

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 13907/2025 R.G. proposto da:

Agenzia delle Entrate in persona del legale rappresentante pro tempore,
rappresentato e difeso dall'Avvocatura Generale dello Stato

-ricorrente-

contro

Luise Associates Sicily S.r.l. in persona del legale rappresentante pro
tempore, Luise Group S.r.l. in persona del legale rappresentante pro

-controricorrenti-

avverso la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di II Grado della
Campania n. 2515/2025 depositata il 25/03/2025.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 17/04/2026 dal
Consigliere Salvatore Leuzzi.

FATTI DI CAUSA

La controversia trae origine dall'avviso di accertamento n. TF3062M02950/2023, emesso nei confronti della Luise Associates Sicily s.r.l. per IVA, anno d'imposta 2017, con cui l'Agenzia delle entrate disconosceva l'adesione della predetta società alla liquidazione IVA di gruppo promossa dalla controllante Luise Group s.r.l., ritenendo insussistente il requisito del controllo richiesto dall'art. 73, comma 3, d.P.R. n. 633/1972, poiché la partecipazione del 75% in capo alla capogruppo risultava detenuta indirettamente per il tramite di due società interposte, entrambe totalitariamente partecipate (Luise International & Co. s.r.l. e Joseph Luise & Sons s.r.l.), ciascuna titolare del 37,5% della controllata.

Le società contribuente e controllante impugnavano l'atto deducendone, in sintesi, la nullità per vizio di sottoscrizione e l'illegittimità della ripresa, assumendo la sussistenza del controllo anche in forma indiretta e, comunque, l'insussistenza dei presupposti della rettifica.

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Napoli, con sentenza n. 9407/17/24 del 14 giugno 2024, accoglieva il ricorso, ritenendo sussistenti i presupposti soggettivi per l'adesione alla liquidazione IVA di gruppo e reputando rituale la sottoscrizione dell'atto.

L'Agenzia proponeva appello; le società resistenti si costituivano con controdeduzioni, eccependo l'inammissibilità del gravame e, in subordine, chiedendone il rigetto, e proponevano altresì appello incidentale sulle questioni ritenute assorbite in primo grado.

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, con sentenza n. 2515/3/25 depositata il 25 marzo 2025, respinta l'eccezione di inammissibilità, rigettava l'appello dell'Ufficio, affermando che il controllo rilevante ai fini dell'art. 73, comma 3, d.P.R. n. 633/1972 può essere anche indiretto e che, nel caso di specie, la capogruppo, per il

tramite delle società intermedie interamente possedute, deteneva complessivamente il 75% della controllata.

Avverso tale decisione l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione affidato a due motivi; resistono Luise Group s.r.l. e Luise Associates Sicily s.r.l. con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il **primo motivo** l'Agenzia delle entrate denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 73, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972 e dell'art. 2 del d.m. 13 dicembre 1979, assumendo che la sentenza impugnata avrebbe erroneamente ritenuto integrato il requisito del controllo utile all'accesso alla procedura di liquidazione IVA di gruppo pur a fronte di una partecipazione nella controllata detenuta non direttamente dalla capogruppo, bensì per il tramite di due società interposte, ciascuna titolare di una quota inferiore alla soglia del cinquanta per cento.

1.1. Il **primo motivo** è infondato.

1.2. Occorre premettere una sintetica ricostruzione del contesto normativo di riferimento. Sul piano unionale, già l'art. 4, § 4, della direttiva 77/388/CEE attribuiva agli Stati membri la facoltà di qualificare come unico soggetto passivo entità giuridicamente distinte ma strettamente collegate da vincoli finanziari, economici e organizzativi; in termini sostanzialmente analoghi, l'art. 11 della direttiva 2006/112/CE consente di trattare come un solo soggetto passivo le persone stabilite nel territorio dello Stato che, pur giuridicamente indipendenti, siano tra loro avvinte da tali legami, ferma la possibilità di introdurre misure rivolte a prevenire fenomeni di elusione o evasione. La Corte di giustizia ha chiarito che la condizione essenziale per l'esercizio di tale facoltà è costituita proprio dalla sussistenza di vincoli finanziari, economici e organizzativi tra le entità considerate (CGUE 1 dicembre 2022, C-141/20, *NGD mbH*, punto 44;

CGUE 25 aprile 2013, C-480/10, *Commissione c. Svezia*, punto 35), con il corollario che, nel modello del gruppo IVA, il soggetto passivo è il gruppo stesso, non già le singole entità che lo compongono (CGUE, *NGD mbH*, cit., punti 45 e 46), pur essendo consentita la designazione della società madre quale soggetto passivo del gruppo allorché essa sia in grado di imporre la propria volontà alle altre entità senza determinare rischi di perdite fiscali (ivi, punti 56 e 57). La medesima giurisprudenza ha inoltre puntualizzato che i vincoli finanziari, economici e organizzativi non possono essere interpretati in senso restrittivo (CGUE, *NGD mbH*, cit., punto 48; CGUE, *Commissione c. Svezia*, cit., punto 36), ferma restando la facoltà degli Stati membri di introdurre limitazioni purché strumentali alla prevenzione di pratiche abusive, della frode o dell'evasione fiscale (CGUE 16 luglio 2015, C-108/14 e C-109/14, *Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt*, punto 41, richiamata da CGUE, *NGD mbH*, punto 51; v. anche punto 66).

In questa prospettiva, la Corte di giustizia ha escluso che il rapporto di subordinazione rispetto ad una società madre rappresenti, in via generale, condizione indefettibile per la costituzione del gruppo IVA, salvo che una simile restrizione risulti, nel concreto contesto nazionale, necessaria e proporzionata rispetto all'obiettivo di contrastare condotte abusive o fraudolente (CGUE, *NGD mbH*, punto 68, in continuità con *Larentia + Minerva*, punti 44 e 45); ed ha altresì precisato che neppure il requisito della maggioranza dei diritti di voto, unitamente a quello della partecipazione maggioritaria, integra di per sé una misura necessariamente adeguata a tali finalità (CGUE, *NGD mbH*, punto 69). Significativamente, la stessa decisione richiama la comunicazione della Commissione COM/2009/0325, punto 3.2., secondo cui il gruppo IVA costituisce una costruzione rilevante ai soli fini dell'imposta, nell'ambito della quale la sostanza economica prevale sulla forma giuridica delle singole entità.

1.3. Sul versante interno, occorre muovere dal rilievo che l'ordinamento italiano non ha dato immediata attuazione alla disciplina unionale sul gruppo IVA, recepita solo a decorrere dal 1° gennaio 2018 mediante l'introduzione degli artt. 70-*bis* e ss. del d.P.R. n. 633 del 1972, mentre già dal 1° aprile 1979 ha conosciuto, per effetto dell'art. 1 del d.P.R. 29 gennaio 1979, n. 24, il distinto istituto della liquidazione IVA di gruppo.

In tale cornice, l'art. 73, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, nella formulazione applicabile *ratione temporis*, demanda al Ministro la disciplina delle modalità unitarie di presentazione delle dichiarazioni e di effettuazione dei versamenti da parte della controllante, identificando come società controllata quella le cui azioni o quote siano possedute dall'altra per oltre la metà nel periodo temporalmente richiesto dalla legge.

L'art. 2 del d.m. 13 dicembre 1979, anch'esso applicabile *ratione temporis*, puntualizza che assumono rilievo, a tali fini, le partecipazioni superiori al cinquanta per cento del capitale detenute dall'ente o società controllante ovvero da altra società da essa controllata, senza tenere conto delle azioni prive del diritto di voto; la stessa disposizione disciplina altresì il rapporto tra controllanti a loro volta controllate. Il successivo d.m. 13 febbraio 2017 ha ridefinito il periodo minimo di possesso, individuandolo dal 1° luglio dell'anno solare precedente, ed ha recepito l'indirizzo espresso da Cass., Sez. Un., 2 febbraio 2016, n. 1915, secondo cui il regime della liquidazione IVA di gruppo si applica anche quando la controllante sia una società di persone, non potendo la fonte regolamentare o la circolare amministrativa comprimere l'ambito applicativo della previsione primaria. Le Sezioni Unite hanno inoltre chiarito che la disciplina dettata dall'art. 73, comma 3, non costituisce mera trasposizione nell'ordinamento interno della normativa unionale sul gruppo IVA, richiamando, in questa direzione, tanto CGUE 22 maggio 2008, C-162/07, *Ampliscientifica*, quanto Cass. 13 marzo 2009, n. 6105;

onde il diritto unionale non opera qui come fonte direttamente trasfusa nella disposizione interna, ma conserva comunque rilievo quale parametro sistematico di confronto, tanto più dopo l'attuazione nell'ordinamento nazionale della direttiva 2006/112/CE.

1.4. Non è controverso che il controllo rilevante ai fini dell'art. 73, comma 3, possa essere anche indiretto.

Ciò si ricava dalla stessa disposizione regolamentare, la quale contempla il possesso della partecipazione maggioritaria non solo da parte della controllante, ma anche da parte di una società da questa controllata. Tale previsione, lungi dal costituire un'eccezione di stretta interpretazione, riflette la scelta del legislatore regolamentare di ancorare la nozione di controllo alla sostanza del vincolo partecipativo piuttosto che alla sua forma immediata. Una volta ammessa la rilevanza del controllo indiretto, non vi è ragione per escludere, in via interpretativa, che il possesso della partecipazione superiore al cinquanta per cento nella società "a valle" possa risultare dalla convergenza di partecipazioni detenute da più società integralmente controllate dalla capogruppo, sempre che quest'ultima eserciti, per il loro tramite, un potere decisionale unitario e stabile sulla partecipata finale.

1.5. Nel caso di specie, la sentenza impugnata ha accertato che la capogruppo deteneva integralmente le due società interposte e che ciascuna di esse possedeva una quota del 37,5% della società partecipata, con la conseguenza che il potere partecipativo relativo al 75% del capitale di quest'ultima faceva capo, in termini sostanziali e decisionali, ad un unico centro di imputazione.

In tale assetto, la circostanza che la partecipazione maggioritaria non fosse intestata ad una sola delle società intermedie non vale, di per sé, ad escludere la sussistenza del controllo richiesto dalla norma, poiché il dato realmente rilevante è che la controllante disponga, attraverso società da

essa interamente dominate, della maggioranza dei voti esercitabili nella società che partecipa alla procedura.

1.6. Il limite quantitativo previsto dalla disciplina interna non impone una lettura che scomponga artificiosamente un potere di controllo che, sul piano sostanziale, è unitariamente riferibile alla capogruppo.

Quel requisito assolve, piuttosto, alla funzione di garantire che tra i soggetti coinvolti sussista un vincolo partecipativo qualificato e stabile, idoneo a giustificare la gestione unitaria dei saldi IVA e a prevenire impieghi distorti del meccanismo.

Va, in proposito, ribadito che la liquidazione IVA di gruppo e il gruppo IVA restano istituti distinti, poiché il secondo conduce alla configurazione di un unico soggetto passivo, come ancora ricordato da CGUE 11 luglio 2024, C-184/23, *Finanzamt T*, punti 39 e 40, mentre la prima preserva l'autonomia soggettiva delle singole società, limitandosi a consentire una gestione unitaria delle risultanze IVA.

Ciò nondimeno, la disciplina nazionale della liquidazione di gruppo è stata ritenuta compatibile con i principi di neutralità, proporzionalità e divieto di abuso, come emerge dal dictum di CGUE, *Ampliscientifica*, cit.; e, proprio perché la nozione unionale di collegamento rilevante ai fini IVA è costruita attorno a vincoli finanziari, economici e organizzativi, senza essere rigidamente ancorata a prefissati schemi quantitativi di partecipazione, il requisito interno della partecipazione superiore al cinquanta per cento va inteso come presidio contro usi distorti dell'istituto, non come clausola da interpretare in termini tali da sacrificare assetti nei quali il controllo unitario della capogruppo sulla società a valle sia sostanzialmente certo. In altri termini, la soglia partecipativa assolve a una funzione di garanzia e non di esclusione, sicché essa non può operare come criterio selettivo formale in presenza di una dominanza sostanziale priva di margini di incertezza. Sotto tale profilo, una lettura restrittiva che escluda dal perimetro applicativo dell'istituto l'ipotesi in cui la maggioranza del

capitale e dei diritti di voto sia detenuta, per il tramite di più società totalmente controllate, non trova adeguato fondamento né nella lettera né nella funzione della disciplina.

1.7. Né può condividersi la prospettazione della ricorrente secondo cui il dato letterale, facendo riferimento all'ente o società controllante o ad altra società da questa controllata, imporrebbe di individuare necessariamente in un solo soggetto intermedio il titolare della partecipazione superiore al cinquanta per cento.

Una simile lettura, oltre a irrigidire la previsione regolamentare oltre quanto necessario, finirebbe per negare rilievo a situazioni nelle quali la dominanza della capogruppo sulla società partecipata è piena, benché esercitata attraverso più articolazioni societarie tutte integralmente inserite nel medesimo assetto di controllo. Il criterio ermeneutico dell'effettività del controllo, del resto, è coerente con la tendenza, propria sia dell'ordinamento interno sia di quello unionale, a dare prevalenza alla realtà economica sottostante rispetto alle scelte di articolazione formale del gruppo. E ciò tanto più ove si consideri che, secondo la giurisprudenza unionale sopra richiamata, le restrizioni nazionali al rilievo dei vincoli di controllo sono giustificate solo se funzionali, in modo necessario e proporzionato, al contrasto di frodi, evasione o pratiche abusive (CGUE, *NGD mbH*, punti 51, 66, 68 e 69; CGUE, *Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt*, punti 44 e 45).

Nel caso in esame, per contro, l'Amministrazione non allega alcun elemento idoneo a mostrare che l'interpretazione qui accolta si ponga in tensione con tali esigenze o favorisca un uso elusivo del meccanismo.

1.8. Ne consegue che correttamente la Corte territoriale ha ritenuto sussistente, nella fattispecie, il requisito soggettivo richiesto per l'accesso alla liquidazione IVA di gruppo. Il primo motivo va, pertanto, rigettato.

2. Con il **secondo motivo** di ricorso l'Agenzia deduce, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., la violazione degli artt. 73, comma 3,

e 70-*bis* e ss. del d.P.R. n. 633 del 1972, nonché dell'art. 11 della direttiva 2006/112/CE, assumendo che la Corte territoriale avrebbe indebitamente sovrapposto la disciplina della liquidazione IVA di gruppo a quella del Gruppo IVA, traendo da tale assimilazione una nozione estensiva di controllo.

2.1. Anche il **secondo motivo** è infondato.

2.2. La censura muove da un presupposto non esatto.

La sentenza impugnata non ha infatti applicato alla fattispecie la disciplina del Gruppo IVA, né ha ritenuto che i relativi presupposti possano sostituirsi a quelli propri della liquidazione IVA di gruppo.

Il giudice d'appello si è limitato a valorizzare, in chiave sistematica, il rilievo che l'ordinamento tributario attribuisce, in materia di IVA, ai rapporti di controllo anche indiretto, traendone un criterio interpretativo utile per leggere una disciplina interna che già contempla, sul piano testuale, il ricorso a società intermedie controllate.

2.3. È vero che la liquidazione IVA di gruppo e il Gruppo IVA costituiscono istituti distinti e non sovrapponibili.

Tuttavia, da tale distinzione non discende – come del resto già sopra rilevato – che ogni richiamo al controllo indiretto, o alla sua rilevanza nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto, debba reputarsi improprio.

Come già osservato, la prima disciplina non determina la nascita di un nuovo ed unitario soggetto passivo, mentre la seconda sì; ma proprio la netta diversità strutturale tra le due fattispecie consente di apprezzare che il richiamo operato dalla Corte territoriale non ha introdotto nella vicenda un differente regime normativo, avendo soltanto fatto uso, in chiave sistematica, di coordinate interpretative coerenti con la materia dell'IVA. Mutuare, sul piano ermeneutico, principi elaborati nel contesto del Gruppo IVA non equivale a confondere i presupposti applicativi dei due istituti, ma risponde all'esigenza di assicurare coerenza sistematica all'interno di un medesimo comparto impositivo.

Del resto, se è vero, come affermato da Cass., Sez. Un., n. 1915 del 2016, che l'art. 73, comma 3, non costituisce diretta attuazione della disciplina unionale sul gruppo IVA, è altrettanto vero che, nell'attuale assetto ordinamentale, i principi ricavabili dal diritto unionale possono concorrere a chiarire il significato di concetti, quale quello di controllo, che l'ordinamento tributario valorizza in funzione della effettività del vincolo e delle esigenze di prevenzione degli abusi.

Il richiamo operato dalla Corte territoriale non ha dunque confuso i due istituti, ma ha contribuito a corroborare una lettura non restrittiva del requisito del controllo già desumibile dall'art. 73, comma 3, e dall'art. 2 del d.m. 13 dicembre 1979.

2.4. In questa prospettiva, il percorso argomentativo seguito dal giudice d'appello non si traduce in una indebita confusione tra fattispecie eterogenee, ma in una interpretazione coordinata del dato normativo, orientata a verificare se, nel caso concreto, il controllo richiesto dalla disciplina speciale fosse realmente configurabile. Poiché tale verifica ha ricevuto esito positivo, la censura non coglie la *ratio decidendi* della sentenza impugnata. Anche il secondo motivo deve, pertanto, essere rigettato.

3. In conclusione, il ricorso va rigettato. La novità della questione e la complessità del quadro interpretativo giustificano l'integrale compensazione tra le parti delle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e compensa tra le parti le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 17/04/2026.

Il Presidente

Giuseppe Fuochi Tinarelli