

## CONTENZIOSO

---

### ***Solidarietà tributaria: è opponibile solo la sentenza definitiva***

di Angelo Ginex



La Corte di Cassazione, con **sentenza n. 5691, depositata ieri 22 febbraio**, è intervenuta in materia di solidarietà tributaria e giudicato favorevole enunciando, nel medesimo provvedimento, ben **due importanti principi di diritto**.

La fattispecie oggetto di esame trae origine dalla notifica alla società contribuente di alcuni **avvisi di accertamento in qualità di “consolidata”**, nonché di una **cartella di pagamento** successiva a due ulteriori avvisi di accertamento divenuti definitivi per mancata impugnazione, alla stessa indirizzati **in qualità di “consolidante”**.

Tali atti venivano impugnati dinanzi alla competente commissione tributaria, la quale, con decisione poi confermata in sede di appello, procedeva al loro annullamento rilevando che le pretese e i presupposti dei suddetti avvisi di accertamento fossero i medesimi e che **dall'impugnazione dell'avviso da parte della società in qualità di “consolidata” discendesse l'estensione della decisione sul ricorso anche quanto alla cartella di pagamento** (rispetto alla quale si riteneva che non fosse decisiva la mancata impugnazione del prodromico avviso).

Avverso tale pronuncia proponeva **ricorso per cassazione** l'Agenzia delle Entrate, lamentando l'erroneità della decisione di appello in quanto l'omessa impugnazione da parte della società quale “consolidante” degli avvisi di accertamento emessi nei suoi confronti, renderebbe **legittima l'iscrizione a ruolo delle somme**, resesi definitive, poste a fondamento della cartella notificata. Inoltre, la medesima contestava che potesse assumere rilevanza il parziale accoglimento, con **sentenza non passata in giudicato**, del ricorso proposto dalla società “consolidata” avverso l'avviso di accertamento di “primo livello”, in quanto ciò che sarebbe decisivo è il necessario passaggio in giudicato della relativa sentenza, la quale non ha contenuto di condanna, per cui **non può operare l'anticipazione di efficacia della decisione**.

Ebbene, la Corte di Cassazione ha ritenuto necessario operare prima di tutto una breve **ricostruzione normativa e giurisprudenziale in materia di consolidato**, per poi concludere che i

due livelli di accertamento (primo per la consolidata e secondo per la consolidante) sono legati da un **rapporto di pregiudizialità-dipendenza** (cfr., **Cass. n. 180321/2021**).

Ciò detto, i giudici di legittimità hanno tuttavia osservato come la **fattispecie** in esame fosse **particolare** poiché, nel periodo di imposta oggetto di contestazione, la medesima società rivestiva la **duplice qualità di “consolidante” e “consolidata”**; inoltre, essi hanno sottolineato come nella specie trovasse **applicazione il regime anteriore** all'[articolo 35, comma 4, D.L. 78/2010](#), che ha invece introdotto nel D.P.R. 600/1973 la “Rettifica delle dichiarazioni dei soggetti aderenti al consolidato nazionale”.

A ciò ha fatto seguito una  **rassegna giurisprudenziale** dalla quale è emerso che, così come sottolineato dalla Suprema Corte, l'interpretazione costante dell'[articolo 1306 cod.civ.](#) è nel senso che **esso trova applicazione allorché “consolidante” e “consolidata” non coincidono**, al contrario di quanto si è verificato nel caso oggetto di scrutinio, nel quale vi è un unico debitore.

Inoltre, i giudici di vertice hanno osservato che comunque, **presupposto** per il dispiego degli **effetti** di cui all'[articolo 1306 cod.civ.](#) è il **passaggio in giudicato** della sentenza.

Pertanto, alla luce della ricostruzione sinteticamente sopra riportata, la Cassazione ha affermato il seguente principio di diritto: *«In tema di rettifica, ai fini Ires e Irap, delle dichiarazioni presentate da società aderenti al c.d. “consolidato” nazionale e mondiale, nel regime anteriore all'articolo 35, comma 4, D.L. 78/2010, il quale ha introdotto nel D.P.R. 600/1973 la “Rettifica delle dichiarazioni dei soggetti aderenti al consolidato nazionale”, è legittima l'emissione di una cartella di pagamento nei confronti della società “consolidante” conseguente alla mancata impugnazione nei termini di legge dell'avviso di accertamento di “secondo livello” ad essa notificato* ».

Da ultimo, i giudici di legittimità hanno rilevato che **non è stato neppure allegato e dimostrato il passaggio in giudicato della sentenza favorevole alla società contribuente**, che rappresenta il **requisito indefettibile** per godere dell'**effetto** derivante dall'[articolo 1306, comma 2, cod.civ.](#)

Pertanto, la Corte di Cassazione ha altresì precisato che: *«In materia tributaria, affinché possa applicarsi la previsione dell'articolo 1306, comma 2, cod.civ., è necessario che la medesima contribuente non rivesta contemporaneamente le qualità di “consolidante” e di “consolidata”, e che la sentenza ottenuta dal condebitore solidale sia passata in giudicato, perché l'eventuale anticipazione di efficacia della decisione rispetto a tale momento è possibile solo rispetto alle statuizioni di condanna, condizione che, invece, difetta nel caso dell'impugnazione proposta dal contribuente avverso l'atto impositivo dell'amministrazione finanziaria, atteso che il giudizio è diretto a riscontrare l'esistenza delle ragioni di annullamento dedotte con il ricorso»*.

All'affermazione dei suddetti principi è seguita la **cassazione** della sentenza impugnata **con rinvio** alla CTR della Lombardia in diversa composizione, affinché proceda ad un nuovo esame della fattispecie tenendo conto degli insegnamenti forniti.