Sentenza del 14/03/2022 n. 8246 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La Commissione tributaria regionale della Lombardia accoglieva l'appello proposto dalla società Arredamento L. avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano (n. 96/44/2012), che aveva respinto il ricorso presentato dalla società contro la cartella di pagamento emessa ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36-bis, recante un'iscrizione a ruolo di complessivi Euro 37.108,46, derivante dal mancato riconoscimento di un credito Ires dell'anno 2006, per Euro 26.039,00, e in particolare, dal disconoscimento dell'utilizzo in compensazione dell'eccedenza Ires di Gruppo con propri debiti tributari. La Commissione provinciale aveva ritenuto che la compensazione dell'eccedenza Ires di gruppo potesse avvenire "esclusivamente con il pagamento della stessa Ires e non di altre imposte", non essendo possibile per la consolidante compensare le eccedenze con i propri debiti tributari e previdenziali. La cartella era stata emessa perchè ad utilizzare il credito era stata la stessa consolidante, che avrebbe dovuto indicare se stessa come cedente e come cessionaria. Il giudice d'appello, invece, riteneva che il D.M. 9 giugno 2004, art. 7, lett. b), sul quale si fondava la decisione dei giudici di prime cure, in realtà disciplinava il momento di "formazione" del consolidato fiscale, momento nel quale veniva preso in considerazione unicamente il tributo Ires, e non anche quello successivo di utilizzo in compensazione del credito Ires di gruppo. La Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 35 del 2005, prevedeva espressamente che il meccanismo di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43-ter, era l'unico strumento fornito al soggetto consolidante, non solo per attribuire a soggetti terzi le eccedenze Ires emergenti dalla dichiarazione consolidata, ma anche "per compensare tali eccedenze con i propri debiti tributari e previdenziali".

2. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate.

3. La società ha resistito con controricorso, depositando anche memoria scritta.

4. All'udienza del 21 ottobre 2020 questa Corte ha disposto la rimessione della controversia alla pubblica udienza, in quanto il ricorso possedeva rilevanza nomofilattica.

Motivi della decisione

1. Con un unico motivo di impugnazione l'Agenzia delle entrate deduce la "violazione e/o falsa applicazione del D.M. economia e finanze 9 giugno 2004, art. 7, lett. b), (norme applicative del regime di tassazione del consolidato nazionale), D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 17, e D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43-ter". In particolare, la questione rilevante è quella se sia possibile compensare, per la consolidante, il credito di eccedenza Ires da dichiarazione di consolidato (di gruppo), D.P.R. n. 917 del 1986, ex art. 122, con un debito Irap della consolidante.

Il D.M. 9 giugno 2004, art. 7, prevede che ciascun soggetto possa cedere "ai fini della compensazione con l'imposta sul reddito delle società dovuta dalla consolidante" i crediti utilizzabili in compensazione ai sensi del D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 17. Il D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 17, comma 1, prevede che i contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'Inps e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti. Pertanto, le società consolidate che intendono trasferire alla consolidante i propri redditi d'imposta devono rispettare i seguenti limiti: i crediti possono essere trasferiti da ciascuna consolidata alla consolidante per un ammontare non superiore all'Ires risultante dalla dichiarazione dei redditi del consolidato; i crediti Ires delle consolidate possono essere utilizzati dalla controllante esclusivamente per il pagamento della predetta Ires, perchè solo a queste condizioni sussiste l'identità del soggetto pubblico creditore dell'imposta, in quanto l'Irap è un'imposta regionale; non possono essere trasferiti crediti utilizzabili in compensazione ai sensi del D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 17, di importo superiore al limite di cui all'art. 25. Era, dunque, illegittima la compensazione operata dalla società resistente, la quale ha compensato il l'acconto Irap con un credito Ires, in contrasto con la lettera della norma. Tale limitazione non riguarda, come sostenuto dal giudice d'appello, il solo momento della formazione del consolidato fiscale, ma permane per tutto il periodo in cui le società operano in regime di consolidamento fiscale. Anche il riferimento del giudice d'appello al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43-ter, è in contrasto con il dato letterale.

2. Il motivo è fondato nei termini che seguono.

2.1. Invero, è pacifico, come risulta dalla sentenza d'appello che il credito Ires portato in compensazione della società consolidante era riferito ad una "eccedenza Ires di gruppo", ossia un'eccedenza Ires che si era formata solo a seguito della presentazione della dichiarazione dei redditi di gruppo D.P.R. n. 917 del 1986, ex art. 122. La società consolidante Arredamento Lombardo s.p.a. ha compensato tale eccedenza Ires "di gruppo" con un proprio debito Irap. Il giudice d'appello ha ritenuto corretta tale compensazione "orizzontale", in quanto effettuata tra debiti di imposta di diversa natura, anche tenendo conto del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43-ter, che consente al soggetto consolidante, non solo di attribuire a soggetti terzi le eccedenze Ires emergenti dalla dichiarazione "consolidata ", ma anche "per compensare tali eccedenze con i propri debiti tributari e previdenziali".

3. Anzitutto, si rileva che, con riferimento alla compensazione relativa a società che non fanno parte di un consolidato, questa Corte è giunta ormai ad affermare la possibilità anche di una compensazione "orizzontale", ossia con riferimento ad imposte di natura diversa, e con riferimento agli "stessi soggetti" da intendersi per Stato, regioni ed enti previdenziali.

4. In particolare, la compensazione nella disciplina tributaria presenta aspetti peculiari rispetto alla disciplina civilistica. La L. n. 212 del 2000, art. 8, comma 1, prevede che "l'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione". L'art. 8, comma 2, stabilisce che "è ammesso l'accollo del debito d'imposta altrui senza liberazione del contribuente originario". Inoltre, la L. n. 212 del 2000, art. 8, comma 8, stabilisce che "ferme restando, in via transitoria, le disposizioni vigenti in materia di compensazione, con regolamenti emanati ai sensi della L. 23

agosto 1988, n. 400, art. 17, comma 2, è disciplinata l'estinzione dell'obbligazione tributaria mediante compensazione, estendendo, a decorrere dall'anno d'imposta 2002, l'applicazione di tale istituto anche ai tributi per i quali attualmente non è previsto".

5. Inizialmente, si è ritenuto che la disciplina della compensazione di cui all'art. 1241 c.c. e ss., non fosse applicabile nel diritto tributario; successivamente si è consentita dapprima una compensazione con riferimento a debiti e crediti riguardanti la medesima imposta ("compensazione verticale" disciplinata dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 11, comma 3, nella versione vigente sino al 31 dicembre 2003).

Si prevedeva, infatti, al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 11, comma 3, nella versione vigente sino al 31 dicembre 2003, che "dall'imposta netta si detrae l'ammontare dei crediti di imposta spettanti al contribuente a norma degli artt. 14 e 15".

Successivamente la compensazione è stata applicata anche per tributi diversi ("compensazione orizzontale"), quindi anche per crediti e debiti relativi a prestazioni non omogenee, quali contributi previdenziali, premi Inail, tributi locali, e tra enti impositori diversi, ai sensi del D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 17.

Si prevede, infatti, al D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 17, comma 1, nella versione vigente dal 1 gennaio 2001 al 21 agosto 2008, che "I contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto. Tale compensazione deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva".

6. Pertanto, benchè la L. n. 212 del 2000, art. 8, abbia previsto la compensazione quale istituto generale, con un rinvio alla disciplina del codice civile, tuttavia la L. n. 212 del 2000, art. 8, comma 8, ha lasciato "ferme", in via transitoria, le disposizioni vigenti in materia di compensazione, demandando a regolamenti emanati ai sensi della L. n. 400 del 1988, art. 17, comma 2, la disciplina dell'estinzione dell'obbligazione tributaria mediante compensazione.

Per la Suprema Corte, dunque, in materia tributaria, la compensazione è ammessa, in deroga alle comuni disposizioni civilistiche, soltanto "nei casi espressamente previsti", non potendo derogarsi al principio secondo cui ogni operazione di versamento, di riscossione e di rimborso ed ogni deduzione è regolata da specifiche e inderogabili norme di legge. Tale principio non può considerarsi superato per effetto della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 8, comma 1 (c.d. statuto dei diritti del contribuente), il quale, nel prevedere in via generale l'estinzione dell'obbligazione tributaria per compensazione, ha lasciato ferme, in via transitoria, le disposizioni vigenti, demandando ad appositi regolamenti l'estensione di tale istituto ai tributi per i quali non era contemplato, a decorrere dall'anno d'imposta 2002 (Cass., sez. 5, 25 maggio 2007, n. 12262; Cass., sez. 6-5, 9 luglio 2013, n. 17001; Cass., 30 giugno 2006, n. 15123; Cass., 16/10207). La L. n. 212 del 2000, art. 8, comma 1, facendo riferimento all'emanazione di apposita normativa di attuazione, conferma che l'estinzione per compensazione del debito tributario si determina solo se espressamente stabilita (Cass., del 2001 n. 14588; Cass., del 2010 n. 1851; Cass. del 2010 n.

2957). Vi è stato, quindi un ridimensionamento della portata del principio introdotto con la L. n. 212 del 2000, art. 8, comma 1.

7. Si è poi precisato ulteriormente che il D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 17, nell'ammettere la compensazione, in sede di versamenti unitari delle imposte, ne ha limitato l'applicazione alle ipotesi di crediti dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti e risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data della sua entrata in vigore (Cass., sez. 5, 5 ottobre 2012, n. 16964). Questa Corte ha, poi, chiarito che la compensazione può avvenire nell'ambito di tributi diversi, sino a coinvolgere crediti e debiti afferenti a prestazioni disomogenee (contributi previdenziali, premi Inail) e tra enti impositori diversi, superando in tal modo anche il requisito dell'identità tra creditore e debitore delle reciproche obbligazioni richiesta dal codice civile (Cass., sez. 5, 25 settembre 2019, n. 23852).

8. L'istituto della compensazione opera in modo diverso nell'ambito del consolidato nazionale; il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 118, comma 2, stabilisce che "le perdite fiscali relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo di cui alla presente sezione possono essere utilizzate solo dalle società cui si riferiscono. Le eccedenze di imposta riportate a nuovo relative agli stessi esercizi possono essere utilizzate dalla società o ente controllante o alternativamente dalle società cui competono. Resta ferma l'applicabilità delle disposizioni di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43-ter".

8.1. Deve, dunque, essere richiamata anche la disposizione di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43-ter (cessione delle eccedenze nell'ambito del gruppo), il cui comma 1, prevede che "le eccedenze dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi risultanti dalla dichiarazione dei redditi delle società o enti appartenenti ad un gruppo possono essere cedute, in tutto o in parte, a una o più società o all'ente dello stesso gruppo, senza l'osservanza delle formalità di cui al R.D. 18 novembre 1923, n. 2440, artt. 69 e 70".

Il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43-ter, comma 2, stabilisce che "nei confronti dell'amministrazione finanziaria la cessione delle eccedenze è efficace a condizione che l'ente o società cedente indichi nella dichiarazione gli estremi dei soggetti cessionari e gli importi ceduti a ciascuno di essi". Pertanto, non è necessaria la notifica della cessione delle eccedenze all'Agenzia delle entrate, se la società cedente indichi nella dichiarazione dei redditi gli estremi dei soggetti cessionari e gli importi ceduti. Pertanto, l'omessa indicazione dei dati richiesti in dichiarazione equivale ad omessa notifica, con la conseguente inefficacia dell'atto di cessione nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

8.2. La cessione può interessare qualsiasi società del gruppo; quindi può essere sia "discendente" (credito della controllante ceduto alle controllate); sia "ascendente" (credito delle controllate ceduto alla controllante); sia "orizzontale" (credito ceduto tra controllate).

8.3. Il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43-ter, comma 2-bis, inserito però successivamente all'instaurazione della presente controversia, non avente carattere retroattivo, dispone, poi, che "in caso di cessione dell'eccedenza dell'imposta sul reddito delle società risultante dalla dichiarazione dei redditi del consolidato di cui al testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 122, la mancata indicazione degli estremi del soggetto

cessionario e dell'importo ceduto non determina l'inefficacia ai sensi del comma 2, se è cessionario lo stesso soggetto consolidante. In tal caso si applica la sanzione di cui al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 8, comma 1, nella misura massima stabilita".

9. Muovendo dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 118, comma 2, emerge nitidamente che, mentre con riferimento alle perdite relative ad annualità pregresse all'esercizio del diritto di opzione di cui all'art. 117, il legislatore ha inteso restringere la possibilità di utilizzo delle stesse, per scongiurare operazioni meramente strumentali a beneficiare di tali perdite, al contrario, le eccedenze di imposta possono essere utilizzate dalla società consolidante al fine della dichiarazione di gruppo.

9.1. Deve, però, operarsi una distinzione tra le eccedenze relative alle singole società consolidate, rispetto alle eccedenze relative alla dichiarazione consolidata di gruppo.

10. In dottrina, si è chiarito che le eccedenze Ires di ciascuna società consolidata possono essere utilizzate "internamente", senza alcun limite: da ciascuna società, per compensare gli acconti dovuti ai fini Ires se eseguiti separatamente; ovvero, se trasferite, dalla consolidante, a partire dallo stesso periodo di imposta in cui è esercitata l'opzione per il consolidato, ai soli fini Ires, per il versamento degli acconti dovuti per il primo periodo di imposta di efficacia del consolidato ovvero per i periodi di imposta successivi. Pertanto, le eccedenze di imposta della singola società, pregresse all'esercizio dell'opzione, possono essere utilizzate dalla singola società, ai fini delle compensazioni "eterogenee" di cui al D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 17, ovvero possono essere cedute, D.P.R. n. 102 del 1973, ex art. 43-ter, sia al soggetto consolidante, affinchè possano essere utilizzate nella determinazione dell'IRES di gruppo, sia alle società del perimetro, incluso il soggetto consolidante in proprio, atteso che la sua posizione di consolidante non è confondibile con la sua posizione individuale, sia infine a società esterne al perimetro, ma appartenenti al gruppo ai sensi del D.P.R. n. 102 del 1973, medesimo art. 43-ter.

10.1. Deve poi, tenersi conto del D.M. 9 giugno 2004, art. 7, lett. b (disposizioni applicative del regime di tassazione del consolidato nazionale, di cui agli artt. da 117 a 128 TUIR), per il quale "per effetto dell'opzione (...), b) ciascun soggetto può cedere, ai fini della compensazione con l'imposta sul reddito delle società dovute dalla consolidante, i crediti utilizzabili in compensazione ai sensi del D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 17, nel limite previsto da tale decreto, art. 25, per l'importo non utilizzato dal medesimo soggetto, nonchè le eccedenze di imposta ricevute ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43-ter". Viene, dunque, riconosciuto alle società che partecipano alla tassazione di gruppo, una ulteriore possibilità di utilizzo delle eccedenze ricevute rispetto a quanto consentito genericamente dall'art. 43-ter che, invece, non permette l'ulteriore cessione delle eccedenze ricevute. Pertanto, come ricostruito dalla dottrina, ciascuna società consolidata può: 1) utilizzare in proprio l'eccedenza Ires, sia quella propria sia quella ricevuta ai sensi dell'art. 43-ter, per compensare eventuali altri tributi ed anche contributi; 2) cedere l'eccedenza Ires, tutta o in parte, alla consolidante, anche in questo caso sia quella propria sia quella ricevute ex art. 43-ter, per l'utilizzo in compensazione dell'IRES dovuta sul reddito complessivo del consolidato; 3) cedere l'eccedenza Ires ad altre società del gruppo (partecipanti o meno al consolidato), secondo la procedura di cui all'art. 43-ter, nel rispetto di tutti i presupposti condizioni ivi previste.

Come si vede, in questo caso, in presenza di eccedenze relative alle singole società consolidate, l'unica possibilità di compensazione, per la consolidante, attiene alla compensazione con l'Ires dovuta sul reddito complessivo del consolidato.

11. Diversamente si ragiona nell'ottica del consolidato e, particolarmente, in sede di eccedenze Ires derivanti dalla dichiarazione di gruppo del consolidato. Il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 118, comma 2, u. p., infatti, richiama il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43-ter. Ciò significa che con il richiamo a tale disposizione si prevede la cessione delle eccedenze che derivano successivamente all'esercizio dell'opzione, dal modello CNM, e quindi dalla dichiarazione consolidata di gruppo. In tal caso, dunque, è consentita la cessione delle eccedenze risultanti dalla dichiarazione consolidata, ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43-ter, sia a soggetti compresi nel perimetro di consolidamento, sia a soggetti che, pur non avendo esercitato l'opzione per il consolidato, risultano comunque "controllati" dalla consolidante, ai sensi proprio del menzionato art. 43-ter. In tal caso, si ritiene che il meccanismo di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43-ter, sia l'unico strumento aperto al soggetto consolidante non solo per attribuire a soggetti terzi (rientranti o meno nell'ambito del perimetro di consolidamento) le eccedenze Ires emergenti dalla dichiarazione consolidata, ma anche per compensare tali eccedenze con i propri debiti tributari e previdenziali della consolidante.

Per la dottrina, quindi, la cessione di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43-ter, è lo strumento a disposizione della consolidante per compensare le eccedenze del consolidato con propri debiti tributari e previdenziali, confermandosi che, ove la consolidante intenda compensare le eccedenze di Ires del consolidato con i propri debiti tributari, come l'Irap, e previdenziali, deve in ogni caso rendersi "cessionaria" di dette eccedenze, cosa possibile in quanto la consolidante ha una posizione giuridica non confondibile con quella individuale.

12. Ciò trova conferma nella Circolare dell'Agenzia delle entrate 18 luglio 2005, n. 35/E, ove si prevede che "il meccanismo di cui all'art. 43-ter (per le particolari garanzie che fornisce) è, infatti, l'unico strumento aperto al soggetto consolidante non solo per attribuire a soggetti terzi (rientranti o meno nell'ambito del perimetro di consolidamento) le eccedenze Ires emergenti dalla dichiarato nei consolidata, ma anche per compensare tali eccedenze con i propri debiti tributari e previdenziali". In tal caso, il credito ceduto deve essere riportato per il suo ammontare complessivo nel rigo CN22 del modello CNM, mentre per indicare gli estremi dei soggetti destinatari della cessione delle eccedenze relativi al primo esercizio della tassazione consolidata va utilizzata la sezione II, del quadro NI, ancorchè dedicato alla "interruzione della tassazione di gruppo". In tale sezione devono essere indicate anche le eccedenze che la consolidante intende utilizzare "per compensare i propri debiti tributari e previdenziali".

Ciò comporta che, con specifico riferimento alle eccedenze che derivano dalla dichiarazione dei redditi unitaria di gruppo del consolidato, è ben possibile la cessione di tali eccedenze ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43-ter, dalla consolidante a se stessa, anche nella sua veste di consolidata, con la possibilità della compensazione "orizzontale" anche per tributi diversi dal Ires, ivi compresa l'Irap, come nella specie.

13. Nè, si rinviene un contrasto con il D.M. 9 giugno 2004, art. 7, nè con la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 53/E del 20 dicembre 2004, ove si stabilisce che "le società consolidate che

intendono trasferire alla consolidante i propri crediti di imposta debbono rispettare seguenti limiti:1) i crediti possono essere trasferiti da ciascuna consolidata alla consolidante per un ammontare non superiore all'Ires risultante, a titolo di saldo e di acconto, dalla dichiarazione dei redditi del consolidato. Gli stessi crediti possono essere utilizzati dalla controllante esclusivamente per il pagamento della predetta Ires".

Invero, il limite della compensazione con riferimento esclusivo all'Ires della consolidante attiene soltanto al procedimento di formazione del consolidato, quindi "a valle del consolidamento", ossia al momento in cui la società consolidante deve computare i redditi del consolidato, facendo la somma algebrica dei redditi complessivi netti delle società consolidate. Siamo, dunque, nella fase ascendente del consolidato, che porta alla dichiarazione dei redditi della consolidante, con riferimento al gruppo, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 122 (obblighi della società o ente controllante). Infatti, la società controllante presenta la dichiarazione dei redditi del consolidato, calcolando il reddito complessivo globale risultante dalla somma algebrica dei redditi complessivi netti dichiarati da ciascuna delle società partecipanti al regime del consolidato e procedendo alla liquidazione dell'imposta di gruppo secondo le disposizioni attuative contenute nel decreto ministeriale di cui all'art. 129, e in quello di approvazione del modello annuale di dichiarazione dei redditi".

Pertanto, il limite della compensazione, in senso oggettivo, con esclusivo riferimento all'Ires, vale proprio sino al momento della dichiarazione di gruppo, come emerge dal rimando del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 122, al D.M. 9 giugno 2004, art. 7 Una volta, però, che, a seguito della dichiarazione di gruppo, emerge un'eccedenza di credito d'imposta (questa volta "a monte" nella fase "discendente" del consolidato), relativa però non alle singole consolidate, ma al gruppo inteso unitariamente, non opera più il limite di cui al D.M. 9 giugno 2004, art. 7, ma è consentita la cessione del credito d'imposta "generale" ossia "dell'intero gruppo" in favore della stessa consolidante, la quale potrà utilizzarlo anche per compensare eventuali altri tributi diversi dal Ires, e quindi anche per l'Irap. 14. Questo ragionamento complessivo, però, non porta vantaggi alla società contribuente nel caso in esame; invero, è la stessa contribuente ad ammettere nel controricorso che la cessione del credito dell'eccedenza Ires di gruppo, ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43-ter, non è stato adeguatamente formalizzata, con indicazione, da parte della società cedente, nella dichiarazione degli estremi dei soggetti cessionari e degli importi ceduti a ciascuno di essi (cfr. pagina 6 del controricorso "nel nostro caso, peraltro, il soggetto che utilizza il credito Ires di gruppo è proprio la consolidante, la quale non poteva certo indicare se stessa sia come cedente che come cessionaria del credito d'imposta".).

Del resto, anche nella sentenza d'appello, si legge che la società Arredamento Lombardo, nell'articolazione dell'appello, ha dedotto che "verosimilmente la cartella è stata emessa perchè ad utilizzare il credito è stata la stessa consolidante (che avrebbe dovuto quindi indicare se stessa come cedente come cessionaria).

15. Poichè i fatti sono pacificamente questi, ne deriva che va accolto il motivo di ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate, nella parte in cui censura la violazione anche del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43-ter.

Invero, per questa Corte, in tema di disciplina fiscale del consolidato nazionale, il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43-ter, comma 2, nella formulazione in vigore anteriormente alla introduzione del comma 2-bis, aggiunto dal D.L. n. 16 del 2012, art. 2, comma 3, convertito, con modificazioni, nella L. n. 44 del 2012, anche il soggetto consolidante, quando sia cessionario del credito d'imposta del consolidato dell'anno precedente per la compensazione con propri debiti fiscali, ha l'obbligo, a pena di inefficacia, di indicare nella dichiarazione gli estremi previsti dalla medesima norma, comma 2 (Cass., sez. 5, 21 novembre 2018, n. 30014).

Si è, quindi, precisato che dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43-ter, non emerge alcuna distinzione tra società consolidate e società consolidante in ordine agli adempimenti cui attendere; sicchè se si decide che un eccedenza di credito del gruppo vada a compensare i debiti fiscali propri di una partecipante, si attua sempre una cessione ad una delle società partecipanti, consolidata o consolidante che sia, con l'insorgenza dei conseguenti obblighi di dichiarazioni prescritti dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43-ter. La modifica normativa di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43-ter, comma 2-bis, in base alla quale la mancata indicazione degli estremi del soggetto cessionario e dell'importo ceduto non determina inefficacia ai sensi del comma 2, ha portata innovativa e non retroattiva. Tale norma "non ha funzione di interpretazione autentica ed esplicativa" del progresso contenuto, ma introduce una novità riguardante proprio il consolidato, sicchè il legislatore ha inteso proprio evitare le rigorose conseguenze derivanti dal mancato rispetto degli obblighi di comunicazione previsti dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43-ter, comma 2, nell'ipotesi di cessione dell'eccedenza alla consolidante-controllante per il pagamento dei propri debiti fiscali (in tal senso anche Cass., sez. 5, 12 maggio 2021, n. 12509).

16. La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata, ma, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, essendo gli stessi pacifici tra le parti in causa, la controversia può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., con il rigetto del ricorso originario della contribuente, in quanto la cessione del credito non è stata adeguatamente pubblicizzata ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43-ter, comma 2.

17. Le spese dei gradi di merito vanno interamente compensate tra le parti, sussistendone giusti motivi. Le spese del giudizio di legittimità vanno poste a carico della società contribuente, per il principio della soccombenza, e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario della contribuente.

Condanna la società a rimborsare in favore dell'Agenzia delle entrate le spese del giudizio di legittimità, che si liquidano in complessivi Euro 3.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Compensa interamente tra le parti le spese delle fasi dei giudizi di merito.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 8 marzo 2022.

Depositato in Cancelleria il 14 marzo 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza