

COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 74/45/2012

Svolgimento del Processo e Richieste delle Parti

La società Ratio srl ricorse alla Commissione tributaria provinciale di Milano per impugnare la cartella n. 068 2009 0091510044 nella parte in cui l'Ufficio delle entrate aveva recuperato l'Iva risultante dalla dichiarazione del 2004 ed utilizzata in compensazione di altri tributi nel mese di gennaio 2005.

Il recupero era stato causato dall'avere la società contribuente aderito, a partire dal 2005, all'Iva di gruppo con le conseguente necessità di trasferire il credito Iva dell'anno precedente nel nuovo sistema di liquidazione dell'imposta.

La società ricorrente chiese, in via principale, l'annullamento dell'atto impugnato in quanto il comportamento da lei seguito nel 2005, anche se non conforme al contenuto della risoluzione dell'agenzia delle entrate n. 221/E/2002, era quello stabilito normativamente a partire dal 2008 o, in subordine, che la sanzione fosse ridotta al 10%, come era stato chiesto con la domanda di annullamento in autotutela dell'avviso bonario.

L'adita Commissione, con sentenza n. 306/01/10 del 16.03.2010, depositata il 29.07.2010, accogliendo in parte il ricorso, annullò il recupero dell'Iva, stante la natura formale dell'errore commesso dalla società contribuente, errore dal quale non era derivato alcun danno erariale, e confermò la sanzione in quanto il beneficio invocato dalla società contribuente poteva essere applicato solo se il tributo richiesto con l'avviso di irregolarità fosse stato allora pagato.

Detta sentenza è stata appellata dalla Direzione provinciale I di Milano dell'Agenzia delle entrate con atto spedito a mezzo raccomandata del 12.10.2011, poi consegnato alle segreterie della Commissione provinciale e regionale, rispettivamente, il 25.10.2011 ed il 07.11.2011, al fine di ottenerne la riforma in punto di maggiore imposta dovuta ed interessi e la conferma per quanto riguarda le sanzioni ed, in ogni caso, che controparte sia condannata alle spese di lite.

L'appellante ha censurato la sentenza di primo grado perché ha erroneamente attribuito carattere formale all'errore della contribuente, mentre ella aveva violato l'art. 8, commi 1 e 3, del DPR n. 542/1999, in applicazione dei quali avrebbe dovuto: 1) far confluire le proprie risultanze nella dichiarazione periodica Iva di gruppo, con conseguente perdita della possibilità di utilizzare in compensazione con altri debiti il credito Iva maturato nelle annualità precedenti; 2) presentare la dichiarazione periodica del gruppo compensando i crediti Iva di alcune società coi debiti Iva della altre e solo nell'ipotesi in cui il saldo fosse risultato attivo, la società controllante avrebbe potuto utilizzarlo in compensazione. Di conseguenza, ha sottolineato l'appellante, la società aveva perso la disponibilità dell'eccedenza Iva derivante dall'anno precedente, la quale andava invece riportata nel modello IVA 26/PR a chiusura del primo anno assoggettato alla nuova procedura. Quindi, ha sostenuto l'appellante, la sentenza di primo grado ha errato nel ritenere legittimo il comportamento della società contribuente la quale, invece, si era indebitamente appropriata di un credito che doveva confluire nella contabilità Iva del gruppo. Alla debenza del tributo, ha aggiunto poi l'appellante, sono connessi gli interessi, in ordine ai quali la sentenza di primo grado non si era pronunciata.

L'appellata società, che risulta avere ricevuto in data 14.10.2011 il plico raccomandato col quale l'impugnativa era stata inviata al di lei difensore domiciliatario, non si è costituita nel presente grado del giudizio.

La discussione della causa è avvenuta in pubblica udienza in data odierna.

Motivi della decisione

1. L'impugnativa, non essendo fondata, non può trovare accoglimento.

2. Il terzo comma dell'art. 73 del DPR n. 633/1972, nel testo vigente dopo le modifiche introdotte dal DPR n. 24/1979, art. 1, stabiliva che "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".

Detta norma ha avuto attuazione col D.M. del 13.12.1979 il quale, al primo comma dell'art. 1, stabilisce che "I versamenti di cui agli artt. 27, 33, lettera a) e 74, quarto comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, possono essere fatti 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 dalle liquidazioni periodiche, con l'osservanza delle modalità prescritte dal presente decreto".

Successivamente, il primo comma dell'art. 8 del DPR n. 542/1999 ha poi aggiunto che "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 del 'ultimo comma dell'articolo 73 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633".

Da ultimo, il comma 63 dell'art. 1 della L. n. 244/2007 ha fatto seguire al terzo comma dell'art. 73 del DPR n. 633/1972 sopra riportato i seguenti periodi: "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, degli 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".

La novella del 2007, precisa il comma 64 della L. n. 244, "si applica a partire dalla liquidazione IVA di gruppo relativa all'anno 2008".

3. Sulla base della sopra tratteggiata evoluzione normativa si deve ritenere che, nulla disponendo l'art. 8 del DPR n. 542/1999, fino al 31.12.2007, le società optanti per l'IVA di gruppo potevano, singolarmente, utilizzare in compensazione l'eccedenza a credito emergente dalla dichiarazione relativa all'anno precedente a quello di attivazione del nuovo regime (nel caso di specie il 2004), modalità di utilizzo divenuta obbligatorio dal successivo 01.01.2008.

Detta interpretazione non trova ostacoli nel D.M. 13.12.1979 che ha stabilito le modalità di presentazione delle dichiarazioni Iva di gruppo ed, in particolare, nei commi 2 e 3 dell'art. 5, dove si prevede quanto segue: "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. L'eccedenza di cui al precedente comma può essere rimborsata o computata in detrazione nell'anno successivo solo dall'ente o società controllante".

Il sopra riportato art. 5 non elenca, tra i dati da indicare nel prospetto, i saldi a credito del contribuente emergenti dalle dichiarazioni dell'anno precedente a quello di opzione per l'Iva di gruppo; detti saldi, quindi, sono estranei alla conseguente liquidazione dell'imposta e, per l'effetto, rimangono compensabili con altri tributi ai sensi dell'art. 17, comma 2, del D. Lgs. n. 241/1997.

E ciò trova conferma nel fatto che il più volte citato art. 5 è rimasto invariato dopo l'entrata in vigore del già menzionato comma 63 dell'art. 1 della L. n. 244/2007 - al quale, di conseguenza, deve essere attribuita natura interpretativa - che ha escluso dalla contabilità dell'Iva di gruppo i crediti degli anni precedenti a quello di attivazione della nuova procedura.

La sopra indicata interpretazione letterale della normativa corrisponde a quella logosistemica in quanto attraverso la procedura dell'Iva di gruppo i debiti di alcune società sono compensati coi crediti di altre, e ciò rappresenta un beneficio per i soggetti stabilmente vincolati da controlli azionari, i quali possano soffrire i pregiudizi finanziari che si verificherebbero se ciascuno di essi operasse isolatamente ai fini del versamento del tributo.

La conseguente possibilità di ottenere, attraverso la procedura in discorso, un rimborso "iper-accelerato" dei crediti, sarebbe frustrato se si interpretasse l'art. 8 del DPR n. 542/1999 come ostativo alla utilizzazione in compensazione, secondo la ordinaria procedura, dei crediti vantati da ciascuna società alla fine dell'anno precedente all'esercizio dell'opzione alla nuova procedura con gli altri propri debiti d'imposta.

4. Sulla base di quanto sopra, la società contribuente - la quale, interpretando la normativa vigente all'epoca in modo conforme a quanto poi stabilito dalla L. n. 244/2007, art. 1, comma 63, ha legittimamente utilizzato in compensazione il proprio credito Iva del 2004 seguendo le modalità previste dall'articolo 17, comma 2, del D.Lgs. n. 241/1977, senza farlo confluire nella contabilità dell'IVA di gruppo, attivata nel 2005.

5. Conclusivamente, nessuna censura può essere mossa alla sentenza impugnata che aveva riconosciuto la suddetta legittimità.

Detta sentenza, quindi, deve essere confermata e ciò anche in relazione ai capi riguardanti le sanzioni, per non avere formato oggetto di appello incidentale, ed alle spese, stante la parziale soccombenza di entrambe le parti nel primo grado del giudizio.

6. La mancata costituzione dell'appellata società esime dalla statuizione sulle spese del grado.

P.Q.M.

La Commissione respinge l'appello dell'ufficio e, per l'effetto, conferma la sentenza impugnata. Nulla per le spese.