Documento firmato digitalmente
Il Relatore
FABRIZIO D'ARCANGELO

Il Presidente
GIORGIO ERCOLANI

Sentenza n. 3201/2026
Depositata il 31/08/2026
Il Segretario
LUCIA MARIA IARIA

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di MILANO Sezione 2, riunita in udienza il 08/05/2026 alle ore 10:00 con la seguente composizione collegiale:
ERCOLANI GIORGIO, Presidente
D'ARCANGELO FABRIZIO, Relatore
SCARABELLI CRISTIANA, Giudice

in data 08/05/2026 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 5011/2025 depositato il 02/12/2025

proposto da

S.r.l. -

Difeso da

ed elettivamente domiciliato presso '

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Ii Di Milano

elettivamente domiciliato presso dp.2milano@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- CARTELLA DI PAGAMENTO n. IRES-ALTRO

a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 1420/2026 depositato il 12/05/2026

Richieste delle parti:

la parte ricorrente ha chiesto l'annullamento dell'atto impugnato, con vittoria di spese;

la parte resistente ha chiesto il rigetto del ricorso, con vittoria di spese.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

s.r.l., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, con ricorso ritualmente proposto, ha impugnato la cartella di pagamento indicata in epigrafe, notificata in data 27 agosto 2025, volta al recupero di euro 80.346,00, a titolo di maggiore Ires, oltre sanzioni, interessi e diritti di notifica per l'anno d'imposta 2020.

Le somme iscritte a ruolo sono state accertate in base alle procedure di controllo automatizzato di cui all'art. 36-*bis*, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 relativo alla dichiarazione del consolidato nazionale, Modello CNM 2021, anno di imposta 2020, trasmessa dalla società ricorrente in data 14 dicembre 2022.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, questa dichiarazione sarebbe da considerarsi omessa, in quanto è stata presentata oltre il termine di novanta giorni dalla scadenza del termine per la sua presentazione e costituisce, dunque, mero titolo per la riscossione, ai sensi dell'art. 2 del d.P.R. 7 settembre 1998, n. 322.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate ha riscontrato un esito a debito, a titolo di maggiore Ires per un importo di euro 80.346,00 oltre interessi e sanzioni, dovuta dalla società a seguito del disconoscimento del riporto delle perdite pregresse, dell'ammontare delle perdite fiscali compensate con i redditi imponibili, maturate negli anni 2018 e 2019, a causa, a sua volta, dell'avvenuta trasmissione oltre i termini di legge delle dichiarazioni fiscali relative alle annualità 2018 e 2019, in cui sono maturate le perdite fiscali.

Nel ricorso, la società contribuente ha chiesto l'annullamento della cartella di pagamento, in quanto la pretesa erariale sarebbe infondata e illegittima e l'Agenzia delle Entrate avrebbe dovuto riconoscere le perdite fiscali pregresse.

La ricorrente ha richiamato, a sostegno delle proprie deduzioni, l'ordinanza della Corte di Cassazione n. 22 del 2 gennaio 2025, che, in un caso analogo, ha stabilito che la presentazione tardiva della dichiarazione non comporta automaticamente la perdita del diritto al riporto delle perdite fiscali, purché la dichiarazione sia comunque presentata e contenga i dati necessari nella loro determinazione, consentendo all'Amministrazione di verificarne l'esistenza sulla base delle dichiarazioni delle società partecipanti al consolidato.

Tale principio, ha rilevato la parte ricorrente, si fonda sull'interpretazione sistematica degli artt. 2 e 5 del d. P.R. n. 322 del 1998 e dell'art. 84 d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, nonché sul principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.

Si è costituita l'Agenzia delle Entrate e ha dedotto l'infondatezza dei motivi di ricorso proposti dalla società ricorrente, chiedendone il rigetto, con vittoria di spese.

L'Agenzia delle Entrate ha eccepito che l'art. 2, comma 7, del d.P.R. n. 322 del 1998, sancisce che «sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine, salva restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo. Le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a novanta giorni si considerano omesse, ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta».

La presentazione del modello CNM non può ritenersi un mero adempimento formale; tale onere dichiarativo rappresenta uno dei più importanti adempimenti amministrativi derivanti dall'esercizio dell'opzione per il consolidato nazionale, poiché, solo a seguito della presentazione della "dichiarazione dei redditi del consolidato", è possibile liquidare l'IRES di gruppo.

La mancata presentazione del Mod. CNM (in cui la complessiva perdita del gruppo avrebbe dovuto essere riportata), preclude, dunque, il rinvio della perdita risultante dalle operazioni di consolidamento a successivi

periodi d'imposta.

Il versamento della sanzione di €. 250,00 contestualmente alla presentazione della dichiarazione (nel caso di specie, peraltro, non versata), non esclude la qualificazione della stessa quale dichiarazione omessa, con il conseguente stralcio, nell'ambito della liquidazione ai sensi dell'art. 36-*bis* d.P.R. n. 600 del 1973, delle poste a favore, nella stessa determinate.

L'esercizio dell'opzione circa lo scomputo delle perdite pregresse ha carattere negoziale e, dunque, la stessa non può che essere compiuta entro i termini di presentazione della dichiarazione o, al più tardi, entro i successivi novanta giorni.

L'opzione per lo scomputo delle perdite, inoltre, non può considerarsi validamente esercita tramite una dichiarazione omessa. La parte ricorrente, peraltro, non ha fornito la documentazione idonea a provare in concreto le asserite perdite fiscali, anche ai sensi della circolare 34/E del 2012. Sulla società ricorrente incombeva, infatti, l'onere della prova di dimostrare l'esistenza effettiva delle perdite esposte in dichiarazioni a loro volta omesse.

Con memoria depositata in data 23 aprile 2026, il difensore della parte ricorrente ha replicato alle deduzioni dell'Agenzia delle Entrate, insistendo per l'accoglimento dei propri motivi di ricorso.

All'udienza di discussione dell'8 maggio 2026, la Corte, sentite le parti, ha deliberato in camera di consiglio.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il ricorso deve essere accolto nei limiti che di seguito si precisano, in quanto le censure proposte dalla ricorrente sono fondate.

E' incontroverso che la società ricorrente ha presentato in data 14 dicembre 2022 e, dunque, tardivamente la dichiarazione del consolidato nazionale, Modello CNM 2021, per l'anno di imposta 2020, al pari delle dichiarazioni per le annualità pregresse (modelli CNM 2019/2018 e CNM 2020/2019).

La tardiva presentazione di queste dichiarazioni, tuttavia, non preclude alla società consolidante di riportare a nuovo le perdite consolidate risultanti dalla somma algebrica degli imponibili delle consolidate.

Queste dichiarazioni, infatti, risultano, pur tardivamente, regolarmente trasmesse e acquisite dall'Amministrazione, senza che l'Agenzia delle Entrate abbia mosso alcun rilievo circa la loro esistenza, regolarità sostanziale o correttezza dei dati reddituali ivi esposti.

Ai sensi dell'art. 2, comma 7, d.P.R. n. 322 del 1998, le dichiarazioni presentate oltre novanta giorni si considerano omesse, pur costituendo titolo per la riscossione delle imposte dovute.

Tuttavia, dall'applicazione di tale disposizione non discende automaticamente il disconoscimento delle perdite effettive e verificabili maturate nel consolidato. Nessuna delle disposizioni del T.U.I.R. che disciplinano il consolidato fiscale prevede, quale conseguenza della omessa presentazione della dichiarazione consolidata, la decadenza del diritto della consolidante a riportare a nuovo le perdite consolidate.

La giurisprudenza di legittimità, con orientamento che questo Collegio integralmente condivide, ha statuito che, in tema di consolidato fiscale, la mancata presentazione del modello CNM non è sanzionata con la perdita del diritto a riportare a nuovo le perdite consolidate, ma piuttosto ai sensi dell'art. 1 del d.lgs. n. 471 del 1997, e ciò in ragione del fatto che la presentazione di detto modello ha valore di dichiarazione di scienza - che segue all'instaurazione del regime consolidato - con lo scopo di portare a conoscenza

dell'amministrazione finanziaria gli elementi essenziali che le consentano di procedere ai successivi controlli circa la sussistenza del presupposto impositivo e la corretta liquidazione dell'imposta, sicché, quando l'amministrazione dispone comunque di dette informazioni e non muove alcun rilievo, se non quello formale, relativo alla omessa dichiarazione, non matura alcuna decadenza, non prevista da alcuna norma, dal diritto di riportare le perdite (Cass., Sez. 6-5, n. 28316 del 15/01/2021, Rv. 662475-01; cfr. anche Cass., Sez. Trib., 2 gennaio 2025, n. 22).

La diversa interpretazione, proposta dall'Agenzia delle Entrate, del resto, si pone in insanabile contrasto con il principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 Cost., in quanto fonda l'imposizione fiscale su un reddito fittizio e non su quello effettivamente prodotto dal gruppo.

La conseguenza che l'ordinamento fiscale ricollega alla omessa dichiarazione è, dunque, l'applicazione del regime sanzionatorio previsto dall'art. 10 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 e non già la perdita del diritto a riportare a nuovo le perdite consolidate risultanti dalla somma algebrica degli imponibili delle consolidate.

Alla stregua dei rilevi che precedono, l'atto impugnato deve essere annullato.

L'obiettiva complessità giuridica della fattispecie devoluta all'esame della Corte impone la compensazione delle spese di lite tra le parti.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, annullando l'atto impugnato, e compensa le spese tra le parti.

Così deciso in Milano, 8 maggio 2026.

L'estensore — Il Presidente

Dott. Fabrizio D'Arcangelo — Dott. Giorgio Ercolani