

Sentenza

FATTI DI CAUSA

1. Con la sentenza n. 2224/20/23 del 05/04/2023, la Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania (di seguito CGT2) accoglieva gli appelli riuniti proposti da LUISE GROUP Srl (di seguito LG) e da Luise Associates Srl (di seguito LA) avverso la sentenza n. 4311/21/22 della Commissione tributaria provinciale di Napoli (di seguito CTP), che aveva rigettato il ricorso delle contribuenti nei confronti di un avviso di accertamento per IVA relativa all'anno d'imposta 2015.

1.1. Come emerge dalla sentenza impugnata, l'atto impositivo era fondato sul mancato riconoscimento dei presupposti soggettivi per l'adesione alla liquidazione dell'IVA di gruppo con riferimento alle società controllate dalla capogruppo LG. In particolare, si sosteneva che LG non avesse il controllo per un ammontare delle quote superiore al 50% di LA.

1.2. La CGT2 accoglieva gli appelli riuniti delle società contribuenti evidenziando che: a) come risultava dall'avviso di accertamento LA era posseduta indirettamente da LG attraverso le controllate (nella misura del 100%) Joseph Louis E Sons Srl e Luise International E Co. Srl, che la possedevano entrambe per il 50%; b) "l'interpretazione proposta dalla A.F., secondo la quale non sarebbe applicabile la liquidazione dell'IVA di gruppo a situazioni di controllo indiretto congiunto, appar(iva) datata e non più sostenibile alla luce della evoluzione normativa"; c) invero, LG disponeva, sia pure indirettamente, dell'intero pacchetto azionario di LA e, dunque, di tutti i voti esercitabili nell'assemblea di tale ultima società.

2. AE impugnava la sentenza della CGT2 con ricorso per cassazione, affidato a due motivi.

3. LG e LA resistevano con controricorso e depositavano memoria ex art. 378 cod. proc. civ.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso AE deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione dell'art. 73, terzo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA), come modificato dal D.M. 13 dicembre 1979 e poi dal D.M. 13 febbraio 2017, per avere la CGT2 erroneamente ritenuto la sussistenza dei requisiti per l'applicazione dell'IVA di gruppo in relazione al controllo indiretto esercitato da LG su LA.

1.1. Il motivo è infondato per le considerazioni che seguono, alle quali giova premettere una breve ricognizione del dato normativo e giurisprudenziale in materia.

1.2. L'art. 4 della direttiva n. 77/388/CEE del Consiglio del 17 maggio 1977 (cd. sesta direttiva) individua i soggetti passivi IVA e, al par. 4, seconda alinea, specifica che "... 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", con ciò istituendo la base normativa del gruppo IVA.

1.2.1. In maniera pressoché analoga, l'art. 11 della direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 (direttiva IVA), applicabile nel caso di specie, afferma che "... ogni Stato membro può considerare come un unico soggetto passivo le persone stabilite nel territorio dello stesso Stato membro che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi", aggiungendo che "Uno Stato membro che esercita l'opzione prevista al primo comma, può adottare le misure necessarie a prevenire l'elusione o l'evasione fiscale mediante l'esercizio di tale disposizione".

1.2.2. La giurisprudenza unionale ha avuto modo di precisare, già con riferimento alla sesta direttiva, che l'unica condizione posta dall'art. 4, par. 4, affinché lo Stato membro possa considerare entità indipendenti tra loro e stabilite nel suo territorio nazionale come unico soggetto passivo IVA è rappresentata dalla esistenza di vincoli di carattere finanziario, economico e organizzativo (CGUE 1 dicembre 2022, in causa C-141/20, NGD mbH, punto 44; CGUE 25 aprile 2013, in causa C-480/10, Commissione/Svezia, punto 35); con la ulteriore conseguenza che l'unico soggetto passivo IVA è il gruppo e non anche le singole entità indipendenti che lo compongono (CGUE, NGD mbH, cit., punti 45 e 46, e giurisprudenza ivi citata), benché possa essere designata la "società madre del gruppo IVA come unico soggetto passivo, qualora tale società sia in grado di imporre la propria volontà nei confronti delle altre entità facenti parte del gruppo, in modo da garantire l'esatta riscossione dell'IVA" e ciò non comporti rischio di perdite fiscali (CGUE, NGD mbH, cit., punti 56 e 57).

1.2.3. Quanto alla natura dei "vincoli di carattere finanziario, economico e organizzativo", tale espressione non deve essere interpretata in senso restrittivo (CGUE, NGD mbH, cit., punto 48 e, con riferimento all'art. 11 della direttiva IVA, CGUE, Commissione/Svezia, cit., punto 36). Il che, peraltro, non impedisce agli Stati membri di "subordinare, nell'ambito del margine di discrezionalità loro riconosciuto, l'applicazione del regime del gruppo IVA a talune restrizioni", purché dette restrizioni rientrino negli obiettivi delle direttive "volti a prevenire le prassi o le condotte abusive o a contrastare la frode e l'evasione fiscali (v., in tale senso, sentenza del 16 luglio 2015, Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt, C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496, punto 41 e giurisprudenza ivi citata)" (CGUE, NGD mbH, cit., punto 51; si veda anche il punto 66).

1.2.4. Più in particolare, "la natura meramente stretta dei rapporti che vincolano le entità all'interno del gruppo IVA non può, in assenza di altri requisiti, indurre a ritenere che il legislatore dell'Unione abbia inteso riservare il beneficio del regime del gruppo IVA alle sole entità che si trovino in un rapporto di subordinazione con la società madre del gruppo di imprese considerato. Benché l'esistenza di un tale rapporto di subordinazione consenta di presumere la natura stretta delle relazioni tra le entità di cui trattasi, essa non può tuttavia, in linea di principio, essere considerata come una condizione necessaria alla costituzione di un gruppo IVA. La conclusione sarebbe diversa solo nei casi eccezionali in cui una tale condizione fosse, in un determinato contesto nazionale, una misura allo stesso tempo necessaria e adeguata al conseguimento degli obiettivi volti a prevenire prassi o condotte abusive o a lottare contro la frode o l'evasione (v., in tale senso, sentenza del 16 luglio 2015, Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt, C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496, punti 44 e 45)" (CGUE, NGD mbH, cit., punto 68). Da ciò consegue, secondo la medesima sentenza che "il requisito della maggioranza dei diritti di voto oltre a quello relativo ad una partecipazione maggioritaria... non costituisce a priori, ..., una misura necessaria e adeguata per il conseguimento degli obiettivi volti a prevenire prassi o condotte abusive o a lottare contro la frode o l'evasione fiscali" (punto 69).

1.2.5. La sentenza da ultimo citata ha poi ricordato (punto 76) i rilievi effettuati dalla Commissione UE al punto 3.2. della comunicazione COM/2009/0325, secondo i quali "un gruppo IVA potrebbe essere descritto come una "finzione" creata ai fini dell'IVA, in cui la sostanza economica prevale sulla forma giuridica. Un gruppo IVA è un genere particolare di soggetto passivo che esiste soltanto ai fini dell'IVA. Si basa su reali vincoli finanziari, economici ed organizzativi tra imprese. Benché ogni membro del gruppo mantenga la propria forma giuridica, la costituzione del gruppo IVA prevale, soltanto ai fini dell'IVA, sulle forme giuridiche basate, ad esempio, sul diritto civile o sul diritto societario".

1.3. Con riferimento specifico al gruppo IVA, lo Stato italiano non ha recepito la sesta direttiva e ha recepito la direttiva IVA solo a far data dal 01/01/2018 (anche al fine di evitare un procedimento per infrazione), con l'introduzione, nell'ambito del decreto IVA, degli artt. 70-bis ss. Ha, tuttavia, introdotto, a far data dal 01/04/1979, il regime speciale concernente la liquidazione dell'IVA di gruppo (art. 1 del D.P.R. 29/01/1979, n. 24). In particolare, è stato modificato l'art. 73 del decreto IVA, il quale, al terzo comma, nella formulazione applicabile *ratione temporis*, così statuisce: "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.... 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".

1.3.1. Secondo l'art. 2 del D.M. finanze 13 dicembre 1979, applicabile *ratione temporis*, "Agli effetti del presente decreto si considerano controllate soltanto le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata le cui azioni o quote sono possedute per una percentuale superiore al cinquanta per cento del loro capitale, fin dall'inizio dell'anno solare precedente, dall'ente o società controllante o da un'altra società controllata da questi ai sensi del presente articolo. La percentuale è calcolata senza tenere conto delle azioni prive del diritto di voto. Le società controllanti a loro volta controllate da un'altra società possono avvalersi della facoltà prevista dal presente decreto soltanto se la società che le controlla rinuncia ad avvalersene".

1.3.2. La superiore disposizione è stata successivamente modificata dall'art. 1 del D.M. finanze 13 febbraio 2017, il quale: a) ha cambiato il periodo di pregresso possesso della percentuale di controllo (dal 1 luglio dell'anno solare precedente anziché dall'inizio dell'anno solare precedente); b) ha preso atto di Cass. S.U. n. 1915 del 02/02/2016, la quale ha stabilito che il regime di liquidazione dell'IVA di gruppo "si applica anche se la società controllante sia una società di persone, senza che rilevi, in senso contrario, quanto indicato dal D.M. n. 11065 del 1979 del Ministero delle Finanze, gerarchicamente subordinato alla legge, né, tantomeno, la successiva circolare dello stesso Ministero n. 16/360711, dovendosi ritenere una diversa interpretazione lesiva del principio di parità di trattamento rispetto a soggetti che operano nel medesimo mercato".

1.3.3. La menzionata sentenza delle Sezioni Unite di questa Corte ha anche avuto modo di precisare che la disciplina dell'art. 73, terzo comma, del decreto IVA non costituisce una trasposizione della disciplina unionale nel diritto italiano (all'uopo richiamando sia CGUE 22/05/2008, in causa C-162/07, Ampliscientifica, sia Cass. n. 6105 del 13/03/2009), sicché la normativa unionale non può essere utilizzata per interpretare le disposizioni di diritto interno ai fini della soluzione della questione affrontata (e cioè, come già evidenziato, se la società controllante può essere una società di persone nel contesto applicativo della disciplina della liquidazione dell'IVA di gruppo).

1.4. Il superiore excursus normativo e giurisprudenziale consente di trarre alcune conclusioni utili ai fini del tema da affrontare.

1.4.1. In primo luogo, deve evidenziarsi che la disciplina della liquidazione dell'IVA di gruppo (art. 73, terzo comma, del decreto IVA) si distingue nettamente dalla disciplina del gruppo IVA (artt. 70 bis ss. del decreto IVA) ed è con quest'ultima incompatibile. Mentre la prima ipotesi implica l'esistenza a fini IVA di un soggetto passivo unico (il gruppo), con un'unica partita IVA, sicché le entità che lo compongono non sono soggetti passivi (CGUE 11 luglio 2024, in causa C-184/23, Finanzamt T, punti 39 e 40), la seconda ipotesi implica l'esistenza di più soggetti indipendenti che, in ragione dell'esistenza di un controllo, facoltizza la presentazione di un'unica dichiarazione IVA da parte della controllante, nella quale confluiscono anche i rapporti di debito/credito d'imposta delle controllate. La disciplina della liquidazione dell'IVA di gruppo è, peraltro, legittima, non ostandovi né il principio di neutralità, né il principio di abuso del diritto, né, infine, quello di proporzionalità (cfr. il dispositivo di CGUE, Ampliscientifica, cit.).

1.4.2. Peraltro, la direttiva IVA, applicabile alla fattispecie *ratione temporis*, è stata oggi attuata nel nostro ordinamento (diversamente che all'epoca della pronuncia delle Sezioni Unite n. 1915 del 2016, cit.), sicché - pur tenendosi conto della netta distinzione più sopra delineata tra la disciplina prevista dall'art. 73, terzo comma, del decreto IVA e quella prevista per il gruppo IVA - non può escludersi che i principi ricavabili dalla disciplina unionale siano utilizzabili a fini interpretativi del diritto interno, posto la tendenziale coincidenza delle finalità delle due normative.

1.4.3. In questo contesto, deve escludersi che la nozione di controllo ai fini dell'applicazione della disciplina dell'IVA - e, quindi, anche dell'art. 73, terzo comma, del decreto IVA - possa attingere a nozioni ricavabili aliunde, ad esempio dalla disciplina del diritto civile o commerciale, dovendo all'uopo tenersi conto essenzialmente del diritto unionale e delle ragioni che hanno dettato la relativa disciplina, anche sotto il profilo del contrasto alle frodi.

1.4.4. Deve, infine, riconoscersi che la nozione unionale di controllo a fini IVA fa riferimento generale a vincoli finanziari, economici e organizzativi, senza vincoli quantitativi di partecipazione al capitale della società controllata; e che, pertanto, il limite quantitativo indicato dalla disciplina italiana per l'applicazione della

liquidazione dell'IVA di gruppo (partecipazione superiore al cinquanta per cento della controllante nella controllata: cfr. art. 2 del D.M. finanze 13 dicembre 1979) può trovare una sua giustificazione solo in quanto idoneo a evitare proprio quei comportamenti fraudolenti stigmatizzati dall'art. 11 della direttiva IVA (cfr. CGUE, NGD mbH, cit., punto 68 e 69, nonché CGUE, Ampliscientifica, punto 31).

1.5. Tutto ciò premesso, ritiene questa Corte che l'interpretazione della legislazione interna fornita dalla CGT2 sia sostanzialmente corretta.

1.5.1. Invero, non è dubbio che il controllo rilevante ai sensi dell'art. 73, terzo comma, del decreto IVA possa essere anche indiretto, cioè attuato attraverso una sorta di controllo "a catena": la circostanza emerge testualmente dal menzionato art. 2 del D.M. finanze 13 dicembre 1979 (laddove si fa riferimento al possesso di azioni o quote, per una percentuale superiore al cinquanta per cento del loro capitale, da parte dell'ente o società controllante o da un'altra società controllata da questi) e non è contestata nemmeno dall'Amministrazione finanziaria.

1.5.2. La circostanza, poi, che ai fini del controllo indiretto possa essere sufficiente il possesso delle quote o azioni superiori al cinquanta per cento anche da parte non solo di un'unica società (come sembrerebbe testualmente indicare la norma regolamentare), ma complessivamente di più società a loro volta controllate dall'ente o società controllante si ricava agevolmente in via interpretativa, anche in ragione di quanto finora evidenziato e della complessiva ratio della disposizione. Invero: i) la capogruppo esercita indiscutibilmente, tramite le società da lei controllate, il possesso di una quota complessiva superiore al cinquanta per cento, che attribuisce alla stessa il pieno potere decisionale sulla società controllata, alla stessa stregua di quanto avviene nell'ipotesi di controllo diretto; ii) il concetto di controllo va inteso, secondo il diritto unionale, in senso ampio ed una sua restrizione può trovare idonea giustificazione solo al fine di evitare comportamenti fraudolenti; iii) sotto questo profilo, una interpretazione restrittiva e letterale della disposizione regolamentare non trova alcuna giustificazione nell'esigenza di combattere le frodi (e, del resto, AE non fornisce al riguardo alcun elemento utile che possa far ritenere il contrario).

1.6. In conclusione, va enunciato il seguente principio di diritto: "Ai fini della verifica della sussistenza dei requisiti per l'applicazione della disciplina della liquidazione dell'IVA di gruppo di cui all'art. 73, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, l'ente o la società controllante può esercitare il possesso delle quote o delle azioni superiori al cinquanta per cento sia in via diretta che in via indiretta, così come previsto dall'art. 2 del D.M. 13 dicembre 1979. Ai fini del controllo indiretto, il possesso delle quote o delle azioni superiori al cinquanta per cento della società controllata può essere conseguito, da parte dell'ente o della società controllante, anche sommando le quote o le azioni possedute da più società direttamente controllate".

2. Con il secondo motivo di ricorso si contesta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione dell'art. 8 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, per avere la CGT2 implicitamente rigettato l'appello incidentale dell'Ufficio volto al riconoscimento delle sanzioni.

2.1. Il motivo è inammissibile per sopravvenuta carenza di interesse, in ragione del rigetto della precedente censura.

3. In conclusione, il ricorso va rigettato. La novità e complessità della questione giustifica l'integrale compensazione tra le parti delle spese del presente procedimento.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e dichiara compensate tra le parti le spese del presente procedimento.

Così deciso in Roma, nella pubblica udienza del 17 aprile 2026.

Depositato in Cancelleria il 25 maggio 2026.