

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI “ROMA TRE”
DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA



Dottorato di ricerca in “Discipline giuridiche”

Discipline pubblicistiche

Diritto Tributario

Ciclo XXXII

“Il Gruppo IVA”

Coordinatore: Chiar.mo Prof. Giuseppe Grisi

Tutor: Chiar.mo Prof. Giovanni Girelli

Candidato: Dott. Daniel Pavoncello

Anno Accademico 2018 – 2019

Indice

Introduzione

Pag. 1

Capitolo I

Le basi europee del Gruppo IVA

1. Le origini e la *ratio* del Gruppo IVA 4
2. L'ambito soggettivo di applicazione del Gruppo IVA 11
3. L'ambito territoriale di applicazione del Gruppo IVA 25
4. I vincoli finanziari, economici ed organizzativi sussistenti
fra i partecipanti al Gruppo IVA 39
5. Il ruolo del Comitato IVA 45
6. Le conseguenze derivanti dalla costituzione di un Gruppo IVA 47

Capitolo II

La liquidazione dell'IVA di gruppo

1. L'art. 73, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 ed il D.M. n. 11065/1979 55
2. La liquidazione dell'IVA di gruppo nazionale e l'IVA di gruppo
europea: considerazioni sul "recepimento" della normativa eurounitaria 60
3. L'ambito soggettivo di applicazione della liquidazione
dell'IVA di gruppo 70
4. Il requisito del controllo rilevante ai fini dell'opzione per
la liquidazione dell'IVA di gruppo 76
5. Le misure di tutela del credito erariale nella liquidazione

| | | |
|----------------------|---|-----|
| | dell'IVA di gruppo | 87 |
| 6. | La disciplina della liquidazione dell'IVA di gruppo a seguito delle recenti modifiche normative | 99 |
| Capitolo III | | |
| Il Gruppo IVA | | |
| 1. | Premessa | 103 |
| 2. | L'ambito soggettivo e territoriale del Gruppo IVA | 108 |
| 3. | Il controllo come elemento costitutivo del Gruppo IVA | 118 |
| 3.1. | Il vincolo finanziario | 120 |
| 3.2. | Il vincolo economico | 123 |
| 3.3. | Il vincolo organizzativo | 126 |
| 3.4. | La preminenza del vincolo finanziario e le deroghe alla presunzione di sussistenza/insussistenza dei vincoli economico ed organizzativo | 127 |
| 4. | Il c.d. “ <i>all in-all out principle</i> ” e le vicende soggettive del Gruppo IVA | 137 |
| 5. | Il rappresentante del Gruppo IVA e la responsabilità solidale del Gruppo | 145 |
| 6. | Il Gruppo IVA e l'art. 36 del D.P.R. n. 633/1972 | 156 |
| | Considerazioni conclusive | 164 |
| | Bibliografia | 170 |

Introduzione

Allineando il sistema dell'IVA nazionale a quelli, più moderni, vigenti già da tempo in diversi Stati membri dell'Unione Europea, il legislatore nazionale, con la L. n. 232/2016 (Legge di Bilancio 2017), ha finalmente introdotto in Italia l'istituto del Gruppo IVA (*VAT Group*), attraverso il recepimento della facoltà accordata dall'art. 11 della Direttiva n. 2006/112/CE (e, ancora prima, dall'art. 4, paragrafo 4, della Direttiva n. 77/388/CEE) che, come noto, consente ai Paesi membri di considerare il gruppo di imprese, al ricorrere di taluni presupposti, come un unico soggetto passivo, autonomo e distinto rispetto alle singole entità giuridiche che lo compongono.

L'Italia, invero, già da tempo si era "ispirata" alla disciplina eurounitaria del Gruppo IVA, introducendo nell'ordinamento interno il regime di liquidazione dell'IVA di gruppo (*VAT Consolidation*), la cui disciplina è contenuta nell'art. 73, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 e nel relativo decreto ministeriale di attuazione, ove piuttosto che un sistema di tassazione unitaria del gruppo viene tutt'ora previsto un sistema di liquidazione congiunta dell'IVA delle singole società componenti. Il legislatore italiano, difatti, con tale regime aveva "seguito" le indicazioni eurounitarie in ottica esclusivamente procedimentale e finanziaria, in quanto, senza sollevare il velo della soggettività tributaria che viene posto in capo alle singole società e non al gruppo nel suo insieme, consente ai gruppi di imprese di compensare infragruppo le rispettive posizioni IVA debitorie e creditorie e, pertanto, di conseguire un beneficio finanziario, dal momento che il versamento dell'IVA di una società può essere compensato dal debito IVA di un'altra.

Sulla base di queste premesse, il presente studio parte dall'analisi della disciplina eurounitaria del Gruppo IVA, anche attraverso l'interpretazione datane dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, dalla Commissione europea e dal Comitato consultivo IVA. In tale ambito, una prima parte verrà dedicata alle origini e alla *ratio* della normativa unionale, nonché alla descrizione delle peculiarità del regime europeo. Lo studio farà riferimento, ove utile, alle normative di altri Paesi membri che hanno esercitato l'opzione di cui all'art. 11 della Direttiva n. 2006/112/CE e alle differenti modalità di recepimento attuate dalle legislazioni nazionali straniere. Ciò risulterà propedeutico ad una comparazione con la disciplina italiana prevista dal nuovo Titolo *V-bis* inserito dalla Legge di Bilancio 2017 all'interno del D.P.R. 633/1972.

Successivamente ad un'analisi dettagliata della disciplina eurounitaria sul Gruppo IVA, il presente lavoro esaminerà il regime di liquidazione dell'IVA di gruppo di cui all'art. 73, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, atteso che il legislatore nazionale, nonostante l'introduzione del vero e proprio istituto del Gruppo IVA di cui al Titolo *V-bis* del D.P.R. n. 633/1972, ha condivisibilmente mantenuto tale regime, rendendo pertanto disponibili ai contribuenti, nel contempo, sia un istituto di compensazione delle rispettive posizioni creditorie e debitorie nell'ambito dei gruppi sul solo presupposto del controllo finanziario (*VAT Consolidation*), sia un istituto di completa unificazione soggettiva ai fini IVA per i gruppi che possano vantare l'esistenza degli ulteriori vincoli economici ed organizzativi (*VAT Group*).

L'ultima parte, pertanto, verrà dedicata alla recente normativa introdotta con la Legge di Bilancio 2017, sia per verificarne la conformità rispetto al modello

eurounitario e a quello di altri Stati membri, sia per evidenziare alcuni profili problematici che sembrerebbero emergere da una prima analisi della stessa.

Capitolo I

Le basi europee del Gruppo IVA

SOMMARIO: 1. Le origini e la *ratio* del Gruppo IVA. - 2. L'ambito soggettivo di applicazione del Gruppo IVA. - 3. L'ambito territoriale di applicazione del Gruppo IVA. - 4. I vincoli finanziari, economici ed organizzativi sussistenti fra i partecipanti al Gruppo IVA. - 5. Il ruolo del Comitato IVA. - 6. Le conseguenze derivanti dalla costituzione di un Gruppo IVA.

1. Le origini e la ratio del Gruppo IVA.

La tematica del Gruppo IVA venne affrontata per la prima volta in seno agli organi dell'allora Comunità Economica Europea nel 1967, con l'adozione non tanto della Direttiva n. 67/227/CEE (c.d. Prima Direttiva)¹, quanto della Direttiva n. 67/228/CEE (c.d. Seconda Direttiva)² ove venne, difatti, fatto riferimento³ alla possibilità concessa agli Stati membri di non considerare come soggetti passivi distinti,

¹ Direttiva n. 67/227/CEE dell'11 aprile 1967 del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari.

² Direttiva n. 67/228/CEE dell'11 aprile 1967 del Consiglio, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari - Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

³ In particolare, il riferimento è all'Allegato A, punto 2, che nel commentare il disposto dell'art. 4, secondo cui "*Si considera «soggetto passivo» chiunque compia, in modo indipendente ed abituale, con o senza scopo di lucro, atti relativi alle attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi*", già specificava che "*Scopo dell'espressione «in modo indipendente» è soprattutto di sottrarre all'imposizione i dipendenti vincolati al loro datore di lavoro da un contratto di lavoro subordinato. Inoltre tale espressione consente a ciascuno Stato membro di non considerare come soggetti passivi distinti, bensì come un unico soggetto passivo, le persone che, pur giuridicamente indipendenti, sono organicamente vincolate tra loro da rapporti economici, finanziari ed organizzativi. Lo Stato membro che intende adottare tale regime procede alla consultazione di cui all'articolo 16*".

bensì come unico soggetto passivo, le persone che, seppur giuridicamente indipendenti, fossero organicamente vincolate tra loro da rapporti economici, finanziari ed organizzativi.

La citata Direttiva, invero, sebbene non contenesse alcuna specifica disciplina del Gruppo IVA, risentiva del testo proposto in fase di elaborazione⁴ del provvedimento, in cui veniva individuato il modello dell'*Organschaft* di origine tedesca quale prototipo di tassazione consolidata di gruppo sia ai fini delle imposte dirette, sia ai fini dell'IVA. Rispetto ad esso, però, in sede di approvazione era stato osservato che l'applicazione dell'IVA, data la sua caratteristica di neutralità nelle transazioni fra soggetti passivi, non avrebbe comportato problemi sotto il profilo della concorrenza anche qualora i membri del gruppo societario fossero stati considerati come soggetti distinti e, conseguentemente, la disciplina dell'istituto del Gruppo IVA non venne inserita dal Consiglio nel testo finale adottato⁵.

⁴ Cfr. *Proposal of 14 april 1965 for a Second Directive for the harmonization among member states of turnover tax legislation, concerning the form and the methods of application of the common system of taxation on value added*, in banca dati IBFD (*International Bureau of fiscal documentation*).

⁵ Nella COM (65) 144 final of April 13, 1965, *Explanatory memorandum*, III, *Explanatory comments on certain provisions of the proposed TVA system*, 20, si legge testualmente "The law currently in force in certain Member States treats persons who are independent from a juridical point of view, but organically interlinked by economic, financial or organization ties, as one single taxpayer, so that transactions among these persons do not constitute tax acts. In this view firms forming an *Organschaft* are therefore, subject to the same fiscal conditions as an integrated firm which is one single juridical person. It should be noted that in an undiluted application of the TVA system the aforementioned fiscal arrangement has no advantage, from the point of view of competition, over a fiscal arrangement under which members of an *Organschaft* are treated as separate taxpayers. In these circumstances there would seem to be no major disadvantage in certain Member States continuing to consider an *Organschaft* as one single taxpayer, while others do not do so, however, should engage in prior consultations to examine whether the proposed arrangements do not cause disturbances in competition among Member States".

Come rilevato in dottrina⁶, si può dunque affermare che il testo finale della Direttiva n. 77/388/CEE (c.d. Sesta Direttiva)⁷ – il primo atto normativo con cui venne formalmente disciplinato l’istituto del Gruppo IVA – sia stato influenzato dalla tematica fiscale riservata in Germania alle *Organschaft*⁸, nonché dal parere del Comitato Economico e Sociale del 1974⁹; quest’ultimo pubblicato nel periodo di passaggio tra la Seconda e la citata Sesta Direttiva, individuava in maniera esplicita la *ratio* dell’introduzione di un regime di IVA di gruppo come disciplina correlata a quella prevista in alcuni Stati per l’imposizione sul reddito¹⁰.

Ebbene, il disposto del previgente art. 4, paragrafo 4, comma 2, della Sesta Direttiva, nel suo testo originario¹¹ prevedeva che “*Con riserva della consultazione di cui all’art. 29, 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*”¹².

⁶ G. MAISTO, *Taxation of Intercompany Dividends under Tax Treaties and EU Law*, Amsterdam, 2012, 592.

⁷ Direttiva n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977 del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme.

⁸ S. PFEIFFER, *VAT Grouping from a European Perspective*, Amsterdam, 2015, 11; J. SWINKELS, *The Phenomenon of VAT Groups under EU Law and Their VAT-Saving Aspects*, in *International Vat Monitor*, 2010, 36.

⁹ In banca dati IBFD (*International Bureau of fiscal documentation*). Lo stesso parere indicava la necessità di estendere anche agli altri Stati membri l’opzione per l’IVA di gruppo.

¹⁰ M. GRANDINETTI, *L’Iva di gruppo tra esigenze di armonizzazione europea e profili di diritto interno*, in *Rass. trib.*, 2012, 860, osserva correttamente come siano facilmente comprensibili le ragioni della maggiore diffusione di questo istituto in Paesi come la Germania e i Paesi Bassi, rispetto ad altri Stati, quali ad esempio l’Italia.

¹¹ Ovvero nel testo antecedente alle modifiche intervenute nel 2006.

¹² Si evidenzia che mentre il punto 2 dell’Allegato A della Seconda Direttiva consentiva agli Stati membri “*di non considerare come soggetti passivi distinti, bensì come un unico soggetto passivo*”, i

Come risulta dallo studio dei relativi lavori preparatori, la *ratio* della disciplina appena richiamata non è quella di garantire un regime maggiormente favorevole nei confronti dei contribuenti, bensì quello di consentire agli Stati membri, per fini di semplificazione amministrativa o di lotta contro le pratiche abusive (come nel caso in cui un'impresa viene artificialmente suddivisa in vari soggetti passivi in modo che ciascuno di essi possa avvalersi di un regime speciale), di considerare quale soggetto passivo unico quelle distinte entità la cui "indipendenza" non è altro che una finzione giuridica (*legal technicality*)¹³.

Pertanto, l'istituzione della fattispecie del Gruppo IVA soddisfa, in primo luogo, l'interesse alla semplificazione amministrativa e, in secondo luogo, l'obiettivo di contrastare le fattispecie abusive della disciplina IVA, consentendo di superare l'artificioso smembramento di una realtà imprenditoriale in più e diversi soggetti passivi allo scopo di poter godere di regimi fiscali speciali.

Difatti, la stessa Corte di Giustizia dell'Unione Europea (d'ora in avanti, anche "Corte di Giustizia") ha puntualmente affermato che *"Quanto agli obiettivi perseguiti dall'articolo 11 della direttiva IVA, dalla motivazione della proposta della Commissione che ha condotto all'adozione della direttiva 77/388 emerge che, con l'adozione dell'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della direttiva stessa, cui si*

soggetti organicamente vincolati tra loro da rapporti economici, finanziari ed organizzativi, l'espressione "come soggetti passivi distinti" è stata tralasciata nel testo della Sesta Direttiva.

¹³ Cfr. *Proposal for a sixth Council Directive on the harmonization of Member States concerning turnover taxes*, COM (73) 950 del 20 giugno 1973, ove si legge testualmente *"Moreover, paragraph 4 goes into finer details, so that, in the interests of simplifying administration or of combating abuses (e.g. the splitting up of one undertaking among several taxable persons so that each may benefit from a special scheme) Member States will not be obliged to treat as taxable persons those whose 'independence' is purely a legal technicality"*.

è sostituito detto articolo 11, il legislatore dell'Unione ha inteso consentire agli Stati membri di non collegare sistematicamente lo status di soggetto passivo alla nozione di autonomia puramente giuridica, vuoi a fini di semplificazione amministrativa, vuoi al fine di evitare taluni abusi, quali, ad esempio, il frazionamento di un'impresa tra più soggetti passivi al fine di beneficiare di un particolare regime”¹⁴.

Con la Direttiva n. 2006/69/CE¹⁵, è stato successivamente aggiunto un ulteriore comma al quarto paragrafo dell'art. 4, in virtù del quale *“Lo Stato membro che esercita l'opzione di cui al secondo comma può adottare tutte le misure necessarie per evitare che il ricorso alla presente disposizione sfoci in frodi o evasioni fiscali”*. Orbene, lo scopo dell'introduzione di tale disposizione era proprio quello di garantire agli Stati membri funzionali poteri di contrasto ai fenomeni di elusione o evasione fiscale in materia di IVA di gruppo. Non a caso, la relazione alla proposta è contenuta in una direttiva volta specificamente ad evitare che le disposizioni relative all'IVA fossero oggetto di frodi o evasioni fiscali¹⁶.

Con la rifusione della Sesta Direttiva, la norma di cui al previgente art. 4 è poi sostanzialmente confluita nell'art. 11 della Direttiva n. 2006/112/CE¹⁷ (d'ora in avanti *“Direttiva IVA”*), ai sensi del quale *“Previa consultazione del comitato consultivo*

¹⁴ CGUE, 9 aprile 2013, *European Commission v. Ireland*, C-85/11, punto 47, in banca dati *fisconline*.

¹⁵ Direttiva n. 2006/69/CE del Consiglio del 24 luglio 2006, con la quale è stata modificata la Direttiva n. 77/388/CEE in materia di misure aventi l'obiettivo di semplificare la riscossione dell'IVA, nonché di contribuire a contrastare i fenomeni evasivi e fraudolenti, e che altresì abroga determinate decisioni con cui venivano autorizzate misure derogatorie.

¹⁶ *Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC as regards certain measures to simplify the procedure for charging value added tax and to assist in countering tax evasion and avoidance, and repealing certain Decisions granting derogations*, COM (2005) 89 del 16 marzo 2005.

¹⁷ Direttiva 2006/112/CE, del Consiglio del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

dell'imposta sul valore aggiunto, 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.

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”.

Ebbene, la formula piuttosto concisa scelta dal legislatore eurounitario nella redazione della Direttiva IVA ha permesso ai diversi Stati membri l'adozione particolarmente diversificata dell'istituto in esame¹⁸. E ciò, nonostante, come si vedrà più avanti, la Commissione europea (d'ora in poi, anche, “Commissione”) abbia da sempre sottolineato, nelle proprie raccomandazioni, la necessità di armonizzare la disciplina del Gruppo IVA nelle legislazioni nazionali, al fine di scongiurare potenziali ripercussioni sul mercato nazionale e sui principi fondamentali del sistema IVA dovuti dalle discrepanze tra i regimi interni disciplinanti il Gruppo IVA (c.d. *Value Added Tax Group*)¹⁹.

¹⁸ Per un'analisi comparata della disciplina del Gruppo IVA nei diversi Stati membri, vedasi, tra gli altri, A. PAROLINI, *European VAT and groups of companies*, in G. MAISTO (a cura di), *International and EC tax aspects of groups of companies*, Amsterdam, 2008, 103 ss.

¹⁹ Cfr. COM (2009) 325, Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento Europeo sull'opzione di IVA di gruppo prevista dall'art. 11 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto, del 2 luglio 2009. In tal senso, è sufficiente pensare, come si vedrà meglio nel prosieguo, che il Gruppo IVA consente di superare, in presenza di determinate condizioni, l'apparenza giuridica sussistente nei rapporti tra diverse società, con la creazione, ai fini IVA, di un unico soggetto. Da ciò ne consegue l'effetto di rendere irrilevanti le transazioni realizzate tra i membri del Gruppo IVA, nonché di riconoscere il diritto di detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti relativamente alle operazioni del gruppo con i terzi, a nulla rilevando le operazioni interne. Ne deriva che l'istituto del Gruppo IVA può determinare indubbi vantaggi economici in gruppi societari di

In ragione di ciò, acquistano particolare importanza, in primo luogo, le pronunce della Corte di Giustizia volte all'implementazione della disciplina del Gruppo IVA. Sulle questioni, invece, su cui l'organo giudicante non si è ancora espresso, saranno allo stesso modo oggetto di attenta valutazione le linee guida e i pareri adottati dalla Commissione, dal Comitato consultivo IVA (c.d. *Value Added Tax Committee*) e dal Gruppo degli Esperti IVA (c.d. *Value Added Tax Expert Group*), i quali più volte si sono pronunciati su argomenti relativi all'applicazione dell'istituto del Gruppo IVA.

Dunque, visto lo stile scarno adottato dalla disposizione europea, appare opportuno approfondire tre diversi ambiti d'indagine: in primo luogo, quello che concerne l'elemento soggettivo, alla luce del quale vengono individuati i soggetti che possono essere inclusi nell'area di consolidamento; in secondo luogo, quello inerente all'ambito territoriale del regime del Gruppo IVA e che risulta strettamente collegato al precedente; per ultimo, quello che attiene al requisito del controllo e alle conseguenze connesse all'esercizio dell'opzione da parte dei singoli Stati membri. Come condizione preliminare, da un'ottica puramente procedurale, il primo comma dell'art. 11 della Direttiva IVA obbliga la consultazione del Comitato consultivo IVA. Quest'ultimo adempimento, come si vedrà più avanti, si posiziona all'interno del procedimento di valutazione della neutralità della normativa interna rispetto al Mercato Unico.

cui fanno parte, oltre a soggetti passivi con detrazione piena, altri membri con una detrazione dell'imposta parziale.

2. L'ambito soggettivo di applicazione del Gruppo IVA.

Il primo aspetto oggetto di analisi attiene al profilo dell'ambito soggettivo della disciplina in esame, vale a dire all'individuazione dei soggetti a quali è consentito l'inserimento nel perimetro di consolidamento. Su tale questione, rilevante è stato l'apporto sia della giurisprudenza della Corte di Giustizia sia della Commissione europea.

Il tema principale su cui si è posta attenzione riguarda, in generale, la partecipazione al Gruppo IVA di persone che non sono soggetti passivi IVA, nonché, più nello specifico, l'accesso al Gruppo IVA per le *holding* che possiedono partecipazioni delle società già facenti parte del gruppo stesso.

Ebbene, come è stato possibile osservare in precedenza, l'art. 11 della Direttiva IVA dispone che gli Stati membri sono legittimati a qualificare come soggetto passivo autonomo qualunque persona sia stabilita nel territorio dello Stato stesso, purché in possesso dei requisiti richiesti dalla normativa in materia di controllo finanziario, economico ed organizzativo.

Ebbene, ai sensi dell'art. 9, comma 1, della Direttiva IVA è soggetto passivo *“chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, una attività economica, indipendentemente dallo scopo e dai risultati di detta attività”*.

Ponendo attenzione al tenore letterale della disposizione appena riportata, risulta evidente dalla scelta del termine “chiunque” come il legislatore eurounitario abbia optato per una definizione particolarmente ampia di soggetto passivo IVA e, nondimeno, per l'irrelevanza, almeno dal punto di vista puramente testuale, della

contrapposizione tra il termine “persona” e “soggetto passivo”. Difatti, la qualifica di soggetto passivo IVA scaturisce principalmente dallo svolgimento dell’attività economica, la cui definizione è contenuta nel secondo comma dell’art. 9 della Direttiva IVA. In altre parole, qualora vengano rispettati i requisiti *ex art. 9*, comma 1, della Direttiva IVA, qualsiasi persona può essere soggetto passivo IVA. E pertanto, nell’alveo dei soggetti passivi IVA, oltre alle persone giuridiche e a quelle fisiche, possono essere ricompresi, anche gli enti privi di personalità giuridica, quali ad esempio le società di persone²⁰.

Sul punto, dall’analisi della copiosa giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia, si evince come i giudici europei, allo scopo di tutelare la neutralità dell’imposta, siano fermi nel privilegiare un’interpretazione della norma volta all’ampliamento della nozione di soggetto passivo ai fini IVA²¹. In tal senso, a nulla rileva la forma giuridica con la quale un’attività economica viene svolta, essendo sufficiente che questa sia esercitata in modo indipendente²². La stessa Corte di Giustizia ha confermato che tale impostazione soddisfa il bisogno di semplificare il lavoro dell’interprete nel momento della corretta individuazione dell’ambito soggettivo di applicazione dell’IVA, senza perdere di vista, tuttavia, il principio fondamentale della neutralità del tributo indiretto. Ed infatti, coloro che non rientrano nella definizione in esame vengono esclusi dal campo di applicazione dell’imposta e,

²⁰ B. TERRA, P. WATTEL, *European Tax Law*, Ah Alphen aan den Rijn, 2012, 308.

²¹ Per la ricostruzione della giurisprudenza della Corte di Giustizia dell’Unione Europea, si v. A. COMELLI, *Iva comunitaria e Iva nazionale*, Padova, 2000, 344; B. TERRA, J. KAJUS, *A guide to the European VAT Directives*, Amsterdam, 2011, 385.

²² A. COMELLI, *L’esercizio di impresa quale elemento soggettivo della sfera di applicazione dell’imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, 686.

conseguentemente, non possono godere del diritto di detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi²³.

Pertanto, mentre la nozione di soggetto passivo IVA è di fatto pacifica, la stessa cosa non può dirsi relativamente all'IVA di gruppo, atteso che non risulta del tutto chiara la possibilità di includere nell'area del Gruppo IVA anche quelle persone che, se prese singolarmente, non possono essere considerate autonomi soggetti passivi IVA. In relazione a questa particolare problematica, peraltro, gli orientamenti della Corte di Giustizia e della Commissione non potrebbero essere maggiormente discordanti.

Ed invero, già con la pubblicazione della richiamata Comunicazione n. 325/2009²⁴, la Commissione si è da sempre espressa in modo critico rispetto alla possibilità di includere nel perimetro del Gruppo IVA anche i soggetti non passivi IVA.

Secondo l'autorevole opinione della Commissione, l'art. 11, laddove si riferisce alle "persone", necessita di una interpretazione restrittiva, in quanto tale disposizione opera quale eccezione alla regola che, in via generale, attribuisce la soggettività IVA a tutti quei soggetti che rappresentano entità distinte ai fini dell'applicazione del tributo.

²³ In particolar modo in materia di società di gestione di partecipazioni, la Corte di Giustizia si è ripetutamente pronunciata relativamente al rapporto tra la mancanza di soggettività passiva e la detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti. Una ricostruzione giurisprudenziale è rinvenibile in CGCE, 8 febbraio 2007, *Investrand BV v. Staatssecretaris van Financiën*, C-435/05 e CGUE, 29 ottobre 2009, *Skatteverket v. AB SKF*, C-29/08, entrambe in banca dati *fisconline*. Dal punto di vista dottrinale, anche per l'impatto sull'ordinamento interno, si v. E. FAZZINI, *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, Padova, 2000, 28; L. SALVINI, *La detrazione Iva nella Sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in *Studi in Onore di V. Uckmar*, Milano, 1997, 1043.

²⁴ Vedi nota n. 19.

In buona sostanza, ad avviso della Commissione, il termine “persone” verrebbe utilizzato dalla normativa eurounitaria al posto di “soggetti passivi” all’unico scopo di rifuggire dalla ripetizione di quest’ultimo termine. Dunque, secondo l’interpretazione fornita nella Comunicazione, i due termini previsti all’art. 11 della Direttiva IVA non sarebbero altro che sinonimi²⁵. Tale opinione espressa dalla Commissione sarebbe, peraltro, suffragata dal tenore letterale del secondo comma dell’art. 9, laddove si predeterminano le ipotesi in cui una “persona”, diversa da quella di cui al primo comma, può essere considerata, comunque, soggetto passivo. A conferma della propria impostazione, la Commissione richiama, inoltre, la sentenza della Corte di Giustizia emessa nel caso *Ampliscientifica*²⁶, nonché le conclusioni dell’Avvocato Generale nella sentenza *Polisar Investments Netherland BV*^{27, 28}.

Ed ancora, sempre sulla base della tesi avanzata dalla Commissione, includere nel perimetro del Gruppo IVA anche le persone che non figurano quali soggetti passivi ai fini del tributo indiretto potrebbe determinare la formazione di un Gruppo IVA

²⁵ Punto 3.3.1. della Comunicazione della Commissione europea n. 325/2009.

²⁶ CGCE, 22 maggio 2008, *Ampliscientifica S.r.l. v. Agenzia delle Entrate*, C-162/07, punto 19, in banca dati *fisconline*. Sul punto, vedasi anche I. LEJEUNE, J. VERMEER, S. CORNIELJE, *VAT and Cost Sharing in the EU*, in R.F. VAN BREDERODE, R. KREVER, *VAT and Financial Service, Comparative Law and Economic Perspectives*, Springer, 2017, 208 ss.

²⁷ CGCE, *Polisar Investments Netherlands BV v. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, C-60/90, in banca dati *fisconline*. Per un commento a tale sentenza, si rinvia a R. DE LA FERIA, *When do dealings in shares fall within the scope of VAT?*, in *EC Tax Review*, 2008, 25.

²⁸ A parere di chi scrive, i casi richiamati dalla Commissione non si presentano effettivamente dirimenti ai fini della soluzione del dubbio interpretativo. Difatti, il riferimento alla sentenza *Ampliscientifica* non è decisivo in quanto, in tale sede, non è stato puntualmente affermato che unicamente i soggetti passivi IVA possono essere inclusi nel Gruppo IVA. Allo stesso modo, non risulta dirimente il richiamo alle conclusioni dell’Avvocato Generale nel caso *Polisar Investments Netherland BV* atteso che, pur essendo detto caso di gran lunga più attinente alla questione in esame rispetto al caso *Ampliscientifica*, la sentenza della Corte di Giustizia non ha esplicitamente affermato la tesi sostenuta dall’Avvocato Generale, secondo cui le persone non soggetti passivi IVA avrebbero dovuto essere escluse dal perimetro di applicazione del Gruppo IVA.

interamente costituito da soggetti non imponibili, andando in tal modo nella direzione opposta allo stesso sistema di funzionamento dell'imposta. Ad ulteriore conferma di detta impostazione interpretativa, la Commissione fa riferimento al contesto e agli obiettivi che la normativa eurounitaria mira a realizzare che, come osservato *supra*, consistono nel contrasto alle fattispecie abusive, nonché alla semplificazione amministrativa.

Ebbene, nei diversi casi in cui la Corte di Giustizia si è trovata a pronunciarsi relativamente all'art. 11 della Direttiva IVA, questa non ha perso occasione di rimarcare la diversa posizione assunta rispetto a quella sostenuta e avanzata dalla Commissione. Nella pronuncia *Commissione europea v. Irlanda*²⁹, per esempio, la Corte di Giustizia ha espressamente sancito che il richiamato art. 11 non esclude affatto l'inclusione nel perimetro di un Gruppo IVA anche di soggetti non passivi IVA. Tale orientamento, peraltro, si è consolidato anche in cinque successive sentenze³⁰ di identico contenuto, poiché tutte sorte da diverse procedure di infrazione³¹ promosse dalla Commissione nei confronti di una serie di Stati membri.

²⁹ CGUE, 9 aprile 2013, *Commissione europea v. Irlanda*, C-85/11, in banca dati *fisconline*. Da detta pronuncia – nello specifico, al punto 8 – si evince che, in base alla normativa dell'Irlanda (v. *Value Added Tax Consolidation Act 2010*, art. 15), qualora “uno o più soggetti passivi, di cui almeno uno sia un soggetto passivo, siano strettamente vincolati sul piano finanziario, economico e organizzativo, e ciò sembri per essi necessario e opportuno al fine di un'amministrazione dell'imposta efficiente ed efficace (compresa la riscossione)”, l'Amministrazione finanziaria sia legittimata ad equiparare tali soggetti ad un unico soggetto passivo IVA.

³⁰ CGUE, 25 aprile 2013, *Commissione europea v. Repubblica ceca*, C-109/11; CGUE, 25 aprile 2013, *Commissione europea c/ Regno di Danimarca*, C-95/11; CGUE, 25 aprile 2013, *Commissione europea v. Repubblica di Finlandia*, C-74/11; CGUE, 25 aprile 2013, *Commissione europea v. Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord* causa C-86/11; CGUE, 25 aprile 2013, *Commissione europea v. Regno dei Paesi Bassi*, C-65/11, tutte in banca dati *fisconline*.

³¹ Procedimenti di infrazione del 24 giugno 2010 rinvenibili in <http://europa.eu/>. Procedura n. 2008/2141 (Irlanda), 2004/4719 (Paesi Bassi), 2008/2147 (Danimarca), 2008/2146 (Repubblica Ceca), 2008/2145 (Gran Bretagna), 2008/2141 (Svezia), 2008/2143 (Finlandia). Salvo gli ultimi due casi, le

I giudici europei sono giunti a tale conclusione – a parere di chi scrive, corretta – valorizzando, da un lato, l’interpretazione testuale del dato letterale dell’art. 11 e, dall’altro, l’interpretazione sistematica della disposizione in commento, ponendo in risalto lo scopo cui la norma era preordinata ed il contesto in cui essa era collocata.

Di talché, sulla base della considerazioni svolte dalla Corte di Giustizia, laddove la Direttiva IVA adotta l’espressione “persone” al posto di “persone imponibili” non vi è alcuna differenza relativamente all’elemento soggettivo. Infatti, ripercorrendo l’*iter* storico della normativa in esame è possibile constatare che il legislatore europeo non ha espressamente voluto circoscrivere il perimetro di consolidamento solamente ai soggetti passivi IVA. Per vero, l’odierno art. 11 discende dal secondo comma del par. 4 dell’art. 4 della Sesta Direttiva. A sua volta, quest’ultima discende dalla Seconda Direttiva che, infatti, riconosceva in favore degli Stati membri la possibilità di “*non considerare come soggetti passivi distinti, bensì come unico soggetto passivo*”, i soggetti vincolati tra loro da rapporti economici, finanziari ed organizzativi. Tuttavia, nelle more della transizione da un provvedimento all’altro, l’espressione “*soggetti passivi distinti*” è andata perduta. Ed inoltre, unicamente nel testo della Direttiva in lingua inglese, il termine “*any*” (ogni) è stato trasposto nella medesima disposizione

contestazioni mosse dalla Commissione europea attengono all’ingresso nel Gruppo IVA di soggetti non passivi IVA. Per quanto riguarda gli ultimi due Paesi, il procedimento di infrazione si riferisce alla limitazione del regime dell’IVA di gruppo esclusivamente a soggetti che svolgono attività finanziaria e assicurativa. Unicamente per i Paesi Bassi, invece, la Commissione europea ha rilevato anche la mancata consultazione del Comitato IVA. Per l’analisi dei procedimenti richiamati, cfr. A. LOUWINGER, *ECJ Decisions Confirms Nontaxable Persons Can Be Part of VAT Group*, in *Tax Notes International*, Volume 70, Number 6, 2013, 509 ss..

dimodoché l'odierna versione recita “*each Member State may regard as a single taxable person any persons established in the territory of that Member State*”.

Ebbene, è proprio prendendo le mosse dall'interpretazione strettamente letterale della disposizione, nonché tenendo in considerazione l'assenza di ulteriori modifiche della disposizione stessa da parte del legislatore europeo in fase di adozione dei successivi provvedimenti in materia di IVA, che la Corte di Giustizia è giunta alla conclusione secondo cui possono essere inclusi nel perimetro di consolidamento del Gruppo IVA anche i soggetti non imponibili ai fini IVA.

Peraltro, anche la collocazione sistematica dell'art. 11 nel *corpus* del Capo III della Direttiva IVA, inerente i soggetti passivi, è sintomatica della correttezza della tesi seguita dalla Corte di Giustizia. Difatti, la collocazione dello stesso articolo all'interno del Capo III non è dettata dalla necessità che i singoli aderenti al Gruppo IVA siano distinti soggetti passivi ma, al contrario, risponde proprio all'esigenza di qualificare come soggetto passivo l'entità risultante dall'opzione per il Gruppo IVA.

Inoltre, l'interpretazione della disposizione in commento secondo il criterio teleologico³² e, quindi, tenendo conto degli obiettivi e finalità della disposizione stessa, avvalorata ulteriormente la conclusione secondo cui il regime in esame può essere esteso anche ai soggetti non imponibili ai fini IVA. Invero, in dottrina³³ si afferma che, nell'interpretazione del diritto europeo, l'utilizzo del criterio teleologico obbliga

³² L'applicazione del criterio teleologico richiede, del resto, di porsi l'interrogativo di quale sia l'oggetto ed il fine ultimo che si vuole raggiungere con una determinata norma. Sul punto v. F. MODUGNO, *Ordinamento, Diritto, Stato*, in F. MODUGNO (a cura di), *Diritto Pubblico*, Torino, 2012, 14 ss.

³³ J. JOUSSEN, *L'interpretazione (teleologica) del diritto comunitario*, in *Riv. critica dir. priv.*, 2001, 515.

l'interprete a valutare non solo la singola disposizione ma anche come questa si inserisce all'interno del diritto europeo in generale. In quest'ultimo ambito, il criterio teleologico garantisce anche il perseguimento degli obiettivi di armonizzazione e di raggiungimento dello scopo; ragione per cui il risultato di detta attività ermeneutica deve condurre ad una soluzione il più possibile "adeguata" tanto alla normativa di cui la specifica disposizione fa parte quanto alla generale legislazione europea. Specificamente in relazione all'IVA, la dottrina³⁴ ha sottolineato che dallo studio delle pronunce della Corte di Giustizia risulta che il giudice europeo, a sostegno della soluzione prescelta, abbia spesso adoperato, in primo luogo, il criterio interpretativo letterale e, in secondo luogo, il metodo interpretativo teleologico. In particolar modo per ciò che riguarda il caso *Irlanda v. Commissione*, la Corte di Giustizia ha ricostruito la soluzione della vicenda partendo da quello che è l'obiettivo della norma, alla luce degli scopi della Direttiva IVA e del sistema di funzionamento dell'imposta, oltre che dei principi generali del diritto europeo.

Ora, prendendo in considerazione gli obiettivi che l'attuale art. 11 della Direttiva IVA – e, prima di questo, l'art. 4, comma 4, della Sesta Direttiva – intende realizzare vi è, in primo luogo, quello di individuare un unico soggetto passivo ai fini IVA. E ciò

³⁴ F. VANISTENDAEL, *The role of the European Court of Justice as the supreme judge in tax cases*, in *EC Tax Review*, 1996, 117, il quale pone in risalto che, pur non potendo identificarsi in maniera sistematica il criterio ermeneutico prediletto dalla Corte di Giustizia poiché l'approccio è casistico, è indubbio che il criterio maggiormente utilizzato sia quello teleologico; R. DE LA FERIA, *The EU VAT System and the Internal Market*, Amsterdam, 2009, 262; T. TRIDIMAS, *The Court of Justice and Judicial Activism*, in *European Law Review*, 1996, 204, il quale evidenzia l'utilizzo da parte della Corte di Giustizia di diversi criteri di interpretazione ma, più spesso, di quello teleologico. Sul punto, vedi anche G. D'ANGELO, *Integrazione Europea e Interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2013, 43, il quale ricostruisce puntualmente i criteri ermeneutici cui ha fatto ricorso la Corte di Giustizia, esponendo le varie ragioni a sostegno della preferenza del criterio teleologico nell'interpretazione del diritto europeo.

al cospetto di una stretta connessione economica e organizzativa, nonché per necessità di semplificazione amministrativa, oltre che al fine di scongiurare specifici abusi come, per esempio, quello di determinare il frazionamento di una società in una serie di soggetti passivi distinti con l'unico scopo di beneficiare di un regime fiscale particolare.

Alla luce di quanto detto, è di solare evidenza che, così come affermato anche dalla Corte di Giustizia, l'inclusione nel perimetro del Gruppo IVA di soggetti non passivi IVA contribuisca alla semplificazione amministrativa tanto per i contribuenti quanto per l'Amministrazione finanziaria, oltre a permettere di evitare specifiche condotte abusive della legislazione europea. Difatti, l'inclusione di soggetti non passivi ai fini dell'imposta nel perimetro di consolidamento, talvolta facilita il perseguimento di tali obiettivi, essendo in alcuni casi necessaria la loro presenza al fine di soddisfare il requisito degli stretti vincoli finanziari, economici e organizzativi tra i membri del gruppo. Ed infatti, come affermato dall'Avvocato Generale nelle conclusioni presentate il 27 novembre 2012, ai punti 50-52, *“è l'attività, e non la forma giuridica, a definire la qualità di soggetto passivo ai fini dell'IVA”* e ciascun soggetto è legittimato ad esercitare sia attività rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA sia attività che, invece, non vi rientrano. Sulla base di quanto appena detto, *“non si può operare alcuna distinzione tra un soggetto passivo ordinario e un gruppo IVA”*, cosicché l'inclusione di un soggetto non passivo IVA all'interno di un Gruppo IVA non risulta in contrasto con il principio di neutralità fiscale.

Ed ancora, sempre in materia di condizioni soggettive di accesso al regime del Gruppo IVA, la Corte di Giustizia ha evidenziato, in un'altra pronuncia³⁵, come la normativa *de qua* non escluda dal proprio ambito applicativo gli enti privi di personalità giuridica. Sicché, in linea di principio, gli Stati membri non sono autorizzati ad introdurre ulteriori condizioni d'accesso di tipo soggettivo a tale regime – quale potrebbe essere, ad esempio, quella che ne limita l'accesso alle sole persone giuridiche – a meno che tali restrizioni non risultino necessarie e appropriate al perseguimento dell'obiettivo della prevenzione contro le condotte abusive, la cui conformità al diritto dell'Unione Europea è comunque rimessa alla valutazione del giudice interno.

Dunque, ad avviso di chi scrive, al fine di comprendere appieno la posizione della Corte di Giustizia appare essenziale circoscrivere l'interpretazione che – *prima facie* – sembrerebbe emergere dalle pronunce dei giudici europei. Invero, la realizzazione degli obiettivi della normativa in esame, ossia la semplificazione amministrativa e la prevenzione delle condotte abusive, non passa dall'inclusione nel perimetro di consolidamento di qualunque soggetto non passivo ai fini IVA che abbia qualche legame con una o più entità del Gruppo IVA.

La normativa eurounitaria è, difatti, coerente con la propria *ratio legis* laddove, per esempio, al fine di garantire la sussistenza – dal punto di vista finanziario, organizzativo o economico – delle condizioni essenziali per integrare il regime del

³⁵ CGUE, 16 luglio 2015, *Larentia & Minerva e Marenave Schiffahrt*, C-108/14 e C-109/14. Per un commento a tale pronuncia, vedasi A. ALBANO, *La soggettività passiva IVA delle società holding e l'accesso al regime dell'iva di gruppo nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, 90 ss.

Gruppo IVA, permette l'inclusione nel perimetro del Gruppo IVA di un soggetto non passivo IVA³⁶. Una situazione come quella appena prospettata può manifestarsi qualora una società *holding* soddisfi le condizioni richieste relativamente a due società "sorelle" che, singolarmente, sono soggetti passivi IVA. In tale ipotesi, infatti, il regime del Gruppo IVA può essere attivato solo mediante la partecipazione del soggetto non passivo IVA (la *holding*).

Pertanto, l'estensione della platea dei soggetti ammessi all'interno del Gruppo IVA non riguarda gli operatori "privati", in senso fiscale, bensì i soggetti che, nonostante svolgano un'attività economica, nel senso civilistico del termine, non integrano lo *status* di soggetti passivi IVA per mancanza del requisito di cui all'art. 9, par. 1, della Direttiva IVA. Tra questi possono richiamarsi le ipotesi delle *holding* c.d. statiche³⁷ (punto 32, C85/11, *Commissione v. Irlanda*), ovvero i soggetti che realizzano operazioni solo occasionalmente (punto 44, C85/11, *Commissione v. Irlanda*), o, ancora, i soggetti in franchigia per le piccole imprese, ovvero, ancora, altri operatori

³⁶ Di tale avviso sono anche M. GABRIEL, H. VAN RESTEREN, *VAT Groups*, in M. LANG, I. LEJEUNE, *Improving VAT/ GST: Designing a Simple and Fraud-Proof Tax System*, Amsterdam, 2014, 504.

³⁷ La Corte di Giustizia, nella sentenza del 16 luglio 2015, *Larentia & Minerva e Marenave Schiffahrt*, cause riunite C-108/14 e C-109/14, (in banca dati *fisconline*) ha ribadito che "occorre ricordare, in primo luogo, che non ha lo status di soggetto passivo dell'IVA, ai sensi dell'articolo 4 della sesta direttiva, e non ha diritto a detrazioni in base all'articolo 17 di tale direttiva una società holding il cui unico scopo sia l'assunzione di partecipazioni presso altre imprese, senza che tale società interferisca in modo diretto o indiretto nella gestione delle stesse, fatti salvi i diritti che tale società possiede nella sua qualità di azionista o di socio". E ancora, "Il mero acquisto e la mera detenzione di partecipazioni societarie non devono essere ritenuti attività economiche ai sensi della sesta direttiva, tali da conferire al soggetto che le abbia effettuate la qualità di soggetto passivo. Infatti, la semplice assunzione di partecipazioni finanziarie in altre imprese non costituisce sfruttamento di un bene al fine di trarne introiti che abbiano carattere stabile, in quanto l'eventuale dividendo, frutto di detta partecipazione, discende dalla mera proprietà del bene" (v., in particolare, sentenze *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, punto 18, e *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, punto 31). Sul punto, si rimanda anche a M. MERKX, *VAT and Holding Companies: Position Finally Clear*, in *EC Tax Review*, 2016, 49 ss.

che non possono essere considerati soggetti passivi IVA poiché non svolgono attività rilevanti, dal punto di vista territoriale, sul territorio dello Stato membro sul quale sono stabiliti.

Ebbene, nonostante quanto appena detto, la Commissione si pone tuttora in contrapposizione alla posizione sostenuta dai giudici europei; in tal senso, si veda quanto affermato dalla Commissione nel Seminario *Fiscalis* di Dublino 2016, secondo cui “(...) (...) *the misleading interpretation provided by the ECJ could lead to a situation in which could be exists a group (i.e. a taxable person) composed only by nontaxable person. In that scenario no compliance for VAT purposes would be registered by the members of the group, missing the possibility to follow the flow of intragroup transactions and determine correctly the input VAT that would be deducted by the head of the group. (...)*”³⁸. Alla luce di quanto appena riportato, risulta assai probabile, quindi, che la questione venga riproposta dalla Commissione al Consiglio sotto forma di modifica alla Direttiva.

Tuttavia, allo stato attuale dei fatti, risulta che alcuni degli Stati membri (ad esempio, l'Irlanda) permettono già la partecipazione al Gruppo IVA a soggetti non economici, creando, conseguentemente, una potenziale distorsione della concorrenza in relazione agli altri Stati, come l'Italia che, al contrario, non ammettono tale estensione.

Alla luce della ricostruzione dell'ambito soggettivo della normativa in commento, anche sulla base di quanto affermato recentemente dalla giurisprudenza, ci

³⁸ *Modernising VAT groups*, Dublino 12-14 settembre 2016.

sembra dunque di poter concludere in favore dell'inclusione nel regime del Gruppo IVA tanto dei soggetti passivi IVA singolarmente considerati quanto dei soggetti non passivi, purché si tratti, relativamente a questi ultimi, di soggetti che si trovano alla base della catena partecipativa e che proprio la loro inclusione garantisca la possibilità di accedere al regime *de quo*.

Infine, qualora voglia ammettersi tale conclusione, la lotta contro le condotte abusive inerenti l'accesso al regime del Gruppo IVA potrà essere demandata ai singoli Stati membri. Difatti, lo stesso legislatore europeo, al secondo comma dell'art. 11 della Direttiva IVA, ha previsto che gli Stati membri possano adottare tutte le “*misure necessarie a prevenire l'evasione e l'elusione fiscale*”.

In questo senso, è stata considerata conforme alla legislazione europea la disciplina fiscale adottata in Svezia che, in applicazione dell'art. 11, comma 2, della Direttiva IVA, ha limitato l'applicazione del regime del Gruppo IVA unicamente alle società pubbliche operanti nel settore finanziario e assicurativo³⁹.

Nello specifico, in occasione della controversia *Commissione europea v. Regno di Svezia*, i giudici europei sono stati chiamati a pronunciarsi in merito al potenziale contrasto con l'art. 11 della Direttiva IVA, prospettato dalla Commissione, della disciplina svedese del Gruppo IVA, in quanto la stessa ne limitava l'accesso alle sole imprese operanti nel settore finanziario e assicurativo. La Corte di Giustizia ha respinto le ipotesi di illegittimità paventate dalla Commissione argomentando che il comma secondo dell'art. 11 della Direttiva IVA riconosce agli Stati membri la possibilità di

³⁹ CGUE, 25 aprile 2013, *Commissione europea v. Regno di Svezia*, C- 480/10, consultabile in banca dati *fisconline*.

adottare tutte le misure idonee al contrasto delle frodi o evasioni fiscali in materia di IVA di gruppo, purché rispettose dei principi generali del diritto europeo. In questo senso, dunque, gli Stati membri sono legittimati anche a restringere il campo di applicazione dello stesso art. 11. Ed infatti, la Corte di Giustizia ha ritenuto non in contrasto con la disciplina della Direttiva IVA il provvedimento del Regno di Svezia col quale veniva limitato l'accesso al regime del Gruppo IVA alle sole società poste, direttamente o indirettamente, sotto la sorveglianza dell'Ispettorato delle Finanze e, quindi, sottoposte ad un regime di controllo pubblico, per finalità di contrasto a frodi o evasioni fiscali.

Ebbene, i giudici europei affermano dunque, in via generale, il principio secondo cui agli Stati membri è concesso imporre determinate restrizioni purché queste siano rispettose del principio di neutralità, nonché deputate alla realizzazione degli obiettivi cui la Direttiva IVA è preordinata – ovverosia, la prevenzione dei comportamenti abusivi ed il contrasto alle frodi ed evasioni fiscali.

Sulla base di quanto appena esposto, non sorprende che il Comitato IVA⁴⁰ abbia sancito⁴¹, quasi all'unanimità, che l'art. 11 non preclude l'accesso al Gruppo IVA anche ai soggetti non passivi ai fini IVA. In ogni caso, però, gli Stati membri non sono

⁴⁰ Il Comitato IVA è un organo consultivo istituito dall'art. 398 della Direttiva IVA al fine di promuovere l'applicazione uniforme della Direttiva IVA negli Stati Membri ed è prevista la partecipazione di ogni Stato membro. Nel dicembre 2016, sono stati pubblicati, da parte della Commissione UE, i pareri del Comitato IVA sin dal 1977. Sul punto, si v. A.H. BOMER, *From Skandia to Larentia: National Jurisdiction to Deviate from the VAT Directive*, in *Intertax*, 2016, 659.

⁴¹ Value Added Tax Committee, *Working Paper* n. 826 final, Bruxelles, 25 febbraio 2015, in <https://circabc.europa.eu>.

obbligati a riconoscere la possibilità di partecipare al Gruppo IVA a tali ultimi soggetti, potendo legittimamente escluderne l'accesso nel rispetto del principio di neutralità.

3. *L'ambito territoriale di applicazione del Gruppo IVA.*

Dopo aver analizzato l'ambito soggettivo del Gruppo IVA, il presente lavoro si occupa di esaminare l'ambito territoriale dell'istituto in commento. Anche in questo caso, l'analisi non può che partire dal dato letterale dell'art. 11, per poi passare a verificare l'interpretazione datane dalla Commissione e dalla Corte di Giustizia.

Si è visto che, ai sensi dell'art. 11 della Direttiva IVA, possono essere considerate come un unico soggetto passivo le persone che, pur giuridicamente indipendenti ma tuttavia legate da determinati vincoli, sono “stabilite” nel territorio di uno stesso Stato membro.

Del resto, il concetto di “stabilimento” risulta fondamentale ai fini della definizione del requisito territoriale dell'IVA, specialmente per quanto riguarda le prestazioni di servizi. A tal proposito, la normativa unionale individua il luogo delle prestazioni di servizi rese ad un soggetto passivo facendo riferimento al luogo in cui quest'ultimo ha fissato la sede della propria attività economica (c.d. *servizi business to business* o, abbreviato, *B2B*). Lo stesso accade nel caso di servizi resi a persone che non sono soggetti passivi (c.d. *servizi business to consumer* o, abbreviato, *B2C*) ove, tuttavia, si guarda al luogo di stabilimento del prestatore⁴². Il criterio di collegamento,

⁴² S. MENCARELLI, R. SCALESE, G. TINELLI, *Introduzione allo studio giuridico dell'Imposta sul Valore Aggiunto*, Torino, 2018, 46.

peraltro, si modifica quando nello Stato in questione opera una stabile organizzazione del soggetto passivo poiché, in questo caso, assume rilevanza territoriale il luogo in cui è situata la stabile organizzazione⁴³.

Ebbene, per quanto riguarda nello specifico il Gruppo IVA, si pongono tre questioni relative al requisito territoriale.

In primo luogo, sovviene il problema dell'inclusione della stabile organizzazione localizzata in un altro Stato membro dell'Unione Europea nel perimetro del Gruppo IVA qualora quest'ultimo sia stato attivato dalla relativa casa madre nel proprio Paese di residenza.

In secondo luogo, si pone la questione in cui la normativa di uno Stato membro estenda l'applicazione della disciplina del Gruppo IVA anche alla stabile organizzazione di un soggetto non residente.

Infine, la terza problematica si riferisce all'ipotesi in cui vengano effettuate delle operazioni potenzialmente rilevanti ai fini IVA tra la stabile organizzazione del soggetto non residente che partecipa ad un Gruppo IVA nello Stato in cui è stabilita e la propria casa madre, a prescindere dal fatto che quest'ultima sia o meno residente in uno Stato membro dell'Unione Europea.

⁴³ Per una compiuta analisi degli effetti di detta normativa sull'ordinamento giuridico nazionale, si v. G. MARINO, *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999, 276-280. Per un commento più recente, v. anche R. BAGGIO, *Il principio di territorialità e i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009, 562; G. FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004, 324. Sulle modifiche scaturite in virtù del recepimento delle Direttive nn. 2008/8/CE, 2008/9/CE e 2008/117/CE, in particolar modo relativamente al concetto di stabile organizzazione, cfr. E. DELLA VALLE, P. MASPES, *La stabile organizzazione nel sistema dell'Iva*, in *Corr. trib.*, 2010, 942. Con riferimento, invece, alla stabilità della residenza in territorio europeo, cfr. C. SACCHETTO, *Nozione di residenza normale nella direttiva 183/1983/Cee: potenziali ripercussioni sull'ordinamento tributario italiano dal punto di vista sostanziale e procedurale*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2007, 1017.

Relativamente alla prima problematica, l'inclusione, nel perimetro del Gruppo IVA cui partecipa la casa madre, della *branch* localizzata in un altro Stato membro acquista peculiare rilevanza alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia e, in particolare, del caso *FCE Bank*⁴⁴. Nella pronuncia in commento, i giudici europei si sono espressi in favore dell'interpretazione secondo cui, anche qualora la casa madre e la relativa stabile organizzazione siano residenti in diversi Stati membri, queste devono comunque essere considerate un soggetto passivo unico. Seguendo detto orientamento, ne deriva che le prestazioni di servizi realizzate tra la casa madre e la stabile organizzazione fuoriescono dal campo di applicazione dell'imposta, producendo, pertanto, lo stesso identico risultato che si realizza nel Gruppo IVA.

Alla luce di quanto appena detto, la giurisprudenza della Corte di Giustizia appena richiamata potrebbe indurre a ritenere che sia consentita l'inclusione, nel Gruppo IVA cui partecipa la casa madre, anche della stabile organizzazione localizzata all'estero, stante il fatto che *branch* e casa madre costituiscono un unico soggetto passivo.

Ciononostante, come sostenuto anche della Commissione ed in dottrina⁴⁵, la stabile organizzazione situata in uno Stato membro diverso rispetto a quello della casa

⁴⁴ CGCE, 23 marzo 2006, *FCE Bank plc v. Ministero dell'Economia e delle Finanze Agenzia delle Entrate*, C-210/04, in banca dati *fisconline*. Per un approfondimento sul tema, cfr. C. DIAS SOARES, *The Territorial Scope of VAT Grouping Schemes in the Financial Sector*, in *Intertax*, 2014, 542; M. GRANDINETTI, *L'irrilevanza ai fini Iva dei servizi interni prestati dalla casa madre alla stabile organizzazione: il caso FCE IT*, in *Dir. prat. trib. intern.*, 2006, 1221; E. DELLA VALLE, *Si va verso una soluzione definitiva del problema relativo alla rilevanza o meno, ai fini Iva, dei servizi interni resi dalla casa madre alla sua stabile organizzazione (e viceversa)*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, II, 526.

⁴⁵ Cfr. COM(2009)325, cit., par. 3.3.2., cit.; in dottrina, cfr. A.J. VAN DOESUM, G.J. VAN NORDEN, *T(w)o become one. The Communication from the Commission on VAT Grouping*, in *British Tax Review*, 2009, 657; K. VYNCKE, *VAT grouping in the European Union: purposes, possibilities and limitations*, in *International VAT Monitor*, 2007, 251.

madre deve essere esclusa dal Gruppo IVA cui fa parte quest'ultima, in quanto la partecipazione della stabile organizzazione produrrebbe effetti negativi sul funzionamento dell'IVA. Nello specifico, la partecipazione della stabile organizzazione determinerebbe una modifica dello Stato rilevante dal punto di vista territoriale per quanto riguarda le prestazioni di servizi, comportando la violazione della Direttiva IVA agli art. 44 e 45, in base ai quali si dispone che il luogo in cui si considerano effettuate e ricevute le operazioni della stabile organizzazione sia il Paese in cui la stessa è localizzata⁴⁶. La Commissione ha, infatti, sostenuto che gli effetti del Gruppo IVA non possono superare i confini dello Stato membro in cui lo stesso è stato implementato senza che venga lesa la sovranità nazionale dei singoli Paesi.

Detta conclusione, a ben vedere, non contrasta neppure con l'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia nel citato caso *FCE Bank*. Difatti, nel momento in cui la casa madre accede al regime del Gruppo IVA con altri soggetti nel territorio in cui la stessa è localizzata, si viene a creare un nuovo ed autonomo soggetto passivo IVA, con la conseguenza che le operazioni effettuate con soggetti terzi – tra i quali andrebbe a far parte anche la stabile organizzazione residente in un altro Stato – assumono rilevanza ai fini dell'applicazione del tributo indiretto⁴⁷. Ed infatti, i giudici europei, nel caso *FCE Bank*, si sono pronunciati unicamente sull'ipotesi in cui la stabile organizzazione realizzi prestazioni di servizi in favore esclusivamente della propria

⁴⁶ C. AMAND, *Vat grouping, FCE bank and force of attraction - The internal market is leaking*, in *International VAT Monitor*, 2007, 237.

⁴⁷ Tale posizione è stata poi recentemente confermata dalla Corte di Giustizia nel caso *Skandia* (v. *infra*).

casa madre, mentre non si sono espressi sulla questione inerente qualunque altro rapporto con soggetti terzi⁴⁸.

Per quanto riguarda la seconda problematica evidenziata – ossia l’estensione del Gruppo IVA, disciplinato dalla normativa di uno Stato membro, alla stabile organizzazione di un soggetto non residente – esaminando la lettera dell’art. 11 della Direttiva IVA non si evince immediatamente la conclusione secondo la quale l’espressione “persone stabilite” si riferisca anche alla stabile organizzazione di un soggetto non residente. Infatti, tenendo conto che, alla luce dello stretto collegamento con la casa madre, la stabile organizzazione non può essere considerata una “persona” autonoma, sembrerebbe *prima facie* legittima l’esclusione della stabile organizzazione del soggetto non residente dal Gruppo IVA azionato nel territorio di un altro Stato membro. Infatti, affinché la stabile organizzazione possa essere inserita in tale Gruppo IVA sarebbe necessario altresì includere anche la casa madre localizzata in un diverso Stato membro.

Ebbene, nonostante l’analisi del testo dell’art. 11 faccia propendere per l’esclusione della stabile organizzazione, è tuttavia necessario sottolineare come una diversa conclusione ermeneutica determinerebbe la violazione del principio sancito

⁴⁸ Sul punto, si v. C. DIAS SOARES, *The Territorial Scope of VAT Grouping Schemes in the Financial Sector*, cit., 542, che ha evidenziato come il limite territoriale del Gruppo IVA, tanto per le controllate quanto per le stabili organizzazioni estere, non sia compatibile con il funzionamento del mercato unico. L’A. ha, infatti, sottolineato che l’orientamento espresso nella sentenza *FCE Bank* produce una distorsione nel mercato unico, favorendo gli investimenti in un altro Stato membro per il tramite della stabile organizzazione piuttosto che per mezzo di una *subsidiary* e, inoltre, determina una diversa rilevanza dell’imposta tra le cessioni di beni e le prestazioni di servizi. Conseguentemente, l’A. ha consigliato quale metodo di intervento a medio termine quello della riforma del regime del Gruppo IVA, con lo scopo di parametrare quest’ultimo all’evoluzione subita dal funzionamento del mercato unico.

all'art. 54 TFUE, ossia quello di libertà di stabilimento⁴⁹. Per vero, seguendo la teoria scaturente dalla mera indagine del dato letterale della disposizione in esame, alla stabile organizzazione sarebbe negata la possibilità di godere di una disciplina nazionale che, al contrario, è utilizzabile da un'impresa di diritto interno⁵⁰. Ed infatti, la Direttiva IVA qualifica le due modalità di investimento in un altro Stato membro (*permanent establishment* e *subsidiary*) come comparabili e assimilabili e, quindi, meritevoli di essere oggetto della stessa disciplina fiscale. Tanto è vero che, nonostante la stabile organizzazione non possa essere considerata un soggetto passivo ai fini IVA autonomo rispetto alla propria casa madre, essa risulta comunque destinataria di specifiche disposizioni di cui tanto alla Direttiva IVA – si pensi alle norme sulla territorialità dei servizi – quanto al Regolamento n. 282 del 2011⁵¹, dalle quali si evince come la stabile organizzazione sia, di fatto, assimilabile alla *subsidiary*⁵². Conseguentemente, si può pacificamente concludere circa la possibilità della stabile

⁴⁹ Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE), in GUUE, n. C 115/1, del 9 maggio 2008.

⁵⁰ In tal senso si è espresso C.B. ESKILDSEN, *VAT Grouping versus Freedom of Establishment*, in *EC Tax Review*, 2011, 117.

⁵¹ Regolamento n. 282/2011 del 15 marzo 2011, in GUCE L 77/01 del 23 marzo 2011. L'art. 11 di tale Regolamento dispone che, ai fini dell'applicazione dell'art. 44 della Direttiva n. 2006/112/CE, per "stabile organizzazione" si intende qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica di cui all'art. 10 dello stesso provvedimento, caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione. Per una precisa analisi di tale Regolamento, si v. M.L. SCHIPPERS, J.M.B. BOENDER, *VAT and Fixed Establishments: Mystery Solved?*, in *Intertax*, 2015, 711-713 e A. COMELLI, *I rapporti, sotto il profilo dell'Iva, tra stabile organizzazione, casa madre e terzi*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 704.

⁵² L'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972, nell'individuazione degli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, equipara la stabile organizzazione ad un soggetto passivo residente, sia per gli obblighi previsti dalla legge, sia per i diritti derivanti dall'applicazione del tributo. Sul punto, E. DELLA VALLE, P. MASPEL, *La stabile organizzazione nel sistema dell'Iva*, cit., 942; M. BASILAVECCHIA, *Novità in tema di detrazione e di stabile organizzazione*, in *Corr. trib.*, 2009, 3261.

organizzazione di divenire membro di un Gruppo IVA attivato nel territorio in cui la stessa è stabilita.

Da ultimo, occorre analizzare la fattispecie in cui la stabile organizzazione di un soggetto non residente – che abbia aderito al regime del Gruppo IVA dello Stato membro ove è localizzata – realizzi delle operazioni potenzialmente rilevanti ai fini dell'imposta con la propria casa madre, a prescindere dal Paese in cui quest'ultima sia residente (europeo o extraeuropeo).

Ebbene, proprio da una siffatta ipotesi nasce la sentenza *Skandia*⁵³. Difatti, la normativa fiscale del Regno di Svezia in materia di IVA riconosce alla stabile organizzazione di un soggetto non residente (sia quest'ultimo residente o meno nell'Unione Europea) la possibilità di essere ammessa ad un Gruppo IVA instaurato all'interno – e con la partecipazione – di una pluralità di soggetti passivi ai fini IVA stabiliti nel territorio nazionale svedese.

Dunque, è stata posta all'attenzione della Corte di Giustizia la questione inerente il trattamento fiscale ai fini del tributo indiretto delle prestazioni di servizi rese dalla casa madre in favore della propria stabile organizzazione residente in uno Stato membro laddove quest'ultima, insieme ad altri soggetti, abbia aderito al regime del Gruppo IVA nello Stato ove è localizzata⁵⁴.

⁵³ Cfr. CGUE, 17 settembre 2014, *Skandia*, C-7/13, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2015, 7 ss., con commento di M. MANTOVANI, B. SANTACROCE, *Sentenza Skandia: è coerente la decisione della Corte comunitaria di bocciare il gruppo IVA internazionale?*.

⁵⁴ A.H. BOMER, *From Skandia to Larentia: National Jurisdiction to Deviate from the VAT Directive*, cit., 664-665.

Orbene, la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta in seno alla Corte di Giustizia risulta strettamente connessa a quanto già deciso dalla stessa nel caso *FCE Bank*. Per vero, come abbiamo visto, in base a quanto statuito nella sentenza *FCE Bank* non assumono rilevanza ai fini IVA le prestazioni di servizi realizzate tra la casa madre e la relativa stabile organizzazione. Nel caso *Skandia* si aggiunge una ulteriore circostanza rilevante, ossia la partecipazione della stabile organizzazione ad un Gruppo IVA attivato nel territorio nazionale svedese.

Conseguentemente, la questione cui è stata chiamata a pronunciarsi la Corte di Giustizia riguarda il regime fiscale IVA da applicare alle operazioni poste in essere dalla casa madre verso la relativa stabile organizzazione laddove quest'ultima sia ammessa al regime del Gruppo IVA nello Stato membro ove risiede.

Come visto in precedenza, i giudici europei ritengono che la partecipazione della stabile organizzazione ad un Gruppo IVA attivato in uno Stato membro comporti la creazione, insieme agli altri soggetti inseriti nel perimetro di consolidamento, di un nuovo soggetto passivo unico ai fini IVA⁵⁵. Di conseguenza, le prestazioni di servizi effettuate dalla casa madre alla stabile organizzazione, secondo la Corte di Giustizia, si intendono realizzate in favore del Gruppo IVA. Seguendo tale interpretazione ne deriva che le prestazioni di servizi effettuate dalla casa madre in favore della propria stabile organizzazione, essendo in realtà considerate come realizzate nei confronti del Gruppo IVA, assumono rilevanza ai fini IVA e sono, quindi, imponibili.

⁵⁵ Difatti, divenendo un soggetto passivo unico, come vedremo *infra*, al Gruppo IVA viene riconosciuto un unico numero di partita IVA ed un unico obbligo di dichiarazione.

Ora, partendo dalla conclusione cui è giunta la Corte di Giustizia nella citata sentenza, sono necessarie alcune riflessioni⁵⁶.

In primo luogo, a differenza di quanto affermato dall'Avvocato Generale nelle proprie conclusioni⁵⁷, deve segnalarsi come l'inserimento della stabile organizzazione residente in uno Stato membro al Gruppo IVA attivato nello stesso Stato non determina automaticamente la partecipazione al detto Gruppo anche della relativa casa madre⁵⁸. Ed infatti, quanto appena detto conferma quanto sostenuto *supra* in merito alla possibilità che la stabile organizzazione faccia parte di un Gruppo IVA alla stregua di quanto avviene per le *subsidiary*.

In secondo luogo, a parere di chi scrive, la conclusione cui è pervenuta la Corte di Giustizia è fondata sull'interpretazione dell'art. 11, comma 2, della Direttiva IVA. Ed infatti, come sottolineato dagli Stati membri intervenuti nel procedimento innanzi i giudici europei, l'art. 11, comma 1, della Direttiva IVA non consente di arrivare alle conclusioni cui è giunta la Corte di Giustizia. Invero, come stabilito anche nel caso *Crédit Lyonnais*⁵⁹ e come sostenuto già da diverse Corti Supreme nazionali⁶⁰, la

⁵⁶ Per le conseguenze di tale decisione, vedasi anche S. CORNIELJE, I. BONDAREV, *Scanning the Scope of Skandia*, in *International VAT Monitor*, 2015, 17.

⁵⁷ Conclusioni dell'Avvocato Generale M. Wathelet, presentate l'8 maggio 2014, in <http://curia.europa.eu>, punto 49.

⁵⁸ Di tale avviso sono anche M.L. SCHIPPERS, J.M.B. BOENDER, *VAT and Fixed Establishments: Mystery Solved?*, cit., 718.

⁵⁹ CGUE, 12 settembre 2013, *Le Crédit Lyonnais v. Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État*, C-388/11, punto 33, in banca dati *fisconline*. Sul punto, si v. anche M.L. SCHIPPERS, J.M.B. BOENDER, *VAT and Fixed Establishments: Mystery Solved?*, cit., 718.

⁶⁰ La normativa fiscale olandese e quella finlandese, alla luce dell'interpretazione seguita relative Corti Supreme, quantunque non prevedano esplicitamente detta fattispecie, ammettono l'applicazione del regime dell'IVA di gruppo anche al soggetto estero non residente con stabile organizzazione nel proprio territorio nazionale. Per quanto riguarda il caso olandese, si v. la sentenza della Corte Suprema Olandese del 14 giugno 2002, n. 35976, in *VAT Monitor*, 2002, 538. Per quello finlandese, invece, si v. la sentenza della *Supreme Administrative Court* del 23 dicembre 2004, in *VAT Monitor*, 2005, 77.

locuzione “persone stabilite” deve essere interpretata nel senso di considerare persona stabilita anche la casa madre dalla quale deriva la stabile organizzazione operante sul territorio dello Stato membro.

Ebbene, nonostante i giudici europei non abbiano manifestato il percorso ermeneutico seguito, appare corretto affermare che la rilevanza ai fini IVA delle prestazioni di servizi effettuate dalla casa madre in favore della stabile organizzazione inserita in un Gruppo IVA trovi ragion d’essere nella necessità di contrastare i fenomeni elusivi ed evasivi, prevista, appunto, dall’art. 11, comma 2, della Direttiva IVA.

Difatti, sulla base di quanto sancito nella sentenza *FCE Bank* e degli effetti prodotti dall’attivazione del Gruppo IVA, qualora venisse costituita una stabile organizzazione in un altro Stato membro e questa venisse, al contempo, ammessa in un Gruppo IVA sito nel medesimo Stato, tutte le operazioni che la casa madre effettuerebbe per mezzo della stabile organizzazione nei confronti del Gruppo IVA di appartenenza sarebbero irrilevanti ai fini dell’applicazione del tributo indiretto. Ordinariamente, invero, le operazioni effettuate dalla casa madre in favore del Gruppo IVA dovrebbero essere sottoposte al regime di *reverse charge* dal gruppo stesso, in qualità di committente, con la conseguenza che ne potrebbe derivare un eventuale prorata di indetraibilità per il Gruppo IVA che ricadrebbe sull’operazione stessa, determinando altresì l’indetraibilità dell’imposta corrispondente. Seguendo, invece, il principio espresso dalla Corte di Giustizia nel caso *FCE Bank*, qualora l’operazione fosse effettuata per mezzo della stabile organizzazione detto regime di indetraibilità non avrebbe più ragion d’essere, in quanto l’operazione realizzata tra la casa madre e

la stabile organizzazione non avrebbe rilevanza ai fini IVA. Il medesimo effetto si produrrebbe, poi, in virtù dell'applicazione del regime del Gruppo IVA, laddove la prestazione venisse realizzata dalla stabile organizzazione in favore di altri soggetti inseriti nel perimetro di consolidamento del Gruppo⁶¹.

All'evidente fine di rendere inefficace tale (abusiva) pratica, il rimedio consiste nell'ignorare, o meglio postergare, il principio di unitarietà soggettiva sancito nella sentenza *FCE Bank* e, conseguentemente, considerare la stabile organizzazione come entità parte del gruppo e, in quanto tale, soggettivamente terza rispetto alla casa madre. In sostanza, l'appartenenza al Gruppo produrrebbe l'effetto di "recidere" il legame della stabile organizzazione con la casa madre per far sorgere un legame nuovo e alternativo (solo) con il Gruppo; il che porta alla assoggettabilità ad IVA dei rapporti (non più) interni fra casa madre e stabile organizzazione. Ciò corrisponde a quanto teorizzato dalla Commissione nella Comunicazione n. 325/2009 e, a seguito della

⁶¹ Più in dettaglio, gli operatori economici, combinando gli effetti del principio di unitarietà soggettiva fra casa madre e stabile organizzazione sancito nella citata sentenza *FCE Bank* con quelli derivanti dall'accesso al Gruppo IVA, avrebbero la possibilità di "dar vita", di fatto, ad un Gruppo IVA internazionale. Ciò sarebbe possibile fra l'altro, come è accaduto nel caso *Skandia*, mediante l'istituzione di una stabile organizzazione all'estero che venga, al contempo, registrata quale membro di un Gruppo IVA. In condizioni fisiologiche, ossia in assenza della stabile organizzazione, laddove il fornitore (la casa madre) prestasse i servizi direttamente al Gruppo, dovrebbe emettere una fattura senza IVA da assoggettare ad imposta in *reverse charge* da parte del Gruppo stesso in qualità di committente. La prestazione, dunque, sconterebbe l'indetraibilità dell'imposta nella misura del pro-rata del Gruppo medesimo. Tuttavia, se all'interno del Gruppo si collocasse una stabile organizzazione del soggetto estero, l'indetraibilità sarebbe aggirabile per l'effetto dell'agire combinato del principio di cui alla *FCE Bank* e della normativa sui Gruppi IVA. Infatti, la prestazione casa madre-*permanent establishment* sarebbe fuori campo IVA, in quanto intervenuta nell'ambito dello stesso soggetto passivo (effetto *FCE Bank*) e altresì la prestazione resa dalla stabile organizzazione agli altri membri del Gruppo rimarrebbe fuori campo, in virtù del rapporto interno al gruppo in questione (effetto art. 11 della Direttiva IVA). Di conseguenza, una prestazione che, in condizioni ordinarie, dovrebbe scontare l'IVA nel luogo del committente sotto forma di indetraibilità, per via della combinazione dei due principi in parola, non sconterebbe alcuna tassazione.

sentenza *Skandia*, avallato dalla Corte di Giustizia. Per tal via è possibile salvaguardare la limitazione territoriale del Gruppo IVA sancita nell'art. 11 della Direttiva IVA, i cui effetti, così, rimangono strettamente confinati entro lo Stato membro di implementazione dell'istituto in questione.

Riguardo le conseguenze derivanti dalla pronuncia *Skandia* si è pronunciato il Comitato IVA⁶², fissandone alcuni corollari. È stato chiarito, innanzitutto, che qualora un'entità giuridica sia composta dalla casa madre e da una stabile organizzazione e queste siano stabilite in due diversi Stati, solo il soggetto (casa madre o stabile organizzazione) fisicamente stabilito nel territorio dello Stato in cui è stato attivato il Gruppo IVA può essere considerato stabilito nel territorio di quello Stato al fine della partecipazione al Gruppo. Infatti, la stabile organizzazione estera è legittimata ad aderire autonomamente – quindi, in modo indipendente rispetto alla propria casa madre – ad un Gruppo IVA (e viceversa).

In secondo luogo, il Comitato ha evidenziato che nel caso in cui la casa madre (o la stabile organizzazione) venga ammessa in un Gruppo IVA, questa diventa parte di un nuovo soggetto passivo ai fini IVA (ossia, proprio il Gruppo IVA), a prescindere dall'entità giuridica di appartenenza. Difatti, il soggetto che entra a far parte di un Gruppo IVA non può più essere considerato un soggetto passivo IVA indipendente nei rapporti economici interni ed esterni al Gruppo IVA stesso.

In terzo luogo, si è confermata la posizione della Commissione e della Corte di Giustizia secondo cui le operazioni effettuate tra soggetti che appartengono alla

⁶² Value Added Tax Committee, *Working Paper* n. 845 final, Bruxelles, 17 febbraio 2015 e *Working Paper* n. 879 final, Bruxelles, 22 settembre 2015, entrambi in <https://circabc.europa.eu>.

medesima entità giuridica – ad esempio, tra la casa madre e la stabile organizzazione, ovvero tra due stabili organizzazioni che fanno capo alla stessa casa madre – assumono rilevanza ai fini IVA qualora uno dei due faccia parte di un Gruppo IVA, purché detti soggetti siano stabiliti in due diversi Stati membri dell’Unione Europea, ovvero uno sia stabilito in uno Stato membro e l’altro in uno Stato terzo.

Infine, si è precisato che sono rilevanti ai fini IVA, altresì, le operazioni intervenute tra un primo soggetto (casa madre o stabile organizzazione) stabilito in uno Stato membro, a prescindere che in tal Stato sia prevista una normativa interna per il regime dell’IVA di gruppo, e un Gruppo IVA, attivato in un diverso Stato membro, nel quale partecipa anche un altro soggetto (stabile organizzazione o casa madre) appartenente alla medesima entità giuridica del primo.

Tuttavia, tralasciando le conclusioni cui è giunta la Corte di Giustizia in occasione della pronuncia *Skandia*, risulta opportuno precisare che le operazioni effettuate tra casa madre e stabile organizzazione estera (e viceversa) rilevano ai fini del tributo indiretto solamente come dei meri rapporti interni che non determinano la reale emersione di capacità contributiva. Ed infatti, qualora né la casa madre né la relativa stabile organizzazione facciano parte di un Gruppo IVA attivato nello Stato di residenza, i principi sanciti dai giudici europei nella sentenza *FCE Bank* rimangono comunque efficaci, stante l’irrelevanza ai fini del tributo indiretto dei rapporti tra detti soggetti.

Gli orientamenti sopra espressi, come vedremo, se hanno condizionato il legislatore italiano che ha esplicitamente escluso le stabili organizzazioni estere dall’ambito applicativo del Gruppo IVA, non hanno, invece, modificato la posizione

di alcuni paesi, tra cui in particolare quella del Regno Unito di Gran Bretagna⁶³. Ed infatti, nonostante i principi espressi nella citata sentenza *Skandia*, il legislatore anglosassone ha reputato non necessario apportare modifiche alla propria disciplina del Gruppo IVA in virtù delle particolarità dello stesso. Ad opinione del *Her Majesty's Revenue and Customs* (HMRC), i giudici europei si sono pronunciati in tal guisa facendo riferimento, in particolare, al regime fiscale del Gruppo IVA così come previsto dalla legislazione svedese che, invero, includeva nel proprio perimetro solamente la casa madre e la stabile organizzazione stabilite in uno Stato membro (c.d. “*establishment only*”). Ebbene, sempre per l'Amministrazione finanziaria anglosassone⁶⁴, ciò determina una considerevole riduzione degli effetti della sentenza *Skandia* che, conseguentemente, nello specifico caso anglosassone, non avrebbe ripercussioni sul regime del Gruppo IVA nazionale, poiché questo stabilisce che sia l'intera entità giuridica (comprensiva della casa madre e delle sue filiali) a diventare il soggetto passivo in un contesto di IVA di gruppo, e non solamente gli stabilimenti o le società localizzate nel Regno Unito. Per tali ragioni, continua ad operare il principio in virtù del quale le operazioni realizzate tra la società madre e le sue filiali non assumono rilevanza ai fini IVA in quanto ritenute alla stregua di operazioni realizzate da un medesimo soggetto passivo⁶⁵.

⁶³ G.J. VAN NORDEN, *State of Play in Respect of the Skandia America Corporation Case*, in *EC Tax Review*, 2016, 218.

⁶⁴ *Revenue and Customs Brief 2 (2015): VAT Grouping Rules and the Skandia Judgment*, in <https://www.gov.uk/government/publications/revenue-and-customs-brief-2-2015-vat-grouping-rules-and-the-skandia-judgment/revenue-and-customs-brief-2-2015-vat-grouping-rules-and-the-skandia-judgment>.

⁶⁵ R. ABDOELKARIEM, F. PRINSEN, *The Interaction Between Head Office, Branch and VAT Grouping: New Challenges Ahead for the European Union*, in *International VAT Monitor*, 2015, 205, i quali evidenziano che, tuttavia, il Regno Unito ha introdotto una misura volta a prevenire l'utilizzo abusivo

4. I vincoli finanziari, economici ed organizzativi sussistenti fra i partecipanti al Gruppo IVA.

La condizione fondamentale per l'attivazione del Gruppo IVA, ai sensi dell'art. 11 della Direttiva IVA, è la sussistenza, in capo ai partecipanti, di uno stretto vincolo finanziario, economico ed organizzativo fra gli stessi.

Ebbene, la suddetta norma nulla specifica circa la definizione dei predetti tre vincoli. Essa, invero, non fornisce una puntuale definizione di tali legami, i quali peraltro non sono mai stati – ad oggi – oggetto di specifico sindacato da parte della Corte di Giustizia.

Allo scopo di fornire maggiore chiarezza sulla disciplina relativa al Gruppo IVA e garantire una applicazione uniforme delle predette regole fra gli Stati membri, la Commissione, nella citata Comunicazione n. 325/2009, ha elaborato una specifica definizione per il vincolo finanziario, il vincolo economico e il vincolo organizzativo.

Invero, essa ha fornito un'interpretazione assai restrittiva del requisito del vincolo finanziario, economico ed organizzativo, richiedendo la contemporanea presenza di tutti e tre i requisiti suddetti⁶⁶.

In primo luogo, la Commissione considera sussistente il vincolo finanziario laddove un soggetto passivo IVA detenga una determinata percentuale (oltre il 50%)

del Gruppo IVA, prevedendo l'imponibilità delle prestazioni di servizi rese dalla casa madre alla stabile organizzazione nel caso in cui quest'ultima sia parte di un Gruppo IVA stabilito in diverso Stato membro dell'Unione Europea.

⁶⁶ K. VYNCKE, *EU VAT Grouping from a Comparative Tax Law Perspective*, in *EC Tax Review*, 2009, 303.

del capitale sociale o dei diritti di voto, di regola la maggioranza, di un altro soggetto passivo IVA. In secondo luogo, la Commissione individua il collegamento economico nell'esistenza di una forma di cooperazione economica; tale cooperazione sussiste qualora l'attività principale dei membri del gruppo sia dello stesso genere, ovvero le attività dei membri del gruppo siano complementari o interdipendenti, o, ancora, un membro del gruppo svolge attività che avvantaggiano, pienamente o sostanzialmente, gli altri membri. Infine, per la Commissione, il vincolo organizzativo risulta integrato allorché siano presenti strutture funzionali almeno parzialmente condivise tra i soggetti coinvolti (ad esempio, quella amministrativa, l'area finanziaria, l'area della ricerca e sviluppo, etc.).

La ragione per cui l'art. 11 della Direttiva IVA prevede la sussistenza di suddetti vincoli è, difatti, quella di garantire l'accesso al regime del Gruppo IVA ai soli soggetti che, da un punto di vista civilistico, vengono qualificati quali gruppi di società o d'impresе. In tal senso, viene scongiurato l'accesso al regime in commento in presenza di entità che presentano mere ipotesi di controllo o di collegamento societario, le quali non sono sufficienti a instaurare un vero e proprio "gruppo". La nozione di gruppo, infatti, non si limita al concetto di controllo, ma richiede un'ulteriore attività di coordinamento, di comune direzione e di collaborazione economico-funzionale tra i soggetti partecipanti.

Orbene, in tal senso, la Commissione si esprime in favore dell'interpretazione secondo cui l'art. 11 della Direttiva impone la contemporanea sussistenza di tutti e tre i vincoli dallo stesso previsti ai fini dell'instaurazione del Gruppo IVA. Oltre a ciò, è altresì necessario che la contemporanea presenza dei tre requisiti *de quibus* persista

per tutto l'arco di tempo di esistenza del Gruppo IVA. Infatti, nel momento in cui un membro del Gruppo IVA non soddisfa più uno dei tre vincoli, sarà costretto ad abbandonare il Gruppo stesso. E questo sia alla luce del dato puramente testuale dell'art. 11 della Direttiva IVA, il quale prevede infatti, nell'elencazione dei tre vincoli, la congiunzione "e" invece di "o", sia in quanto per la formazione del Gruppo IVA – che, come abbiamo visto, determina il sorgere di un nuovo soggetto IVA autonomo – sono imposti requisiti d'accesso particolarmente stringenti al fine di evitare che tale istituto venga utilizzato a scopo abusivo.

La ristretta interpretazione che dei suddetti vincoli è stata fornita dalla Commissione dipende anche dalle differenze occorse in sede di recepimento della normativa dell'IVA di gruppo nei diversi Stati membri. Infatti, la rilevante disomogeneità tra le discipline nazionali circa i requisiti di ingresso al regime del Gruppo IVA può determinare una lesione in termini concorrenza e competitività, atteso che da tali differenze il sistema fiscale di un dato Stato membro può risultare economicamente più appetibile rispetto ad un altro.

Ed infatti, sebbene alcuni degli Stati membri si siano attenuti, nella formulazione della disciplina interna, al concetto di Gruppo IVA così come scaturito dalla suddetta interpretazione dell'art. 11 della Direttiva IVA, la maggior parte degli Stati membri che hanno esercitato l'opzione si sono discostati, anche notevolmente, da detta conclusione ermeneutica. Ad esempio, ai sensi della disciplina adottata in Germania e nei Paesi Bassi⁶⁷, ai fini della formazione del Gruppo IVA, è richiesto il controllo

⁶⁷ H. VAN KESTEREN, M. MERKX, C. STERNBERG, *Dutch/German Cross-Border VAT Grouping*, in *EC Tax Review*, 2013, 189-191.

societario di maggioranza, seguito dai requisiti di integrazione economico-organizzativa. Le legislazioni di altri Paesi dell'Unione Europea, invece, ritengono sufficiente la sola partecipazione totale o di maggioranza nel capitale della società partecipata, ovvero nei diritti di voto nell'assemblea che approva il bilancio⁶⁸.

Ebbene, malgrado l'impegno profuso dalla Commissione nel rendere maggiormente chiara la normativa eurounitaria con la Comunicazione n. 325/2009, la persistenza di obiettive condizioni di incertezza circa l'applicazione del regime del Gruppo IVA ha determinato la scelta della Commissione di attivare la procedura consultiva tramite il Comitato IVA, al termine della quale è stato emanato il *Working Paper* del 16 febbraio 2017, n. 918⁶⁹, circa il “*Significato dei ‘vincoli finanziario, economico ed organizzativo’ fra membri del gruppo IVA*” stabiliti all'art. 11 della Direttiva IVA.

In particolare, con riguardo al vincolo finanziario, il Comitato IVA ne ha descritto il contenuto minimo, precisando che lo stesso si ritiene integrato quando due persone sono strettamente legate da un collegamento finanziario sia nei casi in cui una persona ha diritti o passività finanziarie rilevanti nei confronti di un'altra persona

⁶⁸ Ad esempio, il requisito del controllo totale è previsto dalla legislazione nazionale della Danimarca. Per un'analisi della disciplina danese (ed anche di quella norvegese e svedese) si rinvia a K.K.E. ELGAARD, *A comparative analysis of VAT grouping schemes from a Nordic perspective – aspects of tax avoidance and fiscal competition*, in *Nordic Tax Journal*, 2017, 1 ss. Invece, il requisito della detenzione del 50%+1 del capitale o dei diritto di voto nella società partecipata è richiesto, ad esempio, dalle discipline nazionali di Spagna e Regno Unito. Per un'analisi della disciplina del Gruppo IVA in Spagna, cfr. F.M. MORENO, M.F. GOMEZ, *VAT Grouping in Spain: An Interesting Opportunity*, in *Intertax*, 2009, 176-183.

⁶⁹ Value Added Tax Committee, *Working Paper* n. 918 final, Bruxelles, 16 febbraio 2017, in <https://circabc.europa.eu>.

(nell'ipotesi in cui i membri del Gruppo IVA non siano società), sia ove possiede una partecipazione rilevante nel capitale dell'altra (nel caso delle società).

Inoltre, precisa il Comitato, due persone si ritengono strettamente legate da un legame finanziario anche nel caso in cui una è finanziariamente dipendente dell'altra, ovvero quando una di esse non agisce indipendentemente dall'altra finanziariamente e, quindi, il rischio finanziario non è ad essa direttamente imputabile, in quanto sostenuto dall'altra persona⁷⁰.

In relazione alla sussistenza del vincolo economico, *in primis*, il Comitato IVA ha chiarito che qualora l'esercizio dell'opzione fosse consentito anche ai soggetti passivi IVA le cui attività sono del tutto prive di connessione, la richiesta del requisito del vincolo economico sarebbe completamente inefficace.

Con riferimento, poi, allo studio delle diverse forme di *economic cooperation* valide ad integrare il vincolo di carattere economico, il Comitato IVA si preoccupa di precisare quale sia il contenuto delle tre forme tipiche di cooperazione economica. Si tratta delle ipotesi in cui i membri del gruppo svolgano: prevalentemente attività della medesima natura; attività tra loro complementari o interdipendenti; attività, interamente o sostanzialmente, in grado di apportare benefici agli altri membri.

⁷⁰ Peraltro, il Comitato IVA, al fine di garantire la certezza del diritto, ha chiarito che è possibile stabilire presunzioni, le quali tuttavia devono essere basate sul contenuto della comunicazione della Commissione. Pertanto, si presume sussistente il vincolo finanziario sia nel caso di detenzione di oltre 50% del capitale sociale di un altro soggetto, sia nel caso di Gruppi che presentano bilanci consolidati ai sensi della Direttiva 2013/34 /UE, sia nei contratti di *franchising* (anche se, tale ultima fattispecie, ritiene il Comitato IVA che sia più sintomo della presenza di un legame economico e/o organizzativo più che di un legame finanziario).

Nello specifico, a parere del Comitato IVA, la prima ipotesi di cooperazione economica infragruppo si realizza qualora i membri del gruppo svolgano attività economiche dello stesso genere, anche laddove dette attività vengano esercitate in diversi settori economici. Ad esempio, il Comitato IVA richiama l'ipotesi della cooperazione in materia di *auditing services*.

Di seguito, con riguardo alla seconda forma di *economic cooperation*, la quale si integra nel caso in cui le attività dei membri del gruppo siano tra loro complementari o indipendenti, il Comitato prende in considerazione l'ipotesi in cui l'attività di un membro del gruppo presuppone necessariamente i beni o servizi realizzati da un altro membro del gruppo⁷¹ e l'ipotesi in cui beni e servizi prodotti da un membro del gruppo sono posti al servizio degli altri membri del gruppo stesso, in modo complementare (servizi c.d. *jointly consumed*). Come esempio, il Comitato IVA richiama l'ipotesi in cui un membro fornisca servizi di assistenza post-vendita relativamente alle vendite effettuate da un altro membro del gruppo.

Da ultimo, la terza fattispecie di *economic cooperation* descritta dal Comitato IVA riguarda le ipotesi in cui i membri del Gruppo IVA esercitino attività poste a beneficio di membri del gruppo stesso. Ad opinione del Comitato IVA, detta ipotesi può realizzarsi qualora un membro del gruppo fornisca direttamente beni o servizi ad un altro membro del gruppo, anche nei casi in cui l'attività svolta da quest'ultima non

⁷¹ Si pensi all'ipotesi ove nel gruppo partecipi un soggetto dedito alla produzione di autoveicoli ed un altro soggetto che realizza componenti automobilistici.

dipenda necessariamente dai beni e servizi forniti dal primo, come avviene, ad esempio, per i servizi di supporto amministrativo⁷².

Infine, relativamente al terzo vincolo, quello organizzativo – che, abbiamo visto, sussiste in presenza di strutture funzionali almeno parzialmente condivise tra i soggetti coinvolti – il Comitato IVA considera detto requisito integrato laddove, all'interno del Gruppo IVA, il ruolo decisionale venga ricoperto, in tutto o in parte, dallo stesso soggetto che, in tal modo, garantisce una *leadership* strategica per l'intero ed unico soggetto passivo, stabilendo le politiche economiche e le strategie comuni a tutti i soggetti membri del Gruppo.

5. Il ruolo del Comitato IVA.

L'art. 11, comma 1, della Direttiva IVA impone, quale presupposto procedimentale necessario alla attivazione del regime del Gruppo IVA, la previa consultazione del Comitato IVA, la quale dovrebbe effettuarsi ben prima della pubblicazione della normativa interna relativa al regime in esame⁷³.

⁷² Il Comitato IVA ha osservato che determinate situazioni possano essere considerate inidonee a superare la valutazione circa la ricorrenza del vincolo economico. A titolo esemplificativo, a giudizio del Comitato IVA, tale test è difficilmente superabile in presenza di fattispecie che ricomprendono società operanti in differenti settori economici oppure in settori in cui l'attività di tali enti sia completamente priva di relazioni. Al contrario, se le attività delle società coinvolte sono della medesima natura, complementari una rispetto all'altra, oppure tali per cui il prodotto di una sia direttamente utilizzato dall'altra società, potrebbe configurarsi il vincolo economico sebbene tali soggetti passivi appartengano a differenti settori economici.

⁷³ In tal senso, cfr. anche M. BRISACANI, *Sul trattamento, ai fini dell'iva, delle prestazioni di servizi fornite da una società non residente nell'Unione Europea alla propria stabile organizzazione, appartenente ad un gruppo iva in uno Stato membro*, in *Dir. prat. trib. intern.*, 2015, 378.

Allo stesso modo, il Comitato IVA deve essere consultato in caso di eventuali modifiche alla disciplina sostanziale inerente il regime del Gruppo IVA già esistente. Invero, l'art. 11 della Direttiva IVA – che riconosce agli Stati membri la possibilità di avvalersi del suddetto regime speciale – opera in deroga alle norme eurounitarie in ambito IVA. La previa consultazione del Comitato IVA risponde, pertanto, alla necessità di valutare l'impatto della normativa relativa al Gruppo IVA sulla neutralità della disciplina interna rispetto al Mercato Unico.

Ed infatti, la disomogeneità delle normative interne agli Stati membri in materia di Gruppo IVA determinano rilevanti ripercussioni sul mercato eurounitario, nonché sui principi fondamentali del sistema unionale dell'imposta⁷⁴. Questo pericolo era stato riscontrato dalla Commissione già con una lettera del 31 ottobre 1997 destinata ai Paesi membri dell'Unione Europea⁷⁵ – e, pertanto, molto prima della Comunicazione n. 325/2009 – nella quale essa aveva manifestato le proprie perplessità in merito, tanto da arrivare a sostenere che le uniche due alternative rimaste erano, da una parte, l'abolizione generale della disciplina del Gruppo IVA e, dall'altra, l'armonizzazione di detto istituto mediante l'introduzione di regole e nozioni uniche per tutti gli Stati membri, istituendo un effettivo Gruppo IVA unionale.

Orbene, un ruolo fondamentale nell'armonizzazione delle legislazioni nazionali in materia di Gruppo IVA è svolto proprio dal Comitato IVA atteso che, per mezzo della preventiva valutazione circa la conformità alla normativa unionale delle

⁷⁴ Cfr. I. MASSIN, K. VYNCKE, *EC Communication on VAT Grouping: An Attempt to Harmonize or to Restrict the Use of Group Registration?*, in *International Vat Monitor*, 2009, 455.

⁷⁵ European Commission, *Arrangements for levying VAT on groups*, Bruxelles, 1997, n. XXI/2138/97.

disposizioni interne agli Stati membri relative alla disciplina del Gruppo IVA, tale organo ha il potere di controllare che il recepimento dell'istituto *de quo* nei diversi Paesi membri dell'Unione Europea avvenga in modo più uniforme possibile.

La stessa Corte di Giustizia ha evidenziato l'importanza della previa consultazione del Comitato in caso di introduzione o modifica della disciplina interna in materia di Gruppo IVA: per esempio, nella esaminata pronuncia *Ampliscientifica*⁷⁶, i giudici europei hanno ribadito puntualmente che l'esercizio dell'opzione circa l'attivazione del regime di cui all'art. 11 della Direttiva IVA da parte degli Stati membri richiede obbligatoriamente la preventiva consultazione del Comitato IVA, affinché questo riscontri effettivamente se la disciplina interna consenta ai soggetti giuridicamente indipendenti stabiliti nel proprio territorio nazionale, tra loro collegati da un punto di vista sia finanziario sia economico sia organizzativo, di non essere più considerati come soggetti passivi IVA autonomi, bensì come un soggetto passivo unico, titolare di un solo numero di partita IVA e, di conseguenza, l'unico tenuto a presentare la dichiarazione IVA.

6. Le conseguenze derivanti dalla costituzione di un Gruppo IVA.

Come abbiamo visto in precedenza, la prima conseguenza dell'attivazione del Gruppo IVA consiste nella creazione di un soggetto passivo IVA unico (il Gruppo IVA per l'appunto). Ed infatti, sebbene ogni membro del gruppo mantenga la propria

⁷⁶ CGCE, 22 maggio 2008, *Ampliscientifica Srl, Amplifin SpA v. Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate*, C-162/07, in banca dati *fisconline*.

forma giuridica, la formazione dell'istituto in esame prevale ai (soli) fini del tributo indiretto, dimodoché, entrando a far parte di un Gruppo IVA, il membro del gruppo perde la propria autonomia (sempre ai soli fini dell'imposta indiretta) e diventa, invece, parte di un nuovo soggetto passivo IVA, ossia il Gruppo IVA.

La Commissione, infatti, riconosce nel Gruppo IVA una “finzione”⁷⁷ creata agli effetti dell'IVA, in cui la sostanza economica (fondata sui vincoli finanziari, economici ed organizzativi tra i membri) sottostante i rapporti fra più soggetti prevale sulla forma giuridica. In altri termini, attraverso l'istituto del Gruppo IVA, diversi soggetti tra loro formalmente autonomi ma connessi da vincoli finanziari, economici ed organizzativi perdono, solo ai fini IVA, la propria indipendenza e si fondono nel gruppo, divenendo un unico soggetto.

Conseguentemente, essendo il Gruppo IVA un soggetto passivo unico, lo stesso potrà essere identificato solamente mediante un numero di partita IVA unico e valevole per tutti rapporti con l'esterno ai sensi dell'art. 214 della Direttiva IVA. Difatti, l'utilizzo di un solo numero di partita IVA deriva dal bisogno, tanto degli operatori economici quanto delle Amministrazioni finanziarie degli Stati membri, di identificare facilmente e con puntualità i soggetti che realizzano operazioni rilevanti ai fini del tributo indiretto. Pertanto, il numero di partita IVA specifico di ogni singolo membro del Gruppo IVA potrà essere conservato dalle Amministrazioni finanziarie degli Stati membri solamente per motivi di amministrazione e di controllo.

⁷⁷ Cfr. Comunicazione n. 325/2009 cit., 5.

La seconda conseguenza dell'accesso al regime del Gruppo IVA consiste, poi, nell'irrelevanza ai fini dell'imposta delle operazioni realizzate tra i membri del gruppo stesso. Infatti, la creazione del Gruppo IVA determina, da una parte, che le operazioni infragruppo non rilevano ai fini IVA – in quanto ritenute pari a semplici manovre intra-aziendali – mentre, dall'altra, sono rilevanti le operazioni da e verso il Gruppo IVA, ovvero nei confronti degli altri operatori economici.

Nel primo caso, l'operazione non rileva ai fini IVA in quanto non vi è alcun trasferimento di beni o servizi tra due diverse entità, circostanza che costituisce invece un requisito fondamentale per l'economicità dell'operazione e, conseguentemente, per la sua rilevanza ai fini del tributo indiretto.

Nel secondo caso, invece, permane la rilevanza ai fini dell'imposta poiché, sebbene la costituzione del Gruppo IVA comporti la nascita di un unico soggetto passivo, i membri del gruppo conservano comunque la propria identità da un punto di vista civilistico. In ragione di quanto appena detto, è fondamentale che la unicità del Gruppo IVA – si ripete, ai soli fini dell'imposta – venga riconosciuta da tutti i Paesi membri, compresi quelli che non abbiano attivato l'opzione di cui all'art. 11 della Direttiva IVA.

Orbene, oltre alle conseguenze principali appena elencate e descritte, vi sono ulteriori effetti derivanti dall'accesso all'istituto del Gruppo IVA meritevoli della medesima attenzione.

In primo luogo, la formazione di un Gruppo IVA comporta rilevanti conseguenze circa il diritto di detrazione sull'IVA assolta a monte dai singoli membri del gruppo stesso. Nello specifico, tali effetti possono prodursi qualora nel perimetro

di consolidamento vi siano soggetti passivi IVA che realizzano operazioni esenti o escluse ai fini del tributo indiretto e che, pertanto, subiscono limitazioni circa il diritto alla detrazione sull'imposta versata ai fornitori. E difatti, in tale circostanza, da un lato le transazioni effettuate tra i membri del Gruppo IVA sono escluse dall'ambito applicativo dell'imposta e, dall'altro lato, le posizioni fiscali di tutti i membri del gruppo partecipano alla formazione della posizione IVA del gruppo stesso nei confronti dei soggetti terzi⁷⁸. La costituzione di un unico soggetto passivo ai fini del tributo determina, invero, che il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti sia parametrato alla totalità delle operazioni poste in essere dal Gruppo IVA nei confronti dei terzi, anche in relazione all'eventuale determinazione del pro-rata ai sensi degli artt. 174 e 175 della Direttiva IVA.

Conseguentemente, a trarre maggior vantaggio dall'attivazione dall'istituto in esame sono quei soggetti – come, ad esempio, i gruppi bancari e assicurativi – che presentano un pro-rata di detrazione⁷⁹ limitato o persino nullo. Tali soggetti, difatti, tramite la “fusione” in un unico soggetto passivo IVA – il Gruppo IVA, appunto – hanno la possibilità di eliminare le conseguenze negative in tema di diritto alla detrazione dell'imposta assolta sulle operazioni effettuate nei confronti di fornitori

⁷⁸ Cfr. J.M. KENNEDY, *Influence of the Fundamental Freedoms on the VAT Directive*, in K. DZIURDZ, C. MARCHGRABER, *Non-Discrimination in European and Tax Treaty Law*, Vienna, 2015, 298.

⁷⁹ Per un'analisi della disciplina e della *ratio* del pro-rata di detrazione alla luce della recente giurisprudenza della Corte di Giustizia, vedasi S. DONATELLI, *Interpretazione teleologica e determinazione del pro-rata Iva: il caso Mercedes Benz*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2017, 3 ss.; M. PEIROLO, *Il pro-rata di detrazione “generale” supera il vaglio della Corte europea*, in *Corr. trib.*, 2017, 539-546; F. SPAZIANTE, *Notevole “spaccatura” tra Corte UE e Avvocato Generale sul pro-rata italiano*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2017, 109 ss.; G. MERCURI, *Riflessioni sul pro rata iva alla luce della recente giurisprudenza della Corte di giustizia*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 1700 ss.

terzi, e ciò semplicemente acquistando i beni e servizi necessari alla propria attività da altri soggetti membri del medesimo gruppo senza applicazione dell'IVA⁸⁰.

In secondo luogo, da un punto di vista meramente procedimentale, la costituzione di un Gruppo IVA determina l'unicità in capo allo stesso di tutti gli obblighi dichiarativi. Su tale questione si è espressa la Corte di Giustizia nel caso *Ampliscientifica*⁸¹, in occasione del quale ha evidenziato che *“l'assimilazione ad un unico soggetto passivo esclude che i soggetti giuridicamente dipendenti continuino a presentare separatamente dichiarazioni IVA e continuino ad essere individuati, tanto all'interno quanto all'esterno del loro gruppo, quali soggetti passivi, atteso che unicamente il soggetto passivo unico è autorizzato a presentare tali dichiarazioni d'imposta”*.

Sempre su questo punto, la Commissione ha evidenziato che, essendo il Gruppo IVA un unico soggetto passivo ai fini dell'imposta individuato da un unico numero di partita IVA, tutte le attività realizzate dai soggetti inclusi nel regime dell'IVA di gruppo devono essere considerate realizzate all'interno del gruppo stesso. Inoltre, i membri del gruppo che svolgono attività in diversi settori nello Stato membro nel quale è stato attivato il Gruppo IVA non sono legittimati ad escludere dal detto regime alcune delle attività dagli stessi svolte, a meno che dette attività siano svolte da stabilimenti localizzati fuori dal territorio dello stesso Paese dell'Unione Europea. Per la stessa *ratio* di fondo, le normative interne agli Stati membri non possono consentire ai

⁸⁰ Cfr. A. PAROLINI, C. BECHARA, M. VAN HILTEN, D. KRUGER, R. MILLAR, G. SINFIELD, *Vat and Group of Companies*, in *Bulletin for International Taxation*, 2011, 350.

⁸¹ CGCE, 22 maggio 2008, *Ampliscientifica Srl, Amplifin SpA v. Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate*, C-162/07, in banca dati *fisconline*, punto 19 delle motivazioni.

soggetti passivi di aderire a più di un Gruppo IVA alla volta; pertanto, l'opzione per l'attivazione del regime dell'IVA di gruppo si identifica, per prima cosa, in un mezzo di semplificazione amministrativa⁸².

Ed ancora, un altro rilevante effetto derivante dalla creazione di un Gruppo IVA consiste nella possibilità di migliorare la gestione economico-finanziaria nel perimetro di consolidamento, soprattutto per mezzo della compensazione dei saldi a credito con i saldi a debito maturati dai singoli componenti⁸³. Detta compensazione permette, inoltre, ai soggetti membri del Gruppo IVA che abbiano maturato un credito d'imposta di evitare la spesso lunga attesa necessaria per il perfezionamento della procedura di rimborso. Infatti, in tal caso, l'eventuale procedura di rimborso potrebbe essere instaurata unicamente per il credito d'imposta maturato dal gruppo nella sua interezza.

Un ulteriore profilo vantaggioso offerto dall'istituto in analisi è da individuarsi nella possibilità, che esso offre, di realizzare effettive economie di costo, di scala e di scopo, grazie soprattutto al più ampio e decisamente più intenso sfruttamento di una risorsa comune condivisibile⁸⁴. Ciò attraverso il ricorso alla esternalizzazione dei servizi che viene messa a fattor comune dai membri del gruppo, non essendo adeguato, sotto il profilo del costo e della qualità ottenibile, produrre internamente.

Infine, l'esercizio dell'opzione del regime del Gruppo IVA garantisce anche ulteriori conseguenze favorevoli derivanti dai vantaggi che ne potrebbero scaturire per

⁸² Cfr. Com. n. 325/2009 cit., par. 3.3.3.

⁸³ S. PFEIFFER, *VAT Grouping from a European Perspective*, cit., 5.

⁸⁴ Cfr. C.B. ESKILDSEN, *Insourcing and Outsourcing in a VAT Context*, in *Intertax*, 2012, 444.

le Amministrazioni finanziarie dei singoli Paesi dell'Unione Europea, nonché sulle entrate erariali.

In particolar modo in relazione al secondo profilo, si è rilevato come, in linea di principio, l'attivazione del regime del Gruppo IVA garantirebbe di tutelare e assicurare il versamento dell'IVA dovuta dal gruppo nell'ipotesi in cui, come avviene in diversi Paesi membri, l'adozione di detto istituto fosse seguita dall'introduzione di una norma che preveda una responsabilità solidale dei singoli membri per il pagamento dell'imposta dovuta dal gruppo. Da detta conseguenza ne deriverebbe, altresì, l'ottimizzazione in termini di efficienza dell'attività di controllo operata dalle singole Amministrazioni dei diversi Stati membri⁸⁵, le quali dovrebbero così sottoporre a verifica un minor numero di dichiarazioni IVA e, conseguentemente, avrebbero una minore mole di documentazione da gestire. Ed infatti, la centralizzazione dei documenti relativi a soggetti tra loro autonomi, ma connessi in virtù dell'appartenenza allo stesso Gruppo IVA, garantirebbe alle Amministrazioni finanziarie la possibilità di sottoporre a controlli più approfonditi tutte le attività svolte dai membri del gruppo, nonché sottoporre questi ultimi ad un più efficiente controllo. Conseguentemente, il minor tempo richiesto dall'attività di controllo potrebbe essere sfruttato dalle Amministrazioni nazionali per effettuare verifiche più approfondite, così da garantire il perseguimento dell'ulteriore obiettivo del contrasto alle fattispecie di evasione o elusione fiscale, nonché ottimizzare i parametri utilizzati in sede di verifica in termini di trasparenza e uniformità.

⁸⁵ Cfr. M. SANDOR, *Group Taxation in VAT/GST and Direct Taxes*, in S. PFEIFFER, M. URSPRUNG-STEINDL, *Global Trends in VAT/GST and Direct Taxation*, Vienna, 2015, 244.

Alla luce dei vantaggi offerti dall'adesione al Gruppo IVA, è evidente che l'opzione prevista dalla Direttiva IVA e diretta agli Stati membri, oltre a rappresentare un incentivo alla localizzazione dei gruppi di società in alcuni Paesi anziché in altri, è idonea ad influire sulla determinazione del gettito derivante dall'imposta indiretta agli Stati medesimi. Ed infatti, si è visto che in un Gruppo IVA formato soltanto da soggetti passivi con diritto a detrazione totale, l'effetto sul gettito fiscale è neutro per lo Stato membro nel cui territorio opera il Gruppo. Tuttavia, in un Gruppo IVA composto anche di soggetti passivi senza diritto o con diritto parziale a detrazione, l'effetto sul gettito d'imposta potrebbe non essere più neutro. L'IVA non detraibile che deve essere versata per operazioni imponibili effettuate da un membro del gruppo a vantaggio di un altro membro non avente diritto alla detrazione – ovvero avente soltanto parzialmente diritto alla detrazione – è infatti persa per l'Erario, poiché le operazioni interne al gruppo sono inesistenti ai fini dell'IVA.

L'esercizio dell'opzione da parte degli Stati membri costituisce, a ben vedere, una decisione tecnica ma, ancor prima, politica se si guarda agli effetti finali dell'introduzione dell'istituto in esame. La presenza o meno del Gruppo IVA può incidere sulla configurazione delle strutture societarie operanti nei settori per i quali le operazioni IVA presentano le condizioni dell'esenzione o dell'esclusione; ed è proprio per tale motivo che risulta fondamentale che gli Stati membri garantiscano un'applicazione piena e corretta della normativa eurounitaria che disciplini il diritto alla detrazione dei Gruppi IVA e che introducano misure volte ad evitare l'abuso della normativa europea.

Capitolo II

La liquidazione dell'IVA di gruppo

SOMMARIO: 1. L'art. 73, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 ed il D.M. n. 11065/1979. - 2. La liquidazione dell'IVA di gruppo nazionale e l'IVA di gruppo europea: considerazioni sul "recepimento" della normativa eurounitaria. - 3. L'ambito soggettivo di applicazione della liquidazione dell'IVA di gruppo. - 4. Il requisito del controllo rilevante ai fini dell'opzione per la liquidazione dell'IVA di gruppo. - 5. Le misure di tutela del credito erariale nella liquidazione dell'IVA di gruppo. - 6. La disciplina della liquidazione dell'IVA di gruppo a seguito delle recenti modifiche normative.

1. L'art. 73, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 ed il D.M. n. 11065/1979.

Una delle prime esperienze normative che hanno riconosciuto, ai fini dell'IVA, una particolare rilevanza alle relazioni di gruppo è rappresentata dall'art. 73, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 (d'ora in avanti, anche "Decreto IVA") e dal relativo decreto attuativo (Decreto Ministeriale del 13 dicembre 1979, n. 11065).

Detta disposizione – che, invero, ha fatto ingresso nell'ordinamento giuridico nazionale con il D.P.R. del 29 gennaio 1979, n. 24 – ha introdotto una procedura facoltativa⁸⁶ in virtù della quale viene effettuato il consolidamento finanziario dei

⁸⁶ Ai sensi dell'art. 3 del Decreto IVA e del D.M. n. 11065/1979, il meccanismo di cui si tratta consiste in un'opzione che, laddove sussistano i requisiti prestabiliti, può essere esercitata mediante una espressa manifestazione di volontà in tal senso.

rapporti di debito e credito intercorrenti tra più società oggetto di reciproci rapporti qualificati di controllo⁸⁷.

Nello specifico, per mezzo di detto meccanismo, ai soggetti facenti parte di un gruppo societario è riconosciuta la possibilità di compensare assieme agli altri membri del medesimo gruppo i rispettivi crediti e debiti IVA e, conseguentemente, di ottenere un rilevante vantaggio fiscale, laddove il debito di imposta di un soggetto può essere compensato dal credito di un altro, in modo tale che non vi sia alcun movimento finanziario⁸⁸.

In buona sostanza, dunque, tale procedimento è stato introdotto dal legislatore con l'obiettivo di ovviare ad inutili accumuli di eccedenze a credito tra società connesse da particolari legami partecipativi. Difatti, esso permette che i risultati delle periodiche liquidazioni dell'IVA poste in essere dalle singole società controllate vengano riuniti in capo alla capogruppo, cosicché sia quest'ultima tenuta a realizzare tanto le compensazioni tra debiti e crediti quanto ad effettuare i relativi versamenti periodici del tributo indiretto, nonché ad adempiere i connessi obblighi dichiarativi e contabili. Inoltre, come vedremo meglio *infra*, alla suddetta procedura si collega una

⁸⁷ Sul tema della liquidazione congiunta dell'IVA di gruppo, cfr., tra tutti, V. FICARI, "Liquidazione congiunta dell'IVA ex art. 73 D.P.R. 633 e rilevanza del gruppo di società", in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, 154 ss..

⁸⁸ Sul punto, B. LIBONATI, *Il "gruppo" di società nella legge recente sull'IVA*, in *Riv. Soc.*, 1979, 173, sostiene correttamente che il sistema che prevede la possibilità di compensare i versamenti IVA di un "gruppo" sia assolutamente conveniente: da una parte, infatti, si evita che un membro del gruppo sia obbligato a versare immediatamente quanto dovuto al Fisco laddove un altro membro, invece, presenti un credito nei confronti dell'Erario; dall'altra, viene agevolata l'attività dell'Amministrazione finanziaria la quale, al contrario, sarebbe tenuta ad intraprendere un difficile procedimento volto alla restituzione, totale o parziale, al membro creditore di quanto, invero, sia stato versato da un altro soggetto membro collegato al primo.

particolare fattispecie di solidarietà passiva tra le singole società controllate e la loro controllante circa i debiti d'imposta eventualmente non pagati.

Orbene, coerentemente con gli orientamenti ermeneutici circa l'ammissibilità della soggettività tributaria dei gruppi, si evidenzia come in dottrina sia ormai consolidato l'orientamento secondo cui la normativa in esame comporta risvolti esclusivamente procedurali⁸⁹. Infatti, è pacifico che il legislatore, con la disciplina di cui all'art. 73 del D.P.R. n. 633/1972, abbia considerato in termini soggettivamente unitari l'insieme delle società nei confronti delle quali è permesso l'accesso a detta speciale modalità di dichiarazione e pagamento dell'IVA. In altri termini, nella fattispecie in esame, l'unitarietà che contraddistingue i soggetti membri di un'organizzazione di gruppo assume rilevanza solo da un punto di vista meramente contabile e aritmetico⁹⁰; si può, difatti, escludere categoricamente che l'esercizio di questo meccanismo opzionale produca conseguenze in termini di soggettività giuridica e, quindi, sull'autonomia tributaria delle singole società che rimane, appunto, intatta⁹¹.

⁸⁹ V. FICARI, *Liquidazione congiunta dell'IVA ex art. 73 D.P.R. 633 e rilevanza del gruppo di società*, cit. 157; A. LOVISOLO, *Gruppo di imprese e imposizione tributaria*, Padova, 1985, 19; F. DAMI, *Gruppo di società (diritto tributario)*, in *Enc. Giur. Trecc.*, Roma, 2006, 4; F. GALLO, *I gruppi di imprese e il fisco*, in AA.VV., *Studi in onore di V. Uckmar*, Padova, I, 1998, 582.

⁹⁰ Come affermato, in particolar modo, da V. FICARI, *Liquidazione congiunta dell'IVA ex art. 73 D.P.R. 633 e rilevanza del gruppo di società*, cit. 158.

⁹¹ In tal senso, si v. A. LOVISOLO, *Gruppo di imprese e imposizione tributaria*, cit. 12; A. COMELLI, *Iva comunitaria e Iva nazionale*, cit., 865; C. RICCI, *I gruppi di società tra opzione comunitaria e regimi nazionali*, in AA.VV., *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, (a cura di) A. DI PIETRO, I, Roma, 2003, 114; V. FICARI, *La dichiarazione*, in AA.VV., *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. TESAURO, Torino, 2001, 494; G. MARINO, *La relazione di controllo nel diritto tributario. Analisi interdisciplinare e ricostruzione sistematica*, Padova, 2008, 251. Per un'analisi più specifica sulla possibile autonomia soggettiva anche in termini giuridici del gruppo societario si rimanda a A. GIOVANNINI, *Gruppo di società e capacità contributiva*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, (a cura di) L. PERRONE, C. BERLIRI, Napoli, 2006, 215 e ss. che, in negativo, afferma che "il gruppo continua a rappresentare una formula del linguaggio, un idioma indicativo di realtà

Pertanto, si è evidenziato che, da un punto di vista giuridico, l'instaurazione del regime fiscale di cui all'art. 73, comma 3, D.P.R. n. 633/1972 non comporta la formazione di un soggetto unico e che, conseguentemente, ogni singola entità facente parte del gruppo conserva la propria indipendenza, concorrendo unicamente *pro quota* al soddisfacimento del presupposto contributivo di gruppo, relativo all'insieme dei membri del gruppo stesso e ben diverso da quello individuale di questi ultimi.

Allo stesso modo, la responsabilità solidale connessa alla liquidazione unitaria dell'imposta, sebbene all'inizio fosse stata oggetto di dubbi interpretativi⁹², al giorno d'oggi non determina particolari problematiche in termini di coerenza sistematica. Ed invero, se, da un lato, detta forma di responsabilità solidale costituisce una rilevante tutela dell'interesse erariale in relazione al parallelo beneficio riconosciuto alle società contribuenti, dall'altro lato, invece, essa pone – come si vedrà nel prosieguo – un puntuale limite al possibile coinvolgimento delle singole entità volto a scongiurare qualsiasi pericolo in termini di lesione del principio di capacità contributiva⁹³.

In sintesi, dunque, il meccanismo di liquidazione dell'IVA di gruppo si configura esclusivamente quale procedimento di compensazione infragruppo delle posizioni IVA dei singoli membri del gruppo, concentrando le liquidazioni individuali dell'imposta in capo ad un solo soggetto. Pertanto, l'istituto in esame opera in quanto

economiche ed organizzative complesse... ma non riproduttivo di una identica e autonoma realtà giuridica)".

⁹² Sul punto, cfr. V. FICARI, *Liquidazione congiunta dell'IVA ex art. 73 D.P.R. 633 e rilevanza del gruppo di società*, cit. 158 ss..

⁹³ In tema, il Fisco, con la Risoluzione del 6 febbraio 2001, n. 16/E (in banca dati *fisconline*), ha affermato che mentre è possibile agire nei confronti della società controllante per ottenere l'intero della maggior imposta dovuta, nei confronti dei singoli soggetti controllati può essere richiesto solo una somma parametrata al tributo trasferito e fatto salvo per le eventuali compensazioni effettuate.

viene riconosciuta rilevanza, anche ai fini IVA, al rapporto di controllo societario ma, ciononostante, non determina la rilevanza giuridica e fiscale del gruppo in quanto tale.

La formazione di un gruppo societario, infatti, viene presa dal legislatore, in tal caso, come occasione per favorire la razionalizzazione del prelievo tributario: da un lato, si consente l'immediato recupero dei crediti di determinati soggetti che, seguendo un unico programma d'impresa, condividono il medesimo interesse economico; dall'altro, viene agevolato il soddisfacimento degli obblighi di natura formale posti in capo ai singoli soggetti passivi. Inoltre, come si è anticipato, il legame tra i soggetti facenti parte del gruppo societario, proprio in quanto consente l'accesso ai suddetti benefici, ha imposto al legislatore di prevedere anche una particolare responsabilità in termini di versamento dell'imposta dovuta complessivamente dal "gruppo".

In definitiva, il meccanismo di liquidazione dell'IVA del gruppo societario di cui al terzo comma dell'art. 73 del D.P.R. n. 633/1972, senza ripercuotersi in alcun modo sui requisiti e sul funzionamento dell'IVA, consiste esclusivamente in un procedimento contabile relativo alle liquidazioni periodiche dei membri del gruppo, in virtù del quale l'imposta finale dovuta dal gruppo viene calcolata sulla base dei singoli saldi trasferiti da ciascun membro nei confronti dell'entità controllante, con il vantaggio – meramente finanziario – di poter così effettuare la compensazione delle singole posizioni IVA dei partecipanti.

2. La liquidazione dell'IVA di gruppo nazionale e l'IVA di gruppo europea: considerazioni sul "recepimento" della normativa eurounitaria.

Una volta chiarito in cosa consiste il procedimento opzionale previsto dalle disposizioni di cui all'art. 73, comma 3, del Decreto IVA ed al relativo decreto attuativo, appare opportuno analizzare il rapporto intercorrente tra la normativa nazionale e quella eurounitaria stabilita dall'art. 11 della Direttiva IVA, al fine di verificare se la prima possa essere considerata o meno il recepimento interno della seconda.

In primo luogo, sembra utile ricordare che l'art. 73, comma 3, del D.P.R. n. 633/972 è stato inserito nell'ordinamento giuridico nazionale dall'art. 1 del D.P.R. n. 24/1979⁹⁴, col quale era stata attuata la legge delega relativa all'armonizzazione della normativa interna in materia di IVA con la rispettiva disciplina unionale. Ed infatti, la relazione al disegno di legge delega sottolineava specificamente la necessità dell'adeguamento della disciplina nazionale alla normativa eurounitaria, compresa quella relativa al regime del Gruppo IVA. Un ulteriore indizio di quanto appena detto è possibile rilevarlo nel dato temporale in cui la legge delega era stata introdotta, ossia appena dopo l'intervento di modifica del 1978 avente ad oggetto la Sesta Direttiva IVA.

⁹⁴ Per l'appunto, rubricato "*Disposizioni integrative e correttive del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, anche in attuazione della delega prevista dalla L. 13 novembre 1978, n. 765, riguardante l'adeguamento della disciplina dell'I.V.A. alla normativa comunitaria*".

Ebbene, alla luce di quanto detto, è possibile affermare che l'art. 73, comma 3, del Decreto IVA fosse stato introdotto, nelle intenzioni del legislatore delegato, quale norma attuativa di un'opzione prevista dalla Sesta Direttiva.

In tal senso, è possibile richiamare alcuni provvedimenti dell'Amministrazione finanziaria la quale, dopo aver puntualizzato che il recepimento era stato effettuato solo parzialmente e da un'ottica meramente procedimentale (atteso che veniva preservata l'autonomia giuridica dei soggetti interessati), aveva sottolineato che *“la disciplina prevista dai cennati provvedimenti prende le mosse dall'art. 4, punto 4, comma 2 della sesta direttiva comunitaria, senza tuttavia accogliere il principio fondamentale in esso contenuto, consistente nel riconoscimento giuridico e fiscale della unitarietà del soggetto passivo in presenza di soggetti giuridicamente indipendenti, ma vincolati fra loro da rapporti economici ed organizzativi”*⁹⁵.

Infatti, malgrado – come visto nel precedente capitolo – il legislatore unionale avesse chiesto ai Paesi membri di introdurre nei relativi ordinamenti nazionali una disciplina IVA che riconoscesse il gruppo societario quale soggetto passivo autonomo rispetto ai propri membri – cosicché i singoli componenti del gruppo arrivassero a perdere la propria soggettività ai fini dell'IVA e, conseguentemente, venisse sancita l'irrilevanza ai fini del citato tributo indiretto delle operazioni realizzate all'interno del

⁹⁵ Circolare Ministeriale 28 febbraio 1986, n. 16 (in banca dati *fisconline*). Nello stesso senso, si v. la Risoluzione n. 347/E del 6 novembre 2002, in *Corr. trib.*, 2003, 241, commentata da R. FANELLI, *Le società estere non possono partecipare all'IVA di gruppo*. Più recentemente, poi, vi è la Risoluzione n. 232/E del 6 giugno 2008 (in banca dati *fisconline*), nella quale è scritto che la possibilità per la società controllante di un gruppo societario di presentare la dichiarazione IVA e di effettuare i relativi versamenti ai sensi dell'art. 73, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 *“trova fondamento nell'art. 11 della direttiva del Consiglio dell'Unione Europea 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE ...”*.

Gruppo IVA e, quindi, la rilevanza delle sole transazioni effettuate con soggetti terzi esterni al consolidamento – il legislatore nazionale aveva fatto proprio tale invito solo in modo limitato e, per giunta, solo da un punto di vista procedurale⁹⁶ e finanziario⁹⁷, evitando invece di metter mano alla disciplina sostanziale della soggettività tributaria delle entità rientranti nel perimetro di consolidamento. Soggettività che, difatti, viene mantenuta da ogni singolo soggetto membro invece che essere attribuita al gruppo nel suo complesso⁹⁸.

Tuttavia, parte della dottrina⁹⁹ ha correttamente considerato che, nonostante dalla disciplina di cui all'art. 73, comma 3, del Decreto IVA e al relativo decreto ministeriale d'attuazione non scaturisse l'attribuzione al gruppo societario dell'autonomia soggettiva ai fini dell'IVA rispetto a quella dei singoli membri dello stesso, era comunque possibile riconoscere la sussistenza di una effettiva reciprocità tra le posizioni IVA del gruppo e quelle dell'Erario.

⁹⁶ G. MARINO, *La relazione di controllo nel diritto tributario*, cit., 250-252; A. GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996, 363.

⁹⁷ Sul punto, A. LOVISOLO, *L'imposizione dei gruppi di società: profili evolutivi*, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Atti del Convegno, *I settanta anni di "Diritto e pratica tributaria"* (Genova, 2-3 luglio 1999) coordinati da V. UCKMAR, Padova, 1985, 328 ss., sostiene che il sistema funzionerebbe solo per mezzo della compensazione dei debiti e crediti d'imposta individuali dei singoli soggetti membri relativamente alle operazioni IVA da ciascuno di essi realizzato nel corso dell'esercizio fiscale.

⁹⁸ P.M. TABELLINI, *Gruppi di società nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv., Sez. Comm.*, VI, Torino, 1991, 443; A. GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, cit. 379; A. LOVISOLO, *Gruppo di imprese e imposizione tributaria*, cit., 19; A. COMELLI, *IVA comunitaria e IVA nazionale*, cit., 865.

⁹⁹ Secondo B. LIBONATI, *Il "gruppo" di società nella legge recente sull'IVA*, cit., 173, il meccanismo di liquidazione dell'IVA di "gruppo" si caratterizza per la propensione, almeno per quanto riguarda la liquidazione IVA e con specifiche peculiarità, ad andare oltre l'apparenza della personalità giuridica delle singole società. Inoltre, per M. GIORGI, *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005, 136, la normativa di cui si tratta introduce una eccezione, anche se in modo parziale, rispetto ai principi di soggettività, disponendo un procedimento unitario di compensazione e versamento dell'imposta ad opera della società controllante.

Difatti, ai sensi del secondo comma dell'art. 4 del D.M. n. 11065/1979, è riconosciuto in favore della società controllante l'utilizzo del credito d'imposta derivante dalla compensazione infragruppo. Ed è proprio la sola controllante ad essere onerata del pagamento del tributo indiretto dovuto dal gruppo di appartenenza, con la conseguenza che la stessa risulta essere anche l'unico soggetto responsabile, in termini di sanzionabilità, per l'eventuale omissione¹⁰⁰. Per la stessa ragione, il membro controllante è l'unico soggetto legittimato a promuovere l'istanza di rimborso per il credito IVA del gruppo nel suo complesso. Ebbene, dal momento che i singoli membri controllati, per mezzo della traslazione della propria posizione IVA in capo all'entità controllante, si svincolano dall'obbligo di procedere ai versamenti dell'imposta¹⁰¹,

¹⁰⁰ Nella Risoluzione n. 103/E del 9 maggio 2003 (in banca dati *fisconline*), contenente chiarimenti in materia di condoni fiscali previsti dalla Legge Finanziaria per il 2003 (L. 27 dicembre 2002, n. 289), l'Agenzia ha specificato che, in caso di partecipazione alla liquidazione dell'IVA "di gruppo", alle società controllate può essere ingiunto il pagamento solo dell'imposta periodica o a conguaglio non versata che sia stata effettivamente trasferita alla controllante. In buona sostanza, l'imposta il cui versamento è stato omesso (dalla controllante) può essere iscritta a ruolo, per l'intero, solo nei confronti della controllante stessa, mentre le controllate sono solidalmente responsabili nei limiti della sola imposta trasferita e per la parte non assorbita dalle compensazioni infragruppo.

Per quanto riguarda i profili sanzionatori, invece, la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 6 febbraio 2001, n. 16/E (in banca dati *fisconline*), ha precisato come la società controllata, dal canto suo, potrà essere sanzionata qualora ometta di effettuare il trasferimento del saldo periodico o comunichi alla controllante dati errati, mentre, relativamente alle sanzioni amministrative comminate a seguito del mancato versamento dell'imposta, sembrerebbe da escludere la responsabilità solidale della società controllata. Il legislatore, infatti, quando ha voluto prevedere la solidarietà nel pagamento della sanzione, lo ha fatto espressamente (cfr. art. 11 del D.Lgs. n. 472 del 1997). Nella fattispecie in esame, invece, manca del tutto un riferimento alla estensione delle sanzioni anche alle controllate, rimanendo la società controllante l'unico soggetto responsabile della violazione tributaria relativa all'omesso versamento dell'imposta. In tal senso si è espressa l'Agenzia delle Entrate che, con la citata Risoluzione n. 16E/2001, ha specificato che la responsabilità solidale della controllata, cui allude il secondo comma dell'art. 6 del D.M. 13 dicembre 1979, attiene al debito d'imposta e ai connessi interessi ma non si estende al pagamento della sanzione.

¹⁰¹ Fatta salva, come detto, l'ipotesi di mancato versamento della controllante che comporta una coobbligazione solidale, seppur, come visto, limitata all'imposta trasferita e non assorbita, anche in capo alle controllate trasferenti la propria posizione IVA.

nonché cedono in capo alla controllante il diritto a presentare istanza di rimborso, è possibile affermare con certezza la sussistenza di un vero e proprio trasferimento, a titolo definitivo¹⁰², del debito o del credito d'imposta in favore della società capogruppo¹⁰³. Ad ulteriore conferma della sussistenza di detto trasferimento vi è, inoltre, l'esplicito tenore letterale adottato dal già richiamato D.M. n. 11065/1979.

In altri termini, dunque, sulla base della normativa analizzata, si evince che la liquidazione dell'IVA di gruppo non determina una mera surroga al versamento o all'incasso in cui la posizione di debito o credito ai fini del tributo indiretto dei membri controllati rimanga giuridicamente in capo a questi ultimi, bensì si realizza la situazione secondo cui la società controllante – in virtù dell'accentramento presso di sé di tutte le posizioni debitorie o creditorie dei soggetti dalla stessa controllati, alle quali si aggiunge poi la propria posizione IVA – diventa l'unico soggetto legittimato a rapportarsi con l'Amministrazione finanziaria relativamente all'imposta complessivamente dovuta, a debito o a credito, dal gruppo stesso¹⁰⁴. In buona sostanza, quindi, lontani dal violare il principio della soggettività tributaria, che rimane inderogabilmente in capo ad ogni singolo soggetto pur membro del gruppo, con il

¹⁰² Ed invero, con la Risoluzione n. 221/E del 9 luglio 2002 (in banca dati *fisconline*), l'Amministrazione finanziaria ha negato che una società controllata possa trasferire una parte del proprio credito IVA alla controllante e servirsi della parte residua per compensare orizzontalmente *ex art. 17*, D.Lgs. n. 241 del 1997, le altre imposte ed i tributi dovuti, sul presupposto che la società capogruppo è il solo soggetto legittimato ad effettuare la compensazione ai sensi del citato art. 17 dell'eccedenza di credito di gruppo.

¹⁰³ In tema, M. BASILAVECCHIA, *Situazioni creditorie del contribuente e attuazione del tributo. Dalla detrazione al rimborso nell'imposta sul valore aggiunto*, ed. provv., Pescara, 2000, 99-100, sottolinea, in favore della tesi dell'effettivo trasferimento del credito o del debito IVA alla società controllante, che l'eventuale credito d'imposta scaturente dalla liquidazione infragruppo deve essere considerato come un vero e proprio credito del gruppo e, conseguentemente, non più attribuibile ai singoli membri del gruppo stesso.

¹⁰⁴ Cfr. G. GIRELLI, *La compensazione tributaria*, Milano, 2010, 138.

meccanismo della liquidazione dell'IVA di gruppo si instaura un rapporto di reciprocità tra le obbligazioni IVA relative al gruppo societario – rappresentate complessivamente dalla società controllante – e quelle vantate dall'Erario¹⁰⁵.

Alla luce di dette circostanze, parte della dottrina si era schierata in favore della tesi secondo la quale il legislatore italiano, con l'introduzione della procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo (c.d. "*VAT Consolidation*"), si era limitato a tradurre con modalità particolarmente restrittive¹⁰⁶ il dettato normativo di cui all'art. 4, par. 4, comma secondo, della Sesta Direttiva, la quale disponeva, come visto nel primo capitolo, il riconoscimento di un'autonoma soggettività del Gruppo IVA (c.d. "*VAT Group*")¹⁰⁷.

Tale tesi è stata, però, smentita ufficialmente sia dal governo nazionale sia dall'Amministrazione finanziaria, nonché poi dalla Corte di Cassazione e dalla Corte di Giustizia e, da ultimo, dallo stesso legislatore italiano.

¹⁰⁵ In tal senso, vedasi G. GIRELLI, *Per la liquidazione dell'IVA di gruppo la controllante può essere una società di persone*, in *Corr. trib.*, 2016, 1373.

¹⁰⁶ Così, V. FICARI, *Liquidazione congiunta dell'IVA ex art. 73 D.P.R. 633 e rilevanza del gruppo di società*, cit., 156.

¹⁰⁷ Per M. GRANDINETTI, *L'Iva di gruppo tra esigenze di armonizzazione europea e profili di diritto interno*, cit., 868, le differenze di base esistenti tra il regime nazionale e il regime europeo dell'IVA di gruppo portano a sostenere che il legislatore nazionale non abbia dato attuazione alla Direttiva europea, nonostante le affermazioni dell'Amministrazione finanziaria fossero di segno contrario. In favore di detta tesi, si evidenzia la diversa *ratio* a cui tendono i due regimi, in quanto mentre la normativa europea ha l'obiettivo di creare un unico soggetto passivo IVA, la normativa interna intende conseguire una mera compensazione delle posizioni debitorie e creditorie di ciascun soggetto appartenente al gruppo. Sul punto, invece, M. GIORGI, *I limiti della normativa nazionale sull'Iva di gruppo sono compatibili con i principi comunitari*, in *Corr. trib.*, 2008, 2280, afferma che le differenze tra il regime nazionale e quello europeo sono indice di un "*pessimo recepimento piuttosto che un indice del non recepimento*" della normativa unionale.

Ed invero, l'Amministrazione finanziaria aveva mutato l'orientamento in precedenza espresso¹⁰⁸, a seguito del procedimento di infrazione n. 2002/5456 avviato dalla Commissione europea nei confronti dello Stato italiano che, tuttavia, non concerneva la derivazione europea della disciplina nazionale¹⁰⁹. Su questo punto, difatti, si era pronunciato ufficialmente il governo italiano in due diversi casi ove, dopo aver sottolineato le diversità tra il regime dell'IVA di gruppo previsto dal Decreto IVA ed il Gruppo IVA disciplinato dalla Direttiva IVA¹¹⁰, aveva espressamente preso posizione nel senso del mancato recepimento della Direttiva IVA nell'ordinamento interno.

Ma a dirimere ogni dubbio circa la tesi della mancata attuazione, da parte dell'Italia, del Gruppo IVA disciplinato dalla Sesta Direttiva, è stata senza dubbio la sentenza della Corte di Giustizia del 22 maggio 2008, causa C-162/07, *Ampliscientifica*¹¹¹ e la conseguente sentenza della Corte di Cassazione del 13 marzo

¹⁰⁸ Vedi nota 95.

¹⁰⁹ Cfr. Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 22/E del 21 febbraio 2005, in banca dati *fisconline*.

¹¹⁰ Il governo italiano ha espresso tali posizioni sia nella lettera del 24 luglio 2003 in risposta al procedimento di infrazione n. 2002/5456 sia nell'udienza del caso *Ampliscientifica v. Agenzia delle Entrate* (punto 22 della motivazione), discusso davanti alla Corte di Giustizia e deciso, come già detto, dalla sentenza del 22 maggio 2008, C-162/07.

¹¹¹ CGCE, 22 maggio 2008, causa C-162/07 in *Dir. prat. trib.*, 2009, II, 989, con commento di C. RICCI, *Iva di gruppo: la mancanza di soggettività salva la normativa italiana dalla censura comunitaria*. In tale sede, come in parte esaminato nel capitolo I del presente lavoro, i giudici europei erano stati chiamati a pronunciarsi, in via pregiudiziale ex art. 267 TFUE, sulla compatibilità con l'art. 4, par. 4, comma 2, della Sesta Direttiva IVA e, comunque, con i principi di neutralità, proporzionalità e di divieto di abuso del diritto, dei limiti temporali previsti dal legislatore nazionale per accedere al regime di liquidazione dell'IVA di gruppo. I giudici europei, pur pronunciandosi in merito alle questioni poste, avevano rimesso alla Corte di Cassazione (giudice *a quo*) il compito di valutare se il regime di liquidazione dell'IVA di gruppo di cui all'art. 73, comma 3, del Decreto IVA fosse o meno l'attuazione del regime del Gruppo IVA di cui all'art. 4, par. 4, comma 2, della Sesta Direttiva IVA. In particolare, la Corte di Giustizia, relativamente alla prima questione rimessa dalla Corte di Cassazione, dopo aver ricordato che la trasposizione nel diritto interno dell'art. 4, par. 4, comma 2, della Sesta Direttiva era subordinato alla previa consultazione del Comitato IVA (obbligo non rispettato dallo Stato italiano),

2009, n. 6105¹¹², ove è stato espressamente affermato che il regime di liquidazione dell'IVA di gruppo di cui all'art. 73, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 non costituisce attuazione dell'art. 4, par. 4, comma 2, della Sesta Direttiva, attesa la differente *ratio* a cui tendono le due disposizioni, quella europea e quella interna, poiché la prima ha l'obiettivo principale di creare un unico soggetto passivo IVA, mentre con la seconda s'intende conseguire una compensazione delle posizioni creditorie e debitorie di ciascun soggetto passivo IVA.

Come sottolineato da alcuni Autori¹¹³, alla presa di posizione della Corte di Giustizia nella predetta sentenza, non devono, tuttavia, essere state estranee né la considerazione che lo Stato italiano avesse affermato di non aver inteso recepire la norma eurounitaria, né la considerazione che lo Stato italiano non avesse effettuato la previa ed obbligatoria consultazione del Comitato IVA prevista dalla Direttiva¹¹⁴.

hanno specificato che il regime del Gruppo IVA previsto dalla predetta Direttiva presuppone necessariamente il riconoscimento del gruppo di imprese quale un autonomo ed unico soggetto passivo d'imposta, a cui venga assegnato un unico numero di partita IVA. Con riguardo, invece, alla seconda questione, la Corte di Giustizia ha stabilito la compatibilità con i principi di neutralità, proporzionalità e di divieto di abuso del diritto, dei limiti temporali posti dal legislatore nazionale per accedere al regime di liquidazione dell'IVA di gruppo.

¹¹² In banca dati *fisconline*. Con tale sentenza, i giudici di legittimità hanno integralmente accolto le valutazioni operate dai giudici europei, a cui era stata rinviata, come detto, la questione pregiudiziale circa la compatibilità con l'art. 4, par. 4, comma 2, della Sesta Direttiva e, comunque, con i principi di neutralità, proporzionalità e di divieto di abuso del diritto, dei limiti temporali posti dal legislatore nazionale per accedere al regime di liquidazione dell'IVA di gruppo di cui all'art. 73, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 e al D.M. n. 11065/1979.

¹¹³ M. GIORGI, *I limiti della normativa nazionale sull'Iva di gruppo sono compatibili con i principi comunitari*, cit., 2276 ss., aggiunge che la Corte di Giustizia, peraltro, non era stata portata a conoscenza delle affermazioni con cui l'Amministrazione finanziaria aveva espressamente affermato che il regime di liquidazione dell'IVA di gruppo nazionale prendeva le mosse dalla facoltà prevista dalla Direttiva europea.

¹¹⁴ Ed infatti, la violazione di norme procedurali che gli Stati membri devono seguire per introdurre norme che incidano sul funzionamento dell'IVA implica l'illegittimità della norma nazionale ai sensi dell'art. 249 del Trattato, il quale stabilisce l'obbligo per gli Stati membri di conformarsi a tutte le

In ogni caso, un'ulteriore conferma del fatto che la disciplina della liquidazione dell'IVA di gruppo di cui all'art. 73, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 non costituisce attuazione della disciplina del Gruppo IVA di cui alla Sesta Direttiva, è giunta anche dal legislatore che, prima con l'articolo 13 della L. 11 marzo 2014, n. 23 – con cui aveva delegato il governo ad introdurre norme per “*l'attuazione del regime del gruppo ai fini dell'applicazione dell'IVA, previsto dall'articolo 11 della Direttiva 2006/112/CE*” (delega, poi, rimasta inattuata)¹¹⁵ –, poi con l'art. 1, comma 24, della L. 11 dicembre 2016, n. 232 (Legge di Bilancio 2017) ha, come si vedrà ampiamente nel successivo capitolo, finalmente introdotto nell'ordinamento nazionale il vero e proprio Gruppo IVA, in attuazione e recepimento della suddetta normativa eurounitaria.

Preso definitivamente atto, quindi, che il regime di liquidazione dell'IVA di gruppo di cui all'art. 73, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 non rappresenta il recepimento di quanto previsto dalla normativa europea, tuttavia, non sembra potersi escludere che il legislatore nazionale si sia quantomeno “ispirato” a detta normativa e che, quindi, nell'applicare il regime di liquidazione dell'IVA di gruppo, l'interprete – in base all'obbligo di leale collaborazione derivante dall'art. 4, par. 3, TUE ed in base all'obbligo di interpretazione conforme di cui all'art. 288, par. 3, TFUE – debba prendere in considerazione quanto previsto dalla Direttiva IVA, tenendo conto, in

disposizioni della Sesta Direttiva, comprese quelle di carattere meramente procedurale. In tal senso, cfr. CGCE, 8 gennaio 2002, *Metropol*, C-409/99, in banca dati *fisconline*.

¹¹⁵ Sul punto, cfr. R. RIZZARDI, *IVA: legge delega con vista sulla direttiva e sul regolamento*, in *Corr. trib.*, 2014, 1167.

particolare, dei principi cardine del tributo quali il principio di neutralità¹¹⁶ e di proporzionalità¹¹⁷.

Ed infatti, tale obbligo acquista un sicuro rilievo proprio nei casi in cui la direttiva – non trasposta o, comunque, non correttamente trasposta nell’ordinamento nazionale – non sia idonea a produrre effetti diretti o comunque non sia invocabile riguardo ai rapporti tra privati. L’interpretazione conforme del diritto nazionale conduce, infatti, a “far cedere” tale diritto, così da adattarlo, se possibile¹¹⁸, alle disposizioni della direttiva inattuata. Ed infatti, i giudici europei, in più occasioni¹¹⁹, hanno precisato che tutto il diritto nazionale, e non solo quello adottato per attuare le prescrizioni di una direttiva, vada interpretato e, conseguentemente, applicato, alla luce

¹¹⁶ In tema, si evidenzia come la Direttiva n. 2006/122/CE del 28 novembre 2006, al quinto considerando, riprendendo il preambolo della Prima Direttiva IVA, afferma che “*Un sistema d’Iva raggiunge la maggior semplicità e neutralità se l’imposta è riscossa nel modo più generale possibile e se il suo ambito d’applicazione abbraccia tutte le fasi della produzione e della distribuzione, nonché il settore delle prestazioni di servizi*”. Nello stesso senso, il settimo considerando dispone che “*Il sistema comune d’Iva dovrebbe portare, anche se le aliquote e le esenzioni non sono completamente armonizzate, ad una neutralità dell’imposta ai fini della concorrenza nel senso che, nel territorio di ciascuno Stato membro, sui beni e sui servizi di uno stesso tipo gravi lo stesso carico fiscale, a prescindere dalla lunghezza del circuito di produzione e di distribuzione*”.

¹¹⁷ Sul principio di proporzionalità vedasi, tra gli altri, A. MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell’Iva europea*, Pisa, 2013; A. MELONCELLI, *Il controllo di proporzionalità e la giurisprudenza comunitaria in materia fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, 779 ss.

¹¹⁸ U. VILLANI, *Istituzioni di Diritto dell’Unione Europea*, Bari, 2010, 272 ss., dopo aver specificato che l’interpretazione conforme rappresenta un rimedio alla mancata o inesatta attuazione di una direttiva, precisa come una tale interpretazione può operare nei limiti di una forzatura del diritto interno, al fine di conformarlo, in via interpretativa, alla direttiva, ma non può, comunque, condurre ad una interpretazione *contra legem* del diritto nazionale. L’A. osserva come formalmente, peraltro, il giudice non applica la direttiva, ma il diritto interno e questo, evidentemente, crea diritti e obblighi corrispondenti nei rapporti tra privati e a prescindere dal contenuto, più o meno completo, della direttiva e dalla esistenza di un obbligo di recepimento di essa.

¹¹⁹ Cfr., tra le tante, CGCE, 10 aprile 1984, *Van Colson e Kamann*, C-14/83, punto 26; CGCE, 13 novembre 1990, *Marleasing sa*, C-106/89, punto 8; CGCE, 25 febbraio 1999, *Carbonari*, C-131/97, tutte in banca dati *fisconline*.

del testo e dello scopo della stessa, in modo da conformarsi, per quanto possibile, al risultato da essa prescritto¹²⁰.

Proprio in virtù del suddetto obbligo di interpretazione conforme del diritto nazionale, quindi, si procederà ad esaminare gli aspetti più rilevanti e problematici della liquidazione dell'IVA di gruppo di cui all'art. 73, comma 3, del Decreto IVA.

3. L'ambito soggettivo di applicazione della liquidazione dell'IVA di gruppo.

Prima delle recenti modifiche operate dai commi 27 e 28 dell'art. 1 della L. n. 232/2016 (c.d. Legge di Bilancio 2017) e dal D.M. del 13 febbraio 2017, ai sensi del disposto di cui all'art. 73, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 ed all'art. 2 del D.M. n. 11065/1979, affinché si potesse optare per il regime della liquidazione dell'IVA di gruppo, occorre il concorso congiunto di tre requisiti:

1. le società controllate dovevano obbligatoriamente rivestire la forma giuridica di società di capitali (presupposto soggettivo);
2. la società controllante doveva avere il possesso di una partecipazione di controllo superiore al 50% del capitale delle controllate, escludendo a tal fine le azioni o quote prive del diritto di voto (presupposto di fatto);

¹²⁰ Sulla rilevanza dei principi espressi nelle Direttive europee e sull'influenza che essi hanno nelle interpretazioni delle disposizioni dei singoli Stati membri, si v., per tutti, P. MENGOZZI, *Il diritto della Comunità Europea*, Padova, 1990, 139 ss.; A. CELOTTO, *L'efficacia delle fonti comunitarie nell'ordinamento italiano*, Torino, 2003, 196 ss.; G. TESAURO, *Diritto Comunitario*, Padova, 2003, 195 ss..

3. il possesso della partecipazione di controllo doveva sussistere ininterrottamente fin dall'inizio dell'anno solare precedente a quello in relazione al quale si esercitava l'opzione per il regime di consolidato (presupposto temporale)¹²¹.

Per ciò che concerne il primo dei requisiti, in particolare, il novero dei soggetti ammessi a beneficiare della procedura in esame veniva circoscritto dall'art. 73, comma 3, ultimo periodo, citato e dell'art. 2 del D.M. del 13 dicembre 1979 alle sole società controllate che fossero società di capitali¹²². In questo senso, la C.M. n. 16 del 28 febbraio 1986¹²³ aveva specificato che erano “*ammesse alla particolare procedura in qualità di 'controllate' soltanto le società di capitali, con esclusione, quindi, delle società di persone, le quali sono da ritenersi altresì escluse dalla detta procedura anche quando assumono la qualità di controllanti*”. Dunque, tale interpretazione portava a concludere che tanto il soggetto capogruppo quanto i membri controllati dovessero “*essere società di capitali appartenenti ai tipi previsti*”¹²⁴ e, conseguentemente, che fossero escluse *tout court* dal campo di applicazione della liquidazione dell'IVA di gruppo le società di persone e gli enti privi di personalità giuridica.

¹²¹ Cfr. per tutti, P. CENTORE, *Codice Iva nazionale e comunitaria commentato*, Milano, 2012, sub art. 73 D.P.R. n. 633/1972. Come vedremo *infra*, il presupposto di carattere temporale è stato modificato ad opera dell'art. 1, comma 27, lett. a) della L. 11 dicembre 2016, n. 232 (Legge di Bilancio 2017).

¹²² Più precisamente, potevano accedere alla disciplina in questione soltanto le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata. La limitazione dell'applicabilità della procedura soltanto ad alcuni soggetti IVA veniva giudicata irragionevole con il funzionamento del sistema dell'imposta da M. GIORGI, *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, cit., 137-138.

¹²³ In banca dati *fisconline*.

¹²⁴ In questi termini, vedasi la già citata Risoluzione n. 347/E del 2002, in banca dati *fisconline*.

Sempre in ottica del presupposto soggettivo, poi, la Risoluzione n. 347/E del 2002 aveva escluso da tale procedura “*un soggetto non residente, sia pure costituito sotto forma societaria*”, anche qualora tale soggetto avesse nominato un proprio rappresentante fiscale nel territorio dello Stato.

Relativamente a tale ultima limitazione inerente i soli soggetti residenti in Italia, tuttavia, era sembrato evidente sin da subito come la stessa avesse determinato un’irragionevole differenza di trattamento fra la fattispecie nazionale e quella eurounitaria, atteso che l’esclusione di un gruppo in cui il soggetto capogruppo obbligato agli adempimenti fosse residente in altro Stato membro dell’Unione Europea implicava una limitazione dei benefici economici derivanti dalla compensazione delle reciproche posizioni IVA al solo gruppo costituito da società residenti nel territorio nazionale con una controllante *ivi* residente.

Proprio per tale evidenza, dunque, l’Agenzia delle Entrate, pronunciandosi nuovamente sul punto con la Risoluzione 21 febbraio 2005, n. 22/E¹²⁵, modificava parzialmente il precedente orientamento¹²⁶, puntualizzando che in virtù della *ratio* dell’art. 2 del D.M. del 13 dicembre 1979 – deputata a circoscrivere il beneficio dell’applicazione del regime della liquidazione dell’IVA di gruppo alle sole società di capitali – doveva ritenersi possibile allargare l’applicabilità del regime in esame a tutte le società di capitali, anche a quelle residenti in Paesi membri che, in forza delle

¹²⁵ In *Corr. trib.*, 2005, 975, con commento di P. PARISI, *Estensione dell’ambito soggettivo nell’IVA di gruppo*.

¹²⁶ Cfr. P. CENTORE, *IVA di gruppo “estesa” ai soggetti comunitari*, in *Corr. trib.*, 2007, 1375.

legislazioni degli Stati ove risiedono, assumono forme giuridiche equipollenti alle società di capitali di diritto italiano.

Acquistava, pertanto, assoluta importanza la verifica inerente tale condizione di equipollenza o pari rilevanza giuridica – che doveva essere effettuata alla luce di un esame comparativo della normativa vigente nel Paese di residenza della singola società estera con quella delle società di capitali disciplinate dal nostro ordinamento civile – nonché la verifica del possesso, da parte della società non residente, non solo degli altri due requisiti in precedenza già rilevati in tema di controllo, ma anche dell'avvenuta identificazione della stessa nel territorio italiano¹²⁷.

Con riferimento, invece, alla limitazione concernente l'applicabilità della liquidazione dell'IVA di gruppo alle società di persone, la questione è stata solo di recente sottoposta al vaglio¹²⁸ delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione che, con la sentenza 2 febbraio 2016, n. 1915¹²⁹, hanno dichiarato illegittima la tesi sostenuta dall'Amministrazione finanziaria di limitare l'accesso al regime di liquidazione dell'IVA di gruppo alle sole società controllanti che avessero la veste giuridica di società di capitali.

Nello specifico, le Sezioni Unite, dopo aver affermato che il diritto eurounitario non poteva essere utilmente invocato per la soluzione del punto controverso – atteso

¹²⁷ Identificazione che può avvenire, come noto, attraverso la presenza di una stabile organizzazione, la nomina di un rappresentante fiscale oppure, alternativamente, mediante l'identificazione diretta prevista dall'art. 35-ter del D.P.R. n. 633/1972.

¹²⁸ Cfr. Cass., ord. del 23 maggio 2014, n. 11451, in *Corr. trib.*, 2014, 2112, con nota di A. SANTI, *Alle sezioni unite l'esame dei limiti soggettivi per l'accesso alla procedura di gruppo*.

¹²⁹ In *Dir. prat. trib.*, 2016, II, 2129, con commento di P. CENTORE, *L'iva di gruppo tra norme interne e riforme unionali*. Per un commento a tale sentenza, vedasi anche S. DE MARCO, *L'interpretazione del limite soggettivo nell'IVA di gruppo: considerazioni a margine di Cass. SS.UU. n. 1915/2016*, in *Rass. trib.*, 2016, 736 ss..

che, come visto in precedenza, l'art. 73, comma 3, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, non costituisce recepimento dell'art. 11 della Direttiva IVA – hanno risolto la questione controversa attraverso l'applicazione del principio contenuto nell'art. 12 delle Preleggi – applicabile anche in ambito tributario, in base al quale l'interprete è obbligato ad attribuire alla disposizione oggetto di interpretazione il senso che risulta evidente dall'esame del tenore letterale delle parole¹³⁰ – nonché del principio della gerarchia tra le diverse fonti del diritto¹³¹.

Tuttavia, per effetto di tale pronuncia, l'esclusione dal regime di liquidazione dell'IVA di gruppo delle società di persone era “caduta” esclusivamente in favore delle società controllanti ma non anche per quelle controllate, in virtù della contraria disposizione di cui all'art. 2 del D.M. del 13 dicembre 1979. Tale esclusione, però, contrastava manifestamente non solo con i recenti orientamenti seguiti dalla Corte di Giustizia in materia di Gruppo IVA¹³² ma, in particolar modo, anche con il

¹³⁰ Ed invero, i Giudici di legittimità nella loro più ampia composizione hanno giustamente sottolineato che tanto l'art. 73, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, quanto l'art. 2 del D.M., n. 11065 del 13 dicembre 1979, facendo riferimento alla società controllante utilizzando i termini “*ente o società controllante*”, non affermano mai esplicitamente che le società di persone debbano essere escluse dall'alveo dei soggetti legittimati ad avvalersi del regime di liquidazione dell'IVA di gruppo in qualità di società controllanti, essendo ben possibile che le società di persone detengano quote o azioni di altre società.

¹³¹ L'interpretazione dell'art. 2 del D.M. del 13 dicembre 1979, n. 11065, contenuta nella risalente Circolare ministeriale del 28 febbraio 1986, n. 16/360711, difatti, oltre a non essere supportata da quanto espressamente previsto sia dalla normativa primaria che secondaria, non poteva essere ritenuta legittima alla luce dei criteri che regolano il rapporto tra le diverse fonti del diritto. Le circolari amministrative, infatti, non costituendo una fonte di produzione del diritto, non hanno la capacità di produrre alcun effetto innovativo dell'ordinamento giuridico in quanto trattasi di atti aventi mero contenuto interpretativo che, in ogni caso, alla luce del principio di gerarchia, non possono di certo prevalere su quanto espressamente previsto dalla legge.

¹³² In particolare, con quanto affermato nella pronuncia relativa alle cause riunite C-108/14 e C-109/14, *Larentia & Minerva e Marenave Schiffahrt* in precedenza esaminata. In detta sentenza, la Corte di Giustizia ha fatto propria la soluzione avanzata dall'Avvocato generale nelle proprie conclusioni (cfr. punti 81-82) sancendo la non necessità, per i soggetti che intendano fruire del regime dell'IVA di gruppo, di essere forniti di personalità giuridica, potendo pertanto accedervi anche le società di persone.

fondamentale principio di neutralità dell'imposta¹³³, in forza del quale è imposto un uguale trattamento verso qualunque soggetto che realizzi operazioni rilevanti ai fini dell'applicazione del tributo indiretto. Detto principio rappresenta, invero, uno dei pilastri del sistema unionale dell'IVA¹³⁴ e, impedendo agli Stati membri di trattare diversamente situazioni analoghe¹³⁵, costituisce altresì un insuperabile impedimento sia al fatto che merci della stessa tipologia – che, pertanto, risultano in concorrenza tra loro – siano destinatarie di un differente trattamento ai fini dell'imposta¹³⁶, sia al fatto che operazioni economiche analoghe – anche queste, dunque, in concorrenza tra loro – siano trattate in modo diverso sotto il profilo del tributo indiretto in virtù della veste giuridica con cui viene effettuata l'attività da cui dette operazioni trovano ragion d'essere¹³⁷.

La limitazione di carattere soggettivo prevista dall'art. 2 del D.M. n. 11065/1979, oltre a rivelare profili di contraddizione con quanto previsto dall'art. 73, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, come evidenziato correttamente dalle Sezioni Unite¹³⁸, non appariva compatibile con il predetto principio di neutralità, in quanto

¹³³ In questo senso si è espresso S. MORATTI, *La compatibilità dei requisiti per l'accesso all'iva di gruppo con i principi comunitari*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2009, 59.

¹³⁴ Cfr. per tutte, CGCE, 19 settembre 2000, *Schmeink & Cofreth e Strobel*, C-454/98, punto 59, in banca dati *fisconline*.

¹³⁵ Cfr. per tutte, CGCE, 11 giugno 1998, *Fischer*, C-283/95, punto 27, in banca dati *fisconline*.

¹³⁶ Cfr. per tutte, CGCE, 3 maggio 2001, *Commissione c/ Francia*, C-481/98, punto 22, in banca dati *fisconline*.

¹³⁷ Cfr. per tutte, CGCE, 16 settembre 2004, *Cimber Air*, C-382/02, punto 24, in banca dati *fisconline*.

¹³⁸ Nella citata sentenza n. 1915/2016, infatti, la Corte di Cassazione ha sottolineato che la normativa primaria attribuiva a quella secondaria unicamente il potere di decidere se introdurre o meno il regime di liquidazione dell'IVA di gruppo e di stabilire, eventualmente, con quali modalità le società che avessero optato per tale regime dovessero effettuare le dichiarazioni ed i versamenti, ma non anche il potere di restringere, dal punto di vista soggettivo, l'applicazione di tale regime alle sole società di capitali. Conseguentemente, con tale inciso, le Sezioni Unite hanno lasciato implicitamente intendere

idonea a creare un'inammissibile alterazione della concorrenza fra soggetti che operano nel medesimo mercato.

Proprio al fine di evitare una disparità di trattamento fra soggetti che operano in un medesimo mercato e che pongono in essere le medesime operazioni e, quindi, una violazione del principio di neutralità dell'IVA, il legislatore nazionale – con l'art. 1 della L. n. 232/2016 (c.d. Legge di Bilancio 2017) e il D.M. del 13 febbraio 2017 – ha esteso l'applicabilità del regime di liquidazione dell'IVA di gruppo alle società di persone *tout court* (e, quindi, non solo alle società di persone controllanti, ma anche alle società di persone controllate), modificando il disposto di cui all'art. 2 del D.M. n. 11065/1979.

4. Il requisito del controllo rilevante ai fini dell'opzione per la liquidazione dell'IVA di gruppo.

Una volta analizzato il primo dei presupposti fondamentali per l'accesso al regime della liquidazione dell'IVA di gruppo, risulta necessario concentrarsi congiuntamente sugli altri due requisiti già anticipati e inerenti alla nozione di controllo rilevante ai fini del regime in esame¹³⁹.

che i limiti di carattere soggettivo di cui all'art. 2 del predetto Decreto, devono ritenersi non applicabili anche alle società controllate.

¹³⁹ La disciplina dei gruppi societari e la nozione di controllo sono connesse tra loro, tanto da un punto di vista generico civilistico, quanto da un punto di vista prettamente tributario, anche in relazione alle particolari finalità seguite dal legislatore fiscale caso per caso nel Testo Unico relativamente alle imposte sui redditi, nonché con riguardo all'IVA, nel D.P.R. n. 602/1973 sulla riscossione; sul punto, per un commento specifico, vedasi, tra gli altri, A. FANTOZZI, *La nuova disciplina Ires: i rapporti di gruppo*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 489 ss.; F. DAMI, *I rapporti di gruppo nel diritto tributario*, Milano,

Come si è già detto, la possibilità di compensare l’IVA a credito o a debito tra le società facenti parte dello stesso gruppo societario non deriva dal riconoscimento in favore del gruppo medesimo di un’autonoma personalità giuridica e fiscale, bensì scaturisce unicamente dalla rilevanza che assume in campo tributario il rapporto di controllo societario¹⁴⁰. Invero, la società controllante non necessita solamente del possesso di una partecipazione di controllo maggiore al 50% del capitale sociale delle entità controllate – percentuale ai fini della quale non rilevano le quote o le azioni prive del diritto di voto –, ma occorre altresì che tale possesso sussista senza interruzioni a partire dal 1° luglio dell’anno solare precedente¹⁴¹ a quello relativamente al quale si accede al regime della liquidazione dell’IVA di gruppo.

In buona sostanza, dunque, non è il gruppo societario considerato quale autonomo soggetto giuridico e fiscale ma la relazione di controllo societario a determinare la possibilità dell’esercizio dell’opzione inerente il regime della liquidazione dell’IVA di gruppo¹⁴².

2011, 67 ss.; A. GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, cit., 372 ss.; B. LIBONATI, *Il “gruppo” di società nella legge recente sull’IVA*, cit., 173 ss.; I. SANGIORGIO, *La rilevanza fiscale del controllo societario*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 1329.

¹⁴⁰ Della medesima opinione, anche F. DAMI, *I rapporti di gruppo nel diritto tributario*, cit. 70; G. MARINO, *La relazione di controllo nel diritto tributario*, cit. 247, e A. LOVISOLO, *Gruppo di imprese e imposizione tributaria*, cit. 12.

¹⁴¹ Sul punto, si sottolinea come prima delle recenti modifiche effettuate ai sensi dei commi 27 e 28 dell’art. 1, della L. n. 232/2016 (c.d. Legge di Bilancio 2017) e dal D.M. del 13 febbraio 2017 al disposto dell’art. 73, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 e dell’art. 2 del D.M. n. 11065/1979, era stabilito che tale rapporto di controllo dovesse perdurare fin dall’inizio dell’anno solare precedente a quello di esercizio dell’opzione.

¹⁴² In virtù della rilevanza che il legislatore tributario ha riconosciuto in favore del rapporto di controllo societario è possibile condividere quella dottrina di diritto commerciale secondo cui non vi è un collegamento diretto tra “controllo” e “gruppo”, cosicché la sussistenza del primo non determina necessariamente la sussistenza del secondo. Sul punto, per quanto riguarda la dottrina tributaria si v. A. GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, cit. 363, ma spec. 65 ss.; in ambito commerciale, invece, si v., *ex multis*, F. GALGANO, *I gruppi di società*, Torino, 2001, 25 e 51; M.

Orbene, il concetto di controllo societario che assume rilevanza con riguardo al regime di liquidazione dell'IVA di gruppo, nonostante il riferimento al dettato di cui all'art. 2359 c.c.¹⁴³, acquista, invero, un significato specifico coerentemente alle particolari esigenze del diritto tributario, cosicché in dottrina è stato sottolineato che detto concetto di controllo societario si allontana in modo sostanziale da quello previsto dalla disciplina civilistica all'appena citato art. 2359 c.c.¹⁴⁴. Ed infatti, con riguardo a tale nozione, la disciplina di cui all'art. 73, comma 3, del Decreto IVA ne fornisce una definizione che riconosce prevalente importanza al rapporto patrimoniale fra le società, tant'è che detta normativa richiede esplicitamente che il controllo societario si basi sul possesso¹⁴⁵ delle quote o azioni dotate di diritto di voto per oltre la metà del capitale di un'altra società.

LAMANDINI, *Il "controllo". Nozioni e "tipo" nella legislazione economica*, Milano, 1995, 83 e 103; in precedenza A. PAVONE LA ROSA, *Le società controllate – I gruppi*, in *Trattato delle società per azioni*, diretto da G. E. COLOMBO, M. PORTALE, vol. II, Torino, 1991, 600 ss.

¹⁴³ Circolare n. 16 del 28 febbraio 1986 cit., ove, *expressis verbis*, si legge che “il legislatore nell'individuazione, ai fini in esame, della nozione di società controllata, sinteticamente indicata nell'art. 73 del decreto n. 633, ha indubbiamente fatto riferimento alla disciplina civilistica prevista per tali società dall'art. 2359 del codice civile nel testo introdotto dall'art. 6 della legge 7 giugno 1974, n. 216, anche se la stessa non è stata recepita ai fini Iva nella sua totalità”. Nello stesso senso, cfr. Circolare ABI, serie trib., n. 17 del 17-28 marzo 1990, nonché Circolare Assonime dell'11 febbraio 1980, n. 16.

¹⁴⁴ V. FICARI, *La dichiarazione*, cit. 494; B. LIBONATI, *Il "gruppo" di società nella legge recente sull'IVA*, cit. 174; A. LOVISOLO, *Gruppo di imprese e imposizione tributaria*, cit. 12; G. MARINO, *La relazione di controllo nel diritto tributario*, cit. 248; A. COMELLI, *Iva comunitaria e Iva nazionale*, cit. 865.

¹⁴⁵ Secondo E. BELLI CONTARINI, *Il requisito del controllo rilevante ai fini dell'opzione per l'Iva di gruppo*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 792, il concetto di “possesso” (delle azioni o delle quote) ripreso dalla disciplina interna ai fini della liquidazione dell'IVA di gruppo, in mancanza di disposizioni specifiche in senso contrario, neanche a livello sistematico, deve essere interpretato nell'accezione che ne dà la disciplina civilistica di cui all'art. 1140 c.c., il quale prevede che “il possesso è il potere sulla cosa che si manifesta in un'attività corrispondente all'esercizio della proprietà o di altro diritto reale”.

Ed infatti, relativamente alle tre forme di controllo individuate dalla disposizione civilistica appena richiamata, ai fini IVA, è certa l'inapplicabilità della seconda, ai sensi della quale viene riconosciuta rilevanza anche al c.d. controllo "di fatto", cioè a quello esercitato dalla società che possiede "*voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria*" di un'altra società. Trovano, invece, operatività sia la nozione di controllo c.d. "di diritto" prevista all'art. 2359, n. 1), c.c., che si realizza con il possesso di un numero di voti che consente di rappresentare la maggioranza richiesta per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria, sia quella di controllo c.d. "indiretto", definita anche "di secondo grado", derivante dal controllo realizzato dalla società controllante mediante l'interposizione di altre società a loro volta controllate dalla stessa¹⁴⁶.

Pertanto, occorre osservare come la norma fiscale individui sia i requisiti qualitativi sia quelli quantitativi, risultando possibile affermare che il legislatore tributario si sia concentrato più sugli effetti pratici del controllo che sui complicati concetti giuridici sottostanti a tale nozione. Quest'ultima è, infatti, deputata a soddisfare i bisogni di effettiva attuazione dell'art. 73, comma 3, del Decreto IVA, la cui *ratio* primaria è proprio quella di agevolare l'applicazione dell'imposta tra società collegate da un rapporto di dipendenza. In tal senso, la più autorevole dottrina ha osservato come non sia possibile e né, tantomeno, necessario individuare una nozione unitaria del rapporto di controllo tra diverse società¹⁴⁷.

¹⁴⁶ Cfr. Circ. n. 16 del 28 febbraio 1986, cit.

¹⁴⁷ In questo senso, B. LIBONATI, *Holding e investimenti*, Milano, 1959, 151 ss.; ID, *Il "gruppo" di società nella legge recente sull'IVA*, cit. 174; dello stesso avviso, M. LAMANDINI, *Il "controllo". Nozioni e "tipo" nella legislazione economica*, cit. 52 ss.; F. D'ALESSANDRO, *La nuova disciplina dei*

In buona sostanza, dunque, il legislatore tributario, nel predisporre la disciplina di cui all'art. 73, comma 3, del Decreto IVA, prende certamente spunto dalla normativa civilistica *ex art. 2359 c.c.*, ma solamente per quanto risulta utile e coerente all'attuazione della liquidazione dell'IVA di gruppo e, conseguentemente, a favorire il regime di compensazione tra le posizioni IVA a debito o a credito delle società interessate¹⁴⁸.

In ogni caso, è stata comunque osservata una certa assonanza concettuale tra la nozione di controllo di cui al terzo comma dell'art. 73 del Decreto IVA e quella prevista all'art. 2359, nn. 1) e 2), c.c.¹⁴⁹, ma sempre nell'ottica di attuare correttamente il sistema impositivo dell'IVA di gruppo. Difatti, sebbene sussista detta assonanza concettuale tra la nozione tributaristica e quella civilistica, è tuttavia palese come la norma *ex art. 2359 c.c.* presupponga un vero e proprio rapporto di dominio laddove, invece, la disposizione di cui all'art. 73, comma 3, del Decreto IVA si riferisca unicamente al rapporto patrimoniale.

Ed invero, il legislatore tributario, nel disciplinare il meccanismo di liquidazione previsto all'art. 73, comma 3, del Decreto IVA, ha inteso circoscriverne l'applicazione alle sole fattispecie facilmente riconoscibili, utilizzando una nozione di controllo societario il più chiara e puntuale possibile, cosicché tale controllo possa essere

gruppi di società (note esegetiche), in AA.VV., *La disciplina dei gruppi di società nella "novella" del 1974*, (a cura di) A. AMATUCCI, A. CANDI, F. D'ALESSANDRO, G. FANELLI, Milano, 1978, 111 ss.

¹⁴⁸ In tal senso, S. DONATELLI, *Il Gruppo di società nell'imposta sul valore aggiunto: rapporto di controllo e libertà di stabilimento*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2016, 57.

¹⁴⁹ Cfr. B. LIBONATI, *Il "gruppo" di società nella legge recente sull'IVA*, cit. 174; G. MARINO, *La relazione di controllo nel diritto tributario*, cit. 248. L'art. 2359 c.c., comma 1, n. 1) prevede che sono controllate "le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria"; e al n. 2) che si considerano controllate "le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria".

individuato senza alcuna difficoltà¹⁵⁰. In tal senso, si capisce il motivo per cui detta norma imponga un rapporto di controllo sia di natura amministrativa che patrimoniale: ed infatti, solo in questo modo è possibile assicurare che il controllo sia stabile ed effettivo¹⁵¹.

Ebbene, alla luce di quanto suesposto, con riguardo alla specifica nozione di controllo rilevante ai fini del tributo indiretto – la quale, in sostanza, determina un beneficio più per il contribuente che per l’Amministrazione finanziaria – ne deriva che, diversamente da quanto avviene relativamente all’art. 2359 c.c., in ambito di liquidazione dell’IVA di gruppo viene imposta una soluzione ermeneutica restrittiva del concetto di controllo societario¹⁵².

Le predette considerazioni, del resto, sono state *in parte qua* confermate anche dalla giurisprudenza¹⁵³ che ha evidenziato come la disciplina della liquidazione dell’IVA di gruppo non sia comparabile al fenomeno della tassazione di “gruppo” in materia di imposte dirette di cui al D.P.R. n. 917/1986, art. 117 e ss. (c.d. “consolidato nazionale”)¹⁵⁴ giacché, oltre a riguardare un differente prelievo tributario e ad essere

¹⁵⁰ Cfr. B. LIBONATI, *Il “gruppo” di società nella legge recente sull’IVA*, cit. 175; nello stesso senso, A. LOVISOLO, *Gruppo di imprese e imposizione tributaria*, cit. 16; G. MARINO, *La relazione di controllo nel diritto tributario*, cit. 249.

¹⁵¹ Si v. B. LIBONATI, *Il “gruppo” di società nella legge recente sull’IVA*, cit., 176.

¹⁵² Proprio per tale ragione, la giurisprudenza è rigida sul rispetto dei requisiti formali richiesti per l’accesso dal regime dell’IVA di gruppo. Sul punto, si v. Cass. Civ., 30 giugno 2009, n. 17707 (in banca dati *fisconline*), in occasione della quale è stato sancito che l’opzione per l’esercizio di detto regime deve obbligatoriamente risultare da una dichiarazione esplicita, non essendo sufficiente in tal senso il solo comportamento concludente.

¹⁵³ Cfr. Cass. SS.UU., 2 febbraio 2016, n. 1915 cit.

¹⁵⁴ Per un’analisi della disciplina del consolidato nazionale, vedasi, tra gli altri, C. RICCI, *La tassazione consolidata nell’IRES*, Torino, 2015.

diversamente strutturata, presuppone, inoltre, una del tutto difforme nozione di “controllo”.

Pertanto, la normativa nazionale in materia di liquidazione dell’IVA di gruppo – ossia, i già richiamati art. 73, comma 3, del Decreto IVA e D.M. del 13 dicembre 1979, n. 11065 – si è notevolmente allontanata da quanto previsto dalla disciplina unionale di cui all’art. 4 della Sesta Direttiva IVA: innanzitutto, in quanto la disciplina interna non riconosce in capo al Gruppo IVA un’autonoma soggettività fiscale ai fini IVA; in secondo luogo, in quanto la nozione di controllo seguita dalla disciplina nazionale differisce da quella eurounitaria, atteso che quest’ultima fa riferimento a vincoli di dipendenza tali da realizzare un vera e propria integrazione economico-organizzativa fra le società facenti parte del gruppo¹⁵⁵.

Orbene, come anticipato, l’art. 73, comma 3, del Decreto IVA e il relativo decreto ministeriale attuativo, per l’ammissione al regime della liquidazione dell’IVA di gruppo, prevedono, altresì, un requisito temporale, in forza del quale si necessita che il legame che vincola le società del gruppo – e cioè il possesso delle azioni o delle quote con diritto di voto superiore alla metà – sussista almeno “[d]al 1° luglio dell’anno solare precedente”.

In buona sostanza, dunque, a differenza di quanto previsto dal consolidato IRES di cui all’art. 120, comma 2, del TUIR, la condizione del possesso qualificato delle azioni o quote con diritto di voto superiore al 50% del totale prevista dal Decreto IVA deve sussistere senza interruzione fin dal 1° luglio dell’anno anteriore a quello in cui

¹⁵⁵ Così V. FICARI, *Liquidazione congiunta dell’IVA ex art. 73 D.P.R. 633 e rilevanza del gruppo di società*, cit. 157.

l'opzione per il consolidato IVA è stata esercitata. Alla base di tale disciplina nazionale vi è la necessità di evitare, per ragioni di cautela fiscale, che il regime della liquidazione dell'IVA di gruppo possa essere esercitato anche da gruppi societari vincolati solamente da legami temporanei e occasionali, così da scongiurare il rischio che il vantaggio derivante dalla compensazione delle posizioni IVA dei membri del gruppo venga sfruttato indebitamente¹⁵⁶.

Ed infatti, la *ratio* del regime in esame previsto per i gruppi societari consiste proprio nel dare rilevanza ai collegamenti patrimoniali sussistenti tra diverse società – in forza del possesso di partecipazioni qualificate al capitale sociale – i quali, anche in virtù della loro durata, costituiscono espressione di un unico centro decisionale, operativo ed organizzativo, meritevole di essere legittimato a fruire della compensazione tra le posizioni creditorie e debitorie IVA dei singoli membri.

In merito a tale requisito temporale previsto dall'art. 73 del Decreto IVA, si è discusso circa la sua compatibilità con i principi cardine del diritto europeo ed, in particolare, con i principi di neutralità, di proporzionalità e con il divieto di abuso del diritto in materia tributaria; e ciò, si evidenzia, a prescindere dalla questione (come visto *infra*, ormai pacifica) circa il recepimento o meno dell'art. 11 della Direttiva IVA da parte del legislatore italiano attraverso la disciplina della liquidazione dell'IVA di gruppo.

Quanto al principio di neutralità, difatti, il requisito temporale per l'accesso al regime di liquidazione dell'IVA di gruppo avrebbe potuto potenzialmente creare una

¹⁵⁶ In tema, si v. la Risoluzione 12 dicembre 1981, n. 333077, la Risoluzione 3 dicembre 1991, n. 491240 e la Risoluzione, 22 maggio 1992 n. 460060, tutte in banca dati *fisconline*.

discriminazione tra soggetti passivi IVA, in quanto consente (o impedisce) l'accesso al detto regime agevolato soltanto a taluni di essi e, quindi, avrebbe potuto incidere sull'equilibrio concorrenziale tra i diversi operatori. Su tale profilo, la Corte di Giustizia ha dichiarato la compatibilità della disciplina interna rispetto alla normativa europea collegando il principio di neutralità dell'imposta a quello di parità di trattamento tra soggetti che operano nel medesimo mercato¹⁵⁷.

Ed invero, la Corte di Giustizia ha avallato il sistema di esercizio dell'opzione relativa al regime fiscale speciale in esame in quanto esso è valido astrattamente per tutti i possibili soggetti interessati, i quali, pertanto, si trovano tutti nella stessa situazione, senza alcun vantaggio o svantaggio competitivo tra gli stessi. Il principio di neutralità, dunque, non si pone in contrasto con meccanismi selettivi che istituiscono *“una distinzione obiettivamente giustificata al fine di verificare la realtà economica dell'operazione giuridica”*¹⁵⁸.

In relazione al divieto di abuso del diritto in materia di IVA¹⁵⁹, sebbene non sia questa l'occasione per vagliare a fondo la corposa giurisprudenza europea¹⁶⁰, risulta

¹⁵⁷ Si evidenzia, difatti, che non vi è una definizione unitaria del principio di neutralità poiché questo è intrinsecamente collegato a diversi aspetti di funzionamento del sistema IVA che vanno necessariamente esaminati separatamente. Cercando di generalizzare, possono essere individuate almeno due prospettive fondamentali a seconda dello scenario di riferimento: uno è quello dei rapporti con la disciplina della concorrenza e l'altro è quello dei rapporti con la disciplina della detrazione. Entrambi gli aspetti, comunque correlati tra loro, giocano il proprio ruolo con riferimento alla creazione di un mercato interno nel quale vi sia la possibilità di instaurare un regime concorrenziale senza discriminazioni tra scambi interni e scambi internazionali.

¹⁵⁸ Cfr. CGCE, 22 maggio 2008, *Ampliscientifica S.r.l. c/ Agenzia delle Entrate*, C-162/07, punto 26, in banca dati *fisconline*.

¹⁵⁹ Per un'analisi dell'abuso del diritto nell'IVA, vedasi M. LOGOZZO, *L'abuso del diritto nell'IVA*, in *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, a cura di E. DELLA VALLE, V. FICARI, G. MARINI, Torino, 2016, 223.

¹⁶⁰ Tra le tante, si vedano: CGCE, 21 febbraio 2006, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd e County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise*, C-255/02

tuttavia utile rammentare che detto divieto si prefigge specificamente l'obiettivo di scongiurare che la normativa unionale venga sfruttata dagli operatori economici al fine di compiere attività abusive, ossia realizzate mediante operazioni di puro artificio, prive di sostanza economica e poste in essere al solo – ovvero, al principale – fine di ottenere un indebito vantaggio fiscale. Sul punto, la Corte di Giustizia ha agevolmente constatato la compatibilità della normativa italiana rispetto al divieto di abuso con riferimento alla previsione del periodo minimo di possesso della partecipazione delle società controllate¹⁶¹.

Risulta, invece, di grande interesse esaminare se il requisito temporale richiesto dalla normativa nazionale sia conforme al principio di proporzionalità alla luce del suddetto divieto di abuso del diritto. Bisogna, cioè, verificare se la condizione di accesso prevista dal Decreto IVA sia proporzionata¹⁶² con riguardo all'obiettivo cui la stessa normativa mira a realizzare, ossia scongiurare un utilizzo abusivo del regime di liquidazione dell'IVA di gruppo.

I giudici europei hanno, dunque, rilevato che il requisito temporale richiesto dalla disciplina interna fosse coerente al postulato della proporzionalità con riguardo specificamente allo scopo del contrasto alle frodi e alle condotte abusive, in quanto detta condizione è stata considerata sia idonea che adeguata al perseguimento

e CGCE, 21 febbraio 2008, *Ministero dell'Economia e delle Finanze contro Part Service Srl*, C-425/06, entrambe in banca dati *fisconline*.

¹⁶¹ Cfr. CGCE, 22 maggio 2008, *Ampliscientifica S.r.l. c/ Agenzia delle Entrate*, C-162/07, punto 30, in banca dati *fisconline*.

¹⁶² Il principio di proporzionalità presuppone la sussistenza di diversi mezzi alternativi idonei a realizzare il medesimo obiettivo e obbliga il soggetto agente ad utilizzare quello che consente di realizzare un equilibrio soddisfacente tra le posizioni contrastanti, nel rispetto dei criteri di idoneità, necessità e adeguatezza sanciti dai giudici europei (cfr., per tutte, CGCE, 9 marzo 1999, *Centros Ltd v Erhvervsog Selskabsstyrelsen*, C-212/97, punto 34, in banca dati *fisconline*).

dell'obiettivo anzidetto, nonché sufficientemente garante degli interessi dei soggetti coinvolti¹⁶³. Ad opinione della Corte di Giustizia, pertanto, la previsione del requisito del possesso ininterrotto delle azioni o quote rilevanti è sembrato un idoneo deterrente alle condotte abusive, poiché impedisce l'accesso al regime della liquidazione dell'IVA di gruppo alle società connesse tra loro in virtù di meri vincoli mutevoli o incerti, ovvero volontariamente costituiti per brevi periodi.

Tuttavia, si evidenzia che l'assenza di una clausola "di salvezza" che consenta agli interessati di provare l'effettivo e reale legame sussistente tra diversi soggetti e, quindi, di accedere al regime in esame anche in assenza del suddetto requisito temporale, non sembrerebbe del tutto conforme all'orientamento giurisprudenziale unionale secondo cui sono sproporzionate tutte quelle misure nazionali che impediscono o rendono praticamente impossibile al contribuente fornire la prova contraria in presenza di norme interne presuntive di frode o elusione fiscale¹⁶⁴.

In alternativa a detta misura, invero, il legislatore tributario potrebbe introdurre un obbligo di documentazione da parte dell'impresa circa l'effettiva opportunità dal punto di vista organizzativo e gestionale (oltre che fiscale) dell'articolazione di gruppo¹⁶⁵, oppure permettere, a certe condizioni, il superamento di detta – sebbene legittima – previsione antiabusiva come, peraltro, avviene ai fini delle imposte dirette.

¹⁶³ Cfr. CGCE, 22 maggio 2008, *Ampliscientifica S.r.l. c/ Agenzia delle Entrate*, C-162/07, punto 31, in banca dati *fisconline*.

¹⁶⁴ Tra le altre, si segnala CGCE, 17 luglio 1997, *A. LeurBloem v. Inspecteur der Belastingdienst*, C-28/95, par. 44, in banca dati *fisconline*. In dottrina, cfr. P. PISTONE, *Presunzioni assolute, discrezionalità dell'amministrazione finanziaria e principio di proporzionalità in materia tributaria secondo la Corte di giustizia*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, III, p. 91 ss..

¹⁶⁵ Una soluzione di questo tipo eviterebbe per i gruppi "virtuosi" la necessità di attendere il decorso del termine di cui si discute.

5. Le misure di tutela del credito erariale nella liquidazione dell'IVA di gruppo.

Si è visto che con la procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo il legislatore permette il trasferimento in capo all'ente o società controllante delle risultanze delle liquidazioni periodiche dell'imposta effettuate da parte delle singole società controllate, determinando in capo alla prima il correlato obbligo di effettuare sia le compensazioni fra i vari crediti e i debiti, sia i versamenti periodici, d'acconto o di saldo IVA, oltre che i relativi obblighi contabili e dichiarativi.

Per quanto riguarda l'aspetto procedimentale, giova sottolineare come malgrado ogni società facente parte del gruppo rimanga obbligata a presentare la propria dichiarazione – cosicché viene confermato che l'accesso al regime della liquidazione dell'IVA di gruppo non determina il venire meno dell'autonoma soggettività passiva con riguardo ai singoli membri del Gruppo IVA –, in capo alla entità controllante grava l'onere di presentare, nei termini previsti *ex lege*, il quadro riepilogativo delle liquidazioni periodiche relative agli altri membri del gruppo e il quadro riepilogativo delle liquidazioni periodiche delle società del gruppo con la distinta dei pagamenti periodici effettuati, nonché la comunicazione circa le garanzie prestate dai singoli membri con riguardo alle relative eccedenze di credito oggetto di compensazione e le garanzie prestate dalla entità controllante con riguardo all'eccedenza di credito relativa alla compensazione IVA effettuata all'interno del "gruppo".

Il soggetto obbligato a provvedere al pagamento del tributo indiretto è, pertanto, la società controllante, la quale vi provvede cumulativamente entro i termini ordinari e con riguardo all'intera posizione debitoria del gruppo. Allo stesso modo, anche il

pagamento dell'acconto dell'IVA di gruppo è onere della entità capogruppo, che vi provvede in ossequio ai criteri ordinari di pagamento, salvo che non vi siano state variazioni circa la composizione del gruppo societario.

L'esercizio del suddetto regime fiscale determina, quindi, un beneficio di natura finanziaria (equiparabile, nella sostanza, a quello che garantisce il c.d. procedimento di rimborso accelerato previsto dall'art. 38-*bis* del D.P.R. n. 600/1973), che consiste nella possibilità di pervenire ad un rapido rimborso dei crediti IVA vantati da una (o da alcune) delle società del gruppo, per effetto della compensazione con l'eventuale IVA a debito di altra (o altre) società del gruppo medesimo.

In ragione del rilevante beneficio che si ottiene dall'accesso al regime della liquidazione dell'IVA di gruppo, il legislatore nazionale si è preoccupato di tutelare le ragioni dell'Erario nelle ipotesi in cui uno dei membri del gruppo trasferisca un debito ovvero un credito IVA alla società capogruppo.

In quest'ultima fattispecie, infatti, la società capogruppo deve presentare le garanzie – prestate dalla controllata che le ha trasferito il credito – con riguardo alle posizioni creditore trasferite al gruppo e che sono state appositamente compensate all'interno dello stesso. Nello specifico, con riguardo alle garanzie obbligatoriamente prestate dalla capogruppo o dalle società da questa controllate in relazione ai crediti traslati e compensati nel perimetro dell'IVA di gruppo, il terzo comma dell'art. 6 del D.M. n. 11065/1979 prevede esplicitamente l'applicazione al caso di specie delle disposizioni sancite all'art. 38-*bis* del D.P.R. n. 633/1972. Di conseguenza, laddove la posizione di credito IVA facente capo ad un membro qualsiasi del gruppo sia trasferita in capo al gruppo stesso e oggetto di compensazione con i debiti degli altri membri, il

suddetto art. 6 impone che lo stesso credito debba essere appositamente garantito, in occasione della presentazione della dichiarazione annuale, ad opera della medesima società titolare del credito trasferito¹⁶⁶. In mancanza di tale garanzia, il succitato art. 6, al terzo comma, stabilisce che l'importo corrispondente all'eccedenza di credito oggetto di compensazione – quindi, relativamente alla sola parte del credito che ha permesso alla entità capogruppo di ridurre in misura corrispondente il debito IVA rientrante il perimetro del gruppo¹⁶⁷ – debba essere versato dalla stessa società titolare del credito trasferito in capo al gruppo nelle casse erariali entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale.

Ebbene, il richiamo operato dall'art. 6 del D.M. n. 11065/1979 alla disciplina dei rimborsi è di facile intuizione, atteso che l'utilizzo da parte della controllante di un proprio credito IVA (o del credito di una società controllata) per compensare il debito di un'altra società del gruppo produce, essenzialmente, gli effetti di un rimborso accelerato dell'IVA, ossia di un rimborso concesso senza un previo controllo sulla sua spettanza operato dall'Amministrazione finanziaria¹⁶⁸. Secondo la tesi sostenuta da quest'ultima, difatti, i contribuenti, optando per il regime di liquidazione dell'IVA di gruppo, ottengono un effetto addirittura più favorevole¹⁶⁹ rispetto alla ordinaria

¹⁶⁶ Inoltre, la stessa Amministrazione finanziaria, nella Risoluzione Ministeriale del 20 dicembre 1989, n. 636205 (in banca dati *fisconline*), ha chiarito che in capo alla società capogruppo grava anche l'obbligo di fornire apposita e separata garanzia per l'eventualità in cui l'eccedenza di credito di un membro del gruppo relativa ad un anno precedente venga, poi, compensata in un periodo d'imposta successivo.

¹⁶⁷ Chiarimenti sulle modalità di calcolo del credito da garantire sono fornite dalla citata Ris. Min. 20 dicembre 1989, n. 636205 (in banca dati *fisconline*).

¹⁶⁸ Cfr. S. FICOLA, B. SANTACROCE, *La liquidazione IVA di gruppo e la presentazione delle garanzie*, in *Corr. trib.*, 2015, 1871.

¹⁶⁹ Nella Risoluzione Ministeriale del 9 dicembre 1987, n. 365025 (in banca dati *fisconline*), l'Amministrazione finanziaria ha affermato che tramite l'applicazione della compensazione dell'IVA

procedura prevista per i rimborsi accelerati, in quanto in tal modo essi hanno il diritto di recuperare immediatamente i propri crediti – appunto, mediante compensazione con i debiti di altre società del gruppo – evitando i controlli e le lungaggini che contraddistinguono la disciplina dei rimborsi. Da qui, la necessità di assicurare all’Agenzia delle Entrate il recupero di quanto dovuto dal contribuente nelle ipotesi in cui, successivamente alla compensazione infragruppo, ne venga accertata la mancanza dei relativi presupposti.

In tale ottica, quindi, nel caso di mancata prestazione delle garanzie, la società (controllante o controllata) che cede il proprio credito IVA al gruppo è tenuta, secondo quanto previsto dall’ultimo periodo del terzo comma dell’art. 6 in esame, a versare nelle casse erariali l’importo corrispondente alle eccedenze di credito compensate, ovvero alla differenza tra crediti trasferiti e debiti trasferiti al gruppo. In difetto di tale versamento, si ritiene legittima, oltre all’azione di recupero dell’imposta indebitamente compensata, anche l’irrogazione della sanzione prevista per l’omesso versamento dell’IVA e ciò a prescindere da un controllo circa la spettanza o meno del credito utilizzato in compensazione, atteso l’avvenuto mancato pagamento dell’imposta nel termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale¹⁷⁰.

infragruppo il soggetto passivo IVA ottiene un rimborso “*iperaccelerato*” che, proprio per tale ragione, deve essere puntualmente garantito, con lo scopo di garantire il rientro, da parte del Fisco, delle somme “rimborsate” senza alcun controllo sostanziale.

¹⁷⁰ Sulle (incerte) conseguenze del mancato rilascio delle garanzie patrimoniali di cui al combinato disposto dell’art. 38-bis del D.P.R. n. 633/1972 e dell’art. 6 del D.M. n. 11065/1979, cfr. Cass. Civ., Sez. Trib., 20 ottobre 2010, n. 21515, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2011, 13 con nota di S. ARMELLA, *L’omessa presentazione della garanzia nel regime dell’IVA di gruppo non può essere sanzionata al pari di un’evasione* e Comm. Trib. Reg. Lombardia, 9 febbraio 2018, n. 532, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2018, 993 con nota di G. GIRELLI, *La necessaria prestazione delle garanzie patrimoniali nella liquidazione dell’IVA di gruppo: un approccio da ripensare?*.

Qualora, invece, la società controllata trasferisca alla controllante un debito IVA, l'art. 6, secondo comma, del D.M. 13 dicembre 1979 attribuisce in capo alla società controllata, in solidarietà con la controllante, la responsabilità per il pagamento delle imposte risultanti a debito dalle proprie liquidazioni periodiche o dichiarazioni (eventualmente) non versate dalla controllante.

Ed infatti, la previsione normativa del regime di responsabilità solidale tra i membri del gruppo con riguardo al versamento del tributo indiretto assicura, al tempo stesso, sia l'adempimento dell'obbligazione tributaria in favore dell'Erario, sia il superamento delle difficoltà derivanti dal mancato riconoscimento in capo al gruppo nazionale di un'autonoma soggettività passiva. Ad opinione della più autorevole dottrina¹⁷¹, difatti, l'instaurazione del regime di responsabilità solidale fornisce proprio una valida e puntuale alternativa all'attribuzione al soggetto unico della soggettività passiva ed il legislatore nazionale se ne è servito, per l'appunto, al fine di garantire la pretesa erariale circa il versamento dell'imposta, nonché di aggirare il mancato riconoscimento del gruppo quale unico ed autonomo soggetto passivo.

Orbene, dall'applicazione del regime di liquidazione dell'IVA di gruppo possono scaturire diverse fattispecie patologiche. Al fine di meglio chiarire il funzionamento del suddetto regime di responsabilità solidale tra i membri del gruppo, occorre distinguere due ipotesi: il caso del mancato versamento dell'IVA di gruppo da

¹⁷¹ Sul punto, si vedano A. FEDELE, *La solidarietà tra più soggetti passivi coinvolti nel prelievo*, in *La casa di abitazione tra normative vigenti e prospettive*, III, *Aspetti finanziari e tributari*, Milano, 1986, 508 e ss.; V. FICARI, *Liquidazione congiunta dell'IVA ex art. 73 D.P.R. 633 e rilevanza del gruppo di società*, cit., 160; da un punto di vista più generale, U. D'ALESSIO, *Osservazioni sulla rilevanza tributaria delle obbligazioni a struttura soggettiva plurima*, in *Dir. prat. trib.*, 1968, I, 8; A. FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968, 321 e ss..

parte del soggetto controllante ed il caso della rettifica delle dichiarazioni IVA dei singoli membri del gruppo (controllante o controllate). Il distinto esame di queste due diverse ipotesi si ritiene necessario in quanto dette fattispecie si concretizzano in due diverse fasi dell'attuazione della disposizione tributaria: la prima, nella fase di riscossione; la seconda, nella fase di accertamento.

Relativamente al primo dei casi prospettati, occorre capire se l'Amministrazione finanziaria – in ossequio all'esigenza di assicurare, al contempo, il soddisfacimento della pretesa creditoria del Fisco in ordine all'imposta dovuta nel complesso dal gruppo ed il rispetto del principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., secondo il quale ogni società dovrebbe contribuire a seconda della propria capacità contributiva manifestata – abbia la possibilità di esigere l'adempimento dell'obbligazione tributaria complessivamente dovuta – il cui versamento, tuttavia, sia stato omissso dalla società capogruppo – da qualsiasi delle società controllate solidalmente responsabili oppure solo da quelle società dalle cui rispettive dichiarazioni e liquidazioni periodiche emerge un debito d'imposta.

Il dato letterale dell'articolo 6, comma 2, del citato Decreto dispone che *“Le società controllate rispondono in solido con l'ente o società controllante delle somme o imposte risultanti dalle proprie liquidazioni periodiche o dalle proprie dichiarazioni e non versate dall'ente o società controllante”*.

Sul punto, la dottrina¹⁷² ha giustamente sottolineato come detta norma riconosce, in caso di inadempimento circa il versamento dell'IVA da parte della società

¹⁷² V. FICARI, *Liquidazione congiunta dell'IVA ex art. 73 D.P.R. 633 e rilevanza del gruppo di società*, cit. 161.

capogruppo, una differente ed autonoma rilevanza soggettiva ai singoli membri del gruppo. Il regime di responsabilità solidale opera, invero, solo laddove sia il soggetto controllante ad omettere il versamento dell'IVA di gruppo risultante dalle dichiarazioni dei singoli membri. In questa ipotesi, infatti, il secondo comma dell'art. 6 del Decreto IVA stabilisce la responsabilità per il versamento dell'imposta consolidata solidalmente anche alle società controllate.

Tuttavia, il legislatore nazionale, sempre allo stesso secondo comma dell'art. 6, ha previsto un limite a detto regime di responsabilità solidale tra le società controllate: è necessario, infatti, che il mancato versamento dell'IVA di gruppo comprenda le *“somme o imposte risultanti dalla proprie liquidazioni periodiche o dalle proprie dichiarazioni”*. Di talché, il regime di cui all'art. 6, comma 2, del Decreto IVA si applica esclusivamente alle società controllate che abbiano trasferito in capo al gruppo una posizione debitoria, essendo di conseguenza escluse quelle che hanno trasferito un'eccedenza di credito. Qualora la società controllante ometta il versamento del tributo, la pretesa erariale potrà essere rivolta interamente alla controllante medesima e, per la sola parte relativa al debito d'imposta trasferito, anche nei confronti dei soggetti controllati solidalmente responsabili con la capogruppo. Diversamente ragionando, si finirebbe, infatti, per estendere eccessivamente la responsabilità delle singole società controllate, andando di fatto contro la volontà del legislatore¹⁷³.

¹⁷³ Sul punto, F. DAMI, *I rapporti di gruppo nel diritto tributario*, cit. 70, ha sottolineato come detta limitazione scongiura qualsiasi rilievo circa il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.; nello stesso senso si è espressa l'Amministrazione finanziaria, cfr. Risoluzione del 6 febbraio 2001, n. 16 e Risoluzione del 25 ottobre 2007, n. 302, entrambe in banca dati *fisconline*.

Conseguentemente, laddove un'entità controllata fosse titolare di una posizione debitoria ai fini IVA, la stessa sarebbe solidalmente responsabile con la società capogruppo limitatamente alla sola parte dell'imposta consolidata che fa capo alla propria individuale dichiarazione – che, in mancanza del regime della liquidazione dell'IVA di gruppo, avrebbe dovuto versare personalmente – e non, invece, illimitatamente per l'intera imposta dovuta nel complesso dal gruppo societario.

Pertanto, è possibile individuare la sussistenza di tanti autonomi rapporti di responsabilità solidale – che vedono protagonisti la società controllante inadempiente, la singola società controllata (con riguardo al solo debito d'imposta derivante dalla propria dichiarazione) ed il Fisco – quante sono le entità controllate facenti parte del gruppo societario.

Ed infatti, il regime di responsabilità solidale illimitata avrebbe potuto trovare ragion d'essere solo qualora lo stesso legislatore avesse fatto riferimento ad una generale solidarietà passiva, senza, invece, predeterminare il *quantum* di responsabilità parametrato alle posizioni debitorie IVA riferibili ai singoli soggetti membri coobbligati in solido tra loro. Al contrario, la previsione legislativa che limita il regime di responsabilità solidale tra la società capogruppo e i singoli membri del gruppo con riguardo alle rispettive posizioni IVA manifesta in maniera palese che la *voluntas legislatoris* è, invece, proprio quella di evitare che tutti i membri del gruppo siano solidalmente responsabili per lo stesso debito d'imposta e, conseguentemente, di attuare un regime di responsabilità solidale limitato che, anche se inconsueto, risulta comunque legittimo tanto in ottica civilistica quanto, di conseguenza, in ottica fiscale.

Ebbene, la rilevanza riconosciuta alle posizioni IVA individuali dei singoli membri del gruppo consente, quindi, di escludere la sussistenza in capo alla società capogruppo tanto della capacità contributiva relativa al consolidamento societario nella sua interezza¹⁷⁴ quanto la dipendente responsabilità circa gli obblighi di liquidazione del tributo indiretto complessivamente dovuto dal gruppo stesso.

Per quanto riguarda i risvolti procedurali del suddetto regime di responsabilità, l'inadempimento dell'obbligo di versamento dell'IVA consolidata determina l'iscrizione a ruolo dei soggetti coobbligati e la conseguente emissione della cartella di pagamento, la quale può essere notificata anche ad uno solo dei coobbligati, mentre agli altri può essere inviata una semplice comunicazione. Ed infatti, la disciplina stabilita all'art. 11, comma 1, del D.L. n. 151/1991 – convertito con L. n. 202/1991 – dispone che l'ente preposto alla riscossione debba inviare una comunicazione a tutti gli altri soggetti coobbligati al fine di informarli della notifica della cartella di pagamento effettuata nei confronti di uno di loro con l'avviso che, qualora quest'ultimo non adempia nel termine stabilito, l'esecuzione potrà essere instaurata anche nei loro confronti¹⁷⁵. Lo stesso avviene nel momento in cui accade che la posizione IVA trasferita dal soggetto controllato non coincida con la dichiarazione presentata dalla capogruppo. In questo caso, infatti, in sede di liquidazione amministrativa dell'imposta ai sensi dell'art. 54-*bis* del Decreto IVA, l'Amministrazione finanziaria ridetermina l'imposta dovuta e invia la relativa

¹⁷⁴ Cfr. S. SCOTTI CAMUZZI, *La società con unico azionista come fenomeno tipico del gruppo societario*, in *Riv. soc.*, 1986, 465.

¹⁷⁵ F. TESAURO, *Istituzioni di Diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2009, 126; I. MANZONI, G. VANZ, *Il Diritto tributario*, Torino, 2008, 439.

comunicazione. Nell'ipotesi in cui detta situazione non venga regolarizzata e qualora ne derivi un debito d'imposta, il risultato del controllo automatizzato diviene definitivo e le relative somme dovute dal Fisco vengono iscritte a ruolo.

Per quanto riguarda il profilo sanzionatorio nelle ipotesi di omesso versamento dell'IVA consolidata, l'art. 6, comma 2, del D.M. più volte citato individua quale unico responsabile la società capogruppo. Conseguentemente, nessuna sanzione può essere irrogata alle singole società controllate con riguardo agli adempimenti (dichiarazione, liquidazione e versamento) omessi dall'entità controllante. Ed invero, gli unici obblighi che gravano sui singoli membri controllati del gruppo consistono nel trasferimento alla capogruppo dei saldi derivanti dalle proprie liquidazioni periodiche e nella sottoscrizione della propria dichiarazione¹⁷⁶.

Laddove, invece, in virtù della rettifica effettuata in occasione del controllo automatico della dichiarazione *ex art. 54-bis* del Decreto IVA, non derivi un obbligo di pagamento ma, per esempio, una riduzione del credito d'imposta, non si realizza la fattispecie di omesso versamento. Tuttavia, in capo alla società capogruppo che ha commesso la violazione potrà, comunque, essere irrogata la sanzione prevista all'art. 13, comma 1, del D.Lgs. 471/1997, secondo cui la sanzione per omesso versamento

¹⁷⁶ Sul punto, la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 6 febbraio 2001, n. 16/E (in banca dati *fisconline*), ha puntualizzato che i soggetti controllati potranno essere sanzionati solo nel caso in cui omettano di effettuare il trasferimento del saldo periodico ovvero qualora comunichino alla controllante dati inesatti. Per quanto riguarda, invece, le sanzioni amministrative comminate a seguito del mancato versamento dell'imposta, sembrerebbe da escludere la responsabilità solidale dei singoli soggetti controllati. Quando, infatti, il legislatore ha inteso disporre la responsabilità solidale circa il versamento della sanzione, lo ha fatto esplicitamente (cfr. art. 11 del D.Lgs. n. 472 del 1997). Nella fattispecie in esame, invece, manca qualsiasi riferimento alla estensione delle sanzioni anche alle controllate, rimanendo la società capogruppo l'unico soggetto responsabile della violazione tributaria relativa all'omesso versamento dell'imposta.

viene irrogata “*anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile*”. Detta sanzione trova, altresì, applicazione nelle ipotesi in cui venga liquidata una maggiore imposta ai sensi dell’art. 54-*bis* del Decreto IVA.

Relativamente al secondo dei casi prospettati, che si configura nelle ipotesi in cui il Fisco rettifichi, ai sensi degli artt. 54 e 55 del D.P.R. 633/1972, le dichiarazioni IVA dei soggetti controllati, la situazione è ben diversa. Nel caso di specie, difatti, non trova applicazione il regime di responsabilità solidale di cui all’art. 6, comma 2, del Decreto attuativo. Ed invero, detta norma si riferisce unicamente al caso in cui sia la società capogruppo ad omettere il versamento dell’imposta che deriva dalle liquidazioni periodiche e dalle dichiarazioni dei soggetti controllati nel periodo d’imposta relativo all’esercizio del regime della liquidazione dell’IVA di gruppo. Tale responsabilità solidale, infatti, opera solo nella fase della riscossione dell’imposta e non anche in sede di accertamento *ex art. 54* del Decreto IVA. Del resto, a differenza di quanto avviene, invece, nel regime dell’imposizione consolidata con riguardo all’IRES, una siffatta estensione della solidarietà con riguardo al regime di liquidazione dell’IVA di gruppo non troverebbe alcun fondamento normativo (né nel Decreto IVA né nel Decreto attuativo). Nel campo delle imposte dirette, infatti, il regime di responsabilità solidale dei soggetti controllati opera nelle ipotesi di maggiore imposta accertata relativamente alla società capogruppo derivante dalla rettifica effettuata sul proprio reddito imponibile ed, in più, per le somme dovute in forza dei controlli automatizzati di cui agli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. n. 600/1973 (cfr. art.

127, comma 2, lett. a), del TUIR). Con riguardo, dunque, all'imposizione diretta, è possibile notare come, diversamente da quanto previsto in ambito IVA, la normativa del TUIR si riferisce tanto alla fase dell'accertamento quanto a quella della riscossione. Come abbiamo visto in precedenza, invece, l'art. 6, comma 2, del Decreto attuativo fa riferimento unicamente all'ipotesi in cui la società capogruppo ometta il versamento dell'imposta consolidata.

Conseguentemente, i rilievi del Fisco circa le rettifiche della dichiarazione dell'IVA di gruppo devono essere effettuati unicamente nei confronti della società controllata, la quale è il solo soggetto responsabile della veridicità della dichiarazione e della correttezza dei dati inviati alla società controllante con riguardo al trasferimento della propria posizione IVA. Ed infatti, nel caso in cui la società controllata effettui un'indebita detrazione oppure ometta di dichiarare operazioni imponibili, nonostante ciò si ripercuota sull'IVA dovuta dal "gruppo" nel suo complesso, è solo la controllata e non anche la controllante a dover rispondere di tali violazioni. Le somme che potranno essere oggetto di recupero a tassazione da parte del Fisco, con riguardo ai soggetti controllati, potranno riferirsi sia all'imposta periodica che al conguaglio oggetto di trasferimento in capo al gruppo societario, per la parte che non è stata oggetto di compensazione effettuata dalla società controllante¹⁷⁷.

¹⁷⁷ Sul punto, si vedano la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 16 del 6 febbraio 2001 e n. 103 del 9 maggio 2003, entrambe in banca dati *fisconline*. Nello specifico, in occasione di quest'ultima, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che l'attività di recupero dell'ufficio deve essere limitata alle somme oggetto del trasferimento. L'eventuale rettifica, con conseguente iscrizione a ruolo dei coobbligati (per l'intero per la capogruppo e *pro quota* per le controllate), opera quale esercizio dell'attività di riscossione svolta dall'Agenzia delle Entrate, ma non ha ad oggetto l'esistenza o l'entità dei presupposti del tributo indiretto che, invece, attengono alla funzione di accertamento. Il regime della responsabilità solidale non si estende, dunque, alle conseguenze derivanti da una (eventuale) successiva attività di accertamento della dichiarazione IVA della controllata.

6. *La disciplina della liquidazione dell'IVA di gruppo a seguito delle recenti modifiche normative.*

Come anticipato, la Legge di Bilancio 2017¹⁷⁸, non solo ha introdotto nella normativa dell'IVA il nuovo Titolo V-*bis* che disciplina l'istituto del Gruppo IVA (*VAT Group*), ma ha anche aggiornato con alcune modifiche il regime di liquidazione dell'IVA di gruppo (*VAT Consolidation*) di cui all'art. 73, comma 3, del Decreto IVA, dando mandato al Ministro dell'Economia e delle Finanze di adeguare le vigenti disposizioni applicative¹⁷⁹. Ed infatti, in esecuzione di tale disposto, è stato emanato il D.M. 13 febbraio 2017 che ha in parte modificato il precedente D.M. 13 dicembre 1979, allineandolo all'ultimo intervento normativo che ha previsto un'ulteriore maggiore semplificazione.

In precedenza, si è già visto che grazie a tale recente intervento normativo, si è finalmente stabilito che possono accedere alla procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo – sia come controllante che come controllati – tutti gli enti e le società commerciali, ivi incluse, pertanto, anche le società di persone¹⁸⁰.

Inoltre, con riferimento al requisito temporale del controllo, necessario per accedere al regime *de quo*, si è previsto – in modo corrispondente, come vedremo, a quanto previsto per l'adesione al vero e proprio Gruppo IVA – che esso debba sussistere almeno dal 1° luglio dell'anno precedente a quello di esercizio dell'opzione

¹⁷⁸ Legge del 11 dicembre 2016, n. 232.

¹⁷⁹ Cfr. commi 27 e 28 dell'art. 1, L. n. 232/2016.

¹⁸⁰ Cfr. paragrafo 3 del presente capitolo.

e non più dall'inizio dell'anno solare precedente¹⁸¹. È stato in sostanza dimezzato il requisito temporale, richiesto ora solo per la maggior parte del periodo d'imposta precedente, in quanto dev'essere già verificabile fin dal primo giorno del settimo mese dell'anno.

In ottica procedurale, i recenti interventi hanno determinato la possibilità di esercitare l'opzione per la liquidazione dell'IVA di gruppo, da parte della società capogruppo, già con la dichiarazione presentata nell'anno solare a partire dal quale si intende instaurare tale regime. Ed invero, al fine di semplificare gli adempimenti necessari per l'accesso al regime dell'IVA di gruppo, il legislatore ha stabilito che la decisione circa l'esercizio della suddetta opzione sia comunicata dalla società capogruppo all'Amministrazione finanziaria direttamente in sede di dichiarazione annuale IVA presentata nell'anno solare a partire dal quale si intende instaurare detto regime e non più, invece, per mezzo del Modello specifico (Mod. Iva 26)¹⁸².

Inoltre, in occasione di tali novelle legislative in materia di liquidazione dell'IVA di gruppo, il legislatore ne ha approfittato per eliminare gli obsoleti richiami al Ministro delle Finanze, sostituendoli con quelli al Ministro dell'Economia e delle Finanze; nello stesso senso, sono stati, altresì, aggiornati i richiami alle dichiarazioni

¹⁸¹ Cfr. paragrafo 4 del presente capitolo.

¹⁸² Conseguentemente, nel Modello IVA è stato aggiunto lo specifico quadro VG. Tale nuovo quadro, denominato "*Adesione al regime previsto per le società commerciali controllanti e controllate*", è destinato solamente agli enti o società commerciali controllanti che intendono avvalersi della procedura di compensazione di gruppo con riguardo ad una o più società dalla stessa controllate che, come precisato nelle relative istruzioni, sono quelle in cui si partecipa senza interruzioni almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente. Detto quadro comprende due sezioni: nella prima devono essere indicati informazioni circa l'identità delle società controllate che partecipano alla compensazione ai fini IVA, la percentuale e la decorrenza del possesso e la sottoscrizione del legale rappresentante delle stesse; nella seconda sezione, invece, devono essere indicate le medesime informazioni circa le società che partecipano alla catena di controllo ai livelli intermedi, ma non entrano nella compensazione IVA.

e ai versamenti di cui agli artt. 27, 30 e 33 del D.P.R. n. 633/1972, i quali si basano, ora, sui versamenti periodici e sui versamenti derivanti dalla dichiarazione annuale e non più, invece, sulle dichiarazioni dei membri del gruppo.

Infine, giova sottolineare come sia stato eliminato il quarto comma dell'art. 4 del D.M. del 13 dicembre 1979, ai sensi del quale era richiesto che, in sede di liquidazione IVA effettuata dal soggetto controllato nell'apposita sezione dei registri IVA, fosse apposta la dichiarazione che *“il saldo è trasferito alla società controllante ... partita IVA n. ...”*. Ed ancora, in seguito alla nuova gestione informativa delle dichiarazioni annuali, il legislatore ha eliminato il primo periodo del comma 1 dell'art. 5 del suddetto Decreto, ai sensi del quale la società capogruppo era obbligata a presentare presso l'Ufficio IVA competente *“anche le dichiarazioni annuali delle società controllate, le quali, sottoscritte anche dal rappresentante dell'ente o società controllante, devono essere presentate, con i relativi allegati, a cura delle società controllate, anche all'Ufficio IVA competente nei confronti di ciascuna di esse”*.

Al contrario, è rimasto impregiudicato l'obbligo in capo ai soggetti controllati di indicare nelle rispettive dichiarazioni la denominazione ed il numero di partita IVA della società capogruppo. Allo stesso modo, l'obbligo in capo alla società capogruppo di inserire nella propria dichiarazione un prospetto analitico delle liquidazioni proprie e delle rispettive controllate, nonché dell'ammontare dei singoli versamenti e del calcolo dell'imposta da versare per l'anno ovvero quello dell'eccedenza detraibile, è stato aggiornato al fine di indicare nella dichiarazione della controllante anche l'ammontare complessivo dei versamenti eseguiti nel corso dell'anno e il calcolo dell'imposta da versare ovvero quello dell'eccedenza detraibile. Peraltro, l'art. 17 del

D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, prevede che proprio tale eccedenza detraibile possa essere oggetto di compensazione e, altresì, possa essere portata in detrazione nell'anno successivo ovvero chiesta a rimborso.

Capitolo III

Il Gruppo IVA

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. L'ambito soggettivo e territoriale del Gruppo IVA. - 3. Il controllo come elemento costitutivo del Gruppo IVA. - 3.1. Il vincolo finanziario. - 3.2. Il vincolo economico. - 3.3. Il vincolo organizzativo. - 3.4. La preminenza del vincolo finanziario e le deroghe alla presunzione di sussistenza/insussistenza dei vincoli economico ed organizzativo. - 4. Il c.d. “*all in-all out principle*” e le vicende soggettive del Gruppo IVA. - 5. Il rappresentante del Gruppo IVA e la responsabilità solidale del Gruppo. - 6. Il Gruppo IVA e l'art. 36 del D.P.R. n. 633/1972.

1. Premessa.

Allineando il sistema dell'IVA nazionale a quelli, più moderni, vigenti già da tempo in altri Paesi dell'Unione¹⁸³ – e, per l'effetto, riducendo, in tale particolare ambito, il *gap* competitivo fino ad oggi esistente a danno dei soggetti passivi italiani – il legislatore nazionale, con la L. n. 232/2016 (Legge di Bilancio 2017)¹⁸⁴, ha

¹⁸³ Cfr. Austria, Belgio, Cipro, Repubblica Ceca, Danimarca, Estonia, Finlandia, Germania, Ungheria, Irlanda, Olanda, Romania, Slovacchia, Spagna, Svezia e Regno Unito di Gran Bretagna. Sul punto, v. anche I. LEJEUNE, J. DAOU, *Conclusions: Designing a Simple and Fraud-Proof VAT System*, in M. LANG, I. LEJEUNE, *Improving VAT/GST, Designing a Simple and Fraud-Proof VAT System*, Amsterdam, 2014, 689.

¹⁸⁴ Con tale intervento normativo, il legislatore ha dato concreta attuazione all'art. 13, comma 1, lett. b) della L. 11 marzo 2014, n. 213 (Legge delega al Governo per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita), che prevedeva, come visto nel precedente capitolo, la “*attuazione del regime del gruppo ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), previsto dall'articolo 11 della direttiva 2006/112/CE*”. Il Consiglio dei Ministri, invero, già in precedenza aveva predisposto un apposito schema di decreto legislativo: tuttavia la delega era rimasta inattuata, a causa dei possibili

finalmente introdotto in Italia l'istituto del Gruppo IVA, attraverso il recepimento della facoltà accordata dall'art. 11 della Direttiva IVA (e, ancora prima, dall'art. 4, paragrafo 4, della Sesta Direttiva).

In particolare, il comma 24 dell'art. 1 della L. n. 232/2016 ha inserito nel corpo del D.P.R. n. 633/1972 un nuovo Titolo *V-bis* che, con undici articoli (da *70-bis* a *70-duodecies*), reca la definizione del Gruppo IVA e ne regola il funzionamento.

Al fine di recepire, poi, le conseguenze derivanti dalla decisione della Corte di Giustizia nel caso *Skandia* (come chiarite anche dal Comitato IVA)¹⁸⁵, il legislatore, con la Legge 27 dicembre 2017, n. 205 (Legge di Bilancio 2018) ha aggiunto cinque commi (dal *4-bis* al *4-sexies*) all'art. *70-quinquies* del D.P.R. n. 633/1972, prendendo in considerazione i rapporti tra casa madre e stabile organizzazione nelle ipotesi in cui una delle due entità aderisce ad un Gruppo IVA.

Infine, il Ministero dell'Economia e delle Finanze, a seguito degli esiti della consultazione obbligatoria con il Comitato IVA prevista dall'art. 11 della Direttiva IVA¹⁸⁶, ha introdotto, con D.M. 6 aprile 2018, le disposizioni di attuazione ai sensi dell'art. *70-duodecies*, comma 6 del Decreto IVA.

Dal canto suo, l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 19/E del 31 ottobre 2018¹⁸⁷, ha fornito preziosi chiarimenti volti, come vedremo, a "smussare" le principali

impatti negativi sul gettito erariale. Sul punto, v. anche P. CENTORE, *La via italiana al Gruppo IVA*, in *Corr. trib.*, 2016, 3525.

¹⁸⁵ Cfr. Capitolo I, paragrafo 3.

¹⁸⁶ Il Comitato IVA ha, difatti, pubblicato sia il *Working Paper* n. 933 dell'8 novembre 2017, ove erano riportati alcuni possibili elementi di contrasto della disciplina del Gruppo IVA italiano con il diritto dell'Unione Europea, sia il *Working Paper* n. 939 del 27 febbraio 2018, ove sono riportate le spiegazioni fornite dalla delegazione italiana alle perplessità sollevate dal Comitato.

¹⁸⁷ In banca dati *fisconline*.

criticità operative¹⁸⁸ sottese alle previsioni contenute nella normativa primaria e secondaria ed a mitigare, per quanto possibile, la rigidità di talune regole legate al concreto funzionamento del regime.

L'istituto, come vedremo fruibile esclusivamente da soggetti stabiliti nel territorio dello Stato, ha natura opzionale, essendo la sua attivazione facoltativa al ricorrere dei requisiti di legge. Tuttavia, l'opzione deve obbligatoriamente riguardare tutti i soggetti passivi rispetto ai quali siano ravvisabili i requisiti previsti dagli artt. 70-bis e 70-ter del Decreto IVA, avendo il legislatore seguito il c.d. "*all in-all out principle*": ed infatti, i soggetti passivi legati da vincoli finanziari, economici ed organizzativi potranno solo scegliere se partecipare tutti ad un Gruppo IVA ovvero se non dare affatto vita al (nuovo) soggetto passivo unico.

Per effetto dell'esercizio dell'opzione in parola, dunque, i soggetti passivi partecipanti al Gruppo IVA vedono "congelata"¹⁸⁹ – negli anni di vigenza dell'opzione – l'autonoma soggettività ai fini dell'IVA che, invero, "confluisce" nel nuovo soggetto d'imposta – il Gruppo IVA, appunto – che agisce come un qualsiasi soggetto passivo applicando tutte le disposizioni ordinarie del D.P.R. n. 633/1972, nonché le norme speciali di cui al predetto Titolo V-bis.

Da ciò ne deriva che l'adesione al Gruppo IVA porta con sé l'irrilevanza, ai fini IVA, delle operazioni effettuate tra i soggetti che vi aderiscono. Si assiste in tal modo ad una suddivisione delle operazioni nell'ambito del Gruppo IVA tra quelle che

¹⁸⁸ Criticità tempestivamente rilevate anche dalle associazioni di categoria. Cfr. in tal senso, Circolari ANIA prot. nn. 37 del 14 febbraio 2017, 32 del 29 gennaio 2018 e 140 del 26 aprile 2018.

¹⁸⁹ Cfr. G. SCIFONI, *È il vincolo finanziario a determinare, salvo eccezioni, l'ingresso nel gruppo IVA*, in *Corr. trib.*, 2017, 252.

intervengono tra il Gruppo e i soggetti esterni (rilevanti ai fini IVA) e quelle che intervengono tra i partecipanti al Gruppo (irrilevanti ai fini IVA).

Con riferimento alle prime, esse sono soggette, oltre che alla rilevazione ai fini delle imposte dirette, all'obbligo di fatturazione mediante utilizzo della partita IVA del Gruppo. Tuttavia, in sede di fatturazione è, comunque, richiesta l'indicazione del codice fiscale del soggetto partecipante al Gruppo che ha realizzato l'operazione. Analogamente, in caso di acquisto, il rappresentante del Gruppo o i singoli soggetti passivi partecipanti comunicano ai fornitori la partita IVA del Gruppo e il codice fiscale del singolo acquirente¹⁹⁰. L'esigenza di ricondurre le operazioni al singolo partecipante al Gruppo deriva dal fatto che tutte le operazioni, sebbene fatturate dal Gruppo con la propria partita IVA, sono di fatto poste in essere dalle singole società del Gruppo e devono essere riconducibili a queste soprattutto per ragioni di imposizione diretta e reddituali.

Per l'altra tipologia di operazioni, ovvero quelle che intervengono tra i soggetti partecipanti al Gruppo IVA, la disciplina nazionale impone comunque l'osservanza, da parte di ciascuno dei soggetti coinvolti nell'operazione, dell'obbligo di rilevare tali operazioni nelle scritture contabili tenute ai fini delle imposte dirette, precisando inoltre che le imprese in contabilità semplificata sono tenute a rilevare tali operazioni con idonea documentazione emessa nel rispetto del loro ordine cronologico riportando tutti gli elementi utili ad identificarle. Conseguentemente, benché le operazioni

¹⁹⁰ L'art. 3, comma 2, del D.M. 6 aprile 2018, precisa anche che incombe sui soggetti aderenti il Gruppo IVA l'onere di verificare, al momento della ricezione della fattura emessa dai fornitori, l'indicazione del proprio codice fiscale. In assenza di detta indicazione, è compito di detti soggetti inserire il proprio codice fiscale nella fattura emessa dal fornitore.

effettuate all'interno del Gruppo non sono soggette a fatturazione e ai conseguenti obblighi previsti dal Decreto IVA, le stesse devono in ogni caso essere documentate ai fini delle imposte dirette ed annotate nella contabilità generale.

Appare sin da subito evidente, dunque, che i vantaggi derivanti dall'adesione al regime opzionale del Gruppo IVA sono di natura finanziaria ed amministrativa, consentendo – rispettivamente – di non versare l'IVA nell'ambito delle operazioni infragruppo e di risparmiare oneri contabili e dichiarativi a questi collegati. Non secondari, difatti, sono i vantaggi derivanti dalla possibile riduzione dei costi di natura amministrativa che, normalmente, vengono sostenuti da ciascun soggetto partecipante al Gruppo IVA, rendendo, quindi, quest'ultimo particolarmente appetibile per quelle società strettamente collegate che, in via principale o esclusiva, pongono in essere operazioni tra di loro.

Da un punto di vista economico-finanziario, peraltro, il vantaggio derivante dall'adesione al Gruppo IVA consiste non solo nel neutralizzare tutti i costi relativi alle operazioni infragruppo, ma anche e soprattutto nel risparmio in termini di IVA indetraibile che viene generata dalle prestazioni di servizi e cessioni di beni infragruppo rese a favore di soggetti che, in virtù dell'elevato rapporto tra operazioni attive esenti e volume di affari, hanno una percentuale di detraibilità dell'IVA sugli acquisti molto ridotta. La creazione dell'unico soggetto IVA, difatti, ha come conseguenza che il diritto di detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti è determinato in base al complesso delle operazioni del gruppo nei confronti dei soggetti terzi. La sterilizzazione, ai fini IVA, delle operazioni infragruppo, quindi, risulta particolarmente rilevante per i gruppi attivi nei settori bancario e assicurativo che sono,

come noto, tradizionalmente gravati dal costo dell'IVA indetraibile generata dalla massa di operazioni attive esenti¹⁹¹.

Insomma, l'introduzione tanto attesa della disciplina del Gruppo IVA nell'ordinamento nazionale sembra essere principalmente legata al *favor* per i contribuenti e volta a limitare le distorsioni del principio di neutralità dell'IVA, piuttosto che indirizzata al perseguimento dei fini di contrasto all'abuso del diritto e alle frodi che si è visto in precedenza essere prevalenti in sede europea. Ciò risulta confermato, almeno in parte (attesa l'adozione del c.d. *all in-all out principle*), dal fatto che il legislatore ha previsto un regime opzionale a scelta dei contribuenti e non un regime obbligatorio di adesione al Gruppo IVA al ricorrere dei requisiti previsti per legge, come invece avviene in alcuni Stati membri dell'Unione Europea.¹⁹²

2. *L'ambito soggettivo e territoriale del Gruppo IVA.*

Secondo quanto previsto dall'art. 70-*bis*, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, possono esercitare l'opzione per l'applicazione del regime del Gruppo IVA i soggetti passivi che, al contempo, sono stabiliti nel territorio dello Stato, esercitano un'attività d'impresa, arte o professione e sono legati dai vincoli finanziario, economico e organizzativo di cui all'art. 70-*ter*.

¹⁹¹ In tal senso, vedasi C. ATTARDI, *Le indicazioni della prassi bancaria sulla disciplina del Gruppo IVA*, in *Il fisco*, 2018, 3417.

¹⁹² Il regime obbligatorio è, difatti, previsto in Austria, Germania e Olanda. Cfr. K. VYNCKE, *EU VAT Grouping from a Comparative Tax Law Perspective*, cit., 300.

Ebbene, rispetto alla terminologia dell'art. 11 della Direttiva IVA, che fa riferimento alla più ampia nozione di “persone”, il legislatore italiano – condividendo le indicazioni fornite dalla Commissione ma in contrasto con le sentenze della Corte di Giustizia analizzate nel primo capitolo del presente lavoro¹⁹³ – ha adottato una posizione “rigida”, escludendo dal Gruppo IVA coloro che non sono in possesso dello *status* di soggetto passivo IVA, nonché le entità prive di personalità giuridica.

Tale posizione, evidentemente influenzata dalla necessità di contrastare potenziali situazioni abusive e/o frodatorie, non sembra porsi in contrasto con le conclusioni cui è giunta la Corte di Giustizia nelle proprie recenti sentenze¹⁹⁴, atteso che, come rilevato anche dal Comitato IVA¹⁹⁵, se è vero che l'art. 11 della Direttiva IVA non preclude ai soggetti non passivi IVA di partecipare a un Gruppo IVA, non vi sono dubbi circa la legittimità della (eventuale) scelta degli Stati membri di escludere dall'ambito di applicazione del Gruppo IVA quelle entità che non si qualificano quali soggetti passivi IVA, a patto venga rispettato il principio di neutralità dell'IVA e venga

¹⁹³ Quanto detto risulta, inoltre, espressamente confermato dall'Agenzia delle Entrate che, nella Circolare Ministeriale n. 19/E del 31 ottobre 2018, ha specificato che sono esclusi dalla partecipazione al Gruppo IVA coloro che non sono in possesso dello *status* di soggetto passivo d'imposta “*in linea con l'interpretazione del termine “persone” di cui all'articolo 11 della Direttiva IVA, fornita dalla Commissione UE nelle sue linee guida*”.

¹⁹⁴ CGUE, 9 aprile 2013, *Commissione europea v. Irlanda*, C-85/11; CGUE, 25 aprile 2013, *Commissione europea v. Repubblica ceca*, C-109/11; CGUE, 25 aprile 2013, *Commissione europea c/ Regno di Danimarca*, C-95/11; CGUE, 25 aprile 2013, *Commissione europea v. Repubblica di Finlandia*, C-74/11; CGUE, 25 aprile 2013, *Commissione europea v. Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord* causa C-86/11; CGUE, 25 aprile 2013, *Commissione europea v. Regno dei Paesi Bassi*, C-65/11; CGUE 16 luglio 2015, *Larentia & Minerva e Marenave Schiffahrt*, C-108/14 e C-109/14, tutte in banca dati *fisconline*.

¹⁹⁵ Cfr. Value Added Tax Committee, *Working Paper* n. 826 final, Bruxelles, 25 febbraio 2015, in <https://circabc.europa.eu>.

fornita adeguata motivazione della *ratio* giustificatrice (contrasto all'abuso¹⁹⁶) di tali esclusioni.

Conseguentemente, ai sensi della norma succitata, non possono partecipare ad un Gruppo IVA italiano, ad esempio, gli enti non commerciali per le attività istituzionali svolte, i consorzi con mera rilevanza interna e le *holding* c.d. pure o statiche o di mero godimento, ovvero quelle società che hanno quale unico scopo la detenzione di partecipazioni e che si limitano, pertanto, ad amministrare in senso statico le quote possedute, senza interferire nella gestione dei soggetti partecipati¹⁹⁷. Tuttavia, come peraltro evidenziato dal Comitato IVA¹⁹⁸, l'Italia ha espressamente indicato la possibilità di includere nel Gruppo IVA le *partnership*.

Sempre dal punto di vista soggettivo, poi, una ulteriore restrizione del campo applicativo del Gruppo IVA si ricava, in via implicita, dalla definizione di vincolo finanziario fornita dall'art. 70-ter. Ed infatti, come si vedrà meglio nel prosieguo, affinché sussista detto vincolo, è necessario che vi sia un rapporto di controllo (diretto o indiretto) ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1, del Codice Civile tra due o più soggetti passivi o, in alternativa, che due o più soggetti passivi siano soggetti a comune controllo, direttamente o indirettamente, esercitato da un medesimo soggetto residente nel territorio italiano o di uno Stato terzo che ha stipulato con l'Italia un accordo che

¹⁹⁶ Si è visto nel primo capitolo che il comma 2 dell'art. 11 della Direttiva IVA specifica che lo Stato membro può adottare restrizioni al campo di applicazione del Gruppo IVA, purché dette misure siano necessarie per evitare che il ricorso al Gruppo IVA venga utilizzato a fini elusivi ed evasivi.

¹⁹⁷ Sulla giurisprudenza relativa alle *holding* pure, cfr. *ex multis*, CGCE, 27 settembre 2001, *Cibo Participations*, C-16/00; CGUE, 6 settembre 2012, *Portugal Telecom*, C-496/11, CGCE, 20 giugno 1991, *Polysar Investments Netherlands BV*, C-60/90, CGUE, 16 luglio 2015, *Larentia & Minerva e Marenave Schiffahrt*, C-108/14 e C-109/14, tutte in banca dati *fisconline*.

¹⁹⁸ Cfr. Value Added Tax Committee, *Working Paper* n. 939 final, Bruxelles, 27 febbraio 2018, in <https://circabc.europa.eu>.

assicura un effettivo scambio di informazioni¹⁹⁹. Conseguentemente, da detto articolo si evince che è preclusa la partecipazione al Gruppo IVA, in veste di controllati, anche a quei soggetti che – sebbene soggetti passivi IVA – non sono costituiti in forma societaria per i quali, invero, non possono trovare applicazione le regole concernenti l'esercizio del diritto di voto in base alla disciplina cui fa riferimento l'articolo 2359 del codice civile.

Va precisato, tuttavia, che i soggetti passivi da ultimo citati – tra cui rientrano, ad esempio, le imprese individuali, i consorzi non costituiti in forma societaria e le persone fisiche esercenti arti o professioni²⁰⁰ – partecipano al Gruppo IVA solo in qualità di controllanti, a condizione che esercitino il controllo di cui all' articolo 2359, primo comma, numero 1 c.c. sopra menzionato e, naturalmente, sussistano gli altri requisiti previsti (vincolo economico ed organizzativo).

¹⁹⁹ Sugli accordi che prevedono lo scambio di informazioni, vedasi, tra gli altri, R. RIZZARDI, *Lo scambio di informazioni fiscali in ambito internazionale*, in *Corr. trib.*, 2015, 2085; T. DI TANNO, *Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie: limiti ed opportunità*, in *Rass. trib.*, 2015, 665; G. MARINO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in *Rass. trib.*, 2010, 433; P. ADONNINO, *Lo scambio di informazioni tra le Amministrazioni finanziarie*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 10705. Sul punto, si evidenzia che l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 19/E/2018, ha chiarito che con tale locuzione si debba fare riferimento ai Paesi elencati nella c.d. *white list* di cui al D.M. 4 settembre 1996, nonché ai Paesi che prevedono un adeguato scambio di informazioni tramite una convenzione per evitare la doppia imposizione sul reddito, ovvero uno specifico accordo internazionale o, ancora, a quei Paesi, con cui trovano applicazione disposizioni eurounitarie in materia di assistenza amministrativa.

²⁰⁰ Osserva L. SALVINI, *Il perimetro del Gruppo IVA*, in A. COMELLI, *Nuove problematiche e prospettive di evoluzione del sistema dell'IVA*, Roma, 2018, 21, che la scelta dell'Italia, al contrario di quella di altri Paesi europei, è stata di non limitare alle sole società e agli enti commerciali l'ingresso nel Gruppo. Ed infatti, anche le persone fisiche esercenti attività di impresa, arte o professione rientrano nel novero dei soggetti indicati dall'art. 70-bis e possono perciò farne parte. Questa scelta è conforme al tenore dell'art. 11 della Direttiva IVA, che fa riferimento ai soggetti passivi, quali partecipanti al Gruppo e, pertanto a tutti coloro che svolgono, secondo la definizione contenuta nell'art. 11 della citata Direttiva, un'attività economica in modo indipendente, sia essa d'impresa o artistico-professionale.

Dunque, da una prima analisi dell'ambito soggettivo e territoriale descritto dalla citata normativa, sembrerebbe che tra gli elementi discriminatori per aderire al Gruppo IVA vi sia la necessità che tutti i soggetti siano operatori economici (*rectius*, per i soggetti controllati, operatori economici costituiti in forma societaria) e che essi siano stabiliti in Italia.

Al riguardo, tuttavia, occorre evidenziare come questa affermazione debba essere parzialmente corretta in quanto l'art. 70-ter, nel prevedere che il vincolo finanziario tra due o più soggetti passivi stabiliti possa essere esercitato direttamente o indirettamente dal medesimo soggetto che può essere residente oltre che nel territorio dello Stato italiano anche in altro Paese con il quale l'Italia ha stipulato “*un accordo che assicura uno scambio di informazioni*”, consente di consolidare il Gruppo IVA su di un soggetto che non solo non deve essere necessariamente un operatore economico, ma non deve nemmeno essere necessariamente stabilito in Italia.

Sotto questo peculiare e delicato profilo, di ausilio sono le precisazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate, nella citata Circolare n. 19E/2018, sul ruolo delle *holding* pure o statiche o di mero godimento che, oltre a potere controllare il Gruppo (sebbene non facendone parte, atteso che non sono soggetti passivi IVA), possono avere un ruolo nel suo consolidamento laddove “*tale società sia situata non all'apice, ma lungo la catena delle società partecipate*”. In tali casi, è stato chiarito che il requisito del controllo rilevante ai fini dell'ingresso nel Gruppo IVA deve essere verificato solo in capo alla prima società *holding* situata all'estero, ovvero in capo a quella società posta (nell'ambito della catena di controllo) a diretto ridosso delle partecipate italiane. Al fine della verifica della sussistenza del vincolo finanziario di cui all'art. 70-ter, quindi,

non può tenersi conto delle altre società estere che si frappongono nella catena di controllo tra la società controllante di grado più elevato e i controllati residenti in Italia. Nella situazione appena descritta, dunque, il soggetto su cui deve essere appurato il vincolo finanziario, ai sensi del citato art. 70-ter, comma 1, lett. b), è il soggetto che controlla direttamente il gruppo di imprese residenti sottostante, attesa l'impossibilità di estendere tale previsione a eventuali livelli superiori di controllo riferibili a società o enti stabiliti in Stati diversi dall'Italia (a prescindere dalla circostanza che detti Paesi consentano o meno un effettivo scambio di informazioni con il nostro ordinamento). Da ciò ne consegue che nelle ipotesi catene di controllo con madre estera e figlie non residenti ciascuna di esse direttamente controllante più società residenti in Italia, ciascuna di tali *sub-holding* estere potrà dare vita a un Gruppo IVA distinto comprendente tutte (in virtù del c.d. *all in-all out principle*) le proprie controllate italiane²⁰¹.

Pertanto, secondo la condivisibile tesi dell'Agenzia delle Entrate, le *holding* pure non possono partecipare al Gruppo IVA, in quanto come già detto non possono essere considerate soggetti passivi IVA (anche in virtù di quanto previsto dall'art. 4, comma 5, lett. b, del D.P.R. n. 633/1972), ma possono essere considerate ai fini del consolidamento del Gruppo. Ciò al contrario delle *holding* c.d. gestorie o miste che, invece, ben possono partecipare ad un Gruppo IVA, in quanto le stesse sono, a tutti gli effetti, soggetti passivi d'imposta, atteso che, come più volte statuito anche dalla Corte

²⁰¹ Cfr. G. SCIFONI, *Separazione di attività con criteri flessibili nell'ambito del gruppo IVA*, in *Corr. trib.*, 2018, 3625. Chiaramente in ciascuno di tali gruppi andrà designato un rappresentante, non potendo la controllante, estera, essere inclusa nel perimetro del Gruppo IVA.

di Giustizia, trattasi di società che interferiscono nell'amministrazione dei soggetti partecipati, esercitandone la direzione, ovvero società che, indipendentemente dall'esercizio dell'attività di direzione, offrono ai soggetti partecipati servizi di comune interesse e di comune fruizione²⁰².

Sempre per quanto attiene all'elemento soggettivo, poi, il legislatore ha stabilito, al comma 2 dell'art. 70-*bis*, delle esplicite esclusioni, secondo cui non possono partecipare ad un Gruppo IVA, oltre alle sedi e le stabili organizzazioni situate all'estero (per la carenza del requisito di presenza sul territorio dello Stato), i soggetti le cui aziende sono sottoposte a sequestro giudiziario ai sensi dell'art. 670 del Codice di procedura civile, i soggetti sottoposti a una procedura di fallimento, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa e amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi ed, infine, i soggetti posti in liquidazione ordinaria. In merito a tale esplicite esclusioni, tuttavia, l'espressione utilizzata dall'art. 70-*ter* ("*non possono partecipare ad un gruppo IVA*") sembrerebbe consentire comunque la costituzione del Gruppo IVA senza, però, la partecipazione dei soggetti sopra elencati. Difatti, come si vedrà meglio *infra*, il perimetro del Gruppo IVA non è immutabile, potendo subire delle variazioni con l'aggiunta di nuovi soggetti, ovvero con la eliminazioni di altri.

Da ultimo, sempre per quanto concerne l'elemento soggettivo, l'art. 20 del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119 ha esteso l'ambito applicativo del Gruppo IVA anche ai Gruppi Bancari Cooperativi, disciplinati dall'articolo 37-*bis* del D.Lgs. n. 385/1993 (Testo

²⁰² In tal senso, vedasi, tra le tante, CGCE, 14 novembre 2000, *Floridienne SA e Berginvest SA*, C-142/99, in banca dati *fisconline*. Per altre sentenze della Corte di Giustizia rilevanti in materia di *holding*, v. anche F. CAPELLO, *La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di IVA (1977-2014) Parte Prima*, in *Dir. prat. trib.*, II, 2014, 183-184.

Unico Bancario) e caratterizzati da una peculiare struttura in cui l'esercizio dell'attività di direzione e coordinamento sulle banche aderenti si basa su un vincolo contrattuale (il c.d. contratto di coesione)²⁰³ e non su un vincolo di carattere finanziario.

Dal punto di vista territoriale, invece, si è già detto che sono escluse dal Gruppo IVA le sedi e stabili organizzazioni all'estero di soggetti passivi italiani²⁰⁴, mentre rientrano nel perimetro del Gruppo IVA le stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati o residenti all'estero.

In merito alla suddetta esclusione, il legislatore nazionale ha recepito la posizione della Commissione che esclude le stabili organizzazioni estere di soggetti passivi residenti in diverso Stato membro poiché trattasi di *branch* non fisicamente stabilite nel territorio dello Stato membro in cui è costituito il Gruppo IVA. Siffatta esclusione, come visto nel primo capitolo, deriva dall'esigenza avvertita dal legislatore eurounitario di evitare che vi sia un travalicamento oltre i confini nazionali della sovranità impositiva di uno Stato membro nei confronti dello Stato in cui è radicata la stabile organizzazione estera. Ed infatti, l'inclusione di una stabile organizzazione estera nel perimetro del Gruppo IVA avrebbe comportato la possibilità per la stessa di godere di benefici non previsti nello Stato in cui è stabilita (ciò nel caso in cui lo Stato di stabilimento non avesse esercitato l'opzione per l'IVA di gruppo di cui all'art. 11 della Direttiva IVA) o, ancora, la stabile organizzazione estera avrebbe potuto,

²⁰³ Cfr. Servizio studi Camera e Senato, *dossier* 26 ottobre 2018, Disposizioni urgenti in materia fiscale e finanziaria.

²⁰⁴ Ed infatti, ai sensi dell'art. 7, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 633/1972, i soggetti diversi dalle persone fisiche si considerano stabiliti in Italia se qui si trova la loro sede legale ovvero è il luogo in cui si trova la loro sede effettiva. Più in generale, sui concetti di residenza e stabile organizzazione, vedasi, tra gli altri, E. DELLA VALLE, *Residenza e stabile organizzazione*, in *Rass. trib.*, 2016, 871 ss.

teoricamente, far parte di un Gruppo IVA sia nello Stato di stabilimento, sia in Italia (ovvero nello Stato di residenza della propria casa madre).

In merito alle stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati o residenti all'estero, la disciplina nazionale, riprendendo quanto affermato dalla Corte di Giustizia nella sentenza *Skandia*, prevede che, in caso di adesione al Gruppo IVA, il legame che unisce la stabile organizzazione alla casa madre viene sostanzialmente reciso. In altri termini, in caso di adesione ad un Gruppo IVA, non trova applicazione il principio – statuito nella sentenza *FCE Bank* – secondo cui la stabile organizzazione e la casa madre costituiscono un solo ed unico soggetto passivo. Questo comporta, conseguentemente, che i due soggetti (casa madre e *branch*) non possono essere considerati come un unico soggetto passivo IVA e, dunque, le operazioni che intercorrono tra loro (*rectius*, che intercorrono tra la casa madre e il Gruppo IVA, atteso che la stabile organizzazione viene inglobata nel Gruppo IVA e perde la propria individualità), sono rilevanti ai fini dell'IVA.

Pertanto, secondo quanto previsto dal novellato art. 70-*quinquies*, commi 4-*bis* – 4-*sexies*²⁰⁵, le prestazioni di servizi e le cessioni di beni effettuate tra la casa madre e la stabile organizzazione devono essere considerate imponibili ai fini IVA laddove una delle controparti partecipi ad un Gruppo IVA, ancorché gli Stati di stabilimento delle dette entità siano, alternativamente, due Stati membri o uno Stato membro e un terzo Stato.

²⁰⁵ Commi, si ribadisce, introdotti dall'art. 1, comma 984, della L. 27 dicembre 2017, n. 205 (Legge di Bilancio 2018).

In merito a tale ultimo profilo, sarà necessario comprendere con quali modalità potranno essere gestiti i rapporti tra la casa madre e la propria stabile organizzazione che partecipa ad un Gruppo IVA stabilito in Italia, nel caso in cui la prima dovesse svolgere operazioni rilevanti ai fini IVA nel territorio italiano. Ed infatti, disponendo la casa madre di una stabile organizzazione in Italia, per l'assolvimento del tributo o per la richiesta di eventuali rimborsi dell'IVA, non sembrerebbe possibile per la casa madre nominare un proprio rappresentante fiscale in Italia o procedere alla identificazione diretta²⁰⁶. In assenza di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, si potrebbe ipotizzare che la stabile organizzazione, entrando a far parte di un Gruppo IVA e perdendo, pertanto, la propria soggettività ai fini IVA (ma non, ovviamente, ai fini delle imposte sui redditi), non risulti più collegata alla propria casa madre che, in tal modo, potrebbe operare in Italia attraverso la nomina di un rappresentante fiscale o tramite identificazione diretta come se non disponesse più della detta stabile organizzazione in Italia. Ciò, tuttavia, se da un lato consentirebbe alla casa madre di operare in Italia, dall'altro, invece, potrebbe causare dei problemi nel caso in cui la stabile organizzazione uscisse dal Gruppo IVA e riacquistasse, pertanto, la propria autonoma soggettività IVA distinta da quella del Gruppo²⁰⁷.

²⁰⁶ Sulla procedura per la nomina del rappresentante fiscale o per l'identificazione diretta ai sensi dell'art. 35-ter del D.P.R. n. 633/1972, vedasi G. TINELLI, *L'Imposta sul Valore Aggiunto*, in G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario – Il sistema dei tributi*, Vicenza, 2015, 583-585.

²⁰⁷ In tale caso, invero, la presenza in Italia della casa madre per il tramite sia di una stabile organizzazione, sia attraverso la nomina di un rappresentante fiscale o la procedura di identificazione diretta, non risulterebbe compatibile con la disciplina normativa.

3. Il controllo come elemento costitutivo del Gruppo IVA.

L'elemento decisivo che consente a distinti soggetti passivi IVA di costituire ed accedere ad un Gruppo IVA e, quindi, di aggregarsi come unica entità, è sicuramente dato dalla contestuale presenza, tra di essi, dei vincoli finanziario, economico e organizzativo, sebbene – come vedremo meglio *infra* – questi legami hanno un ruolo differente ed un peso non eguale fra loro²⁰⁸.

Dall'esame dell'art. 1 del D.M. 6 aprile 2018 e dell'art. 70-ter del D.P.R. n. 633/1972, difatti, si evince chiaramente che, per potersi aggregare sotto forma di Gruppo IVA, i soggetti passivi IVA (requisito soggettivo) stabiliti nel territorio italiano (requisito territoriale) devono essere strettamente legati tra di loro da un vincolo finanziario, economico e organizzativo.

In tal modo, il legislatore nazionale ha recepito quanto previsto dalla disciplina eurounitaria sia nell'impostazione generale – prevedendo che possano aderire al Gruppo IVA solo i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato “*per i quali ricorrano congiuntamente i vincoli finanziario, economico e organizzativo*” – sia, sostanzialmente, nella scarna definizione dei tre vincoli.

²⁰⁸ Si anticipa che anche in ambito europeo (cfr. documento n. 70, rev 1, del *VAT Expert Group* del 19 marzo 2018, in <https://circabc.europa.eu>) il Gruppo di Esperti IVA ha chiarito che sebbene l'art. 11 della Direttiva IVA favorisca un approccio “olistico” – in forza del quale tutti i legami devono sussistere cumulativamente – ciò non significa necessariamente che i suddetti tre vincoli debbano essere soddisfatti nella stessa misura. E ciò sia quando il Gruppo IVA è un regime opzionale per i contribuenti (come in Italia, appunto), sia quando tale istituto è obbligatorio per le imprese in base alla legislazione nazionale (come in Austria).

Ed infatti, come vedremo, il vincolo finanziario viene identificato sulla base della sussistenza di un rapporto di controllo diretto o indiretto (di tipo assembleare di cui all'art. 2359, comma 1, n. 1, del Codice Civile), anche quando questo controllo è effettuato da uno stesso soggetto, purché residente in Italia o in altro Stato membro dell'Unione e purché detto controllo sussista fin dal primo luglio dell'anno precedente a quello di esercizio dell'opzione. Il vincolo economico si caratterizza, invece, per la presenza, fra i soggetti che intendano aderire al Gruppo, di una forma di cooperazione economica che può consistere, alternativamente, nello svolgimento di un'attività principale dello stesso genere, di attività complementari o interdipendenti, ovvero di attività che avvantaggiano, pienamente o sostanzialmente, uno o più di essi. Dal canto suo, il vincolo organizzativo ricorre quando tra gli organi decisionali dei soggetti del Gruppo sussiste un coordinamento, operato in via di diritto, ai sensi del libro quinto, titolo quinto, capo nono del Codice civile, o anche meramente in via di fatto.

Se da un lato l'accertamento della sussistenza del vincolo finanziario non sembra porre particolari problemi, venendo effettuato in funzione della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria, dall'altro lato, maggiori difficoltà potrebbero sorgere nell'identificazione dei vincoli organizzativo ed economico i quali, invero, esprimono concetti di più ampio respiro e, quindi, suscettibili di diverse interpretazioni.²⁰⁹

²⁰⁹ Ad esempio, il contribuente e l'Amministrazione finanziaria potrebbero valutare in modo differente il carattere complementare o interdipendente di una data attività o il vantaggio conseguito da un soggetto grazie all'attività svolta da altri soggetti.

Alla luce di tale indubbia potenziale difficoltà, come vedremo, il legislatore ha attribuito al vincolo finanziario una valenza maggiore rispetto agli altri due legami, stabilendo, in via di presunzione²¹⁰, che il vincolo economico ed organizzativo sussistono automaticamente quando tra i soggetti partecipanti al Gruppo sia già realizzato il vincolo finanziario. Si tratta, comunque, di una presunzione relativa e non assoluta, in quanto è dato modo ai contribuenti di provare che, pur sussistendo il vincolo finanziario, non sussistano gli altri due vincoli (o anche solo uno degli altri due vincoli) sopra descritti.

3.1. Il vincolo finanziario.

Come anticipato, l'art. 70-ter, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 definisce il vincolo finanziario ancorandolo ad un parametro certo ed obiettivo: la disponibilità dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria del soggetto controllato (*rectius*, vincolato). Il legislatore, difatti, ha fatto espresso riferimento alla nozione di controllo di diritto c.d. assembleare di cui all'art. 2359, comma 1, n. 1), c.c., secondo cui si considera controllata la società in cui un altro soggetto dispone della maggioranza dei voti esercitabili in assemblea²¹¹.

Sotto tale profilo, dunque, la nozione di vincolo finanziario sembra porsi in linea con quella di rapporto di controllo rilevante ai fini dell'esercizio dell'opzione per

²¹⁰ Cfr. comma 4 dell'art. 70-ter del D.P.R. n. 633/1972.

²¹¹ Sulla nozione di controllo ai sensi dell'art. 2359 c.c., cfr. per tutti M. NOTARI, J. BERTONE, *Società controllate e collegate*, in P. MARCHETTI, L.A. BIANCHI, F. GHEZZI, M. NOTARI, *Commentario alla riforma delle società*, Milano, 2008, 668 ss..

il regime del consolidato fiscale nazionale di cui agli artt. 117 e ss. del D.P.R. n. 917/1986. Tuttavia, rispetto a quest'ultima, la disciplina del Gruppo IVA se ne differenzia per ciò che concerne il requisito di carattere temporale, ovvero la data a partire dalla quale deve sussistere la predetta situazione di controllo. Ed infatti, mentre ai fini dell'esercizio dell'opzione per il consolidato nazionale²¹² il vincolo finanziario deve sussistere a partire dall'inizio del primo periodo d'imposta di efficacia dell'opzione per il regime, nel Gruppo IVA, invece, detto vincolo deve sussistere almeno a partire dal 1° luglio dell'anno solare precedente. Conseguentemente, se l'opzione è presentata entro il 1° settembre, il Gruppo IVA si costituisce nell'anno successivo; se l'opzione è presentata dal 1° ottobre al 31 dicembre, il Gruppo IVA si costituisce nel secondo anno successivo e in questo caso non è necessario possedere le partecipazioni entro il 1° luglio.

Ebbene, come già visto per la procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo, la previsione di un lasso di tempo antecedente alla creazione del Gruppo IVA, in cui le società devono avere consolidato le proprie partecipazioni, sembra diretta ad evitare manovre abusive e, pertanto, risulta conforme all'art. 11, comma 2, della Direttiva IVA che consente agli Stati membri di adottare tutte le *“misure necessarie a prevenire l'evasione e l'elusione fiscale”*²¹³.

²¹² Per le problematiche relative al consolidato nazionale, vedasi, tra gli altri, R. MICHELUTTI, A. PRAMPOLINI, *Il requisito di controllo nel consolidato fiscale nazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 671.

²¹³ Tuttavia, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella citata Circolare n. 19/E, la condizione temporale posta dall'art. 70-ter, volta ad evitare il rischio che possano fondersi entità legate da vincoli temporanei o occasionali, non dovrebbe essere applicata, ad esempio, per le società costituite dal 1° luglio al 15 novembre se *“destinatario del conferimento di un ramo di azienda da parte di una società già in possesso dei requisiti per l'ammissione ad un Gruppo IVA, sussistendo in tale ipotesi, quel necessario carattere di stabilità postulato dall'art. 70-ter del D.P.R. n. 633/1972 e dall'art. 1, comma 1, del Decreto (cfr. risoluzioni n. 132/E del 14 giugno 2007(10) e 68/E del 21 marzo 2003)”*.

Sotto diverso profilo, occorre esaminare le modalità attraverso cui il controllo diretto o indiretto di cui all'art. 70-ter può essere in concreto identificato. Come chiarito anche nel documento di prassi amministrativa citato²¹⁴, rientrano nelle ipotesi del detto articolo le situazioni di controllo c.d. a “raggiera”, a “catena” ed “ibride”. Nel controllo a raggiera, difatti, la società consolidante ha il possesso delle partecipazioni in ognuna delle società controllate per una percentuale superiore al cinquanta per cento del loro capitale sociale; nel controllo a catena, la consolidante possiede più del cinquanta per cento del capitale di una società la quale a sua volta possiede più del cinquanta di altra società²¹⁵; nel controllo ibrido, invece, si verifica, nell'ambito di un controllo a catena, un controllo sia diretto che indiretto dove una società può essere controllata da due società (di cui una possiede più del cinquanta per cento del capitale dell'altra) che insieme possiedono più del cinquanta per cento del capitale sociale di un'altra società.

Da ultimo, sempre per quanto concerne il vincolo finanziario, una “deroga” è prevista, relativamente ai Gruppi Bancari Cooperativi, dal comma 1-bis dell'art. 70-ter, inserito nella detta norma dall'art. 20, comma 1, lett. a), del D.L. n. 119/2018, il quale prevede che per i soggetti partecipanti al gruppo bancario cooperativo il vincolo finanziario si presume sempre sussistente. Il gruppo bancario cooperativo, disciplinato

²¹⁴ Cfr. Circolare n. 19/E del 31 ottobre 2018, par. 3.1.

²¹⁵ Tale modello di controllo, definito dalla dottrina civilistica, anche quale controllo c.d. a “cascata” è replicabile in un numero indefinito di volte, a patto che ogni società abbia il possesso di più del cinquanta per cento del capitale sociale della propria controllata. Sui modelli di controllo societario, vedasi C. PASTERIS, *Il «controllo» nelle società collegate e nelle partecipazioni reciproche*, Milano, 1957, *passim*; G.F. CAMPOBASSO, *Diritto Commerciale, 2, Diritto delle società*, a cura di M. CAMPOBASSO, Torino, 2006, 286 ss.

all'articolo 37-*bis* del D.Lgs. 1 settembre 1993, n. 385 (Testo Unico Bancario, TUB), difatti, si caratterizza per la sua struttura peculiare, ove l'esercizio dell'attività di direzione e coordinamento sulle banche aderenti si basa su un vincolo contrattuale e non su un vincolo finanziario, in quanto la capogruppo non dispone della maggioranza dei voti nelle assemblee ordinarie delle aderenti²¹⁶. Tuttavia, il contratto di coesione, che disciplina la direzione e il coordinamento della capogruppo sul gruppo, secondo quanto chiarito dal Governo nella relazione illustrativa del D.D.L. di conversione del D.L. n. 119/2018, configura una situazione assimilabile al controllo come definito dal codice civile, anche in coerenza con le linee guida della Commissione europea sulle modalità di attuazione del Gruppo IVA²¹⁷.

3.2. *Il vincolo economico.*

In merito al vincolo economico, dalla lettura dell'art. 70-*ter*, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972 si ricava immediatamente come l'identificazione del detto legame richieda un'analisi delle varie attività esercitate dai soggetti passivi aderenti al Gruppo IVA, in modo da potere riscontrare il perseguimento di un obiettivo comune.

Scopo comune che può discendere da diverse forme di *economic cooperation* che, secondo il legislatore, sono idonee ad integrare il suddetto vincolo economico.

²¹⁶ Sul Gruppo Bancario Cooperativo e le recenti novelle legislative, vedasi, tra gli altri, F. GENNARI, *Luci ed ombre nella riforma delle banche di credito cooperativo*, in *Le nuove leggi civili commentate*, 2017, 525 ss.; S. AGOSTINI, *La riforma della banche di credito cooperativo*, in *Cooperative e Enti no profit*, 2016, 7.

²¹⁷ Cfr. Servizio studi Camera e Senato, *dossier* 3 dicembre 2018, Disposizioni urgenti in materia fiscale e finanziaria, di accompagnamento all'A.C. n. 1408 relativo alla conversione del D.L. n. 119/2018.

Segnatamente, trattasi dello svolgimento di attività principale della medesima natura, di attività complementari o interdipendenti, o di attività in grado di apportare benefici agli altri membri del Gruppo.

Ebbene, in relazione allo svolgimento di attività principale dello stesso genere, occorre *in primis* indagare su cosa debba intendersi per attività principale, al fine di verificare se per l'identificazione della stessa sia necessario esaminare le attività in concreto svolte dai membri del Gruppo o, più semplicemente, fare riferimento alle attività da cui derivano maggiori volumi di affari. Sul punto, si ritiene che l'individuazione dell'attività principale svolta dai soggetti partecipanti al Gruppo debba essere mutuata dall'oggetto sociale indicato nell'atto costitutivo, laddove questo, ovviamente, sia coerentemente applicato dai contribuenti. Non sempre, difatti, il volume di affari rispecchia quale sia il *core business* di una società, potendo lo stesso essere, in alcuni periodi d'imposta, influenzato da eventi contingenti e del tutto occasionali²¹⁸. In merito, invece, a cosa debba intendersi per “attività dello stesso genere”, è l'Agenzia delle Entrate ad aver fornito utili chiarimenti, affermando (finalmente) l'irrelevanza dei codici ATECO per la loro individuazione. Nella Circolare n. 19/E del 31 ottobre 2018, difatti, è stato specificato che attività dello stesso genere possono non essere svolte con lo stesso codice e che, conseguentemente, non si può attribuire un valore determinante all'indicazione delle attività effettuate mediante il detto codice ATECO, ben potendo l'uniformità tipologica delle attività

²¹⁸ Si pensi al settore edilizio dove l'oggetto sociale delle imprese del comparto è quanto mai ampio e ha sempre creato dubbi circa la detraibilità o meno dell'IVA (in particolare circa l'applicazione dell'art. 19-bis1 del D.P.R. n. 633/1972).

svolte dai membri del Gruppo essere riscontrata in attività non classificabili ai fini statistici con uno stesso codice di attività.

Con riguardo alla seconda forma di *economic cooperation*, la quale si integra nel caso in cui le attività dei membri del gruppo siano tra loro complementari o indipendenti, il legislatore sembra aver fatto riferimento a quelle attività svolte da un membro del Gruppo che presuppongano necessariamente i beni o servizi realizzati da un altro membro o, ancora, al caso in cui i beni e servizi prodotti da un membro del Gruppo vengono posti al servizio degli altri membri del gruppo stesso, in modo complementare (servizi c.d. *jointly consumed*).

Infine, per quanto concerne la terza forma di cooperazione economica idonea a realizzare il vincolo economico, di carattere residuale rispetto a quella in precedenza esaminata²¹⁹, essa viene in rilievo ogni qual volta l'attività di un soggetto determini un "beneficio sostanziale" per altri membri del Gruppo; beneficio ravvisabile, ad esempio, in una serie di servizi svolti per ridurre i costi amministrativi e contabili del Gruppo oppure perché detto soggetto si è impegnato a svolgere attività funzionali al perseguimento degli obiettivi economici di altri soggetti partecipanti al Gruppo IVA.

²¹⁹ Ciò in quanto mentre il concetto di attività complementare o interdipendente richiede una specificità dell'attività servente o comunque intermedia rispetto a quella finale, il beneficio per altri membri del Gruppo derivante dallo svolgimento di una data attività ha carattere generico.

3.3. Il vincolo organizzativo.

Quanto all'ultimo dei tre vincoli, il vincolo organizzativo, esso è riscontrabile nelle ipotesi ove il ruolo decisionale nel Gruppo IVA spetta in tutto o in parte alla stessa entità che, in tal modo, garantisce una *leadership* strategica per l'intero ed unico soggetto passivo, imponendo delle comuni politiche economiche o delle comuni strategie ai soggetti membri del Gruppo. Il suddetto vincolo, quindi, implica una restrizione delle capacità decisionali delle singole società che devono acquisire gli indirizzi e le disposizioni indicate dal soggetto preposto a determinare la strategia del Gruppo.

Secondo i chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria²²⁰, il coordinamento tra organi decisionali, espressione di un vincolo organizzativo tra più soggetti passivi, si può realizzare sia attraverso una interazione tra gli stessi, sia tramite devoluzione della definizione delle scelte strategiche di gruppo ad un'unica entità, non necessariamente partecipante al Gruppo IVA (ad esempio, perché stabilita in territorio estero o perché priva del vincolo finanziario ed esercente l'attività di direzione sulla base di contratti) e non necessariamente posta al vertice del gruppo societario. L'attività di direzione e coordinamento può anche essere esercitata, difatti, sulla base di particolari vincoli contrattuali, come i contratti di affiliazione commerciale, di concessione, di agenzia, di commissione, che pongono la società affiliata o concessionaria o agente o commissionaria in una condizione di dipendenza economica

²²⁰ Cfr. Circolare n. 19/E del 31 ottobre 2018, par. 3.3.

e ne fanno una società satellite della società affiliante o concedente o preponente, come previsto dall'articolo 2497-*septies* del Codice civile.

3.4. La preminenza del vincolo finanziario e le deroghe alla presunzione di sussistenza/insussistenza dei vincoli economico ed organizzativo.

Come anticipato *supra*, il legislatore nazionale ha assegnato un ruolo prevalente al vincolo finanziario, stabilendo, al comma quarto dell'art. 70-*ter*, che qualora tra determinati soggetti sussista tale vincolo si presumono sussistenti fra gli stessi anche i vincoli di carattere economico e organizzativo. Tale presunzione, ai sensi del successivo comma 5 dell'art. 70-*ter*, è superabile dal contribuente tramite la presentazione di un'istanza di interpello preventivo di tipo probatorio (art. 11, comma 1, lett. b), della L. n. 212/2000)²²¹. Attraverso l'utilizzo di quest'ultimo, difatti, al contribuente viene garantito il diritto di provare l'insussistenza di uno od entrambi dei vincoli di cui *supra*, al fine di ottenere il benestare dell'Amministrazione finanziaria circa l'esclusione dall'area del Gruppo IVA di soggetti che in linea di principio dovrebbero esservi inclusi (in quanto, appunto, assoggettati al vincolo finanziario).

Ebbene, in precedenza si è visto che in ambito eurounitario non sussiste un'analoga presunzione. L'art. 11 della Direttiva IVA, anche nell'interpretazione fornita dalla Commissione, si limita infatti a fornire la definizione dei tre vincoli, precisando che essi devono ricorrere congiuntamente. Proprio l'assenza di analoga

²²¹ Sull'interpello probatorio in generale, vedasi, tra gli altri, R. RIZZARDI, *I nuovi interpelli tra unitarietà della disciplina e specificità delle singole categorie*, in *Corr. trib.*, 2016, 1537.

presunzione nella normativa eurounitaria ha condotto il Comitato IVA – con cui le Autorità italiane avevano, peraltro in ritardo, avviato la consultazione in ossequio al citato art. 11 – ad emettere il suo parere con il *Working Paper* n. 933/2017²²². Con detto documento, il citato organo europeo aveva posto all’attenzione dell’Italia alcuni profili di incompatibilità della disciplina nazionale del Gruppo IVA con la normativa eurounitaria, profili su cui le Autorità italiane hanno fornito chiarimenti durante il *meeting* del 1° dicembre 2017²²³.

Secondo il Comitato IVA, difatti, l’art. 11 della Direttiva IVA non ammetterebbe presunzioni (sebbene relative) sull’esistenza dei vincoli finanziario, economico ed organizzativo, che andrebbero di volta in volta valutati in modo unitario ed indipendente. Nel criticare l’art. 70-ter, comma 4, il Comitato IVA ha ribadito la posizione già in precedenza manifestata in altro parere²²⁴, in cui si era sottolineato che, malgrado sia indubbio che il vincolo finanziario garantisce maggiore certezza normativa, potendo lo stesso identificarsi alla stregua di parametri obiettivi, tuttavia ciò non può legittimamente indurre a presumere che, una volta riscontrata la sussistenza di tale vincolo, anche gli ulteriori legami siano sussistenti *ipso iure*. Così ragionando, del resto, si verrebbe non solo a violare il testo dell’art. 11 della Direttiva IVA, ma anche la volontà del legislatore eurounitario che non a caso ha richiesto la verifica della sussistenza contemporanea dei tre vincoli e non di uno solo di essi. Il

²²² Value Added Tax Committee, *Working Paper* n. 933 final, Bruxelles, 8 novembre 2017, in <https://circabc.europa.eu>.

²²³ Value Added Tax Committee, *Working Paper* n. 939 final, Bruxelles, 27 febbraio 2018, in <https://circabc.europa.eu>.

²²⁴ Value Added Tax Committee, *Working Paper* n. 918 final, Bruxelles, 16 febbraio 2017, par. 3.1.3, in <https://circabc.europa.eu>.

citato organo consultivo ha, pertanto, concluso affermando la “non possibilità” di presumere l’esistenza dei vincoli economico ed organizzativo al ricorrere di quello finanziario.

Su tale profilo, tuttavia, il legislatore italiano sembrerebbe aver “superato” le criticità rilevate dal Comitato IVA, “giustificando” l’introduzione della presunzione relativa di cui all’art. 70-ter, comma 4, sulla base di esigenze di semplificazione, attesa la necessità di rendere più semplice il riscontro della sussistenza dei tre vincoli sopra esaminati. In altri termini, la *ratio* della citata presunzione risiede nel fatto che il legame finanziario rappresenta l’unico vincolo la cui sussistenza è accertabile sulla base di un criterio obiettivo – ovvero la percentuale di voti esercitabili nell’assemblea ordinaria) – laddove le definizioni degli altri due legami risultano contraddistinte da formule alquanto vaghe, tali da rendere complesso il riscontro in concreto della loro presenza.

Malgrado quanto affermato dal Comitato IVA, si evidenzia come la presunzione relativa introdotta dal legislatore nazionale non sembra contraria alle disposizioni della Direttiva, in quanto anche il Gruppo di Esperti IVA, in un recente documento²²⁵, ha affermato che l’approccio (olistico) che a loro avviso deve essere utilizzato per individuare l’esistenza dei vincoli in esame, consente di dare preminenza al vincolo finanziario esattamente come previsto dal legislatore italiano.

²²⁵ VAT Expert Group, Paper on topic for discussion – Meaning of “financial, economic and organisational links” among VAT group members, VEG n. 070 REV1, 19 marzo 2018, in <https://circabc.europa.eu>.

Venendo ad esaminare il carattere della citata presunzione, si è anticipato che trattasi di presunzione relativa, dal momento che essa ammette la prova contraria. Su tale profilo, la relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio²²⁶, tuttavia, precisa che solo il contribuente, e non anche l'Amministrazione finanziaria, possa fornire tale prova. In buona sostanza, sembrerebbe che l'Amministrazione finanziaria, rilevata la sussistenza del legame finanziario, debba necessariamente ritenere sussistenti anche il vincolo economico e/o organizzativo, non essendo legittimata a contestarne l'eventuale assenza. Solo i contribuenti, quindi, potranno provare – nonostante la presenza del vincolo finanziario – l'assenza di uno od entrambi i vincoli sopra citati, attraverso la presentazione di un'istanza di interpello probatorio, definito dalla dottrina “*ad excludendum*”²²⁷, volto ad ottenere il benestare dell'Amministrazione finanziaria circa l'esclusione dall'area del Gruppo IVA di soggetti che in linea di principio dovrebbero esservi inclusi.

Ebbene, il diritto del contribuente di presentare l'istanza di cui sopra si pone in evidente relazione, come si vedrà nel dettaglio nel successivo paragrafo, con l'*all in-all out principle* ed, in particolare, con le conseguenze derivanti dalla violazione del suddetto principio (ovvero con gli effetti pregiudizievoli che l'art. 70-*quater* e l'art. 70-*decies* pongono a carico del Gruppo e dei suoi membri nei casi in cui l'opzione non

²²⁶ Camera dei Deputati, Relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio 2017, A.C. 4127, 129. Ivi si legge che “*Il comma 4 chiarisce in che misura possa ritenersi preminente il ruolo del vincolo finanziario attraverso una presunzione di carattere relativo: se fra determinati soggetti passivi ricorre il vincolo finanziario, si presumono sussistenti fra gli stessi anche i vincoli economico e organizzativo. Tale presunzione è superabile solo da parte dei contribuenti con le modalità di cui al comma 5*”.

²²⁷ In tal senso, vedasi, tra gli altri, G. FRANSONI, *L'interpello ad excludendum nella disciplina del Gruppo IVA*, in *Rass. trib.*, 2019, 15.

sia stata esercitata da tutti i soggetti per i quali sussistono i vincoli di cui all'art. 70-ter o, viceversa, sia stata esercitata da soggetti per i quali non sussistono i suddetti vincoli). È pertanto necessario che, nel caso in cui sussistano dei dubbi in merito alla sussistenza del vincolo economico e/o organizzativo in capo ad un soggetto passivo per il quale è stato riscontrato, invece, il vincolo finanziario, il contribuente abbia la facoltà (se non un vero e proprio obbligo) di interpellare preventivamente l'Amministrazione finanziaria per conoscere con certezza se una società debba o meno essere ricompresa nel perimetro del Gruppo IVA. Ciò, soprattutto, per evitare che l'Amministrazione finanziaria possa successivamente elevare delle contestazioni a tale riguardo, in quanto, a parere di chi scrive, non appare del tutto corretto – come si vedrà meglio *infra* – quanto affermato dalla relazione illustrativa sopra citata secondo cui l'Amministrazione finanziaria, in presenza del vincolo finanziario, non sarebbe legittimata a contestare l'assenza del vincolo economico e/o organizzativo in capo ad uno o più dei membri del Gruppo IVA.

Inoltre, sempre con riferimento alla preminenza del vincolo finanziario sancita dall'art. 70-ter, comma 4, e all'esigenza di limitare i potenziali effetti negativi che potrebbero discendere dalla violazione dell'*all in-all out principle*, il legislatore ha ritenuto opportuno delimitare l'operatività della presunzione (relativa) di sussistenza dei vincoli economico e organizzativo in presenza del vincolo finanziario, scongiurando l'ipotesi di vedere incluse nel Gruppo IVA società per cui la ricorrenza del vincolo finanziario è meramente occasionale o, in ogni caso, non è espressione di una precisa scelta strategica volta all'acquisizione del controllo sulle stesse.

Ed invero, l'art. 70-ter, comma 6, prevede una presunzione relativa di insussistenza del vincolo economico per quei soggetti passivi il cui controllo (e, dunque, il vincolo finanziario nei cui confronti) sia stato acquisito nell'ambito degli interventi di risanamento finalizzati al recupero di crediti, anche tramite la conversione di questi ultimi in azioni di nuova emissione del soggetto versante in condizioni di temporanea difficoltà finanziaria, di cui all'art. 113, comma 1, del TUIR. Tale norma, come noto, permette ai contribuenti che abbiano acquisito il controllo di soggetti indebitati nell'ambito di tali procedure di richiedere all'Amministrazione finanziaria, tramite presentazione di un'apposita istanza interpello, la disapplicazione dell'art. 87 del TUIR disciplinante le plusvalenze esenti, con l'obiettivo di neutralizzarne gli effetti negativi che si potrebbero verificare all'atto del realizzo delle partecipazioni in tal modo acquisite (molto probabilmente minusvalenti)²²⁸. Su tale specifica ipotesi, il citato sesto comma dell'art. 70-ter nega, appunto, la ricorrenza del vincolo economico rispetto a partecipazioni acquisite occasionalmente o, comunque, al di fuori di una precisa scelta imprenditoriale, atteso che si è in presenza di acquisti effettuati al primario fine di evitare il rischio di *default* del debitore. È, difatti, facilmente intuibile che in tali fattispecie, nonostante l'indubbia sussistenza del vincolo finanziario in

²²⁸ Sul punto si evidenzia che l'Agenzia delle Entrate, nella Risoluzione 3 dicembre 2008, n. 473/E (in banca dati *fisconline*), ha specificato che la *ratio* della particolare disciplina fiscale prevista per le operazioni di recupero crediti da parte degli istituti di credito di cui all'art. 113 TUIR “è quella di evitare che l'acquisizione delle partecipazioni al fine di favorire il recupero dei propri crediti possa essere disincentivato per effetto di un trattamento fiscale di sfavore”. Trattamento sfavorevole che sarebbe appunto quello derivante dall'applicazione della *participation exemption*, ai sensi dell'art. 87 del TUIR, all'atto del realizzo delle partecipazioni nelle società oggetto di salvataggio, presumibilmente minusvalenti.

relazione a tali soggetti, sia presuntivamente esclusa la ricorrenza del vincolo economico.

In ogni caso, il contribuente interessato²²⁹ potrà superare tale presunzione, dimostrando – ancora una volta, tramite presentazione di un’istanza di interpello probatorio – la ricorrenza del vincolo economico anche rispetto a società il cui controllo sia stato acquisito attraverso una delle procedure di risanamento sopra richiamate. Si tratterà, in questo caso, di un interpello c.d. “*ad includendum*”, in quanto finalizzato ad includere un soggetto passivo all’interno del perimetro del Gruppo IVA: detto interpello, difatti, ha la funzione esattamente opposta di quello di cui al comma 5 dell’art. 70-ter, necessario per escludere dall’area del Gruppo IVA soggetti vincolati finanziariamente (rispetto ai quali, per la presunzione relativa di cui al quarto comma dell’art. 70-ter, si ritengono *ipso iure* sussistenti anche i vincoli economico e organizzativo). Conseguentemente, l’ultimo periodo del citato comma 6 dell’art. 70-ter, permettendo alle società le cui partecipazioni vengano acquisite nell’ambito delle predette procedure di recupero di provare la sussistenza del vincolo economico, consente a detti soggetti di essere inclusi nel Gruppo IVA nel caso in cui l’Amministrazione finanziaria accolga, espressamente o tacitamente, la predetta istanza di interpello probatorio *ad includendum*.

Con riguardo alle modalità di presentazione delle istanze di interpello probatorio, *ad excludendum* o *ad includendum*, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che

²²⁹ Secondo G. SCIFONI, *È il vincolo finanziario a determinare, salvo eccezioni, l’ingresso nel gruppo IVA*, cit., 254, anche tale disposizione di carattere speciale, al pari di quella carattere generale cui la stessa deroga, opererebbe “a senso unico”, nel senso che l’Amministrazione finanziaria non sarebbe legittimata ad eccepire, in forza di tale presunzione, la sussistenza del vincolo economico.

le stesse possono essere presentate anche nel periodo precedente alla costituzione del Gruppo IVA²³⁰. Ed infatti, sarebbe apparso illogico ritenere condizione di ammissibilità degli interpelli il preventivo esercizio dell'opzione da parte dei membri del Gruppo IVA, in quanto in tal modo si sarebbe finito per includere nel perimetro del gruppo soggetti passivi privi dei requisiti di cui all'art. 70-ter già al momento dell'opzione o, nella opposta ipotesi, si sarebbe finito per escludere dal Gruppo IVA società che invece erano in possesso dei suddetti requisiti sin dalla data di costituzione del gruppo²³¹. Inoltre, in merito all'identificazione del soggetto legittimato alla presentazione delle suddette istanze di interpello, è stato anche specificato che la legittimazione spetta sia al soggetto passivo che si voglia escludere od includere dal perimetro del Gruppo IVA, sia al rappresentante del Gruppo costituito o in fase di costituzione. Conseguentemente, per la regolare presentazione delle istanze, sarà richiesta la sottoscrizione sia del membro di cui si vuole provare la carenza o il possesso di un requisito di cui all'art. 70-ter, sia del rappresentante di gruppo. L'Agenzia delle Entrate, poi, ha anche condivisibilmente precisato che la presentazione delle istanze di interpello da parte del futuro rappresentante di gruppo non vincoleranno quest'ultimo all'esercizio dell'opzione di costituzione del Gruppo IVA.

Da ultimo, alla luce della esaminata disciplina dell'art. 70-ter, è possibile svolgere alcune riflessioni in merito all'affermazione contenuta nella relazione

²³⁰ Cfr. Risoluzione 10 luglio 2018, n. 54/E, in banca dati *fisconline*.

²³¹ In tal senso, cfr. anche F. GRANDOLFO, P. LISI, F. PAPOTTI, *Gruppo IVA: valutazioni di convenienza*, in *Corr. trib.*, 2018, 2412.

illustrativa secondo cui l'Amministrazione finanziaria, in presenza del vincolo finanziario, non sarebbe legittimata a contestare l'assenza del vincolo economico e/o organizzativo in capo ad uno o più dei membri del Gruppo IVA (in quanto solo i contribuenti sarebbero legittimati a superare la presunzione di cui al comma 4 dell'art. 70-ter tramite l'interpello di cui al comma 5), nonché a quanto sostenuto da parte della dottrina²³² per l'ipotesi opposta, ovvero che l'Amministrazione finanziaria, nelle ipotesi di cui al comma 6 dell'art. 70-ter, non sarebbe legittimata a contestare la presenza del vincolo economico in capo ad uno o più dei membri del Gruppo IVA (in quanto solo i contribuenti, tramite interpello, sarebbero legittimati a superare la presunzione di insussistenza del vincolo economico di cui al comma 6 dell'art. 70-ter).

Ed infatti, nel rispetto di quanto previsto dall'art. 70-ter, sembrerebbe potersi argomentare in maniera diversa. Più in dettaglio, nelle ipotesi in cui l'interpello – *ad excludendum o ad includendum* – non venisse presentato dal rappresentante di gruppo o dal singolo membro, ciò non dovrebbe significare che le presunzioni relative di cui ai commi 4 e 6 dell'art. 70-ter non possano essere superate anche dall'Amministrazione finanziaria. Non sembrerebbero esserci dubbi, difatti, che l'Agenzia fiscale, in sede di accertamento, possa contestare l'illegittimo inserimento nel perimetro del Gruppo IVA di un membro per carenza del vincolo economico e/o organizzativo o l'illegittima esclusione di un membro pur sussistendo i vincoli di cui all'art. 70-ter, specie nei casi in cui la ricomprensione o l'esclusione di detto soggetto nel Gruppo IVA abbia comportato vantaggi fiscali per il gruppo nel suo complesso.

²³² Cfr. G. SCIFONI, *È il vincolo finanziario a determinare, salvo eccezioni, l'ingresso nel gruppo IVA*, cit., 254.

Ciò sembrerebbe essere confermato non solo dalla normativa vigente in tema di accertamento – secondo cui spetta all’Amministrazione finanziaria verificare il rispetto da parte dei contribuenti della normativa tributaria, tra cui, ovviamente, anche le disposizioni di cui al Titolo V-*bis* del D.P.R. n. 622/1972 – ma anche dalla normativa eurounitaria disciplinante il Gruppo IVA. Ed invero, si è visto nel primo capitolo che la *ratio* dell’istituto in esame risiede nell’esigenza di consentire agli Stati membri, per fini di contrasto alla fattispecie abusive, di considerare quale soggetto unico passivo distinte entità indipendenti solo da un punto di vista formale. La Commissione, infatti, ha riconosciuto nel Gruppo IVA una “finzione” creata agli effetti dell’IVA, in cui la sostanza economica (fondata sui vincoli finanziari, economici ed organizzativi tra i membri) sottostante i rapporti fra più soggetti prevale sulla forma giuridica rivestita da questi ultimi. Se è vero che la finalità del contrasto all’abuso, nell’ottica del legislatore eurounitario, è quella di evitare la frammentazione di un soggetto passivo unico in più distinti soggetti passivi IVA, non può non evidenziarsi che fattispecie abusive possano concretizzarsi anche nelle ipotesi opposte, ovvero in quelle di illegittima costituzione, da parte di distinti soggetti passivi, di un soggetto passivo unico in assenza della contemporanea presenza del vincolo finanziario, economico ed organizzativo. Il Gruppo IVA, come visto in precedenza, consente di ottenere notevoli vantaggi fiscali, in quanto attraverso tale istituto non solo si neutralizzano tutti i costi relativi alle operazioni infragruppo, ma anche e soprattutto si ottengono risparmi d’imposta in termini di IVA indetraibile che viene generata dalle prestazioni di servizi e cessioni di beni infragruppo rese a favore di soggetti che, in virtù dell’elevato rapporto tra operazioni attive esenti e volume di affari, hanno una

percentuale di detraibilità dell'IVA sugli acquisti molto ridotta. Conseguentemente, sembrerebbe potersi concludere nel senso che sussiste il potere dell'Amministrazione finanziaria di contestare le presunzioni di cui ai commi 4 e 6 dell'art. 70-ter, specie nelle ipotesi in cui venga accertato che i contribuenti abbiano illegittimamente o abusivamente fruito dei vantaggi fiscali derivanti dall'adesione ad un Gruppo IVA.

Del resto, come si vedrà nel successivo paragrafo, proprio al recupero di tali indebiti vantaggi sono deputati l'art. 70-quater, comma 1 (per le ipotesi ove l'Amministrazione finanziaria accerti che non tutte le società del gruppo in possesso dei prescritti requisiti hanno esercitato l'opzione per il Gruppo IVA) e l'art. 70-decies, comma 1 (per le ipotesi ove l'Amministrazione finanziaria accerti l'esercizio dell'opzione per il Gruppo IVA da parte di una società che non possedeva i requisiti richiesti dall'art. 70-bis).

4. Il c.d. "all in-all out principle" e le vicende soggettive del Gruppo IVA.

Nel primo capitolo si è visto che lo stile particolarmente laconico della norma eurounitaria che disciplina il Gruppo IVA ha avuto quale inevitabile conseguenza un'implementazione piuttosto differenziata dell'istituto in esame da parte degli Stati membri.

Il legislatore eurounitario, difatti, sembrerebbe²³³ aver lasciato agli Stati membri la possibilità di prevedere l'applicazione della disciplina del Gruppo IVA quale:

- a) obbligatoria, come avviene in Germania ed Olanda, dove si ritiene automaticamente costituito un Gruppo IVA al ricorrere dei requisiti previsti dalla legge per la sua costituzione e, quindi, (potenzialmente) anche contro la volontà dei singoli soggetti passivi di dar vita ad un nuovo (e unico) soggetto passivo IVA²³⁴;
- b) opzionale, ove la scelta di dar vita al nuovo soggetto passivo IVA viene sostanzialmente rimessa alla libera decisione dei soggetti passivi IVA in possesso

²³³ Il condizionale è dovuto alla non chiara presa di posizione da parte della Commissione, la quale, tuttavia, sembrerebbe preferire l'obbligatorietà del regime del Gruppo IVA. Tale preferenza, del resto, è stata ribadita anche dal Comitato IVA, nel *Working Paper* n. 813 del 29 luglio 2014, ove si legge, al punto 3.3, che sebbene dalla lettera dell'art. 11 della Direttiva IVA si evince che gli Stati membri hanno l'opzione e non l'obbligo di introdurre il Gruppo IVA all'interno dei propri ordinamenti, tuttavia, non si può altrettanto escludere che secondo la Commissione l'intenzione originaria del legislatore eurounitario fosse quella di lasciare un'opzione agli Stati membri (ovvero decidere se introdurre o meno l'istituto) e non un'opzione ai contribuenti (ovvero decidere di far parte o meno di un Gruppo IVA). Conseguentemente, si legge testualmente che "*the Commission services are of the opinion that Member States making use of Article 11 of the VAT Directive are not allowed to provide for in their national legislation an option for possible group members to decide to become part of a VAT group*".

Tale orientamento, poi, è stato confermato nel *Working Paper* n. 845 del 17 febbraio 2015, ove al punto 5.4.2., si legge che se l'impostazione sopra descritta venisse accolta "*then all potential VAT group members fulfilling the conditions set out in Article 11 of the VAT Directive, would be automatically treated as a single taxable person*". Tuttavia, in tale ultimo documento è stata anche puntualizzata l'utilizzabilità del Gruppo IVA in funzione dell'obiettivo della semplificazione amministrativa. Sotto tale diverso punto di vista, quindi, si è precisato che "*In such circumstances, it seems that the application of VAT grouping rules would not need to be automatic*".

Da ciò ne deriva che ad oggi non vi è un univoco orientamento della Commissione e del Comitato in favore dell'attivazione obbligatoria od opzionale del Gruppo IVA al ricorrere dei requisiti previsti dalla normativa eurounitaria.

²³⁴ H. V. KESTEREN, M. MERKX, C. STERNBERG, *Cross-Border VAT Grouping*, in H. JOCHUM, P. ESSERS, J. ENGLISH, *Taxing German – Dutch Crossborder Business Activities, Legal comparison and the Goal of Harmonisation and Simplification*, Nordhorn, 2015, 522-523.

dei requisiti previsti dalla legge, come avviene in Spagna²³⁵, ove il regime facoltativo consente ad alcune entità di partecipare al Gruppo IVA e ad altre (sebbene anch'esse in possesso dei presupposti previsti dalla normativa) di rimanerne fuori;

- c) opzionale con limitazioni, ove sebbene i soggetti passivi legati da vincoli finanziari, economici ed organizzativi siano liberi di scegliere se dar vita e, quindi, partecipare ad un Gruppo IVA, gli stessi, tuttavia, non hanno anche la facoltà di decidere quali entità legate dai suddetti vincoli possano entrarne a far parte o meno²³⁶.

Ebbene, come anticipato in premessa, il legislatore nazionale ha evidentemente optato per l'ultima delle predette soluzioni, introducendo il c.d. *all in-all out principle* che se da un lato prevede la facoltatività dell'opzione per costituire un Gruppo IVA²³⁷, dall'altro, stabilisce l'obbligatorietà di tale opzione per tutti i soggetti per i quali ricorrono congiuntamente i vincoli finanziario, economico ed organizzativo in precedenza esaminati.

²³⁵ Per un'analisi della disciplina del Gruppo IVA in Spagna, cfr. F.M. MORENO, M.F. GOMEZ, *VAT Grouping in Spain: An Interesting Opportunity*, cit., 176-183.

²³⁶ Cfr. K. VYNCKE, *EU VAT Grouping from a Comparative Tax Law Perspective*, cit., 300.

²³⁷ Il carattere omnicomprensivo dell'opzione si evince dalle disposizioni, contenute rispettivamente nel primo comma dell'art. 70-*quater* e nel secondo comma dell'art. 70-*nonies*, secondo cui "il gruppo IVA è costituito a seguito di un'opzione esercitata da tutti i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato per i quali ricorrano congiuntamente i vincoli finanziario, economico e organizzativo" e "la revoca dell'opzione opera nei riguardi di tutti i soggetti partecipanti al gruppo IVA". L'opzione per il Gruppo IVA – che non può effettuarsi per comportamento concludente stante l'espressa esclusione dell'applicabilità del D.P.R. n. 442/1997 prevista dal terzo comma dell'art. 70-*nonies* – è vincolante per tre anni, trascorsi i quali si rinnova automaticamente di anno in anno, fintantoché non viene esercitata la facoltà di revoca di cui sopra si è fatto cenno o non vengano meno i vincoli di cui all'art. 70-*ter*.

Tale scelta del legislatore – la cui *ratio* risiede, probabilmente, nella preoccupazione di prevenire possibili utilizzi abusivi del Gruppo IVA – potrebbe rendere, tuttavia, poco “appetibile” l’istituto in esame per quei gruppi societari formati da un consistente numero di società che, come vedremo, potrebbero vedere nell’accesso al Gruppo IVA un limite alla propria operatività e, soprattutto, uno svantaggio dal punto di vista fiscale in termini di limitazione del diritto alla detrazione dell’IVA.

Proprio in virtù dell’ampia portata dell’*all in-all out principle*, il legislatore ha opportunamente previsto alcuni correttivi volti a limitare gli effetti dirompenti che lo stesso avrebbe potuto potenzialmente produrre.

Ed infatti, l’applicazione rigida di tale principio potrebbe comportare conseguenze difficilmente gestibili per i singoli soggetti passivi IVA in caso di costituzione di un Gruppo IVA senza inclusione della totalità dei soggetti rispetto ai quali si registri la compresenza dei requisiti previsti dagli artt. 70-*bis* e 70-*ter* del D.P.R. n. 633/1972. Non sempre, difatti, è così chiaro per i gruppi societari, specie di grandi dimensioni, riscontrare la presenza dei requisiti previsti dal legislatore ed, in particolare, del vincolo finanziario nei confronti di quelle società, facenti parte del detto gruppo, di dimensioni poco significative. In tali casi, prevedere che la violazione dell’*all in-all out principle* conduca ad un vizio insanabile di costituzione del Gruppo IVA stesso potrebbe comportare conseguenze di assoluto rilievo per i soggetti membri del detto Gruppo IVA *ab origine* “viziato”. Quest’ultimo, invero, ritenuto (illegittimamente) costituito da parte dei suoi membri, opererebbe come tale (fino al momento in cui l’Amministrazione finanziaria non riscontri la violazione del suddetto

principio), applicando le disposizioni di cui al D.P.R. n. 633/1972 (obbligo di rivalsa, diritto alla detrazione, fatturazione, registrazione, etc.) le quali, tuttavia, avrebbero dovuto essere applicate singolarmente dai suoi membri (non essendo mai venuto il Gruppo stesso ad esistenza quale unico soggetto passivo d'imposta). Conseguentemente, i membri del "Gruppo IVA", ritenendo (erroneamente) di aver visto "congelata" la propria soggettività passiva d'imposta in favore di quella del Gruppo, avrebbero omesso sia di fatturare ed applicare l'IVA nelle operazioni infragruppo, sia, più in generale, di adempiere agli obblighi previsti per l'applicazione dell'imposta e di esercitare i relativi diritti (tra cui, quello fondamentale per garantire la neutralità dell'IVA: ovvero il diritto alla detrazione).

Ebbene, proprio per evitare le conseguenze appena descritte, il legislatore più che mitigare la portata applicativa dell'*all in-all out principle* – che, difatti, produce, ai sensi dell'art. 70-*quater*, comma 1, primo periodo, interamente il proprio effetto, obbligando i gruppi societari che esercitano l'opzione per l'applicazione della disciplina del Gruppo IVA a far partecipare al detto Gruppo tutti i soggetti per i quali ricorrono congiuntamente i vincoli finanziario, economico ed organizzativo – ha stemperato gli effetti che derivano dalla violazione del suddetto principio, prevedendo che la costituzione di un Gruppo IVA senza la partecipazione di tutti i soggetti che ne avrebbero dovuto far parte invalida solo *ex nunc* l'opzione esercitata dagli altri soggetti passivi.

Ed invero, l'art. 70-*quater*, comma 1, lett. a), prevede che la mancata inclusione nel Gruppo IVA di uno o più soggetti che in virtù del principio di cui sopra avrebbero dovuto parteciparvi non fa venir meno l'opzione esercitata dagli altri soggetti membri

del Gruppo, ma legittima – in caso di contestazione da parte dell’Amministrazione finanziaria – il recupero dell’effettivo vantaggio fiscale ottenuto dal Gruppo grazie, appunto, alla mancata inclusione nel perimetro del Gruppo di soggetti che avrebbero, al contrario, dovuto farne parte. Peraltro, ai sensi della lett. b) del citato primo comma, la violazione dell’*all in-all out principle* determinerà la cessazione del Gruppo IVA soltanto a partire dall’anno successivo rispetto a quello in cui è stato accertato il mancato esercizio omnicomprensivo dell’opzione, fermo restando che la cessazione potrà essere evitata qualora i soggetti in precedenza (erroneamente) non inclusi esercitino l’opzione per aderire al Gruppo IVA.

Allo stesso modo, le conseguenze derivanti dalla illegittima costituzione *ab origine* del Gruppo IVA sono state mitigate anche nel caso opposto, ovvero nel caso in cui il Gruppo IVA sia stato costituito includendo uno o più soggetti passivi per i quali non ricorrevano congiuntamente i requisiti previsti dalla legge. In tali ipotesi, l’art. 70-*decies*, comma 1, prevede che l’ingresso nel perimetro del Gruppo IVA da parte di un soggetto privo dei requisiti non porta alla invalidità del Gruppo IVA, ma rende semplicemente l’opzione priva di effetti limitatamente a tale soggetto. Anche in questo caso, ai sensi dell’art. 70-*undecies*, comma 3, l’Amministrazione finanziaria potrà recuperare il vantaggio complessivamente (ed eventualmente) conseguito dal Gruppo grazie, appunto, alla illegittima inclusione nel perimetro del Gruppo di soggetti che non avrebbero, invece, potuto farne parte²³⁸.

²³⁸ La relazione illustrativa al disegno di Legge di Bilancio (cfr. A.C. 4127-*bis*), del resto, specifica espressamente che nei casi in cui “*sia stato incluso nel gruppo IVA un soggetto per cui non sussistano in realtà i vincoli di cui all’art. 70-ter e in sede di controllo sia disconosciuta per questo motivo la validità dell’opzione limitatamente a detto soggetto, dovrà procedersi a un recupero d’imposta nei*

In buona sostanza, con tali previsioni il legislatore ha applicato un principio di “conservazione”, volto a salvaguardare le opzioni esercitate dai soggetti passivi IVA che hanno visto la propria soggettività confluire nel nuovo soggetto passivo “Gruppo IVA”. Del resto, al di fuori delle ipotesi di revoca dell’opzione comunicata dal rappresentante del Gruppo e sottoscritta anche dagli altri soggetti partecipanti, nonché di cessazione per mancato esercizio dell’opzione da parte di soggetti per i quali ricorrano le condizioni e che nemmeno tardivamente sanino detto illegittimo mancato esercizio, l’unica fattispecie in cui il Gruppo IVA si estingue necessariamente e fisiologicamente si ha nel caso in cui venga meno la pluralità dei soggetti partecipanti al Gruppo stesso.

Infine, si segnala che durante la “vita” del Gruppo, l’*all in-all out principle* obbliga ad includere nel perimetro dello stesso anche quei soggetti che, sebbene inizialmente privi di uno o più dei requisiti previsti dalla legge per aderire al Gruppo, ne vengano in possesso successivamente alla sua costituzione. Si evidenzia, difatti, che il perimetro del Gruppo non è immutabile nel corso degli anni e, quindi, non deve rimanere necessariamente statico, ben potendo subire delle variazioni, sia – appunto – con l’aggiunta di nuovi soggetti (art. 70-*quater*, comma 5), sia con la defezione di altri per le ragioni indicate dall’art. 70-*decies*, comma 2 (venir meno del vincolo finanziario o del vincolo economico od organizzativo, sequestro giudiziario dell’azienda, procedure concorsuali, liquidazione ordinaria).

limiti dell’effettivo vantaggio rispetto a quello che si sarebbe verificato ove tale soggetto, correttamente, fosse stato escluso dal gruppo IVA”.

Nel caso di aggregazione al Gruppo IVA di soggetti per i quali *ab origine* era stata esclusa la sussistenza dei vincoli di cui all'art. 70-ter o per i quali il vincolo finanziario (controllo) si è determinato successivamente all'atto dell'esercizio della opzione, l'art. 70-quater, comma 5, prevede la partecipazione al Gruppo IVA da parte di tali soggetti solo a partire dall'anno successivo in cui si realizzano i presupposti.

Parimenti, nel caso in cui i vincoli di cui all'art. 70-ter vengano meno o si verificano gli eventi indicati dal citato art. 70-decies, comma 2, il soggetto interrompe la sua partecipazione al Gruppo IVA a decorrere dalla data in cui si verificano gli eventi previsti e, nelle ipotesi di venir meno del vincolo economico od organizzativo, dall'anno successivo a quello dell'interpello che riconosce il venir meno dei detti vincoli.

Nel caso di fisiologica cessazione del Gruppo IVA per venir meno della pluralità dei soggetti partecipanti allo stesso, il legislatore ha, inoltre, ritenuto opportuno specificare, all'art. 70-decies, comma 4, che l'eccedenza IVA detraibile residua – ovvero l'eccedenza risultante dall'ultima dichiarazione presentata dal Gruppo IVA e non richiesta a rimborso al momento della cessazione del Gruppo – rimane nella disponibilità del soggetto partecipante al Gruppo IVA che agiva in qualità di rappresentante del Gruppo stesso, il quale, pertanto, potrà computarla in detrazione nelle proprie liquidazioni o nella propria dichiarazione annuale.

Come correttamente rilevato in dottrina²³⁹, difatti, con riferimento alle eccedenze di IVA detraibile, il legislatore, mentre ha replicato, all'art. 70-sexies

²³⁹ Cfr. G. SCIFONI, *Gruppo IVA: tutti (forzosamente) insieme ma... non da subito*, in *Corr. trib.*, 2017, 372.

(eccedenze creditorie antecedenti alla partecipazione al Gruppo IVA), quanto già previsto nell'ambito del consolidato fiscale nazionale²⁴⁰, se ne è, invece, parzialmente discostato per quanto concerne l'eventuale eccedenza IVA detraibile generatasi in vigenza dell'opzione per il Gruppo IVA e ancora inutilizzata nell'anno in cui si verifica la cessazione del gruppo medesimo per venire meno della pluralità dei soggetti partecipanti²⁴¹.

5. Il rappresentante del Gruppo IVA e la responsabilità solidale del Gruppo.

Nell'ambito del Gruppo IVA il legislatore ha attribuito un ruolo primario alla figura del "rappresentante di gruppo", la quale viene ordinariamente individuata nel soggetto controllante il Gruppo IVA, vale a dire il membro che esercita il controllo di

²⁴⁰ Ivi è, difatti, indirettamente previsto il divieto di conferibilità diretta alla gruppo delle perdite fiscali pregresse (ovvero di quelle realizzate dalle società consolidate nei periodi d'imposta antecedenti a quello di accesso al consolidato). L'art. 118, comma 2, del D.P.R. n. 917/1986, stabilisce, invero, con una formulazione sostanzialmente replicata dall'art. 70-*sexies*, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, che "*Le perdite fiscali relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo (...) possono essere utilizzate solo dalle società cui si riferiscono*".

²⁴¹ Quest'ultima, si è visto, rimane nell'esclusiva disponibilità del soggetto passivo partecipante al Gruppo che ricopriva la veste di rappresentante del medesimo ai sensi dell'art. 70-*decies*, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972. Questa soluzione era, prima dell'emanazione del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, la regola "primaria" che disciplinava la titolarità della perdita residua del consolidato fiscale all'atto dell'interruzione o cessazione del medesimo: ed infatti, la perdita in parola permaneva nell'esclusiva disponibilità della società o ente controllante. Il citato D.L. n. 193/2016 ha in proposito previsto che alternativamente al criterio che prevede la permanenza delle perdite residue del gruppo in capo al soggetto consolidante, queste ultime possano essere "*attribuite alle società che le hanno prodotte al netto di quelle utilizzate e nei cui confronti viene meno il requisito del controllo secondo i criteri stabiliti dai soggetti interessati*". Dunque, nell'ambito del consolidato fiscale nazionale, l'attribuzione delle perdite residue al soggetto consolidante non rappresenta più la regola primaria per la relativa attribuzione, essendo stato precisato che il criterio del riconoscimento in favore delle società che le hanno (in tutto o in parte generate) ha pari dignità rispetto a quello che ne individua la spettanza in capo al consolidante.

diritto assembleare, in via diretta o indiretta, sugli altri soggetti ad esso vincolati finanziariamente ai sensi all'art. 70-ter, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972. L'art. 70-septies, difatti, ha posto in capo a tale figura tutti i diritti e gli obblighi previsti, a carico ed a favore del gruppo, dalla disciplina IVA, tra cui, segnatamente, l'obbligo di presentare un'unica dichiarazione annuale IVA per tutti i membri del gruppo stesso²⁴².

Attesa la rilevanza del ruolo attribuito al rappresentante del gruppo, il legislatore si è anche preoccupato di specificare come lo stesso debba essere individuato nella particolare ipotesi in cui la controllante di grado più elevato non possa esercitare l'opzione perché, ad esempio, non stabilita in Italia, come nel caso di un Gruppo IVA costituito tra società sorelle italiane vincolate finanziariamente ad una casa madre estera. In tale caso, l'art. 70-septies, comma 2, prevede che il rappresentante di gruppo venga individuato nel membro che abbia riportato il volume d'affari o l'ammontare di ricavi più elevato nel periodo precedente a quello della costituzione del gruppo medesimo²⁴³. Il comma 3 dell'art. 70-septies puntualizza, poi,

²⁴² D. MORABITO, G. STANCATI, *Il gruppo IVA: luci ed ombre in attesa del Decreto attuativo*, in *Corr. trib.*, 2018, 978, i quali evidenziano come la presentazione di un'unica dichiarazione rappresenti una novità per il nostro ordinamento, atteso che gli istituti che – sino all'entrata in vigore della normativa sul Gruppo IVA – consentono una forma di “aggregazione” dei risultati fiscali di più contribuenti sulla base di un rapporto di controllo (come ad esempio il consolidato nazionale di cui all'art. 121 del TUIR), attribuiscono alla controllante un ruolo di mero “collettore”, senza che ciò implichi il venir meno dell'obbligo di presentare la dichiarazione in capo a ciascuna società partecipante.

²⁴³ Nella relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio 2017 (A.C. 4127), 132, sono riportati alcuni esempi in merito al calcolo degli importi dei volumi d'affari e dei ricavi dei soggetti passivi membri del gruppo al fine di riscontrare quello che esprime il valore assoluto più elevato rispetto ad una delle predette grandezze, come tale costituente *ipso iure* il “rappresentante di gruppo”. *Ivi*, si legge “*Così, ipotizzando che al gruppo IVA partecipino due soggetti, A e B, che A abbia avuto nell'anno precedente un volume d'affari pari a 101.000.000 euro e ricavi per 109.000.000 euro e che B abbia avuto nell'anno precedente un volume d'affari pari a 100.000.000 euro e ricavi per 119.000.000 euro, il rappresentante di gruppo sarà da individuare in B. In una seconda esemplificazione, ipotizzando che al gruppo IVA partecipino tre soggetti, ovvero - oltre ai predetti A e B - anche C, che abbia avuto nell'anno precedente*

che nel caso in cui il rappresentante cessi di far parte del Gruppo IVA, non vengono meno gli effetti delle opzioni per gli altri soggetti passivi partecipanti. In tale ipotesi, difatti, subentra quale rappresentante di gruppo – con effetto dal giorno successivo alla cessazione del precedente rappresentante – un altro soggetto membro del gruppo individuato in forza del valore assoluto più elevato del relativo volume d'affari o di ricavi.

Proprio alla luce degli importanti adempimenti cui è tenuto il rappresentante del gruppo, non sorprende la scelta del legislatore (art. 70-*octies*, comma 1) di porre in capo a quest'ultimo la responsabilità per qualunque violazione, di tipo formale o sostanziale, degli obblighi previsti dalla normativa IVA, stante la centralità di tale figura nell'economia del funzionamento del Gruppo IVA.

Ciò che, invece, sorprende è la scelta del legislatore – evidentemente preoccupato di tutelare il credito erariale – di ritenere responsabili, assieme al rappresentante del gruppo, gli altri soggetti membri del Gruppo IVA “*per le somme che risultano dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni a seguito delle attività di liquidazione e controllo*”. Secondo il legislatore, in buona sostanza, dell'obbligazione di imposta gravante sul Gruppo IVA – privo, del resto, di un autonomo patrimonio allo stesso riferibile – rispondono il rappresentante del Gruppo per conto del soggetto passivo unico e in qualità di membro e gli altri componenti, in ragione della relazione qualificata che intercorre tra gli stessi e che ne determina la considerazione alla stregua di una *fiscal unit*.

un volume d'affari pari a 0 euro (per l'esercizio dell'opzione di cui all'art. 36-bis del D.P.R. n. 633) e ricavi per 2.300.000.000 euro, il rappresentante di gruppo sarà da individuare in C”.

L'art. 70-*octies*, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972 pone, difatti, in capo a tutti i soggetti membri del Gruppo IVA una responsabilità solidale con il rappresentante di gruppo: responsabilità solidale che, nella relazione illustrativa al disegno di legge²⁴⁴ e nella Circolare n. 19/E del 31 ottobre 2018²⁴⁵ viene qualificata come paritetica e giustificata alla luce della unitarietà del soggetto passivo costituito dal Gruppo IVA stesso.

Ebbene, la previsione di una responsabilità solidale a carico di ciascun membro del Gruppo IVA per l'intero debito d'imposta, peraltro comprensivo anche degli interessi e delle sanzioni, sembra suscitare più di un interrogativo soprattutto, come si vedrà in dettaglio *infra*, per la qualifica ad essa attribuita dalla relazione illustrativa e dal documento di prassi amministrativa citato.

Il legislatore, difatti, sembrerebbe essersi ispirato al regime di responsabilità previsto dall'art. 127 del D.P.R. n. 917/1986 in tema di consolidato fiscale nazionale, il quale tuttavia presenta importanti differenze rispetto a quello del Gruppo IVA.

Nel consolidato fiscale, invero, non vi è perdita della soggettività passiva ai fini IRES per le singole società consolidate. Queste ultime procedono ordinariamente ed autonomamente alla liquidazione del rispettivo imponibile, con l'unica ed assorbente peculiarità che tali società, in sede di dichiarazione, non procedono alla determinazione dell'IRES. Imposta sul reddito che è unica per l'intera *fiscal unit* e che viene liquidata dalla società consolidante dopo aver calcolato – con somma algebrica – gli imponibili risultanti dalle dichiarazioni predisposte da ciascuna singola società

²⁴⁴ Cfr. Relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio 2017 (A.C. 4127), 133.

²⁴⁵ Cfr. Par. 8.

consolidata. In tale regime, dunque, la società consolidante si limita ad assemblare gli imponibili di ciascuna società consolidata al di fuori della propria disponibilità – imponibili che vengono, dunque, sostanzialmente “accettati” dalla consolidante – atteso che essa non è dotata di alcun potere di controllo circa la correttezza degli stessi e, quindi, attesa l'impossibilità di accertarne la legittimità e veridicità. Conseguentemente, in caso di accertamento ad opera dell'Amministrazione finanziaria volto a contestare l'entità dell'imponibile trasferito dalle singole società consolidate al “gruppo”, è del tutto ragionevole che il legislatore non abbia configurato una responsabilità oggettiva ed esclusiva della società consolidante. A tal riguardo, difatti, l'art. 127 ha introdotto un peculiare regime che, al primo comma, prevede la responsabilità esclusiva della consolidante per le violazioni sue proprie (in particolare per quelle relative all'adempimento degli obblighi connessi alla determinazione del reddito complessivo globale) e, al secondo comma, prevede la responsabilità solidale delle singole società consolidate per la maggiore imposta accertata e per i relativi interessi, riferita al reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione dei redditi del consolidato, in conseguenza della rettifica operata sul proprio reddito imponibile. Inoltre, nelle ipotesi in cui l'accertamento svolto nei confronti della singola società consolidata si riverberi sul “gruppo” (nel cui imponibile complessivo è confluito, attraverso la somma algebrica, l'imponibile individuale rettificato), quest'ultima sarà responsabile in proprio anche per la sanzione correlata alla maggiore imposta accertata riferita al reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione

dei redditi del “gruppo”, in conseguenza della rettifica operata sul proprio reddito imponibile²⁴⁶.

Nel Gruppo IVA, invece, la situazione è completamente diversa. Ed infatti, si è visto precedentemente che, entrando a far parte di un Gruppo IVA, i soggetti partecipanti vedono “congelata” la propria soggettività passivi ai fini IVA per vederla “confluire” in quella del gruppo stesso. Conseguentemente, i membri del Gruppo IVA non sono onerati degli adempimenti contabili, né degli obblighi di determinazione dell’imposta, atteso che tutti i diritti ed obblighi in materia di IVA sono posti in capo al rappresentante del gruppo. Diversamente che nella procedura di liquidazione dell’IVA di gruppo esaminata nel precedente capitolo, il soggetto posto al vertice del Gruppo IVA non si limita ad effettuare, in sede dichiarativa, una mera somma algebrica delle posizioni IVA creditorie e debitorie dei membri del gruppo, ma determina in via autonoma l’IVA dovuta dal Gruppo sulla base delle operazioni attive e passive da quest’ultimo effettuate.

Ebbene, ritenere sussistente indiscriminatamente, in tale ipotesi, una responsabilità piena e riferibile all’intera pretesa creditoria dell’erario (IVA, interessi e sanzioni) in capo ad ogni soggetto passivo membro del Gruppo IVA, ovverosia una solidarietà paritetica²⁴⁷, non sembra del tutto convincente per diverse ragioni.

²⁴⁶ Sulla responsabilità della consolidante e delle consolidate nel consolidato fiscale nazionale, cfr. F. DAMI, *I rapporti di gruppo nel diritto tributario*, cit., 258-260.

²⁴⁷ La solidarietà paritetica è quella che deriva dalla compartecipazione di singoli condebitori solidali ai fatti a rilevanza tributaria e, dunque, da un medesimo titolo, mentre la solidarietà dipendente è quella che deriva un titolo differente. Sulla solidarietà nel diritto tributario vedasi, tra gli altri, A. FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, cit.; A. FEDELE, *La solidarietà fra più soggetti coinvolti nel prelievo*, cit.; M. MICCINESI, voce *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Dig. IV, disc. priv., sez. comm.*, XIV, Torino, 1997, 445.

In primo luogo, il dato letterale dell'art. 70-*octies*, comma 2²⁴⁸, risulta suscettibile di diversa interpretazione da quella fornita dalla relazione illustrativa e dalla citata circolare. Ed infatti, la citata disposizione, sebbene utilizzi il plurale “*gli altri*”, non parla di “tutti” i soggetti partecipanti al Gruppo IVA. Ciò potrebbe essere interpretato nel senso di distinguere la responsabilità del rappresentante di gruppo di cui al primo comma – ovvero la responsabilità per l’adempimento di tutti gli obblighi connessi all’esercizio dell’opzione per il Gruppo IVA – dalla responsabilità degli “altri” soggetti partecipanti. Conseguentemente, la suddetta norma potrebbe essere interpretata nel diverso senso secondo cui vi è sì una solidarietà fra il rappresentante di gruppo e gli altri soggetti partecipanti, ma detta solidarietà non sarebbe riferibile *tout court* a tutti gli altri soggetti partecipanti, bensì al singolo soggetto passivo che ha realizzato la condotta comportante il recupero a tassazione.

In secondo luogo, si osserva, la responsabilità solidale in merito alle sanzioni in tanto può giustificarsi in quanto trovi applicazione in situazioni di concorso, diretto o indiretto, nella consumazione dell’illecito. Nell’ambito del Gruppo IVA, invero, tale evenienza sembrerebbe, di fatto, esclusa dallo stesso dettato normativo che come visto *supra* accentra tutti gli adempimenti in materia IVA nell’unica figura del rappresentante al quale, soltanto, sembrerebbero ascrivibili eventuali omissioni o inesattezze.

²⁴⁸ Il cui testo recita “*Gli altri soggetti partecipanti al gruppo IVA sono responsabili in solido con il rappresentante di gruppo per le somme che risultano dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni a seguito delle attività di liquidazione e controllo*”.

In terzo luogo, si evidenzia che quando il legislatore introduce obbligazioni solidali in materia sanzionatoria, non si riferisce mai al debito per sanzioni, ma all'obbligazione di pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata ad altri. Richiamando quanto previsto in tema di responsabilità nel consolidato nazionale, si è visto che l'art. 127 del TUIR distingue la posizione della consolidante e della consolidata. Mentre la prima è responsabile per la maggiore imposta accertata e gli interessi, riferiti al reddito complessivo globale [comma 1, lett. a), b), c)], oltre che, solidalmente, per il "*pagamento di una somma pari alla sanzione di cui alla lettera b) del comma 2 irrogata al soggetto che ha commesso la violazione*" [comma 1, lett. d)], la singola consolidata – e non tutte le consolidate – è solidalmente responsabile con la consolidante per una somma pari alla maggior imposta riconducibile a rettifiche operate sul proprio reddito imponibile [comma 2, lett. a)], oltre che, a titolo personale, per le sanzioni derivanti dalle condotte che hanno generato la rettifica [comma 2, lett. b)]. Ebbene, è evidente che trattasi di un sistema che prevede un'obbligazione principale e un'obbligazione solidale dipendente in funzione di garanzia. Per l'imposta, difatti, l'obbligazione principale è in capo alla società consolidante, la quale ha facoltà di rivalsa sulla singola società consolidata ai sensi del successivo quarto comma del citato art. 127; la controllata, viceversa, ha solo un'obbligazione solidale di garanzia. Per la sanzione, invece, atteso il principio di personalità, essa è irrogata alla singola consolidata che ha commesso la violazione fiscalmente rilevante, restando, invece, a carico della controllante un'obbligazione solidale di garanzia²⁴⁹.

²⁴⁹ Tale assetto, invero, è stato in parte modificato, a decorrere dal 2011, a seguito dell'introduzione dell'atto unico di accertamento ai sensi l'art. 40-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Ora vi è un

Da quanto sopra descritto, emerge che nella fattispecie del consolidato nazionale IRES la solidarietà è bilaterale fra la società consolidante e la singola società consolidata. Viceversa, nella fattispecie del Gruppo IVA, la solidarietà – se interpretata nel senso voluto dalla relazione illustrativa e dalla circolare – sarebbe multilaterale in quanto investirebbe non solo l'ente o società controllante (il rappresentante di gruppo) e la controllata che ha commesso la violazione, ma anche tutti gli altri soggetti passivi membri del Gruppo IVA estranei al contestato illecito tributario.

Tuttavia, le ragioni di tutela del credito erariale che dovrebbero giustificare tale peculiare ipotesi di solidarietà paritetica, non sembrano così “forti” da poter superare i principi cardine del nostro ordinamento tributario e, segnatamente, il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. e il principio di personalità in materia sanzionatoria.

Difatti, se è vero che con la costituzione del Gruppo IVA i soggetti passivi danno vita ad un nuovo soggetto passivo IVA e le condotte fiscalmente rilevanti, sebbene ascrivibili ai detti soggetti passivi, vengono imputate a tale nuovo soggetto passivo IVA, ciò non sembra che possa legittimare un sistema che preveda l'imputazione della intera pretesa erariale a titolo di imposta, interessi e sanzioni, oltre

unico avviso di accertamento che viene notificato sia alla consolidata sia alla consolidante da parte della Direzione dell'Agenzia competente sulla consolidata, con il quale è determinata la maggiore imposta dovuta e sono irrogate le sanzioni. È da ritenersi che tale intervento non abbia modificato l'assetto di imputazione del titolo delle obbligazioni in capo alla società consolidante alla consolidata (obbligazione per tributo a carico della consolidante e obbligazione per sanzioni a carico della consolidata), sebbene l'art. 40-bis, secondo comma, prevede che il pagamento delle somme scaturenti dall'atto unico estingue l'obbligazione sia se effettuato dalla consolidata che dalla consolidante. E a tale solidarietà si combacia il litisconsorzio necessario in un'ottica processuale. Per un commento a tale intervento normativo, cfr. G. SEPIO, *Effetti dell'introduzione dell'“atto unico” nell'accertamento del consolidato nazionale*, in *Corr. trib.*, 2011, 1088.

che in capo al rappresentante di gruppo, anche ad ogni singolo membro del Gruppo IVA.

Ed invero, se il singolo obbligo fiscale è imposto al Gruppo IVA – come nuovo soggetto passivo – e non ai singoli membri, allora la responsabilità dovrebbe essere imputata solamente al Gruppo stesso, tutt'al più – per esigenze semplificatorie – al rappresentante di gruppo. Essendo, come detto, il Gruppo IVA una *fictio* rilevante ai soli fini IVA, porre in capo al suo rappresentante la responsabilità fiscale per l'intero Gruppo risulta facilmente giustificabile atteso che non solo il legislatore ha posto in capo a tale soggetto l'obbligo di adempiere a tutti gli obblighi fiscali in materia di IVA, ma anche in quanto detto soggetto – sia per convenzione impressa dall'art. 70-*septies*, sia “di fatto” – si identifica nel soggetto che ha il controllo assembleare, in via diretta o indiretta, sugli altri soggetti ad esso vincolati finanziariamente ai sensi all'art. 70-*ter*.

Conseguentemente, sembrerebbe potersi sostenere che l'art. 70-*octies*, comma 2, possa essere interpretato nel senso che accanto alla responsabilità principale prevista in capo al rappresentante di gruppo, si accompagna una responsabilità solidale di tipo dipendente e non paritetico – avente la mera funzione di garanzia patrimoniale – che, peraltro, viene posta in capo non ai membri del Gruppo IVA *tout court*, ma solo in capo al singolo partecipante che ha commesso la violazione.

Tale ipotesi ricostruttiva, peraltro, sembrerebbe trovare ulteriore conforto nella previsione di cui all'art. 3 del D.M. 6 aprile 2018 che, imponendo di indicare, in sede di fatturazione, oltre alla partita IVA del Gruppo, anche il codice fiscale del singolo

soggetto partecipante al Gruppo che ha realizzato o ricevuto l'operazione, consente facilmente di individuare da quale membro del Gruppo IVA provenga la violazione.

Inoltre, anche sul fronte della fase di attuazione della norma tributaria, sembrerebbe poco ragionevole qualificare la responsabilità di cui all'art. 70-*octies* comma 2 quale ipotesi di solidarietà paritetica. Ed infatti, ragionando in tal senso, in caso di controlli e accertamento sul Gruppo IVA, l'Amministrazione finanziaria sarebbe obbligata a notificare gli atti impositivi sia al rappresentante di gruppo che a tutti i soggetti partecipanti al Gruppo IVA obbligati in solido: ciò sia al fine di tutelare il diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost., sia per formare un valido titolo esecutivo nei confronti dei singoli partecipanti²⁵⁰. Del resto, appare difficile poter sostenere che l'Amministrazione finanziaria possa attivare il recupero forzoso sul singolo membro del Gruppo IVA, senza la previa notifica a quest'ultimo dell'atto impositivo.

In conclusione, dunque, un'interpretazione sistematica e costituzionalmente orientata dell'art. 70-*octies*, comma 2, sembrerebbe indurre a ritenere che l'obbligazione solidale con il rappresentante del gruppo di cui alla citata norma non è qualificabile come paritetica ed universale (e, quindi, riferibile *tout court* a tutti i partecipanti del Gruppo), bensì di tipo dipendente e circoscritta al singolo soggetto partecipante del Gruppo IVA che ha realizzato l'operazione attiva o fruito dell'operazione passiva illegittima, dimodoché su quest'ultimo gravi un'obbligazione

²⁵⁰ Sul punto sono note le sentenze della Corte costituzionale del 16 maggio 1968, n. 48 e del 17 dicembre 1968, n. 139, rispettivamente in *Giur.it.*, 1968, I, 1, 1479 ed in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1970, II, 136, che hanno dichiarato l'illegittimità costituzionale della teoria della c.d. supersolidarietà tributaria. A commento di tali sentenze si vedano: A. FANTOZZI, *Un altro mito infranto: è la volta della solidarietà tributaria*, in *Giur. it.*, 1968, I, 1480 ss.; GIORGETTI, *I nuovi limiti della solidarietà tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1969, II, 13 ss.

solidale a titolo di garanzia patrimoniale del tutto simile all'omologa forma vigente in materia di consolidato fiscale ai fini dell'IRES.

6. Il Gruppo IVA e l'art. 36 del D.P.R. n. 633/1972.

Si è anticipato in premessa che la citata Circolare n. 19/E del 31 ottobre 2018 ha fornito preziosi chiarimenti in merito ad alcuni profili problematici della normativa sul Gruppo IVA contenuta nel Titolo V-*bis* del D.P.R. n. 633/1972 e nel D.M. 6 aprile 2018.

Gli operatori economici, invero, avevano riscontrato l'assenza di una specifica disposizione che chiarisse se il Gruppo IVA potesse esercitare – e, in caso di risposta affermativa, con quali modalità – le opzioni per la separazione delle attività esercitate dai soggetti passivi IVA di cui all'art. 36 del D.P.R. n. 633/1972 e per la dispensa da adempimenti in presenza di operazioni esenti di cui al successivo art. 36-*bis* del medesimo decreto²⁵¹. Detti regimi opzionali, come noto, risultano utilizzati soprattutto dai soggetti la cui ordinaria attività è esente ai fini IVA (come i gruppi bancari, assicurativi e sanitari) e dalle società immobiliari che effettuano al contempo cessioni e locazioni di fabbricati sia in regime di imponibilità che di esenzione IVA: ovvero da quei soggetti che nelle intenzioni del legislatore dovrebbero essere, altresì, i principali destinatari della disciplina sul Gruppo IVA²⁵².

²⁵¹ Cfr., in tal senso, G. GIULIANI E M. SPERA, *Separazione delle attività nel Gruppo IVA*, in *Il fisco*, 2018, 4423.

²⁵² Cfr. Relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio 2017 (A.C. 4127), 224.

Ebbene, un primo dubbio che era sorto fra gli operatori concerneva la sorte delle opzioni esercitate dai soggetti passivi partecipanti al Gruppo IVA anteriormente alla costituzione di quest'ultimo: ci si chiedeva, più in dettaglio, se dette opzioni rimanessero valide e vincolanti (sino a scadenza) anche per il nuovo soggetto passivo o se, come sembrava desumersi dall'art. 70-*novies*, comma 4, del Decreto IVA, le stesse dovessero ritenersi caducate per effetto della costituzione del Gruppo IVA. A tale riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il Gruppo IVA, essendo un nuovo e diverso soggetto passivo IVA, non solo non risulta vincolato dalle opzioni in precedenza esercitate dai suoi membri, ma – avendo tutti i diritti ed essendo assoggettato a tutti gli obblighi previsti in materia di IVA – ha la possibilità di esercitare esso stesso le opzioni previste dal Decreto IVA, potendo quindi decidere se mantenere o meno le opzioni che erano state in precedenza esercitate dai propri membri.

Una seconda questione – conseguente, logicamente, alla riconosciuta facoltà del Gruppo IVA di esercitare in via autonoma l'opzione di cui all'art. 36 del Decreto IVA – riguardava le modalità con cui procedere alla separazione delle attività prevista, in via facoltativa, dal terzo comma del citato art. 36 per i soggetti che “*esercitano più imprese o più attività nell'ambito della stessa impresa*”. A tal proposito, l'Amministrazione finanziaria ha adottato una posizione²⁵³ del tutto innovativa rispetto alle precedenti posizioni assunte in tema di separazione delle attività, consentendo al Gruppo IVA un'ampia discrezionalità nell'individuazione delle attività separabili. Ed

²⁵³ Cfr. par. 7 della citata Circolare n. 19/E del 31 ottobre 2018.

invero, le opzioni nell'ambito del Gruppo IVA, come si vedrà nel dettaglio *infra*, possono essere dirette sia a delimitare gli effetti della separazione ad alcune soltanto delle attività svolte dal Gruppo (per il tramite dei suoi membri) sia soltanto ad alcune delle società partecipanti.

È evidente come in tal modo l'Agenzia delle Entrate abbia – finalmente – superato il proprio consolidato orientamento²⁵⁴ che vedeva nei codici ATECO l'unico criterio ammissibile per procedere alla separazione delle attività. In precedenza, difatti, la separazione delle attività era possibile solo in presenza di attività economiche classificate da differenti codici della tabella ATECO, in quanto si riteneva che solo quest'ultima fosse idonea a garantire l'individuazione di attività oggettivamente separabili e come tali suscettibili di formare oggetto di autonome attività d'impresa²⁵⁵. In buona sostanza, prima del “cambio di rotta” operato dall'Amministrazione finanziaria con il citato documento di prassi amministrativa, l'art. 36, comma 3, del Decreto IVA poteva ricevere concreta applicazione solo ove le attività d'impresa svolte dai soggetti passivi IVA fossero contraddistinte da diversi codici della tabella ATECO. Condivisibilmente, quindi, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto opportuno superare il formalismo di tale approccio, evidenziando come lo stesso, essendo rispondente a finalità meramente statistiche e di controllo, non consenta sempre di riscontrare nella sostanza la diversità ed autonomia delle attività svolte nell'ambito

²⁵⁴ Cfr., tra le altre, la Risoluzione 5 maggio 2008, n. 184/E, in banca dati *fisconline*.

²⁵⁵ Sulla rilevanza dei codici ATECO ai fini della separazione delle attività, si veda R. PORTALE, *Imprese immobiliari e separazione dell'attività ai fini IVA*, in *Corr. trib.*, 2013, 2434.

della medesima impresa che, dunque, ben potranno essere desunte e provate per il tramite di altri criteri (pur sempre oggettivi).

Orbene, alla base di tale “cambio di rotta” sembrerebbe esservi stata una lettura sistematica del citato art. 36 che tiene in considerazione le disposizioni in materia di (limitazioni al) diritto alla detrazione dell’IVA ed, in particolare, degli artt. 19, comma 5 e 19-*bis* del Decreto IVA come da ultimo interpretati dalla Corte di Giustizia. Ed invero, l’adozione del criterio formalista che utilizzava i codici ATECO non appariva affatto esaustivo per riscontrare la diversità – e, quindi, la separabilità – delle attività d’impresa svolte dal medesimo soggetto passivo. Ciò in quanto le disposizioni della Direttiva IVA e del Decreto IVA devono essere interpretate, ove possibile, nel senso di consentire al contribuente, che ordinariamente acquista beni e servizi specificamente destinati allo svolgimento di operazioni imponibili o non imponibili (che, quindi, danno diritto alla detrazione), di determinare l’IVA detraibile in termini più specifici e maggiormente rispondenti all’effettivo utilizzo dei beni e dei servizi acquistati, al fine di rispettare il principio di neutralità dell’IVA che, come noto, costituisce il principio cardine del relativo sistema comune vigente a livello eurounitario.

La nuova posizione assunta dall’Amministrazione finanziaria permette, dunque, al Gruppo IVA – ma tale posizione sembrerebbe potersi ritenere estesa a tutti gli operatori economici soggetti ad IVA – di fruire più facilmente dell’opzione di cui all’art. 36, dimodoché lo stesso possa, proprio grazie alla separazione delle attività, limitare gli effetti negativi che derivano dall’applicazione indifferenziata del pro-rata

generale di detrazione all'insieme delle attività da esso esercitate²⁵⁶. Con ogni probabilità, all'Agenzia delle Entrate non deve essere sfuggita la necessità di consentire ai contribuenti un più preciso esercizio del diritto alla detrazione – grazie, appunto, al meccanismo di cui all'art. 36 – alla luce della recente pronuncia della Corte di Giustizia²⁵⁷ che ha ritenuto conforme alla normativa eurounitaria il meccanismo di detrazione previsto dall'ordinamento nazionale che prevede l'applicazione generalizzata (e non solamente per le attività c.d. miste) della regola del pro-rata²⁵⁸.

Una terza questione che la citata Circolare ha avuto il merito di chiarire concerne le modalità di separazione delle diverse attività svolte dai membri del Gruppo IVA. A tale ultimo riguardo, secondo l'Amministrazione finanziaria l'applicazione separata dell'IVA relativamente a talune delle attività esercitate nell'ambito del Gruppo IVA potrà avvenire sia aggregando, nell'ambito di un'unica attività separata, le attività appartenenti alla medesima tipologia ascrivibili, nel concreto, ai diversi soggetti membri del Gruppo, sia optando per una separazione che continui a riflettere, sotto il profilo operativo ed in un'ottica di continuità e di semplificazioni delle rilevazioni analitico-gestionali dei centri di costo, l'articolazione delle attività esercitate dai

²⁵⁶ Applicazione indifferenziata che, come noto, risulta particolarmente penalizzante per gli operatori la cui attività tipica è esente.

²⁵⁷ CGUE, 14 dicembre 2016, *Mercedes Benz Italia*, C-378/15, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2017, 105, con commento di F. SPAZIANTE, *Notevole "spaccatura" tra Corte UE e Avvocato Generale sul pro-rata italiano*.

²⁵⁸ Si evidenzia, difatti, che a seguito della citata sentenza *Mercedes Benz Italia* della Corte di Giustizia, che ha confermato la legittimità dell'applicazione del "pro-rata matematico" in relazione a tutti gli acquisti e non limitatamente agli acquisti promiscui, l'unica soluzione che hanno i soggetti che pongono in essere sia attività esenti che attività con diritto a detrazione per evitare gli effetti negativi del "pro-rata matematico" rimane l'opzione per la separazione delle attività, che consente, appunto, di individuare l'IVA detraibile in funzione di un collegamento diretto tra gli acquisti di beni e servizi e le operazioni attive in cui gli stessi sono impiegati.

diversi partecipanti al gruppo IVA (potendo il Gruppo optare, in tale ultimo caso, per avere più attività separate, sebbene appartenenti alla stessa tipologia)²⁵⁹. Conseguentemente, stante la natura peculiare del Gruppo IVA, sembrerebbero consentite le opzioni per l'applicazione separata dell'IVA tanto in ragione dell'attività economica complessivamente considerata, che per le attività riferibili soltanto ad alcuni soggetti partecipanti al Gruppo. L'esercizio dell'opzione di cui all'art. 36 da parte del Gruppo IVA, ad ogni modo, dovrà rispettare il fondamento giuridico di tale istituto e, pertanto, per non essere ritenuto abusivo, dovrà essere volto ad eliminare o, quantomeno, limitare gli effetti negativi derivanti dall'applicazione del pro-rata generale di detrazione.

Esercitando l'opzione per la separazione delle attività, è evidente che il Gruppo IVA, al pari ogni operatore economico, sarà tenuto inizialmente ad allocare i beni e servizi a ciascuna delle attività che lo stesso intende separare. Ebbene, secondo l'Amministrazione finanziaria, l'allocazione in fase iniziale dei beni e dei servizi alle diverse attività effettuata dal Gruppo IVA non configura un passaggio interno fra le attività separate: conseguentemente, non dovrebbe applicarsi il disposto dell'art. 36, comma 5, del Decreto IVA (che, appunto, prevede l'imponibilità di detti passaggi)²⁶⁰, atteso che si è presenza di una mera iniziale assegnazione dei beni e dei servizi alle diverse attività individuate dall'opzione per la separazione. La neutralità, ai fini IVA, di detta allocazione iniziale, peraltro, sembrerebbe sussistere indipendentemente dal

²⁵⁹ Cfr. par. 7.1.3 della citata Circolare n. 19/E del 31 ottobre 2018.

²⁶⁰ Sull'imponibilità dei passaggi interni, cfr. R. PORTALE, *IVA – Imposta sul Valore Aggiunto*, Milano, 2016, 1447-1448.

fatto che lo specifico fattore produttivo venga o meno destinato, dal Gruppo IVA, in un'attività diversa da quella per la quale risultava impiegato dal singolo membro del Gruppo IVA antecedentemente alla costituzione di quest'ultimo. Del resto, si è visto in precedenza che il Gruppo IVA, essendo un nuovo soggetto passivo IVA, non risulta vincolato dalle opzioni in precedenza esercitate dai suoi membri: opzioni che, difatti, con la costituzione del Gruppo IVA, vengono meno *ex lege*.

Diverso discorso vale, invece, per i passaggi interni dei beni e dei servizi da un'attività separata ad un'altra che avvengono negli anni successivi a quello di costituzione del Gruppo IVA. Dalla lettura del D.P.R. n. 633/1972, invero, sembrerebbero percorribili due distinte soluzioni di segno diametralmente opposto. Da un lato, difatti, si potrebbe sostenere – in virtù del principio di specialità tra norme²⁶¹ – l'applicabilità ai detti passaggi interni della previsione di cui all'art. 70-*quinquies*, comma 1, secondo cui le operazioni tra i soggetti partecipanti al medesimo Gruppo IVA sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA. Dall'altro lato, valorizzando il disposto dell'art. 70-*septies* – che riconosce in capo al rappresentante di gruppo tutti i diritti e gli obblighi previsti, a carico ed a favore del Gruppo IVA, dalla normativa IVA – si potrebbe altresì sostenere l'applicabilità al Gruppo IVA del disposto di cui all'art. 36, comma 5, del Decreto IVA che prevede l'imponibilità al valore normale dei passaggi interni di beni e servizi fra attività per le quali l'imposta è applicata separatamente. Ebbene, in merito a tale dubbio interpretativo, sempre nella citata

²⁶¹ L'art. 70-*quinquies* sarebbe, in tale ipotesi ricostruttiva, norma speciale rispetto alla norma generale che disciplina il trattamento dei passaggi interni di beni e servizi da un'attività separata ad un'altra di cui all'art. 36, comma 5, del Decreto IVA.

Circolare, l'Amministrazione ha optato per l'applicabilità dell'art. 36, comma 5, sul presupposto che il Gruppo IVA, per come disciplinato nel Titolo V-*bis* del D.P.R. n. 633/1972, è un soggetto in tutto e per tutto assimilato ad un soggetto passivo individuale.

Da ultimo, si evidenzia come la condivisibile soluzione interpretativa seguita dall'Amministrazione finanziaria sia stata, peraltro, anche in parte mitigata. Nel citato documento di prassi amministrativa, difatti, è stata limitata l'applicabilità della regola che prevede l'imponibilità al valore normale dei passaggi interni alle sole ipotesi ove i beni o i servizi scambiati siano diretti ad un'attività che conferisce il diritto alla detrazione in misura inferiore rispetto a quella dell'attività di provenienza del bene o del servizio²⁶². Del resto, è proprio in tali fattispecie che appare giustificabile la funzione correttiva sottesa alla previsione di cui al citato art. 36, comma 5, che è – appunto – diretto ad assicurare in concreto il puntuale esercizio del diritto alla detrazione. In altri termini, la norma in questione nei confronti del Gruppo IVA troverà applicazione esclusivamente se l'IVA assolta a monte sull'acquisto del bene o del servizio passato sia stata detratta e il passaggio avvenga verso un'attività che, al contrario, non conferisce (in tutto o in parte) il diritto alla detrazione²⁶³.

²⁶² Cfr. par. 7.1.4 della Circolare n. 19/E del 31 ottobre 2018.

²⁶³ In tali ipotesi, il passaggio dei beni o dei servizi, dovrà essere fatturato con indicazione del numero di partita IVA del Gruppo, nonché del codice fiscale del membro esercente l'attività separata destinataria del bene o del servizio.

Considerazioni conclusive

Per i gruppi di imprese operanti sul territorio nazionale, la disciplina normativa dell'IVA si presenta oggi sicuramente più evoluta e moderna, oltre che sostanzialmente in linea alla previsione dell'art. 11 della Direttiva IVA e all'interpretazione datane dalla Corte di Giustizia e dalla Commissione europea.

Per certi versi, si potrebbe sostenere che il Decreto IVA si presenta addirittura più “attraente” rispetto a quanto previsto dalla normativa eurounitaria, giacché esso offre ai gruppi di imprese di esercitare l'opzione per il regime di liquidazione dell'IVA di gruppo (*VAT Consolidation*) – ossia per un istituto di mera compensazione delle posizioni creditorie e debitorie IVA di società legate solo da un rapporto di controllo societario, ove i soggetti passivi che vi aderiscono mantengono la propria autonomia e soggettività tributaria IVA – oppure, per quei gruppi che possano vantare l'esistenza degli ulteriori vincoli economici ed organizzativi, per un istituto di completa unificazione soggettiva ai fini IVA (*VAT Group*). Ed infatti, con l'esaminata novella legislativa si è finalmente consentito ai soggetti passivi di esercitare anche un'ulteriore opzione idonea a “far perdere” a questi ultimi la propria autonomia soggettiva ai fini IVA per vederla confluire in un nuovo soggetto passivo d'imposta – il Gruppo IVA, appunto – che agirà come un qualsiasi soggetto passivo, trovando applicazione per lo stesso tutte le disposizioni in materia di IVA.

Come è facilmente intuibile, la nuova disciplina introdotta con la Legge di Bilancio 2017 attrarrà, soprattutto, l'interesse di quei gruppi di imprese che svolgono perlopiù operazioni esenti da IVA, come ad esempio i gruppi bancari, assicurativi e

sanitari. Ed invero, l'irrilevanza, ai fini IVA, delle operazioni effettuate all'interno del Gruppo IVA consentirà finalmente di eliminare o, quantomeno, ridurre gli effetti distorsivi causati dalla impossibilità di recuperare l'IVA a monte pagata sugli acquisti. Essa rappresenta, inoltre, un passo in avanti del nostro Paese in ottica di competitività per le imprese operanti sul territorio nazionale, dal momento che l'istituto del Gruppo IVA risultava già da tempo ampiamente diffuso negli altri Stati membri dell'Unione Europea.

Del resto, fino all'introduzione dell'istituto del Gruppo IVA, era evidente che si verificasse una diseconomia complessiva nelle frequenti ipotesi in cui, al fine di ottimizzare l'assetto organizzativo dei gruppi, venivano affidati servizi di carattere accessorio (informatico, amministrativo, contabile, etc.) ad entità del gruppo che prestavano tali operazioni imponibili agli altri "membri" del medesimo gruppo, svolgenti principalmente attività esenti da IVA. Detta diseconomia integrava, sostanzialmente, una distorsione del principio di neutralità dell'IVA come conseguenza del fatto che le società che effettuavano le suddette prestazioni di servizi di carattere accessorio applicavano un'IVA che le altre società "committenti" del gruppo non potevano detrarre o potevano detrarre solo in misura limitata, effettuando per la maggior parte o integralmente operazioni esenti da IVA.

In tale contesto, pertanto, risultava nota già da tempo al nostro legislatore la necessità di recepire ed attuare nell'ordinamento nazionale l'istituto del Gruppo IVA, proprio al fine di ridimensionare gli effetti distorsivi collegati alla pressoché integrale indetraibilità dell'IVA che caratterizza l'operatività del settore finanziario ed assicurativo e, per l'effetto, assicurare una maggiore competitività, oltre a rimuovere

eventuali ostacoli ad operazioni di esternalizzazione. Il ricorso ad operazioni di *outsourcing*, difatti, è una tendenza da tempo consolidata soprattutto in ambito internazionale, in quanto ritenuta indispensabile per garantire, tramite un potenziamento dell'efficienza ed una riduzione dei costi, un appropriato livello di concorrenzialità delle imprese operanti nei suddetti settori.

Oggi, quindi, esercitando l'opzione per il Gruppo IVA, i gruppi di imprese potranno fruire di indubbi vantaggi. La previsione dell'irrilevanza delle operazioni interne al Gruppo IVA comporterà sicuri benefici sia in termini di tesoreria, rendendo possibile un'ottimizzazione della gestione finanziaria all'interno del gruppo, sia in termini di abbattimento di oneri di *compliance* legati all'esecuzione di una serie di adempimenti formali necessari ai fini dell'applicazione del tributo (fatturazione, annotazione, dichiarazione). Ma non è tutto. L'irrilevanza ai fini IVA delle operazioni infragruppo consentirà anche di mitigare il rischio di contestazioni circa la relativa valorizzazione. Rischio, questo, molto frequente nella prassi delle operazioni poste in essere infragruppo ove i corrispettivi pattuiti, a norma del secondo comma dell'art. 13 del Decreto IVA, possono essere rideterminati in base al relativo valore normale, ai sensi di quanto previsto dal successivo art. 14 del medesimo Decreto.

Pertanto, la posizione assunta dall'Amministrazione finanziaria in merito all'esercizio dell'opzione di cui all'art. 36 da parte del Gruppo IVA consentirà ulteriormente – proprio grazie alle ampie possibilità concesse al Gruppo IVA di separare le diverse attività dallo stesso svolte – di limitare gli effetti negativi che deriverebbero dall'applicazione indifferenziata del pro-rata generale di detrazione all'insieme delle attività dal gruppo esercitate.

Dall'esercizio dell'opzione del Gruppo IVA deriveranno, poi, vantaggi anche per l'Amministrazione finanziaria sia in termini di ottimizzazione delle attività di controllo (essendo minore la mole di adempimenti formali imposti ai soggetti passivi IVA da controllare per effetto della costituzione di un soggetto passivo unico), sia di tutela delle ragioni creditorie delle casse erariali. Sotto tale profilo, si è visto che il nuovo istituto introdotto dal legislatore interdice dal Gruppo IVA quei soggetti passivi "a rischio", ovvero i contribuenti sottoposti a fallimento, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa e amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, nonché i soggetti posti in liquidazione ordinaria e quelli la cui azienda sia oggetto di sequestro giudiziario. E ciò tanto nella fase costitutiva del Gruppo IVA, ove è impedito a detti soggetti "a rischio" di accedere al regime, quanto durante la vita del Gruppo IVA, essendo prevista l'estromissione di detti soggetti nel caso in cui la condizione preclusiva della partecipazione al regime sopravvenga una volta che il Gruppo si sia già costituito.

Inoltre, al fine di limitare impieghi abusivi del regime in esame il legislatore ha introdotto una serie di misure di contrasto, come ad esempio la previsione di una durata minima di operatività dell'opzione ed un *holding period* necessario a rendere qualificato il vincolo finanziario richiesto per l'accesso al Gruppo IVA o, ancora, la condizione per la partecipazione al Gruppo IVA di società sorelle controllate da soggetto estero, che impone la residenza di quest'ultimo in uno Stato con cui l'Italia abbia stipulato un accordo volto ad assicurare un effettivo scambio di informazioni.

Le ragioni creditorie del Fisco risulteranno particolarmente garantite dal regime di responsabilità previsto dall'art. 70-*octies* del Decreto IVA. Si è visto, difatti, che il

legislatore ha concentrato i profili di responsabilità in capo al rappresentante di gruppo – ovvero all’ente o società controllante di livello più elevato nel senso in precedenza descritto – in via esclusiva per quanto riguarda gli adempimenti degli obblighi connessi all’esercizio dell’opzione ed in via solidale con gli altri membri del Gruppo per imposte, interessi e sanzioni che risultassero dovute a seguito delle attività di liquidazione e controllo svolte dall’Amministrazione finanziaria. Tuttavia, la responsabilità solidale fra il rappresentante di gruppo e tutte le singole società partecipanti, se dovesse essere interpretata quale fattispecie di solidarietà paritetica (come vorrebbe la Relazione illustrativa e l’Agenzia delle Entrate) – vale a dire quale regime di responsabilità in cui tutti i membri del Gruppo IVA sono esposti, con il proprio patrimonio aziendale, ad un potenziale recupero coattivo (per tutte le voci di debito: tributo, sanzioni, interessi) nel caso in cui la controllante non onori il debito fiscale –, potrebbe ostacolare la decisione delle imprese di aderire al regime del Gruppo IVA (e, quindi, la sua concreta applicazione), tenuto conto delle conseguenze eccessivamente “sproporzionate” che detto regime di responsabilità sembrerebbe produrre.

Allo stesso modo, potrebbe rivelarsi penalizzante per alcune realtà l’*all in-all out principle* che, impedendo ogni possibilità di modulazione del perimetro del Gruppo IVA, potrebbe risultare poco flessibile alla prova delle vicende soggettive dei gruppi societari che, come noto, non sono mai stabili ed immutabili nel tempo. Del pari, potrebbe risultare poco incentivante per alcuni gruppi multinazionali la prevista rilevanza IVA delle operazioni tra casa-madre e *branch* estere – che, senza costituzione del Gruppo IVA, sarebbero escluse dal campo di applicazione dell’IVA –

atteso che la separazione “forzosa” ai soli fini IVA dell’unità che contraddistingue la casa-madre e la *branch* potrebbe condurre ad un eccessivo carico fiscale nel caso in cui le stesse pongano in essere frequenti prestazioni di servizi.

Nel complesso, comunque, l’introduzione nell’ordinamento italiano del Gruppo IVA va sicuramente salutata con favore, in quanto trattasi di istituto che non solo attribuisce finalmente una rilevanza autonoma al gruppo di imprese, ma che mira anche a garantire il rispetto del principio di neutralità alla base del complessivo funzionamento dell’IVA. L’opzione per il Gruppo IVA, difatti, dovrebbe consentire di limitare le scelte di taluni gruppi di imprese di ricorrere a “creative” operazioni di riorganizzazione societaria che, sebbene legittime, erano principalmente volte a conferire all’assetto del gruppo societario una sufficiente efficienza in termini di flussi finanziari sottesi all’applicazione dell’IVA e non in termini di linearità gestoria del gruppo nel suo complesso. L’efficienza economica, difatti, risultava difficilmente raggiungibile in quanto la decisione di optare per un determinato assetto societario, in astratto migliore in termini di gestione economica del gruppo, veniva sempre influenzata dal calcolo dei potenziali costi che lo stesso implicava in termini di adempimenti IVA. Da ciò consegue che un miglioramento di efficienza potrà, oggi, essere finalmente ottenuto utilizzando il Gruppo IVA, soprattutto nell’ambito di quei gruppi societari in cui sono presenti soggetti con limitazioni all’esercizio del diritto alla detrazione.

Bibliografia

ABDOELKARIEM R., PRINSEN F., *The Interaction Between Head Office, Branch and VAT Grouping: New Challenges Ahead for the European Union*, in *International VAT Monitor*, 2015.

ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni tra le Amministrazioni finanziarie*, in *Dir. prat. trib.*, 2008.

AGOSTINI S., *La riforma della banche di credito cooperativo*, in *Cooperative e Enti no profit*, 2016.

ALBANO A., *La soggettività passiva IVA delle società holding e l'accesso al regime dell'iva di gruppo nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in *Riv. dir. trib.*, 2015.

AMAND C., *Vat grouping, FCE bank and force of attraction - The internal market is leaking*, in *International VAT Monitor*, 2007.

ARMELLA S., *L'omessa presentazione della garanzia nel regime dell'IVA di gruppo non può essere sanzionata al pari di un'evasione*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2011.

ATTARDI C., *Le indicazioni della prassi bancaria sulla disciplina del Gruppo IVA*, in *Il fisco*, 2018.

BAGGIO R., *Il principio di territorialità e i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009,

BASILAVECCHIA M., *Novità in tema di detrazione e di stabile organizzazione*, in *Corr. trib.*, 2009.

BASILAVECCHIA M., *Situazioni creditorie del contribuente e attuazione del tributo. Dalla detrazione al rimborso nell'imposta sul valore aggiunto*, ed. provv., Pescara, 2000.

- BELLI CONTARINI E., *Il requisito del controllo rilevante ai fini dell'opzione per l'Iva di gruppo*, in *Riv. dir. trib.*, 2014.
- BOMER A.H., *From Skandia to Larentia: National Jurisdiction to Deviate from the VAT Directive*, in *Intertax*, 2016.
- BRISACANI M., *Sul trattamento, ai fini dell'iva, delle prestazioni di servizi fornite da una società non residente nell'Unione Europea alla propria stabile organizzazione, appartenente ad un gruppo iva in uno Stato membro*, in *Dir. prat. trib. intern.*, 2015.
- CAMPOBASSO G.F., *Diritto Commerciale, 2, Diritto delle società*, a cura di CAMPOBASSO M., Torino, 2006.
- CAPELLO F., *La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di IVA (1977-2014) Parte Prima*, in *Dir. prat. trib.*, II, 2014.
- CELOTTO A., *L'efficacia delle fonti comunitarie nell'ordinamento italiano*, Torino, 2003.
- CENTORE P., *Codice Iva nazionale e comunitaria commentato*, Milano, 2012.
- CENTORE P., *IVA di gruppo "estesa" ai soggetti comunitari*, in *Corr. trib.*, 2007.
- CENTORE P., *L'iva di gruppo tra norme interne e riforme unionali*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, II.
- CENTORE P., *La via italiana al Gruppo IVA*, in *Corr. trib.*, 2016.
- COMELLI A., *I rapporti, sotto il profilo dell'Iva, tra stabile organizzazione, casa madre e terzi*, in *Dir. prat. trib.*, 2014.
- COMELLI A., *Iva comunitaria e Iva nazionale*, Padova, 2000
- COMELLI A., *L'esercizio di impresa quale elemento soggettivo della sfera di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. prat. trib.*, 2007.

CORNIELJE S., BONDAREV I., *Scanning the Scope of Skandia*, in *International VAT Monitor*, 2015.

D'ALESSANDRO F., *La nuova disciplina dei gruppi di società (note esegetiche)*, in AA.VV., (a cura di) AMATUCCI A., CANDI A., D'ALESSANDRO F., FANELLI G., *La disciplina dei gruppi di società nella "novella" del 1974*, Milano, 1978.

D'ALESSIO U., *Osservazioni sulla rilevanza tributaria delle obbligazioni a struttura soggettiva plurima*, in *Dir. prat. trib.*, 1968, I.

D'ANGELO G., *Integrazione Europea e Interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2013.

DAMI F., *Gruppo di società (diritto tributario)*, in *Enc. Giur. Trecc.*, Roma, 2006.

DAMI F., *I rapporti di gruppo nel diritto tributario*, Milano, 2011.

DE LA FERIA R., *The EU VAT System and the Internal Market*, Amsterdam, 2009.

DE LA FERIA R., *When do dealings in shares fall within the scope of VAT?*, in *EC Tax Review*, 2008.

DE MARCO S., *L'interpretazione del limite soggettivo nell'IVA di gruppo: considerazioni a margine di Cass. SS.UU. n. 1915/2016*, in *Rass. trib.*, 2016.

DELLA VALLE E., MASPES P., *La stabile organizzazione nel sistema dell'Iva*, in *Corr. trib.*, 2010.

DELLA VALLE E., *Residenza e stabile organizzazione*, in *Rass. trib.*, 2016.

DELLA VALLE E., *Si va verso una soluzione definitiva del problema relativo alla rilevanza o meno, ai fini Iva, dei servizi interni resi dalla casa madre alla sua stabile organizzazione (e viceversa)*, in *Riv. dir. trib.*, 2004.

- DI TANNO T., *Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie: limiti ed opportunità*, in *Rass. trib.*, 2015.
- DIAS SOARES C., *The Territorial Scope of VAT Grouping Schemes in the Financial Sector*, in *Intertax*, 2014.
- DONATELLI S., *Il Gruppo di società nell'imposta sul valore aggiunto: rapporto di controllo e libertà di stabilimento*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2016.
- DONATELLI S., *Interpretazione teleologica e determinazione del pro-rata Iva: il caso Mercedes Benz*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2017.
- ELGAARD K.K.E., *A comparative analysis of VAT grouping schemes from a Nordic perspective – aspects of tax avoidance and fiscal competition*, in *Nordic Tax Journal*, 2017.
- ESKILDSSEN C.B., *Insourcing and Outsourcing in a VAT Context*, in *Intertax*, 2012.
- ESKILDSSEN C.B., *VAT Grouping versus Freedom of Establishment*, in *EC Tax Review*, 2011.
- FANELLI R., *Le società estere non possono partecipare all'IVA di gruppo*, in *Corr. trib.*, 2003.
- FANTOZZI A., *La nuova disciplina Ires: i rapporti di gruppo*, in *Riv. dir. trib.*, 2004.
- FANTOZZI A., *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968.
- FANTOZZI A., *Un altro mito infranto: è la volta della solidarietà tributaria*, in *Giur. it.*, I, 1968.
- FAZZINI E., *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, Padova, 2000.

- FEDELE A., *La solidarietà fra più soggetti coinvolti nel prelievo*, in AA.VV., *La casa di abitazione tra normativa vigente e prospettive*, III, *Aspetti finanziari e tributari*, Milano, 1986.
- FICARI V., “*Liquidazione congiunta dell’IVA ex art. 73 D.P.R. 633 e rilevanza del gruppo di società*”, in *Riv. dir. trib.*, 1992.
- FICARI V., *La dichiarazione*, in AA.VV., *L’imposta sul valore aggiunto*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da TESAURO F., Torino, 2001.
- FICOLA S., SANTACROCE B., *La liquidazione IVA di gruppo e la presentazione delle garanzie*, in *Corr. trib.*, 2015.
- FRANSONI G., *L’interpello ad excludendum nella disciplina del Gruppo IVA*, in *Rass. trib.*, 2019.
- FRANSONI G., *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004.
- GABRIEL M., VAN RENTEREN H., *VAT Groups*, in LANG M., LEJEUNE I., *Improving VAT/ GST: Designing a Simple and Fraud-Proof Tax System*, Amsterdam, 2014.
- GALGANO F., *I gruppi di società*, Torino, 2001.
- GALLO F., *I gruppi di imprese e il fisco*, in AA.VV., *Studi in onore di V. Uckmar*, Padova, I, 1998.
- GENNARI F., *Luci ed ombre nella riforma delle banche di credito cooperativo*, in *Le nuove leggi civili commentate*, 2017.
- GIORGETTI, *I nuovi limiti della solidarietà tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1969, II.
- GIORGI M., *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell’imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005.

- GIORGI M., *I limiti della normativa nazionale sull'Iva di gruppo sono compatibili con i principi comunitari*, in *Corr. trib.*, 2008.
- GIOVANNINI A., *Gruppo di società e capacità contributiva*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, (a cura di) PERRONE L., BERLIRI C., Napoli, 2006.
- GIOVANNINI A., *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996.
- GIRELLI G., *La compensazione tributaria*, Milano, 2010.
- GIRELLI G., *La necessaria prestazione delle garanzie patrimoniali nella liquidazione dell'IVA di gruppo: un approccio da ripensare?*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2018.
- GIRELLI G., *Per la liquidazione dell'IVA di gruppo la controllante può essere una società di persone*, in *Corr. trib.*, 2016.
- GIULIANI G., SPERA M., *Separazione delle attività nel Gruppo IVA*, in *Il fisco*, 2018.
- GRANDINETTI M., *L'irrilevanza ai fini Iva dei servizi interni prestati dalla casa madre alla stabile organizzazione: il caso FCE IT*, in *Dir. prat. trib. intern.*, 2006.
- GRANDINETTI M., *L'Iva di gruppo tra esigenze di armonizzazione europea e profili di diritto interno*, in *Rass. trib.*, 2012.
- GRANDOLFO F., LISI P., PAPOTTI F., *Gruppo IVA: valutazioni di convenienza*, in *Corr. trib.*, 2018.
- JOUSSEN J., *L'interpretazione (teleologica) del diritto comunitario*, in *Riv. critica dir. priv.*, 2001.
- KENNEDY J.M., *Influence of the Fundamental Freedoms on the VAT Directive*, in DZIURDZ K., MARCHGRABER C., *Non-Discrimination in European and Tax Treaty Law*, Vienna, 2015.

- KESTEREN H.V., MERKX M., STERNBERG C., *Cross-Border VAT Grouping*, in JOCHUM H., ESSERS P., ENGLISCH J., *Taxing German – Dutch Crossborder Business Activities, Legal comparison and the Goal of Harmonisation and Simplification*, Nordhorn, 2015.
- LAMANDINI M., *Il “controllo”. Nozioni e “tipo” nella legislazione economica*, Milano, 1995.
- LEJEUNE I., DAOU J., *Conclusions: Designing a Simple and Fraud-Proof VAT System*, in LANG M., LEJEUNE I., *Improving VAT/GST, Designing a Simple and Fraud-Proof VAT System*, Amsterdam, 2014.
- LEJEUNE I., VERMEER J., CORNIELJE S., *VAT and Cost Sharing in the EU*, in VAN BREDERODE R.F., KREVER R., *VAT and Financial Service, Comparative Law and Economic Perspectives*, Springer, 2017.
- LIBONATI B., *Holding e investimenti*, Milano, 1959.
- LIBONATI B., *Il “gruppo” di società nella legge recente sull’IVA*, in *Riv. Soc.*, 1979.
- LOGOZZO M., *L’abuso del diritto nell’IVA*, in *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, a cura di DELLA VALLE E., FICARI V., MARINI G., Torino, 2016.
- LOUWINGER A., *ECJ Decisions Confirms Nontaxable Persons Can Be Part of VAT Group*, in *Tax Notes International*, Volume 70, Number 6, 2013.
- LOVISOLO A., *Gruppo di imprese e imposizione tributaria*, Padova, 1985.
- LOVISOLO A., *L’imposizione dei gruppi di società: profili evolutivi*, in *L’evoluzione dell’ordinamento tributario italiano*, Atti del Convegno, *I settanta anni di “Diritto e pratica tributaria”* (Genova, 2-3 luglio 1999) coordinati da UCKMAR V., Padova, 1985.

- MAISTO G., *Taxation of Intercompany Dividends under Tax Treaties and EU Law*, Amsterdam, 2012.
- MANTOVANI M., SANTACROCE B., *Sentenza Skadia: è coerente la decisione della Corte comunitaria di bocciare il gruppo IVA internazionale?*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2015.
- MANZONI I., VANZ G., *Il Diritto tributario*, Torino, 2008.
- MARINO G., *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in *Rass. trib.*, 2010.
- MARINO G., *La relazione di controllo nel diritto tributario. Analisi interdisciplinare e ricostruzione sistematica*, Padova, 2008.
- MARINO G., *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999.
- MASSIN I., VYNCKE K., *EC Communication on VAT Grouping: An Attempt to Harmonize or to Restrict the Use of Group Registration?*, in *International Vat Monitor*, 2009.
- MELONCELLI A., *Il controllo di proporzionalità e la giurisprudenza comunitaria in materia fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I.
- MENCARELLI S., SCALESSE R., TINELLI G., *Introduzione allo studio giuridico dell'Imposta sul Valore Aggiunto*, Torino, 2018.
- MENGOZZI P., *Il diritto della Comunità Europea*, Padova, 1990.
- MERCURI G., *Riflessioni sul pro rata iva alla luce della recente giurisprudenza della Corte di giustizia*, in *Dir. prat. trib.*, 2018.
- MERKX M., *VAT and Holding Companies: Position Finally Clear*, in *EC Tax Review*, 2016.

- MICCINESI M., voce *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Dig. IV, disc. priv., sez. comm.*, XIV, Torino, 1997.
- MICHELUTTI R., PRAMPOLINI A., *Il requisito di controllo nel consolidato fiscale nazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2006.
- MODUGNO F., *Ordinamento, Diritto, Stato*, in MODUGNO F. (a cura di), *Diritto Pubblico*, Torino, 2012.
- MONDINI A., *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'Iva europea*, Pisa, 2013.
- MORABITO D., STANCATI G., *Il gruppo IVA: luci ed ombre in attesa del Decreto attuativo*, in *Corr. trib.*, 2018.
- MORATTI S., *La compatibilità dei requisiti per l'accesso all'iva di gruppo con i principi comunitari*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2009.
- MORENO F.M., GOMEZ M.F., *VAT Grouping in Spain: An Interesting Opportunity*, in *Intertax*, 2009.
- NOTARI M., BERTONE J., *Società controllate e collegate*, in MARCHETTI P., BIANCHI L.A., GHEZZI F., NOTARI M., *Commentario alla riforma delle società*, Milano, 2008.
- PARISI P., *Estensione dell'ambito soggettivo nell'IVA di gruppo*, in *Corr. trib.*, 2005.
- PAROLINI A., BECHARA C., VAN HILTEN M., KRUGER D., MILLAR R., SINFIELD G., *Vat and Group of Companies*, in *Bulletin for International Taxation*, 2011.
- PAROLINI A., *European VAT and groups of companies*, in MAISTO G. (a cura di), *International and EC tax aspects of groups of companies*, Amsterdam, 2008.
- PASTERIS C., *Il «controllo» nelle società collegate e nelle partecipazioni reciproche*, Milano, 1957.

- PAVONE LA ROSA A., *Le società controllate – I gruppi*, in *Trattato delle società per azioni*, diretto da COLOMBO G. E., PORTALE M., vol. II, Torino, 1991.
- PEIROLO M., *Il pro-rata di detrazione “generale” supera il vaglio della Corte europea*, in *Corr. trib.*, 2017.
- PFEIFFER S., *VAT Grouping from a European Perspective*, Amsterdam, 2015.
- PISTONE P., *Presunzioni assolute, discrezionalità dell'amministrazione finanziaria e principio di proporzionalità in materia tributaria secondo la Corte di giustizia*, in *Riv. dir. trib.*, 1998.
- PORTALE R., *Imprese immobiliari e separazione dell'attività ai fini IVA*, in *Corr. trib.*, 2013.
- PORTALE R., *IVA – Imposta sul Valore Aggiunto*, Milano, 2016.
- RICCI C., *I gruppi di società tra opzione comunitaria e regimi nazionali*, in AA.VV., *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, (a cura di) DI PIETRO A., I, Roma, 2003.
- RICCI C., *La tassazione consolidata nell'IRES*, Torino, 2015.
- RIZZARDI R., *I nuovi interpelli tra unitarietà della disciplina e specificità delle singole categorie*, in *Corr. trib.*, 2016.
- RIZZARDI R., *IVA: legge delega con vista sulla direttiva e sul regolamento*, in *Corr. trib.*, 2014.
- RIZZARDI R., *Lo scambio di informazioni fiscali in ambito internazionale*, in *Corr. trib.*, 2015.

SACCHETTO C., *Nozione di residenza normale nella direttiva 183/1983/Cee: potenziali ripercussioni sull'ordinamento tributario italiano dal punto di vista sostanziale e procedurale*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2007.

SALVINI L., *Il perimetro del Gruppo IVA*, in COMELLI A., *Nuove problematiche e prospettive di evoluzione del sistema dell'IVA*, Roma, 2018.

SALVINI L., *La detrazione Iva nella Sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in *Studi in Onore di V. Uckmar*, Milano, 1997.

SANDOR M., *Group Taxation in VAT/GST and Direct Taxes*, in PFEIFFER S., URSPRUNG-STEINDL M., *Global Trends in VAT/GST and Direct Taxation*, Vienna, 2015.

SANGIORGIO I., *La rilevanza fiscale del controllo societario*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I.

SANTI A., *Alle sezioni unite l'esame dei limiti soggettivi per l'accesso alla procedura di gruppo*, in *Corr. trib.*, 2014.

SCHIPPERS M.L., BOENDER J.M.B., *VAT and Fixed Establishments: Mystery Solved?*, in *Intertax*, 2015.

SCIFONI G., *È il vincolo finanziario a determinare, salvo eccezioni, l'ingresso nel gruppo IVA*, in *Corr. trib.*, 2017.

SCIFONI G., *Gruppo IVA: tutti (forzosamente) insieme ma... non da subito*, in *Corr. trib.*, 2017.

SCIFONI G., *Separazione di attività con criteri flessibili nell'ambito del gruppo IVA*, in *Corr. trib.*, 2018.

SCOTTI CAMUZZI S., *La società con unico azionista come fenomeno tipico del gruppo societario*, in *Riv. soc.*, 1986.

- SEPIO G., *Effetti dell'introduzione dell'“atto unico” nell'accertamento del consolidato nazionale*, in *Corr. trib.*, 2011.
- SPAZIANTE F., *Notevole “spaccatura” tra Corte UE e Avvocato Generale sul pro-rata italiano*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2017.
- SWINKELS J., *The Phenomenon of VAT Groups under EU Law and Their VAT-Saving Aspects*, in *International Vat Monitor*, 2010.
- TABELLINI P.M., *Gruppi di società nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv., Sez. Comm.*, VI, Torino, 1991.
- TERRA B., WATTEL P., *European Tax Law*, Ah Alphen aan den Rijn, 2012.
- TERRA B., KAJUS J., *A guide to the European VAT Directives*, Amsterdam, 2011.
- TESAURO F., *Istituzioni di Diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2009.
- TESAURO G., *Diritto Comunitario*, Padova, 2003.
- TINELLI G., *L'Imposta sul Valore Aggiunto*, in TINELLI G., *Istituzioni di diritto tributario – Il sistema dei tributi*, Vicenza, 2015.
- TRIDIMAS T., *The Court of Justice and Judicial Activism*, in *European Law Review*, 1996.
- VAN DOESUM A. J., VAN NORDEN G.J., *T(w)o become one. The Communication from the Commission on VAT Grouping*, in *British Tax Review*, 2009.
- VAN KESTEREN H., MERKX M., STERNBERG C., *Dutch/German Cross-Border VAT Grouping*, in *EC Tax Review*, 2013.
- VAN NORDEN G. J., *State of Play in Respect of the Skandia America Corporation Case*, in *EC Tax Review*, 2016.

VANISTENDAEL F., *The role of the European Court of Justice as the supreme judge in tax cases*, in *EC Tax Review*, 1996.

VILLANI U., *Istituzioni di Diritto dell'Unione Europea*, Bari, 2010.

VYNCKE K., *EU VAT Grouping from a Comparative Tax Law Perspective*, in *EC Tax Review*, 2009.

VYNCKE K., *VAT grouping in the European Union: purposes, possibilities and limitations*, in *International VAT Monitor*, 2007.