

Civile Sent. Sez. 5 Num. 40048 Anno 2021

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: D'ORAZIO LUIGI

Data pubblicazione: 14/12/2021



REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta da

Ettore Cirillo	- Presidente -	Oggetto :perdite consolidato nazionale
Andreina Giudicepietro	- Consigliere -	R.G.N. 7624/2013
A.Pasqualina Condello	- Consigliere -	Cron.
Riccardo Guida	- Consigliere -	PU – 7/12/2021
Luigi D'Orazio	- Consigliere Rel.-	

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 7624/2013 R.G. proposto da
Salvatore Matarrese s.p.a., in persona del legale rappresentante pro
tempore, rappresentata e difesa dall'Avv. Alessandro Voglino,
presso il cui studio in Roma, via F.Siacci, n. 4, è elettivamente
domiciliata giusta procura speciale a margine del ricorso

– *ricorrente* –

contro

1 Cons.Est.Luigi D'Orazio RGN 7624/2013

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Distrettuale dello Stato e presso i cui uffici domicilia in Roma, alla Via dei Portoghesi n. 12

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Puglia n. 75/8/2012, depositata il 14 settembre 2012.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 7 dicembre 2021 dal Consigliere Luigi D'Orazio, ai sensi dell'art. 23, comma 8-*bis*, legge n. 176/2020.

Lete le conclusioni scritte del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale dott. Tommaso Basile, che ha chiesto il rigetto del ricorso

FATTI DI CAUSA

1.La Commissione tributaria regionale della Puglia accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Bari (n.214/13/2011), che aveva accolto il ricorso presentato dalla Salvatore Matarrese s.p.a. contro la cartella di pagamento emessa nei suoi confronti ai sensi dell'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, ai fini Ires, per l'anno 2006, avendo la contribuente, quale società consolidante, indicato nella dichiarazione dei redditi del gruppo per l'anno 2006 un importo maggiore rispetto a quello indicato dalla società consolidata A.S.Bari, per la stessa annualità nella propria dichiarazione dei redditi. Il giudice d'appello evidenziava che la società contribuente aveva indicato nella dichiarazione dei redditi del gruppo una perdita fiscale, attribuita alla consolidata A.S.Bari, pari ad euro 7.443.748,00,

2 Cons.Est.Luigi D'Orazio RGN 7624/2013

maggiore di quella effettivamente riportata nella dichiarazione dei redditi della consolidata, indicata in euro 7.055.272,00. La società consolidante, quindi, si era autonomamente discostata dal risultato indicato dalla consolidata. Il presunto errore commesso dalla consolidante "doveva necessariamente essere ben noto alla consolidante potendo essa operare esclusivamente sulla base dei risultati della consolidata". La contribuente non aveva posto rimedio all'errore; sicché venivano meno i presupposti valutati dal giudice di prime cure, riguardo alla pretesa violazione del principio della collaborazione e della buona fede, nonché di affidamento dei rapporti tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria. L'errore non era puramente formale, in quanto determinante un risultato d'esercizio diverso nel bilancio della consolidata e, come tale, sanabile, ex art. 2, commi 8 e 8-bis, del d.P.R. n. 322 del 1998, con il ravvedimento operoso da parte dell'A.S.Bari e "giammai dalla consolidante Salvatore Matarrese". Era, poi, del tutto ingiustificato il ritardo con cui, pur essendo nota la difformità dell'indicazione dell'importo, la A.S.Bari aveva prodotto la documentazione integrativa solo in data 14 aprile 2011, ben oltre il termine perentorio stabilito dal comma 8-bis dell'art. 2 del d.P.R. n. 322 del 1998. Non era possibile rettificare la dichiarazione della società consolidata, né sussisteva l'ipotesi di litisconsorzio necessario tra consolidante consolidata.

2. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione la società contribuente.

3. Ha resistito l'Agenzia delle entrate con controricorso.

4. All'udienza dell'11 luglio 2019 questa Corte ha rinviato la causa a nuovo ruolo, in quanto il difensore della società ha allegato l'intervenuta conclusione della transazione fiscale con l'Agenzia delle entrate ai sensi dell'art. 182-ter l.f. (concordato preventivo con

3 Cons.Est.Luigi D'Orazio RGN 7624/2013

transazione fiscale), chiedendo il rinvio dell'udienza per il deposito della transazione.

5.All'udienza dell'8 dicembre 2021 la causa è stata trattenuta in decisione.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.Anzitutto, si rileva che, nonostante la concessione del rinvio dell'udienza per consentire al difensore della società di depositare l'eventuale transazione fiscale sottoscritta dalle parti ai sensi dell'art. 182-ter l.f., nessuna delle parti in giudizio ha presentato l'istanza di discussione orale né ha depositate memoria scritta. Inoltre, né dalla stampa del SIC (Sistema Informativo Cassazione) di questa Corte né dal prospetto del "Ruolo Udiienza con Atti", risulta il deposito di alcun documento da parte della società o dell'Agenzia delle entrate. Entrambe le parti hanno ricevuto la comunicazione di fissazione dell'udienza pubblica a mezzo pec il 9 ottobre 2021. Negli atti del fascicolo sono presenti: la domanda di transazione fiscale ex art. 182-ter l.f. presentata dalla società del 19 giugno 2014; l'integrazione della domanda di transazione fiscale del 18 maggio 2015; il provvedimento di accoglimento della Agenzia delle entrate, con la previsione di condizioni e clausole di risoluzione di diritto della transazione al verificarsi di determinati eventi (tardivi pagamenti; rigetto della omologazione del concordato preventivo; annullamento del concordato in caso di sottrazione o dissimulazione di parte rilevante dell'attivo ex artt. 186 e 138 l.f.); richiesta del difensore della società alla stessa Salvatore Matarrese in data 5 giugno 2019 per conoscere "lo stato e il contenuto di eventuali atti di transazione fiscale".

4 Cons.Est.Luigi D'Orazio RGN 7624/2013

1.1. Con il primo motivo di impugnazione la società contribuente deduce la "violazione o falsa applicazione di norme di diritto e, in particolare, dell'art. 36-*bis*, 3° comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, dell'art. 10, primo comma, della legge n. 212 del 2000, nonché degli articoli 53 e 97 Costituzione, in relazione alla statuita legittimità dell'iscrizione a ruolo e della relativa cartella di pagamento emessa nei confronti della società contribuente, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.". In particolare l'Agenzia delle entrate non ha tenuto conto dei chiarimenti forniti dalla società contribuente, a seguito della ricezione dell'avviso di irregolarità, in ordine alla corretta determinazione della perdita fiscale da dover prendere in considerazione pari ad euro 7.443.748,00, come indicato nel modello CNM - redditi 2006, presentato dalla Salvatore Matarrese, come confermato inequivocabilmente dallo stesso bilancio di esercizio al 31 dicembre 2006 dell'A.S.Bari, società consolidata. Tra l'altro, le informazioni e i dati contenuti nel bilancio d'esercizio dell'A.S.Bari erano certificati dalla BDO Sala Sclesi Farina s.p.a. (BDO), società di revisione e certificazione contabile iscritta all'albo Consob. Il bilancio della consolidata A.S.Bari era stato depositato presso il registro delle imprese in data precedente alla presentazione del proprio modello di dichiarazione; la consolidata A.S.Bari aveva presentato il proprio modello unico SC 2007 - Redditi 2007 - in data 1° ottobre 2007, mentre la Salvatore Matarrese aveva presentato il modello CNM 2007 in data 28 settembre 2007, quindi prima della dichiarazione dei redditi della consolidata. La società contribuente, dunque, aveva tenuto conto, invece, non della dichiarazione dei redditi della A.S.Bari, per l'anno 2006, depositata successivamente, ma del bilancio di esercizio della consolidata, nel quale la perdita fiscale era indicata correttamente. Vi era, quindi, una discordanza tra la dichiarazione dei redditi della consolidata A.S.Bari ed i dati

5 Cons.Est.Luigi D'Orazio RGN 7624/2013

derivanti dal bilancio di esercizio della medesima consolidata. Peraltro, l'Agenzia delle entrate, ove avesse ritenuto la documentazione fornita, dopo l'avviso di irregolarità, inidonea a rilevare con immediatezza l'errore per l'eventuale necessità di un'attività interpretativa e/o di indagine, avrebbe dovuto emettere un accertamento motivato, e non utilizzare la procedura automatizzata di cui all'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, utilizzabile solo in caso di palesi errori materiali, ossia per correggere errori di calcolo commessi dai contribuenti.

2. Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente lamenta "il vizio di motivazione dell'impugnata sentenza sul fatto controverso e decisivo riguardante l'errore occorso nella redazione della dichiarazione dei redditi, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c. ". La sentenza del giudice d'appello sarebbe viziata da insufficiente motivazione in ordine al fatto controverso e decisivo costituito dall'errore verificatosi nella dichiarazione individuale della società consolidata A.S.Bari s.p.a., e non nella dichiarazione di gruppo presentata dalla consolidante Salvatore Matarrese o nel bilancio di esercizio della stessa consolidata A.S.Bari S.p.A., come invece erroneamente ritenuto dalla Commissione regionale. Vi è stata, dunque, una evidente confusione da parte del giudice d'appello tra il bilancio consolidato e la dichiarazione consolidata. Vi era solo la difformità tra la corretta perdita fiscale indicata nella dichiarazione di gruppo della consolidante e quella errata esposta dalla consolidata A.S.Bari nella propria dichiarazione dei redditi. In realtà, la consolidante ha utilizzato proprio i dati che le erano stati comunicati dalla società consolidata A.S.Bari con il relativo bilancio di esercizio.

3. Con il terzo motivo di impugnazione la ricorrente si duole della "violazione o falsa applicazione di norme di diritto e, in particolare,

6 Cons.Est.Luigi D'Orazio RGN 7624/2013

dell'art. 2, commi 8 e 8-bis, del d.P.R. n. 322 del 1998, dell'art. 10, primo comma, della legge n. 212 del 2000, nonché degli articoli 53 e 97 Costituzione, in relazione alla statuita tardività della dichiarazione integrativa/correttiva presentata dalla società contribuente e/o comunque alla presunta non emendabilità dell'originaria dichiarazione dei redditi, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.". Invero, la consolidata A.S.Bari, con apposita dichiarazione integrativa, inoltrata telematicamente il 14 aprile 2011, ha emendato gli errori materiali di cui era affetta la dichiarazione originaria, al fine di ricostituire la perfetta coincidenza tra l'importo della perdita fiscale da essa dichiarato con quello riportato dalla Salvatore Matarrese nella dichiarazione di consolidato. La dichiarazione del contribuente è emendabile, in via generale, di qualsiasi errore, di fatto o di diritto, contenuto in una dichiarazione resa all'Amministrazione fiscale; ciò per l'impossibilità di assoggettare il dichiarante ad oneri diversi e più gravosi di quelli che, per legge devono restare a suo carico. Tale dichiarazione non ha natura di manifestazione di volontà, ma di dichiarazione di scienza, liberamente modificabile dal contribuente anche nel corso del processo, per opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione.

3.1. I motivi primo, secondo e terzo, del ricorso per cassazione, che vanno trattati congiuntamente per ragioni di connessione, sono fondati.

3.2. La sentenza della Commissione regionale è stata depositata in data 14 settembre 2012, sicché trova applicazione il vizio della motivazione di cui all'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., come declinato dal decreto-legge n. 83 del 2012, in vigore per le sentenze pubblicate a decorrere dall'11 settembre 2012.

7 Cons.Est.Luigi D'Orazio RGN 7624/2013

Il secondo motivo di impugnazione, pur formalmente articolato come "vizio di motivazione dell'impugnata sentenza sul fatto controverso e decisivo riguardante l'errore occorso nella redazione della dichiarazione dei redditi", oltre che come vizio di "insufficiente motivazione", e censura di "illogicità" della stessa, in realtà è strutturato proprio come omesso esame di un fatto decisivo e controverso tra le parti, sicché può ritenersi ammissibile.

4. Questi i fatti di causa significativi; la società consolidata A.S.Bari s.p.a. , con riferimento all'anno 2006, ha indicato nel bilancio al 31/12/2006, verificato dalla società di revisione BDO, perdite per euro 7.443.748,00 mentre, successivamente, nella dichiarazione dei redditi relativi all'anno 2006, presentata in data 1° ottobre 2007, ha indicato le proprie perdite nella misura inferiore di euro 7.055.282,00. La società consolidante Salvatore Matarrese s.p.a., presentando la dichiarazione del gruppo in data 28 settembre 2007 (Modello CNM) ha tenuto conto dei dati di bilancio della consolidata ad essa comunicati dalla A.S.Bari S.p.A., in quanto la dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2006 della consolidata è stata presentata solo in data 1° ottobre 2007, quindi successivamente alla presentazione della dichiarazione dei redditi di gruppo della consolidante. L'Agenzia delle entrate, avendo ravvisato una difformità tra quanto dichiarato dalla consolidante Salvatore Matarrese nella dichiarazione di gruppo, con riferimento alle perdite della consolidata A.S.Bari, per la somma di euro 7.443.748,00, e quanto, invece, dichiarato per errore dalla società consolidata A.S.Bari nella dichiarazione dei redditi per il 2006 presentata il 1° ottobre 2007, con indicazione delle perdite nella misura inferiore di euro 7.055.202,00, ha emesso la cartella di pagamento, a seguito di controllo automatizzato, ex art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, pari alla differenza tra i diversi importi delle perdite della controllata.

8 Cons.Est.Luigi D'Orazio RGN 7624/2013

5. Le perdite oggetto di contestazione sono quelle prodottesi dopo l'esercizio del diritto di opzione al consolidato da parte della consolidata A.S.Bari s.p.a. va, dunque, tracciata una distinzione tra le perdite pregresse, rispetto all'opzione di consolidato, e le perdite maturate nel corso dell'esercizio dopo l'opzione per il consolidato.

5.1. Invero, quanto alle perdite pregresse rispetto all'opzione di consolidato, ai sensi dell'art. 118, secondo comma, d.P.R. n. 917 del 1986, "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".

Pertanto, le uniche perdite utilizzabili nel consolidato sono 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 (Cass., sez. 5, 20 febbraio 2020, n. 4415). In caso di saldo negativo, la parte residua, può essere utilizzata alternativamente dalla consolidata o dalla consolidante negli esercizi successivi, senza possibilità di trasferirla al consolidato (e quindi al gruppo), in quanto altrimenti si realizzerebbe per tale via un effetto equivalente all'immissione nella procedura di perdite pregresse, formatesi in esercizi anteriori all'inizio della tassazione consolidata. L'Agenzia delle entrate, in via interpretativa (risoluzione n. 67/E

9 Cons.Est.Luigi D'Orazio RGN 7624/2013

dell'11 luglio 2019, che ha rivisto la tesi sostenuta con la circolare n. 19 E del 21 aprile 2019), dapprima, e le istruzioni al modello di dichiarazione dei redditi, dopo, hanno assimilato ad un trasferimento indebito di perdite pregresse alla "fiscal unit" il caso in cui una società appartenente al gruppo utilizzi le perdite pregresse in abbattimento del reddito imponibile formato da interessi passivi indeducibili e contemporaneamente trasferisca tali interessi passivi al gruppo in presenza di altra società consolidata avente un corrispondente importo di eccedenze di ROL (risultato operativo lordo della gestione caratteristica).

La regola che concerne le perdite "pregresse" ha funzione antielusiva, impedendo l'acquisto di partecipazioni di società in perdita al solo scopo di utilizzarne le perdite fiscalmente riconosciute per compensare gli utili di gruppo, mediante opzione per il consolidato.

5.2. Quanto alle perdite prodottesi successivamente all'opzione da consolidato, con riferimento agli obblighi della controllante si prevede all'art. 122 del d.P.R. n. 917 del 1986 che "la società o ente 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".

Nella determinazione dell'imponibile complessivo, dunque, la capogruppo deve sommare i redditi e ridurre le perdite riferibili alle società controllate diverse da quelle prodotte in periodi precedenti al consolidamento, e provvedere, poi, a rettificare il risultato così determinato tenuto conto degli interessi passivi indeducibili in capo alle società controllate, ai sensi dell'art. 96, comma 7, del d.P.R. n. 917/1986.

10 Cons.Est. Luigi D'Orazio RGN 7624/2013

In caso di perdite prodottesi dopo l'opzione da consolidato, può avere luogo la "compensazione intersoggettiva", non consentita per le perdite pregresse.

5.3. Con riferimento, dunque, alle perdite maturate dopo l'esercizio dell'opzione, occorre distinguere due fattispecie: da una parte, quelle conseguite dalle singole società (con riferimento all'imposta teorica "dichiarata") e, dall'altra, quelle che residuano una volta effettuata, in capo alla *fiscal unit*, la somma algebrica dei redditi e delle perdite ad essa trasferiti, con riferimento, in quest'ultimo caso alla dichiarazione di "gruppo" presentata dalla consolidante (imposta effettiva "liquidata").

Per la dottrina, le prime, quelle relative alle singole società, sono perdite di periodo conseguite da ciascuna compagine sociale e, quindi, sono sottratte alla disciplina del riporto delle perdite dettata dall'art. 84 del d.P.R. n. 917 del 1986; tali perdite rilevano, quindi, nella loro integrità, al pari dei redditi, nella determinazione del reddito complessivo globale del gruppo. Le seconde, invece, anch'esse maturate nel corso dell'esercizio dopo l'opzione per il consolidato, soggiacciono pienamente alle regole dell'art. 84 del Tuir, tenuto conto che l'art. 9, secondo comma, del decreto ministeriale 9 giugno 2004, stabilisce che le perdite risultanti dalla dichiarazione dei redditi del consolidato possono essere computate in diminuzione del reddito complessivo globale del gruppo secondo le modalità previste dai primi due commi dell'art. 84 del Tuir.

5.4. Le perdite emerse in capo alle singole società durante il periodo di efficacia dell'opzione, quindi "post consolidato", sono immediatamente utilizzabili in abbattimento dei redditi prodotti da altri soggetti appartenenti al consolidato, attraverso il meccanismo della somma algebrica. Si tratta in questo caso di un effetto che deriva direttamente dalla "legge", e non è subordinato ad una

11 Cons.Est. Luigi D'Orazio RGN 7624/2013

manifestazione di volontà diversa e ulteriore da quella relativa all'esercizio dell'opzione. Se le perdite del periodo dei soggetti partecipanti, maturate ovviamente nel corso dell'esercizio del consolidato, superano i redditi del medesimo periodo, si formerà una "perdita fiscale consolidata", attribuita alla disponibilità esclusiva del soggetto consolidante, cui compete anche il riporto a nuovo delle stesse ai sensi dell'art. 84, commi primo e secondo, d.P.R. n. 917 del 1986. Le società consolidate devono, infatti ai sensi dell'art. 121 del d.P.R. n. 917 del 1986, "compilare il modello della dichiarazione dei redditi al fine di comunicare alla società o ente controllante la determinazione del proprio reddito complessivo". Le società controllate hanno, dunque, un mero obbligo "dichiarativo" verso la controllante, che deriva direttamente dalla legge, e non consente una condotta diversa da quella dovuta. In tal caso, per la dottrina, la dichiarazione della consolidata assolve ad una funzione ulteriore rispetto a quella tipica, attenendo non alla fase procedimentale, in quanto atto propedeutico al controllo, ma alla fase "sostanziale", rilevando ai fini della determinazione dell'imponibile; nei rapporti tra consolidate e consolidante, quindi, l'obbligo dichiarativo posto a carico delle prime è strumentale alla determinazione dell'imponibile del consolidato. Nell'ambito del consolidato, la società consolidata trasmette alla controllante la stessa dichiarazione presentata al Fisco, il cui risultato vincola la controllante stessa nella determinazione dell'imponibile unitario, non potendo, quest'ultima in alcun modo rettificarlo, tranne, ovviamente, l'esistenza di errori materiali facilmente riscontrabili, come avvenuto nel caso di specie.

5.5. La manifestazione di volontà, allora, non attiene alle perdite maturate dopo l'opzione da consolidato da parte della società consolidata, in quanto le stesse si trasferiscono automaticamente al bilancio consolidato ed alla dichiarazione dei redditi di gruppo,

12 Cons.Est. Luigi D'Orazio RGN 7624/2013

presentata dalla consolidante, ma attiene alle scelte che la società capogruppo, consolidante, può adottare in relazione all'utilizzo di tali perdite, ai sensi dell'art. 84 del d.P.R. n. 917 del 1986.

6. Se, dunque, le perdite maturate nel corso del consolidato dalla società consolidata si trasferiscono *ipso iure* alla dichiarazione dei redditi del gruppo presentata dalla consolidante, ai sensi dell'art. 122 del d.P.R. n. 917 del 1986, allora è possibile anche la presentazione di una dichiarazione integrativa da parte della società consolidata, nella specie A.S.Bari s.p.a., anche oltre il termine annuale di cui all'art. 2, comma 8-*bis* del d.P.R. n. 322 del 1998, presentata in data 14 aprile 2011, con riferimento ai redditi del 2006.

7. Invero, per questa Corte, a sezioni unite, in caso di errori od omissioni nella dichiarazione dei redditi, la dichiarazione integrativa può essere presentata non oltre i termini di cui all'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 se diretta ad evitare un danno per la P.A. (art. 2, comma 8, del d.P.R. n. 322 del 1998), mentre, se intesa, ai sensi del successivo comma 8-*bis*, ad emendare errori od omissioni in danno del contribuente, incontra il termine per la presentazione della dichiarazione per il periodo d'imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante, fermo restando che il contribuente può chiedere il rimborso entro quarantotto mesi dal versamento ed, in ogni caso, opporsi, in sede contenziosa, alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria (Cass., sez.un., 30 giugno 2016, n. 13378).

7.1. È evidente che, nella specie, la dichiarazione integrativa presentata dalla consolidata A.S.Bari s.p.a., solo in data 14 aprile 2011, in relazione all'anno 2006, è servita proprio ad emendare una omissione in danno del contribuente, incontrando dunque il termine per la presentazione della dichiarazione per il periodo di imposta successivo. Pertanto, tale dichiarazione integrativa doveva essere

13 Cons.Est.Luigi D'Orazio RGN 7624/2013

presentata nell'anno 2008, essendo relativa all'anno di imposta 2006. Tuttavia, mentre, in generale, con riferimento alla indicazione delle perdite nella dichiarazione dei redditi delle società, si è in presenza di una manifestazione di volontà, che non è quindi emendabile e che può essere modificata solo in presenza dei requisiti di cui all'art. 1428 c.c., ossia per errore essenziale e riconoscibile dalla controparte, in caso di perdite maturate dopo l'opzione al consolidato, in virtù della "automatica trasposizione" nella dichiarazione dei redditi di gruppo presentata dalla consolidante, cui vanno comunicati ovviamente i dati di bilancio della consolidata, nonché le relative dichiarazioni dei redditi della consolidata, ci si trova dinanzi ad una mera dichiarazione di scienza, sempre emendabile, anche nel corso del giudizio per opporsi ad una pretesa dell'amministrazione. Ciò, soprattutto, nel caso di specie in cui la consolidata A.S.Bari aveva correttamente indicato nel bilancio al 31 dicembre 2006 il valore delle perdite in euro 7.443.748,00, bilancio peraltro verificato da una società di revisione; solo successivamente, in data 1° ottobre 2007, nella dichiarazione dei redditi per l'anno 2006, la consolidata A.S.Bari aveva indicato perdite inferiori per l'importo di euro 7.055.282,00. Tuttavia, la consolidante, contribuente, Salvatore Matarrese s.p.a., nella dichiarazione del gruppo, presentata in data 28 settembre 2007, basandosi proprio sui dati di bilancio della consolidata, ad essa comunicati, aveva indicato le perdite della consolidata per euro 7.443.748,00, quindi del tutto correttamente. È evidente l'errore materiale in cui è incorsa la società consolidata.

7.2. È, infatti, pacifico, con riferimento alle dichiarazioni dei redditi delle società, al di fuori dell'ambito del consolidato, che la scelta di riportare le perdite subite, ove effettivamente esistenti, in un anno di imposta o negli anni successivi costituisce, non costituisce una

14 Cons.Est.Luigi D'Orazio RGN 7624/2013

mera dichiarazione di scienza, ma una vera e propria manifestazione di volontà, ossia una scelta opzionale; tuttavia, in caso di consolidato, tale scelta spetta alla consolidante con riferimento a tutte le perdite riferite all'intero gruppo. Le perdite della consolidata, invece, come detto, confluiscono automaticamente nella dichiarazione dei redditi del gruppo, per il successivo utilizzo che ne voglia fare la consolidante, se utilizzarle immediatamente a compensazione dei dividendi di altra società del gruppo, ovvero se riportarle negli esercizi successivi.

7.3. L'art. 84, primo comma, del d.P.R. n. 917 del 1986, all'epoca vigente, prevede che "la perdita di un periodo di imposta, determinata con le stesse norme vevoli per la determinazione del reddito, può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi".

8. Secondo il recente orientamento di questa Corte (Cass., 25 giugno 2019, n. 16977; Cass., 27 ottobre 2017 n. 25566; Cass., 21 febbraio 2019, n. 5105; Cass., sez. 5, 20 luglio 2021, n. 20684), in tema di imposta sul reddito delle persone giuridiche, al di fuori della disciplina del consolidato, l'esercizio della facoltà di opzione, riservata al contribuente dall'art. 84 del t.u.i.r. (vigente *ratione temporis*), di utilizzare le perdite di esercizio verificatesi negli anni pregressi portandole in diminuzione del reddito prodotto nell'anno oggetto della dichiarazione, ovvero di non utilizzare dette perdite riportandole in diminuzione dal reddito nei periodi di imposta successivi, costituisce manifestazione di volontà negoziale e non mera dichiarazione di scienza, con la conseguenza che essa deve essere esercitata mediante una chiara indicazione nella dichiarazione non potendosi a tal fine l'Amministrazione sostituirsi al contribuente. In tal caso la dichiarazione non può essere oggetto di rettifica, salvo

15 Cons.Est. Luigi D'Orazio RGN 7624/2013

che il contribuente dimostri il carattere essenziale ed obiettivamente riconoscibile dell'errore nel quale è incorso, ai sensi degli articoli 1427 e ss c.c. (Cass., sez. 5, 21 febbraio 2019, n. 5105).

8.1. Infatti, per questa Corte (Cass. n. 7294 dell' 11 maggio 2012; Cass. n. 6977 dell' 8 aprile 2015), sempre con riferimento alla disciplina "ordinaria" della tassazione dei redditi delle società, al di fuori dell'ambito specifico del consolidato, l'affermazione di una generale ed automatica emendabilità degli errori commessi dal contribuente nella redazione della dichiarazione non può ritenersi estesa alla dichiarazione dei redditi *tout court*, ma deve correttamente circoscriversi alla indicazione di quei dati, relativi alla quantificazione delle poste reddituali positive o negative, che integrino errori tipicamente materiali (ad es. errori di calcolo od anche errata liquidazione degli importi), ovvero anche formali (concernenti la esatta individuazione della voce del modello da compilare nella quale collocare la posta), rimanendo a tale ipotesi estranea la omessa indicazione delle perdite subite. Pertanto, in tema di imposte dirette, il principio di generale emendabilità della dichiarazione si riferisce all'ipotesi ordinaria nella quale la stessa rivesta carattere di mera dichiarazione di scienza, mentre, nelle parti in cui abbia carattere negoziale, lo stesso non opera, salvo che il contribuente dimostri il carattere essenziale ed obiettivamente riconoscibile dell'errore in cui sia incorso, ai sensi degli artt. 1427 e ss. c.c. (Cass., sez. 6-5, 12 ottobre 2018, n. 25596).

8.2. Ciò comporta che l'omessa indicazione in dichiarazione di perdite pregresse e la mancata loro utilizzazione nel quinquennio non può essere oggetto di rettifica da parte dell'Ufficio, essendo a tal fine necessario che la facoltà di scelta che la legge attribuisce al contribuente sia esercitata mediante una chiara indicazione nella dichiarazione dello specifico periodo di imposta nel quale utilizzare

16 Cons.Est. Luigi D'Orazio RGN 7624/2013

in compensazione le perdite disponibili, facoltà nel cui esercizio l'Amministrazione non può sostituirsi al contribuente nell'interesse di quest'ultimo (Cass. n. 12460 del 4 giugno 2014).

9. Solo se si fosse trattato, dunque, di manifestazione di volontà, e non di mera dichiarazione di scienza, la società consolidata avrebbe dovuto presentare la dichiarazione integrativa nell'anno 2008; in caso, invece, di dichiarazione di scienza, la società contribuente può opporsi alla maggiore pretesa dell'Agenzia delle entrate, anche nel corso del giudizio contenzioso. Nella specie, la dichiarazione delle perdite della consolidata, maturate dopo l'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo, comunicata alla consolidante per espressa previsione normativa, ha rappresentato nulla più che una dichiarazione di scienza, proprio perché imposta dalla disciplina speciale del consolidato.

10. Peraltro, la dottrina ritiene ammissibile la dichiarazione "correttiva" del reddito del consolidato, ma anche la rettifica della dichiarazione delle singole consolidate, pur in assenza della funzione liquidatoria del tributo. Si ritiene ammissibile per il contribuente la presentazione della dichiarazione correttiva che sostituisca integralmente la dichiarazione già presentata, per correggere errori di qualsiasi natura, comprese le scelte dispositivo. Pertanto, il fatto che la dichiarazione delle consolidate non prevede la liquidazione del tributo, non esclude che la stessa sia rettificabile. Benché la disciplina normativa nulla preveda sul punto, deve ritenersi implicitamente esistente l'obbligo, per la società consolidante, di correggere la dichiarazione del consolidato nel caso di dichiarazione correttiva o integrativa avente ad oggetto l'imponibile dichiarato dalle consolidate. Deve, quindi, tenersi conto anche delle modifiche che abbiano interessato i redditi "dichiarati" delle controllate. Del resto, le società consolidate, sono tenute, ai sensi dell'art. 8, primo

17 Cons.Est. Luigi D'Orazio RGN 7624/2013

comma, lettera a), del decreto ministeriale 9 giugno 2004, al generale dovere di collaborazione con la società controllante, e possono ex art. 121, primo comma, lettera c), del d.P.R. n. 917 del 1986, trasmettere alla stessa la dichiarazione che sostituisce o integra quella originariamente presentata, al fine di consentire il corretto adempimento degli obblighi connessi al ruolo della consolidante. Ove la consolidante non procedesse alla correzione della dichiarazione del gruppo, incorrerebbe nell'esclusiva responsabilità ad cui all'art. 127, primo comma, lettera c) del Tuir, per le maggiori imposte accertate, oltre che per gli interessi e le sanzioni, a causa del non corretto adempimento "degli obblighi connessi alla determinazione del reddito complessivo globale di cui all'art. 122 [del Tuir]".

11. Tra l'altro, proprio in tema di consolidato, si è affermato che, in tema di disciplina fiscale del consolidato nazionale, la società controllante che eserciti, congiuntamente alle controllate, l'opzione per la dichiarazione e tassazione dei redditi del gruppo di imprese ai sensi degli artt. 117 e 118 T.U.I.R. e commetta, in sede di compilazione della dichiarazione quale consolidante, errori formali nell'indicazione dei dati necessari alla determinazione dell'imposta (con particolare riguardo alla compilazione del quadro "CC" ai fini dell'utilizzo dei crediti trasferiti alla tassazione di gruppo), può sempre "emendare" tale dichiarazione, trattandosi di dichiarazione di scienza (Cass., sez. 5, 4 marzo 2020, n. 6016). Solo in casi particolari, come la dichiarazione integrativa ai fini dell'esercizio di un diritto di opzione ai fini della determinazione dell'acconto Irap (Cass., sez. 6-5, 12 ottobre 2018, n. 25596), ovvero la dichiarazione relativa alla *dual income tax* (Cass., sez. 5, 22 gennaio 2013, n. 1427) oppure l'adesione ad un condono (Cass., sez. 5, 28 giugno 2018, n. 17141), la natura negoziale della dichiarazione rende

18 Cons.Est. Luigi D'Orazio RGN 7624/2013

fondamentale la dimostrazione dell'essenzialità dell'errore ex art. 1427 c.c. (Cass., sez. 5, 4 marzo 2020, n. 6016).

12. La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata ma, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la controversia può essere decisa nel merito ai sensi dell'art. 384 c.p.c., con l'accoglimento del ricorso originario della contribuente.

13. Deve essere pronunciato, ex art. 384 c.p.c., il seguente principio di diritto: <<In tema di consolidato nazionale, mentre non è consentito alla consolidata trasferire le perdite pregresse al consolidato, ben possono essere trasferite al consolidato le perdite maturate in capo alla consolidata dopo l'esercizio del diritto di opzione per la tassazione di gruppo; queste ultime rilevano automaticamente per legge (*ipso iure*) nella determinazione del reddito complessivo globale del gruppo, attraverso la dichiarazione dei redditi delle consolidate di cui all'art. 121 del d.P.R. n. 917/1986, comunicata alla consolidante, in assenza di manifestazione di volontà, attraverso il meccanismo della somma algebrica, con conseguente possibilità di emenda ex art. 2, commi 8 e 8-bis del d.m. n. 322 del 1998, e di difesa in giudizio avverso la cartella di pagamento emessa nei confronti della consolidante. La rettifica dell'eventuale riporto delle perdite da "consolidato" ex art. 84 del d.P.R. n. 917 del 1986, con riferimento alla "perdita fiscale consolidata", è, invece, nella disponibilità esclusiva del soggetto consolidante e costituisce manifestazione di volontà, per la cui rettifica sono necessari i requisiti della essenzialità e riconoscibilità dell'errore ex art. 1428 c.c.>>.

14. Le spese del giudizio di legittimità vanno poste a carico della Agenzia delle entrate, per il principio della soccombenza, e si liquidano come da dispositivo.

19 Cons.Est. Luigi D'Orazio RGN 7624/2013

Le spese dei gradi di merito vanno compensate interamente tra le parti sussistendone giusti motivi.

P.Q.M.

accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario della società.

Condanna l'Agenzia delle entrate a rimborsare in favore della società le spese del giudizio di legittimità, che si liquidano in complessivi € 5.600,00, oltre € 200,00 per esborsi, Iva e Cpa, oltre rimborso delle spese generali nella misura del 15 %.

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

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 7 dicembre 2021

Il Consigliere Estensore

Luigi D'Orazio

Il Presidente

Ettore Cirillo

20 Cons.Est.Luigi D'Orazio RGN 7624/2013

