Sentenza del 22/02/2022 n. 5691 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con sentenza n. 7267/20/2014 depositata in data 29/12/2014 la Commissione tributaria regionale della Lombardia rigettava l'appello principale proposto dall'Agenzia delle Entrate e l'appello incidentale della società M. S.p.a. avverso la sentenza n. 644/42/14 della Commissione tributaria provinciale di Milano, la quale, a sua volta, aveva parzialmente accolto previa riunione i ricorsi proposti dalla contribuente avverso l'avviso di accertamento e la cartella di pagamento relative all'anno di imposta 2005.

2. In particolare, l'Agenzia contestava attraverso l'avviso IRES 2005 n. (---), il quale aveva attinto la società in qualità di c.d. "consolidata" avendo la contribuente optato per la tassazione di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 117 e ss. l'errata determinazione delle svalutazioni di partecipazione deducibili, l'indebita deduzione di accantonamenti non conformi a legge, l'indebita deduzione di costi in parte non esistenti e in parte non inerenti.

Con la cartella di pagamento n. (---) venivano azionati i crediti tributari portati da due ulteriori avvisi di accertamento notificati alla contribuente e non impugnati, nn. (---) e (---) sempre relativi all'anno di imposta 2005 rispettivamente l'uno per IRES, indirizzato alla società in qualità di c.d. "consolidante" avendo optato per la tassazione di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 117 e ss. e l'altro per IRAP, oltre ad accessori.

3. Il giudice di prime cure, sul presupposto che non fosse decisiva la mancata impugnazione dell'avviso di accertamento n. (---) da parte della contribuente in qualità di "consolidante", trattandosi di atto riportante le medesime pretese, scaturenti dai medesimi presupposti, oggetto dell'avviso di accertamento n. (---) opposto in qualità di "consolidata", disponeva una consulenza tecnica e, recependone le risultanze, annullava in parte le riprese, nella misura di Euro 338.545,60 per la svalutazione partecipazioni ed Euro 36.875,02 quali quote di ammortamento delle spese di perizia, confermando il resto le riprese.

4. La decisione veniva confermata dal giudice d'appello, il quale ribadiva che le pretese e i presupposti dei suddetti avvisi di accertamento IRES erano i medesimi e, benchè la CTP non si fosse espressamente pronunciata a riguardo, precisava che dall'impugnazione dell'avviso da parte della società in qualità di "consolidata" discendeva l'estensione dell'efficacia della decisione sul ricorso anche quanto alla cartella di pagamento.

5. Avverso tale decisione ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate per tre motivi, cui resiste la contribuente con controricorso e spiegando ricorso incidentale affidato a cinque motivi. La società da ultimo deposita istanza di discussione orale e memoria illustrativa,

tra l'altro, invocando - con riferimento alle sanzioni - lo ius superveniens di cui alla L. n. 23 del 2014, art. 8, comma 1.

Motivi della decisione

6. Con il primo motivo di ricorso principale l'Agenzia - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 1306 e 2909 c.c., del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 19 e 21, del D.P.R. n. 917 del 1985, art. 127, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 40 bis, del D.L. n. 78 del 2010, art. 35, comma 4 conv. in L. n. 122 del 2010, del D.P.R. n. 602 del 1973, artt. 14 e 25 per aver la CTR integrato la decisione di primo grado ritenendo illegittima la cartella di pagamento impugnata avente ad oggetto il dovuto dalla contribuente quale "consolidante" a seguito di avvisi di accertamento definitivi in quanto non impugnati, ritenendo erroneamente che scaturisse "dalle stesse pretese e dai medesimi presupposti degli avvisi di accertamento impugnati dalla società in qualità di "consolidata"".

7. Con il secondo motivo l'Agenzia ricorrente principale - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - viene prospettata la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 1 e 36, art. 132 c.p.c. e art. 118 disp. att. c.p.c. per aver il giudice d'appello confermato la decisione di primo grado sulla base di una mera enunciazione di giudizio "finale statico" senza indicazione dell'attività di conoscenza e di giudizio svolta a monte, operando un richiamo "per relationem" non supportato da una rivalutazione critica della decisione alla luce delle censure proposte.

Con il terzo motivo di ricorso principale, viene anche proposto il vizio motivazionale per insufficienza della motivazione della sentenza impugnata in ordine alla legittimità del rilievo relativo alle quote di ammortamento circa le spese di perizia.

8. Preliminarmente va rigettata l'eccezione di inammissibilità del primo motivo di ricorso, sollevata in controricorso, in quanto il mezzo è aderente alla ratio decidendi espressa dalla CTR nella sentenza impugnata, e il motivo è fondato, nei termini che seguono, con assorbimento dei restanti due.

E' necessaria una breve ricostruzione normativa e giurisprudenziale in materia. In linea generale, la Corte rammenta che il Testo Unico delle Imposte sui Redditi approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) prevede la possibilità di determinare un reddito complessivo globale relativo ad un gruppo di società o enti - seguendo i criteri dell'art. 2359 c.c. in tema di requisiti del controllo societario - in capo alla "consolidante", senza che sia necessaria la redazione di un bilancio consolidato.

Il D.Lgs. n. 344 del 2003, art. 1 ha modificato il testo unico del TUIR, introducendo con gli artt. da 117 a 129 l'istituto del c.d. "consolidato nazionale" e con gli artt. da 130 a 142 quello del c.d. "consolidato mondiale", in base ai principi contenuti nella legge di delega L. 7 aprile 2003, n. 80, art. 4, comma 1".

L'opzione per il "consolidato nazionale" deve essere esercitata, come avvenuto nel caso di specie, ai sensi degli artt. 117 e 130 e ss. per il consolidato fiscale mondiale, congiuntamente dalla

"consolidante" e dalla "consolidata", e l'art. 127 individua le differenti responsabilità in capo alla "consolidante" e alla "consolidata".

La prima è responsabile per l'adempimento degli obblighi connessi alla determinazione del reddito globale del gruppo, per la maggiore imposta accertata ed accessori, per le somme dovute a seguito dell'attività di controllo e di liquidazione dell'Amministrazione Finanziaria, avente ad oggetto la dichiarazione dei redditi del consolidato ovvero le dichiarazioni dei redditi di ciascuna "consolidata".

Per tali voci è responsabile in solido la "consolidata" se le stesse afferiscono al reddito globale risultante dalla dichiarazione dei redditi del consolidato in conseguenza della rettifica operata sul proprio reddito imponibile ovvero, a seguito dell'attività di controllo e di liquidazione, sulla propria dichiarazione dei redditi.

Responsabile diretta per le sanzioni da maggiore imposta accertata è la "consolidata", e la "consolidante" è solidalmente responsabile.

Il quadro normativo sopra succintamente richiamato evidenzia pertanto un doppio livello di reddito, unitario e consolidato, che si riflette anche sul piano dei modelli dichiarativi e quindi di accertamento: un c.d. "primo livello", relativo alla società "consolidata" unitariamente intesa, ed un c.d. "secondo livello", relativo al consolidato in capo alla "consolidante".

I due livelli di accertamento sono legati da un rapporto di pregiudizialità-dipendenza (cfr. Cass. Sez. 5, n. 18031 del 2021) poichè dalla rettifica in capo alla "consolidata" discende necessariamente la rettifica del consolidato - salvo il caso di autonoma rettifica del modello consolidato per violazioni attinenti alla dichiarazione stessa - e, quest'ultima, è sempre successiva alla rettifica in capo alla "consolidata".

9. Tanto premesso, la Corte osserva che con la prima censura l'Agenzia fa valere l'erroneità della decisione del giudice d'appello in quanto, sotto un primo profilo, l'omessa impugnazione tempestiva da parte della società quale "consolidante" degli avvisi di accertamento emessi nei suoi confronti rende legittima l'iscrizione a ruolo delle somme ivi riportate, definitive.

Sotto un secondo profilo, prosegue l'Agenzia, nel caso di specie non rileva il parziale accoglimento, con sentenza pacificamente non passata in cosa giudicata, del ricorso proposto dalla società "consolidata" avverso l'avviso di accertamento di "primo livello", perchè ciò che è decisivo è il necessario passaggio in giudicato della relativa sentenza, la quale non ha contenuto di condanna, per cui non può operare l'anticipazione di efficacia della decisione.

10. I due profili vanno esaminati congiuntamente. La Corte innanzitutto osserva come la fattispecie sia particolare perchè, per il periodo di imposta, la stessa società riveste la duplice qualità di "consolidante" e di "consolidata". Inoltre, nell'anno di imposta 2005 non trova applicazione, ratione temporis, il D.L. 31 maggio 2010, n. 78, art. 35, comma 4 convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2010, n. 122, il quale ha introdotto nel D.P.R. n. 600 del 1973 la "Rettifica delle dichiarazioni dei soggetti aderenti al consolidato nazionale" di cui all'art. 40-bis con disposizioni che trovano applicazione dal 1 gennaio 2011, con riferimento ai periodi di

imposta per i quali, alla predetta data, sono ancora pendenti i termini di accertamento di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43.

In base alla disciplina previgente alle modifiche apportate dall'art. 35 citato, è opinione di parte della dottrina che in caso di omessa tempestiva impugnazione, da parte della "consolidante", dell'avviso di "secondo livello", lo stesso diviene definitivo, a prescindere dal fatto che la società "consolidata" abbia impugnato l'accertamento di "primo livello" o lo abbia definito con adesione.

11. Tuttavia, questa Sezione della Corte già più volte non ha condiviso la posizione radicale secondo cui gli avvisi di accertamento di "primo e secondo livello" andrebbero considerati "indipendenti ed autonomi". Ad esempio, sulla questione dell'estensione degli effetti dell'accertamento di "primo livello" nell'accertamento di "secondo livello", sia pure con riferimento alla diversa fattispecie dell'accertamento con adesione, è intervenuta questa Sezione (Cass. Sez. 5 -, Sentenza n. 30348 del 21/11/2019) facendo applicazione in via analogica, in ragione del vincolo di solidarietà esistente tra "consolidante" e "consolidata", del disposto di cui all'art. 1304 c.c., comma 1. Pertanto, l'accertamento con adesione di "primo livello" della "consolidata" è stato considerato idoneo a produrre effetti nei confronti della "consolidante" che abbia dichiarato, in qualunque forma, di volerne profittare.

12. Ancora, Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 235 del 2021 ha affermato che la "consolidante" può giovarsi dell'art. 1306 c.c., comma 2, e quindi può opporre la formazione degli effetti riflessi del giudicato sopravvenuto riguardante la propria controllata circa l'atto che costituisce il presupposto della determinazione dell'imposta di gruppo e delle sanzioni contenuta nell'accertamento di "secondo livello". In altri termini, la definitività dell'accertamento di "secondo livello" non preclude che a quest'ultimo possano estendersi gli effetti di un procedimento relativo alla "consolidata", sebbene in quel caso la "consolidante" non sia stata parte del processo e abbia invocato sostanzialmente un fatto nuovo - la sopravvenuta definizione con adesione - a sè favorevole.

Inoltre, con riferimento all'estensione del principio del raddoppio dei termini di accertamento previsti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 per l'IRPEF e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57 per l'IVA alla "consolidante", Cass. Sez. 5 n. 28356 del 2019"; in un caso relativo al 2006, ha ammesso il raddoppio anche per la "consolidante" in quanto obbligata in solido con il debitore principale.

13. In un altro caso (Cass., Sez. 5, n. 21824 del 2018) circa il rapporto tra accertamento di "primo livello" e quello di "secondo livello" nel consolidato ante 2010 prima che fosse introdotto "l'accertamento unitario" di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 40-bis l'Agenzia ha invocato il "giudicato" formatosi sull'avviso di accertamento "di primo livello", emesso nei confronti della "consolidata" e notificato anche alla società "consolidante". Dalla mancata impugnazione del primo è stata sostenuta l'acquiescenza rispetto alla pretesa impositiva e la preclusione della impugnazione dell'accertamento di "secondo livello" successivamente notificato e impugnato, in quanto il primo ne è presupposto imprescindibile. Dunque, si tratta del caso inverso rispetto a quello in esame in cui sia l'avviso di "primo livello" quale "consolidata", sia gli avvisi di "secondo livello" quale "consolidante" sono stati notificati alla contribuente, ma questi ultimi sono divenuti definitivi perchè non impugnati, ed è su di questi ultimi che si basa la cartella impugnata nel presente processo.

Orbene, in quel caso, l'avviso di accertamento in capo alla "consolidata" ("primo livello") si è limitato a determinare la maggiore imposta "teorica" IRES a carico della singola partecipata ai fini della quantificazione della imposta complessiva del consolidato fiscale, che è stata poi effettivamente liquidata solo a mezzo dell'avviso di accertamento in capo alla società "consolidante" ("secondo livello"). Dal momento che il presupposto degli accertamenti è stato ritenuto comune, la decisione da ultimo citata afferma che la sentenza favorevole resa sull'avviso di accertamento di "secondo livello" impugnato si estende e prevale anche sugli accertamenti di "primo livello" non impugnati.

14. Dalla rassegna che precede emerge innanzitutto l'interpretazione costante dell'art. 1306 c.c. nel senso che si applica allorchè "consolidante" e "consolidata" non coincidono, come invece accade nel caso in esame in cui c'è un unico debitore.

Inoltre, comunque, presupposto per il dispiego di effetti di cui all'art. 1306 c.c. è il passaggio in giudicato della sentenza.

Se infatti non soltanto i titoli esecutivi giudiziali o "a formazione giudiziale" sono "passibili di diventare definitivi, e cioè incontrovertibili, (Cass. 24 settembre 1991 n. 9944 e Cass. 2 ottobre 1991 n. 10269), soltanto un atto giurisdizionale può acquisire autorità ed efficacia di cosa giudicata e il giudicato, dal punto di vista processuale, spiega effetto in ogni altro giudizio tra le stesse parti per lo stesso rapporto e, dal punto di vista sostanziale, rende inoppugnabile il diritto in esso consacrato tanto in ordine ai soggetti ed alla prestazione dovuta quanto all'inesistenza di fatti estintivi, impeditivi o modificativi del rapporto e del credito, mentre non si estende ai fatti successivi al giudicato ed a quelli che comportino un mutamento del "petitum" ovvero della "causa petendi" della originaria domanda (Cass. 12 maggio 2003, n. 7272; Cass. 24 marzo 2006, n. 5628).

A conferma di ciò, in tema di riscossione delle imposte e delle sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie, tale conversione non opera se la definitività dell'accertamento deriva non da una sentenza passata in giudicato, ma dalla dichiarazione di estinzione del processo tributario per inattività delle parti (tra le tante, Cass. 6 marzo 2015, n. 4574). E' infatti in linea di principio prevalente la cosa giudicata sostanziale derivante da titolo giudiziale divenuto giudicato formale su di un atto amministrativo definitivo, poichè la definitività dell'atto impositivo per omessa impugnazione non è equiparabile al giudicato (cfr., ancora con riferimento all'atto di riscossione, Cass. SU 17 novembre 2016, n. 23397).

15. Alla luce della ricostruzione compiuta, va esplicitato il seguente principio di diritto:

"In tema di rettifica, ai fini IRES e IRAP, delle dichiarazioni presentate da società aderenti al c.d. "consolidato" nazionale e mondiale, nel regime anteriore al D.L. 31 maggio 2010, n. 78, art. 35, comma 4 convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2010, n. 122, il quale ha introdotto nel D.P.R. n. 600 del 1973 la "Rettifica delle dichiarazioni dei soggetti aderenti al consolidato nazionale", è legittima l'emissione di una cartella di pagamento nei confronti della società "consolidante" conseguente alla mancata impugnazione nei termini di legge dell'avviso di accertamento "di secondo livello" ad essa notificato".

16. Nella fattispecie non solo la contribuente per l'anno di imposta riveste sia la qualità di "consolidante" che di "consolidata", ma non è neppure stato allegato e dimostrato il passaggio in giudicato della sentenza favorevole alla contribuente, requisito indefettibile per godere dell'effetto derivante dall'art. 1306 c.c., comma 2. Infatti, in tema di solidarietà tributaria, l'opponibilità, da parte degli altri condebitori, della sentenza pronunziata tra l'Amministrazione finanziaria e uno dei condebitori in solido, presuppone, oltre all'estraneità del debitore nel giudizio intercorso tra il proprio creditore e l'altro condebitore e che sia fondata su ragioni personali al condebitore, anche il passaggio in giudicato della decisione (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 7334 del 19/03/2008). A questo proposito è condiviso l'assunto secondo cui l'eventuale anticipazione di efficacia della sentenza rispetto a tale momento è possibile solo rispetto alle statuizioni di condanna, che invece difettano nel caso di una impugnazione del contribuente avverso l'atto impositivo dell'amministrazione finanziaria, atteso che il relativo giudizio è diretto a riscontrare l'esistenza delle ragioni di annullamento dedotte con il ricorso (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 7783 del 19/05/2003, Rv. 563277 - 01).

17. Infine, questa Corte ha osservato che "In tema di solidarietà tributaria, la facoltà per il coobbligato d'imposta di avvalersi del giudicato favorevole emesso in un giudizio promosso da un altro coobbligato, secondo la regola generale stabilita dall'art. 1306 c.c., opera, come riflesso dell'unicità dell'accertamento e della citata estensibilità del giudicato, sempre che non si sia già fermato un giudicato contrario sul medesimo punto" (cfr. Cass. sez. 5, 5 luglio 2011, n. 14814, Cass. sez. 5, 7 febbraio 2004, n. 18025; Cass. sez. 5, 27 settembre 2002, n. 13997; si veda anche Cass. sez. 6-5, ord. 8 gennaio 2013, n. 276).

19. La sentenza impugnata non rispetta gli insegnamenti che precedono perchè la ratio decidendi si basa - a differenza di quanto sostenuto nel controricorso alle pagg.11 e ss. - sulla erronea affermazione che la decisione sul ricorso proposto dalla società "consolidata" estenda i suoi effetti automaticamente arche sulla cartella di pagamento per cui è lite, così estendendo la decisione favorevole, ottenuta dalla "consolidata", senza considerare che l'effetto espansivo - in grado di superare il fatto che la contribuente quale "consolidante" non ha impugnato tempestivamente gli atti impostivi a lei notificati - è ricollegabile non alla mera impugnazione dell'atto amministrativo, ma al relativo passaggio in giudicato.

20. Non basta il fatto che gli avvisi di accertamento notificati alla "consolidante" scaturiscano dalle stesse pretese e dai medesimi presupposti dell'avviso di accertamento impugnato dalla società "consolidata", perchè in assenza di cosa giudicata sostanziale derivante da giudicato formale la mera decisione sul ricorso non può esplicare i suoi effetti anche sulla cartella di pagamento impugnata, basata su avvisi definitivi notificati alla "consolidante".

Va affermato così anche il seguente principio di diritto: "In materia tributaria, affinchè possa applicarsi la previsione dell'art. 1306 c.c., comma 2, è necessario che la medesima contribuente non rivesta contemporaneamente le qualità di "consolidante" e di "consolidata" e che la sentenza ottenuta dal condebitore solidale sia passata in giudicato, perchè l'eventuale anticipazione di efficacia della decisione rispetto a tale momento è possibile solo rispetto alle statuizioni di condanna, condizione che, invece, difetta nel caso dell'impugnazione proposta dal

contribuente avverso l'atto impositivo dell'amministrazione finanziaria, atteso che il giudizio è diretto a riscontrare l'esistenza delle ragioni di annullamento dedotte con il ricorso".

21. Non sussistono nel caso concreto le condizioni perchè la contribuente, quale "consolidante", possa beneficiare degli effetti favorevoli dell'impugnazione dell'avviso di accertamento notificato in capo alla "consolidata", perchè la controversia avverso l'avviso di accertamento (---) è ancora pendente, essendo uno dei due atti impugnati oggetto del presente giudizio.

Alla luce di quanto precede, l'accoglimento del primo motivo di ricorso principale sulla denunciata violazione di legge determina l'assorbimento dei restanti due concernenti vizi motivazionali assoluti e relativi.

22. Con il primo motivo di ricorso incidentale, relativo alla ripresa per indebita deduzione di accantonamenti per Euro 164.018,00 e di costi non documentati per Euro 129.802,39 - ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - viene dedotta l'inesistenza o nullità della sentenza per inidoneità al raggiungimento dello scopo, per difetto del requisito essenziale di forma-contenuto della motivazione in violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4, art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, art. 156 c.p.c., comma 2 e art. 118 disp. att. c.p.c.. Con il secondo motivo la contribuente ricorrente incidentale, circa la ripresa per indebita deduzione di accantonamenti per Euro 164.018,00 - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, - prospetta la violazione e falsa applicazione dell'art. 17, comma 1, lett. a), art. 105, art. 107, comma 4 TUIR. Con il terzo motivo la ricorrente incidentale, con riferimento alla medesima questione dell'indebita deduzione di accantonamenti, lamenta anche la violazione dell'art. 112 c.p.c., ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

Con il quarto motivo di ricorso incidentale la contribuente prospetta, circa la ripresa per costi non documentati per Euro 129.802,39 - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - la violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 13 e 16 e art. 22, commi 2 e 3. Con il quinto motivo la società ricorrenti incidentale, ancora quanto alla ripresa per costi non documentati, deduce anche la violazione dell'art. 112 c.p.c., agli effetti dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 per ultrapetizione.

23. Le censure suddette sono inammissibili, dal momento che le considerazioni già espresse con riferimento al primo motivo di ricorso principale investono per intero il ricorso incidentale in cui la società "consolidante", con le doglianze sopra riassunte, non fa valere vizi propri della cartella, ma questioni di merito la cui valutazione è preclusa in questa sede o comunque inconducenti ad un risultato utile, perchè gli atti impositivi presupposti notificati alla "consolidante" sono definitivi e non può essere utilmente invocato l'art. 1306 c.c. per le ragioni sopra diffusamente espresse.

24. In conclusione, va accolto il primo motivo di ricorso principale, assorbito il secondo e il terzo, inammissibile il ricorso incidentale, e la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla CTR della Lombardia, in diversa composizione, in relazione ai profili, oltre che per la liquidazione delle spese di lite. Per effetto della cassazione con rinvio anche il tema dello ius superveniens di cui alla L. n. 23 del 2014, art. 8, comma 1 ai fini delle sanzioni sarà esaminato dal giudice del rinvio.

P.Q.M.

La Corte: accoglie il primo motivo di ricorso principale, assorbiti i restanti, dichiara inammissibile il ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata con rinvio alla CTR della Lombardia, in diversa composizione, in relazione al profilo, oltre che per la liquidazione delle spese di lite. Sussistono i presupposti processuali per il raddoppio del contributo unificato a carico del ricorrente incidentale.

Si dà atto che il presente provvedimento e sottoscritto dal solo Presidente del Collegio e non anche dall'Estensore, ai sensi dell'art. 132 c.p.c., comma 3, in quanto trasmesso per posta elettronica su supporto non modificabile.

Così deciso in Roma, il 27 ottobre 2021.

Depositato in Cancelleria il 22 febbraio 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza