



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

Composta da:

Giuseppe Fuochi Tinarelli	Presidente
Francesco Federici	Consigliere
Giacomo Maria Nonno	Consigliere
Gianluca Grasso	Consigliere Rel.
Salvatore Leuzzi	Consigliere

Oggetto:

IVA

Ud.17/04/2026 PU

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 36758/2018 R.G. proposto da:

■■■■■ ■■■■ IN LIQUIDAZIONE, in persona del legale
rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'avvocato ■■■■■
■■■■■

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato;

-resistente-

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio n.
2942/2018, depositata l'8 maggio 2018.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 17 aprile 2026 dal
Consigliere Gianluca Grasso.



Udito il Pubblico Ministero in persona del Sostituto Procuratore Generale Tiziana Assunta Orrù, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Uditi l'avvocato [REDACTED] che ha chiesto l'accoglimento del ricorso e l'avvocato dello Stato Giammario Rocchitta che ha chiesto il rigetto del ricorso.

FATTI DI CAUSA

1. – La [REDACTED] [REDACTED] in liquidazione svolgeva, all'epoca dei fatti, attività di pulizia di immobili e strutture commerciali, autotrasporto per conto di terzi, nonché raccolta, trasporto e smaltimento di rifiuti speciali. Per l'anno d'imposta 2010 la società partecipava, quale società controllata, al regime dell'IVA di gruppo, unitamente alla società [REDACTED] quale controllante, e alla società [REDACTED] S.p.A., anch'essa controllata, provvedendo alla formale attivazione della procedura presso l'Agenzia delle entrate con comunicazione presentata in data 16 febbraio 2010. In applicazione della disciplina dell'IVA di gruppo, le liquidazioni periodiche e il versamento dell'imposta venivano effettuati dalla società capogruppo, con utilizzo dei crediti e dei debiti IVA emergenti dalle singole società del gruppo.

Dai prospetti di liquidazione e dalla dichiarazione IVA risulta che l'IVA complessivamente dovuta per l'anno 2010 veniva integralmente assolta mediante versamenti effettuati dalla controllante e compensazione dei crediti IVA maturati dalla [REDACTED]

Nel corso dell'anno 2010, e precisamente in data 3 giugno 2010, interveniva un sequestro preventivo ex art. 321 c.p.p. delle azioni dell'intero gruppo societario, disposto inizialmente dalla Procura di Firenze e successivamente convalidato dal G.I.P. del Tribunale di Roma, con nomina di custodi giudiziari.

Con comunicazione ex art. 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, notificata nel febbraio 2014, l'Agenzia delle entrate rappresentava irregolarità nel versamento dell'IVA, ritenendo non più applicabile il



regime dell'IVA di gruppo per asserito venir meno del requisito del controllo societario a seguito del sequestro delle azioni. Alla predetta comunicazione seguiva la notifica, in data 16 giugno 2014, di una cartella di pagamento per sanzioni e interessi, dell'importo complessivo di euro 15.499,00.

Avverso la cartella di pagamento la società proponeva ricorso innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Roma.

L'Agenzia delle entrate si costituiva, chiedendo il rigetto del ricorso.

Con sentenza n. 23459/30/2016 la Commissione tributaria provinciale di Roma accoglieva il ricorso, annullando la cartella di pagamento.

2. – L'Agenzia delle entrate proponeva appello innanzi alla Commissione tributaria regionale.

La società contribuente si costituiva, resistendo all'appello.

Con sentenza n. 2942/6/2018 la Commissione tributaria regionale del Lazio, esclusa la violazione del contraddittorio endoprocedimentale e il vizio di motivazione della cartella, ha ritenuto fondata la ripresa tributaria in quanto le azioni oggetto di sequestro preventivo ex art. 321 c.p.p. non potevano computarsi ai fini della quota di possesso (maggiore del 50%) per ritenere sussistente il requisito del controllo ex art. 73, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972.

3. – Avverso tale sentenza la società propone ricorso per cassazione, articolato in sette motivi.

L'Agenzia delle entrate si è costituita ai fini dell'eventuale partecipazione all'udienza di discussione.

Il Pubblico Ministero ha depositato conclusioni scritte.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. – In via preliminare va rilevata l'irrilevanza della comunicazione di intervenuta estinzione della società in pendenza di giudizio. Nelle more del processo, in data 14 ottobre 2022, la società risulta cancellata d'ufficio dal Registro delle imprese ex art. 2490 c.c.



La cancellazione della società dal registro delle imprese, se avvenuta dopo la proposizione del ricorso per cassazione, non è causa di interruzione del processo, benché comunicata dal difensore, atteso che nel giudizio di cassazione, dominato dall'impulso di ufficio, non sono applicabili le comuni cause interruttive previste dalla legge (Cass. n. 26452/2024; Cass. n. 2625/2018).

2. – Con il primo motivo di ricorso si deduce la nullità della sentenza impugnata per violazione degli artt. 1 e 36 del d.lgs. n. 546 del 1992, dell'art. 118 delle disposizioni di attuazione del codice di procedura civile, nonché dell'art. 132, n. 4, c.p.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c. La ricorrente espone che la sentenza della Commissione tributaria regionale sarebbe priva della necessaria esposizione dello svolgimento del processo e dei fatti rilevanti di causa, limitandosi alla riproduzione dei motivi di appello dell'Ufficio, senza ricostruire le difese svolte dalla contribuente né chiarire l'iter logico seguito per pervenire alla decisione.

2.1. – Il motivo è infondato.

Occorre premettere che in seguito alla riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., disposta dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, conv., con modif., dalla l. n. 134 del 2012, non sono più ammissibili nel ricorso per cassazione le censure di contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, in quanto il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica del rispetto del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost., che viene violato qualora la motivazione sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero si fondi su un contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili, o risulti perplessa ed obiettivamente incomprensibile, purché il vizio emerga dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali (Cass. n. 8053/2014; Cass. n. 8054/2014; Cass. n. 7090/2022 e molte altre).



Si è affermato, in particolare, che: a) ricorre il vizio di motivazione apparente della sentenza quando essa, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche, congetture (Cass. n. 6758/2022; Cass. n. 13248/2020); b) sotto altro profilo, il vizio di motivazione previsto dall'art. 132, comma 2, n. 4, c.p.c. e dall'art. 111 Cost. sussiste quando la pronuncia riveli una obiettiva carenza nella indicazione del criterio logico che ha condotto il giudice alla formazione del proprio convincimento, come accade quando non vi sia alcuna esplicitazione sul quadro probatorio, né alcuna disamina logico-giuridica che lasci trasparire il percorso argomentativo seguito (Cass. n. 3819/2020).

Orbene, nel caso di specie, dalla motivazione emergono elementi sufficienti a delineare l'iter procedurale dell'intero giudizio oltre alle questioni sollevate dalle parti ed esaminate, peraltro con puntuali riferimenti in fatto, sì da consentire di definire e individuare l'iter argomentativo, il ragionamento del giudice d'appello e il *thema decidendum* della controversia.

3. – Con il secondo motivo di ricorso si denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 6, comma 5, e dell'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, dell'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e dell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.

La contribuente deduce che la cartella di pagamento sarebbe stata emessa senza instaurazione di un contraddittorio preventivo, nonostante la contestazione fosse fondata su una valutazione interpretativa complessa, concernente gli effetti del sequestro penale sul requisito del controllo societario, e non su un mero riscontro cartolare.



3.1. - Con il terzo motivo di ricorso si denuncia la nullità della sentenza per omessa pronuncia, ai sensi dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c.

La ricorrente assume che la Commissione tributaria regionale non si sia pronunciata sull'eccezione, ritualmente devoluta, relativa all'illegittimo utilizzo della procedura ex art. 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972 in presenza di una contestazione che richiedeva un previo atto di irrogazione delle sanzioni autonomamente impugnabile.

3.2. - Con il quarto motivo di ricorso si deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972 e dell'art. 16 del d.lgs. n. 472 del 1997, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.

La contribuente espone che l'Agenzia delle entrate avrebbe fatto ricorso alla procedura di liquidazione automatizzata in un caso non previsto dalla norma, fondando la pretesa sanzionatoria su elementi estranei alla dichiarazione e su una valutazione giuridica circa la disapplicazione del regime IVA di gruppo.

4. - I motivi, da trattarsi congiuntamente, sono infondati.

4.1. - L'emissione della cartella di pagamento con le modalità previste dall'art. 54-bis, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, non richiede di regola la preventiva comunicazione dell'esito del controllo al contribuente, salvo che la procedura di liquidazione automatizzata non si limiti a rilevare meri errori materiali e richieda rettifiche preventive dei dati contenuti nella dichiarazione, nel qual caso la sua omissione, a seconda che sussistano o meno incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, può costituire mera irregolarità, non incidente sulla validità della cartella di pagamento, oppure può comportarne la nullità ex art. 6, comma 5, della l. n. 212 del 2000 (Cass. n. 1711/2018).

L'art. 6, comma 5, della l. n. 212 del 2000, vigente *ratione temporis*, non impone l'obbligo del contraddittorio preventivo, in tutti i casi in cui si debba procedere ad iscrizione a ruolo, ma solo quando sussistano



incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, situazione che non ricorre quando la cartella sia stata emessa in ragione del mero mancato pagamento di quanto risultante dalla dichiarazione, sicché in tale ipotesi non è dovuta comunicazione di irregolarità, né, in ogni caso, dalla omissione di detta comunicazione può derivare la non debenza o la riduzione delle sanzioni e degli interessi di cui all'art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 462 del 1997, vigente *ratione temporis* (Cass. n. 18163/2025; Cass. n. 18405/2021).

4.2. - La fattispecie in giudizio riguarda una cartella di pagamento emessa a seguito delle irregolarità riscontrate nel versamento dell'IVA.

Orbene, nella vicenda in esame è incontestato che sia stata inviata una comunicazione di irregolarità e che, a quest'ultima, è anche seguita una interlocuzione con l'Amministrazione finanziaria (v. ricorso pagg. 5-6), per cui non risulta alcuna violazione del contraddittorio.

La funzione della comunicazione di irregolarità è proprio correlata a situazioni in cui vi è incertezza, che nel caso di specie riguarda la situazione a monte e la persistenza dei presupposti per l'IVA di gruppo a fronte del sequestro, che è stata esposta alla società.

Inoltre, attraverso il controllo automatizzato ex art. 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972 non è stato accertato il venir meno del controllo societario, ma che non ve ne erano i presupposti, così come accade nel caso in cui non sia stata effettuata l'opzione per il regime di liquidazione dell'IVA di gruppo.

Del resto, come su evidenziato, la parte è andata a chiedere informazioni dopo il ricevimento dell'avviso bonario, realizzando in questo modo una effettiva interlocuzione sul contenuto della pretesa azionata.

5. - Con il quinto motivo di ricorso si denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 7 della l. n. 212 del 2000, dell'art. 2697 c.c. e dell'art. 1 del d.m. n. 321 del 1999, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.



La ricorrente deduce che la cartella di pagamento sarebbe priva di adeguata motivazione, in quanto non espliciterebbe le ragioni giuridiche che hanno condotto al disconoscimento del regime IVA di gruppo, limitandosi al richiamo della dichiarazione e della comunicazione di irregolarità.

5.1. – Il motivo è in parte inammissibile e in parte infondato.

Al di là della carenza di specificità riguardante il contenuto della cartella, la doglianza non si rapporta alla decisione impugnata che analizza espressamente il punto, specificando che vi è stata la comunicazione di irregolarità proprio riferita all'errata compensazione dell'IVA infragruppo.

6. – Con il sesto motivo di ricorso si lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 2 del d.m. n. 11065 del 1979, dell'art. 321 c.p.p., dell'art. 120 del TUIR e dell'art. 2351 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.

La società deduce che il sequestro preventivo delle azioni non avrebbe determinato il venir meno del controllo richiesto dalla disciplina dell'IVA di gruppo, trattandosi di una misura temporanea che incide sull'esercizio del diritto di voto ma non sulla titolarità delle partecipazioni.

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

6.2. - 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 § 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.

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».

La giurisprudenza unionale ha avuto modo di precisare, già con riferimento alla sesta direttiva, che l'unica condizione posta dall'art. 4, § 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).

6.3. - 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



rientrano 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).

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).

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».

6.4. - 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».

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».

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»*.

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).

6.5. – Da quanto sopra esposto è possibile ricavare indicazioni utili ai fini della questione in esame.



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.).

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.

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.



7. - Ciò premesso, ritiene questa Corte che l'interpretazione fornita dal giudice di merito sia sostanzialmente corretta.

Il legislatore interno, nel disciplinare l'istituto, ha infatti privilegiato l'indicazione sulla effettiva disponibilità del potere di fatto (il possesso), ancorato all'esercizio dei diritti di voto quale dato rivelatore del controllo esercitato.

Risulta dunque determinante, al di là della titolarità delle azioni o quote, il "possesso" di partecipazioni munite di diritto di voto per oltre la metà del capitale sociale poiché in tal modo viene assicurato il controllo sulla società, ossia tale da consentire alla controllante di imporre la propria volontà.

7.1. - Orbene, tale "possesso" viene evidentemente meno allorquando intervenga un provvedimento di sequestro penale che sottragga ai soci l'esercizio del diritto di voto.

Il sequestro preventivo, previsto dall'art. 321 c.p.p., delle quote o delle azioni sociali, in quanto idoneo ad impedire la commissione di ulteriori reati, pur se in maniera mediata e indiretta, per natura sua - salva espressa indicazione contraria nel provvedimento - priva i soci dei diritti relativi alle quote, sicché la partecipazione alle assemblee e il diritto di voto, anche in ordine all'eventuale nomina e revoca degli amministratori, spettano al custode designato in sede penale (Cass. n. 21858/2005; Cass. n. 13169/2005).

Una siffatta misura cautelare - cui è connaturato il carattere della provvisorietà, secondo il successivo art. 323 c.p.p. - è infatti diretta a scongiurare il pericolo che la "libera disponibilità" di una cosa pertinente al reato possa aggravarne o protrarne le conseguenze, oppure possa agevolare la commissione di altri reati, e quindi ad evitare che quel bene possa essere adoperato dal proprietario per esplicitare a proprio vantaggio le utilità in esso insite, sicché l'affidamento delle azioni sequestrate al custode ha la sua ragion d'essere nell'esigenza di sottrarre al socio la



possibilità di continuare a gestire dette azioni esercitando i diritti e le facoltà in esse incorporati, e primi tra tutti i cd. diritti amministrativi (o corporativi) del socio, ivi compresi il diritto d'intervento e di voto in assemblea.

L'impedimento all'esercizio del diritto di voto si verifica anche nell'ipotesi in cui la nomina di custode giudiziario venga attribuita all'amministratore della società che detiene le partecipazioni interessate dal provvedimento restrittivo, dal momento che rimane ferma la dissociazione tra il soggetto titolare del capitale di rischio (la società) e il soggetto legittimato ad esercitare il voto nell'assemblea della società partecipata (il custode giudiziario).

7.2. - Nel caso di specie, nel corso dell'anno 2010, interveniva un sequestro preventivo ex art. 321 c.p.p. delle azioni dell'intero gruppo societario, disposto inizialmente dalla Procura di Firenze e successivamente convalidato dal G.I.P. del Tribunale di Roma, con nomina di custodi giudiziari.

Pertanto, per effetto del sequestro, vi è stato uno spossessamento che si è risolto, in particolare, nella perdita del diritto di voto e, quindi, del controllo sulle società.

In altri termini, la società non poteva più esercitare il controllo sul gruppo essendo venuta meno la stessa possibilità - per la specificità della situazione - di imporre la propria volontà e di esercitare un controllo sulle altre società, il che esclude il riconoscimento dell'IVA di gruppo, essendo il custode giudiziario chiamato a gestire l'impresa dal giorno dell'esecuzione della misura (Cass. n. 8383/2023). Del resto, il sequestro penale - strutturalmente - assolve la finalità di sottrarre alla società e ai soci la disponibilità delle quote azionarie e lasciarle gestire da un altro soggetto (il custode giudiziario), per cui, ai fini fiscali, non può che giungersi alla medesima conclusione.



7.3. – In conclusione, le partecipazioni sottoposte a sequestro – ancorché esse risultino nella persistente titolarità del soggetto – non possono essere utilmente conteggiate ai fini del controllo di cui all'art. 73, terzo comma, d.P.R. n. 633 del 1972.

8. – Vanno pertanto enunciati i seguenti principi di diritto:

«Il sequestro preventivo ex art. 321 c.p.p., pur non incidendo sulla titolarità formale delle partecipazioni, determina un sostanziale spossessamento delle azioni, comportando l'impossibilità per la società controllante di esercitare un effettivo controllo sulla società controllata e, dunque, l'oggettiva insussistenza dei presupposti per l'applicazione del regime dell'IVA di gruppo».

«In tema di IVA di gruppo, ove l'Amministrazione finanziaria disconosca la compensazione dell'Iva infragruppo per carenza del requisito del controllo di cui all'art. 73, terzo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 (nella specie, in conseguenza del sequestro preventivo ex art. 321 c.p.p. delle azioni o quote del gruppo), è legittimo l'utilizzo della procedura di liquidazione automatizzata di cui all'art. 54 bis del d.P.R. n. 633 del 1972 qualora la cartella di pagamento sia preceduta dalla comunicazione di irregolarità, la cui funzione è correlata a situazioni dove vi è incertezza, potendo il contribuente presentare osservazioni e chiedere chiarimenti».

9. – Con il settimo motivo di ricorso si denuncia la nullità della sentenza per omessa pronuncia, ai sensi dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c.

La ricorrente deduce che il giudice di appello non avrebbe esaminato la questione, riproposta in secondo grado, relativa alla disapplicazione delle sanzioni per obiettiva incertezza normativa e per affidamento del contribuente, ai sensi dell'art. 10 della l. n. 212 del 2000.

9.1. – Il motivo è fondato.

Nel caso di specie la questione, ritualmente allegata in osservanza del principio di specificità, non risulta affrontata dal giudice del gravame, né la



stessa, per evidenti ragioni, può ritenersi implicitamente decisa con la disamina della questione di merito.

Ne consegue che il profilo della disapplicazione delle sanzioni per obiettiva incertezza normativa, ai sensi dell'art. 10 della l. n. 212 del 2000, dovrà essere esaminato in sede di rinvio, trattandosi di accertamento di merito.

10. – Il ricorso va dunque accolto limitatamente al settimo motivo e, per l'effetto, va disposto il rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, che provvederà anche alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il settimo motivo del ricorso, rigetta gli altri; cassa la sentenza e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

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

Il Consigliere Relatore

Gianluca Grasso

Il Presidente

Giuseppe Fuochi Tinarelli

