



244.21

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta da

R.G.NN. 304/2014 e
305/2014 e
307/2014

Cron. 200

Udienza - 06/10/2020

Ettore Cirillo	Presidente
Rosita D'Angiolella	Consigliere est.
Pasqualina A.P. Condello	Consigliere
Riccardo Guida	Consigliere
Giuseppe Nicastro	Consigliere

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso n. R.G. 304/2014 proposto da:

(omissis) **s.c.a.r.l.**, in persona del legale rapp.te p.t., rappresentata e difesa, giusta procura speciale in calce al ricorso, dall'Avv.to (omissis) (omissis), il quale ha eletto domicilio presso la cancelleria della Corte di Cassazione, che ha indicato per le comunicazioni la seguente "pec":

(omissis)

ricorrente

contro

Agenzia delle entrate, in persona del direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende *ope legis*.

controricorrente

2746
2020

e sul ricorso n. R.G. 305/2014 proposto da:

(omissis) **s.c.a.r.l.**, in persona del legale rapp.te p.t., rappresentata e difesa, giusta procura speciale in calce al ricorso, dall'Avv.to (omissis) (omissis), il quale ha eletto domicilio presso la cancelleria della Corte di Cassazione, che ha indicato per le comunicazioni la seguente "pec":
(omissis)

ricorrente

contro

Agenzia delle entrate, in persona del direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende *ope legis*.

controricorrente

nonché sul ricorso n. R.G. 307/2014 proposto da:

(omissis) **s.c.a.r.l.**, in persona del legale rapp.te p.t., rappresentata e difesa, giusta procura speciale in calce al ricorso, dall'Avv.to (omissis) (omissis), il quale ha eletto domicilio presso la cancelleria della Corte di Cassazione, che ha indicato per le comunicazioni la seguente "pec":
(omissis)

ricorrente

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende *ope legis*.

controricorrente

avverso le sentenze n. 173/46/13 (n. rg. 304/2014), n. 172/46/13 (n. rg. 305/2014), n. 171/46/13 (n. rg. 307/2014), della Commissione tributaria regionale della Campania, depositate il 2 maggio 2013;
udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 6 ottobre 2020 dal Consigliere Rosita D'Angiolella.

Rilevato che:

L'Agenzia delle entrate, in data 26 maggio 2009, notificò alla società (omissis) (omissis) s.c.a.r.l. tre distinti avvisi di accertamento (n. , (omissis) ,



per l'anno 2005, n. (omissis) , per l'anno 2004, e n. (omissis) , per l'anno 2006), con quali veniva contestato alla società che sebbene, per gli anni in questione, aveva compilato il quadro GN relativo alla determinazione del reddito complessivo ai fini del consolidamento in qualità di consolidata indicando il reddito di impresa da imputare alla consolidante (omissis) S.p.A., dal PVC redatto dai funzionari della D.R.E. Campania risultava che l'adesione al regime del consolidamento era priva di efficacia in quanto la consolidante aveva ommesso la presentazione all'Agenzia delle entrate della comunicazione prevista dall'art. 119, comma 1, lett. d), d.P.R. 22/12/1986, n. 917 (di seguito, t.u.i.r.) con conseguente impossibilità di consolidare gli imponibili.

Gli accertamenti furono impugnati dalla società (omissis) s.c.a.r.l., con tre distinti ricorsi, davanti alla Commissione tributaria provinciale di Napoli, sul rilievo che, con la presentazione del modello INM da parte della società consolidante e l'allegazione al Modello Unico 2007 presentato dalla scrivente consolidata, del quadro GM, si era espressa, in maniera inequivocabile, la volontà di applicare il regime previsto dagli artt. da 117 a 129 del t.u.i.r. con conseguente illegittimità degli avvisi.

La Commissione tributaria provinciale di Napoli, con tre distinte sentenze, rigettò i ricorsi.

La società (omissis) s.c.a.r.l. propose appello, con tre distinti atti avverso tali sentenze che venivano integralmente rigettati dalla Commissione tributaria regionale della Campania (di seguito, CTR), con le sentenze nn. 173/46/2014, 172/46/2014 e 171/46/2014, tutte depositate in data 02/05/2013.

Avverso tali sentenze, la società ha proposto tre distinti ricorsi in cassazione (il ricorso recante il numero di ruolo generale 304/2014, ha ad oggetto la sentenza n. 173/46/2014, quello recante il numero di ruolo generale 305/2014, riguarda la sentenza n. 172/46/2014 e quello avente il numero di ruolo 307/2014, la sentenza 171/46/2014), e per tutti e tre ricorsi ha proposto un unico motivo; la società, in tutti e tre ricorsi, ha chiesto, altresì, di sollevarsi questione di legittimità costituzionale del disposto di cui



alla lettera *d*) dell'art. 119 t.u.i.r, in relazione agli artt. 76 e 77, 3, 23, 53 e 97 Cost.

L'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso in tutti e tre i procedimenti.

Considerato che:

1. La connessione oggettiva e soggettiva dei ricorsi all'esame e gli evidenti profili di unitarietà processuale e sostanziale che li caratterizzano, ne consigliano la riunione, ai sensi dell'art. 274 cod. proc. civ., con ciò dandosi seguito al consolidato orientamento di questa Corte secondo cui la riunione delle impugnazioni - che è obbligatoria, ai sensi dell'art. 335 cod. proc. civ., ove investano lo stesso provvedimento - può altresì essere facoltativamente disposta, anche in sede di legittimità, ove esse siano proposte contro provvedimenti diversi ma fra loro connessi, quando la loro trattazione separata prospetti l'eventualità di soluzioni contrastanti, siano ravvisabili ragioni di economia processuale ovvero siano configurabili profili di unitarietà sostanziale e processuale delle controversie (cfr. Cass., 30/10/2018 n. 27550, Rv. 651065-01).

1.1. Sull'applicabilità dell'articolo 274 cod. proc. civ. ai giudizi di legittimità, si richiamano i principi affermati dalle sezioni unite di questa Corte secondo cui la riunione dei procedimenti di cui alla disposizione citata, in quanto volta a garantire l'economia ed il minor costo dei giudizi, oltre alla certezza del diritto «risulta applicabile anche in sede di legittimità, in relazione a ricorsi proposti contro sentenze diverse pronunciate in separati giudizi, in ossequio al precetto costituzionale della ragionevole durata del processo, cui è funzionale ogni opzione semplificatoria ed acceleratoria delle situazioni processuali che conducono alla risposta finale sulla domanda di giustizia, ed in conformità dal ruolo istituzionale della Corte di cassazione, che, quale organo supremo di giustizia, è preposta proprio ad assicurare l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, nonché l'unità del diritto oggettivo nazionale» (così, Sez. U., 13/09/2005, n. 18125, Rv. 583091-01).

1.2. Dunque, la riunione delle impugnazioni, che è obbligatoria, ai sensi dell'art. 335 cod. proc. civ., ove investano lo stesso provvedimento, può altresì essere facoltativamente disposta, anche in sede di legittimità, ove

esse siano proposte contro provvedimenti diversi ma fra loro connessi, quando la loro trattazione separata prospetti l'eventualità di soluzioni contrastanti, siano ravvisabili ragioni di economia processuale ovvero siano configurabili profili di unitarietà sostanziale e processuale delle controversie. (v. Sez. U., Sentenza n. 1521 del 23/01/2013, Rv. 624792-01).

2. Nei tre ricorsi la società ricorrente, con l'unico motivo, deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione di legge (art. 119, comma 1, lett. *d*), t.u.i.r.), art. 1, d.P.R. 10/11/1997, n. 442, art. 2, l. 07/02/2010, n. 212, art. 15 delle preleggi) per aver i secondi giudici fondato la decisione sul presupposto che l'invio telematico del modello contenente l'opzione per il regime consolidato costituisca elemento sostanziale non superabile con il comportamento concludente della società consolidata, nonché per aver affermato che la disposizione di cui all'art. 199 t.u.i.r. costituisca norma speciale e successiva non derogabile, rispetto alle disposizioni anteriori regolanti il ravvedimento operoso di cui all'art. 1 del d.P.R. n. 442 del 1997.

3. I ricorsi riuniti sono infondati.

4. In tema di regime fiscale consolidato e dell'efficacia della comunicazione, tramite invio telematico, del modello contenente l'opzione per il regime consolidato la giurisprudenza di questa Corte ha affermato, con condivisi argomenti cui qui si dà seguito, che (cfr. Sez. 5, Sentenza, 02/03/2020, n. 5647):

- il tenore letterale del comma 2 dell'art. 5 del d.m. 09/06/2004 (secondo cui l'operazione si considera perfezionata se comunicata dalla controllata all'Agenzia delle entrate entro il termine previsto dall'articolo 119, comma 1, lettera *d*), t.u.i.r.) e dell'art. 119 t.u.i.r. lascia ritenere che l'invio della comunicazione con la quale si esercita l'opzione per il regime della tassazione di gruppo, costituisce condizione essenziale per l'ammissione ai relativi benefici, proprio perché diretta ad esprimere la scelta sul regime di tassazione da adottare e che, essendo tale comunicazione finalizzata ad esprimere la volontà di assumere un regime in deroga alla disciplina ordinaria dell'imposizione, qualora essa non si effettua nei termini e con le modalità previste dalle disposizioni richiamate, non può ritenersi realizzato



l'effetto costitutivo dell'associazione del diverso regime fiscale né tra le parti, né nei confronti dell'amministrazione finanziaria;

- trattandosi di regime che comporta benefici per il contribuente, esso è consentito soltanto nei casi previsti ed alle condizioni stabilite dal legislatore, sicché non può trovare applicazione l'art. 1 del d.P.R. n. 442 del 1997 che, nell'attribuire rilevanza ai comportamenti concludenti del contribuente si riferisce soltanto ai regimi di determinazione delle imposte o ai regimi contabili ma non può trovare applicazione con riferimento alle modalità di pagamento delle imposte (sul punto, cfr. Sez. 5, Ordinanza, 30/11/2018, n. 31061).

5. Tenuto conto di tali principi, deve considerarsi che la comunicazione all'Agenzia delle entrate effettuata mediante l'invio telematico del modello contenente l'opzione per il regime consolidato, di cui alla lettera *d*) dell'art. 119 t.u.i.r., non costituisce elemento formale superabile con il comportamento concludente, ma costituisce elemento sostanziale che si pone come condizione di efficacia, insieme agli altri elementi previsti dalle lettere *a*), *b*), *c*) previsti dalla disposizione citata, così che l'inesistenza, o anche solo il venir meno di uno solo di essi, determina l'inefficacia dell'opzione o interruzione del regime, con i conseguenti effetti previsti dall'art. 124 t.u.i.r.

5.1. Va, all'uopo, evidenziato che l'esercizio del diritto di opzione per la tassazione di gruppo, di cui all'articolo 117 t.u.i.r., dà luogo ad un regime di favore per le società che vi aderiscono, comportando la determinazione del reddito complessivo globale, che corrisponde alla somma algebrica dei redditi complessivi netti delle società controllate, che vanno assunti per l'intero importo indipendentemente dalla quota di partecipazione riferibile al soggetto controllante, e all'obbligo, a carico della società controllante, di provvedere alla liquidazione dell'imposta unica dovuta e quindi alla presentazione della dichiarazione dei redditi del consolidato. Di qui, la previsione di cui all'articolo 119, t.u.i.r. che subordina l'efficacia dell'opzione al verificarsi di determinate condizioni (e cioè: *a*) identità dell'esercizio sociale di ciascuna società controllata con quello della società o ente controllante; *b*) esercizio congiunto dell'azione da parte ciascuna controllata



della controllante; c) elezione di domicilio da parte di ciascuna controllata presso la società o ente controllante al fine della notifica degli atti di provvedimenti riguardanti periodi d'imposta per i quali l'opzione è esercitata; d) comunicazione all'Agenzia delle entrate dell'avvenuto esercizio corrente dell'azione).

5.2. Tale sequenza procedimentale, cadenzata attraverso il verificarsi di una serie determinata di condizioni, cui è subordinata l'efficacia dell'opzione, è chiaramente espressione di un regime speciale di tassazione dei gruppi societari che richiede una manifestazione di volontà all'adesione univoca e tempestiva, proprio in quanto ne scaturiscono benefici fiscali per le società del gruppo che vi aderiscono. Peraltro, trattandosi di una fattispecie negoziale a carattere bilaterale (l'opzione deve essere esercitata sia dalla controllata che dalla controllante), la manifestazione di volontà – univoca e tempestiva – deve ripetersi a coppie di opzioni in base a quante sono le coppie formate dalla controllante e dalla controllata che aderiscono alla tassazione consolidata (in termini, v. circolare Agenzia delle entrate n. 53/E del 2004).

5.3. Il regime di tassazione previsto per il consolidato nazionale, si configura, dunque, come un regime fiscale alternativo, tanto che una volta esercitata l'opzione questa è vincolante per un triennio (così, Sez. 5, Sentenza, 02/03/2020, n. 5647).

6. Nel caso in esame, è pacifico che la società ricorrente non ha provveduto ad effettuare la comunicazione di avvio del regime di tassazione di gruppo, con la conseguenza, in base ai principi appena enunciati, che non può ritenersi compiuta una scelta univoca e tempestiva per il diverso regime di tassazione richiesto, proprio in quanto la manifestazione di volontà non è stata espressa secondo il regime procedimentale di cui all'art. 119 t.u.i.r., ma solo attraverso la presentazione da parte della controllante (omissis) (omissis) S.c.a.r.l. del modello INM e l'allegazione al modello unico 2007 – presentato dalla società consolidata - del quadro GM.

7. La ricorrente, con i tre ricorsi riuniti, pone la questione di legittimità costituzionale del disposto di cui alla lettera d) dell'art. 119 t.u.i.r, in relazione agli artt. 76 e 77, 3, 23, 53 e 97 Cost.

July

7.1. La formulazione della questione di legittimità costituzionale, non soddisfa i requisiti minimi di ammissibilità dell'atto, di cui all'art. 366, primo comma, n. 3) e 4), cod. proc. civ. e dei requisiti di ammissibilità previsti dalla legge costituzionale 09/02/1948, n. 1, in quanto le questioni prospettate pongono - anche alla stregua delle giurisprudenza costituzionale (cfr. Corte Cost. 24/06/2004, n. 187; 22/11/2001, n. 373; 10/12/1987, n. 485) - il problema del mancato innesto tra le questioni giuridiche prospettate ed i parametri di costituzionalità che si assumono violati (sull'inammissibilità del motivo di ricorso per cassazione con il quale si chieda di dichiarare una questione di legittimità costituzionale e di rimetterne l'esame alla Corte costituzionale, ove contenga soltanto la generica deduzione dell'illegittimità di una norma e non anche l'indicazione delle ragioni di contrasto con le disposizioni costituzionali eventualmente individuate, cfr. Sez. 1, Sentenza n. 10123 del 13/05/2005, Rv. 581298-01; *conf.*, Sez. 3, Ordinanza n. 30738 del 26/11/2019, Rv. 656135-01).

7.2. Riguardo ai parametri costituzionali di cui agli artt. 76, 77, 3, 23, 53 e 97 Cost. ed ai conseguenti rilievi formulati dalla società per mancato rispetto dei principi della legge delega (l. 07/04/2003 n. 80) e segnatamente con riguardo ai rilievi formulati riguardo ai punti c), f), i), m) della delega (vedi pag.11 dei ricorsi), va ribadito che le disposizioni di cui al comma 2 dell'art. 5 del d.m. 09/06/2004 e agli artt. 119 e 129 t.u.i.r. costituiscono un meccanismo fisiologico di applicazione di un regime fiscale alternativo sulla scorta di manifestazione di volontà espressa in forma tipizzata per esigenze di ordinato svolgimento dell'azione di finanza, senza alcun obbligo sovrabbondante rispetto al parametro i) della legge delega e/o agli ulteriori parametri ivi contemplati.

8. In base alle suddette considerazioni il ricorso va rigettato.

9. Le spese del giudizio di cassazione, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza della società ricorrente.

P.Q.M.

La Corte, riunisce i ricorsi e li rigetta nei termini di cui in motivazione; condanna la società ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, liquidate, per



ciascuno giudizio, in euro 4.100,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito. *Sussistono i presupposti processuali per il raddoppio del contributo unificato ex art. 13 c. 1 quater del D.P.R. 115/2002.*
Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 6 ottobre 2020.

Il Presidente

Ettore Cirillo



DEPOSITATO IN
CANCELLERIA

12 GEN. 2021

IL CANCELLIERE
Dott. Caristo Luca Dionigi

