

**Corte di Cassazione, Sezione Tributaria**  
**sentenza n.21515 del 20 ottobre 2010**

**Fatto e Diritto** - 1.- Dati del processo.

1.1.- L'agenzia delle entrate ricorre, con due motivi per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la commissione tributaria regionale del Lazio, respingendo l'appello proposto dall'ufficio, conferma la sentenza n. 283/41/2007 della commissione tributaria provinciale di Roma, che aveva annullato la cartella di pagamento notificata il 5.4.2005 a M. S.p.A., poi fallita, recante la somma complessiva di Euro 24.476.683,80 per IVA 2001, interessi e sanzioni; cartella emessa a seguito di ritenuta non spettanza, per mancata prestazione della prescritta garanzia, del diritto di compensare credito e debito IVA, nell'ambito del gruppo di cui la contribuente faceva parte, ai sensi del D.M. 13 dicembre 1979, art. 6.

1.2.- L'intimato fallimento resiste mediante controricorso e propone ricorso incidentale condizionato, con un solo motivo, cui non replica l'agenzia delle entrate.

2.- Motivi dei ricorsi.

2.1.- Col primo motivo del ricorso principale, l'agenzia delle entrate censura la sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, comma 1, e art. 21, lamentando che la commissione regionale avrebbe annullato la cartella di cui si tratta non per intrinseca illegittimità di essa, bensì per fatti successivi ed esterni a tale atto, consistenti nel decorso del tempo (che avrebbe fatto venir meno il potere dell'ufficio di rettificare la dichiarazione IVA 2001) e nell'asserita mancanza di danno all'erario (stante la sopravvenuta certezza del credito spettante alla contribuente, da questa soddisfatto mediante compensazione). Formula, in fine, il seguente quesito:

2.1.1.- "Se la legittimità di una cartella esattoriale... debba essere valutata in relazione al momento della sua emanazione e se conseguentemente sia illegittima per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 1, e art. 21, una sentenza... che in tale situazione annulli integralmente la cartella con la quale si richiedeva l'IVA non versata con interessi e sanzioni, sulla base del solo presupposto che essendo decorso il termine per rettificare la dichiarazione nessun concreto danno all'Erario si sia verificato... a seguito della non intervenuta rettifica da parte dell'ufficio impositore per cui la garanzia fideiussoria non ha più necessità di essere pretesa".

2.2.- Col secondo motivo, la ricorrente principale denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 73, u.c., e art. 38 bis, commi 1 e 2, oltre che del D.M. Fin. 13 dicembre 1979, art. 6, e del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 13, (sanzioni per ritardati od omessi versamenti diretti), in quanto conferma l'annullamento della cartella di pagamento dell'IVA - legittimamente emessa in base alle norme citate, essendo stata effettuata la compensazione dell'IVA di gruppo senza la contestuale prestazione della prescritta garanzia - sol perchè il debito ed il corrispondente credito d'imposta erano ormai consolidati nella misura dichiarata, non essendo stati rettificati dall'ufficio nel termine stabilito. Col seguente quesito: 2.2.1.- "Se in una ipotesi di liquidazione della c.d. IVA di gruppo, la società che abbia trasferito il suo debito IVA risultante dalla dichiarazione annuale ad altra società del gruppo al fine di vederlo compensato con un credito IVA di quest'ultima, in caso di omessa presentazione della garanzia prevista dal D.M. 13 dicembre 1979, art. 6, debba provvedere al versamento del relativo importo entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale, con il conseguente potere - dovere per l'ufficio, in caso di inadempimento, di irrogare la sanzione per omesso versamento ed iscrivere a ruolo le somme dovute, e se conseguentemente sia illegittima... la sentenza... che in tale situazione annulli la cartella esattoriale emessa, sul presupposto che nel frattempo sarebbe decorso il termine per la rettifica sostanziale della dichiarazione e che non sussista alcun danno per l'erario".

2.3.- Con l'unico motivo del ricorso incidentale condizionato il fallimento della società contribuente, interamente vittorioso nei gradi di merito, lamentando violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 60, comma 6, ripropone l'eccezione preliminare, rigettata dalla commissione

regionale, di nullità della cartella di pagamento per mancata emissione previa dell'avviso di accertamento e chiede 2.2.1.- "se, in caso di mancata prestazione delle garanzie previste dal D.M. 13 dicembre 1979, art. 6, comma 3, il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 60, comma 6, consenta di iscrivere direttamente a ruolo, senza preventivo accertamento, l'importo corrispondente alle eccedenze di credito compensate nell'ambito dell'IVA di gruppo".

3.- Decisione.

3.1.- Il ricorso principale dell'agenzia delle entrate e quello incidentale del contribuente, proposti contro la stessa sentenza, debbono essere riuniti ai sensi dell'art. 335 c.p.c..

3.2.- I quesiti di diritto posti a conclusione di ciascuno dei motivi del ricorso principale (oltre alla parziale infondatezza del primo motivo) sono inconferenti, non rispecchiando esattamente la ratio decidendi della sentenza impugnata, e pertanto tali motivi sono inammissibili ed il ricorso dell'agenzia delle entrate deve essere rigettato. Il ricorso incidentale condizionato è conseguentemente assorbito. Le spese del presente giudizio di cassazione debbono essere interamente compensate fra le parti per giusti motivi, ravvisati nell'obbiettiva difficoltà di enucleare, nel complesso contesto delle questioni dedotte ed affrontate nel corso della lite, quella risolutiva della controversia, stante anche la mancanza di specifici precedenti giudiziari.

**Motivi della decisione** - 4.1.- Il primo motivo di censura (par. 2.1) contiene, innanzitutto, una larvata critica alla sentenza della commissione regionale, per avere annullato la cartella di pagamento non per vizi suoi propri ("non sulla base di una sua illegittimità", valutata in relazione "al momento della sua emanazione"), ma con riferimento a fatti esterni ad essa sopravvenuti, come il decorso del termine di decadenza per l'accertamento del debito fiscale e l'asserita mancanza di danno per l'erario. 4.1.1.- Tale critica - larvata, perchè ricondotta alla pretesa violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 1, e art. 21, norme aventi solo un generico e non chiaro riflesso sull'argomento, direttamente investito invece dallo stesso art. 19, comma 3, laddove si legge che "Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri" - non è fondata.

4.1.2.- È stato infatti ripetutamente affermato da questa suprema corte, con giurisprudenza da cui il collegio non ha ragione di discostarsi, che la cartella di pagamento, quando sia, come nel caso specifico, l'unico atto con cui l'amministrazione estrinseca il potere impositivo, è impugnabile non soltanto per vizi suoi propri, ma anche con riferimento alla fondatezza ed al merito della pretesa fiscale (così, benchè ad altro proposito, Cass. nn. 15548/2009, 6186/2006, 7951/2002 ed altre).

4.2.- Sotto altro profilo, il motivo di ricorso in esame ed il quesito di diritto che lo conclude investono le argomentazioni addotte dalla commissione regionale per motivare il rigetto dell'appello erariale, in conseguenza della ritenuta inesigibilità sopravvenuta della somma portata dal titolo impugnato.

Per questa parte, la censura non differisce sostanzialmente da quelle esposte col secondo motivo, sicchè dev'essere esaminata congiuntamente ad esse.

4.2.1.- La questione in esame - affrontata altre volte da questa suprema corte sotto diversi aspetti, (cfr. Cass. nn. 6835/2009, 28692/2005, 28689/2005, 5239/2004, 9214/1995) - è riassumibile nei termini seguenti.

Il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 73, comma 3, concedeva delega al ministro delle finanze di disporre con propri decreti, stabilendo le relative modalità, che l'ente o la società controllante altre società collegate potesse presentare le dichiarazioni IVA dell'intero gruppo all'ufficio del proprio domicilio fiscale, effettuando i versamenti allo stesso ufficio "per l'ammontare complessivamente dovuto... al netto delle eccedenze detraibili".

In esecuzione della delega, fu emanato il D.M. 13 dicembre 1979, successivamente più volte modificato, in virtù del quale (art. 6, comma 3, per quanto ora interessa) le "eccedenze di credito", risultanti dalle dichiarazioni annuali della controllante o delle controllate, "compensate in tutto o in parte con somme che avrebbero dovuto essere versate" da ciascuna di tali società, soggiacciono alle "disposizioni del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 38 bis, comma 2". Tale disposizione è

stata costantemente interpretata nel senso che i crediti d'imposta della controllante (propri o ad essa ceduti dalle controllate) trovano compensazione nei corrispondenti debiti, a patto che siano prestate le garanzie (cauzione in titoli di Stato o fideiussione) stabilite per il rimborso c.d. accelerato, eseguito cioè in base alla dichiarazione - sulla parola, se così si può dire -, senza previo accertamento dell'effettiva spettanza. Ciò perchè l'estinzione del debito mediante compensazione corrisponderebbe, di fatto, ad un rimborso immediato dell'IVA dichiarata a credito. La norma regolamentare citata prevede, inoltre, che la garanzia debba essere prestata all'atto di presentare la dichiarazione annuale dalla società "il cui credito sia stato estinto, per l'ammontare relativo": ossia dalla contribuente che non abbia versato l'IVA a debito, per averla compensata col preteso credito, e nella misura di tale compensazione; prevede inoltre che "In caso di mancata prestazione delle garanzie l'importo a debito, n.d.r. corrispondente alle eccedenze di credito compensate deve essere versato all'ufficio entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale".

4.2.2.- In ordine a quest'ultima disposizione, si ritiene che essa risponda all'esigenza di "assicurare il recupero di quanto dovuto all'Erario, ove successivamente a rimborso ne sia accertata la mancanza dei presupposti giustificativi" (Cass. n. 6835/2009). In questa linea interpretativa, tanto la rituale prestazione di cauzione o fideiussione quanto, in mancanza, il pagamento dell'intera somma dovuta - come se non esistesse un corrispondente credito infra - gruppo, e cioè l'impossibilità di avvalersi della compensazione - avrebbero funzione di garanzia per il fisco, onde evitare l'eventuale sottrazione di materia fiscale in caso di successivo accertamento dell'inesistenza, totale o parziale, del credito dichiarato o dell'esistenza di un maggior debito. La natura meramente cautelare del pagamento, in tal caso, ha indotto questa suprema corte, condivisibilmente, ad escludere l'applicabilità della sanzione (Cass. n. 28689/2005), atteso che l'obbligo di pagamento immediato non deriva dall'accertata debenza del tributo (debenza che potrebbe non sussistere affatto), ma rappresenta l'immediata conseguenza, ovvero l'altra faccia, del divieto cautelativo di compensazione.

4.2.3.- La commissione regionale intende che simile funzione di garanzia sia naturalmente destinata a cessare, allorchè sia certo - per controlli effettuati o (che è lo stesso) per decadenza dell'amministrazione dal potere di controllo - che nessuna infedeltà della dichiarazione sussiste.

Si osserva qui incidentalmente che questa interpretazione appare in linea con la ragione per cui, in tema di rimborso accelerato, il citato art. 38 bis, comma 1, (come modificato dalla L. 27 dicembre 1997, n. 449, art. 24, comma 22), espressamente prevede che la cauzione o fideiussione abbia effetto "per una durata pari al periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento".

4.3.- Dalla giuridica impossibilità di ulteriore controllo della dichiarazione, e quindi dal consolidamento delle posizioni creditorie e debitorie dichiarate, la sentenza impugnata fa discendere il giudizio d'inesigibilità della somma iscritta a ruolo (comprendente anche sanzione ed interessi) ed il conseguente annullamento della cartella di pagamento, asserendo che nessuna garanzia avrebbe più "necessità di essere pretesa" e "ragione di sussistere".

In altri termini, il giudicante a quo non nega che la contribuente, nell'ipotesi specifica, era tenuta a versare, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale, una somma pari a quella dell'IVA a debito, non avendo prestato altra garanzia contestualmente a detta dichiarazione; ma intende che la pretesa del fisco, originariamente legittima, materializzata nel ruolo e nella cartella di pagamento, sia divenuta inesigibile. La ragione per cui il pagamento non sarebbe (più) dovuto è espressa, nella sentenza impugnata, come illegittimità dell'insistenza dell'ufficio nel pretendere la prestazione di una garanzia ormai priva di giustificazione giuridica, essendo definitivamente fissati, *tractu temporis*, crediti e debiti nelle misure dichiarate; e quindi come mancanza di rischio per l'erario.

4.3.1.- Ma la ragione fondamentale - costituente l'autentica ratio, implicita ma ineludibile, della decisione -, per cui il pagamento della cartella legittimamente emessa non sarebbe dovuto, è che la contribuente vanterebbe un credito d'imposta, ormai incontestabile, da opporre validamente in

compensazione, una volta scaduto il termine entro il quale la compensazione, senza prestazione d'idonea garanzia, non poteva essere ammessa.

4.4.- Questa specifica ratio - a prescindere dal fatto che sia o non sia processualmente ammissibile (ossia corrispondente ad un'eccezione tempestivamente formulata dalla parte e non avente natura di domanda riconvenzionale, inammissibile nel processo tributario) e sostanzialmente fondata - non è stata puntualmente censurata, nè sul piano processuale nè su quello sostanziale, con alcuno dei due motivi del ricorso principale, che perciò risultano inammissibili.

4.4.1.- Col primo motivo (secondo profilo, par. 4.2), infatti, l'agenzia ricorrente insiste sulla legittimità originaria (non contestata da alcuno) dell'iscrizione a ruolo e dell'emissione della cartella, assumendo che tale legittimità non viene meno per effetto di circostanze successive; ignorando però che la decisione d'appello è basata non sull'illegittimità, originaria o successiva, di tali atti, bensì sulla presunta erosione della pretesa fiscale, ridotta alla richiesta di un pagamento la cui funzione di garanzia sarebbe ormai assolutamente esclusa, e che quindi corrisponderebbe, in sostanza, ad una esazione indebita.

4.4.2.- Il secondo motivo (par. 2.2) concerne ancora la legittima emissione (non contestata) della cartella, anche per quanto riguarda l'irrogazione della sanzione (circostanza non specificamente dedotta in lite, sia pure in linea subordinata); ma non scalfisce l'autentica ratio decidendi, descritta al par. 4.3.1.

4.5.- L'unico motivo del ricorso incidentale condizionato (par. 2.3), proposto dalla parte interamente vittoriosa nei gradi di merito, concernente una questione preliminare il cui rigetto in appello non ha avuto influenza sull'esito della lite, è assorbito.

5.- Dispositivo.

#### **P.Q.M. - LA CORTE DI CASSAZIONE**

Riunisce i ricorsi. Rigetta il ricorso principale e dichiara assorbito il ricorso incidentale condizionato. Compensa integralmente fra le parti le spese di questo giudizio di cassazione.