

Civile Sent. Sez. 5 Num. 10207 Anno 2016

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: TRICOMI LAURA

Data pubblicazione: 18/05/2016

**SENTENZA**

sul ricorso 15077-2013 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- *ricorrente* -

**contro**

2016

1330

NUOVA SOFIA SPA A SOCIO UNICO in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA C.SO VITTORIO EMANUELE II 269, presso lo studio dell'avvocato ROMANO VACCARELLA, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato MARIA



CARLA GIORGETTI giusta delega a margine;

- **controricorrente** -

avverso la sentenza n. 132/2012 della COMM.TRIB.REG.  
di MILANO, depositata il 04/12/2012;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica  
udienza del 19/04/2016 dal Consigliere Dott. LAURA  
TRICOMI;

udito per il ricorrente l'Avvocato GENTILI che ha  
chiesto l'accoglimento;

udito per il controricorrente l'Avvocato VACCARELLA  
che ha chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore  
Generale Dott. LUIGI CUOMO che ha concluso per  
l'accoglimento del ricorso.

7



## RITENUTO IN FATTO

1. Con l'avviso di accertamento n. R1P068B01409/2009 per IVA e sanzioni, notificato in data 28.12.2009, l'Amministrazione finanziaria rettificava la dichiarazione IVA di gruppo presentata per l'anno 2004, in qualità di capogruppo controllante dalla società "Nuova So.fi.a. SPA" a socio unico; con la rettifica veniva disconosciuto l'eccedenza di imposta detraibile riveniente dall'anno 2003 pari a €.7.309.139,00, che era stato apportato alla liquidazione di gruppo ex art.73 del DPR n. 633/1972 dalla società Bernardi SPA a seguito dell'acquisto, effettuato in data 20.12.2004 della unica e intera azienda esercitata precedentemente dalla società "Fantasy Fashion SRL", come da scrittura privata autenticata.

La società Bernardi, già partecipante alla liquidazione di gruppo, aveva presentato nel 2004 la sua dichiarazione con due modelli, di cui il secondo riferito alla Fantasy Fashion riportava al rigo VL 26 il credito risalente al periodo di imposta 2003, di €.7.309.139,00. In realtà il credito non si era originato in capo alla società Fantasy Fashion, ma le era pervenuto dall'acquisizione dell'azienda della società Dachi Fashion Group SAS in data 01.06.2004, alla quale, a sua volta, era pervenuto a seguito del conferimento nella stessa, in data 06.04.2004, dell'azienda della Dachi SAS, che a sua volta lo aveva acquistato in data 19.02.2004, unitamente all'intera azienda della Cimmy SAS.

Tale credito, coinvolto in molteplici e rapidi trasferimenti di azienda, era stato ritenuto inesistente dall'Agenzia delle entrate in quanto *ab origine* derivante da operazioni effettuate con una società portoghese che non risultava aver mai dichiarato i relativi acquisti: ritenuta la fraudolenza dell'operazione l'Agenzia aveva proceduto alla ripresa fiscale.

Il suddetto credito, trasferito come eccedenza dell'anno 2003 nella liquidazione di gruppo della Nuova SO.FI.A. aveva consentito alla stessa il suo indebito utilizzo nella determinazione del saldo della liquidazione annuale del gruppo, permettendole immediatamente di non versare il saldo a debito pari ad €.2.539.755,00 (fol. 6 del ricorso).

2. Il ricorso proposto dalla società era respinto in primo grado.

3. In sede di appello la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, con la sentenza n. 132/05/2012, depositata il 04.12.2012 e non notificata, riformava la pronuncia di primo grado.



Premetteva il giudice di appello, aderendo alla tesi della contribuente, che l'avviso di accertamento in discussione poneva le sue fondamenta nell'atto di accertamento TEB06T100066/2009 emesso nei confronti della Cimmy SAS, comprovante la creazione fittizia di un credito IVA poi trasferito alla società appellante, che lo avrebbe pertanto non correttamente indicato quale eccedenza detraibile. Quindi affermava che l'accertamento, pur ben motivato, poneva alla base della pretesa il rilievo sollevato nei confronti della società Cimmy e che "tale circostanza, cioè l'aver basato l'atto di accertamento su di un rilievo poi venuto a mancare di prova definitiva, poiché non notificato alla parte interessata, rende l'avviso qui in discussione mancante della sua base e pertanto lo rende privo della necessaria prova della fittizietà del credito IVA contestato" e, ritenuta assorbente la questione, accoglieva l'appello della contribuente.

4. L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione su quattro motivi accompagnato da memoria ex art.378 cpc, ai quali la società replica con controricorso e memoria.

#### CONSIDERATO IN DIRITTO

1.1. Con il primo motivo è denunciata la violazione e falsa applicazione degli artt.73, comma 3, del DPR n.633/1972, in tema di dichiarazione dell'IVA di gruppo, e dell'art.53 Cost. (principio del divieto di abuso del diritto); nonché il principio di diritto dell'Unione europea di divieto di abuso del diritto e di effettività della repressione di tali abusi in materia di IVA (art. 360, comma 1, n.3, cpc).

1.2 Sostiene la ricorrente che è erroneo l'assunto di fondo della CTR, secondo il quale la rettifica a carico della società capogruppo dipendeva, in una sorta di nesso di pregiudizialità necessaria, dalla presenza e dall'esito delle rettifiche a carico delle altre società che erano intervenute nelle fasi precedenti di formazione e di trasferimento del credito fraudolento (fol. 25 del ricorso), condividendo in tal modo la impostazione difensiva della società che si era doluta del fatto che l'Ufficio aveva preteso di riprendere a tassazione le somme esposte nell'avviso di accertamento emesso a carico della capogruppo senza avere mai effettuato alcuna verifica nei confronti dei danti causa Dachi SAS, Dachi Fashion Group SAS, Fantasy Fashion SAS e Bernardi SPA, ritenendo di procedere esclusivamente alla notifica dell'avviso di accertamento nei confronti della Nuova So.fi.a, ritenuta unica beneficiaria della presunta operazione fraudolenta (fol. 26 del ricorso).

A parere della ricorrente, al contrario, il sistema di liquidazione dell'IVA di gruppo comporta che le posizioni IVA delle società controllate, una volta conferite alla

RGN 15077/2013  
Cons. est. Laura Tricomi



controllante capogruppo e da questa dichiarate, divengono componenti della dichiarazione IVA di questa e, quindi oggetto di verifica e di accertamento in capo alla stessa (fol. 26 ric). Ciò in quanto il sistema contempla una compensazione complessiva nell'ambito del gruppo che si concentra in una unica dichiarazione presentata per il gruppo dalla controllante, di talchè l'intera responsabilità fiscale della dichiarazione di gruppo viene a convergere sulla controllante. A riprova ricorda che l'art.6 del DM 13.12.1979, adottato in attuazione dell'art.73, comma 3, del DPR n.633/1972 prevede che le controllate rispondono in solido con la controllante delle somme risultanti dalle proprie dichiarazioni, senza che tale ricostruzione possa essere inficiata dal fatto che l'art.6, comma 1, del cit. DM confermi l'esclusiva competenza degli Uffici di domicilio fiscale ad effettuare le rettifiche relative alle componenti provenienti dalle controllate.

Ne consegue, a parere della ricorrente, l'erroneità della affermazione della CTR, secondo la quale, l'atto di accertamento era basato su di un rilievo a carico di altra società, poi venuto a mancare di prova definitiva perché non notificato alla parte interessata, e ciò impediva di disconoscere il credito in sede di controllo della dichiarazione di gruppo presentata dalla Nuova So.fi.a. per mancanza di prova in ordine alla fittizietà del credito.

1.3. Secondo la ricorrente, la CTR ha violato anche i principi in tema di abuso del diritto desumibili dall'art.53 della Cost. e dalla normativa dell'Unione Europea, consistenti nel divieto di abuso di forme giuridiche, cioè nell'impiego di procedimenti consentiti dalla legge fiscale al solo fine di conseguire vantaggi fiscali senza alcuna giustificazione e, addirittura, ponendo in essere atti simulati o fraudolenti. In particolare la ricorrente rimarca che tutte le molteplici operazioni, a partire dalla fittizia costituzione del credito, erano tra loro collegate e finalizzate a favore della sola beneficiaria e reale destinataria dell'intero collegamento negoziale, la Nuova So.fi.a.; pertanto l'accertamento doveva far emergere la sostanza dell'operazione con conseguente inopponibilità al fisco delle operazioni formalmente compiute dalle altre società, con il che doveva ritenersi che l'accertamento doveva essere compiuto nei confronti della capogruppo e non delle controllanti (fol. 30/31).

1.4. In subordine, con lo stesso motivo, la ricorrente sostiene anche che, qualora si dovesse ritenere che nel diritto interno, per reprimere un abuso del diritto commesso dalla controllante, è necessario comunque rettificare previamente le dichiarazioni delle controllate o danti causa che hanno concorso a porre in essere la fattispecie fraudolenta, ciò porrebbe il sistema nazionale in contrasto con il principio di diritto



dell'UE tendente all'effettiva repressione delle frodi IVA e richiama della Corte di giustizia UE nella sentenza 3 settembre 2009, causa C-2/08 Olimpiclub (fol. 33 ric.) .

1.5. Il primo motivo è fondato e va accolto.

1.6.1. Ricorda la Corte che in via di principio l'obbligazione tributaria va estinta mediante versamento dell'importo dovuto nelle casse del Concessionario della riscossione, e che, in materia tributaria, la compensazione è ammessa, in deroga alle comuni disposizioni civilistiche, soltanto nei casi espressamente previsti, non potendo derogarsi al principio secondo cui ogni operazione di versamento, di riscossione e di rimborso ed ogni deduzione è regolata da specifiche, inderogabili norme di legge. Né tale principio può ritenersi superato per effetto dell'art.8, comma 1, a L n.212/2000, ("Statuto dei diritti del contribuente"), il quale, nel prevedere in via generale l'estinzione dell'obbligazione tributaria per compensazione, ha lasciato ferme, in via transitoria, le disposizioni vigenti, demandando ad appositi regolamenti l'estensione di tale istituto ai tributi per i quali non era contemplato, a decorrere dall'anno d'imposta 2002 (Cass. 15123/2006; 12262/2007;17001/2013).

1.6.2. La liquidazione dell'IVA di gruppo costituisce, invero, una speciale modalità di compensazione, ed eventualmente di rimborso, dell'obbligazione tributaria espressamente disciplinata, con regole che, nel caso in esame, la CTR ha violato.

1.6.3. In particolare la disciplina nazionale dell' "IVA di gruppo" è dettata dall'art. 73, comma 3, d.P.R. 633/1972 (come sostituito dall'art. 1 d.P.R. 24/1979) che recita, nel testo vigente con riferimento all'epoca dei fatti, "Il Ministro 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 artt. 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. Le dichiarazioni, sottoscritte anche dall'ente o società controllante, devono essere presentate anche agli uffici del domicilio fiscale delle società controllate, fermi restando gli altri obblighi e le responsabilità delle società stesse. Si considera controllata la società la cui azioni o quote sono possedute dall'altra per oltre la metà fin dall'inizio dell'anno solare precedente.". Ribadita, quanto alle eccedenze suddette, la soggezione alla previsione di cui all'art. 30 DPR n. 633/1972 e rimarcata espressamente la persistenza degli obblighi e della responsabilità delle società controllate, l'ultimo periodo del comma in rassegna stabilisce, poi, che "si considera controllata la società la cui azioni o quote sono possedute dall'altra per oltre la metà fin dall'inizio dell'anno solare precedente".



Demandandone la concreta attuazione a decreto ministeriale, la norma riportata prevede (e regola nelle sue linee essenziali) l'istituzione di un particolare meccanismo di assolvimento dell' IVA, peraltro facoltativo, comportante la perdita da parte delle società controllate della disponibilità dei rispettivi saldi IVA ed il trasferimento dei relativi crediti e debiti d'imposta alla società controllante, così da consentire a quest'ultima (capofila) di compensare, con operazione algebrica, i saldi a credito o a debito risultanti dalle liquidazioni periodiche e dalle dichiarazioni annuali proprie e delle società partecipate e di restare, così, l'unico soggetto legittimato al versamento ovvero ad effettuare la scelta annuale tra il rimborso o l'accredito nell'anno successivo dell'eccedenza detraibile del gruppo (Cass. SS.UU. n.1915/2016).

L'utilizzo dell'indicato strumento - che realizza un consolidamento dei crediti e dei debiti di imposta delle partecipanti al gruppo - comporta il vantaggio, di natura eminentemente finanziaria (e, negli effetti, non dissimile da quello che assicura la cd. "procedura di rimborso accelerato" di cui all'art. 38-bis, comma 2, DPR n. 600/1973, cfr. Cass. 4843/2015, 28692/2005), consistente nella possibilità di ottenere un sollecito rimborso dei crediti IVA vantati da una (o da alcune) delle società del gruppo, mediante compensazione con l'eventuale IVA a debito di altra (o altre) società del gruppo medesimo (v. Cass. 12768/2006); di tal che, mediante liquidazione unitaria, si evita che, all'interno dello stesso gruppo, le società "a debito" debbano immediatamente versare l'imposta e le società "a credito", siano, invece, costrette ad attendere i tempi, non celeri, del rimborso ordinario.

1.6.4. Nel dare attuazione alla sopra riportata disposizione, il DM 13 dicembre 1979, n. 11065 (modificato dai DD.MM. 21 ottobre 1988 e 18 dicembre 1989) disciplina all'articolo 5 le dichiarazioni annuali delle società controllanti e controllate e prevede (nel testo in vigore dal 20 dicembre 1979) " (1) L'ente o società controllante che si avvale della facoltà prevista dal presente decreto deve presentare all'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto del proprio domicilio fiscale anche le dichiarazioni annuali delle società controllate, le quali, sottoscritte anche dal rappresentante dell'ente o società controllante, devono essere presentate, con i relativi allegati, a cura delle società controllate, anche all'ufficio IVA competente nei confronti di ciascuna di esse. Nelle dichiarazioni delle società controllate deve essere indicato, con il relativo numero di partita IVA, l'ente o società controllante. (2) L'ente o società controllante deve allegare alla propria dichiarazione anche un prospetto analitico indicante il risultato delle liquidazioni periodiche proprie e delle società controllate, l'ammontare dei singoli versamenti eseguiti nel corso dell'anno e gli estremi delle relative attestazioni, il calcolo dell'imposta da versare per l'anno, al lordo e al netto dei versamenti effettuati, ovvero quello dell'eccedenza detraibile che ne risulta. (3) L'eccedenza di cui al precedente comma può essere rimborsata o computata in detrazione nell'anno successivo solo dall'ente o società controllante."

RGN 15077/2013  
Cons. est. Laura Tricomi



Quindi all'art. 6, il DM dispone che "le società controllate rispondono in solido con l'ente o società controllante delle somme o imposte risultanti dalle proprie liquidazioni periodiche o dalle proprie dichiarazioni e non versate dall'ente o società controllante" e, altresì, prescrive (mediante rinvio ricettizio alla indicata norma del DPR IVA, cfr. Cass. 28692/2005) che le eccedenze di crediti d'imposta, risultanti dalle dichiarazioni di alcune società del gruppo, compensate in tutto o in parte con somme che avrebbero dovuto essere versate dalle altre società del gruppo medesimo devono essere garantite secondo "le disposizioni dell'art. 38-bis del d.P.R. n. 633 del 1972": vale a dire mediante cauzione o fideiussione, prestata dalla società il cui credito sia stato estinto, la quale, in assenza di garanzia, è tenuta a versare l'importo corrispondente alle eccedenze di credito compensate nel termine di presentazione della dichiarazione annuale.

1.6.5. Tale quadro normativo, che colloca la società controllante in una posizione di immediato e diretto rilievo sul piano fiscale, va integrato con le disposizioni in tema di dichiarazione annuale IVA dettate dagli artt. 3, 8 e 8 bis del DPR n.322/1998 e coordinato con le disposizioni di cui agli artt. 54 e 54 bis del DPR n.633/1972, in tema di accertamento, ed agli artt.5 e 6 del DLGS n.471/1997, in tema di sanzioni, in ragione delle quali il soggetto che deve presentare la dichiarazione è tenuto a rispettare le disposizioni dettate in materia ed è soggetto ai controlli previsti per legge, nonché all'applicazione delle sanzioni.

1.6.6. La disciplina della liquidazione dell'IVA di gruppo quindi, nell'autorizzare un sistema di compensazione speciale infragruppo, che si attua in capo alla controllante, lo fa ponendo uno specifico obbligo di dichiarazione a carico della stessa - che abbraccia, oltre la propria dichiarazione, anche le dichiarazioni delle società controllate unitamente al prospetto di liquidazione- e che produce immediate ricadute in merito alla applicazione delle disposizioni in tema di accertamento e di sanzioni.

In proposito, di recente, le Sezioni Unite hanno anche chiarito che l'art. 73, comma 3, DPR n. 633/1972 ha corredato il regime dell'"IVA di gruppo" di presidi atti a contrastarne il possibile uso a finalità elusiva o evasiva (cfr. Cass. 12786/2006) proprio attraverso l'espressa enunciazione della persistenza di obblighi e responsabilità in capo alla società il cui debito d'imposta risulti estinto nell'ambito della compensazione "di gruppo", oltre che con precipuo riferimento all'ambito temporale d'applicazione del regime (Cass. SS. UU n.1915/2016).

Invero l'art.5 del DM espressamente richiede che le dichiarazioni delle controllate siano sottoscritte anche dal rappresentante dell'ente o società controllante, sottoscrizione che, unita all'obbligo di presentazione, conferma la responsabilità connessa a tale

attività; quindi dispone che la controllante provveda anche a presentare le dichiarazioni delle controllate presso l'Ufficio IVA ove a queste hanno sede.

Non vi è dubbio che tale obbligo si connoti come adempimento sostanziale, e non formale, con assunzione della responsabilità di quanto dichiarato e posto a fondamento del rapporto tributario del gruppo, cui conseguono tutti gli effetti di legge sia in tema di controllo, sia in tema di sanzioni. La formulazione dell'art. 5 del DM, sostanzialmente conferma la previsione dell'art.30, del DPR n.633/1972, che, come questa Corte ha già avuto modo di chiarire, prevede che, di regola, il credito IVA sia detratto, nell'anno successivo, dal debito risultante dalla dichiarazione relativa a questo anno, in quanto il credito deve collegarsi inscindibilmente alla posizione fiscale del contribuente che lo ha maturato, essendo destinato a divenire uno degli elementi determinanti dell'esistenza e della consistenza del suo debito IVA per l'anno successivo. Pertanto, è del tutto estranea al sistema applicativo dell'IVA la possibilità che i crediti IVA di un contribuente possano concorrere alla commisurazione delle detrazioni spettanti, per l'anno successivo, ad un contribuente diverso, se non nei casi e nei limiti in cui ciò sia consentito da espressa previsione di legge.

Infatti, questa Corte ha avuto modo di precisare che la compensazione, in tema di IVA, non è ammessa nella legislazione tributaria se non nei limiti nei quali è esplicitamente regolata, non potendo derogarsi al principio secondo cui ogni operazione di versamento, di riscossione e di rimborso ed ogni deduzione sono regolate da specifiche inderogabili norme di legge. È stato altresì precisato che l'analitica regolamentazione, dettata in tema di IVA per esigenze antielusive, trova base logica, per ciò che attiene al diritto fatto valere in questa sede dal contribuente, nel limite, posto in via generale dal DPR n. 633/1972, art. 30, comma 2, "di computare l'importo dell'eccedenza in detrazione dell'anno successivo", stante che, la contiguità dei due periodi, rende riconoscibile e controllabile da parte dell'ufficio la complessiva posizione del contribuente nell'arco del biennio di riferimento" (Cass. nn. 14588/2001, 9961/2008, 1441/2013, 5957/2015).

La deroga prevista nel caso della liquidazione IVA di gruppo trova il suo correttivo proprio nel meccanismo, prima ricordato, della presentazione delle plurime dichiarazioni a cui la capogruppo è tenuta, previa sottoscrizione: in tal modo il credito viene collegato inscindibilmente alla posizione del contribuente, e cioè la capogruppo, che se ne avvale nell'anno successivo, oltre che alla posizione del contribuente che lo ha maturato. Ciò ha delle evidenti ricadute non solo sul piano della fruizione del credito, che si concentra nelle mani della capogruppo, ma anche sul corrispondente piano della soggezione ai controlli di legge, a seguito dei quali la capogruppo dichiarante dovrà svolgere

direttamente le proprie difese in merito a quanto ha dichiarato, sia ai fini sanzionatori, ove si riscontrino irregolarità.

Tale conclusione non può essere inficiata dal fatto che vi sia anche una responsabilità concorrente delle controllate, perché questa non esclude la responsabilità della controllata *aut* -

1.6.7. Non può pertanto condividersi l'assunto della CTR, che ha ritenuto privo di prova l'accertamento, ipotizzando la necessità da parte dell'Amministrazione di un controllo a catena trasfuso in autonomi atti di accertamento volti a ripercorrere a ritroso tutti i passaggi intervenuti nella cessione di azienda comprensiva nel credito contestato, fino al primo soggetto creditore.

Tale erronea conclusione trascura di considerare che oggetto della controversia è il rapporto tributario intercorrente tra la parte che ha presentato la dichiarazione e l'Agenzia delle entrate e che, nel caso in esame, la parte va individuata proprio nella società capogruppo, tenuto, per l'appunto a presentare tutte le dichiarazioni IVA, propria e delle controllate.

Ne consegue che l'attività di controllo ed accertativa correttamente è stata esercitata nei confronti del soggetto fiscale sul quale ricadono gli obblighi di dichiarazione ed a favore del quale matura il diritto ad ottenere il rimborso o la compensazione dell'eccedenza detraibile (art.5 DM ) in merito alla complessiva posizione fiscale del gruppo, attività di controllo ed accertativa del tutto autonoma, e non sussidiaria, rispetto a quella esercitabile sulle dichiarazioni delle singole società controllate (art.6 del DM): la sentenza è dunque errata in quanto ha ritenuto che sussistesse un rapporto di pregiudizialità tra l'attività di accertamento svolta sulla controllata, ed addirittura su società estranee al gruppo, rispetto a quella svolta sulla controllante, giacché non ha considerato che la controllante, con la presentazione della dichiarazione IVA anche della controllata e la sua sottoscrizione, ne ha confermato e fatto proprio il contenuto dichiarativo a tutti gli effetti di legge.

1.6.8. Ed ancor più errata è la considerazione della CTR secondo la quale l'accertamento avrebbe dovuto andare a ritroso, addirittura fino alla società in capo alla quale il credito si era formato, soggetti tutti che non partecipavano alla liquidazione di gruppo.

La CTR ha trascurato di considerare che lo spazio dell'accertamento è delineato dalla stessa dichiarazione IVA proveniente dalla capogruppo, che ne ha fatto propri tutti i contenuti e se ne è assunta la responsabilità con la sottoscrizione; pertanto, da un lato



va affermata la assoluta autonomia della dichiarazione della capogruppo in ordine al credito che ha utilizzato in compensazione, facendolo proprio, dall'altro va considerato che la capogruppo, nel merito, può comunque svolgere tutte le sue difese in ordine al credito contestato, elemento della sua dichiarazione, anche sul piano dell'abuso del diritto.

2.1. Con il secondo motivo, in subordine, è denunciata l'omesso esame di punti di fatto decisivi e l'omessa o insufficiente motivazione su punti di fatto decisivi (art.360, comma 1,n.5, cpc).

A parere della ricorrente, avendo l'Ufficio ribadito anche con la costituzione in appello, che si controverteva in un caso di abuso commesso dalla Nuova So.fi.a., o comunque a suo beneficio, sulla scorta di una serie di elementi - fittizia creazione del credito; trasferimenti di azienda tra soggetti inesistenti privi di valida ragione economica che non fosse la messa in circolazione del credito, conclusivo conferimento del credito IVA alla liquidazione di gruppo della Nuova So.fi.a. - , la CTR avrebbe dovuto esaminare questi dati di fatto per stabilire se la previa notifica dell'avviso di accertamento alla società Cimmy o alla controllata Bernardi era davvero circostanza dirimente, e sarebbe giunta , secondo la ricorrente, alla conclusione dell'irrilevanza atteso che l'autrice e beneficiaria sostanziale dell'operazione era proprio la capogruppo.

2.2. L'esame è assorbito dall'accoglimento del primo motivo.

3.1. Con il terzo motivo è denunciata la violazione e falsa applicazione degli artt.112 cpc (per infrapetizione), dell'art.73, comma 3, del DPR n.633/1972 e dell'art.2 del DM 13.12.1979 (art. 360, commi 3 e 4, cpc).

Sostiene la ricorrente che l'avviso di accertamento si basava anche su una distinta e autonoma *ratio decidendi*, fondata sulla considerazione che l'art.73 c. 3 del DPR n.633/1972 e l'art.2 del DM 13.12.1979, impediscono di conferire alla liquidazione di gruppo della controllante i crediti IVA di società che non siano controllate almeno dall'anno precedente, ciò allo scopo di scoraggiare l'acquisizione del controllo di società solo perché queste "contengono" crediti IVA utilizzabili per ridurre il debito complessivo del gruppo.

Sulla scorta di tali disposizioni l'Ufficio, con l'avviso di accertamento, avendo rilevato che il credito in contestazione era pervenuto alla controllata Bernardi dalla incorporazione di una società fino ad allora estranea al gruppo (la Fantasy Fashion) avvenuta nello stesso anno al quale si riferiva la dichiarazione di gruppo della Nuova



So.fi.a., aveva escluso che i crediti provenienti da tale ultima società potessero essere utilizzati nella liquidazione di gruppo, comportando altrimenti una elusione del limite normativo ricordato. Analogamente dove ritenersi nel caso in cui, in luogo di una incorporazione, si fosse proceduto ad un acquisto di azienda, comprensivo di credito IVA, come avvenuto nel caso in esame .

Questa contestazione, distinta dalla questione dell'abuso concernente la costituzione ed il trasferimento fittizio del credito, è stata proposta anche in appello e, secondo la ricorrente, non è stata esaminata dalla CTR (art.360, comma 1, n.4, cpc).

Ad ogni modo la ricorrente ribadisce la denuncia per violazione di legge e sostiene che la CTR ha violato le norme indicate, in quanto la disciplina della liquidazione di gruppo consente l'utilizzabilità solo dei crediti IVA che appartengano originariamente a società che fanno parte del gruppo, in qualità di controllate, almeno dall'anno solare precedente alla liquidazione di gruppo e che da tale disposizione discende il divieto di utilizzare crediti che società, pur controllate da prima dell'anno solare precedente, detengano non per acquisto originario, dovuto al compimento delle proprie operazioni imponibili, bensì per successione, avvenuta invece entro tale lasso temporale da altre imprese, titolari originarie del credito stesso. Tale principio, a parere della ricorrente, trova applicazione sia nel caso in cui la successione nella titolarità del credito consegua a fusione, che provenga da scissione o da cessione di azienda, in quanto ciò che rileva è che la liquidazione di gruppo deve essere tenuta indenne da comportamenti tendenti a far acquisire al gruppo crediti al solo fine di includerli nella liquidazione stessa, così da ridurre il saldo a debito finale.

3.2. Anche l'esame del terzo motivo è assorbito dall'accoglimento del primo motivo.

4.1. Con il quarto motivo è denunciato l'omesso esame di punti di fatto decisivi e di documenti decisivi (art.360, comma 1, n.5, cpc).

Sostiene la ricorrente che quanto posto dalla CTR a base della decisione - e cioè che la rettifica concernente il credito IVA controverso non era stata notificata alla Cimmy, quale originaria autrice dello stesso, di guisa che, non avendo l'Ufficio perseguito l'originaria autrice della fraudolenta creazione del credito ciò gli impediva di perseguire la Nuova So.fi.a. - era frutto di un carente esame dei punti in fatto e della documentazione versata in atti, sia dall'Ufficio che dalla parte privata.

4.2. Anche l'esame del quarto motivo è assorbito dall'accoglimento del primo.

5.1. In conclusione, il ricorso va accolto sul primo motivo, assorbiti gli altri; la sentenza impugnata va cassata con rinvio ad altra sezione della CTR della Lombardia, che procederà a nuovo esame della controversia, tenendo conto dei principi di diritto esposti.

5.2. Il giudice di rinvio provvederà, altresì, alla liquidazione delle spese del giudizio di cassazione.

Ai sensi 13, comma 1 *quater* del DPR n.115 del 2002, si dà atto della non sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1 *bis* dello stesso art. 13.

P.Q.M.

La Corte di cassazione,

- accoglie il ricorso sul primo motivo, assorbiti gli altri;
- cassa la sentenza e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia in altra composizione per il riesame e la statuizione sulle spese del giudizio di legittimità;
- ai sensi 13, comma 1 *quater* del DPR n.115 del 2002, si dà atto della non sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1 *bis* dello stesso art. 13.

Così deciso in Roma, camera di consiglio del 19 aprile 2016.