

CONTENZIOSO

Regime dell'Iva di gruppo anche per le società di persone

di **Luigi Ferrajoli**

Con la **sentenza delle Sezioni Unite n. 1915/16** la Corte di Cassazione ha stabilito che il particolare regime previsto dall'art.73, co.3, d.P.R. n.633/72 relativo alla "**Iva di gruppo**", secondo cui *"le dichiarazioni delle società controllate sono presentate dall'ente o società controllante all'ufficio del proprio domicilio fiscale e i versamenti di cui agli artt. 27, 30 e 33 sono fatti all'ufficio stesso per l'ammontare complessivamente dovuto dall'ente o società controllante e dalle società controllate, al netto delle eccedenze detraibili"*, trova applicazione anche nell'ipotesi in cui la **società controllante** sia una **società di persone**.

La questione rimessa alle Sezioni Unite riguarda l'**estensione del regime dell'Iva di gruppo** anche all'ipotesi in cui la società controllante non sia una società di capitali, in considerazione del fatto che, mentre la normativa primaria e quella secondaria di riferimento (art.73, co.3, d.P.R. n.633/72 e D.M. n.11065/79) usano la locuzione "**ente o società controllante**", **che non comporta la necessaria esclusione delle società di persone dall'ambito di applicazione** della sua previsione, la circolare ministeriale n. 16/360711 del 28.02.1986, seguita da alcune risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate (risoluzioni n. 22/E/2005 e n. 347/E/2002), **nega decisamente** che **tale regime** possa trovare applicazione **quando la società controllante sia una società di persone**; ed, inoltre, indicazioni contraddittorie si rinvenivano nelle istruzioni per la liquidazione dell'Iva periodica e per la dichiarazione annuale.

Le Sezioni Unite ricostruiscono il regime dell'Iva di gruppo, chiarendo che si tratta di un **particolare meccanismo di assolvimento dell'imposta, peraltro facoltativo**, che comporta la perdita da parte delle società controllate della disponibilità dei rispettivi saldi Iva ed il trasferimento dei relativi crediti e debiti d'imposta alla società controllante, così da consentire a quest'ultima di **compensare**, con operazione algebrica, **i saldi a credito o a debito risultanti dalle liquidazioni periodiche e dalle dichiarazioni annuali** proprie e delle società partecipate e di rimanere, in tale modo, l'unico soggetto legittimato al versamento, ovvero ad effettuare la scelta annuale fra il rimborso o l'accredito nell'anno successivo dell'eccedenza detraibile di gruppo.

L'utilizzo di tale regime determina un **vantaggio di natura eminentemente finanziaria**, consistente nella possibilità di ottenere un **sollecito rimborso** dei crediti Iva vantati da una o alcune società del gruppo, **mediante compensazione** con l'eventuale Iva a debito di altra o altre società del gruppo medesimo. In tale modo, attraverso la liquidazione unitaria, è possibile evitare che all'interno del medesimo gruppo le società a debito **debbano versare immediatamente l'imposta** e quelle a credito debbano attendere i tempi, non celeri, del rimborso.

La Corte di Cassazione precisa che la questione deve essere risolta sulla base della normativa interna dal momento che la direttiva comunitaria disciplinante la materia non è direttamente applicabile nell'ordinamento interno, attribuendo agli Stati membri solo la **facoltà di disciplinare la liquidazione unitaria dell'imposta** nel caso di gruppo sociale. Al riguardo, la normativa primaria contenuta nell'art.73, co.3, d.P.R. n.633/72 delinea l'ambito soggettivo della disciplina mediante l'uso della locuzione **ente o società controllante** (riferibile certamente anche **alle società di persone**) e la normativa secondaria di attuazione, contenuta nel **D.M. n.11065/79**, mentre, con riferimento al soggetto controllante, ripropone la generica qualificazione di "ente o società controllante", circoscrive il campo delle società controllate rilevanti ai fini del regime "Iva di gruppo" **alle sole società di capitali**; questo riferimento – secondo le circolari ministeriali sopra indicate – lascerebbe intendere che **entrambi i soggetti** (controllante e controllate) **dovrebbero assumere la veste di società di capitali**.

Le **Sezioni Unite** - chiarito in termini generali che la prassi ministeriale non ha alcun valore normativo, e che la norma di legge è gerarchicamente sovraordinata alla normativa regolamentare - rilevano che anche la normativa secondaria **non contempla alcuna testuale esclusione delle società di persone** dal novero dei soggetti controllanti che vengono qualificati con la generica locuzione "ente o società controllante".

A tale dato testuale deve poi essere affiancata una **considerazione di carattere sistematico**, consistente nel fatto che la stessa disciplina secondaria contenuta nel D.M. n.11065/79, nel prevedere che le società controllate, ai fini del regime dell'Iva di gruppo, devono essere necessariamente società di capitali, **si pone in contrasto con la normativa primaria di legge**; contrasto che, secondo le regole generali sulla gerarchia delle fonti, non può che comportare la **disapplicazione della normativa secondaria** in contraddizione con la norma di legge gerarchicamente sovraordinata. Infatti, la norma primaria contenuta nell'art.73, co.3, d.P.R. n.633/72 si limita ad attribuire alla normativa secondaria il compito di stabilire le **modalità di dichiarazione e versamento, ma non quello di alterare l'ambito di applicazione soggettiva del regime**.