

Cassazione civile sez. trib., 03/04/2024, n. 8751

(omissis)

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle Entrate notificava² alla Ilva s.p.a. (di seguito "Ilva") aderente, quale consolidata, al consolidato fiscale nazionale facente capo alla consolidante Riva Fire Spa (da ora in avanti "Riva Fire") - ed alla Riva Fire l'avviso di accertamento di primo livello n.(Omissis), relativo all'anno d'imposta 2005, con il quale veniva rettificato il reddito complessivo netto (trasferito al consolidato) della contribuente e recuperata una maggiore Ires teorica, a seguito di una serie di rilievi, derivati da precedenti processi verbali di constatazione.

In particolare, per quanto qui ancora d'interesse, l'Ufficio aveva contestato la legittimità di alcune rettifiche di consolidamento. Infatti Ilva, facente parte del gruppo "Riva", aveva esercitato l'opzione per la tassazione di gruppo, ai sensi dell'art. 117 d.P.R. n. 917 del 1986 n. 917, insieme a diverse altre società, tra cui Riva Fire, quest'ultima in qualità di consolidante. Oggetto della contestazione operata dall'Ufficio era la rettifica di consolidamento avente ad oggetto i dividendi distribuiti ad Ilva dalle controllate Ilva Servizi Marittimi Spa e Sidercomit Srl

I relativi importi avevano concorso a formare il reddito imponibile della contribuente solo nella misura del cinque per cento, ai sensi dell'art. 89, secondo comma, d.P.R. n. 917 del 1986. Tuttavia il reddito complessivo imponibile della consolidata Ilva, comprendente anche la quota imponibile dei predetti dividendi, non era stato trasferito al consolidato nazionale, in quanto integralmente compensato da perdite pregresse della consolidata, antecedenti all'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo. Successivamente Riva Fire, nel determinare il reddito complessivo globale aveva indicato, alla voce "Rettifiche di consolidamento", come variazione in diminuzione, la quota imponibile dei dividendi ricevuti da Ilva, sulla scorta dell'art. 122, primo comma, lett. a), d.P.R. n. 917 del 1986, il quale permetteva, nella formulazione *ratione temporis* applicabile, alla consolidante di rettificare in negativo il reddito imponibile nella misura pari alla quota imponibile dei dividendi distribuiti dalle società controllate di cui all'articolo 117, comma 1³.

Secondo l'Ufficio, Ilva non avrebbe potuto compensare le perdite pregresse con la quota imponibile dei dividendi, in quanto, essendosi Riva Fire avvalsa del meccanismo di rettifica descritto nell'art. 122 primo comma, lett. a), d.P.R. n. 917 del 1986, ne sarebbe altrimenti derivato l'indebita duplicazione degli effetti fiscalmente rilevanti dei dividendi ricevuti, i quali, in un primo momento, hanno concorso a determinare le perdite individuali della consolidata,

salvo poi essere utilizzati, grazie alle rettifiche di consolidamento, nel consolidato nazionale anche per diminuire il reddito complessivo globale. Tale operazione, secondo i verificatori, avrebbe avuto l'effetto di trasferire, indirettamente, le perdite individuali di Ilva, antecedenti all'esercizio dell'opzione di cui all'art. 117 d.P.R. n. 917 del 1986, al consolidato. Esito che si pone in aperto contrasto con quanto affermato dall'art. 118, secondo comma, d.P.R. n. 917 del 1986, secondo il quale «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».

L'Ufficio ha quindi rettificato il reddito individuale di Ilva da trasferire al consolidato.

I risultati dell'accertamento di primo livello sono poi confluiti nell'avviso di accertamento di secondo livello n. (Omissis), emesso nei confronti della consolidante Riva Fire.

Infine, per i medesimi rilievi, l'Agenzia delle Entrate ha emesso anche l'atto di irrogazione di sanzioni (Omissis) nei confronti di Ilva. Tutti gli atti appena elencati con riferimento al rilievo relativo all'illegittimo utilizzo di perdite pregresse (che costituisce oggetto esclusivo del ricorso ora in decisione) si fondano quindi su una ripresa comune.

Avverso l'atto irrogativo delle sanzioni Ilva Spa ha presentato ricorso, che la Commissione tributaria provinciale di Milano ha accolto.

Proposto appello dall'Ufficio, la Commissione tributaria regionale della Lombardia, con la sentenza di cui all'epigrafe, lo ha rigettato.

Per la cassazione della sentenza d'appello ha proposto ricorso, affidato ad un unico motivo, l'Agenzia delle entrate.

Ilva Spa in amministrazione straordinaria ha prodotto controricorso.

Il Procuratore Generale, nella persona del sostituto Giuseppe Locatelli, ha depositato conclusioni scritte, chiedendo che si accolga il ricorso erariale.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo di ricorso l'Agenzia denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione o la falsa applicazione degli artt. 118, secondo comma, e 122, primo comma, lett. a), d.P.R. n. 917 del 1986.

Secondo l'Ufficio, benché il consolidato nazionale permetta di accedere a particolari benefici, tra i quali quello recato dall'art. 122, primo comma, lett. a), d.P.R. n. 917 del 1986,

non si può² tuttavia prescindere, in materia di perdite pregresse della consolidata, dalla posizione individuale di quest'ultima. Nel caso di specie ricomprendere la quota di dividendi imponibile all'interno del reddito della consolidata, poi compensato con perdite pregresse, per poi farla confluire nelle rettifiche di consolidamento, avrebbe avuto l'effetto sostanziale di traghettare, per la porzione corrispondente alla predetta quota, all'interno del consolidato le perdite della consolidata pregresse all'esercizio dell'opzione. Operando in tal modo infatti Ilva avrebbe ottenuto, a fronte della medesima attribuzione patrimoniale corrispondente alla quota di dividendi imponibile, un primo vantaggio nel momento in cui ha usato il relativo importo per compensare proprie perdite pregresse all'esercizio dell'opzione, ed un secondo ulteriore vantaggio nel momento in cui ha usato anche le rettifiche di consolidamento per diminuire il reddito del consolidato. Il motivo è fondato, così come questa Corte ha ritenuto già decidendo altre controversie, pendenti (anche) tra le stesse parti e relative (anche) alla medesima fattispecie (Cass. 07/01/2022, n. 29344 e n. 29345).

Infatti, come questa Corte ha recentemente avuto modo di chiarire, «In tema di disciplina fiscale del consolidato nazionale, le perdite pregresse possono essere utilizzate dalla società consolidata esclusivamente per una volta, per la compensazione con il reddito imponibile, ma non in relazione alla quota dei dividendi percepiti dalla società consolidata del gruppo, in quanto in tal caso la consolidante è portata ad effettuare una rettifica di consolidamento, escludendo il 100 per cento dei dividendi dalla tassazione, in luogo della percentuale del 95 per cento, così da impedire la corretta tassazione del residuo 5 per cento ed ottenere un doppio vantaggio che non è consentito alla società consolidata, né al consolidato stesso, in forza di un principio generale antielusivo che caratterizza la disciplina del consolidato fiscale.» (Cass. 14/03/2022, n. 8251).

Come rilevato dall'Ufficio, dunque, le perdite maturate anteriormente alla tassazione di gruppo sono utilizzabili individualmente ed esclusivamente in compensazione da parte di ogni soggetto aderente al consolidato, sia in qualità di consolidante sia di consolidata, ma non possono confluire all'interno del bilancio consolidato. Ne consegue che il reddito imponibile trasferito al regime del consolidato fiscale, che va sommato algebricamente con i redditi e le perdite maturati dalle altre società aderenti, deve essere computato al netto delle perdite fiscali rimaste nella disponibilità della società che le ha maturate. Come questa Corte ha già precisato (cfr. Cass. 20/02/2020, n. 4415, in motivazione) le uniche perdite utilizzabili nel consolidato sono quindi quelle maturate dalle società partecipanti in costanza di regime, mentre quelle anteriori all'esercizio dell'opzione sono sottratte al regime di circolazione delle perdite proprie del consolidamento. Le consolidate devono, dunque, dapprima compensare le perdite anteriori all'ingresso nel consolidato con il proprio reddito, per poi trasferire il «saldo», se positivo, alla consolidante. Se le perdite sono superiori agli imponibili positivi, sarà trasferito alla consolidante un «reddito nullo», mentre l'eccedenza di perdite verrà riportata nell'esercizio successivo per il recupero. Quindi se l'imponibile è individuale di periodo si riduce per effetto di rettifiche che risultano formalmente apportate al risultato della somma

algebrica dei redditi complessivi dei vari soggetti partecipanti al regime, anche l'ammontare delle perdite pregresse della consolidata, potenzialmente computabili in compensazione del relativo reddito, deve considerarsi, per principio generale, automaticamente ridotto fino alla misura di tale minore imponibile.

Pertanto, in ossequio al principio generale, secondo cui l'applicazione delle rettifiche di consolidamento non può modificare la posizione fiscale delle singole partecipanti al consolidato, Ilva Spa non poteva compensare la quota di dividendi imponibile con le perdite antecedenti alla opzione per il consolidato. Solo così, infatti, si evita una duplicazione dell'utilizzo delle medesime perdite pregresse: una prima volta, su base individuale ad opera della singola società consolidata, all'atto della determinazione del risultato individuale di periodo; una seconda volta, su base aggregata ad opera del soggetto consolidante, sotto forma di rettifiche di consolidamento ex art. 122 del d.P.R. n. 917 1986 (Cass. 14/03/2022, n.8251, cit.). Diversamente argomentando la componente reddituale positiva, pari al 5% dei dividendi infragruppo, già compensato indirettamente in via autonoma da Ilva Spa, per effetto dell'utilizzo in compensazione delle perdite pregresse all'atto della determinazione del proprio imponibile di periodo, andrebbe a concorrere ulteriormente alla formazione del reddito imponibile di gruppo, sotto forma di variazione in diminuzione effettuata dalla consolidante.

La CTR non ha fatto buon governo di tali principi, per cui va accolto il motivo e la sentenza impugnata va cassata in parte qua, con rinvio al giudice d'appello, per i necessari accertamenti e l'applicazione dei principi appena esposti.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 6 marzo 2024.

Depositato in Cancelleria il 3 aprile 2024.

Campi meta

Massima : *In tema di tassazione di gruppo nazionale, il principio fondamentale per cui le perdite fiscali maturate dalle consolidate anteriormente all'opzione rimangono nella esclusiva disponibilità della società che le ha generate e non possono confluire nel bilancio consolidato.*

Supporto Alla Lettura :

CONSOLIDATO NAZIONALE

E' un particolare regime di determinazione del reddito complessivo IRES per tutte le società partecipanti, rappresentato dalla somma algebrica delle singole base imponibili che risultano dalle rispettive dichiarazioni dei redditi. Le società che intendono adottare la tassazione consolidata di gruppo devono esercitare la specifica opzione che dura per un triennio ed è irrevocabile. Al termine l'opzione si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio a meno che non sia revocata, secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione (la disposizione di cui al periodo precedente si applica al termine di ciascun triennio). L'opzione può essere esercitata da ciascuna società solo in qualità di controllante o solo in qualità di controllata; la sua efficacia è subordinata al verificarsi delle seguenti condizioni:

- *identità dell'esercizio sociale di ciascuna società controllata con quello della società o ente controllante:* si intende l'identità di chiusura del periodo d'imposta, e quindi, le società di nuova costituzione possono optare per il consolidato, in presenza dei requisiti necessari, fin dal primo esercizio;
- *esercizio congiunto dell'opzione da parte di ciascuna controllata e dell'ente o società controllante;*
- *elezione di domicilio da parte di ciascuna controllata presso la società o ente controllante per la notifica degli atti e provvedimenti relativi ai periodi d'imposta per i quali è esercitata l'opzione (elezione di domicilio è irrevocabile fino al termine del periodo di decadenza dell'azione di accertamento o di irrogazione delle sanzioni relative all'ultimo esercizio il cui reddito è stato incluso nella dichiarazione consolidata);*
- *comunicazione dell'avvenuto esercizio congiunto dell'opzione all'Agenzia delle Entrate.*