

CORTE DI CASSAZIONE  
Ordinanza 11 novembre 2020, n. 25352

Rilevato che

-con sentenza n. 93/50/2012, depositata il 16 agosto 2012, non notificata, la Commissione tributaria regionale della Lombardia (hinc: «CTR»), ha rigettato l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, nei confronti di F.S. s.p.a., in persona del legale rappresentante pro tempore, avverso la sentenza n. 190/36/2010 della Commissione tributaria provinciale di Milano (hinc: «CTP») che aveva accolto il ricorso proposto dalla suddetta contribuente avverso la cartella di pagamento n. 06820090090422853, con la quale l'Ufficio, ex artt. 36bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54bis del d.P.R. n. 633 del 1972, aveva iscritto a ruolo euro 227.741,89 a titolo di Iva, interessi e sanzioni, per l'anno 2005, per avere la contribuente, controllante di altre società, utilizzato in compensazione con altre imposte proprie il credito Iva maturato nel 2004 (di euro 165.173,00) che, ad avviso dell'Amministrazione finanziaria, avrebbe dovuto essere conferito nella liquidazione periodica di gruppo avendo la società, nel 2005, optato per l'Iva di gruppo;

-in punto di diritto, per quanto di interesse, la CTR ha osservato che:1) ai sensi dell'art. 8 del d.P.R. n. 542 del 1999 i crediti non utilizzabili in compensazione sono quelli trasferiti da parte delle società (...) dovendosi intendere per im "trasferiti" i crediti delle società controllate conferiti alla società controllante; 2) nella specie, il credito Iva non poteva essere trasferito, essendo proprio della controllante in quanto risultante dalla dichiarazione Iva dell'esercizio 2004, anteriore all'opzione dell'Iva di gruppo nel 2005; 3) peraltro, negare la legittimità dell'utilizzo del credito e richiederne il pagamento avrebbe comportato per la contribuente l'insorgere di un credito e non già l'estinzione di un debito, avendo quest'ultima comprovato che l'utilizzo del credito nella liquidazione periodica di gruppo avrebbe dato luogo solo a un minore debito di imposta, essendo l'importo versato (euro 200.346,57) superiore a quello del credito Iva in questione (euro 165,173,00); 4) nella specie, l'esigenza posta alla base del divieto di cui all'art. 8 del d.P.R. n. 542 del 1999 di impedire che un credito trasferito alla controllante potesse essere utilizzato anche dalla controllata trasferente non sussisteva essendo il credito Iva dell'anno precedente proprio della controllante;

-avverso la sentenza della CTR, l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione affidato a un motivo cui resiste, con controricorso, la contribuente;

-la controricorrente ha depositato memoria ex art. 380bis.1 c.p.c. insistendo per la declaratoria di inammissibilità o per il rigetto del ricorso;

-il ricorso è stato fissato in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 375, secondo comma, e dell'art. 380-bis.1 cod. proc. civ., introdotti dall'art. 1 -bis del d.l. 31 agosto 2016, n. 168, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 ottobre 2016, 197.

Considerato che

-con l'unico motivo di ricorso, l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 73 e 30 del d.P.R. n. 633 del 1972, 4 del D.M. 13/12/79, 8 del d.P.R. n. 542/1999, 1 della legge n. 244/07 per avere la CTR ritenuto erroneamente che il credito sorto prima (2004) dell'opzione per l'Iva di



gruppo (2005) e non ancora utilizzato in compensazione fosse riconducibile alla gestione Iva individuale della società contribuente (nella specie controllante) e fosse sottratto al regime dell'Iva di gruppo, ancorché ai sensi dell'art. 8, comma 1, del d.P.R. n. 542 del 1999 -applicabile *ratione temporis* prima delle novità introdotte dall'art. 1, comma 63, della legge finanziaria 2008 - sussistesse il divieto di c.d. "compensazione orizzontale" dei crediti e dei debiti Iva trasferiti - indipendentemente dai modi e tempi di formazione - dalle società che si fossero avvalse della detta procedura; ad avviso della ricorrente, alcuna valenza a contrario poteva essere attribuita alle statuizioni -rese "ad colorandum"- dalla CTR secondo cui la negazione dell'utilizzo in compensazione del credito Iva avrebbe comportato l'insorgenza di un credito per la società e non certo l'estinzione di un debito nei confronti del Fisco" e secondo cui l'esigenza sottesa al divieto di compensazione orizzontale di cui all'art. 8 del d.P.R. n. 542 del 1999 sarebbe venuta meno nel caso di titolarità del credito dell'anno precedente in capo alla società controllante;

-preliminarmente va disattesa l'eccezione di inammissibilità del motivo per difetto di autosufficienza poiché l'esposizione dei fatti di causa e delle ragioni a sostegno della censura proposta risulta sufficiente per la comprensione del *thema decidendum* senza la necessità di far rinvio e accedere a fonti esterne al ricorso medesimo;

- si palesa, altresì, infondata l'eccezione sollevata dalla controricorrente di inammissibilità del motivo per asserita formazione di "giudicato interno" per non essere state impugnate le due *rationes decidendi* che, ad avviso della contribuente, sarebbero ravvisabili nella affermata sostanziale generazione di un indebito arricchimento in caso di negazione della legittimità dell'utilizzo del credito Iva in "compensazione orizzontale" e nella ritenuta non utilizzabilità nella liquidazione Iva di gruppo del credito Iva facente capo alla controllante, relativo all'anno precedente a quello di esercizio dell'opzione; invero, il motivo aggrede l'affermazione della CTR circa la legittima utilizzabilità in compensazione da parte della contribuente del credito Iva, maturato l'anno prima della opzione al regime dell'Iva di gruppo, ritenendo, inidonee a scalfire la propria diversa tesi giuridica (e, in tale senso, spiegati ad *colorandum*) le statuizioni del giudice di appello circa la asserita riconducibilità del credito Iva in questione alla controllante e circa "l'insorgenza di un credito" per la società nell'ipotesi di negazione della legittimità del detto utilizzo;

- il motivo è fondato;

- la disciplina della liquidazione dell'iva di gruppo è affidata, nel regime *ratione temporis* applicabile, alle seguenti disposizioni: all'art. 73, comma 3, del d.P.R. n. 633/72, secondo cui «il Ministero delle finanze può disporre con propri decreti, stabilendo le relative modalità, che le dichiarazioni delle società controllate siano presentate dall'ente o società controllante all'ufficio del proprio domicilio fiscale e che i versamenti di cui agli articoli 27, 30 e 33 siano fatti all'ufficio stesso per l'ammontare complessivamente dovuto dall'ente o società controllante e dalle società controllate, al netto delle eccedenze detraibili»; all'art. 1 del d.m. 13 dicembre 1979, n. 11065, come successivamente modificato, il quale prevede che i versamenti in questione possano essere eseguiti dagli enti o società controllanti, per l'ammontare complessivamente dovuto da essi e da una o più società controllate, al netto delle eccedenze detraibili risultanti alle liquidazioni periodiche; al successivo art. 4, secondo cui entro il termine stabilito per la liquidazione dell'imposta «... la società controllante deve calcolare, in apposita sezione dello stesso registro e tenendo conto delle eccedenze detraibili, l'ammontare complessivo dell'imposta ed eseguire il relativo versamento... A margine della liquidazione fatta dalle società controllate nell'apposita sezione del registro tenuto ai sensi dell'art.23 o dell'art.24 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, deve essere apposta la seguente annotazione: "Il saldo è trasferito alla società controllante ... partita IVA n. ...»; all'art. 8 del d.P.R. n. 542/99, secondo cui «non sono ammessi alla compensazione di cui all'articolo 17, comma 2, del



decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, i crediti e i debiti relativi all'imposta sul valore aggiunto trasferiti da parte delle società e degli enti che si avvalgono della procedura di compensazione della predetta imposta a norma dell'ultimo comma dell'articolo 73 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Sono, invece, ammessi alla compensazione di cui all'articolo 17, comma 2, del citato decreto legislativo n. 241 del 1997, i crediti e i debiti relativi alla stessa imposta risultanti dai prospetti riepilogativi annuali delle dichiarazioni di gruppo da parte degli enti e delle società controllanti»; / (j1/L -come già chiarito da questa Corte in fattispecie analoga (Sez. 5, 19 maggio 2017, n. 12642; si v. anche Sez. 5, 19 maggio 2017, n. 12645; Sez. 5, Ord. n. 25664 del 15/10/2018) - posto che il regime dell'Iva di gruppo è mera procedura liquidatoria e di versamento del tributo, in virtù della quale la capogruppo compensa le eccedenze di credito e i debiti iva delle società del gruppo (c.d. compensazione verticale) e versa l'imposta a debito, oppure computa la differenza a credito nel periodo successivo, salvo chiederne il rimborso, ovvero ancora può procedere alla cd. compensazione orizzontale, ma del solo credito IVA di gruppo, che è quello emergente dai prospetti riepilogativi annuali della dichiarazione di gruppo, con tributi diversi - le società del gruppo perdono la disponibilità dei saldi emergenti dalle proprie risultanze periodiche, che sono trasferiti alla capogruppo entro il termine di liquidazione dell'imposta e da questa annotati nei propri registri;

-nel caso in esame, per l'anno d'imposta 2005, era indubitabilmente applicabile questa procedura, in seno alla quale, a norma del comma 3 dell'art. 73, si doveva tener conto delle "eccedenze detraibili" di ciascuna società del gruppo che non potevano essere oggetto di autonoma ed individuale compensazione;

- nel novero delle dette eccedenze doveva dunque rientrare anche il credito iva della controllante risultante dalla dichiarazione relativa all'anno d'imposta 2004, sebbene si trattasse di anno antecedente a quello in cui il regime in questione fosse divenuto operativo;

-infatti, come precisato da questa Corte nella ordinanza Sez. 5, 19 maggio 2017, n. 12642, l'espressione "eccedenza detraibile" contenuta nell'art. 73 possiede, sul piano letterale, un indubbio ed univoco significato nel senso del puro e semplice riferimento all'eccedenza detraibile maturata dalla controllata –o anche dalla stessa controllante-, a prescindere dall'anno di maturazione dei crediti che la compongono, tale da non consentire all'interprete di introdurre eccezioni o limitazioni all'ambito applicativo della norma, chiaramente desumibile dal suo tenore testuale (art. 12 delle preleggi);

-qualora il legislatore avesse inteso attribuire alla formula indicata una portata più ristretta di quella fatta palese dal significato proprio delle parole utilizzate, avrebbe dovuto farlo espressamente, specificando che dall'ammontare dell'eccedenza detraibile debba essere scorporato l'importo corrispondente ai crediti riportati dagli anni precedenti all'attivazione del regime dell'iva di gruppo (vedi, per analoghe considerazioni in tema di eccedenza detraibile, Cass. 17 giugno 2005, n. 13079);

- ed è quanto in effetti il legislatore ha fatto con la legge finanziaria per il 2008 (l. n. 244/07), con la quale, appunto, ha stabilito, ma a partire dalla liquidazione Iva di gruppo relativa all'anno 2008, che «agli effetti delle dichiarazioni e dei versamenti di cui al precedente periodo non si tiene conto delle eccedenze detraibili, risultanti dalle dichiarazioni annuali relative al periodo d'imposta precedente, dagli enti e società diversi da quelli per i quali anche in tale periodo d'imposta l'ente o società controllante si è avvalso della facoltà di cui al presente comma»;

-il legislatore è dovuto quindi intervenire con una espressa previsione, all'applicabilità della quale ha anche dedicato una norma di diritto transitorio, al fine d'incidere sul regime altrimenti delineato dal complesso di disposizioni dinanzi specificato;

- ne consegue l'enunciazione del seguente principio di diritto: «In tema di liquidazione



dell' IVA di gruppo, nel regime (applicabile "ratione temporis") anteriore all'applicabilità della I. n. 244 del 2007, nel novero delle "eccedenze detraibili" di cui all'art. 73, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972 -sottratte alla autonoma ed individuale compensabilità da parte delle società del gruppo- rientrano non solo quelle maturate dalle società controllate ma anche quelle della stessa controllante a prescindere dall'anno di maturazione dei crediti che le compongono, perdendo tutte le società del gruppo- compresa la controllante- la disponibilità dei saldi emergenti dalle proprie risultanze periodiche";

- la sentenza impugnata non si è attenuta a questi principi e va in conseguenza cassata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia in diversa composizione, che, oltre a regolare le spese, riesaminerà la fattispecie, considerando che l'eccedenza detraibile relativa all'anno d'imposta 2004 vantata dalla controllante F.S. s.p.a. va considerata in seno alla procedura di liquidazione dell'iva di gruppo e non già individualmente compensata;

Per questi motivi

la Corte: accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Lombardia in diversa composizione.

