

Civile Ord. Sez. 5 Num. 12642 Anno 2017

Presidente: PICCININNI CARLO

Relatore: PERRINO ANGELINA MARIA

Data pubblicazione: 19/05/2017

ORDINANZA

503
2017

503
2017 sul ricorso iscritto al numero 1011 del ruolo generale dell'anno 2013, proposto **da**

Agenzia delle entrate, in persona del direttore pro tempore, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, presso gli uffici della quale in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12, elettivamente si domicilia

- ricorrente-

contro

s.p.a. Nuova Parva in liquidazione, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentato e difeso, giusta procura speciale del 21 gennaio 2013, autenticata per notar Federico Rossi Rep. n. 68613, dall'avv. Andrea Russo, presso lo studio del quale in Roma, al viale Castro Pretorio, n. 122, elettivamente si domicilia

-controricorrente-

RG n. 1011/2013

Angelina Maria Perrino estensore



per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, sezione 18°, depositata in data 8 novembre 2011, n. 105/18/11.

Fatti di causa.

La società optò per la liquidazione iva di gruppo a partire dall'anno d'imposta 2004, ma in relazione a quest'anno utilizzò individualmente un proprio credito iva maturato nel 2003 e come tale indicato nel rigo VL22 per una compensazione orizzontale, ossia con tributi diversi dall'iva. L'Agenzia iscrisse a ruolo il corrispondente importo, sostenendo che il credito sarebbe dovuto confluire nella liquidazione operata dalla controllante dell'iva di gruppo e non già utilizzato individualmente e la società impugnò la relativa cartella, ottenendone l'annullamento dalla Commissione tributaria provinciale.

Quella regionale, nel respingere l'appello dell'Ufficio, ha sostenuto che sia possibile utilizzare individualmente in compensazione l'eccedenza a credito emergente dalla dichiarazione relativa all'anno precedente a quello di attivazione del regime dell'iva di gruppo, al fine di evitare che le singole società del gruppo beneficiano del rimborso iperaccelerato scaturente dall'applicazione del regime dell'iva di gruppo per i saldi dell'anno precedente a quello di operatività del regime; condotta, questa, resa poi obbligatoria a partire dall'1 gennaio 2008. Contro questa sentenza l'Agenzia delle entrate propone ricorso per ottenerne la cassazione, che affida ad un unico motivo, cui la società reagisce con controricorso, che illustra con memoria.

Ragioni della decisione.

1.- Sono infondate le eccezioni preliminari proposte in controricorso, giacché:

-con riferimento all'eccezione d'improcedibilità del ricorso per inesistenza della sua notificazione, dovuta, secondo la società, alla

RG n. 1011/2013

Angelina-Maria Ferrero estensore

manca della sottoscrizione dell'avvocato dello Stato sulla copia notificata dell'atto, questa Corte (Cass., ord. 17 giugno 2014, n. 13758) ha già avuto occasione di stabilire che, in caso di notificazione eseguita a mezzo posta da un avvocato ai sensi della l. 21 gennaio 1994 n. 53, la carenza sulla busta con cui è spedita la raccomandata, e nel rigo appositamente dedicato, di ulteriore e separato segno grafico di sottoscrizione, cioè di ripetizione manoscritta e olografa del nome e cognome ad opera del notificante, costituisce una mera irregolarità di compilazione, che non comporta la nullità della notifica comminata dall'art. 11 della legge, purché le suddette indicazioni siano presenti in altra parte del medesimo piego. E che le indicazioni dell'identità del notificante, che ne consentono l'attribuzione delle operazioni di notificazione, fossero riportate sul piego, è riferito dalla medesima società, che, nel riprodurre la relazione di notifica, riproduce anche l'indicazione delle generalità del notificante, in essa contenuta;

-con riguardo all'eccezione d'inammissibilità e/o improcedibilità del ricorso per tardività del ricorso dovuta all'inosservanza del termine semestrale d'impugnazione, applicabile in virtù dell'art. 38 del d.lgs. n. 546/92, che istituirebbe secondo la contribuente un regime speciale per il processo tributario in ordine all'applicazione del termine lungo d'impugnazione, impermeabile alle disposizioni transitorie stabilite dall'art. 58 l. n. 69/09, basti la considerazione che l'art. 62 del d.lgs. 546/92, viceversa, per il giudizio di cassazione, fa espressamente riferimento all'applicabilità delle norme del codice di procedura civile: in tal modo attribuisce prevalenza alle norme processuali ordinarie ed esclude l'esistenza di un "giudizio tributario di legittimità", cioè di un giudizio di cassazione speciale in materia tributaria (in termini, Cass., sez.un., 20 luglio 2016, n. 14916; sez.un., 7 aprile 2014, n. 8053). Ne emerge la tempestività del ricorso, proposto entro il termine annuale dalla

RG n. 1011/2013

Angelina-Maria Perrino estensore



pubblicazione della sentenza impugnata, in quanto il giudizio di primo grado è stato instaurato antecedentemente al 4 luglio 2009;

-l'eccezione d'improcedibilità del ricorso per violazione dell'art. 369, comma 2, n. 2, c.p.c. è smentita dalla produzione in atti della copia autentica della sentenza impugnata;

-contrariamente a quanto asserito in controricorso, il ricorso espone esaurientemente i fatti di causa.

2.1.- Nel merito, è infondata la censura di violazione e falsa applicazione dell'art. 11 delle preleggi, in quanto, contrariamente a quanto sostenuto in ricorso, il giudice d'appello non ha applicato in relazione all'anno d'imposta 2004 la novella introdotta dall'art. 63 l. n. 244/07, applicabile, in base allo stesso tenore della norma, <<a partire dalla liquidazione Iva di gruppo relativa all'anno 2008>>, ma ha fatto espressamente riferimento alla normativa vigente all'epoca, limitandosi a considerare che la società ha anticipato <<...un comportamento poi reso obbligatorio a partire dal 01.01.2008>>.

2.1.- Fondata è, invece, la censura di violazione dell'art. 73, u.c., del d.P.R. n. 633/72 e dell'art. 8 del d.P.R. n. 542/99, in base alle considerazioni che seguono.

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>>.

2.1.- 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. Ed è sempre la capogruppo che può procedere alla c.d. compensazione orizzontale, ma del solo credito

RG n. 1011/2013

Angelina-Maria Ferrino estensore

iva di gruppo, che è quello emergente dai prospetti riepilogativi annuali della dichiarazione di gruppo, con tributi diversi.

Un dato è quindi indubbio, ossia che 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.

2.2.- Nel caso in esame, per l'anno d'imposta 2004, era indubbiamente 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. Eccedenze, che queste società, in base al d.m. del 1979, dovevano trasferire alla controllante e che comunque, in base all'art. 8 del d.P.R. n. 542/99, non potevano essere oggetto di autonoma ed individuale compensazione.

2.3.- Nel novero delle eccedenze doveva dunque rientrare il credito iva risultante dalla dichiarazione relativa all'anno d'imposta 2003, sebbene si trattasse all'anno antecedente a quello in cui il regime in questione è divenuto operativo.

L'espressione "eccedenza detraibile" contenuta nell'art. 73 possiede difatti, 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).

2.4.- 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).

2.5.- 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.

3.- 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 2003 vantata dalla s.p.a. Parva in liquidazione 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 nei sensi di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Lombardia in diversa composizione.

Così deciso in Roma, l'11 aprile 2017.

Il Funzionario Giudiziario
Marcello BARAGONA

RG n. 1011/2013

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 19 MAG 2017



Il Funzionario Giudiziario
Marcello BARAGONA

Il presidente

l. A.