

IVA

La compensazione del credito Iva maturato antecedentemente all'Iva di gruppo è ammessa nel periodo ante 2008

di **Leonardo Pietrobon**

La disposizione normativa di cui all'articolo 73, comma 3 D.P.R. 633/1972, secondo cui **non è ammessa in compensazione l'Iva maturata in capo alle singole società** partecipanti alla c.d. **Iva di gruppo** nei periodi antecedenti all'ingresso in tale regime, trova **applicazione solo** con riferimento alle **compensazioni poste in essere dall'anno 2008**, in quanto alcun dettato normativo, prima della modifica introdotta dall'articolo 63, comma 1 L. n. 244/2007, prevede tale limitazione. Questo è in estrema sintesi il concetto espresso dalla [sentenza n. 488/1/14 del 25.2.2014 della CTR di Venezia](#).

La vicenda trae origine da una **compensazione orizzontale**, di cui all'articolo 17, comma 2 D.Lgs. n. 241/1997, **posta in essere, nel corso dell'anno 2007**, dalla società "capogruppo" utilizzando **parte del credito Iva maturato e rinviando la restante parte all'utilizzo nell'ambito del regime Iva di gruppo**. A parere dell'Agenzia tale comportamento non risulta essere corretto, in quanto la stessa società avrebbe dovuto, in base all'articolo 8, comma 1 D.P.R. n. 542/1999, **trasferire l'intero credito maturato al regime Iva di gruppo**. Dello stesso avviso si segnalano le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate rispettivamente con la R.M. n. 221/E/2002 e n.151/E/2008, la quale richiamando l'articolo 1, comma 63 L. n. 244/2007, afferma che *"l'ente o società controllante non potrà far confluire nei calcoli compensativi interni al gruppo l'eccedenza di credito emergente dalle dichiarazioni relative al periodo d'imposta 2007 delle società che partecipano per la prima volta (nel 2008) alla liquidazione di gruppo. Il credito che si è formato in precedenza potrà essere utilizzato dalle medesime società in compensazione per il pagamento di altri tributi ovvero, sussistendone i requisiti, potrà essere chiesto a rimborso ai sensi dell'articolo 30 del D.P.R. n. 633 del 1972"*.

A parere dei giudici di secondo grado, invece, il citato **articolo 8, comma 1 del D.P.R. n. 542/1999** **nulla dispone in merito al divieto di compensazione orizzontale** di cui all'articolo 17, comma 2 D.Lgs. n. 241/1997. **Tale norma**, piuttosto, sottolineano i giudici di secondo grado, **si limita a non ammettere alla compensazione**, di cui al già citato articolo 17, comma 2 D.Lgs. n. 241/1997 *"i crediti e i debiti effettivamente trasferiti, senza contemporaneamente imporre alcun obbligo di trasferimento, obbligo che peraltro non emerge da nessuna altra disposizione di legge"*.

L'impostazione che l'Agenzia vorrebbe far passare come l'iter normativamente corretto,

invece, a parere dei giudici veneziani, **non trova riscontro normativo** in alcuna esplicita disposizione **vigente al momento dei fatti (compensazione nell'anno 2007)**. La stessa corte, infatti, sulla base di tale assunto, ritiene corretto il comportamento assunto da un contribuente che, anteriormente al 2008, ha proceduto alla compensazione di crediti maturati in capo alle singole società partecipanti all'Iva di gruppo, nell'anno antecedente a quello di adesione al citato regime (2007). **Il divieto di utilizzare in compensazione orizzontale crediti Iva maturati negli anni antecedenti** a quello di adesione al regime speciale **trova espressione normativa a partire dal 1° gennaio 2008**, per effetto delle modifiche normative introdotte all'articolo 73 D.P.R. n. 633/1972 ad opera dell'articolo 63, comma 1, L. n. 244/2007.

Quanto affermato dai giudici di secondo grado trova **riscontro**, forse involontariamente, anche con quanto affermato recentemente dalla stessa Agenzia delle entrate con la [R.M. n.21/E/2014](#), la quale **ammette che per i crediti Iva chiesti a rimborso prima del 2008 non è prevista alcuna preclusione** al loro trasferimento nel gruppo Iva.

Secondo l'ultimo documento di prassi, **le eccedenze richieste a rimborso prima del 2008** da parte di soggetti che non erano ancora stati inclusi nella liquidazione di gruppo e successivamente oggetto di diniego da parte degli Uffici, per mancanza dei presupposti previsti dagli artt. 30 o 38-bis del DPR 633/72, **non possono essere trasferite al gruppo stesso**.

Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, infatti, **il trasferimento al gruppo di tali eccedenze** (che, si ricorda, ritornano nella disponibilità della società per l'utilizzo nelle liquidazioni periodiche IVA successive alla notifica del diniego, ovvero in sede di dichiarazione annuale) si deve considerare **precluso in forza dell'art. 73 co. 4 del DPR 633/72 anche se la richiesta di rimborso è stata presentata entro il 31.12.2007**, ma il diniego è avvenuto in data successiva.

La conclusione a cui è giunta l'Agenzia poggia sul principio in base al quale **occorre considerare, non tanto il periodo di formazione del credito** (nel caso di specie ante 2008) quanto piuttosto **quello in cui esso viene utilizzato nell'ambito delle liquidazioni consolidate**. Di conseguenza, tutte le eccedenze "riacquisite" dalle singole società a seguito del diniego del rimborso rimangono vincolate all'utilizzo in modo autonomo, senza la possibilità di accedere all'Iva di gruppo.