Oggetto : Attuazione del "Gruppo IVA" in Italia

Rif.: 560.06

Indice

Premessa 2
1. La disciplina comunitaria 5
2. La disciplina italiana 8
2.1 I requisiti soggettivi 9
2.2 Costituzione e prosecuzione del Gruppo IVA 13
2.3 I vincoli finanziari, economici e organizzativi 16
2.4 Effetti della costituzione del Gruppo 19
2.5 Conseguenze in caso di violazione della regola "all in-all out" 21
2.6 Imputazione solidale della responsabilità per il tributo 24
2.7 Adempimenti e disposizioni specifici 26
2.8 Coordinamento con la disciplina delle imposte di registro e di bollo 28

Premessa

Secondo l'art. 11 della Direttiva 2006/112/CE "*previa consultazione del comitato consultivo 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*" ([1]).

Gli Stati membri della UE possono, quindi, trattare come un solo soggetto passivo, limitatamente per l'applicazione del tributo in questione, l'insieme delle persone, fisiche e/o giuridiche, ivi insediate o stabilite, tra le quali sussista un legame qualificato e stabile, espressione di vincoli finanziari, economici e organizzativi ([2]).

I possibili vantaggi dell'istituto - che è già stato attuato da numerosi Stati membri della UE e, recentemente, anche dall'Italia ([3]) – per i gruppi societari attengono principalmente alla flessibilità organizzativa, permettendo una dislocazione dei cicli produttivi (o le loro singole fasi) al proprio interno senza condizionamenti legati alle modalità applicative del tributo. La semplificazione amministrativa derivante dalla concentrazione e razionalizzazione degli adempimenti, pure evocata dall'*Explanatory memorandum* alla Direttiva, sembra riguardare più gli organi di controllo delle autorità fiscali che i contribuenti, ai quali l'unificazione soggettiva richiede l'adozione di complesse procedure di raccolta e aggregazione dei dati e delle informazioni rilevanti

[1] In precedenza, l'istituto era previsto dall'art. 4, par. 4, della Sesta Direttiva IVA.

[2] L'istituto *de quo* non va confuso con quello cd. dell'IVA di gruppo, di cui all'art. 73, terzo comma, del DPR n. 633/1972 (da ultimo sostituito con l'art. 1, comma 27, della legge di bilancio 2017) ed al DM 13 dicembre 1979 (modificato dal DM 13 febbraio 2017), che, in estrema sintesi, consente una compensazione allargata in sede di liquidazione e versamento del tributo concentrando in capo alla società controllante gli obblighi relativi. In presenza di società che chiudono a debito e società che chiudono a credito, possono essere compensati i relativi importi e la controllante o versa la differenza o determina un'unica eccedenza a credito. Cfr. Corte di Giustizia, sentenza del 22.05.2008, causa C-162/07, Ampliscientifica.

[3] Cfr. l'art. 1, comma 24, della Legge 11 dicembre 2016, n. 232 ("legge di bilancio 2017"). In precedenza, con l'art. 13 della legge 11 marzo 2014, n. 23, il Governo era stato delegato a recepire l'istituto, ma la delega scadde inutilmente.

ai fini della corretta applicazione del tributo nonché di presidi rivolti ad assicurare una adeguata e uniforme gestione delle comuni responsabilità.

La flessibilità organizzativa riguarda in specie i gruppi bancari, finanziari ed assicurativi, i cui partecipanti, compiendo prevalentemente operazioni esenti, hanno un "*pro rata*" di detraibilità dell'IVA minimo se non pari a zero, anche su opzione (cfr. l'art. 19 e segg. e l'art. 36-*bis* del DPR n. 633 del 1972 – Legge IVA). Infatti, l'unicità del soggetto passivo espresso dal Gruppo IVA implica, ai (soli) fini di questo tributo, l'irrilevanza (del corrispettivo) delle operazioni fatte tra le persone partecipanti ([4]), a meno che non intervengano tra attività "separate" con diversi *pro-rata* di detrazione, nel qual caso dette operazioni dovrebbero rilevare come già previsto per i "passaggi interni" di beni o servizi tra attività separate della stessa persona. Non si verifica, perciò, il presupposto per l'applicazione dell'imposta che, nella misura in cui non fosse detraibile, costituirebbe un onere ulteriore al costo del bene o del servizio acquistato, con un possibile effetto "a cascata" in caso di plurimi passaggi interni dello stesso bene o servizio.

Come si ricorderà, a parziale rimedio di questa distorsione era stato inizialmente emanato l'art. 6, commi da 1 a 3-*bis*, della L. n. 133 del 1999, che introduceva un regime di esenzione per i corrispettivi delle prestazioni "infragruppo" di servizi strumentali o ausiliari, di cui all'art. 59, lett. *c*), del D.Lgs. n. 385 del 1993 – T.U.B. La disciplina dell'IVA "infragruppo" venne abrogata a fine 2007, prevenendo possibili rilievi dalla Commissione europea, giacché la normativa comunitaria non contempla tale fattispecie tra quelle esenti. Pertanto, al dichiarato scopo di assicurare la conformità dell'ordinamento nazionale a quello comunitario, a decorrere dal 1° luglio 2008, la disciplina fu "sostituita" con il tuttora vigente art. 10, comma 2, del DPR n. 633 del 1972, aggiunto dall'art. 1, comma 261, lett. *b*), della L. 24 dicembre 2007, n. 244, in base

[4] Come si legge nella Relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio 2017 (A.C. n. 4127, pag. 128 e segg.)"*per effetto di tale opzione, tali soggetti – fintanto che perdura l'opzione per il gruppo IVA – perdono l'autonoma soggettività ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e nasce un nuovo soggetto d'imposta (il gruppo IVA) che agirà come un qualsiasi soggetto passivo, trovando applicazione per lo stesso tutte le disposizioni in materia di IVA, con le specifiche disposizioni attuative previste dal titolo V-bis del D.P.R. n. 633 e dal relativo decreto previsto dall'articolo 70-duodecies, ultimo comma*".

al quale "*sono altresì esenti dall'imposta le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei consorziati o soci da consorzi, ivi comprese le società consortili e le società cooperative con funzioni consortili, costituiti tra soggetti per i quali, nel triennio solare precedente, la percentuale di detrazione di cui all'articolo 19-bis, anche per effetto dell'opzione di cui all'articolo 36-bis, sia stata non superiore al 10 per cento, a condizione che i corrispettivi dovuti dai consorziati o soci ai predetti consorzi e società non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse*".

Avevamo, al riguardo, segnalato ([5]) che questo regime, che si ispira alle previsioni dell'art. 132, par. 1, lett. *f*) ([6]), della Direttiva citata, era ben diverso dall'attuazione del Gruppo IVA.

La disciplina dell'art. 10, comma 2, del DPR n. 633, peraltro, si è rivelata incompatibile con la Direttiva citata dopo che la Corte di Giustizia UE si è pronunciata in merito al trattamento da riservare ai fini IVA agli accordi di *cost sharing* stipulati in ambito bancario e assicurativo, con le tre sentenze depositate il 21 settembre 2017 relative alle cause: C-326/15 "DNB Banka"; C-605/15 "Aviva" e C-616/15 "Commissione vs. Germania" ([7]).

La Corte di Giustizia ritiene che il regime in questione, in quanto derogatorio rispetto al principio di generalizzata applicazione dell'IVA sulle prestazioni di servizi, non possa essere adottato al di fuori del perimetro oggettivo e soggettivo strettamente desumibile dalla formulazione e dalla collocazione della disposizione che lo disciplina. In particolare, la collocazione dell'art. 132 nel capo 2 del titolo IX della Direttiva 2006/112/CE, rubricato "*esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico*", comporta un'interpretazione che delimita l'esenzione in questione alle persone che operano in ambito sanitario, assistenziale, previdenziale, educativo, sportivo e

[5] Cfr. la ns. circolare informativa n. 5 del 2008.
[6] Si tratta di una disposizione di carattere generale che esenta le prestazioni di servizi effettuate da associazioni autonome di persone che esercitano attività esenti o rispetto alle quali non hanno la qualità di soggetti passivi al fine di rendere ai loro membri i servizi *direttamente necessari* all'esercizio di tali attività, esigendo dai partecipanti solo il rimborso delle spese comuni per la quota loro spettante.
[7] Cfr. C. Mejnardi, *Il regime iva dei servizi ausiliari nei settori bancario e assicurativo*, su Il Fisco n. 47 del 2017.

culturale, per cui non può applicarsi né alle operazioni effettuate nel campo dei servizi finanziari né a quelle di assicurazione o di riassicurazione. La stessa Corte dà indicazioni sugli effetti delle sentenze citate sulle legislazioni di tutti gli Stati membri, precisando che, fino a quando gli Stati membri non le adegueranno, le esenzioni indebitamente concesse ai propri contribuenti non potranno esser loro disconosciute retroattivamente ([8]).

1. La disciplina comunitaria

La Commissione Europea, nella Comunicazione al Consiglio e al Parlamento europeo del 2 luglio 2009 [COM (2009) 325], ha dato importanti indicazioni agli Stati membri che intendano introdurre, mantenere o modificare nel proprio ordinamento giuridico la disciplina del Gruppo IVA, esplicando il conciso testo dell'art. 11 della Direttiva citata.

Secondo la Commissione, l'istituto ha l'effetto principale di creare un "*nuovo soggetto passivo unico*" che, sotto il profilo giuridico, "*esiste soltanto ai fini dell'IVA*" e viene identificato mediante "*un numero IVA unico*" ([9]).

Sempre secondo la citata Comunicazione della Commissione, possono essere membri del Gruppo IVA soltanto le persone che soddisfino i criteri per essere soggetti passivi IVA e che, quindi, individualmente, svolgano le attività economiche o professionali rilevanti ai fini del tributo, anche in modo non esclusivo purché non in via occasionale ([10]). Per i membri preesistenti alla formazione del Gruppo, il numero d'identificazione

[8] Cfr. i punti 39 - 43 della sentenza DNB Banka e quelli da 34 – 38 della sentenza AVIVA. Per approfondimenti sui possibili sviluppi, cfr. **VAT Expert Group**, *Implications of the CJEU judgements on cost sharing for the financial and insurance sectors*, del 26 febbraio 2018.

[9] Non vi è, pertanto, un'aggregazione algebrica di imponibili individuali, come avviene, per l'IRES, nel consolidato fiscale (cfr. l'art. 118 del TUIR), ma la determinazione di un unico imponibile, risultante dalle operazioni effettuate dal nuovo soggetto.

[10] Il Comitato Consultivo IVA ritiene invece, quasi all'unanimità e in conformità alla giurisprudenza comunitaria (cfr. la sentenza del 9 aprile 2013, causa C -85/2011), che sia consentita anche la partecipazione di persone, con o senza personalità giuridica, che non siano soggetti passivi del tributo, ma che ciascuno Stato possa precluderla in sede di attuazione della Direttiva, nel rispetto del principio di neutralità fiscale (cfr. le *guideline* del 101° *meeting* del 20 ottobre 2014).

individuale può essere conservato dalle Amministrazioni fiscali, ma soltanto per consentire un controllo delle attività interne del Gruppo IVA.

I membri del Gruppo IVA, inoltre, devono essere persone stabilite sul territorio dello stesso Stato membro che applica il regime *de quo*, ma sono esclusi i centri di attività stabile (cioè le stabili organizzazioni) delle imprese predette situati all'estero; devono, invece, essere compresi i centri di attività stabile di imprese straniere situati sul territorio dello Stato comunitario in questione. Ciò in quanto "*poiché il regime di IVA di gruppo è un'opzione facoltativa, scelta da uno Stato membro, non dovrebbe aver l'effetto di estendersi oltre il territorio fisico dello Stato membro che ha introdotto tale regime*"; il corollario è che, quand'anche una sola tra la sede e/o una sua stabile organizzazione estera sia membro di un "Gruppo IVA", le operazioni oggettivamente "commerciali" che intercorrono tra la sede centrale e quella stabile organizzazione estera ovvero tra stabili organizzazioni della stessa persona site in diversi paesi assumono rilevanza ai fini del tributo, ricadendo nel suo campo di applicazione. La Commissione puntualizza come non vi sia alcun contrasto con l'interpretazione resa dalla Corte di Giustizia nel caso della Banca FCE ([11]) in quanto, "*aderendo a un gruppo IVA, il soggetto passivo diventa parte di un nuovo soggetto passivo, il gruppo IVA e, quindi, si separa ai fini dell'IVA dal suo centro di attività stabile situato all'estero*". Le indicazioni della Commissione sono state successivamente confermate dalla Corte di Giustizia nel caso Skandia ([12]).

Una persona/soggetto passivo non può aderire, allo stesso tempo, a più di un Gruppo IVA. Conseguentemente, l'adesione al Gruppo IVA rileva per tutte le attività ed operazioni, attive e passive, effettuate dal partecipante. Il regime deve poter essere fruito qualunque sia l'attività svolta dai membri del Gruppo e le eventuali limitazioni

[11] Causa C-210/04, FCE Bank plc, sentenza del 23 marzo 2006, nella quale la Corte ha dichiarato che "*gli artt. 2, n. 1, e 9, n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, 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, devono essere interpretati nel senso che un centro di attività stabile, che non sia un ente giuridico distinto dalla società di cui fa parte, stabilito in un altro Stato membro e al quale la società fornisce prestazioni di servizi, non dev'essere considerato un soggetto passivo in ragione dei costi che gli vengono imputati a fronte di tali prestazioni*".

[12] Causa C- 7/13, sentenza del 14 settembre 2014.

"*sarebbero giustificate soltanto qualora fosse necessario adottare provvedimenti contro potenziali abusi*" ([13]).

Secondo la Commissione, il legame, che deve permanere tra i membri durante l'intero periodo di partecipazione al Gruppo IVA, sussiste:

- quanto al **vincolo finanziario**, in presenza di una percentuale di partecipazione al capitale o ai diritti di voto superiore al 50%, o con riferimento ad un contratto di *franchising*;
- quanto al **vincolo economico**, quando "*l'attività principale dei membri del gruppo è dello stesso genere, o le attività dei membri del gruppo sono complementari o interdipendenti, o un membro del gruppo svolge attività che avvantaggiano, pienamente o sostanzialmente, gli altri membri*";
- quanto al **vincolo organizzativo**, se esiste "*una struttura di gestione almeno parzialmente condivisa*".

Nello svolgimento dell'attività, il Gruppo IVA è, di per se stesso, soggetto alla medesima disciplina IVA applicabile a qualsiasi altro soggetto passivo che svolga la stessa attività (fatturazione, registrazione, versamenti, comunicazione dati, detrazione, dichiarazione, ecc.) con la peculiarità che "*le operazioni tra membri non danno luogo a fatturazione e pagamento di IVA, vale a dire che i crediti IVA di taluni membri del gruppo sono compensati dai debiti IVA di altri membri: ai fini dell'IVA, sia i crediti che i debiti sono crediti e debiti del gruppo IVA e non dei singoli membri*". Quindi, le operazioni interne sono "al di fuori del campo di applicazione" dell'IVA. Quanto alle operazioni con i terzi, invece, tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate o ricevute da un membro del Gruppo IVA con una controparte non appartenente al Gruppo sono considerate eseguite o ricevute dal Gruppo stesso e non dal singolo membro. La base

[13] Secondo la Corte di Giustizia, non contrasterebbe con gli articoli 9 e 11 della Direttiva 2006/112/CE l'esclusione, dai destinatari della disciplina in commento, delle imprese del settore finanziario e assicurativo in quanto tali soggetti, effettuando operazioni esenti, sono maggiormente esposti al rischio di frodi o evasioni fiscali (C-480/10, C-65/11, C-74/11, C-86/11, C-95/11, C-109/11, 25 aprile 2013).

imponibile e la relativa dichiarazione annuale IVA sarà dunque solo una, quella del Gruppo.

La Commissione considera fisiologico il conseguimento di un vantaggio economico per i membri del Gruppo, nel senso che "*un regime di IVA di gruppo può essere finanziariamente vantaggioso per i gruppi IVA che comprendono membri senza diritto, o con diritto a detrazione parziale*".

2. La disciplina italiana

Come anticipato, con la "legge di bilancio 2017" (cfr. l'art. 1, comma 24, L. 11 dicembre 2016, n. 232) è stato aggiunto al DPR n. 633 del 1972 ("Legge IVA") il Titolo V-*bis*, che comprende (e a cui, nel seguito, si fa riferimento ove non diversamente indicato) gli articoli da 70-*bis* a 70-*duodecies*. Con la stessa legge di bilancio 2017 (cfr. l'art. 1, commi 25 e 26) sono state introdotte le norme di coordinamento con la disciplina delle imposte di bollo e di registro. Successivamente, con l'art. 1, commi 984 e 985, della Legge 27 dicembre 2017, n. 205 ("legge di bilancio 2018") sono stati aggiunti all'art. 70-*quinquies* del DPR n. 633 cit. i commi da 4-*bis* a 4-*sexies*, per adeguare il regime delle stabili organizzazioni (nei rapporti tra di esse o con la sede principale) alla sopra citata sentenza "Skandia", stabilendo che tali disposizioni si applichino a decorrere dal 1° gennaio 2018, anziché dal 2019, per disciplinare fin da subito i casi in cui il Gruppo IVA sia istituito all'estero. Infine, è stato emanato il Decreto Ministeriale 6 aprile 2018 (di seguito: "il D.M.") previsto dall'art. 70-*duodecies*, recante le disposizioni di attuazione, dal quale risulta che il Comitato IVA è stato positivamente consultato il 1° dicembre 2017. È altresì prevista l'emanazione di un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate che approvi il modello telematico di dichiarazione delle opzioni previste dalla normativa in oggetto (art. 70-*duodecies*, comma 5).

Si tratta di un regime opzionale perché la legislazione italiana consente, e non obbliga, alla formazione del "Gruppo IVA" i soggetti dotati dei requisiti previsti; tuttavia si richiede anche che l'opzione sia esercitata da tutti i predetti soggetti (art. 70-*quater*, comma 1), secondo il principio "*all in - all out*" (o tutti o nessuno). La scelta fatta dal

legislatore, che penalizza l'autonomia organizzativa dei gruppi societari più numerosi e comunque richiede un costante monitoraggio sul loro perimetro soggettivo, presuppone, per il corretto esercizio dell'opzione, un quadro normativo completo e stabile, data l'obbligatorietà dell'inclusione o esclusione dal Gruppo delle singole imprese. Per questo motivo, nella disciplina dei requisiti, sono previste alcune presunzioni legali a favore del contribuente, che saranno trattate nel par. 2.5.

2.1 I requisiti soggettivi

L'art. 70-*bis* della Legge IVA individua, al comma 1, i soggetti che, mediante l'esercizio dell'opzione di cui all'art. 70-*quater*, possono formare un Gruppo IVA in quelli che possiedano congiuntamente i seguenti requisiti:

a) esercitino imprese, arti o professioni; e

b) siano stabiliti nel territorio dello Stato; e

c) siano tra loro vincolati finanziariamente, economicamente e organizzativamente.

Pertanto, come si legge nella Relazione illustrativa citata, "*non possono accedere ….. ad esempio ….. enti, associazioni e altre organizzazioni di cui all'articolo 4, quarto comma, del D.P.R. n. 633, non soggetti passivi d'imposta e identificati solo ai fini delle operazioni intracomunitarie*".

Il comma 1 citato fa riferimento a soggetti passivi IVA già costituiti, specificando che, raggruppandosi, essi "*perdono l'autonoma soggettività ai fini dell'imposta*".

In altre parole, ai soli fini IVA, per le operazioni cui prendono parte, i soggetti passivi si considerano come suddivisioni interne - ovvero "*business unit*" - di un unico e diverso soggetto passivo ([14]).

[14] Occorre, tuttavia, chiedersi se gli effetti di questa *fictio iuris* siano limitati alla formale imputazione del presupposto soggettivo del tributo oppure condizionino anche la configurazione delle fattispecie del tributo, quando il trattamento di un'operazione dipenda dalla identità o meno del soggetto che ne esegue le sue fasi. Ad esempio, la gestione di crediti, che è esente da imposta quando fatta dai concedenti (art. 10,

Tuttavia, non soltanto al fine di agevolare il corretto pagamento ed indirizzamento delle fatture in contabilità ma anche per facilitare la ricostruibilità delle operazioni, attive e passive, effettuate da ciascun partecipante, nell'art. 3, comma 1, del D.M. è stabilito che dette operazioni vadano documentate "*con la fattura di cui all'articolo 21 del decreto n. 633 del 1972, ovvero secondo le altre modalità previste dalla normativa vigente, indicando, oltre al numero di partita IVA del Gruppo, anche il codice fiscale del soggetto partecipante che ha realizzato l'operazione*" mentre il comma successivo stabilisce che nelle fatture ricevute dai fornitori debba indicarsi "*la partita IVA del Gruppo ed il codice fiscale del singolo acquirente*", a cura del fornitore stesso; in mancanza di indicazione l'irregolarità può essere sanata dall'acquirente, ferma restando l'eventuale responsabilità del fornitore. In base all'art. 4, comma 1, del D.M. le registrazioni delle predette fatture, ai sensi degli artt. 23, 24 e 25 del DPR n. 633/'72, possono essere effettuate in modo accentrato presso il rappresentante oppure presso ciascun partecipante al Gruppo "*anche mediante l'adozione di appositi registri sezionali*" oppure, deve ritenersi, in una modalità intermedia tra le due. Le operazioni effettuate, invece, tra i soggetti che formano il Gruppo non vanno registrate, fermo restando l'obbligo di rilevarle nella contabilità delle parti (art. 3, comma 3, del D.M.).

Nel caso in cui per una persona i predetti requisiti soggettivi si instaurino successivamente rispetto ad un Gruppo IVA già costituito – ad esempio, in conseguenza del trasferimento della maggioranza assoluta delle azioni fornite di diritti di voto in assemblea ordinaria - l'art. 70-*quater*, comma 5, assegna un termine di 90 giorni per l'esercizio obbligatorio dell'opzione (secondo modalità che, auspicabilmente, saranno indicate nel provvedimento disciplinante la comunicazione dell'opzione che dovrà essere emanato dal direttore dell'Agenzia delle Entrate) pena le stesse conseguenze previste in caso di mancata inclusione di un partecipante dall'art. 70-*quater*, comma 1, secondo periodo, descritte *infra* al par. 2.5. Gli effetti dell'opzione si esplicano dal primo giorno dell'anno successivo. Più in generale, l'art.

n. 1, del DPR n. 633 del 1972), nel caso in cui concedente e gestore siano due diverse imprese partecipanti allo stesso Gruppo IVA.

1, comma 4, del D.M. prevede che "*l'inclusione di ulteriori partecipanti, … la loro esclusione,….. l'eventuale revoca dell'opzione, ….. nonché ogni altra variazione*" sono effettuate presentando l'apposita dichiarazione in via telematica che, di regola, ha effetto dal 1° gennaio dell'anno successivo alla presentazione, quanto meno se presentata entro il 30 settembre (art. 70-*quater*, comma 3).

Sono incerte, invece, le conseguenze che possono essere provocate dalle operazioni societarie straordinarie, tanto acquisitive quanto di "semplice" ristrutturazione, che successivamente modifichino la composizione e l'assetto del Gruppo IVA. Infatti, le disposizioni finora emanate non disciplinano l'ampia casistica prospettabile, a partire dalle operazioni che coinvolgono la società rappresentante del Gruppo ed un soggetto esterno fino a quelle che intervengono tra società già partecipanti allo stesso Gruppo IVA. Ad esempio, in caso di costituzione di una nuova società nella quale confluiscano, in tutto o in parte, attività già svolte da società partecipanti, andrebbe chiarito se e a quali condizioni la nuova società possa aderire al Gruppo senza aver mai assunto l'autonoma soggettività IVA, cioè con decorrenza dalla data di costituzione anziché dal periodo d'imposta successivo, e, in caso affermativo, come e da chi possa esprimersi l'opzione. A nostro avviso, non ci sono motivi che ostino alla immediata ed obbligatoria partecipazione al Gruppo IVA, fin dal giorno d'inizio dell'attività, per una società, ad esempio, neocostituita da un membro del Gruppo mediante conferimento in denaro o in natura oppure originata dalla scissione di una società già integralmente controllata ([15]).

In base al comma 2 dell'art. 70-*bis* non possono, invece, essere inclusi nel Gruppo IVA - e, se già inclusi, ne devono essere esclusi giusta l'art. 70-*decies*, comma 2 - i soggetti che, pur dotati dei predetti requisiti:

[15] L'A.d.E., in alcuni documenti di prassi, ha esaminato la casistica delle operazioni societarie straordinarie ai fini della liquidazione IVA di gruppo, di cui all'art. 73 della Legge IVA, considerandole fiscalmente neutrali, nel senso che in caso di conferimento di azienda (ris. n. 521705 del 1988), di ramo d'azienda (ris. n. 132 del 2007) o di scissione parziale (ris. n. 232 del 2008) in corso di anno, ha ritenuto sussistente il requisito legale del possesso della partecipazione dal 1° gennaio dell'anno precedente quello di prima applicazione del regime.

- stiano subendo o successivamente subiscano il sequestro giudiziale di una o dell'unica azienda ai sensi dell'art. 670 c.p.c..

- siano o divengano sottoposti ad una procedura concorsuale (fallimento, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa e amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi);

- siano o vengano successivamente posti in liquidazione ordinaria.

Tali uscite forzose, così come quella causata dal venir meno del vincolo finanziario, hanno effetto dal giorno in cui si verifica l'evento, con riferimento alle operazioni compiute e agli acquisti e operazioni annotate, secondo le indicazioni recate dall'art. 70-*decies*, comma 3.

L'uscita forzosa dal Gruppo IVA causata, invece, dal riconoscimento, mediante interpello, del venir meno dei vincoli economico ed organizzativo, giusta l'art. 70-*ter*, comma 5, ha effetto dal periodo d'imposta successivo (art. 70-*decies*, comma 3).

Deve ritenersi che l'esclusione dal Gruppo abbia luogo anche per i soggetti partecipanti che, successivamente, trasferiscano all'estero la sede, senza mantenimento di stabile organizzazione in Italia, oppure istituiscano una stabile organizzazione all'estero (limitatamente, deve ritenersi, alle attività ivi svolte). Non è chiaro, in questi casi, da quando decorrano gli effetti dell'esclusione e se, come sembra logico, la stabile organizzazione eventualmente rimasta in Italia debba rinnovare l'opzione.

Ai sensi dell'art. 70-*decies*, comma 4, se viene meno la pluralità dei partecipanti, il Gruppo IVA si estingue istantaneamente e l'eventuale eccedenza detraibile, non chiesta a rimborso, spetta al rappresentante, il che dovrebbe presupporre l'obbligo di presentare la dichiarazione del Gruppo IVA anche per la prima frazione di periodo d'imposta.

In base al successivo comma 5, tutti i predetti eventi vanno comunicati con la dichiarazione telematica all'Agenzia delle entrate entro 30 giorni dal loro verificarsi.

2.2 Costituzione e prosecuzione del Gruppo IVA

In base all'art. 70-*quater*, commi 3 e 4, la fase costitutiva del Gruppo IVA richiede l'esercizio di una "opzione" per la partecipazione da parte di ognuna delle persone tra le quali il vincolo finanziario sussista già dal 1° luglio dell'anno di esercizio. Le opzioni vanno comunicate all'A.d.E. presentando, "*in via telematica, la dichiarazione relativa alla costituzione del Gruppo IVA sottoscritta da tutti i partecipanti*" (art. 1, comma 2, del D.M.). Le opzioni sono raccolte e comunicate all'Agenzia delle Entrate a cura del soggetto che, per legge, deve rivestire la funzione di "rappresentante", cioè, di norma, la Capogruppo; il modello di dichiarazione, previsto all'art. 70-*duodecies*, comma 5, sarà approvato con Provvedimento del direttore dell'A.d.E , ad oggi non ancora emanato.

La figura del rappresentante del Gruppo IVA è disciplinata dall'art. 70-*septies*, che la individua nel soggetto che detiene il controllo societario; altrimenti, se il controllante non può esercitare l'opzione (ad es., perché non è né residente né stabilito in Italia), fungerà da rappresentante il soggetto partecipante con il volume d'affari o ammontare di ricavi più elevato nel periodo d'imposta precedente alla costituzione del Gruppo IVA. In caso di impedimento successivo, il rappresentante viene sostituito da un altro partecipante individuato con gli stessi criteri.

Nel momento in cui il rappresentante esercita l'opzione, devono già sussistere i presupposti/requisiti oggettivi e soggettivi (art. 1, comma 1, del D.M.).

Come già accennato nel par. 2.1, l'opzione, se resa presentando la predetta dichiarazione entro il 30 settembre, consente di costituire il Gruppo IVA a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo; se resa dopo, l'effetto decorre dal 1° gennaio del secondo periodo d'imposta successivo (art. 70-*quater*, comma 3). Eccezionalmente, per il primo anno di applicazione della disciplina in commento, cioè il 2019, l'opzione può essere resa entro il 15 novembre 2018 con effetto dal 2019 (art. 7 del D.M.).

Nella Relazione viene precisato che "*In tale dichiarazione devono essere indicati la denominazione del gruppo IVA, i dati identificativi del rappresentante di gruppo e dei soggetti partecipanti al gruppo stesso, l'attestazione della sussistenza tra tali soggetti dei vincoli finanziario, economico e organizzativo, l'attività o le attività svolte dal gruppo IVA, l'elezione di domicilio presso il rappresentante di gruppo da parte di ciascun soggetto partecipante al gruppo medesimo, ai fini della notifica degli atti e provvedimenti relativi ai periodi d'imposta per i quali è esercitata l'opzione (elezione irrevocabile fino al termine del periodo di decadenza dell'azione di accertamento o di irrogazione delle sanzioni relative all'ultimo anno di validità dell'opzione) e la sottoscrizione del rappresentante di gruppo e degli altri soggetti che intendono partecipare al gruppo stesso*".

Nella predetta dichiarazione telematica vanno anche esercitate le eventuali opzioni del Gruppo IVA per l'applicazione degli artt. 36 (separazione volontaria delle attività) e 36-*bis* (rinuncia al diritto alla detrazione e semplificazioni amministrative) della Legge IVA, dato che l'esercizio dell'opzione di adesione per il Gruppo IVA ne fa venir meno gli effetti a livello individuale (art. 70-*novies*, comma 4). È previsto (art. 1, comma 3, del D.M.) che "*ai fini dell'esercizio delle opzioni di cui agli articoli 36 e 36-bis la dichiarazione può essere integrata entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello in cui ha effetto la costituzione del Gruppo IVA*". Pertanto, in fase di costituzione del Gruppo e, presumibilmente, anche in caso di ingresso di nuovi partecipanti a un Gruppo già costituito, all'esercizio *ex novo* delle opzioni in questione non si applicano le disposizioni del DPR n. 442 del 1997 e quindi non è sufficiente il solo comportamento concludente; a regime, invece, tornerebbe applicabile il DPR n. 442 cit.

Per i trasferimenti dei beni e le prestazioni di servizi interni al Gruppo, che interessino le diverse attività esercitate separatamente dallo stesso o da più partecipanti al Gruppo IVA, andrà chiarito se, come qui si ritiene necessario, debbano osservarsi le stesse regole previste attualmente per i passaggi interni ad un singolo contribuente oppure prevalga l'unicità del soggetto passivo. Nel primo caso, ricadrebbero nel campo di applicazione del tributo:

a) i passaggi interni di servizi da attività imponibile (cioè con detraibilità integrale – 100% - dell'imposta sugli acquisti) ad attività esente (cioè priva del diritto di detrazione, anche per scelta del regime dell'art. 36-*bis*) o ad attività in *pro-rata*, (cioè con diritto alla detrazione < 100%) oppure da quest'ultima ad una attività con un *pro rata* minore, secondo il "valore normale";

b) tutte le cessioni di beni, secondo il valore normale, salvo quelle effettuate, nel primo anno, ai fini dell'allocazione di beni.

Come per l'esercizio delle opzioni, neanche la loro revoca è disciplinata dal DPR n. 442 del 1997, per cui non rilevano i comportamenti concludenti, anche se univocamente tenuti da tutti i potenziali membri del Gruppo.

L'opzione per la costituzione è vincolante per un triennio, decorrente dall'anno successivo, purché l'opzione sia esercitata entro il 30 settembre; se l'opzione è esercitata dal 1° ottobre al 31 dicembre, il triennio decorre dal secondo anno successivo e i requisiti devono sussistere al momento dell'esercizio dell'opzione stessa e, ovviamente, devono essere mantenuti per il tempo mancante alla decorrenza ed oltre.

Né la legge IVA né il D.M. disciplinano il caso in cui, in tali lassi temporali intercorrenti tra l'esercizio dell'opzione e l'avvio del regime, si modifichi il perimetro soggettivo del Gruppo IVA. Sono, quindi, auspicabili indicazioni da parte dell'A.d.E. che stabiliscano se possa presentarsi una dichiarazione "correttiva" della precedente; il termine per la trasmissione potrebbe essere di 90 giorni dalla data dell'evento modificativo, analogamente a quanto previsto all'art. 70-*quater*, comma 5, in relazione al realizzarsi dei requisiti nei riguardi di un altro soggetto passivo IVA, oppure di 30 giorni, come previsto all'art. 70-*decies*, comma 5, in relazione alla esclusione del partecipante rispetto al quale cessano i requisiti o si verifica un evento incompatibile con la permanenza della partecipazione o al venir meno della pluralità dei partecipanti.

Trascorso il triennio dall'ultima opzione, il regime si rinnova automaticamente per ciascun partecipante di anno in anno, sempre fermo restando il possesso dei requisiti (art. 70-*quater*, comma 4); per porre volontariamente termine al Gruppo IVA occorre che tutti i partecipanti revochino la propria opzione, e che la revoca sia comunicata all'Agenzia a cura del rappresentante, secondo le modalità previste dall'art. 70-*novies*, comma 2, in base al quale, se la dichiarazione è presentata:

- entro il 30 settembre, la revoca ha effetto dal 1° gennaio dell'anno successivo;
- dopo il 30 settembre, la revoca ha effetto dal 1° gennaio del secondo anno successivo.

2.3 I vincoli finanziari, economici e organizzativi

L'art. 70-*ter* specifica il significato delle nozioni di vincolo finanziario, economico ed organizzativo utilizzati nell'articolo precedente.

Rispetto alle indicazioni fornite dalla Commissione europea nella citata comunicazione del 2009 sul vincolo finanziario, viene confermato che se ne presume la sussistenza fin dall'inizio di ciascun periodo d'imposta, quando, almeno dal 1° luglio dell'anno precedente (cfr. art. 1, comma 1, del D.M.):

a. tra i potenziali soggetti passivi "*esiste, direttamente o indirettamente, un rapporto di controllo*" ai sensi dell'art. 2359, primo comma, n. 1, del codice civile (controllo "di diritto", in cui una "*società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria*" di un'altra società); oppure

b. detti soggetti sono "*controllati, direttamente o indirettamente, dal medesimo soggetto*", purché quest'ultimo abbia la sede in Italia ovvero in uno Stato appartenente all'UE o aderente all'accordo sullo Spazio economico europeo oppure con il quale l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio d'informazioni.

È da ritenere che, diversamente dalla disciplina del consolidato fiscale per l'IRES (cfr. l'art. 120 del DPR n. 917 del 1986 - TUIR), non abbia rilevanza la misura effettiva della partecipazione al capitale e/o agli utili per cui, in caso di controllo indiretto, non si deve procedere alla "demoltiplicazione", rilevando solo il controllo assembleare. È, invece, dubbio come applicare la disciplina nei riguardi di soggetti non societari, in particolare per le persone fisiche, le società di persone e le fondazioni, per le quali sembra configurabile la partecipazione al "Gruppo IVA" solo in qualità di soggetto "controllante". Peraltro, diversamente da quanto indicato dalla Commissione, non rileva in Italia, nemmeno mediante interpello, il vincolo finanziario tra soggetti realizzabile con la partecipazione agli utili oppure col contratto di *franchising*. Il problema sussiste, inoltre, per le società cooperative, nelle quali opera il principio del voto capitario (cfr. art. 2538 del codice civile) e l'unico "controllo" in assemblea ordinaria ipotizzabile è quello mediante appositi accordi tra i soci ([16]).

Il vincolo finanziario è quello al quale il legislatore italiano dà la preminenza in quanto, come si legge nella Relazione illustrativa, "*quando un soggetto è vincolato finanziariamente a un altro, in via generale lo è anche dal punto di vista economico e organizzativo*". Infatti, in base al comma 4 dell'art. 70-*ter*, in tal caso si presume che sussistano anche gli altri due vincoli, salvo prova contraria che, in base al successivo comma 5, deve essere data mediante la presentazione all'A.d.E. da parte del contribuente ([17]) di un'istanza di interpello "probatorio" di cui all'art. 11, comma 1, lett. *b*), della Legge n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente). Il solo contribuente, dunque, e non anche l'Agenzia delle Entrate, potrà dimostrare, quanto al vincolo economico, che tra controllato e controllante o rispetto ad altri controllati di diritto ex art. 2359, comma 1, n. 1, del codice civile, non esiste alcuna delle seguenti forme di cooperazione economica:

[16] Secondo la Corte di Giustizia una normativa nazionale non può riservare la possibilità di costituire il Gruppo IVA agli enti dotati di personalità giuridica e legati alla società madre di tale gruppo da un rapporto di subordinazione, a meno che tali due requisiti costituiscano misura necessaria e adeguata per prevenire le prassi e le condotte abusive o lottare contro la frode o l'evasione fiscale (C-108/14 e C-109/14, 16 luglio 2015).

[17] Non è, quindi, ammessa la prova contraria da parte dell'Agenzia delle Entrate.

a. svolgimento dello stesso genere di attività principale;

b. svolgimento di attività complementari o interdipendenti;

c. svolgimento di attività che avvantaggino, pienamente o sostanzialmente, uno o più di essi,

oppure, quanto al vincolo organizzativo, che non vi è "*un coordinamento, in via di diritto, ai sensi delle disposizioni*" in tema di direzione e coordinamento di cui agli artt. 2497 – 2497-*septies* del codice civile "*o in via di fatto, tra gli organi decisionali degli stessi*" anche svolto da altro soggetto.

Secondo le indicazioni contenute nella Risoluzione dell'A.d.E. n. 54/E del 10 luglio 2018:

- la presentazione dell'istanza di interpello non richiede che il Gruppo IVA si sia già costituito e non obbliga chi la presenta all'esercizio dell'opzione;

- "*la legittimazione alla presentazione delle istanze di interpello di cui all'articolo 70-ter è riconosciuta sia al soggetto passivo d'imposta rispetto al quale si voglia dimostrare la insussistenza del vincolo economico o di quello organizzativo o la sussistenza di quello economico, sia al rappresentante del Gruppo IVA costituendo o costituito, individuato secondo i criteri fissati dall'articolo 70-septies del Decreto IVA*";

- "*si ammette la presentazione di un'unica istanza per la espunzione di più soggetti passivi d'imposta da uno stesso Gruppo IVA o per la inclusione nel medesimo*".

Una rilevante eccezione per il settore bancario è contenuta nel comma 6 dell'art. 70-*ter*, dove si prevede che non operino le predette presunzioni quando il controllo di diritto ex art. 2359 cit. ha ad oggetto imprese in cui la partecipazione è stata acquisita nell'ambito di interventi finalizzati al recupero di crediti o derivanti dalla conversione in azioni dei crediti verso imprese in temporanea difficoltà finanziaria, di cui all'art. 113 del TUIR. Vi è tuttavia la facoltà, per la banca, di includere la controllata nel

Gruppo IVA, previa dimostrazione della sussistenza dei vincoli predetti mediante un interpello probatorio.

2.4 Effetti della costituzione del Gruppo

L'effetto principale della costituzione del Gruppo IVA è, come si legge nella Relazione illustrativa all'art. 70-*quinquies*, "*l'irrilevanza ai fini IVA delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi che intercorrono tra i soggetti partecipanti a un medesimo gruppo IVA. In presenza di un unico soggetto passivo, assumono, infatti, rilevanza solo le cessioni e le prestazioni effettuate da un soggetto facente parte del gruppo IVA nei confronti di un terzo non facente parte del gruppo e, specularmente, quelle effettuate da un terzo non facente parte del gruppo IVA nei confronti di un soggetto facente parte del gruppo che si considerano, rispettivamente, effettuate e acquistate dal gruppo IVA*" (cfr. i commi 1, 2 e 3). I commi da 4-*bis* a 4-*sexies*, inseriti dalla legge di bilancio 2018, recepiscono le indicazioni date dalla Corte di Giustizia nel caso Skandia per le transazioni interne al singolo partecipante al Gruppo IVA ("*internal deal*"), che assumono rilevanza se transfrontaliere, stabilendo che il corrispettivo, se previsto, sia determinato secondo la metodologia del "valore normale", ai sensi dell'art. 13, commi 1 e 3, della Legge IVA.

In sede attuativa, con l'art. 1, comma 5, del D.M. è stato disposto che al Gruppo sia attribuito un proprio numero di partita IVA, al quale è associato ciascun partecipante, e che dovrà essere "*riportato nelle dichiarazioni e in ogni altro atto o comunicazione relativi all'applicazione*" dell'IVA ([18]).

Il comma 4 dell'art. 70-*quinquies* dispone conseguentemente che "*gli obblighi e i diritti derivanti dall'applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto sono, rispettivamente, a carico e a favore del gruppo IVA*". In particolare, l'imputazione dei diritti ed obblighi decorre "*con riferimento alle operazioni per le quali l'imposta diventa esigibile o*

[18] Secondo la Relazione illustrativa "*è ipotizzabile che – per evidenti ragioni organizzative, in presenza di un unico soggetto passivo, ma di più entità giuridiche – agli adempimenti di fatturazione e annotazione possa provvedersi mediante l'utilizzazione di distinte serie di numerazione e di registri o blocchi sezionali*".

il diritto alla detrazione è esercitabile" in base alla ordinaria disciplina IVA "*a partire dalla data in cui ha effetto la costituzione del Gruppo*" (art. 2, comma 1, del D.M.).

Al riguardo, gli obblighi ed i diritti sono, in linea di massima, gli stessi dei soggetti passivi "naturali", ma gli effetti della loro applicazione da parte del Gruppo IVA non daranno mai luogo ai medesimi risultati di una loro somma algebrica, non solo in termini di adempimenti amministrativi, ma anche di ammontare del tributo dovuto. Ne consegue l'opportunità, per i partecipanti, di regolamentare tra loro non solo la cooperazione per il corretto e puntuale adempimento dei predetti obblighi e diritti, compreso l'assetto finanziario per i versamenti (periodici, d'acconto e a saldo) del tributo, ma anche di determinare l'eventuale compenso per il rappresentante e, soprattutto, di governare il potenziale conflitto di interessi tra i membri del Gruppo definendo i "vantaggi compensativi". Infatti, abbiamo anticipato che, anche secondo la Commissione europea, è del tutto fisiologico che dalla costituzione del gruppo IVA scaturisca, complessivamente, un risparmio del tributo, specie nel settore bancario, finanziario e assicurativo. Tuttavia, vigendo il principio "*all in - all out*", sono possibili inefficienze parziali, causate, ad esempio, dal peggioramento per alcune imprese della percentuale di detrazione del tributo per le proprie attività caratteristiche oppure dalla confluenza di attività, precedentemente svolte con pieno diritto alla detrazione, nel regime di indetraibilità assoluta dell'imposta sugli acquisti, giustificato dal maggior vantaggio legato alla prestazione dei propri servizi "fuori del campo di applicazione del tributo" ad altra partecipante anch'essa in regime di indetraibilità, nonché dalla sopravvenuta rilevanza ai fini del tributo anche delle operazioni con le proprie *branch* estere, gli svantaggi delle quali potranno essere oggetto di compensazione con altri vantaggi commerciali o remunerate in denaro. Un ulteriore aspetto, meritevole di un chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate, è la mancanza, per queste ultime attribuzioni, di una espressa previsione di neutralità fiscale, come invece previsto per il consolidato fiscale IRES (cfr. l'art. 118, comma 4, del TUIR).

La perdita della soggettività passiva individuale dei partecipanti ha anche effetti sul *pro rata* di detrazione dei beni ammortizzabili. Nella Relazione si osserva "*che, nell'anno*

di costituzione del gruppo IVA, il passaggio da una soggettività passiva d'imposta "individuale" dei partecipanti a una soggettività passiva "collettiva" in capo al gruppo IVA pone problematiche operative analoghe a quelle che si verificano in materia di operazioni straordinarie e di fusioni in particolare". Pertanto, per i partecipanti in regime di *pro rata* tornerà applicabile l'art. 19-*bis*2 della Legge IVA in tema di rettifica della detrazione per i beni ammortizzabili, che continuerà ad effettuarsi avendo riferimento alla loro vetustà originaria e, quando sia configurabile un mutamento nel regime di detrazione dell'imposta sugli acquisti (es. attività precedentemente svolta in regime di piena detrazione che passi in regime di 36-*bis*), dovrebbe essere applicabile il comma 3 dell'art. 19-*bis*2, che riguarda tutti i beni e servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati.

2.5 Conseguenze in caso di violazione della regola "all in-all out"

L'art. 70-*quater*, comma 1, lett. *a*), detta le conseguenze del mancato esercizio dell'opzione "obbligatoria" da parte di uno o più soggetti passivi e, quindi, della costituzione del Gruppo IVA fra alcuni, ma non tutti, dei potenziali membri. In tal caso "*è recuperato in capo al gruppo IVA l'effettivo vantaggio fiscale conseguito*"; inoltre, "*il gruppo IVA cessa a partire dall'anno successivo a quello in cui viene accertato il mancato esercizio dell'opzione*" a meno che il soggetto o i soggetti che avrebbero dovuto optare non optino e quindi partecipino (sia pure tardivamente) al Gruppo, sanando la situazione (cfr. la successiva lett. *b*) del predetto art. 70-*quater*, comma 1). Nel silenzio della legge, la stessa conseguenza dovrebbe verificarsi qualora per una persona i predetti requisiti soggettivi si instaurino successivamente rispetto ad un Gruppo IVA già costituito ma l'opzione non venga esercitata.

La terminologia usata dal legislatore suscita numerose questioni.

L'espressione "vantaggio fiscale" è contenuta anche nell'art. 10-*bis*, commi 1 e 8, dello Statuto dei diritti del contribuente (L. n. 212 del 2000), cioè nella norma generale in tema di abuso del diritto, tanto per individuarne uno dei presupposti applicativi, cui si contrappongono le valide ragioni economiche, quanto per quantificarne gli effetti

di recupero di materia imponibile, cioè il "beneficio netto" come tale intendendosi "*l'effettivo risparmio di imposta generato dalla condotta abusiva*" ([19]).

L'"effettivo vantaggio conseguito dal Gruppo" dovrebbe dunque identificarsi, in relazione a ciascun periodo d'imposta accertato, con la maggiore IVA a debito ovvero la minore eccedenza di IVA detraibile, e quindi a credito, che si sarebbe determinata in capo al Gruppo se vi avessero partecipato tutti i potenziali soggetti. I passaggi interni di beni e servizi tra partecipanti "legittimi" resterebbe fuori del campo applicativo del tributo e, quindi, non concorrerebbero alla formazione del vantaggio.

Questa interpretazione implicherebbe che la violazione "per difetto" del principio "*all in - all out*" non travolge *ex tunc* l'effetto delle opzioni correttamente esercitate. Ciò che verrebbe recuperato in sede di accertamento sarebbe il "vantaggio netto", derivante dal non aver incluso nel calcolo dell'imponibile del Gruppo le operazioni, attive e passive, fatte con terzi, dal o dai soggetti passivi che non avevano esercitato l'opzione pur avendo i requisiti per, e quindi l'obbligo di, optare. Non sembrerebbe però ammissibile che dalla rettifica possa risultare uno "svantaggio" subito dal Gruppo, cioè un'IVA a credito ([20]); sembrerebbe, invece, corretto determinare il "vantaggio fiscale effettivo" tenendo conto anche dell'IVA di pertinenza individuale assolta dal soggetto o dai soggetti che non avevano optato pur essendo tenuti a farlo. Il calcolo dovrebbe riguardare tutti i periodi d'imposta ancora aperti, cioè suscettibili di accertamento, compreso quello in corso al tempo della verifica. Qualora l'opzione mancante non fosse esercitata, il Gruppo non sarebbe più riconosciuto a partire dall'anno seguente quello in cui la violazione è accertata (anziché commessa).

Per il caso, opposto, di violazione "per eccesso" del perimetro soggettivo del Gruppo, vale a dire di esercizio della "*opzione da parte di un soggetto, per il quale non sussistono i requisiti*", l'opzione stessa "*è priva di effetti limitatamente a tale soggetto*" (art. 70-*decies*,

[19] Cfr. la Circolare ASSONIME n. 21 del 2016, pag. 85. La Circolare prosegue specificando che "*il beneficio netto deve essere calcolato considerando due fattori: da un lato, i tributi dovuti per effetto del disconoscimento degli effetti fiscali delle operazioni realizzate e, dall'altro lato, i tributi effettivamente versati in esito alle medesime operazioni*"(pag. 86).
[20] Cfr. ASSONIME, Circ. cit., p. 88.

comma 1); la stessa conseguenza dovrebbe verificarsi quando l'opzione non sia revocata nonostante sia sopravvenuta una causa di incompatibilità per la prosecuzione della partecipazione, di cui all'art. 70-*decies*, comma 2.

Sembrerebbe, pertanto, che, in modo simmetrico rispetto alla violazione del perimetro "per difetto", il recupero del tributo avverrà considerando la partecipazione al Gruppo del solo soggetto "privo dei requisiti" *tamquam non esset*, cioè calcolando l'eventuale maggiore IVA che sarebbe stata altrimenti dovuta dal Gruppo (senza l'indebito partecipante) più, è da ritenere, quella, al netto delle detrazioni, che sarebbe stata dovuta dall'indebito partecipante *stand alone*, oltre agli interessi per ritardato versamento.

Vi sono incertezze anche in merito all'autonoma punibilità delle violazioni riguardanti la corretta delimitazione del perimetro soggettivo del Gruppo IVA. Infatti, non è chiaro quale sia la sanzione amministrativa, tra quelle previste nel D.Lgs. n. 471 del 1997, che si correli al "vantaggio indebito" recuperato. Infatti, da un lato, la dichiarazione non potrebbe definirsi "omessa", dato che nei casi di indebita partecipazione le operazioni effettuate dal singolo partecipante con i terzi concorrono alla formazione dell'imponibile risultante dalla dichiarazione presentata dal Gruppo; dall'altro, l'infedeltà della dichiarazione non sarebbe causata dalla diretta violazione di norme sostanziali bensì dalla inclusione/non inclusione di determinate operazioni. Dovrebbe, quindi, ritenersi che, sotto il profilo amministrativo, la violazione delle regole sul perimetro soggettivo del Gruppo IVA sia sanzionata solo con riferimento alla minore imposta dichiarata rispetto a quella dovuta ovvero all'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante (art. 5, comma 4, del D.Lgs. n. 471 del 1997) e che le predette violazioni "soggettive" non inficiano la o le dichiarazioni presentate dal Gruppo IVA e/o dal singolo membro fino a farle considerare nulle od omesse, considerato altresì che i soggetti partecipanti sono solidalmente responsabili per imposta e sanzioni ai sensi dell'art. 70-*octies*. In altre parole, non sembra ragionevole punire per omessa dichiarazione il partecipante le cui operazioni sono comunque confluite in quella del Gruppo IVA, perché ciò che l'Erario recupera è (solo) l'effettivo

vantaggio fiscale (che dovrebbe all'incirca coincidere con l'imposta relativa alle operazioni fatte con gli altri partecipanti, le uniche che non vengono dichiarate essendo fuori campo IVA).

Anche sotto l'aspetto penale, le fattispecie in esame non hanno una autonoma rilevanza e comunque l'infedeltà dovrebbe sempre rapportarsi con l'effettivo vantaggio conseguito, fermi restando i presupposti della finalità di evadere e della colpevolezza. Considerato che la personalità del Gruppo IVA esiste solo ai fini del tributo e che i partecipanti conservano la propria autonomia e capacità giuridica, l'elemento della colpevolezza, a nostro avviso, potrebbe talvolta difettare nel rappresentante, e andrà dimostrata la sua responsabilità, anche *in vigilando*, nelle operazioni che hanno integrato la fattispecie delittuosa ([21]).

2.6 Imputazione solidale della responsabilità per il tributo

Come detto, con la costituzione del Gruppo IVA i partecipanti cessano di essere soggetti passivi del tributo. Al riguardo, l'art. 70-*septies*, comma 1, stabilisce che "*il rappresentante di gruppo adempie gli obblighi ed esercita i diritti di cui all'articolo 70-quinquies, comma 4, nei modi ordinari*", cioè i diritti e gli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme in tema di IVA, fermo restando che i suddetti diritti ed obblighi "*sono, rispettivamente, a carico e a favore del gruppo IVA*".

Inoltre, l'art. 70-*octies*, comma 1, ribadisce che "*il rappresentante di gruppo è responsabile per l'adempimento degli obblighi connessi all'esercizio dell'opzione*". Tuttavia, lo stesso art. 70-*octies*, al comma 2, precisa che *"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*".

[21] Secondo la Circolare 1/2018 della Guardia di Finanza penale (Volume I, Parte II, capitolo 1, pag. 149 "*avuto riguardo al "gruppo IVA", la responsabilità penal-tributaria viene a realizzarsi, invece, in capo al rappresentante legale del nuovo soggetto costituito, ferme restando le considerazioni sopra espresse con riferimento al consolidato IRES, afferenti alla possibile attribuzione di responsabilità, in via concorsuale o (al limite) autonoma* (in base alla disciplina dell'autore mediato di cui all'art. 48 del codice penale - n.d.r.*), nei confronti degli amministratori delle singole società partecipanti al gruppo nonché di terzi che abbiano partecipato alle condotte fraudolenti*".

In particolare, il D.M. espressamente addossa, in via esclusiva, al rappresentante i seguenti obblighi rispetto alle operazioni fatte dal Gruppo stesso:

- effettuazione delle liquidazioni periodiche di cui al DPR n. 100 del 1998 (art. 4, comma 2, del D.M.). Al riguardo, il debito che risulta non è compensabile con i crediti relativi ad altre imposte e contributi maturati dai partecipanti al Gruppo compreso, deve ritenersi, il rappresentante, mentre il credito annuale o infrannuale maturato dal Gruppo non può compensare debiti relativi ad altre imposte e contributi, anche del rappresentante. Il credito può essere computato in detrazione nelle liquidazioni successive oppure chiesto a rimborso ai sensi dell'art. 30 del DPR n. 633; l'eccedenza IVA annuale chiesta a rimborso può essere ceduta a terzi (art. 6 del D.M.);
- comunicazione dei dati delle fatture emesse, ricevute e registrate, nonché delle relative note di variazione, di cui all'abrogato ([22]) art. 21 del D.L. n. 78 del 2010, convertito dalla legge n. 122 dello stesso anno, e dei dati di sintesi delle liquidazioni periodiche, di cui al successivo art. 21-bis del D.L. cit. (art. 5, comma 1, del D.M.);
- presentazione della dichiarazione annuale IVA, secondo quanto previsto dall'art. 8 del DPR n. 322 del 1998.

Dal quadro normativo risulta che il "rappresentante di gruppo" – cioè, come detto, la società che controlla, ex art. 2359, comma 1, c.c., tutte le altre società partecipanti o, se non può esercitare l'opzione, "*il soggetto partecipante con volume d'affari o ammontare di ricavi più elevato nel periodo precedente alla costituzione del gruppo*" (art. 70-*septies*, comma 2) – è investito in quanto tale dei suddetti obblighi e delle connesse responsabilità, analogamente alla figura del "rappresentante fiscale" di cui all'art. 17, comma 3, della legge IVA.

[22] La disposizione risulta essere stata abrogata, a decorrere dal 1° gennaio 2019, dall'art. 1, comma 916, della L. n. 205 del 2017.

Tuttavia, non si può ignorare che il soggetto passivo del tributo "rappresentato" è una struttura giuridica rilevante solo ai fini della stessa imposta *de qua*, cioè una *fictio iuris* che non esiste nella realtà giuridica extratributaria ed in quella tributaria restante ([23]), dove il presupposto del tributo è posto in essere dalle singole entità partecipanti e deve essere alle stesse necessariamente riferito.

Ciò comporta, a nostro avviso, che l'imposta e la relativa responsabilità debbano, di regola, essere imputate alle medesime entità in corrispondenza delle operazioni da ciascuna effettuate (a tal fine, è prevista l'indicazione in fattura del codice fiscale delle parti) e che, sebbene sia prevista la "solidarietà tributaria" tra rappresentante e singoli partecipanti per tributo, interessi e sanzioni, questa non possa portare ad una redistribuzione dell'onere economico tra i coobligati slegata dal presupposto impositivo e/o dal connesso adempimento.

In particolare, per le operazioni riferibili alla esclusiva sfera giuridica ed economica del rappresentante, non sembra potersi configurare una responsabilità solidale "paritetica" degli altri partecipanti, stante la loro estraneità al presupposto d'imposta. Nel caso in cui, invece, il presupposto si generi in capo ad un partecipante, sarà più appropriato parlare di responsabilità solidale "dipendente", che ha precipuamente funzione di garanzia rispetto all'adempimento dell'obbligazione principale (funzione esplicata, nel caso, mediante il patrimonio del rappresentante, al quale spetta il diritto di regresso). La solidarietà tributaria si dovrebbe, quindi, instaurare esclusivamente tra rappresentante e singola entità partecipante cui è riferito il fatto/presupposto.

2.7 Adempimenti e disposizioni specifici

L'art. 70-*sexies* disciplina l'eccedenza a credito IVA del singolo partecipante risultante dall'ultima dichiarazione individuale, disponendo che questa non si trasferisca al

[23] Ci riferiamo al settore della imposizione diretta, in particolare alla disciplina del reddito d'impresa, rispetto alla quale non sembra dubbio che l'IVA non detraibile, da *pro rata* o da "36-*bis*", costituisca un componente negativo di reddito inerente non al rappresentante ma al soggetto che compra il bene o riceve il servizio su cui è stata addebitata per via di rivalsa o *ex lege* o in base al rapporto negoziale che disciplina, tra i partecipanti, l'adesione al Gruppo IVA.

Gruppo IVA, se non per la parte che corrisponde ai versamenti effettuati dal medesimo contribuente nell'ultimo anno.

Il credito residuo per il partecipante può essere chiesto a rimborso, anche in difetto dei presupposti previsti dall'art. 30 della Legge IVA, o compensato "orizzontalmente" ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997.

L'art. 70-*decies*, al comma 4, disciplina, invece, l'utilizzo dell'eccedenza a credito del Gruppo IVA quando questo si estingue, prevedendo che l'eccedenza spetti al rappresentante, se non se ne richiede il rimborso.

L'art. 70-*duodecies*, ai commi da 2 a 4, contiene disposizioni specifiche per le banche, le compagnie assicurative e le società di gestione del risparmio (SGR) volte a consentire il mantenimento in seno al Gruppo IVA dei rispettivi regimi speciali.

In particolare, il comma 2 stabilisce che alle operazioni riferibili alle banche si applicano le disposizioni di cui al decreto del M.E.F. 12 febbraio 2004, n. 75, recante semplificazioni per la fatturazione e la registrazione dei servizi e delle cessioni esenti.

In base al comma 3, alle operazioni riferibili alle compagnie assicurative si applicano le disposizioni del decreto ministeriale 30 maggio 1989, recante semplificazioni nelle modalità applicative del tributo.

In base al comma 4, per l'IVA dovuta dai fondi comuni immobiliari istituiti da una SGR partecipante al gruppo IVA si applicano le disposizioni di cui all'art. 8, comma 1, secondo, quarto e quinto periodo, del D.L. n. 351 del 2001. Pertanto, secondo una possibile ricostruzione della normativa, per l'IVA originata dalla gestione collettiva immobiliare, il soggetto passivo non è né il fondo immobiliare né, come invece in passato, la SGR, ma il Gruppo IVA; tuttavia, per le operazioni del fondo o dei fondi l'imposta è determinata e liquidata separatamente. Il versamento del tributo relativo al fondo non si cumulerà più algebricamente né con il teorico debito/credito della SGR né, tanto meno, con quello del Gruppo IVA. Gli acquisti di immobili fatti dalla SGR per conto del fondo comune continuano a dar diritto alla detrazione di cui all'art. 19

della Legge IVA; per l'effettuazione dei rimborsi ex art. 38-*bis* si continua a far riferimento alla posizione del fondo comune.

Nulla è stato previsto per coordinare la disciplina dello "*split payment*", di cui all'art. 3 del D.L. n. 148 del 2017. Come noto, la disciplina prevede che, nei riguardi di determinati clienti, tra cui le società quotate presenti nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana (cioè quelle maggiormente capitalizzate), il fornitore di servizi o il cedente di beni non abbia diritto alla rivalsa dell'imposta, che sarà versata direttamente all'Erario dal committente/acquirente. Si ritiene che, allo stato attuale, la disciplina in questione non sia applicabile per gli acquisti fatti dai Gruppi IVA, perché sono un autonomo e distinto soggetto passivo (mentre non lo sono più i partecipanti).

2.8 Coordinamento con la disciplina delle imposte di registro e di bollo

L'art. 1, comma 26, della legge di bilancio 2017 ha modificato gli artt. 5 e 40 del DPR n. 131 del 1986 (Testo Unico dell'imposta di Registro – T.U.R.) al fine di conservare l'attuale regime c.d. di alternatività tra IVA ed imposta di registro agli atti giuridici che documentano cessioni di beni e prestazioni di servizi posti in essere tra soggetti partecipanti allo stesso Gruppo IVA - dato che, come detto, le operazioni interne al Gruppo stesso risultano fuori del campo di applicazione dell'IVA -, comprese le eccezioni attualmente previste al regime di alternatività (cioè le specifiche fattispecie in cui sono dovuti ambedue i tributi alternativi).

Pertanto, viene sostituito il secondo comma dell'art. 5 del T.U.R. per includere tra le scritture private non autenticate che disciplinano esclusivamente operazioni soggette ad IVA – come tali soggette a registrazione solo in "caso d'uso" (anziché in termine fisso) – anche quelle poste in essere tra i predetti partecipanti. Sono altresì sostituiti i commi 1 e 1-*bis* dell'art. 40 del T.U.R., per includere tra gli atti soggetti ad IVA, per i quali l'imposta di registro si applica in misura fissa (anziché in misura proporzionale, ove previsto), quelli posti in essere tra i predetti partecipanti.

Per la stessa finalità di coordinamento, il comma 25 dell'art. 1 sopra citato modifica la disciplina del DPR n. 642 del 1972, nella tabella che riporta gli atti, documenti e registri esenti da imposta di bollo in modo assoluto, aggiungendo l'art. 6-*bis*. L'esenzione si applica anche a "*fatture, note, conti, ricevute, quietanze e simili documenti, recanti addebitamenti o accreditamenti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi tra soggetti partecipanti a un gruppo IVA*" ma solo negli stessi casi in cui sarebbe stata applicata per una operazione fatta tra controparti non partecipanti allo stesso Gruppo IVA.

Cordiali saluti.

Il Condirettore

Nicola Manuti

NM/ap/circolare052018_gruppo_iva