

Capitolo I

Caratteri del Gruppo IVA nella normativa eurounionale: la disciplina relativa all'opzione per il Gruppo IVA di cui all'art. 11 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006

Sommario

1.1. Introduzione. – 1.2. L'opzione per il regime del Gruppo IVA di gruppo prevista dall'art. 11 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006: presupposti della normativa eurounionale. – 1.3. L'obiettivo originario della disposizione eurounionale e i vantaggi connessi all'adozione del regime del Gruppo IVA. – 1.4. La posizione della Commissione Europea. La Comunicazione al Consiglio e al Parlamento Europeo del 2 luglio 2009: le cc.dd. "Linee Guida" sulla costituzione del Gruppo IVA. – 1.4.1. Condizioni procedurali cui è subordinata l'adozione del Gruppo IVA. – 1.4.2. Obiettivo principale dell'opzione per il Gruppo IVA. – 1.4.3. Soggetti legittimati alla creazione di un Gruppo IVA. – 1.4.3.1. La nozione di "persone". – 1.4.3.2. La nozione di "persone stabilite nel territorio dello stesso Stato membro". – 1.4.4. Inclusione di tutte le attività e partecipazione ad un Gruppo IVA per volta. – 1.4.5. La condizione relativa ai vincoli "finanziari, economici ed organizzativi". – 1.4.6. Settori di attività economica ai quali deve applicarsi il regime del Gruppo IVA. – 1.4.7. Diritti e obblighi di un Gruppo IVA. – 1.4.7.1. Soggetti su cui incombono gli obblighi in materia di IVA. – 1.4.7.2. Trattamento delle prestazioni a/o da terzi. – 1.4.7.3. Prestazioni nell'ambito del Gruppo. – 1.4.7.4. Diritti ed obblighi in caso di formazione e di scioglimento di un Gruppo IVA. – 1.4.8. Il diritto alla detrazione di un Gruppo IVA. – 1.4.8.1. Norme in materia di diritto alla detrazione applicabili ad un Gruppo IVA. – 1.4.8.2. L'incidenza del Gruppo IVA sul diritto alla detrazione. – 1.4.8.3. Necessità di adottare provvedimenti antievasione.

1.1. Introduzione

Il gruppo di società rappresenta una delle forme più attuali e frequenti di articolazione dell'impresa ed è caratterizzato dalla contrapposizione tra l'azione economica unitaria e l'imputazione giuridica della stessa a ciascuna delle società, formalmente autonome, ma legate da rapporti sia di controllo che di collegamento ed agenti sotto un'unica direzione, gestita da una società od altro ente oppure da un vertice individuale.

L'ordinamento italiano, com'è noto, non offre una definizione di "gruppo di società". Ciò non significa tuttavia che il fenomeno sia irrilevante per il diritto: esso è stato studiato senz'altro con maggiore attenzione dalla dottrina civilistica, attesa la pluralità di interventi legislativi¹ in settori diversi da quello fiscale che, preso atto della diffusione del fenomeno ed all'impatto con la disciplina delle attività economiche, ambiscono ad una considerazione complessiva, se non addirittura unitaria del fenomeno e dei suoi effetti, nonché ad un superamento dello "schermo" della personalità giuridica delle singole società².

¹ È possibile richiamare, in questa sede, a mero titolo esemplificativo, oltre ai riferimenti del codice civile ai rapporti intersocietari di controllo e di collegamento (artt. 2359 ss.), la disciplina in tema di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi prevista dall'art. 3, comma 1, Legge 3 aprile 1979, n. 95 (su cui vedasi: LIBONATI, *Il gruppo insolvente*, Firenze, 1981; SCHIANO DI PEPE, *Il gruppo di imprese*, Milano, 1990, 126 ss., SBISÀ, *Il gruppo di società nell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi (criteri di individuazione)*, in *Giur. Comm.*, 1980, I; CHIOMENTI, *La personalità giuridica del gruppo insolvente: un'occasione mancata*, in *Riv. Dir. Comm.*, 1987, I, 93; PAVONE LA ROSA, *Le società controllate. I gruppi*, in Trattato delle società per azioni diretto da Colombo Portale, Torino, 1991, 2 II, 590 ss.) poi abrogata e sostituita dal D.Lgs. 8 luglio 1999, n. 270. In tema di concorrenza, oltre all'art. 86 del Trattato CEE, si rammentano la Legge 10 ottobre 1990, n. 287 in materia antitrust e il D.Lgs. 9 aprile 1991, n. 127, di attuazione della VII Direttiva CEE, che ha introdotto l'obbligo di redazione dei bilanci consolidati.

² Si vedano al riguardo VERRUCOLI, *Il superamento della personalità giuridica delle società di capitali nella common law e nella civil law*, Milano, 1962; SETTE, *Dal gruppo di imprese all'impresa di gruppo*, in *Riv. Dir. Civ.*, 1988, I, 267 ss.; CHIOMENTI, *Osservazioni per una concezione giuridica del rapporto di gruppo tra imprese*, in *Riv. Dir. Comm.*, 1983, 257 ss.; SCHIANO DI PEPE, *Il gruppo di im-*

Del gruppo, pertanto, è possibile offrire esclusivamente una definizione generalissima, tesa a porre in evidenza, anche sulla scorta delle elaborazioni economico-aziendali, alcuni dei tratti che normalmente lo caratterizzano.

Sotto questo profilo è possibile affermare che esso si sostanzia in **collegamenti fra imprese alcune delle quali operano in maniera subordinata e coordinata rispetto ad altre che a quelle partecipano in maniera diretta o indiretta, influenzando le scelte imprenditoriali e talvolta compromettendo l'autonomia decisionale e gestionale delle stesse società "partecipate"**³.

Al di là di questa definizione generale, sono molteplici gli aspetti che continuano a dividere gli studiosi. Segnatamente, il dibattito permane vivo sul **rapporto che intercorre tra controllo e gruppo**, riscontrandosi, da un lato, impostazioni finalizzate a ravvisare tra i due fenomeni un rapporto di strumentalità o di gradualità necessaria, tanto che il primo, mediante una sorta di presunzione assoluta, non potrebbe che sfociare nel secondo; dall'altro lato, tesi volte a delimitare i confini delle diverse forme di aggregazione in termini articolati, secondo una scala di combinazioni che individua i connotati tipici del "gruppo" nell'esistenza di una "direzione unitaria" o di una "sovrastuttura organizzata" di tipo decisionale⁴.

prese, cit., 126 ss. L'esperienza degli ordinamenti di common law ha infatti dimostrato la possibilità di una ricostruzione della soggettività del gruppo, seppur ai soli fini civilistici, come una realtà ulteriore rispetto al fenomeno economico ed alla singola soggettività giuridica delle società.

³ Cfr. in tal senso AZZINI, *I gruppi aziendali*, Milano, 1975, 25 ss.; BUTTÀ, *Una metodologia per l'approccio economico-aziendale allo studio dei gruppi di imprese*, in *I gruppi di società. Ricerche per uno studio critico*, Bologna, 1982, 61. Lo svolgimento delle teorie aziendali è stato successivamente ripercorso da ANDREI, *Il bilancio consolidato nei gruppi internazionali*, Milano, 1994, 3 ss.; per la dottrina commerciale si veda in particolare SCHIANO DI PEPE, *Il gruppo di imprese*, cit., 12 ss.

⁴ Cfr. Sul punto: FERRI, *Concetto di controllo e di gruppo*, in *Disciplina giuridica del gruppo di imprese*, Atti del convegno di Bellagio, 19-20 giugno 1981, Milano; PAVONE LA ROSA, "Controllo" e "gruppo" nella fenomenologia dei rapporti societari, in *Dir. Fall.*, 1985, I, 10 ss.; ID., *Le società controllate, - I gruppi*, in *Trattato delle società per azioni*, II, 2, Torino, 1991, 600 ss.; MINERVINI, *Intervento*, in *Il gruppo di società e il bilancio consolidato di Gruppo*, Milano, 1981, 64 ss.; CHIOMENTI, *Osservazioni per una costruzione giuridica del rapporto di*

Parimenti dibattuto continua ad essere, dal punto di vista della teoria generale, il tema concernente la possibilità di ravvisare nel gruppo un autonomo soggetto di diritto, ossia di cogliere in esso, malgrado il silenzio legislativo, un punto unitario di convergenza di situazioni giuridiche⁵.

Il diritto tributario, al pari di quello civile, non definisce espressamente il gruppo di imprese e per molto tempo, almeno fino al recepimento del Gruppo IVA, avvenuto con Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (“Legge di bilancio 2017”) – che ha introdotto nel D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (“Decreto IVA”) il Titolo V *bis*, recante la disciplina dell’istituto in esame – neppure ha consentito di guardare ad esso come ad un centro d’imputazione dell’obbligazione impositiva, presentando quindi un’evidente lacuna di disciplina nei confronti di tale fenomeno, che pure è regolato sistematicamente anche sotto il profilo fiscale in altri ordinamenti⁶.

L’obiettivo che si propone il presente lavoro è quello di analizzare l’istituto del gruppo di società nell’ambito della disciplina dell’Imposta sul Valore Aggiunto, così come delineato nel contesto

gruppo tra imprese, in *Riv. Dir. Comm.*, 1983, I, 257 ss.; AMENDOLA, *Unitarietà direzionale e organizzazione nel rapporto di gruppo*, in *Riv. Soc.*, 1986, 1262 ss.; DI SABATO, *Concentrazioni e gruppi nel diritto interno*, in *Giur. Comm.*, 1988, I, 528 ss.

⁵ Per i primi riferimenti si veda: SCHIANO DI PEPE, *Gruppo di imprese e conflitto di interessi: una storia infinita*, in *Corr. Giur.*, 1991, 1113; ID., *Il gruppo di imprese*, Milano, 1990.

⁶ Per i riferimenti comparatistici si rimanda, tra gli altri, a LOVISOLO, *Gruppo di imprese e imposizione tributaria*, Padova, 1985, 30 ss.; e 61 ss.; DI STEFANO, *Il gruppo di società e normativa fiscale*, in *Fisco*, 1986, 3966 ss.; GREGGI, *La fiscalità dei gruppi di società: profili tributari italiani e comparati*, in *Rass. Trib.*, 2002, 1953 ss. Sull’argomento si veda altresì FICARI, *Liquidazione congiunta dell’IVA ex art. 73 dpr 633 e rilevanza tributaria del gruppo di società*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1992, I, 1329 ss. Sui profili fiscali dei gruppi di società cfr., tra gli altri, UCKMAR, “*Gruppi*” e *disciplina fiscale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1996, I, 3 ss.; TUNDO, *Profili tributari nella c.d. “legge Merloni” delle concentrazioni di imprese che eseguono opere pubbliche*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1996, I, 1467 ss.; MARINO, *Contributo allo studio dei gruppi attraverso la relazione di controllo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, I, 545 ss.; GALLO, *I gruppi di imprese e fisco*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, 1997, 580 ss.; GIOVANNINI, *I gruppi di società*, in TESAURO, *Imposta sul reddito delle persone giuridiche. Imposta locale sui redditi*, Torino, 1996, 122 ss.

della normativa eurounionale e recepito nell'ordinamento italiano in base alla disciplina contenuta nei nuovi articoli da 70-*bis* a 70-*duodecies* del D.P.R. n. 633/1972, inseriti appunto dall'art. 1, comma 24, della Legge di bilancio 2017, valorizzando la configurabilità di tale istituto quale autonoma fattispecie di imposizione, valutandone la compatibilità con la normativa eurounionale ed esaminando nel contempo le soluzioni adottate dallo stesso legislatore nazionale precedentemente alla Legge di bilancio 2017 in recepimento dell'opzione offerta agli Stati membri dall'art. 11 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 (di seguito anche: "Direttiva IVA"), che riproduce il contenuto dell'omologa disposizione recata dall'art. 4, punto 4, comma 2, Direttiva 77/388/CEE del 17 maggio 1977 (di seguito anche: "Sesta Direttiva").

1.2. L'opzione per il regime del Gruppo IVA prevista dall'art. 11 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006: presupposti della normativa eurounionale

Nel settore delle imposte sugli scambi, il passaggio da un tipo di imposizione (quale quello che caratterizzava l'IGE italiana) che assumeva a base imponibile i corrispettivi lordi, a tributi (quali l'IVA) commisurati al valore aggiunto realizzato nelle singole fasi della produzione e dello scambio dei beni e servizi, unitamente al notevole livello di armonizzazione raggiunto in proposito tra i paesi comunitari, hanno di fatto ampiamente ridimensionato i problemi fiscali dei gruppi di società⁷.

Sono stati infatti in tal modo automaticamente superati, per i gruppi, quegli aspetti penalizzanti (o, comunque, discriminatori) che in passato trovavano limitati correttivi in disposizioni che, a certe condizioni, consentivano l'intassabilità degli scambi tra società collegate, o che, al contrario, affermavano comunque l'imponibilità, ad esempio, del passaggio delle merci dalla fase produttiva a

⁷ Cfr. in tal senso LA ROSA, *I Gruppi di società nel diritto tributario*, in AA.VV., *I gruppi di società. Ricerche per uno studio critico*, Bologna, 1982, 203 ss.

quella commerciale, anche se non operato tra soggetti formalmente distinti (come avveniva nella disciplina dell'IGE).

Oggi il riconoscimento agli operatori economici del diritto alla detrazione (o al rimborso) dell'IVA assolta sugli acquisti da quella riscossa sulle vendite dovrebbe garantire di per sé l'indifferenza e la neutralità del prelievo fiscale rispetto al numero dei passaggi dei beni ed all'organizzazione stessa dell'attività produttiva e distributiva.

Ma quel che più interessa segnalare in questa sede è come siano state in tal modo poste anche le premesse per ulteriori passi verso forme di diretta e specifica soggettivazione dei gruppi di società⁸. Infatti, una volta raggiunto l'obiettivo di un assetto impositivo degli scambi che, in linea di principio, risulti assolutamente indifferente e neutrale rispetto ai profili organizzativi dell'attività imprenditoriale, sembrerebbero aprirsi nuovi spazi per il ricorso a meccanismi semplificati di applicazione del tributo sulle operazioni interne ai gruppi.

Ed una sorta di invito verso caute forme di sperimentazione in questo senso pare potersi cogliere proprio nel citato art. 11 della Direttiva IVA – con la quale il legislatore comunitario ha operato la rifusione delle disposizioni contenute nella Sesta Direttiva nonché delle altre disposizioni della I Direttiva 67/227/CEE dell'11 aprile 1967 ancora applicabili – che riconosce agli Stati membri la possibilità di considerare *“come unico soggetto passivo le persone stabilite nel territorio dello stesso Stato membro che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate tra loro da rapporti finanziari economici e organizzativi”*.

Tale disposizione, che, come accennato, sostanzialmente riproduce il contenuto dell'omologa disposizione recata dall'art. 4, punto 4, comma 2, della Sesta Direttiva, rappresenta dunque la fonte normativa del regime del “Gruppo IVA” (c.d. “VAT Grouping”).

Con tale norma sono stati accordati ampi margini di manovra ai singoli legislatori nazionali per quanto concerne la concreta definizione sia delle condizioni del riconoscimento dell'unitaria sogget-

⁸ Si veda ancora LA ROSA, *I Gruppi di società nel diritto tributario*, in AA.VV., *I gruppi di società. Ricerche per uno studio critico*, cit., 228.

tività, sia del contenuto stesso del regime da applicare. Preme infatti segnalare, a tale riguardo, come la considerazione quale “*unico soggetto passivo di persone giuridicamente indipendenti*” possa concretizzarsi in un ventaglio di soluzioni operative estremamente ampio, nel cui ambito si passa da forme di limitata unificazione degli adempimenti formali e sostanziali altrimenti gravanti sui singoli soggetti (soluzione prescelta con l’adozione del regime di IVA di gruppo di cui all’art. 73 del D.P.R. n. 633/1972) all’affermazione dell’irrelevanza ai fini del tributo delle operazioni effettuate all’interno del gruppo.

Gli Stati membri che intendono esercitare l’opzione concessa dalla Direttiva devono preliminarmente consultare il comitato consultivo dell’imposta sul valore aggiunto (c.d. “Comitato IVA”) e sono autorizzati da quest’ultimo ad adottare le misure necessarie a prevenire l’elusione o l’evasione fiscale risultanti dall’esercizio della predetta opzione.

Sebbene l’opzione per il regime IVA di gruppo fosse già esercitabile fin dagli anni Settanta (essendo stata originariamente prevista, come sopra ricordato, dall’art. 4, punto 4, comma 2 della Sesta Direttiva) la Commissione Europea ha tuttavia rilevato un interesse crescente per l’adozione di tale istituto solo in tempi più recenti, registrando come numerosi siano stati i Paesi membri che hanno provveduto all’introduzione del regime del Gruppo IVA e tra questi: l’Austria, il Belgio, Cipro, la Danimarca, l’Estonia, la Finlandia, la Germania, l’Irlanda, i Paesi Bassi, il Regno Unito, la Repubblica Ceca, la Romania, la Slovacchia, la Spagna, la Svezia, l’Ungheria e da ultimo anche l’Italia. Dalle consultazioni tra gli Stati membri e il Comitato IVA è emerso però con chiarezza che tra i regimi adottati dai vari paesi dell’Unione sussistono notevoli divergenze.

Tali divergenze, in particolare, potrebbero avere anche ripercussioni sul mercato interno e compromettere i principi fondamentali del sistema comunitario dell’IVA, oltre ad essere motivo di concorrenza fiscale tra i vari Stati membri, come confermato dalla circostanza che molti regimi in tema di Gruppo IVA adottati dai singoli Stati, per il modo in cui sono stati congegnati, non garantiscono che i loro effetti siano circoscritti ai rispettivi territori nazionali.

In tale ottica diventa quindi essenziale garantire che il richiamato art. 11 della Direttiva IVA riceva un'applicazione più uniforme possibile.

1.3. L'obiettivo originario della disposizione eurounionaria e i vantaggi connessi all'adozione del regime del Gruppo IVA

Come chiarito nella relazione alla proposta della Sesta Direttiva, l'obiettivo sotteso alla disposizione sul Gruppo IVA, è quello di consentire agli Stati membri di non considerare quali soggetti passivi distinti quei soggetti la cui "indipendenza" rappresenta esclusivamente una modalità giuridica. Ciò ai fini di semplificazione amministrativa o di lotta contro le pratiche abusive (ad esempio se l'impresa è suddivisa in vari soggetti passivi in modo tale che ciascuno di questi possa avvalersi di un regime speciale).

Il citato art. 4, paragrafo 4, della Sesta Direttiva è stato quindi modificato dalla Direttiva 2006/69/CE del Consiglio del 24 luglio 2006, che ha inserito un secondo comma. Come si legge nella relazione alla proposta di tale ultima Direttiva, la finalità perseguita attraverso la modifica era quella di aiutare gli Stati membri ad evitare che l'attuazione dell'istituto del Gruppo IVA, nell'ambito delle rispettive legislazioni nazionali, potesse dare adito a comportamenti scorretti. Pertanto il citato secondo comma della disposizione ha autorizzato gli Stati membri ad adottare provvedimenti finalizzati ad evitare che le disposizioni in materia di Gruppo IVA possano generare fenomeni di elusione o evasione fiscale.

Come anticipato, a seguito della rifusione della Sesta Direttiva, attualmente le disposizioni in materia di Gruppo IVA sono contenute nell'art. 11 della Direttiva 2006/112/CE, che non ha modificato né i presupposti applicativi originari né i requisiti formali di tale regime.

In definitiva l'effetto principale connesso all'adozione del Gruppo IVA è quello di consentire a dei soggetti passivi, tra loro giuridicamente indipendenti ma vincolati da rapporti finanziari, economici e organizzativi, di non essere più trattati ai fini

dell'IVA come soggetti distinti, ma di essere considerati come un unico soggetto passivo.

In tale ottica, appare evidente come la logica sottesa a tale istituto sia quella di riconoscere la prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica.

Dall'unitarietà del soggetto passivo che contraddistingue il gruppo IVA discende che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra i membri del gruppo non rilevano agli effetti del tributo.

L'istituto in esame implica, infatti, che **tutte le operazioni poste in essere tra i membri dello stesso gruppo siano considerate escluse dal campo applicativo del tributo; tale circostanza comporta che in presenza di un gruppo composto da soggetti passivi senza diritto o con diritto parziale alla detrazione, l'effetto connesso all'adozione di tale regime possa non essere più neutrale nei confronti dell'Erario.** Ciò in quanto l'imposta non detraibile che dovrebbe essere versata per operazioni imponibili effettuate da un membro del gruppo in favore di altro membro non avente diritto alla detrazione, ovvero avente un diritto alla detrazione soltanto parziale, risulterebbe inevitabilmente persa per l'Erario, attesa l'irrelevanza di tali operazioni ai fini dell'imposta.

Ulteriore aspetto da valorizzare sono le concrete opportunità, offerte dall'istituto in analisi, di **ottimizzazione della gestione finanziaria all'interno del gruppo, resa possibile, in particolare, dalla compensazione dei saldi a credito con i saldi a debito maturati dai singoli componenti.** Tale compensazione, peraltro, consente anche di evitare ai membri del gruppo che abbiano maturato un credito IVA di attendere i tempi, notoriamente lunghi, di espletamento delle procedure di rimborso, posto che in caso di opzione per il regime in esame un'eventuale istanza di rimborso potrebbe avere ad oggetto esclusivamente il credito IVA maturato dal gruppo nel suo complesso.

Parimenti evidente è la circostanza che il modello organizzativo del gruppo offra concrete opportunità di conseguire effettive economie di costo (di scala e di scopo), derivanti dallo sfruttamento, più intenso e su scala più ampia, di una risorsa comune condivisibile (ad esempio, il centro informatico)⁹. Economie che possono tro-

⁹ Al riguardo cfr. VYNCKE, *VAT GROUPING in the European Union: Purpo-*

vare attuazione, per esempio, anche ricorrendo ad un doppio livello

ses, possibilities and limitation, in International VAT Monitor 2007, 4, 250-261, il quale nel delineare l'impatto che l'adozione del regime IVA di gruppo potrebbe avere in termini di recupero della competitività delle imprese operanti nel settore bancario e finanziario, ha opportunamente evidenziato che "In order to obtain economies of scale, several members of a commercial group of financial institutions (financial services are exempt from VAT) wish to centralize the processing of their data in a common subsidiary ("centre of excellence"). If the parties involved form part of the same VAT group, the subsidiary does not have to charge VAT to the financial institutions, which may prevent the members of the group from outsourcing the activities to a third party abroad. In the latter case, the labour cost may be lower, but the financial institutions are liable for payment of non-deductible VAT under the reverse charge mechanism on the value of the received services". Nel medesimo ordine di idee tale contributo ha ulteriormente sottolineato come "Group registration has both micro and macroeconomic effects. A report of the International Tax and Investment Centre and the Oxford Economic Forecasting indicates that the introduction of group registration in Poland would create 10,000 jobs in three years and would lead to a considerable increase in the gross domestic product and cross-border trade of the country, due to an improvement of its competitive position as a serviceproviding country in Eastern Europe, because most of its neighbouring countries do not allow group registration.²³ On the other hand, Member States such as Belgium, will probably not derive a large benefit from the latter effect because its most important trading partners (the Netherlands, Germany and the United Kingdom) have already introduced VAT grouping (France being the only exception). The other two effects, however, will occur in Belgium. A VAT system without VAT grouping creates a competitive disadvantage for taxable persons with no or a limited right to deduct input tax, which may result in a loss of jobs. Indeed, if Belgian taxable persons with no or a limited right to deduct input tax outsource services to countries in which labour is cheap (for example Poland and Ireland within the European Union, and China and India outside the European Union), they pay 21% Belgian VAT on this labour cost but can compensate for it by the fact that the labour cost itself is lower. Conversely, a VAT system with VAT grouping creates a competitive advantage for taxable persons with no or a limited right to deduct input tax, which may result in the creation of new jobs. Indeed, if that category of taxable persons can focus on their core activities and outsource other activities (i.e. "back office activities, such as bookkeeping, legal services, human resources, ICT services, etc.) in their own country without incurring the burden of non-deductible VAT, they may achieve an optimal reduction of their costs. Moreover, existing and new companies can specialize in these outsourced activities and, therefore, realize economies of scale. Non-resident companies connected with the members of the VAT group can also outsource their secondary activities to these specialized companies, which increases the advantages of economies of scale and further reduces the total cost".

di esternalizzazione dei servizi, a seconda del modello organizzativo istituzionale prescelto: a) il c.d. outsourcing “interno” (vale a dire, l’outsourcing di una società verso un’altra società), ovvero b) l’outsourcing verso fornitori esterni al gruppo i cui servizi (fornitura di prodotti, componenti di prodotto, semilavorati, risorse specializzate, messa a punto di processi, fasi di processo, ecc.) sono messi a fattor comune dai membri del medesimo gruppo, non essendo conveniente, sotto il profilo del costo e della qualità ottenibile, produrre internamente¹⁰.

Merita peraltro segnalare, a tale ultimo riguardo, che nell’attuale contesto economico-finanziario, l’outsourcing non rappresenta una priorità avvertita esclusivamente dalle imprese bancarie e dagli altri intermediari finanziari che operano senza poter detrarre l’IVA assolta a monte, ma costituisce piuttosto un’esigenza che coinvolge tutte le imprese operanti nel mondo del privato sociale e del terzo settore (dunque le istituzioni pubbliche e/o private operanti nel sociale, nella sanità, nella formazione scolastica e universitaria, ecc.), spesso dirette alla ricerca di una razionalizzazione dei costi aziendali – ivi compresi quelli generati dall’indetraibilità dell’IVA assolta su operazioni esenti – che possa essere ottenuta anche tramite il sostenimento di minori costi di produzione per effetto di servizi messi a fattor comune.

Va ancora aggiunto che la disciplina fiscale, disinteressandosi degli assetti interni conseguenti agli adempimenti unitariamente effettuati dalla controllante, li rimette in sostanza agli accordi tra le società appartenenti al gruppo. In tal modo **il circuito dell’IVA potrebbe diventare – in linea di principio – lo strumento per la concessione di finanziamenti indiretti da una ad un’altra società del gruppo**; è il caso, ad esempio, in cui un credito IVA di una società controllata venga a compensarsi con un debito IVA della società controllante, e non venga da quest’ultima effettuato un corrispondente versamento alla controllata medesima. È tutto ciò, sotto il profilo dei principi ispiratori della disciplina del tributo, se potrebbe ancora comprendersi nell’ipotesi in cui le diverse società integrino un’impresa economicamente unitaria, sembra invece intro-

¹⁰ Si veda al riguardo il documento predisposto da ABI, *Il regime IVA di Gruppo. Un confronto con l’Europa*, Roma, 2010.

durre una palese **deroga alla regola della neutralità del tributo** allorché si verifichi in ordine ai rapporti tra società eterogenee che siano tra loro collegate esclusivamente sotto il profilo finanziario.

Ulteriori benefici correlati all'introduzione dell'istituto in oggetto, infine, deriverebbero anche dal positivo impatto che esso potrebbe avere nei confronti delle Autorità fiscali dei singoli Stati membri e sul gettito erariale.

Con specifico riguardo al primo profilo, in particolare, è stato opportunamente messo in luce¹¹ come, in linea di principio, l'adozione del gruppo IVA consentirebbe di salvaguardare e garantire il pagamento dell'imposta dovuta dal gruppo se, come accade in numerosi Stati membri, l'adozione di tale istituto fosse accompagnata dalla previsione di una contestuale e solidale responsabilità dei singoli componenti per il pagamento del debito IVA gravante sul gruppo. A tale effetto si accompagnerebbe altresì un miglioramento dell'efficienza dell'attività svolta dalle singole Autorità fiscali dei diversi Stati membri, che si troverebbero a dover controllare un minor numero di dichiarazioni IVA ed a gestire una minore mole di documentazione. In particolare, la centralizzazione di documenti relativi a società indipendenti, ma tra loro correlate in quanto appartenenti al medesimo gruppo IVA, consentirebbe alle Autorità fiscali di analizzare in maniera più approfondita le attività svolte da tali soggetti e di sottoporre questi ultimi ad un più efficiente controllo. Inoltre, il risparmio di tempo ottenuto permetterebbe di svolgere verifiche in materia di IVA più dettagliate, contribuendo in tal modo all'obiettivo perseguito dalle medesime autorità fiscali di contrastare l'elusione e l'evasione. Infine, indipendentemente dal luogo in cui fossero stabilite, le società appartenenti al medesimo gruppo IVA verrebbero sottoposte a controllo dai medesimi verificatori, con conseguente miglioramento dei criteri di verifica adottati in termini di uniformità e trasparenza.

Quanto poi all'incidenza dell'istituto in esame sul gettito erariale, occorre tener presente che la valutazione di tale impatto ha costituito, per taluni Stati membri, un deterrente di non poco conto in ordine all'introduzione del gruppo IVA, soprattutto con riguardo

¹¹ Si veda ancora sul punto: VYNCKE, *VAT GROUPING in the European Union: Purposes, possibilities and limitation*, cit., 253.

agli effetti che lo stesso avrebbe potuto generare nel breve periodo.

In una prospettiva di breve termine, infatti, è evidente che a fronte dell'adozione del regime in esame si avrebbe una riduzione del gettito erariale in termini di IVA, corrispondente alla mancata applicazione dell'imposta sulle transazioni infragruppo (considerate irrilevanti ai fini IVA), che invece, in assenza di tale istituto, andrebbe ad incrementare le entrate¹².

Ove si privilegi, al contrario, una prospettiva di lungo periodo, parrebbe emergere un impatto positivo dall'introduzione del regime del Gruppo IVA in termini di gettito erariale. Va infatti tenuto presente che il modello organizzativo del gruppo, nella misura in cui consente di esternalizzare alcuni servizi tanto a società interne al medesimo (c.d. *outsourcing* interno) quanto a fornitori esterni ad esso (c.d. *outsourcing* esterno), rende possibile – come sopra chiarito – il conseguimento di effettive economie di scala, con conseguente sensibile riduzione di costi, compresi quelli connessi all'indetraibilità dell'IVA assolta a monte. Inoltre, laddove, come accade in numerosi Stati membri (compresa l'Italia, come vedremo nel proseguo), l'adozione dell'istituto in esame si accompagni dalla previsione di una ***responsabilità solidale delle singole entità appartenenti al gruppo per il pagamento del debito IVA sullo stesso gravante, il rischio di omesso versamento dell'imposta si riduce sensibilmente.***

Nell'ottica di una valutazione complessiva degli effetti e dei benefici connessi all'introduzione del regime del Gruppo IVA, così come emergente dalle previsioni contenute nell'art. 11 della Diret-

¹² È pur vero, peraltro, che in termini pratici questa perdita di gettito sarebbe pur sempre limitata tenuto conto che laddove il Gruppo IVA non è stato recepito i soggetti passivi tendono ad adottare diversi strumenti per minimizzare il carico impositivo agli effetti dell'IVA. Sul punto, in particolare, cfr. VYNCKE, *VAT GROUPING in the European Union: Purposes, possibilities and limitation*, cit., 253, il quale ha puntualmente osservato come: “*In the short run, introduction of group registration will have a negative impact on the budget. VAT revenue on intra-group transactions which, in the absence of group registration, would have contributed to the net tax revenue on the ground of restrictions on the right to deduct input tax and exemptions is lost if the parties concerned form part of a VAT group. However, in practice, this loss of revenue is limited because, in the absence of group registration, taxable persons will find other means to minimize their VAT cost*”.

tiva 2006/112/CE pertanto, le descritte implicazioni andrebbero considerate congiuntamente. Nel proseguo dell'analisi torneremo su questi aspetti analizzando gli effetti derivanti dal recepimento dell'istituto in parola da parte del legislatore nazionale, che ha finalmente accolto le istanze di adeguamento della normativa italiana a quella eurounionale, introducendo la possibilità di costituire gruppi contraddistinti da una soggettività passiva unitaria agli effetti dell'IVA per tutti quei soggetti legati tra loro da vincoli finanziari e economici e organizzativi.

Tale esigenza era particolarmente avvertita dagli operatori economici che, come le imprese bancarie e finanziarie – la cui attività è considerata ai fini IVA assimilata a quella dei commercianti al minuto – hanno una percentuale di detraibilità pressoché irrisoria, atteso che la loro attività si caratterizza per lo svolgimento di operazioni per lo più esenti da IVA, e considerato altresì che la quasi totalità delle medesime ha esercitato l'opzione prevista dall'art. 36-*bis* del D.P.R. n. 633/1972 (a fronte di una notevole semplificazione degli adempimenti amministrativi) da cui discende, di fatto, la quasi totale indetraibilità dell'IVA assolta a monte che si trasforma, a tutti gli effetti, in un costo gravante sull'attività d'impresa.

L'introduzione del Gruppo IVA consente evidentemente di ridimensionare gli effetti negativi connessi alla pressoché integrale indetraibilità dell'imposta che – come appena rilevato – caratterizza l'operatività del settore, permettendo di ripristinare gli equilibri concorrenziali delle imprese bancarie e degli altri intermediari finanziari e di rimuovere eventuali ostacoli ad operazioni di outsourcing, oltre a garantire la neutralità dell'IVA che deve caratterizzare le prestazioni rese dagli operatori economici.

Tali ultime operazioni, in particolare, riflettono una tendenza ormai da tempo consolidata anche in ambito internazionale, che appare imprescindibile per garantire, attraverso una riduzione dei costi ed un potenziamento dell'efficienza, un adeguato livello di concorrenzialità delle imprese operanti nel settore bancario e non solo.

Non può peraltro trascurarsi al riguardo che le implicazioni negative sull'operatività dei gruppi bancari e assicurativi derivanti dall'avvenuta abrogazione del regime di esenzione IVA per le prestazioni di carattere ausiliario infragruppo (di fatto a far data dal 1°

gennaio 2009)¹³ solo marginalmente potevano ritenersi attutite dalla contestuale introduzione di un regime di esenzione per le prestazioni di servizi rese ai consorziati da parte di consorzi, ivi comprese le società consortili e le società cooperative con funzioni consortili, costituiti tra soggetti con percentuale di detrazione non superiore al dieci per cento nel triennio solare¹⁴.

In tale ottica, una piena adozione da parte dell'ordinamento interno dell'istituto del Gruppo IVA appariva dunque quanto mai necessaria per ripristinare gli equilibri concorrenziali delle imprese bancarie e degli altri intermediari finanziari oltre che per garantire la neutralità dell'IVA che deve caratterizzare le prestazioni rese dagli operatori economici.

1.4. La posizione della Commissione Europea. La Comunicazione al Consiglio e al Parlamento Europeo del 2 luglio 2009: le cc.dd "Linee Guida" sulla costituzione del Gruppo IVA

La Commissione Europea – preso atto del crescente interesse degli Stati membri per l'opzione dell'IVA di Gruppo e dell'avvenuta adozione di tale istituto da parte di molti di essi – ha ritenuto opportuno emanare alcune linee guide nel rispetto dei principi fondamentali del sistema comunitario dell'IVA, cui gli Stati membri dovrebbero attenersi nell'introduzione di regimi in tema di Gruppo IVA all'interno delle rispettive legislazioni nazionali ovvero in sede di modifica di regimi già esistenti.

Come sopra anticipato, infatti, è evidente, alla luce dei benefici che da tale regime possono derivare per taluni soggetti, anche in ragione delle caratteristiche e delle modalità di attuazione dello stesso da parte dei singoli Stati membri, che l'adozione del Gruppo IVA potrebbe compromettere il principio di neutralità fiscale ed alterare gli equilibri concorrenziali tra i predetti Stati.

In tale contesto, la Commissione ha reputato essenziale garanti-

¹³ Su tali aspetti torneremo più diffusamente nel successivo capitolo III.

¹⁴ Cfr. *infra*, parr. 3.6, 3.6.1., 3.6.1.1., 3.6.1.2., 3.6.2.

re un'applicazione uniforme dell'art. 11 della Direttiva IVA, la cui attuale concisa formulazione consente agli Stati membri di “*stabilire dettagliate modalità di esecuzione relative all'opzione dell'Iva di gruppo*”, lasciando quindi spazio alla possibilità che vi siano notevoli differenze tra i singoli regimi nazionali di Gruppo IVA ed aprendo, conseguentemente, il varco a possibili ripercussioni sul mercato interno e sui principi fondamentali del sistema comunitario dell'IVA.

L'esigenza avvertita dalla Commissione Europea, peraltro, non è stata solo quella di assicurare una corretta, coerente e uniforme applicazione del Gruppo IVA, ma anche quella di evitare che “il sistema di raggruppamento IVA” possa in qualche modo agevolare l'evasione fiscale.

Coerentemente con tali esigenze, la Commissione ha quindi adottato una Comunicazione (COM (2009), emanata il 2 luglio 2009, nella quale ha provveduto ad indicare agli Stati membri le linee guida recanti alcune condizioni procedurali che ciascun Stato membro ha l'obbligo di osservare.

Quindi, linee guida cui gli stessi devono attenersi ed uniformarsi in sede di introduzione del regime di Gruppo IVA nelle rispettive legislazioni nazionali, ovvero in sede di modifica dei regimi preesistenti nell'ipotesi in cui questi ultimi dovessero rivelarsi non conformi alle predette linee guida.

1.4.1. Condizioni procedurali cui è subordinata l'adozione del Gruppo IVA

In particolare la Commissione, dopo aver ricordato che il concetto di raggruppamento IVA è stato introdotto nella legislazione comunitaria con l'art. 4, paragrafo 4, della Sesta Direttiva allo scopo di permettere agli Stati membri di considerare in maniera unitaria i soggetti passivi la cui indipendenza è esclusivamente giuridica e che tale concetto risulta attualmente previsto, a seguito della rifu-sione della Sesta Direttiva, dall'art. 11 della Direttiva 2006/112/CE, ha evidenziato come il presupposto imprescindibile per l'introduzione in uno Stato membro del regime del Gruppo IVA sia costituito dalla consultazione obbligatoria del comitato IVA, da effettuarsi

anteriormente alla pubblicazione delle disposizioni nazionali che disciplinano il regime del Gruppo IVA o delle modifiche sostanziali apportate ai regimi esistenti.

Ciò nonostante, la consultazione del Comitato IVA da parte delle autorità italiane è stata attivata solo in data successiva all'entrata in vigore delle disposizioni sul Gruppo IVA italiano.

1.4.2. Obiettivo principale dell'opzione per il Gruppo IVA

Il principale effetto giuridico connesso all'applicazione del regime in esame è quella di consentire a dei soggetti passivi tra loro vincolati da rapporti di natura finanziaria, economica e organizzativa, di non essere più trattati agli effetti dell'IVA come soggetti distinti, bensì alla stregua di un unico soggetto passivo. In altri termini, precisa la Commissione, diverse entità tra le quali sussistono i collegamenti sopra evidenziati vengono "fusi" in unico soggetto passivo ai fini del tributo.

In tal senso, un Gruppo IVA potrebbe essere descritto come una "finzione" creata agli effetti di tale imposta, in cui la sostanza economica prevale sulla forma giuridica. Si tratta, infatti, di un genere particolare di soggetto passivo che esiste unicamente ai fini di tale imposta.

La *Fictio Juris* si basa su reali vincoli finanziari, economici ed organizzativi tra imprese. Benché ogni membro del gruppo mantenga la propria forma giuridica, la costituzione del Gruppo IVA prevale, soltanto ai fini del tributo, sulle forme giuridiche previste, ad esempio, dal diritto civile o dal diritto societario. **Ne discende che, aderendo ad un Gruppo IVA, il membro del gruppo si svincola, agli effetti di tale imposta, da qualsiasi possibile forma giuridica contemporaneamente esistente, divenendo parte di un nuovo soggetto passivo distinto ai fini dell'IVA.**

Poiché un gruppo IVA viene considerato un soggetto passivo unico, rileva infine la Commissione, ne consegue logicamente che il gruppo può essere identificato, ai fini IVA, solo attraverso un numero di partita IVA unico, conformemente all'art. 214 della Direttiva IVA, con conseguente esclusione della validità di qualsiasi altro numero identificativo individuale. L'impiego di

un solo numero è determinato dalla necessità di consentire, sia agli operatori economici che alle amministrazioni fiscali degli Stati membri, di identificare con ragionevole certezza coloro che effettuano operazioni soggette ad IVA. Il numero d'identificazione individuale di ciascuno dei membri può ancora essere conservato dalle amministrazioni fiscali, ma soltanto per consentire un controllo delle attività interne del gruppo medesimo.

1.4.3. Soggetti legittimati alla creazione di un Gruppo IVA

1.4.3.1. La nozione di “persone”

Ai sensi dell'art. 11 della Direttiva IVA, gli Stati membri possono considerare come un soggetto passivo unico qualsiasi “persona” stabilita nel territorio.

Ad avviso della Commissione il riferimento alle “persone” contenuto nell'art. 11 troverebbe applicazione esclusivamente nei confronti di coloro che soddisfanno i criteri per essere considerati soggetti passivi ai fini dell'IVA.

Ne discende pertanto che un'entità che non sia un soggetto passivo, o perché non soddisfa la definizione di cui all'art. 9, paragrafo 1, della Sesta Direttiva o perché è un ente pubblico che agisce nelle condizioni di cui al comma 1 dell'art. 13, paragrafo 1, di tale Direttiva, non può essere considerato membro di un gruppo IVA.

È opportuno rammentare in proposito che l'art. 11 rientra nel titolo III della Direttiva IVA, rubricato “Soggetti passivi” e non prevede alcuna deroga alla definizione di “soggetto passivo” recata dall'art. 9, paragrafo 1, di tale Direttiva. Da ciò consegue logicamente che le persone considerate soggetti passivi “unici” devono anche costituire soggetti passivi di per sé, nella misura in cui il significato del concetto di “gruppo”, osserva la Commissione, è proprio quello di “raggruppare” persone che siano tutte impegnate in attività rientranti nel campo di applicazione della Direttiva IVA.

In tale contesto l'aggettivo “unico” sta ad indicare che, se non ci fosse il gruppo, esisterebbero diversi soggetti passivi, talché lo *status* di soggetto passivo risulta implicitamente presente presso tutti i membri del gruppo.