

Civile Ord. Sez. 5 Num. 12136 Anno 2021
Presidente: BRUSCHETTA ERNESTINO LUIGI
Relatore: SUCCIO ROBERTO
Data pubblicazione: 07/05/2021

CS 30
1022

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 11814/2013 R.G. proposto da
FINICE s.p.a. in persona del legale rappresentante *pro tempore*,
rappresentata e difesa giusta delega in atti dal prof. avv. Maurizio
Logozzo e dal prof. avv. Giuseppe Maria Cipolla con domicilio eletto
presso quest'ultimo in Roma, viale G. Mazzini n. 134

- ricorrente -

Contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con
domicilio eletto in Roma, via Dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura
Generale dello Stato;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della
Lombardia n. 153/26/12 depositata il 09/11/2012, non notificata;

Udita la relazione della causa svolta nell'adunanza camerale del 10/12/2020 dal Consigliere Roberto Succio;

Rilevato che:

- con la sentenza impugnata la CTR della Lombardia accoglieva l'appello dell'Ufficio e pertanto in riforma della sentenza di primo grado dichiarava la legittimità dell'atto impugnato, cartella di pagamento per IVA 2006;
- ricorre a questa Corte la società FINICE s.p.a. con atto affidato a due motivi; l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso;

Considerato che:

- con il primo motivo di ricorso si denuncia violazione e falsa applicazione ai sensi dell'art. 360 c. 1 n. 3 c.p.c. dell'art. 43 - ter del d.P.R. n. 602 del 1973, dell'art. 17 d. Lgs. n. 241 del 1997, degli artt. 117 sino al 128 del TUIR nonché dell'art. 7 d. M. 9 giugno 2004 anche in relazione all'art. 23 Cost. per avere la CTR meneghina ritenuto erroneamente applicabile il disposto dell'art. 43-ter ridetto alla cessione del credito iva maturato in capo alla società consolidata NTF s.r.l., la cui compensazione con l'IRES dovuta dalla consolidante FINICE s.p.a. non poteva operarsi legittimamente se non rispettando (cosa che non è avvenuta nel caso concreto) precise formalità in sede di redazione della dichiarazione della consolidante stessa, formalità aventi efficacia costitutiva;
- il secondo motivo si incentra, con riguardo alla sopraesposta questione, sulla violazione e falsa applicazione ai sensi dell'art. 360 c. 1 n. 3 c.p.c. del principio generale del divieto di doppia imposizione di cui all'art. 67 d.P.R. n. 600 del 1973, dei principi generali in materia di IVA di cui al d.P.R. n. 633 del 1972, nonché dell'art. 2041 c.c. anche in relazione all'art. 53 per ingiustificato arricchimento erariale;
- i motivi possono esser trattati congiuntamente in quanto strettamente connessi tra di loro al punto da risultare costituenti profili autonomi di una medesima censura;
- gli stessi risultano fondati;
- la disposizione di riferimento risulta l'art. 43 ter del d.P.R. n. 602 del 1973 rubricato "cessione delle eccedenze nell'ambito del gruppo", nel

Cons. Est. Roberto Succio - 2

testo in vigore dal 03/03/2000 come modificato dall'art. 11 del d.P.R. n. 542 del 1999 secondo il quale *"le eccedenze dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi risultanti dalla dichiarazione dei redditi delle società o enti appartenenti un gruppo possono essere cedute, in tutto o in parte, a una o più società o all'ente dello stesso gruppo, senza l'osservanza delle formalità di cui agli articoli 69 e 70 del regio decreto 18 novembre 1923, n. 2440.*

2. Nei confronti dell'amministrazione finanziaria la cessione delle eccedenze è efficace a condizione che l'ente o società cedente indichi nella dichiarazione gli estremi dei soggetti cessionari e gli importi ceduti a ciascuno di essi. 3. (Soppresso).

4. Agli effetti del presente articolo appartengono al gruppo l'ente o società controllante e le società da questo controllate: si considerano controllate le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata le cui azioni o quote sono possedute dall'ente o società controllante o tramite altra società controllata da questo ai sensi del presente articolo per una percentuale superiore al 50 per cento del capitale, fin dall'inizio del periodo di imposta precedente a quello cui si riferiscono i crediti di imposta ceduti. Le disposizioni del presente articolo si applicano, in ogni caso, alle società o agli enti tenuti alla redazione del bilancio consolidato ai sensi del decreto legislativo 9 aprile 1991, n. 127 e del decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 87, e alle imprese, soggette all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, indicate nell'elenco di cui alla lettera a) del comma 2 dell'articolo 38 del predetto decreto n. 127 del 1991 e nell'elenco di cui alla lettera a) del comma 2 dell'articolo 40 del predetto decreto n. 87 del 1992. 5. Si applicano le disposizioni del comma 2 dell'articolo 43 bis";

- come dedotto in ricorso, tale previsione va letta congiuntamente con l'art. 118 TUIR, che nel testo in vigore dal 02/12/2005 con effetto dal 01/01/1988 come modificato dall'art. 8 del d. Lgs. n. 247 del 18/11/2005 prevede e disciplina le conseguenze in tema di determinazione del reddito che derivano dall'adozione del consolidato nazionale: *"l'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo di cui*

all'articolo 117 comporta la determinazione di un reddito complessivo globale corrispondente alla somma algebrica dei redditi complessivi netti da considerare, quanto alle società controllate, per l'intero importo indipendentemente dalla quota di partecipazione riferibile al soggetto controllante. Al soggetto controllante compete il riporto a nuovo della eventuale perdita risultante dalla somma algebrica degli imponibili, la liquidazione dell'unica imposta dovuta o dell'unica eccedenza rimborsabile o riportabile a nuovo. ... 2. Le perdite fiscali relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo di cui alla presente sezione possono essere utilizzate solo dalle società cui si riferiscono”;

- ciò posto, è necessario distinguere i due differenti oggetti della disciplina in esame; in primo luogo e quanto alle perdite, va detto che il comma 2 dell'art. 118 TUIR nel prevedere l'utilizzo delle perdite pregresse sottintende chiaramente il richiamo alle modalità previste dall'art.84 TUIR. Il richiamo della predetta disposizione, operato dall'art. 9 del decreto di attuazione della disciplina del consolidato nazionale, d.M. 9 giugno 2004, comporta il riconoscimento della facoltà di procedere alla compensazione parziale tra Reddito (Rigo GN1) e Perdite di periodi d'imposta precedenti (Rigo GN4), in modo da determinare un reddito imponibile a cui corrisponde un'imposta lorda che assorba eventuali crediti d'imposta, ritenute alla fonte a titolo d'acconto, versamenti in acconto ed eccedenze d'imposta (art. 84, comma 1, ultimo periodo TUIR);

- in secondo luogo, l'ulteriore periodo del comma 2 dell'art. 118 TUIR reca la autonoma disciplina dettata nel consolidato mondiale quanto alle eccedenze d'imposta; le stesse *“riportate a nuovo”* e *“relative agli stessi esercizi possono essere utilizzate dalla società o ente controllante o alternativamente dalle società cui competono. Resta ferma l'applicabilità delle disposizioni di cui all'articolo 43-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602”*;

- a questo punto, prima di esaminare l'applicabilità della disposizione di cui al già citato art. 43 -ter, del quale si fa espressa menzione nel testo di legge, va osservato come anche alla luce delle disposizioni sopra

indicate sia venuto in rilievo sia sul piano logico sia su quello sistematico l'atto regolamentare attuativo del consolidato nazionale disciplinato in via primaria dagli artt. 117 sino a 128 TUIR, vale a dire proprio il d.M. 9 giugno 2004, recante le disposizioni applicative del regime di tassazione del consolidato nazionale;

- esso decreto Ministeriale conferma all'art. 7, lett. b) il principio generale secondo il quale che *"ciascun soggetto può cedere, ai fini della compensazione con l'imposta sul reddito della società dovuta dalla consolidante, i crediti utilizzati in compensazione ai sensi del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, art. 17 nel limite previsto dall'art. 25 di tale decreto per l'importo non utilizzato dal medesimo soggetto, nonché le eccedenze di imposta ricevute ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43 ter"*;
- la compensazione risulta quindi qualificata e adottata in sede applicativa come strumento di ampio utilizzo nel contesto del consolidato nazionale, regime opzionale di imposizione del reddito d'impresa, caratterizzato da un ampio "favor" per il contribuente e diretto a incentivare le imprese ad aumentare di dimensione e a favorire la costituzione di gruppi societari;
- al tempo stesso, dalle disposizioni sopra illustrata si evince come le operazioni di cessione di credito ai fini della compensazione infragruppo risultino conseguenza naturale del consolidato nazionale, il cui scopo e funzione naturale individuata dal TUIR è quello di porre in relazione con l'Amministrazione Finanziaria una singola *fiscal unit*; non così le ulteriori e pur sempre possibili operazioni di cessione di cui all'ar. 43-ter d.P.R. n. 602 del 1973, che costituiscono *res alia* rispetto al consolidato in parola;
- sotto questo profilo, il Collegio non ritiene quindi che sia l'un fenomeno, sia l'altro, costituiscano fenomeni isomorfi di simili cessioni di credito; la circolazione delle perdite di esercizio all'interno del perimetro del consolidato risulta quindi fattispecie non perfettamente sovrapponibile alla circolazione di eccedenza di imposta;
- tornando alla disposizione applicativa regolamentare, va osservato come la stessa assuma qui portata generale ed ampia al punto che non

sono applicabili limitazioni al principio contenuto nell'art. 124, comma 4 TUIR e da essa ribadito, che, disciplinando la diversa ipotesi della interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio, prevede che "le perdite fiscali risultanti dalla dichiarazione di cui all'art. 122, i crediti chiesti a rimborso e, salvo quanto previsto dal comma 3, le eccedenze riportate a nuovo permangono nella esclusiva disponibilità della società o ente controllante" (Cass. civ. Sez. V, Sent., 21-02-2018, n. 4155);

- con ciò si ammette, evidentemente, proprio che vi siano eccedenze d'imposta collocate all'interno del perimetro del consolidamento e altre eccedenze d'imposta collocate al di fuori dello stesso;

- in questo contesto l'art. 43-ter d.P.R. n. 602 del 1973, come richiamato dall'art. 118 TUIR, risulta a questo punto di più chiara interpretazione: il legislatore ha voluto, con un puntuale rimando ad esso proprio in questa sopraindicata sede, coordinare la disciplina delle società immesse nel perimetro del consolidato nazionale con quella delle società che, pure legate da rapporti partecipativi di controllo dal lato attivo o da quello passivo, siano rimaste al di fuori della *fiscal unit*; basti pensare al caso in cui la catena di partecipazione sia troppo "lunga" e le stesse società risultino penalizzata a causa della demoltiplicazione; o ancora si pensi alla società controllata da altra società con partecipazione al capitale superiore al 50% e tuttavia con partecipazione agli utili inferiore a tale soglia. In tali casi, la società non può esercitare l'opzione per il consolidato domestico, ma può nondimeno considerarsi "controllata" ai fini dell'applicazione dell'art. 43 - ter d.P.R. n. 602 del 1973;

- il richiamo operato a tal previsione, allora, dovrebbe armonicamente interpretarsi nel senso che non vi sono impedimenti a che le società escluse dal perimetro di consolidamento e tuttavia "controllate" ai fini della disposizione sulla cessione delle eccedenze infragruppo procedano, per l'appunto, al trasferimento di codeste posizioni soggettive alla controllante (che quanto alle società incluse nel perimetro del consolidato assume la veste di consolidante);

Cons. Est. Roberto Succio - 6

- in tal senso depone anche la già menzionata previsione dell'art. 7 lett. b) del d. M. 9 giugno 2004 il quale, nel disegnare gli effetti dell'opzione per il consolidato nazionale, prevede – oltre alla possibilità della cessione da parte delle società che fanno parte della *fiscal unit* dei “*crediti utilizzabili in compensazione ai sensi dell'art. 17 d. Lgs. 9 luglio 1997 n. 241*”, anche l'ulteriore possibilità di cessione delle “*eccedenze d'imposta ricevute ai sensi dell'art. 43 d.P.R. 29 settembre 1973 n. 602*”; con ciò confermandosi come tal ultima disposizione trovi applicazione al di fuori del perimetro di consolidamento;
- anche dall'autonoma e separata identificazione da un lato dei crediti compensabili (questi soli qualificati come suscettibili di trasferimento all'interno del gruppo) e dall'altro delle eccedenze d'imposta, deve desumersi, come sostenuto da autorevole dottrina, che il richiamo alle eccedenze di cui all'art. 43-ter d.P.R. n. 602 del 1973 sia riferito alla sola ipotesi di trasferimento dall'esterno della *fiscal unit* all'interno di quest'ultima;
- e a ben vedere anche dal punto di vista testuale se ne ha conferma: l'utilizzo da parte del legislatore del termine “ricevute” fa rimando senza dubbio alcuno a un trasferimento unidirezionale dall'esterno all'interno, in cui il soggetto destinatario di tal ricezione è un soggetto per l'appunto “interno” rispetto al consolidato; conseguentemente la provenienza delle eccedenze disciplinate da tal previsione deve collocarsi ai di fuori rispetto a tal perimetro;
- può anche utilmente osservarsi come, dal punto di vista sistematico, non risulti affatto inaccettabile che la disciplina IRES risulti in qualche modo oggetto di “contaminazione” ad opera dei risultati applicativi di disposizioni dettate a fini di altri tributi, quali in questo caso l'IVA, stante come vedremo la generale applicabilità nel sistema della compensazione come strumento di adempimento degli obblighi tributari; ma non solo;
- è significativo infatti che lo stesso richiamo operato dall'art. 7 c. 1 lett. b) d.M. 9 giugno 2004 all'art. 17 d. Lgs. n. 241 del 1997, secondo il quale, come già riportato, “*b) ciascun soggetto può cedere, ai fini della compensazione con l'imposta sul reddito delle società dovuta dalla*

Cons. Est. Roberto Succio - 7

consolidante, i crediti utilizzabili in compensazione ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, nel limite previsto dall'art. 25 di tale decreto per l'importo non utilizzato dal medesimo soggetto, nonché le eccedenze di imposta ricevute ai sensi dell'art. 43-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602" non preveda né espressamente né implicitamente alcun obbligo formale, quanto a dichiarazioni o comunicazioni, strumentale alla compensazione o condizionale ad essa;

- sotto questo ulteriore profilo, dunque, l'attribuzione di efficacia costitutiva alle previsioni di cui all'art. 43 ter del d.P.R. n. 602 del 1973 sposata dalla CTR risulta, anche sul piano sistematico come su quello testuale, fondata su basi sdruciolevoli;

- e ancora, sempre sul piano sistematico, non può tacersi – lo si è appena sopra già accennato – come sia intervenuta nel 2000, ben prima dei fatti per cui è processo, una norma generale diretta allo scopo di conferire una certa stabilità e applicazione generale e diffusa all'istituto della compensazione quale strumento di adempimento dell'obbligazione tributaria;

- come è noto infatti l'art. 8 della L. 212/2000 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente) ha sancito che «l'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione». In questa sede, va osservato come tal meccanismo di estinzione del debito tributario sembra essere stato riconosciuto quale modalità generale di estinzione dell'obbligazione tributaria, utilizzabile anche per ipotesi diverse da quelle espressamente disciplinate dal legislatore salvi altrettanto espressi divieti e limiti *ex lege* previsti. Essa si affianca quindi a tutte le discipline specifiche oggi esistenti in materia di compensazione: l'assenza di ulteriori indicazioni, in merito alla disposizione in esame, fa ritenere che il legislatore abbia voluto riferirsi all'istituto della compensazione legale, come disciplinato dal codice civile, ribadendo il pieno utilizzo di tale istituto in materia tributaria, ovviamente in presenza dei requisiti prima citati e in assenza di divieti;

- va a questo punto chiarito come questa Corte non ignori la previsione dell'art. 2 c. 3 bis del d. L. n. 16 del 2012, rubricato "disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento", entrato in vigore il 02/03/2012, convertito con modificazioni dalla L. 26 aprile 2012, n. 44 ampiamente richiamato negli atti di causa da entrambe le parti processuali, in forza del quale *"all'articolo 43-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.602, dopo il secondo comma è inserito il seguente: «in caso di cessione dell'eccedenza dell'imposta sul reddito delle società risultante dalla dichiarazione dei redditi del consolidato di cui all'articolo 122 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, la mancata indicazione degli estremi del soggetto cessionario e dell'importo ceduto non determina l'inefficacia ai sensi del comma 2 se il cessionario è lo stesso soggetto consolidante. In tale caso si applica la sanzione di cui all'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, nella misura massima stabilita»;*

- sul punto, questo Collegio è nondimeno ben edotto della circostanza che tal disposizione è stata oggetto di interpretazione da parte di altro Collegio, che l'ha ritenuta indice – in forza, in massima sintesi, del principio *ubi lex voluit dixit* – non applicabile retroattivamente né suscettibile di portata interpretativa (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 30014 del 21/11/2018);

- in questa sede si ritiene invece che la stessa, in ogni caso e indipendentemente dalle questioni di applicabilità della disposizione nel tempo, comunque non smentisca per nulla la ricostruzione normativa qui *ut supra* operata relativa al sistema previgente rispetto ad essa; anzi, proprio le indicazioni interpretative traibili dalla *mens legislatoris* che ebbe a introdurre tal legislazione risultano confermare la conclusione qui adottata;

- essa deriva principalmente – come si è visto – dalla disamina coordinata della disciplina legislativa ma anche e nondimeno

regolamentare del consolidato nazionale che altre pronunce omettono di prendere in esame;

- in ogni caso, è la stessa relazione illustrativa al d. L. n. 16 del 2012 come poi oggetto di conversione in legge n. 44 del 2012 a chiarire come "il comma 3 interviene in materia di cessione delle eccedenze dell'imposta sul reddito delle società (IRES) nell'ambito del gruppo, prevedendo che la mancata indicazione nella dichiarazione dei redditi del consolidato fiscale dei dati del cessionario-consolidante e dell'importo ceduto non determina più l'inefficacia della cessione nei confronti dell'amministrazione finanziaria; in tale ipotesi è previsto il versamento della sanzione di 2.065,83 euro. Nel corso dell'esame parlamentare è stata eliminata la limitazione dell'operatività della norma al caso in cui il cessionario fosse lo stesso consolidante. Pertanto la cessione delle eccedenze nel consolidato, in caso di incompleta indicazione degli estremi, si considera efficace anche quando il soggetto cessionario sia una qualunque delle società appartenenti al gruppo. Più in dettaglio, la norma in esame inserisce un nuovo comma 2-bis nell'articolo 43-ter del D.P.R. n. 602 del 1973 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito) al fine di disporre che, nel caso di cessione dell'eccedenza dell'IRES nell'ambito dell'opzione per la tassazione consolidata di gruppo, la mancata indicazione nella dichiarazione dei redditi degli estremi del soggetto cessionario e dell'importo ceduto non determina l'inefficacia della cessione stessa nei confronti dell'amministrazione finanziaria". Continua poi la relazione, chiarendo come "si evidenzia che, come riportato dalla Relazione tecnica (A.S. 3184), sulla fattispecie presa in considerazione dalla norma (casi in cui l'eccedenza IRES risulti dalla dichiarazione dei redditi del consolidato se il cessionario è lo stesso soggetto consolidante) si registrano sentenze di Commissioni Tributarie sfavorevoli all'amministrazione finanziaria (si veda, ad esempio, la sentenza n. 157 del 16 novembre 2010 della Commissione tributaria provinciale di Modena, Sez. II, secondo la quale la mancata compilazione del quadro CK predisposto per la cessione delle eccedenze non può precludere

Cons. Est. Roberto Succio - 10

l'efficacia dell'utilizzazione in proprio da parte della consolidante delle eccedenze IRES di gruppo)";

- quanto sopra costituisce chiara riprova, in realtà, di come il legislatore del d. L. n. 16 del 2012 e della legge di conversione avesse ben conosciuto e valutato la sussistenza, già precedentemente all'entrata in vigore della modifica operata con il surrichiamato d. L., di opzioni interpretative praticabili e convincenti atte a escludere ogni inopponibilità o inefficacia della cessione di cui trattiamo a seguito di irregolarità nella sua indicazione; a dette opzioni questi ha in concreto poi aderito per mezzo dell'innovazione legislativa di cui si è detto;

- in ultimo, osserva la Corte che va infine presa in considerazione la circostanza, pacifica in causa, in forza della quale il credito della consolidata oggetto della compensazione contestata dall'Erario è credito per IVA, tributo armonizzato;

- tal credito l'Amministrazione finanziaria non ha mai messo in discussione sotto il profilo dell'*an* o del *quantum*, limitandosi a contestare le modalità della sua compensazione che ha ritenuto aventi efficacia costitutiva di tal diritto;

- sul punto, intende la Corte ribadire che nell'attuazione del diritto al rimborso dell'eccedenza di IVA gli Stati membri sono tenuti al rispetto di talune norme specifiche derivate dall'art. 183 della direttiva IVA, interpretato alla luce del contesto e dei principi generali che disciplinano il settore dell'IVA (sentenze del 24 ottobre 2013, *Rafinăria Steaua Română*, C-431/12, punto 21, e del 6 luglio 2017, *Glencore Agriculture Hungary*, C-254/16, punto 19);

- se quindi gli Stati membri dispongono indubbiamente di una certa libertà nello stabilire le modalità di rimborso dell'eccedenza di IVA, dette modalità non devono ledere il principio di neutralità fiscale gravando il soggetto passivo, in tutto o in parte, del peso di tale imposta. In particolare, tali modalità devono consentire al soggetto passivo di recuperare, in condizioni adeguate, la totalità del credito risultante da detta eccedenza di IVA, ciò che impone che il rimborso sia effettuato entro un termine ragionevole e che, in ogni caso, il sistema di rimborso

adottato non faccia correre alcun rischio finanziario al soggetto passivo (sentenze del 12 maggio 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, punto 33, e del 6 luglio 2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, punto 20);

- sotto questo profilo, quindi, come accennato in via indiretta specialmente nel secondo motivo di ricorso, l'interpretazione iperrigorosa adottata da questa Corte in altra già citata decisione deve ritenersi suscettibile di superamento anche in quanto, se applicata a fattispecie come quella in esame nella quale il credito oggetto di compensazione da parte della consolidante è un credito IVA, risulterebbe non conforme ai sovrani principi unionali espressi dalla Corte di Giustizia dell'Unione;

- pertanto sono accolti entrambi i motivi di ricorso; la sentenza è quindi cassata; non risultando necessari accertamenti ulteriori in fatto, la controversia può decidersi nel merito con l'accoglimento dell'originario ricorso della società contribuente;

- la particolarità della questione costituisce giusta ragione per disporre la compensazione di tutte le spese del giudizio;

p.q.m.

accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito accoglie l'originario ricorso del contribuente; compensa le spese di tutti i gradi del giudizio.

Così deciso in Roma, il 10 dicembre 2020.