

CORTE DI CASSAZIONE

ORDINANZA INTERLOCUTORIA 23- 05 - 2014 N° 11451

IVA – art. 73 DPR 633/72 nel testo vigente a decorrere dal 1° gennaio 1980 – regime della liquidazione dell’IVA di gruppo – società di persone in qualità di ente o società controllante oppure nella posizione di controllata – applicabilità de suddetto regime – questione di particolare importanza

**REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE QUINTA**

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA INTERLOCUTORIA

ORDINANZA INTERLOCUTORIA

Ritenuto in fatto

1.- Con la cartella di pagamento n. 057 2002 005998 20 veniva richiesto alla s.r.l. MA. BA il pagamento degli importi corrispondenti ai versamenti periodici previsti dagli artt. 27 e 33 del d.P.R. n. 633 del 1972, l'omissione dei quali era stata rilevata in sede di controllo della dichiarazione IVA per l'anno 1998. In particolare, l'Ufficio finanziario non aveva ritenuto applicabile la disciplina dell'IVA infragruppo in ragione del fatto che la società in questione era controllata dalla s.n.c. Milano Impianti e che il d.m. 13 dicembre 1979 e la circolare ministeriale n. 16 del 28 febbraio 1986 escludevano dall'applicabilità del regime di IVA infragruppo l'ipotesi in cui la società controllante sia una società di persone.

2.- Avverso tale atto la società contribuente proponeva ricorso, che veniva rigettato dalla Commissione tributaria provinciale di Latina con la sentenza n. 444/08/04. L'appello proposto dalla contribuente veniva accolto dalla Commissione tributaria regionale del Lazio, sezione distaccata di Latina, con la sentenza n.469/39/07, depositata il 29 giugno 2007 e non notificata.

3.- Con tale decisione il giudice di seconde cure affermava che, nel caso in esame, era emerso che la s.n.c. Milano Impianti deteneva il 98% delle quote di partecipazione al capitale sociale della s.r.l. MA. BA e che, ai sensi del d.m. 13 dicembre 1979, come modificato dal d.m. 18 dicembre 1989, aveva comunicato all'Ufficio IVA di volersi avvalere delle disposizioni previste dallo stesso decreto. Dopo aver rammentato che la suddetta circolare ministeriale n. 16/360711 del 28 febbraio 1986 aveva ammesso alla particolare procedura in qualità di controllante solo le società di capitali, con esclusione delle società di persone, rimarcava che «La normativa IVA sul fenomeno giuridico di gruppo, così come definito dal D.M. n. 24/79, ipotizza una nozione di gruppo diversa da quella definita dall'art. 2359 c.c. tale da rendere attendibili le formalità per il fenomeno di gruppo quando la controllata è posseduta per oltre la metà delle sue azioni o quote dalla controllante, fin dall'inizio dell'anno solare precedente. Pertanto va disattesa la tesi dell'Ufficio per cui la controllante non può essere una società di persone, in quanto non obbligata alla tenuta di determinati libri sociali e, quindi, non in possesso delle prerogative previste per le società controllanti e controllate».

4.- Per la cassazione della indicata sentenza n.469/39/07 della CTR del Lazio, ha proposto ricorso l'Agenzia delle entrate, affidandosi a due motivi. L'intimata resiste con controricorso.

Considerato in diritto

1.- Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate lamenta la violazione e falsa applicazione degli artt. 73 del d.P.R. n. 633 del 1972, 1 e 2 del d.m. 13 dicembre 1979 e successive modifiche, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ..

La ricorrente contesta la ritenuta applicabilità della disciplina dell'IVA infragruppo ad una società controllante con veste giuridica di società di persone, affermando che contrasta con le disposizioni normative primarie e secondarie sopra indicate e formula il seguente quesito di diritto *«Dica la Corte se, per poter utilizzare la speciale disciplina di cui agli artt.73 d.P.R. 633/72 e 1 DM 13.12.1979, e successive modificazioni, sia necessario che sia la società controllante che la società controllata siano società di capitali e se, quindi, sia errata la sentenza che, invece, ritenga corretta l'applicazione di detta disciplina nel caso in cui la società controllante sia una società di persone»*.

2.- Con il secondo motivo la ricorrente si duole della contraddittoria e comunque illogica motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.

Innanzitutto l'Agenzia delle entrate contesta l'affermazione della CTR secondo cui la nozione di gruppo sottesa al d.m. n. 24 del 1979 sarebbe diversa da quella definita dall'art. 2359 cod. civ. ed afferma che, invece, l'art.73 del d.P.R. n. 633 del 1972 ha recepito due delle tre ipotesi di controllo previste dal primo comma del citato articolo del codice civile e cioè quella del c.d. "controllo di diritto" (numero 1: «le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria») e quella del c.d. "controllo indiretto" (numero 2: «le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria»), con l'esclusione soltanto della terza ipotesi, costituita dal c.d. "controllo di fatto" (n. 3: «le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa»). Per la ricorrente, l'affermazione della CTR non è comprensibile e rende oscuro anche il successivo passaggio motivazionale con il

quale, appunto sulla premessa della piú ristretta nozione fiscale di “gruppo”, viene disattesa la tesi dell’Ufficio finanziario. L’Agenzia delle entrate, inoltre, critica, perché immotivata, l’affermazione della CTR, secondo cui non sarebbe determinante, ai fini dell’esclusione dall’accesso al regime dell’IVA infragruppo, la circostanza che le società di persone non siano obbligate alla tenuta di determinati libri sociali. Conclusivamente, nel ricorso si deduce che «dalla motivazione non è dato comprendere quale sia la ragione del convincimento della CTR, se, cioè, essa risieda nella diversa nozione di controllo, di cui si è detto, ovvero nella non rilevanza delle sopracitate circostanze».

3.–Tanto premesso, questa Corte osserva:

che con il primo motivo di ricorso la parte ricorrente, contrastata dalla parte controricorrente, pone la questione preliminare dell’inapplicabilità del cosiddetto regime di “liquidazione dell’IVA di gruppo” al caso in cui la società controllante sia una società di persone e la società controllata sia una società di capitali, assumendo che, nella specie, tale regime non poteva applicarsi alla società capogruppo nel periodo d’imposta 1998, proprio perché questa, all’epoca, rivestiva la forma di società di persone controllante una società di capitali;

che la disciplina della “liquidazione dell’IVA di gruppo” è contenuta nel comma 3 dell’art. 73 del d.P.R. n. 633 del 1972, efficace dal 1° gennaio 1980, in forza del quale «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» e che i versamenti siano fatti da tale ente o società controllante (primo periodo), con la conseguenza che le società controllate perdono la disponibilità dei saldi IVA ed i debiti e crediti di ciascuna società partecipante al gruppo vengono semplificati mediante reciproche compensazioni infragruppo, restando così la società controllante 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;

che l’ultimo periodo del medesimo comma 3 dell’art. 73, nell’individuare l’ambito soggettivo della suddetta “liquidazione di gruppo” (comunque facoltativa), precisa che: «Si considera controllata la società le cui azioni o quote sono possedute dall’altra per oltre la metà fin dall’inizio dell’anno solare precedente»;

che il decreto ministeriale 13 dicembre 1979 (come modificato dal d.m. 18 dicembre 1989), in dichiarata attuazione del citato comma 3 dell'art. 73 del d.P.R. n. 633 del 1972, da un lato, si riferisce alla "capogruppo" come «ente o società controllante» (riproducendo la formula del decreto legislativo), dall'altro, restringe il novero delle controllate soltanto alle «società per azioni, in accomandita per azione e a responsabilità limitata» (art. 2, primo comma);

che nella circolare ministeriale 28 febbraio 1986, n. 16/360711 – seguita dalle risoluzioni dell'Agenzia delle entrate 6 novembre 2002 n. 347/E e 21 febbraio 2005, n. 22/E – si afferma che «l'art. 2, secondo comma, del d.m. 13 dicembre 1979 prevede che le società controllate (società di capitali) possono assumere la veste di società controllanti di altre società, lasciando chiaramente intendere che entrambe debbono assumere la veste di società di capitali»;

che le istruzioni per la compilazione del modello IVA 26 LP (Agenzia delle entrate, provvedimento 6 dicembre 2010 n. 171422) si pongono nel solco di tali atti dell'amministrazione finanziaria, perché, nell'enumerare i dati della controllante da inserire nel modello, fanno riferimento alla «denominazione sociale», con ciò implicitamente escludendo l'ipotesi di un soggetto avente una «ragione sociale», come una società di persone;

che, invece, le istruzioni ministeriali per la compilazione della dichiarazione annuale si riferiscono alla capogruppo con l'espressione «ente o società controllante», di più ampio significato, letteralmente mutuata dal comma 3 dell'art. 73 del d.P.R. n. 633 del 1972;

che, in relazione a tale complesso quadro di norme e di prassi dell'amministrazione finanziaria, si pone il problema dell'interpretazione dell'indicato comma 3 dell'art. 73, al fine di accertare se «l'ente o società controllante», il quale possieda «azioni o quote» delle «società controllate», possa avere la veste di società di persone: in caso positivo, la normativa secondaria costituita dal decreto ministeriale (il quale, in forza del primo periodo del comma 3, ha il potere solo di stabilire se introdurre la "liquidazione di gruppo" e di determinare le «modalità» delle dichiarazioni e dei versamenti, non di individuarne l'ambito soggettivo), ove interpretabile nel senso di norma che circoscrive l'istituto alle sole società di capitali, deve essere disapplicata dal giudice perché in contrasto con la legge (con conseguente irrilevanza della circolare e

delle risoluzioni sopra citate); in caso negativo, nel gruppo controllato da una società di persone non è possibile effettuare la “liquidazione dell’IVA di gruppo”;

che, per la risoluzione del problema, non sono d’ausilio né l’art. 4, paragrafo 4, secondo comma della VI direttiva n. 77/388/CE né il successivo, analogo, art. 11 della direttiva del Consiglio n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006, perché il più volte citato comma 3 dell’art. 73 – contrariamente alle affermazioni contenute nella citata circolare ministeriale n. 16/360711 del 1986 – non costituisce attuazione, del resto facoltativa sul punto, della direttiva (come precisato dalla sentenza della Corte di giustizia CE 22 maggio 2008 in causa C-162/07 e, quindi, dalla sentenza di questa Corte di cassazione n. 6105 del 2009 e come risulta dal fatto che l’Italia non è inserita nell’elenco comunitario dei Paesi che hanno applicato la direttiva);

che, in particolare, mentre in base all’art. 11 della predetta direttiva n. 2006/112/CE (secondo cui, previa consultazione del Comitato IVA, «ogni Stato membro ha la facoltà di considerare come unico soggetto passivo le persone residenti all’interno del paese che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi» e che lo Stato membro il quale ha esercitato l’opzione per la tassazione di gruppo «può adottare le misure necessarie a prevenire l’elusione o l’evasione fiscale mediante l’esercizio di tale disposizione») il gruppo è soggetto unitario (cosiddetto *Value Added Tax group*), la normativa italiana “sull’IVA di gruppo” si presenta come una mera procedura liquidatoria e di versamento del tributo, nella quale i soggetti del gruppo rimangono distinti e sottoposti agli altri obblighi tributari su di essi gravanti (cosiddetta *Value Added Tax consolidation*); procedura, quest’ultima, che non è incompatibile con la direttiva stessa, ma che non ne costituisce attuazione;

che la tesi secondo cui la liquidazione “dell’IVA di gruppo” è limitata alle società di capitali è stata sostenuta sostanzialmente in base ai seguenti argomenti: a) si tratta di interpretazione prevalente e risalente al predetto d.m. 13 dicembre 1979; b) siffatta impostazione è coerente con la disciplina del consolidato fiscale nazionale; c) la contabilità delle società di capitali è più rigorosa rispetto a quella delle società di persone ed ostacola fenomeni di frode;

che, tuttavia, siffatti argomenti incontrano svariate obiezioni, in quanto: a) il menzionato decreto ministeriale non afferma mai espressamente che «l’ente o società

controllante» debba assumere necessariamente la veste di società di capitali (tale affermazione ricorre solo nella indicata prassi dell'amministrazione finanziaria); *a-bis*) anche la contraria e meno restrittiva tesi è stata da tempo sostenuta in dottrina; *a-ter*) comunque, il fatto che una interpretazione sia risalente nel tempo non costituisce di per sé garanzia della sua correttezza; b) il fenomeno della tassazione di gruppo (consolidato nazionale) di cui all'art. 117 del TUIR è diverso (e non comparabile) rispetto a quello della liquidazione "dell'IVA di gruppo" attenendo ad un differente prelievo tributario, ad una difforme nozione di controllo, a soggetti consolidanti e consolidati specificamente e diversamente individuati dalla legge (in particolare, per il consolidato nazionale, dall'art. 73, comma 1, lettere *a, b, d*, del TUIR, richiamato dall'art. 117 dello stesso testo unico); c) gli obblighi di contabilità ai fini dell'IVA sono identici per tutti i soggetti IVA; *c-bis*) i profili di possibile elusione o evasione sono stati affrontati dall'art. 73, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972 in relazione all'ambito temporale dell'applicazione dell'"IVA di gruppo" e non a quello soggettivo; *c-ter*) in ogni caso, i crediti risultanti dalle dichiarazioni annuali, proprio per ridurre il pericolo di frodi, debbono essere garantiti ai sensi dell'art. 38-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972 (salve le ipotesi delineate da Cass. n. 21515 del 2010);

che l'opposta e meno restrittiva tesi, secondo cui il menzionato comma 3 dell'art. 73 del d.P.R. n. 633 del 1972 va interpretato nel senso della sua applicabilità anche al caso in cui la controllante sia una società di persone, trova vari argomenti a sostegno: a) la lettera della disposizione consente l'interpretazione più ampia, in quanto una società di persone rientra nella nozione legislativa di «ente o società» e, pertanto, può ben "possedere" «azioni o quote» di società controllate; b) anche la lettera dell'art. 2 del d.m. 13 dicembre 1979 (diversamente da quanto immotivatamente ritenuto dalla prassi ministeriale e dell'Agenzia delle entrate) consente di distinguere tra controllante («ente o società controllante», senza altra specificazione) e controllata («società controllata», per la quale si precisa espressamente che deve avere la forma di società di capitali) e, quindi, di ritenere che la controllante possa assumere la veste di una società di persone, purché non sia a sua volta controllata; c) una interpretazione costituzionalmente orientata deve essere diretta ad evitare la violazione del principio di eguaglianza nell'ambito dei soggetti "collettivi" IVA controllanti e, perciò, deve contrastare la disparità di trattamento fiscale (dati gli indubbi vantaggi derivanti ai

contribuenti dalla "liquidazione di gruppo") tra società di persone e di capitali, cioè tra soggetti che effettuano analoghe operazioni imponibili in Italia e in rapporto con l'Unione europea; d) la indicata discriminazione delle società di persone all'interno dei soggetti IVA è idonea a creare una distorsione del sistema IVA, in contrasto con il principio di neutralità di tale imposta, senza che ciò trovi giustificazione né nell'esigenza di verificare la realtà economica dell'operazione né, comunque, in un (inesistente) concreto interesse pubblico da tutelare (come nell'ipotesi di pericolo di elusione od evasione);

che il suddetto problema interpretativo integra una questione di massima di particolare importanza, sia perché implica notevoli effetti economici, interessando un numero rilevante di operatori IVA; sia perché, essendo in corso di attuazione la delega legislativa in tema di recepimento dell'articolo 11 della direttiva 2006/112/CE sull'IVA di gruppo (art. 13, comma 1, alinea e lettera b, della legge n. 23 del 2014), una tempestiva pronuncia delle sezioni unite di questa Corte potrebbe orientare l'operato del Governo ed evitare l'insorgere di un consistente contenzioso;

che, con l'occasione, le sezioni unite potrebbero esaminare altresì il punto relativo all'applicabilità della liquidazione dell'IVA di gruppo alle società di persone che si trovino nella posizione di controllate (anche se si tratta di un punto, a rigore, estraneo al *thema decidendum* del presente giudizio).

P.Q.M.

Ordina trasmettersi gli atti al Primo Presidente della Corte di cassazione, per l'eventuale assegnazione della causa alle sezioni unite civili, ai sensi dell'art. 374, secondo comma, cod. proc. civ., al fine di risolvere la questione di diritto di cui in motivazione, quale questione di massima di particolare importanza.

Così deciso in Roma il 24 febbraio 2014, nella camera di consiglio della quinta sezione civile della Corte di cassazione.

~~Il consigliere estensore~~

Il Funzionario Giudiziario
Marcello BARAGONA

Il Presidente

Stefano Breda

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 23 MAG 2014



Il Funzionario Giudiziario
Marcello BARAGONA