

## La nozione di gruppo ai fini dell'Imposta sul Valore Aggiunto <sup>(1)</sup>

Obiettivo del presente lavoro è quello di analizzare l'istituto del gruppo di società nell'ambito della disciplina dell'Imposta sul Valore Aggiunto, palesando l'impossibilità *de jure condito* di configurare il gruppo quale autonoma fattispecie di imposizione, ed evidenziando nel contempo, alcune indicazioni utilizzabili *de jure condendo* nella prospettiva del recepimento, da parte del legislatore nazionale, del regime del gruppo Iva quale opzione offerta agli Stati membri dalla normativa comunitaria.

Tale normativa, in particolare, all'art. 11 della Direttiva n. 2006/112/CE, riconosce ai Paesi UE 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*”, con il conseguente effetto che tutte le prestazioni effettuate all'interno di un gruppo sono considerate irrilevanti ai fini del tributo.

L'esigenza che il legislatore nazionale provveda a dare attuazione anche nel nostro ordinamento al regime del gruppo Iva risulta particolarmente sentita, soprattutto – come ripetutamente evidenziato nel corso dell'analisi – dagli operatori economici del settore bancario e finanziario, la cui attività, caratterizzandosi per lo svolgimento di operazioni per lo più esenti da Iva, genera un *pro rata* di detraibilità pressoché irrisorio, e per i quali, anche considerato l'ampio ricorso all'opzione prevista dall'art. 36 - *bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, la quasi totale indetraibilità dell'IVA assolta a monte si trasforma, a tutti gli effetti, in un costo gravante sull'attività d'impresa.

E' stato quindi evidenziato come, anche a fronte della constatazione che la maggior parte dei paesi europei ha già dato attuazione all'istituto del Gruppo Iva e, dunque, considera non rilevanti ai fini dell'imposta le operazioni rese all'interno del gruppo, l'auspicio largamente condiviso è che anche la normativa nazionale si adegui alla richiamata normativa comunitaria, introducendo la possibilità di costituire gruppi contraddistinti da una soggettività passiva unitaria agli effetti dell'Iva. E' stato

---

<sup>1</sup> Sintesi tesi dottorato di Valentina Perrone

sottolineato, al riguardo, come tale possibilità consentirebbe di ridimensionare gli effetti negativi connessi alla pressoché integrale indetraibilità dell'imposta che caratterizza l'operatività del settore bancario e finanziario, ne assicurerebbe la competitività oltre a rimuovere eventuali ostacoli ad operazioni di outsourcing; ciò anche in considerazione della circostanza 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) solo marginalmente possono 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 solare.

In tale ottica, nella presente analisi si è proceduto, nel primo capitolo, ad una ricognizione della disciplina relativa all'opzione per il regime Iva di gruppo contenuta nel citato art. 11 della Direttiva n. 2006/112/CE, evidenziando, in particolare, l'obiettivo originario sotteso a tale disposizione nonché i vantaggi connessi all'adozione del predetto regime. E' stato infatti opportunamente segnalato, a tale riguardo, come la considerazione quale "*unico soggetto passivo di persone giuridicamente indipendenti*" possa concretizzarsi in una gamma di soluzioni operative estremamente vasta, nel cui ambito si passa dalla limitata affermazione dell'irrilevanza ai fini del tributo delle operazioni effettuate all'interno del gruppo, a forme di più intensa unificazione degli adempimenti formali e sostanziali altrimenti gravanti sui singoli soggetti. Ed infatti, dalle consultazioni tra gli Stati membri che hanno già provveduto a recepire l'istituto del gruppo Iva e il Comitato Iva, è emerso con chiarezza che tra i regimi adottati dai vari paesi dell'Unione sussistono notevoli divergenze.

In tale ottica, considerato che le predette divergenze, 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, è stata quindi palesata la necessità di garantire che la disposizione in esame riceva un'applicazione più uniforme possibile.

In questo contesto, 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 di Iva di gruppo all’interno delle rispettive legislazioni nazionali ovvero in sede di modifica di regimi già esistenti. L’esigenza avvertita dalla Commissione Europea, peraltro, non è stata solo quella di assicurare una corretta, coerente e uniforme applicazione dell’Iva di gruppo, ma anche quella di evitare che “il sistema di raggruppamento Iva” potesse in qualche modo agevolare l’evasione fiscale.

Nel presente lavoro si è quindi proceduto ad un’illustrazione delle suddette “linee guida” contenute nella Comunicazione (COM (2009), emanata dalla Commissione il 2 luglio 2009.

Il secondo capitolo è stato quindi riservato ad un’analisi comparativa delle normative dei vari Stati membri che risultano avere già adottato tale istituto.

In particolare, è stato messo in evidenza come la libertà con la quale i diversi paesi dell’Unione hanno finora interpretato il precetto comunitario abbia dato luogo a normative nazionali non sempre omogenee le une rispetto alle altre, ma che, in linea generale, denotano comunque un comune denominatore, costituito dall’assunzione del gruppo quale unico soggetto passivo di imposta, quanto meno con riferimento alle operazioni infragruppo.

Pertanto, sulla base delle informazioni reperite attraverso le fonti disponibili, si è proceduto ad una ricognizione dei regimi adottati dai vari Stati dell’Unione in relazione al “gruppo IVA”, specificando per ciascuno di essi le caratteristiche fondamentali con riguardo agli effetti prodotti sulle operazioni infragruppo nonché, ove previste, eventuali limitazioni di tipo soggettivo poste dalle rispettive legislazioni nazionali in merito alla possibilità di aderire all’istituto in oggetto in funzione dell’attività esercitata dai singoli componenti del gruppo medesimo. A tale ricognizione ha fatto seguito un’illustrazione

delle principali eccezioni mosse dalla Commissione Europea in merito alle specifiche normative adottate dagli Stati membri nei cui confronti ha ritenuto di dover avviare delle procedure di infrazione.

Nel terzo capitolo è stato quindi analizzata la normativa italiana relativa al regime IVA di gruppo. Più nel dettaglio, è stata esaminata la disciplina prevista dall'art. 73 del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 e dal D.M. 13 dicembre 1979, evidenziando come tali disposizioni rappresentino solo una parziale trasposizione della norma comunitaria di cui all'art. 11 della Direttiva 2006/112/CE, avendo il Legislatore nazionale del tutto disatteso il principio cardine di tale Direttiva, sminuendo (se non addirittura eliminando) il possibile riconoscimento di un'autonoma soggettività passiva del gruppo e, con essa, dell'irrilevanza agli effetti del tributo delle operazioni rese all'interno del gruppo, talchè il regime italiano in materia di IVA di gruppo ha assunto una rilevanza meramente procedurale. In tale contesto, particolare rilievo in rapporto con l'assenza di soggettività passiva, di capacità contributiva collettiva e di autonomia patrimoniale del gruppo è stato attribuito all'analisi del regime di solidarietà passiva delle singole società controllate, previsto dall'art. 6 del D.M. 13 dicembre 1979, sottolineandosi come tale disposizione circoscriva la responsabilità per il pagamento dell'imposta "di gruppo" ai soli membri del gruppo che abbiano titolo o motivo per rispondere, valorizzandone l'esposizione debitoria quantificabile in base alle risultanze delle singole liquidazioni periodiche e dichiarazioni, ed escluda, per contro, da tale responsabilità tutte quelle società che presentino al termine del periodo d'imposta una posizione creditoria nei confronti del fisco.

Ci si è quindi soffermati sulla compatibilità del regime adottato dal Legislatore nazionale con i principi generali del diritto comunitario, soprattutto alla luce della sentenza della Corte di Giustizia del 22 maggio 2008, Causa C-162/07, per poi procedere ad una ricognizione dei presupposti applicativi del regime di esenzione IVA delle prestazioni di servizi infragruppo di cui all'abrogato art. 6 della Legge 13 maggio 1999, n. 133, ed analizzare, infine, le caratteristiche del nuovo regime IVA delle prestazioni di

servizi rese da consorzi, società consortili e società cooperative con funzioni consortili introdotto dalla Legge Finanziaria 2008 e dal D.L. 25 giugno 2008, n. 112.

Il quarto capitolo, infine, è stato dedicato all'analisi delle prospettive connesse all'attuazione nell'ordinamento italiano delle previsioni contenute nell'art. 11 della Direttiva 2006/112/CE.

In particolare, a fronte della constatazione che la maggior parte dei Paesi Europei ha già introdotto da tempo l'istituto del gruppo IVA e, pertanto, considera irrilevanti ai fini del tributo le prestazioni rese all'interno del gruppo, è stato sottolineato come l'auspicio largamente condiviso sia quello che anche il Legislatore nazionale provveda ad adeguarsi alla richiamata normativa comunitaria, introducendo la possibilità di costituire gruppi contraddistinti da una soggettività passiva unitaria agli effetti dell'IVA.

Pertanto, prendendo spunto dalle indicazioni fornite dalla Commissione europea nelle citate "linee guida" contenute nella Comunicazione del 2 luglio 2009, nonché da quanto è possibile trarre dalle normative degli Stati membri che hanno già adottato la c.d. "IVA di Gruppo" (non oggetto di censura da parte della Commissione europea), sono stati evidenziati alcuni principi e criteri direttivi cui potrebbe conformarsi il Legislatore nazionale ai fini di una possibile proposta volta ad introdurre anche nel nostro ordinamento la disciplina IVA di gruppo, in conformità all'art. 11 della Direttiva 2006/112/CE.

In tale contesto, la nostra attenzione è stata focalizzata sulle implicazioni connesse all'eventuale riconoscimento, in capo al Gruppo, di una soggettività passiva unitaria agli effetti del tributo, nonché all'eventuale previsione di criteri di calcolo del *pro rata* di detrazione dell'imposta che risultino in linea con i principi enunciati dagli articoli 173 e seguenti della Direttiva Iva.

Con specifico riguardo al primo aspetto, in particolare, si è proceduto ad una ricognizione delle diverse tesi elaborate in relazione al presupposto dell'Iva e all'individuazione degli effettivi soggetti passivi del tributo, evidenziando come l'impostazione interpretativa che si ritiene maggiormente condivisibile sia quella che

ravvisa il presupposto dell'imposta nel consumo ed il soggetto passivo nel consumatore, in qualità di titolare della capacità contributiva che il tributo intende colpire.

Muovendo da tali premesse, è stato quindi rilevato come, ove si acceda a quest'ultima tesi sul presupposto dell'IVA, non sia corretto argomentare, come ha fatto finora la dottrina che si è occupata della questione, l'impossibilità di riconoscere un'unitarietà soggettiva in capo al gruppo dall'assenza di una capacità contributiva riferibile al gruppo stesso. Né, correlativamente, si ritiene che ai fini dell'indagine in oggetto possa assumere un rilievo dirimente il profilo della compatibilità di tale posizione soggettiva unitaria con il rispetto del principio di capacità contributiva.

In termini più espliciti, sembra fondatamente sostenibile che l'eventuale attribuzione al gruppo di una soggettività passiva unitaria agli effetti dell'IVA non possa essere considerata in qualche modo lesiva del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione.

Infatti, l'individuazione del presupposto dell'IVA nel consumo e dell'effettivo soggetto passivo del tributo nel consumatore finale sembrerebbe precludere *in nuce* un'eventuale lesione di tale principio a fronte del riconoscimento del gruppo quale unico soggetto passivo agli effetti dell'Iva. E ciò nella misura in cui, il rispetto del principio di cui all'art. 53 della Cost. continuerebbe ad essere comunque garantito dalla rivalsa, che, essendo finalizzata a traslare in avanti il prelievo fino a quando questo non arrivi a colpire il consumatore finale, assicura – per l'appunto – che a rimanere definitivamente inciso dal prelievo sia proprio il titolare della capacità contributiva che l'imposta intende colpire, a prescindere, quindi, dal superamento della soggettività passiva delle varie società coinvolte nella liquidazione di gruppo.

Coerentemente con tali argomentazioni, è stato quindi evidenziato come non sembrerebbero sussistere elementi che, in linea di principio, possano inibire il riconoscimento da parte del Legislatore nazionale – ove si decidesse a recepire l'istituto di matrice comunitaria – di una soggettività passiva unitaria in capo al Gruppo Iva agli effetti del tributo.

Nel medesimo ordine di idee, si è quindi osservato come laddove venisse effettivamente accordata al gruppo IVA la possibilità di essere registrato come un soggetto passivo unico ai fini dell'imposta, il Legislatore dovrebbe coerentemente provvedere all'introduzione di uno specifico regime volto a disciplinare la responsabilità dei singoli membri per l'inadempimento delle obbligazioni facenti capo al gruppo medesimo; regime che dovrebbe essere regolamentato in modo diverso – naturalmente – rispetto a quello attualmente previsto dall'art. 6 del D.M. 13 dicembre 1979.

In particolare, anche prendendo spunto dalla disciplina adottata in diversi paesi dell'Unione, è stato rilevato come potrebbe prevedersi che la registrazione del gruppo IVA sia accompagnata dalla contestuale attribuzione in capo a ciascun membro di una responsabilità solidale "illimitata" con il gruppo per il versamento dell'imposta a debito emergente dalla dichiarazione "consolidata", nonché per l'adempimento di tutte le obbligazioni nascenti dalla normativa IVA, relativamente a tutti i periodi d'imposta di permanenza nel gruppo. Si tratterebbe, evidentemente, di un coinvolgimento "indiscriminato" nella responsabilità solidale accanto alla controllante di tutti i soggetti appartenenti al gruppo, in netta antitesi, dunque, con il regime attualmente disciplinato dall'art. 6 del decreto ministeriale di attuazione.

Con specifico riguardo, invece, al secondo aspetto sopra evidenziato, concernente l'eventuale previsione di criteri di calcolo del *pro rata* di detrazione dell'imposta che risultino in linea con i principi enunciati dagli articoli 173 e seguenti della Direttiva Iva, si è preliminarmente proceduto ad una ricognizione della disciplina nazionale prevista in materia di detrazione dell'imposta sul valore aggiunto, evidenziando le significative peculiarità che essa presenta rispetto alla disciplina prevista in via ordinaria nella normativa comunitaria.

In secondo luogo, è stato segnalato come in presenza di un gruppo formato da soggetti passivi completamente privi del diritto alla detrazione (in quanto esercenti solo attività esenti o non soggette), ovvero con un diritto alla detrazione soltanto parziale, tra le opzioni percorribili per il Legislatore nazionale, l'ipotesi più plausibile sembrerebbe quella di stabilire che la determinazione dell'imposta detraibile da parte del gruppo debba avvenire sulla base di un *pro rata* "generale" relativamente a tutti i beni e i servizi

dallo stesso acquistati, assumendosi quindi che l'utilizzazione di tali beni e servizi in operazioni imponibili sia pari al rapporto tra tali operazioni e il complessivo volume d'affari del gruppo medesimo.

In base a tale regola, l'ammontare dell'IVA ammessa in detrazione verrebbe quantificato in modo indiretto e forfettario per tutti gli acquisti effettuati, moltiplicando il totale dell'imposta ad essi relativa per il rapporto tra le operazioni imponibili (e quelle ad esse assimilate agli effetti della detrazione) e il complessivo volume d'affari del gruppo. A tale riguardo è stato quindi evidenziato come un siffatto sistema avrebbe il pregio di risultare coerente con la disciplina nazionale prevista dall'art. 19, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972, in ordine alla determinazione dell'imposta detraibile da parte dei soggetti che effettuano operazioni esenti non in via occasionale, risultando, inoltre, senz'altro più gestibile – sotto il profilo operativo – rispetto ad altro sistema che privilegiasse invece un criterio di imputazione specifica analogo a quello previsto dalla disciplina comunitaria che si è definita “standard”.

Proprio nell'ottica di soddisfare esigenze di coerenza sistematica, inoltre, è stata poi segnalata l'opportunità di accordare a quei gruppi composti da soggetti che pongano in essere operazioni esenti esclusivamente in via occasionale, la facoltà di procedere alla determinazione dell'imposta detraibile sulla base di un principio di imputazione specifica, analogamente a quello previsto dall'art. 19, commi 2 e 4 del d.P.R. n. 633 del 1972, in ossequio al quale tali operazioni non influenzerebbero più in modo indiretto e forfettario il diritto alla detrazione (partecipando come le altre al calcolo della percentuale di detrazione), ma dovrebbero essere escluse da tale calcolo, comportando l'indetraibilità in via specifica dell'Iva relativa agli acquisti di beni e servizi utilizzati per l'effettuazione delle stesse. In altre parole, quindi si potrebbe ipotizzare che ciascuna membro del gruppo provveda a determinare l'imposta detraibile sulla base del suddetto principio di imputazione specifica, escludendo l'Iva assolta sugli acquisti di beni e servizi utilizzati per realizzare operazioni esenti, talchè, al fine di determinare l'ammontare d'imposta ammessa in detrazione in capo al gruppo, occorrerebbe sommare i risultati così ottenuti da tutti i soggetti che vi partecipano. A tale riguardo, peraltro, nell'ottica di garantire la “gestibilità” di tale sistema sul piano applicativo,



potrebbe risultare senz'altro proficuo attribuire al gruppo la facoltà di optare per la separazione delle attività *ex art. 36 del d.P.R. n. 633*.