

LA NOZIONE DI GRUPPO AI FINI DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

INDICE

CAPITOLO PRIMO

I caratteri dell'Iva di gruppo nella normativa comunitaria: la disciplina relativa all'opzione sull'Iva di gruppo prevista dall'art. 11 della Direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006

1.1.	I
Introduzione.....	pag. 5
1.2.	L
'opzione per il regime Iva di gruppo prevista dall'art. 11 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006.....	pag.8
1.3.	L
'obiettivo originario della disposizione sull'IVA di gruppo e i vantaggi connessi all'adozione di tale regime.....	pag.12
1.4.	L
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".....	pag.23

CAPITOLO SECONDO

L'adozione del gruppo IVA da parte degli Stati Membri.
Profili comparatistici

Premessa.....	pag. 42
2.1	
L'Austria.....	pag. 43
2.2	
Il Belgio.....	pag. 44
2.3	
Cipro	pag. 49
2.4	
La Danimarca.....	pag. 49
2.5	
L'Estonia	pag. 50
2.6	
La Finlandia	pag. 52
2.7	
La Germania.....	pag. 53
2.8	
L'Irlanda.....	pag. 53
2.9	
I Paesi Bassi.....	pag. 55
2.10	
Il Regno Unito.....	pag. 56
2.11	
La repubblica Ceca.....	pag. 57
2.12	
La Romania.....	pag. 58
2.13	
La Slovacchia.....	pag. 59
2.14	
La Spagna.....	pag. 60
2.15	
La Svezia.....	pag. 63
2.16	
L'Ungheria.....	pag. 64

2.17 Procedure di infrazione avviate dalla Commissione Europea.....	pag. 65
--	----------------

CAPITOLO TERZO

La normativa nazionale in materia di Iva di gruppo

3.1.	I
Il recepimento nell'ordinamento italiano della disciplina comunitaria relativa al regime Iva di gruppo.....	pag. 69
3.1.1	L
 'art. 73 del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 e il D.M. 13 dicembre 1979.....	pag. 69
3.1.2	L
 la solidarietà passiva delle singole società prevista dall'art. 6 del D.M. 13 dicembre 1979 in rapporto con l'assenza di soggettività passiva, di capacità contributiva collettiva e di autonomia patrimoniale del gruppo. Diverse ipotesi ricostruttive.....	pag. 78
3.1.3	C
 anni agli aspetti processualistici.	pag. 94
3.1.4	C
 conclusioni.	pag. 96
3.2	L
la compatibilità della disciplina italiana relativa al c.d. "Gruppo Iva" con i principi generali del diritto comunitario secondo l'orientamento della Corte di Giustizia delle Comunità Europee.....	pag. 97

3.2.1	Limiti interni per l'accesso alla procedura Iva di gruppo e conformità della normativa nazionale con i principi comunitari.	Lpag. 105
3.2.2	Conclusioni	Cpag. 114
3.3	Il regime di esenzione Iva delle prestazioni di servizi infragruppo di cui all'art. 6 della Legge 13 maggio 1999, n. 133.	Ipag. 116
	3.3.1. Condizioni soggettivepag. 123
	3.3.1.1 Gruppi bancaripag. 124
	3.3.1.2 Consorzi costituiti tra banchepag. 126
	3.3.1.3 Gruppi di società con volume d'affari costituito in prevalenza da operazioni esentipag. 127
	3.3.2. Condizioni oggettivepag. 129
3.4	Il nuovo regime Iva delle prestazioni di servizi rese da consorzi, società consortili e società cooperative con funzioni consortili introdotto dalla Legge 24 dicembre n. 244 e dal D.L. 25 giugno 2008, n. 112.	Ipag. 134
	3.4.1 Ambito soggettivo di applicazione del nuovo regimepag. 135
	3.4.1.1 I soggetti che rendono le prestazioni esentipag. 135
	3.4.1.2 Il requisito della percentuale di detrazionepag. 140
	3.4.2 Ambito oggettivo di applicazione della normapag. 142

CAPITOLO QUARTO

Prospettive connesse all'attuazione nell'ordinamento italiano delle previsioni contenute nell'art. 11 della Direttiva n. 2006/112/CE

Premessa.....pag. 147

4.1. P

rincipi e criteri direttivi specifici cui dovrebbe conformarsi il Legislatore nazionalepag. 151

4.2. Il possibile riconoscimento al c.d. "Gruppo Iva" di un'autonoma soggettività passiva agli effetti del tributo: argomentazioni a favore di tale ipotesi ricostruttiva.....pag. 153

4.3 I

Il regime di responsabilità per le obbligazioni facenti capo al "Gruppo IVA". Possibile ipotesi ricostruttiva.....pag. 163

4.4 L

a determinazione dell'IVA detraibile per il c.d. "Gruppo IVA", in linea con i principi dettati dagli artt. 173 e ss. della Direttiva n. 2006/112/CEpag. 167

4.5 P

ossibili criteri e metodi di calcolo del pro rata di detrazione del Gruppo Iva alla luce delle difficoltà derivanti dalla peculiarità della disciplina nazionale della detrazione rispetto al sistema standard previsto dalla normativa comunitaria.. pag. 168

4.6 P

ossibilità di esercitare a livello di "Gruppo IVA" l'opzione di cui all'art. 36 del d.P.R. n. 633/1972pag. 177

CAPITOLO PRIMO

I caratteri dell’Iva di gruppo nella normativa comunitaria: la disciplina relativa all’opzione sull’Iva di gruppo prevista dall’art. 11 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006.

1.1. Introduzione

1.5. L’opzione per il regime Iva di gruppo prevista dall’art. 11 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006.

1.6. L’obiettivo originario della disposizione sull’IVA di gruppo e i vantaggi connessi all’adozione di tale regime.

1.7. 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” .

1.1 - 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, sebbene limitati nel loro ambito applicativo e giustificati da necessità ed esigenze particolari o contingenti, dovute alla 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.

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

¹ E' 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 e ss.), la disciplina in tema di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi prevista dall'art. 3, comma 1, della 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 e ss., SBISA', *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 e 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 e ss.; CHIOMENTI, *Osservazioni per una concezione giuridica del rapporto di gruppo tra imprese*, in *Riv. Dir. Comm.*, 1983, 257 e ss.; SCHIANO DI PEPE, *Il gruppo di imprese*, cit., 126 e 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.

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, di talchè 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.

Parimenti dibattito continua ad essere, dal punto di vista della teoria generale, il tema concernente la possibilità di ravvisare nel gruppo un autonomo soggetto di diritto, vale a dire di cogliere in esso, malgrado

³ Cfr. in tal senso AZZINI, *I gruppi aziendali*, Milano, 1975, 25 e ss.; BUTTA', *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 e ss; per la dottrina commerciale si veda in particolare SCHIANO DI PEPE, *Il gruppo di imprese*, cit., 12 e 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 e ss.; ID: *Le società controllate, - I gruppi*, in *Trattato delle società per azioni*, II, 2, Torino, 1991, 600 e ss; MINERVINI, *Intervento*, in *Il gruppo di società e il bilancio consolidato di Gruppo*, Milano, 1981, 64 e ss.; CHIOMENTI, *Osservazioni per una costruzione giuridica del rapporto di gruppo tra imprese*, in *Riv. Dir. Comm.*, 1983, I, 257 e ss.; AMENDOLA, *Unitarietà direzionale e organizzazione nel rapporto di gruppo*, in *Riv. Soc.*, 1986, 1262 e ss.; DI SABATO, *Concentrazioni e gruppi nel diritto interno*, in *Giur. Comm.*, 1988, I, 528 e ss.

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 neppure consente 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.

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.

1.2 - L'opzione per il regime Iva di gruppo prevista dall'art. 11 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006.

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 e ss.; e 61 e ss.; DI STEFANO, *Il gruppo di società e normativa fiscale*, in Fisco, 1986, 3966 e ss.; GREGGI, *La fiscalità dei gruppi di società: profili tributari italiani e comparati*, in Rass. Trib., 2002, 1953 e 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 e ss. Sui profili fiscali dei gruppi di società cfr., tra gli altri, UCKMAR, "Gruppi" e disciplina fiscale, in Dir. Prat. Trib., 1996, I, 3 e ss.; TUNDO, *Profili tributari nella c.d. "legge Merloni" delle concentrazioni di imprese che eseguono opere pubbliche*, in Dir. Prat. Trib., 1996, I, 1467 e ss.; MARINO, *Contributo allo studio dei gruppi attraverso la relazione di controllo*, in Riv. dir. trib., 2004, I, 545 e ss.; GALLO, *I gruppi di imprese e fisco*, in AA.VV., Studi in onore di Victor Uckmar, Padova, 1997, 580 ess.; GIOVANNINI, *I gruppi di società*, in Tesoro, Imposta sul reddito delle persone giuridiche. Imposta locale sui redditi, Torino, 1996, 122 e ss.

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 (ed era in questo senso l'esperienza dell'Organschaft nella disciplina dell'Umsatzsteuer tedesca), o che, al contrario, affermavano comunque l'imponibilità, ad esempio, del passaggio delle merci dalla fase produttiva a 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

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 e ss..

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.

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 nell'art. 11 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 (di seguito anche: "Direttiva Iva") – con la quale il Legislatore Comunitario ha operato la rifusione delle disposizioni contenute nella Direttiva 77/388/CEE del 17 maggio 1977 (di seguito anche: "Sesta Direttiva") nonché delle altre disposizioni della Prima 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 sostanzialmente riproduce il contenuto dell'omologa disposizione recata dall'art. 4, punto 4, secondo comma, della Sesta Direttiva, rappresenta dunque la fonte normativa del regime dell' "Iva di Gruppo" (c.d. "VAT Grouping").

Si tratta di una norma chiaramente ispirata dall'esperienza dell'Organschaft tedesca⁹, ma con la quale sono stati accordati ampi margini di manovra ai singoli legislatori nazionali per quanto concerne la concreta definizione sia delle condizioni del riconoscimento

⁹ In tal senso è stata anzi rilevata una *“più che decennale insistenza del governo tedesco ...”* su questo specifico punto: cfr. GALLO, *L'IVA: verso un'ulteriore revisione*, in *E' fallita la riforma tributaria?* Milano, 1979, 94.

dell'unitaria soggettività, 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 una gamma di soluzioni operative estremamente vasta, nel cui ambito si passa dalla limitata affermazione dell'irrelevanza 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.

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 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, secondo comma della Sesta Direttiva) la Commissione Europea ha tuttavia rilevato un interesse crescente per l'adozione di tale istituto solo in tempi più recenti, registrando che, ad oggi, ben sedici Stati membri hanno provveduto all'introduzione del regime Iva di gruppo, vale a dire: 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 e l'Ungheria. Dalle consultazioni tra gli Stati membri e il Comitato Iva, tuttavia, è emerso 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 di Iva di gruppo 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 la disposizione in esame riceva un'applicazione più uniforme possibile.

1.3 - L'obiettivo originario della disposizione sull'Iva di gruppo e i vantaggi connessi all'adozione di tale regime.

Come chiarito nella relazione alla proposta della Sesta Direttiva, l'obiettivo sotteso alla disposizione sull'Iva di gruppo, originariamente introdotta nella normativa comunitaria dall'art. 4, paragrafo 4 di tale Direttiva, è quello di consentire agli Stati membri, 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), di non considerare quali soggetti passivi distinti quei soggetti la cui "indipendenza" rappresenta esclusivamente una modalità giuridica.

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 vi 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 dell'Iva di gruppo, 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 Iva di gruppo possano generare fenomeni di elusione o evasione fiscale.

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

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, bensì 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.

Ulteriore conseguenza derivante dall'introduzione del regime Iva di gruppo, strettamente correlata all'effetto sopra descritto, è costituita dall'irrilevanza, sotto il profilo dell'Iva, delle operazioni effettuate tra i membri del gruppo.

In particolare, l'istituto in esame implica che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi 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'irrilevanza di tali operazioni agli effetti dell'Iva.

Sotto questo profilo pare quindi agevole rilevare che l'assimilazione del gruppo Iva ad un unico soggetto passivo ai fini del tributo comporta che il diritto di detrazione ad esso spettante debba essere determinato sulla base delle operazioni riferibili al gruppo in quanto tale e poste in essere nei confronti dei terzi; ne discende altresì la neutralizzazione di tutti i costi sostenuti in relazione alle transazioni infragruppo¹⁰.

¹⁰ Tale aspetto è stato rilevato in particolare da VYNCKE, *VAT GROUPING in the European Union: Purposes, possibilities and limitation*, in *International VAT Monitor* 2007, 4, 250-261, secondo il quale: "Group registration not only implies that supplies of goods and services exchanged between the members of the group are outside the scope of VAT, as regards taxable persons with a partial or no right to deduct input tax, it also means that the right to deduct input tax is determined on the basis of the tax regime applicable to the transactions of the entire group with third parties. Thus, VAT grouping neutralizes VAT costs incurred on intra-group transactions: restrictions on the right of deduction and exemptions without the right of deduction are not applicable to intra-group transactions". Nell'ottica di rendere più comprensibile l'impatto del regime IVA di gruppo sulla determinazione del diritto di detrazione dell'imposta riferibile al gruppo nel suo complesso, l'Autore ha prospettato le seguenti esemplificazioni: "Restricted input tax reduction:

Companies A and B are members of the same VAT group and their transactions are fully subject to VAT. In order to obtain a quantity discount from a lease company, company A leases passenger cars for its own use and for use by company B (50% each). Both companies exclusively use the cars for taxable purposes. Company A makes a total lease payment of 100 + 21% VAT = 121 and, on the assumption that, in the Member State concerned, 50% of the expenses relating to passenger cars is non-deductible, 18 company A charges to company B: 50% of the net cost, which is 100 + 21 - 10.5 = 55.25, exclusive of 21% VAT. Therefore, the total charge made by company A to company B is 55.25 + 11.60 (21% VAT) = 66.85. Without VAT grouping, company A can only recover 50% of the VAT on the lease payments invoiced by the lease company (= 10.50) and company B can only recover 50% of the VAT on the lease payments invoiced to it by company A (= 5.80).¹⁹ Consequently, the total amount of non-deductible input tax is 16.30, whereas, if the two companies had separately leased the cars (for 50 + 10.50), the total amount of the non-deductible input tax would have been limited to twice the amount of 50% of 10.50 = 10.50 In this case, the two companies should weigh the quantity discount against the additional VAT costs. With VAT grouping, the group is entitled to recover 50% on the total lease payment and incurs a total amount of 10.50 in non-deductible VAT.

Exempt transactions

Companies A and B are members of the same VAT group and their principal transactions are fully subject to VAT. Company A leases an office building for its own use and for use by company B (50% each). Both companies exclusively use the property for taxable purposes. Company A's total acquisition price is 100 + 21% VAT = 121, of which 10.50 is deductible (see below). Company A lets the other half of the building to company B. The letting of immovable property is exempt from VAT. In view of the exempt letting of the remaining part of the building to company B, without

Ulteriore aspetto che occorre sottolineare in tale contesto è rappresentato dalle concrete opportunità di ottimizzazione della gestione finanziaria all'interno del gruppo offerte dall'istituto in analisi, 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 con un credito Iva 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.

In tale ottica è stato in particolare osservato¹¹ come la possibilità di effettuare liquidazioni e versamenti unitari dell'Iva dovuta da società collegate non deve essere considerata esclusivamente un espediente tecnico che mira ad una semplificazione degli adempimenti delle società e degli uffici: ad essa infatti si accompagna anche un privilegio di ordine sostanziale, direttamente attinente al regime fiscale degli scambi interni, ossia alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi tra controllante e controllate, o esclusivamente tra società controllate. Per tali operazioni viene infatti a realizzarsi contestualmente un regime di non imponibilità, di sospensione dell'Iva e di rinvio del prelievo del tributo (che dovrebbe avvenire frazionatamente, sul valore aggiunto prodotto nelle singole fasi) sino alla fase dello scambio con il consumatore finale, o comunque con

VAT grouping company A can only recover 50% of the input VAT on the purchase of the building (= 10.50). From a VAT perspective, companies A and B should have purchased the building together, so that they each would have been entitled to recover the total amount of the input VAT (10.50) on their share (50%) in the total purchase price of the building. With VAT grouping, the group will recover the total amount of VAT on the purchase of the building (21) because the provision of part of the building by company A to company B is outside the scope of VAT and the entire building is used for taxable purposes”.

¹¹ Si veda in tal senso: LA ROSA, *I Gruppi di società nel diritto tributario*, in AA.VV. *I gruppi di società. Ricerche per uno studio critico*, cit., 231.

un soggetto esterno al gruppo¹². E sebbene tali aspetti non incidano in maniera immediata sulla misura del tributo complessivamente dovuto e riscosso, il protrarsi dei tempi del suo versamento all'Erario costituisce indubbiamente un sostanziale beneficio finanziario per il gruppo.

Parimenti evidente è il fatto 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). Economie che possono trovare attuazione, per esempio, anche ricorrendo ad un doppio livello 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 dei membri del medesimo gruppo, non essendo conveniente, sotto il profilo del costo e della qualità ottenibile, produrre internamente¹³.

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 /o private operanti nel sociale, nella

¹² Su tali aspetti cfr. GALLO, *L'IVA, verso un'ulteriore revisione*, in *E' fallita la riforma tributaria?*cit.; FANTOZZI, *L'imposta sul valore aggiunto nella Repubblica Federale Tedesca*, Roma, 1968, 24 e ss.

¹³ Si veda al riguardo il documento predisposto da ABI "Il regime IVA di Gruppo. Un confronto con l'Europa", Bancaria editrice, 2010.

sanità, nella formazione scolastica e universitaria, ecc.), ampiamente protese 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.

Ulteriore vantaggio derivante dall’adozione dell’istituto del gruppo IVA andrebbe rinvenuto nella possibile riduzione dei costi connessi ai molteplici adempimenti formali posti a carico dei soggetti passivi dalle normative nazionali adottate dai singoli Stati membri in materia di IVA. L’istituto in esame, in particolare, consentirebbe di neutralizzare i costi di natura amministrativa che, di regola, verrebbero sostenuti da ciascun membro del gruppo in assenza di quest’ultimo: basti considerare, al riguardo, che le transazioni infragruppo, essendo escluse dal campo di applicazione del tributo, non sono soggette all’obbligo di fatturazione e che – integrando il gruppo un soggetto passivo unitario – dovrebbe essere presentata un’unica dichiarazione Iva per tutto il gruppo¹⁴.

¹⁴ Al riguardo cfr. VYNCKE, *VAT GROUPING in the European Union: Purposes, possibilities and limitation*, il quale sottolinea efficacemente che “VAT grouping reduces the taxable persons costs arising from compliance with the administrative obligations imposed under the VAT legislation. A report from the Belgian Federal Planning Bureau indicates that VAT is the most time-consuming tax in Belgium as regards its administrative obligations. VAT grouping neutralizes the administrative costs that normally would be borne by each member of the group separately. Intra-group transactions are not invoiced and can be processed in the current account. Only one VAT return for the group is submitted, again reducing administrative costs”. L’Autore, inoltre, 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

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. E' 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 introdurre una palese deroga alla regola della neutralità del tributo allorchè 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

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".

nei confronti delle Autorità fiscali dei singoli Stati membri e sul gettito erariale.

Con specifico riguardo al primo profilo, in particolare, è stato osservato¹⁵ come 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, si osserva come la valutazione di tale impatto abbia costituito, per taluni

¹⁵ Si veda ancora sul punto: VYNCKE, *VAT GROUPING in the European Union: Purposes, possibilities and limitation*, cit., 253.

Stati membri, un deterrente di non poco conto in ordine all'introduzione del gruppo Iva, soprattutto con riguardo agli effetti che lo stesso avrebbe potuto generare nel breve periodo.

In una prospettiva di breve termine, infatti, è evidente che l'adozione del regime Iva di gruppo comporterebbe una riduzione del gettito erariale con riguardo al tributo in esame, atteso che, in assenza di tale istituto, l'imposta che sarebbe applicabile sulle transazioni infragruppo andrebbe ad incrementare le entrate¹⁶.

Ove si privilegi, invece, una prospettiva di lungo periodo, parrebbe emergere un impatto positivo dall'introduzione del regime Iva di gruppo in termini di gettito erariale. In primo luogo occorre infatti rammentare 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, 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. In secondo luogo, laddove, come accade in numerosi Stati membri, l'adozione dell'istituto in esame sia accompagnata dalla previsione di una responsabilità solidale delle singole entità appartenenti al gruppo per

¹⁶ E' 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: *"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"*.

il pagamento del debito Iva gravante su quest'ultimo, è evidente che il rischio di omesso versamento dell'imposta si riduce sensibilmente.

Si tratta, pertanto, di implicazioni che andrebbero considerate congiuntamente nell'ottica di una valutazione complessiva degli effetti e dei benefici connessi all'introduzione del regime Iva di gruppo così come emergente dalle previsioni contenute nell'art. 11 della Direttiva 2006/112/CE.

In tale contesto, considerato che – come vedremo più diffusamente nel proseguo dell'analisi – la normativa italiana non consente alle imprese “*strettamente vincolate tra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi*” di essere considerate quale soggetto passivo unitario ai fini dell'Imposta sul valore aggiunto, risulta ampiamente condivisa l'esigenza che il legislatore nazionale provveda a dare attuazione anche nel nostro ordinamento al regime in oggetto.

Tale esigenza è in particolare 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. 26 ottobre 1972, n. 633 (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.

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, 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. Tale possibilità, in particolare, consentirebbe di ridimensionare gli effetti negativi connessi alla pressoché integrale indetraibilità dell'imposta che – come appena rilevato – caratterizza l'operatività del settore, ne assicurerebbe la competitività oltre a rimuovere eventuali ostacoli ad operazioni di outsourcing. 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 la 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)¹⁷ solo marginalmente possono ritenersi attutate 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 solare¹⁸.

Una piena adozione da parte dell'ordinamento interno dell'Iva di gruppo appare, quindi, necessaria per ristabilire equilibri concorrenziali

¹⁷ Su tali aspetti si vedano più diffusamente i successivi paragrafi 3.4, 3.4.1, 3.4.1.1, 3.4.1.2 e 3.4.2.

¹⁸ Cfr. *infra* paragrafi 2.9., 2.9.1., 2.9.2. e 2.9.3.

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 di Iva di gruppo 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 garantire 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 Iva di gruppo 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 dell'Iva di gruppo, 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 cui gli stessi devono attenersi ed uniformarsi in sede di introduzione del regime Iva di gruppo nelle rispettive legislazioni nazionali, ovvero in sede di modifica dei regimi preesistenti nell'ipotesi in cui questi ultimi dovessero rivelarsi non conformi alla 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, par. 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 rifusione della Sesta Direttiva, dall'art. 11 della Direttiva n. 2006/112/CE, ha evidenziato come il presupposto imprescindibile per l'introduzione in uno Stato membro del regime Iva di gruppo sia costituito dalla consultazione del comitato Iva. La formulazione stessa dell'art. 11 dispone che si può istituire un regime di Iva di gruppo soltanto previa consultazione del predetto comitato.

Tale obbligo di consultazione, ad avviso della Commissione, deve essere soddisfatto anteriormente alla pubblicazione delle disposizioni

nazionali che disciplinano il regime di Iva di gruppo o delle modifiche sostanziali apportate ai regimi esistenti di Iva di gruppo.

Al fine di conferire pieno significato a tale norma, e soprattutto di consentire una discussione schietta in seno al comitato Iva, sarebbe opportuno che tale consultazione si svolga con sufficiente anticipo.

Peraltro, atteso che il secondo comma dell'articolo 11 costituisce parte integrante della disposizione sull'Iva di gruppo, l'obbligo di consultare il comitato Iva si applica anche in questo caso, sebbene tale opzione sia contenuta in un paragrafo separato.

1.4.2. Obiettivo principale dell'opzione Iva di gruppo

La principale conseguenza connessa 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. Un gruppo Iva, infatti, rappresenta un genere particolare di soggetto passivo che esiste unicamente ai fini di tale imposta.

Esso si basa su reali vincoli finanziari, economici ed organizzativi tra imprese. Benché ogni membro del gruppo mantenga la propria forma giuridica, peraltro, 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 Iva unico, conformemente all'articolo 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'articolo 11, 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'articolo 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'articolo 9,

paragrafo 1, della Sesta Direttiva o perché è un ente pubblico che agisce nelle condizioni di cui al primo comma dell'articolo 13, paragrafo 1, di tale Direttiva, non può essere considerato membro di un gruppo Iva.

È opportuno rammentare in proposito che l'articolo 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 d'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 di gruppo.

Secondo la Commissione, il termine “persone” è stato utilizzato dal legislatore per evitare la ripetizione del termine “soggetto passivo” piuttosto che per includere coloro che non sono imponibili. La stessa formula redazionale è anche sistematicamente utilizzata nelle varie versioni linguistiche. Tale formula redazionale è stata usata dal legislatore anche in altri punti della Direttiva, nonché, tra l'altro, nella prima frase dell'articolo 9, paragrafo 2, dove il termine “persone” è stato chiaramente impiegato per indicare i soggetti passivi.

Come peraltro evincibile dalla giurisprudenza consolidata della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, i termini fondamentali della Direttiva Iva quali “soggetto passivo” e “attività economiche” sono di

per sé oggettivi, a prescindere dallo scopo o dai risultati delle operazioni di cui trattasi. A ciò si aggiunga altresì che in linea con gli scopi sottesi alla Direttiva, finalizzata, tra l'altro, all'istituzione di un sistema comune dell'IVA basato su una definizione uniforme di “soggetto passivo”, tale *status* deve essere valutato esclusivamente alla stregua dei criteri previsti nella Direttiva stessa.

In ragione delle considerazioni che precedono, la Commissione ritiene quindi essenziale che l'attuazione di regimi di Iva di gruppo da parte dei singoli Stati membri non incida sulla nozione di soggetto passivo. In tale ottica, infatti, il riconoscimento della possibilità di aderire ad un gruppo Iva a persone che non sono soggetti passivi, finirebbe con l'avere un sicuro impatto su tale definizione. Se ne trae conferma ove si consideri che l'adesione ad un gruppo Iva di una persona che non è un soggetto passivo comporta che tale persona diventa parte di quel soggetto passivo “unico”¹⁹. Di qui la necessità, avvertita dalla Commissione, di evitare che una persona che non sia soggetto passivo, e non sia quindi titolare né di diritti né di obblighi ai sensi della Direttiva Iva, possa essere assoggettata all'imposta per il semplice motivo di aver aderito ad un gruppo Iva, pena l'inequivocabile aggiramento dei criteri che definiscono che cosa costituisce un soggetto passivo.

¹⁹ Cfr. le Conclusioni dell'avvocato generale, il 24 aprile 1991, nella causa C-60/90, Polysar Investments Netherlands BV, punti 8 e 9. Tali conclusioni esponevano una serie di ragioni secondo le quali è ammesso a partecipare a un gruppo Iva soltanto chi è soggetto passivo ai fini dell'IVA. In particolare le conclusioni sostenevano che il secondo comma dell'articolo 4, paragrafo 4, della Sesta Direttiva non fosse finalizzato a modificare i presupposti dell'obbligo d'imposta enunciati all'articolo 4, paragrafo 1. Ne consegue pertanto che l'articolo 4, paragrafo 4, non permette a uno Stato membro di considerare unico soggetto passivo due enti strettamente vincolati reciprocamente, qualora si accerti che uno dei due non esercita “attività economiche” ai fini dell'Iva.

1.4.3.2 La nozione di “persone stabilite nel territorio dello stesso Stato membro”.

La formulazione dell'articolo 11 circoscrive l'ambito territoriale di un regime di IVA di gruppo applicato da uno Stato membro alle persone stabilite sul territorio dello stesso Stato membro. Assume quindi rilievo dirimente identificare chi può essere considerato “stabilito” ai sensi di tale disposizione.

Al riguardo non sembrano esistere indicazioni in grado di indirizzare l'interprete nell'individuazione di tale nozione. Né tantomeno la relazione della proposta di VI Direttiva IVA fornisce spunti interpretativi circa la limitazione dell'applicazione territoriale allo Stato membro interessato.

Ad avviso della Commissione, pertanto, l'espressione “*stabilite nel territorio dello stesso Stato membro*” designerebbe quelle imprese aventi la sede della loro attività economica nel territorio dello Stato membro che applica il regime di IVA di gruppo, senza però comprendere quei centri di attività stabile situati all'estero. Per contro, nell'ambito di tale definizione dovrebbero rientrare i centri di attività stabile di imprese straniere situate sul territorio dello Stato membro che applica il regime di IVA di gruppo.

Ne discende, pertanto, che possono considerarsi legittimate ad aderire a un gruppo IVA esclusivamente le imprese aventi la sede della loro attività economica o centri di attività stabile di tale imprese o di imprese straniere, fisicamente presenti sul territorio dello Stato membro che ha introdotto il regime di IVA di gruppo.

A supporto di tale interpretazione depongono argomentazioni sia di ordine letterale che sistematico.

In particolare, essa è in primo luogo conforme all'attuale formulazione del criterio di territorialità sancito dall'art. 11 della Direttiva Iva.

In secondo luogo, l'estensione territoriale coincide con la giurisdizione esercitata in materia di IVA dallo Stato membro che applica il regime IVA di gruppo e quindi anche con gli obblighi di identificazione ai fini IVA ivi applicabili. Ciò rende il regime in esame agevole da gestire e controllare nella misura in cui garantisce che tutti i membri di un gruppo siano soggetti alle norme dello stesso Stato membro.

In terzo luogo, la nozione di persone "stabilite" contenuta nell'articolo 11 corrisponde alla nozione di "stabiliti" impiegata in altre norme della Direttiva IVA e deve essere interpretata coerentemente con quest'ultima.

La principale ragione sottesa all'esclusione dei centri di attività stabile situati all'estero di imprese aventi la sede della propria attività economica nello Stato membro che applica il regime di IVA di gruppo va rinvenuta nella circostanza che gli stessi non sono fisicamente stabiliti sul territorio dello stesso Stato membro. In tale ottica, infatti, atteso che il regime di IVA di gruppo rappresenta per i singoli Stati membri un'opzione che ha natura facoltativa, la sua estensione dovrebbe restare circoscritta al territorio fisico dello Stato membro che ha introdotto tale regime. In caso contrario potrebbe essere violata la sovranità fiscale di un altro Stato membro.

Inoltre, qualora si accedesse ad una interpretazione diversa da quella che esclude i centri di attività stabile situati all'estero dalla nozione di "*persone stabilite nel territorio dello stesso Stato membro*",

potrebbe profilarsi l'eventualità che, qualora due Stati membri decidessero di introdurre il regime di IVA di gruppo, un centro di attività stabile di uno di essi, situato all'estero, aderisca ai gruppi IVA in entrambi gli Stati membri. Tale risultato non è compatibile con i principi fondamentali del sistema comune dell'IVA, né gestibile a livello di amministrazione nazionale. E non è un risultato accettabile sotto il profilo del controllo.

Infatti, ancorchè sia chiaro che l'articolo 11 delimita l'estensione territoriale di un regime di IVA di gruppo, non è comunque revocabile in dubbio che l'interpretazione di tale norma debba essere conforme ai requisiti economici e al principio di libertà di stabilimento previsto all'articolo 43, in combinato disposto con l'articolo 48 del trattato CE, che consente ai centri di attività stabili di imprese straniere di usufruire delle stesse agevolazioni fiscali di quelle concesse alle imprese sottoposte al diritto nazionale dello Stato membro in questione.

In tale prospettiva, la Commissione ritiene che l'interpretazione sopra esposta consenta ai centri di attività stabili di imprese straniere, situate nello Stato membro che applica il regime IVA di gruppo, di essere incluse nell'ambito di tale regime e di usufruire delle stesse agevolazioni fiscali di quelle concesse alle imprese dello stesso Stato membro, risultando pertanto pienamente conforme alle suindicate norme del trattato CE.

La Comunicazione evidenzia a questo punto i nessi intercorrenti tra la prospettata interpretazione e la causa FCE Bank²⁰, nella quale la Corte ha statuito che un centro di attività stabile, che non sia un ente giuridico distinto dalla società di cui fa parte, stabilito in un altro Stato

²⁰ Cfr. Corte di Giustizia, 23 marzo 2006, Causa C-210/04, Ministero dell'economia e delle finanze, Agenzia entrate/FCE Bank plc.

membro e al quale la società fornisce prestazioni di servizi, non deve essere considerato un soggetto passivo in ragione dei costi che gli vengono imputati a fronte di tali prestazioni. Secondo quanto emerge da tale sentenza, una prestazione di servizi effettuata nell'ambito della stessa entità giuridica non rientra nel campo di applicazione dell'IVA.

L'esclusione dei centri di attività stabile situati all'estero di un soggetto passivo dello Stato membro che ha introdotto il regime di IVA di gruppo potrebbe in prima battuta sembrare in contraddizione con la sentenza pronunciata nella causa FCE Bank.

Tuttavia, osserva la Commissione, tale sentenza non fa alcun riferimento alla situazione di un gruppo IVA. Va inoltre rilevato che, aderendo a un gruppo IVA, il soggetto passivo diventa parte di un nuovo soggetto passivo, separandosi – di conseguenza – ai fini del tributo, dal suo centro di attività stabile situato all'estero.

Ne consegue che se un soggetto passivo aderisce a un gruppo IVA, qualsiasi servizio che presti, in seguito a tale adesione, al suo centro di attività stabile situato all'estero sarebbe considerato come prestazione fornita tra due soggetti passivi distinti.

Su tali basi, ad avviso della Commissione, sussistono ragionevoli argomentazioni per ritenere che la preclusione della possibilità, per i centri di attività stabile situati all'estero, di entrare a far parte di un gruppo IVA costituito nel medesimo Stato membro non sia in contraddizione con la sentenza FCE Bank.

1.4.4 - Inclusione di tutte le attività e partecipazione ad un gruppo IVA per volta.

La Commissione sottolinea che nella misura in cui un gruppo IVA è considerato un soggetto passivo unico, identificato mediante un

numero unico di partita IVA, vi devono essere incluse tutte le attività svolte dai membri del gruppo.

Ne discende dunque che ciascun membro di un gruppo operante in vari settori di attività nello Stato membro che ha introdotto il regime dell'IVA di gruppo non è autorizzato ad escludere una o più delle sue attività dal gruppo IVA di cui fa parte, fatte salve le attività svolte da stabilimenti situati al di fuori dello stesso Stato membro.

Per la medesima ragione, i regimi nazionali di IVA di gruppo adottati dai singoli Stati membri, devono precludere ai soggetti passivi la possibilità di aderire a più di un gruppo IVA per volta, cosa che costituisce anche un aspetto essenziale sotto il profilo dei controlli fiscali.

1.4.5 - La condizione relativa ai vincoli “finanziari, economici ed organizzativi”.

La Commissione specifica in primo luogo che tale condizione debba essere interpretata nel senso che i tre vincoli devono permanere durante l'intero periodo di esistenza del gruppo IVA e, qualora un membro non soddisfi più il requisito relativo ai tre vincoli, è tenuto a lasciare il gruppo. Depongono in senso favorevole a tale interpretazione le seguenti considerazioni:

- (i) in primo luogo, un'argomentazione di natura letterale, ravvisabile nell'impiego della congiunzione di coordinazione “e”, da cui si evince che i tre tipi di vincoli sono cumulativi;
- (ii) in secondo luogo, la considerazione della natura peculiare del gruppo IVA quale soggetto passivo che rende opportuno subordinarne la configurabilità a condizioni particolarmente

rigorose, circostanza senz'altro garantita dal cumulo dei requisiti citati;

- (iii) in terzo luogo, la considerazione secondo cui tale cumulo di condizioni consente di escludere la configurabilità di un gruppo IVA in presenza di strutture del tutto artificiali e prive di qualsiasi consistenza economica, offrendo in tal modo ulteriori garanzie contro l'applicazione abusiva dell'IVA di gruppo.

Poste tali premesse, la Commissione procede ad analizzare singolarmente i tre vincoli, così interpretandoli:

- i) il *vincolo finanziario* denota un rapporto definito in relazione ad una percentuale di partecipazione al capitale o ai diritti di voto (che deve essere superiore al 50 per cento), o con riferimento ad un contratto di franchising, che garantisca l'effettivo controllo di un'impresa su un'altra;
- ii) il *vincolo economico* è indice di una relazione tra società basata sull'esistenza di almeno una delle seguenti forme di cooperazione economica. 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;
- iii) il *vincolo organizzativo* è definito in relazione all'esistenza di una struttura di gestione almeno parzialmente condivisa.

1.4.6 - Settori di attività economica ai quali deve applicarsi il regime di IVA di gruppo.

La Comunicazione analizza poi i settori di attività economica che possono essere interessati da un regime IVA di gruppo, evidenziando l'inammissibilità di una limitazione degli stessi a specifici ambiti. Tale condizione si evince dalla formulazione dell'articolo 11, nel quale non sono previste limitazioni con riguardo a settori determinati e consegue altresì al principio della neutralità fiscale.

L'introduzione di un regime nazionale di IVA di gruppo il cui ambito applicativo venisse circoscritto solo ad alcune attività economiche, infatti, finirebbe inevitabilmente col favorire soltanto alcune società rispetto ad altre, esponendosi anche ad eventuali censure per violazione del divieto di aiuti di stato.

Le limitazioni alla possibilità di accedere ad un regime di IVA di gruppo potrebbero tuttavia risultare legittime soltanto qualora fosse necessario adottare provvedimenti contro potenziali abusi in operazioni chiaramente determinate. In assenza di una tale giustificazione non pare ammissibile che il regime di IVA di gruppo venga limitato dalla legislazione nazionale ad un particolare settore, quale, ad esempio, il settore finanziario o quello assicurativo.

1.4.7 - Diritti e obblighi di un gruppo IVA

1.4.7.1. Soggetti su cui incombono gli obblighi in materia di IVA

La Commissione si sofferma a questo punto sulla descrizione dei diritti e degli obblighi derivanti dall'appartenenza ad un gruppo IVA.

In primo luogo essa rammenta che, nella misura in cui un gruppo IVA è considerato un unico soggetto passivo, lo stesso è soggetto a tutti i diritti ed obblighi di qualsiasi altro soggetto passivo e ad esso si applicano tutte le norme della Direttiva IVA, nonché le sentenze della Corte di Giustizia Europea. In tal modo gli obblighi incombono sul

gruppo di IVA in quanto tale, non sui suoi singoli membri. E' fondamentale, pertanto, che l'istituzione di un regime nazionale di IVA di gruppo sia concepita nell'ambito del quadro normativo comunitario previsto per i soggetti passivi ordinari.

In tale contesto, ad esempio, il numero identificativo IVA riferito al gruppo nel suo complesso deve essere utilizzato per emettere le fatture relative alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi che si reputano effettuate dal gruppo medesimo.

Al pari di qualsiasi altro soggetto passivo, inoltre, il gruppo IVA è tenuto a presentare dichiarazioni IVA e, se del caso, elenchi riepilogativi. In tali dichiarazioni dovranno essere indicati i saldi IVA a credito o a debito provenienti da ciascun membro del gruppo, tenendo conto che le operazioni poste in essere tra i singoli membri sono irrilevanti ai fini del tributo e, conseguentemente, non generano neppure l'obbligo di fatturazione. Ne discende, pertanto, 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.

In merito, la Commissione ricorda altresì che nella sentenza relativa alla Causa *Ampliscientifica*²¹, la Corte ha sostenuto che l'assimilazione ad un soggetto passivo unico esclude che i membri di un gruppo IVA continuino a presentare separatamente dichiarazioni IVA quali soggetti passivi, atteso che unicamente il soggetto passivo unico, ossia il gruppo IVA, è autorizzato a presentare tali dichiarazioni d'imposta.

Ne discende, dunque, che l'opzione per l'IVA di gruppo è innanzitutto una misura di semplificazione amministrativa.

²¹ Cfr. la sentenza della Corte di Giustizia 22 maggio 2008, Causa C-162/07, *Ampliscientifica Srl, Amplifin S.p.A./Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate*, sulla quale vedi *infra* paragrafo 3.7.1.

1.4.7.2. Trattamento delle prestazioni a/ o da terzi.

Per quanto riguarda i terzi, il gruppo IVA opera come un soggetto passivo unico. Di conseguenza, tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate da un membro del gruppo nei confronti di un destinatario non appartenente al gruppo medesimo sono considerate eseguite dal gruppo e non dal singolo membro.

Analogamente, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da parte di terzi nei confronti di uno o più dei membri del gruppo si considerano effettuate nei confronti del gruppo. Parimenti, anche le importazioni e le acquisizioni intracomunitarie ad opera di membri del gruppo si reputano effettuate dal gruppo stesso.

In tal modo la situazione di un gruppo ai fini dell'IVA ed il trattamento delle operazioni che esegue o di cui è destinatario sono del tutto comparabili a quelle di un soggetto passivo con varie filiali.

1.4.7.3. Prestazioni nell'ambito del gruppo.

Atteso che il gruppo IVA è assimilato a un soggetto passivo unico, le operazioni rese al suo interno, ossia le operazioni a titolo oneroso poste in essere tra i singoli membri, devono essere considerate come effettuate dal gruppo per sé stesso.

Si tratta, ad avviso della Commissione, di una delle conseguenze più rilevanti connesse alla costituzione di un gruppo IVA, poiché, tranne talune prestazioni assimilate²², le operazioni a titolo oneroso interne al gruppo IVA sono escluse dal campo di applicazione del tributo. Ne deriva, quindi, come precisa la Comunicazione, che l'opzione per l'IVA di gruppo può anche offrire vantaggi di tesoreria per le imprese,

²² E, segnatamente, quelle previste dagli articoli 16, 18, 26 e 27 della Direttiva n. 112/CE del 2006.

rendendo possibile una notevole ottimizzazione della gestione finanziaria all'interno del Gruppo medesimo.

1.4.7.4. Diritti ed obblighi in caso di formazione e di scioglimento di un gruppo IVA.

Dal momento in cui il gruppo IVA diventa un unico soggetto passivo, diritti ed obblighi dei singoli membri ai fini dell'IVA vengono automaticamente trasferiti al gruppo IVA. Lo stesso avviene quando un soggetto passivo aderisce a un gruppo IVA già esistente.

La Commissione sottolinea che l'articolo 11 non prevede disposizioni relative al periodo di tempo durante il quale un singolo membro deve rimanere membro di un gruppo IVA. Tuttavia, il secondo paragrafo di tale disposizione, nella misura in cui autorizza gli Stati membri ad adottare provvedimenti volti a garantire che non si possano trarre indebiti vantaggi dal regime di IVA di gruppo, viene interpretato dalla medesima Commissione quale norma che consente agli Stati membri di prevedere misure come la fissazione di un periodo minimo di adesione ad un gruppo IVA.

Poiché quest'ultimo è considerato un unico soggetto passivo, che è subentrato nella titolarità dei diritti e degli obblighi facenti capo ai suoi membri ai fini dell'IVA, quando tale gruppo cessa di esistere i diritti e gli obblighi dallo stesso assunti tornano a ricadere sui singoli membri a partire da tale momento.

Contemporaneamente, i soggetti che non fanno più parte del gruppo IVA riacquistano lo status di soggetti passivi individuali. Lo stesso avviene, precisa la Commissione, quando un membro lascia il gruppo.

1.4.8. Il diritto a detrazione di un gruppo IVA

1.4.8.1 Norme in materia di diritto alla detrazione applicabili ad un gruppo IVA.

Da ultimo, la Commissione dedica un'ampia sezione alle regole relative alla detrazione nell'ambito del gruppo IVA.

In primo luogo viene precisato che l'assimilazione del gruppo IVA ad un soggetto passivo unico comporta che il diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte è determinato sulla base delle operazioni effettuate nei confronti dei terzi dal gruppo in quanto tale.

Pertanto, le norme relative all'adeguamento del diritto alla detrazione dovranno essere applicate in modo idoneo, ad esempio, nei casi in cui un soggetto passivo entra a far parte di un gruppo già esistente o lo lascia, o qualora le attività di un membro del gruppo cambino in modo tale che il diritto a detrazione del gruppo debba essere rideterminato.

In proposito la Commissione rammenta che l'articolo 173 della Direttiva al fine di determinare l'importo dell'IVA detraibile, concede agli Stati membri diverse opzioni. Sebbene la regola generale sia quella della detrazione proporzionale ("pro rata") prevista agli articoli 174 e 175, non è escluso il ricorso ad un sistema di imputazione diretta, che meglio rispecchia il reale utilizzo dei beni e dei servizi.

Tali opzioni lasciano tuttavia spazio ad ampie divergenze tra gli Stati membri in ordine ai metodi impiegati per determinare il diritto di detrazione dell'IVA assolta a monte, da cui potrebbero derivare differenze in merito all'importo dell'IVA detraibile nei singoli Stati membri. Ciò soprattutto in considerazione del fatto che non esistono norme comuni per limitare il diritto di detrazione dell'IVA pagata sugli acquisti non aventi carattere strettamente professionale.

1.4.8.2 L'incidenza dell'IVA di gruppo sul diritto a detrazione

La Comunicazione analizza a questo punto quella che viene considerata la conseguenza di maggior rilievo connessa all'introduzione del regime del gruppo IVA, costituita dalla "scomparsa", sotto il profilo dell'IVA, delle operazioni effettuate tra i membri del gruppo medesimo.

Al riguardo la Commissione sottolinea come in presenza di un gruppo i cui membri siano tutti soggetti passivi con diritto a detrazione totale, l'impatto generato dall'adozione di tale istituto sul gettito fiscale risulterebbe neutro per lo Stato membro nel cui territorio opera il gruppo IVA.

Diversamente, qualora un gruppo IVA sia composto anche di soggetti passivi privi del diritto di detrazione ovvero con diritto di detrazione parziale, l'effetto connesso all'introduzione di tale regime sul gettito d'imposta potrebbe non essere più neutro, considerato che l'imposta non detraibile che deve essere versata per operazioni imponibili effettuate da un membro del gruppo a vantaggio di un altro membro non avente diritto o avente soltanto diritto a detrazione parziale risulterebbe persa per l'Erario, poiché le operazioni interne al gruppo sono inesistenti ai fini dell'IVA.

Sotto questo profilo, quindi, il gruppo IVA consente di neutralizzare i costi ai fini del tributo sostenuti per le operazioni poste in essere all'interno del gruppo. Ne discende, evidentemente, che un regime di IVA di gruppo può risultare vantaggioso sotto il profilo finanziario per i gruppi IVA di cui fanno parte membri senza diritto ovvero con diritto a detrazione soltanto parziale.

Tali vantaggi, osserva la Commissione, possono variare a seconda delle modalità di attuazione stabilite dai singoli Stati membri, in particolare per quanto concerne le norme relative al diritto a detrazione. Da ciò consegue la necessità, evidenziata nella Comunicazione, che gli Stati membri provvedano a garantire un'applicazione piena e corretta

della normativa comunitaria che disciplina il diritto alla detrazione dell'imposta all'interno dei gruppi IVA.

1.4.8.3 Necessità di adottare provvedimenti antievasione

In chiusura, la Commissione ribadisce l'importanza della lotta alla frode e all'evasione fiscale, precisando che il secondo paragrafo dell'articolo 11 consente agli Stati membri di adottare i provvedimenti necessari per contrastare tali fenomeni.

Sul punto viene quindi ricordata la sentenza Halifax²³, in cui la Corte ha chiarito che gli Stati membri dispongono dei poteri necessari per lottare contro le pratiche abusive.

La Commissione sottolinea che, ad ogni modo, dall'attuazione dell'opzione di IVA di gruppo non debbano risultare vantaggi indebiti, né svantaggi ingiustificati. Inoltre, alla luce degli obiettivi originali sottesi all'introduzione del regime IVA di gruppo, che deve esser considerata soprattutto una misura di semplificazione, nessun regime fondato su tale opzione deve falsare la concorrenza o compromettere il principio di neutralità fiscale.

Parimenti, occorre evitare situazioni in cui l'opzione in materia di IVA di gruppo venga utilizzata per attrarre le imprese in determinati Stati membri divenendo in tal modo motivo di concorrenza fiscale tra di loro.

Viene quindi ribadita l'opportunità che gli Stati membri si avvalgano della facoltà loro concessa dalla Direttiva Iva e adottino tutti i provvedimenti necessari al fine di evitare l'evasione e l'elusione fiscale, nonché le pratiche abusive, derivanti dall'impiego dei rispettivi regimi nazionali di IVA di gruppo.

²³ Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 21 febbraio 2006, Causa C-255/02, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd/Commissioners of Customs & Excise.

CAPITOLO SECONDO

L'adozione del gruppo IVA da parte degli Stati Membri.

Profili comparatistici

- 2. Premessa**
- 2.1 L'Austria**
- 2.2 Il Belgio**
- 2.3 Cipro**
- 2.4 La Danimarca**
- 2.5 L'Estonia**
- 2.6 La Finlandia**
- 2.7 La Germania**
- 2.8 L'Irlanda**
- 2.9 I Paesi Bassi**
- 2.10 Il Regno Unito**
- 2.11 La repubblica Ceca**
- 2.12 La Romania**
- 2.13 La Slovacchia**
- 2.14 La Spagna**
- 2.15 La Svezia**
- 2.16 L'Ungheria**

2. - Premessa

L'adozione del regime IVA di gruppo risulta ampiamente diffusa negli altri paesi dell'Unione Europea, buona parte dei quali (ben quindici su ventisette) ha fatto ricorso alla facoltà concessa dall'art. 11 della

Direttiva n. 2006/112/CE di introdurre nel proprio ordinamento una disciplina *ad hoc* per regolamentare le operazioni infragruppo.

La libertà con la quale i diversi Stati membri hanno finora interpretato il precetto comunitario ha 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 disponibili, si elencano di seguito i vari paesi dell'Unione che prevedono un regime apposito per il "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.

2.1. - L'Austria

In base alla normativa contenuta nel codice IVA austriaco del 1994 (Umsatzsteuergesetz n. 633 del 1994, UStG), le cc.dd. "unità fiscali" (Organschaft) sono considerate alla stregua di un unico soggetto passivo agli effetti dell'IVA e sono costituite da un gruppo di imprese, stabilite in Austria, tra le quali sussiste un collegamento finanziario, economico e organizzativo.

Più nel dettaglio, il collegamento finanziario sussiste nel caso in cui la quota di partecipazione detenuta dalla capogruppo le consente effettivamente di esercitare il controllo sulla sussidiaria, rilevando a tal fine non tanto la quota di partecipazione, quanto i diritti di voto esercitabili in relazione alla partecipazione detenuta.

Sotto il profilo economico, invece, un'impresa è considerata collegata al gruppo se la sua attività costituisce parte integrante dell'attività complessivamente svolta dalle imprese collegate in un Organschaft; condizione, questa, che risulta integrata nel caso in cui le attività dei singoli membri dell'Organschaft sono tra loro interconnesse o supplementari.

Il collegamento organizzativo, infine, presuppone la capacità della capogruppo di imporre alle sussidiarie il proprio indirizzo e le proprie scelte sul piano gestionale. Affinchè risulti soddisfatto quest'ultimo requisito, tuttavia, non è sufficiente che la capogruppo disponga del potere di nominare e/o destituire i membri del Consiglio di amministrazione della società controllata.

Le transazioni poste in essere tra la capogruppo e le sussidiarie sono considerate operazioni non rilevanti agli effetti dell'IVA e l'imposta assolta a monte dalle sussidiarie può essere recuperata esclusivamente dalla società capogruppo. All'Organschaft infatti è attribuito un unico numero di identificazione IVA²⁴ ed è prevista la presentazione di un'unica dichiarazione IVA da parte della capogruppo, nella quale dovranno essere indicate anche le attività svolte dalle sussidiarie.

2.2. - Il Belgio

La possibilità di costituire le cc.dd. "unità TVA" in Belgio è stata introdotta con il Decreto Reale n. 55 dell'8 marzo 2007²⁵, in vigore dal 1° aprile del medesimo anno, mentre la successiva circolare n. 42 del 9 novembre 2007 ha provveduto a fornire alcuni indirizzi antielusivi oltre

²⁴ Si veda in tal senso l'UStG sez. 2, paragrafo 2, sub paragrafo 2.

²⁵ Cfr. sul punto anche VERHOFSTADT, *Federal policy statement pf 17 October 2006 – section Competition and purchasing power*, www.premier.fgov.be, pp. 6-7.

ad una serie di indicazioni operative in merito alla disciplina IVA applicabile alle unità TVA.

Queste ultime, in particolare, possono essere costituite esclusivamente da soggetti passivi IVA, stabiliti in Belgio, per i quali risultino contestualmente soddisfatte le seguenti condizioni:

- (i) la sussistenza tra i medesimi di una relazione di controllo (connessione di natura finanziaria);
- (ii) l'esistenza di un indirizzo comune tra le rispettive attività, l'organizzazione condivisa di queste ultime e l'assoggettamento al controllo, diretto o indiretto, di un medesimo soggetto (connessione di natura organizzativa);
- (iii) l'esercizio da parte di tutti i soggetti membri dell'unità di attività simili o complementari o, comunque, lo svolgimento da parte di uno dei membri di attività a beneficio degli altri (connessione di natura economica).

Non sono ammesse a far parte dell'unità TVA le holding, le persone fisiche che non sono soggetti IVA ed i soggetti residenti all'estero, mentre è consentito l'ingresso nel gruppo alle stabili organizzazioni in Belgio di soggetti esteri. A ciascun soggetto, tuttavia, è consentita l'adesione ad un solo gruppo IVA.

La sussistenza dei requisiti necessari per aderire ad un unità TVA è presunta nelle ipotesi in cui si verifichi una partecipazione diretta superiore al 50 per cento (salvo che non venga dimostrata l'inesistenza di una connessione organizzativa o economica). In questi casi l'ingresso nel regime IVA di gruppo avviene in maniera automatica e la permanenza in tale regime risulta obbligatoria per almeno tre anni.

Inoltre, qualora il membro di una unità TVA acquisisca una partecipazione diretta, superiore al 50 per cento, in un soggetto che è a sua volta membro di un'altra unità, diviene automaticamente membro di

questa seconda unità (cessando quindi di far parte di quella cui aveva scelto di appartenere), salvo che non attesti la carenza di una connessione economica o organizzativa ovvero altre circostanze in presenza delle quali non può risultare collegato al soggetto nel quale ha acquisito la partecipazione.

Al di fuori delle ipotesi appena descritte, un soggetto entra a far parte di una unità TVA previo esercizio di apposita opzione che rimane vincolante per almeno tre anni.

Sotto il profilo eminentemente operativo, i membri dell'unità devono designare un rappresentante di quest'ultima e provvedere alla sostituzione del medesimo in caso di uscita dall'unità ovvero di perdita della rappresentanza. Sia la nomina del rappresentante che l'eventuale sostituzione, devono essere comunicate all'ufficio IVA territorialmente competente per l'unità TVA e hanno valenza di dichiarazioni di modifica attività.

Ai fini della costituzione dell'unità TVA, il rappresentante è tenuto a depositare richiesta motivata presso l'ufficio IVA cui appartiene, in nome e per conto di tutti i membri e, nell'ambito di questa, ha la facoltà di chiedere l'esclusione dall'unità di uno o più membri. Tale richiesta vale come una dichiarazione di inizio attività, tant'è che a seguito della sua presentazione all'unità TVA costituita viene attribuito un numero di identificazione IVA²⁶. Entro un mese dall'inoltro della richiesta, l'ufficio deve comunicare con decisione motivata l'eventuale rifiuto ovvero il rifiuto di escludere alcuni membri.

Ove non provveda in tal senso, il gruppo di imprese sarà considerato un'unità TVA decorso un mese dalla domanda del rappresentante.

²⁶ I singoli componenti, a loro volta, hanno un proprio numero di partita IVA, attribuito esclusivamente per questioni pratiche ed utilizzabile solo in alcune condizioni specifiche, che costituisce un sottonumero del numero dell'unità.

Apposita richiesta dovrà peraltro essere inoltrata dal rappresentante all'ufficio competente anche nel caso di ingresso in una unità preesistente (salvo il caso appena descritto di ingresso automatico); tale richiesta, in particolare, varrà come comunicazione di modifica attività e risulterà vincolante per almeno tre anni. Anche in questa ipotesi la richiesta si intenderà accettata qualora decorrano trenta giorni dalla sua presentazione senza che l'ufficio esprima parere negativo. Contestualmente alla richiesta presentata dal rappresentante dell'unità, anche il soggetto che entra a far parte di quest'ultimo dovrà darne formale comunicazione al proprio ufficio IVA territorialmente competente.

La cessazione dell'unità TVA può avvenire o per scelta dei suoi membri o per venir meno dei requisiti richiesti ai fini della sua costituzione; in ogni caso, la cessazione dovrà essere comunicata all'ufficio mediante una denuncia di cessazione attività e sarà efficace decorsi trenta giorni dalla sua presentazione. In caso di cessazione, inoltre, ciascun membro dell'unità dovrà darne immediata comunicazione al proprio ufficio Iva territorialmente competente. Diversamente, qualora sia un singolo membro a decidere di fuoriuscire dall'unità (che dunque continua ad esistere), il rappresentante è tenuto a darne comunicazione all'ufficio competente entro 30 giorni e il membro uscente, a sua volta, deve provvedere ad analoga comunicazione nei confronti del proprio ufficio.

Agli effetti dell'Iva l'unità viene considerata come un unico soggetto passivo, che subentra ai propri membri nella titolarità di tutti i diritti ed obblighi facenti capo a questi ultimi; al momento della sua cessazione, saranno invece i singoli membri a sostituirsi all'unità in tutti i suoi diritti e doveri.

In ogni caso, a carico dei membri dell'unità è prevista una responsabilità solidale con quest'ultima per le obbligazioni facenti capo all'unità medesima.

Tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi poste in essere all'interno dell'unità sono considerate irrilevanti ai fini del tributo, essendo escluse dal suo campo di applicazione, mentre le operazioni effettuate nei confronti dei terzi risultano come se fossero rese dall'unità TVA.

Con riguardo alle cessioni di beni e prestazioni di servizi soggette ad un particolare regime in funzione delle caratteristiche proprie del soggetto che le effettua, affinché possa trovare applicazione il regime speciale è necessario che tali caratteristiche risultino sussistenti in capo all'unità TVA. Ne discende, pertanto, che qualora tutti i membri dell'unità non siano tenuti all'adempimento degli obblighi in materia di Iva, anche l'unità non lo sarà; per contro, nel caso in cui un soggetto che non era tenuto all'assolvimento degli obblighi Iva entri a far parte di una unità i cui membri siano, viceversa, in regime ordinario, anche l'attività svolta dal predetto membro sarà in regime ordinario.

Con specifico riferimento, infine, all'individuazione del regime di detraibilità dell'Iva assolta a monte, si osserva che nel caso in cui l'attività esercitata dai singoli componenti dell'unità consiste unicamente in operazioni imponibili, l'unità non subirà alcuna limitazione nella detrazione dell'Iva e sarà legittimata a detrarre tutta l'imposta assolta anche in relazione alle operazioni poste in essere all'interno del gruppo, atteso che queste ultime sono irrilevanti ai fini del tributo, ancorchè siano operazioni esenti per natura.

Qualora, diversamente, i membri dell'unità effettuino, nei confronti di soggetti terzi, sia operazioni imponibili che esenti, l'unità

dovrà determinare il proprio pro rata di detraibilità sulla base della tipologia di operazioni rese dai suoi componenti.

2.3. - Cipro

L'art. 32 della Legge Iva della repubblica di Cipro (legge n. 95 del 2000) accorda la possibilità di registrare un gruppo Iva nel territorio dello Stato. Più nel dettaglio, due o più persone giuridiche, stabilite a Cipro, possono scegliere di essere considerate come membri di un gruppo nel caso in cui risultino integrate una o più delle seguenti condizioni:

- (i) uno dei membri del gruppo esercita il controllo (così come definito dalle rispettive norme di diritto societario) sugli altri;
- (ii) un unico soggetto terzo (sia esso persona fisica o giuridica) controlla tutti i membri;
- (iii) due o più soggetti che gestiscono un'attività in *partnership* controllano tutti i membri.

La registrazione del gruppo Iva avviene su richiesta del rappresentante del gruppo o dei soggetti che controllano il gruppo e deve essere effettuata novanta giorni prima della data a partire dalla quale la costituzione del gruppo acquista efficacia.

Nel caso in cui venga registrato un gruppo Iva, tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese a soggetti terzi si considerano poste in essere dal rappresentante del gruppo, mentre le operazioni infragruppo risultano irrilevanti agli effetti dell'Iva.

2.4. - La Danimarca

Anche la Danimarca si è avvalsa della facoltà concessa dall'art. 11 della Direttiva 2006/112/CE, introducendo il regime Iva di gruppo. Tale istituto, in particolare, è previsto dal VAT Act 14 ottobre 2005, n. 966,

sez. 47, che ha sancito alcune peculiari condizioni di tipo soggettivo per la partecipazione al gruppo.

Più nel dettaglio, la registrazione come gruppo Iva può essere richiesta, in linea di principio, dalle società stabilite in Danimarca che sono considerate soggetti passivi agli effetti dell'Iva.

L'adesione al gruppo è consentita anche alle stabili organizzazioni in Danimarca di società estere, mentre tale possibilità è esclusa per le stabili organizzazioni all'estero di società danesi.

E' ammessa, tuttavia, la costituzione di gruppi Iva cui partecipano anche imprese che non sono considerate soggetti passivi ai fini del tributo, a condizione che al gruppo partecipi anche la società controllante, che dovrà possedere una partecipazione totalitaria (diretta o indiretta) nelle altre società che partecipano al gruppo.

Parimenti, è espressamente consentito anche alle *holding*, che non svolgendo alcuna attività commerciale non costituiscono soggetti passivi ai fini dell'Iva, di entrare a far parte di un gruppo Iva.

Tutte le operazioni effettuate tra i membri del gruppo sono irrilevanti ai fini del tributo e, a seguito, della registrazione del gruppo medesimo, ciascun componente diviene solidalmente responsabile con quest'ultimo per il versamento dell'Iva dovuta all'erario, in ordine alle operazioni poste in essere nei confronti dei terzi.

2.5. - L'Estonia

La registrazione come unico soggetto imponibile ai fini Iva è prevista dal paragrafo 26 del VAT Act estone del 10 dicembre 2003 (RT I 2003, 82, 554).

In particolare, tale disposizione accorda all'Amministrazione finanziaria, previa esplicita richiesta in tal senso da parte delle società interessate, la possibilità di registrare come unico soggetto Iva l'insieme

di soggetti costituito dalla capogruppo e dalle sue sussidiarie, così come individuate dal rispettivo codice di diritto commerciale.

A tal riguardo è altresì espressamente previsto che i membri del gruppo siano tutte società residenti in Estonia, che esercitano la propria attività nel territorio dello Stato e che ciascun soggetto passivo è legittimato a partecipare ad un solo gruppo Iva.

La norma in esame dispone inoltre che ai fini della registrazione come gruppo IVA è necessario che tutti i membri siano tra loro connessi da un vincolo economico ed organizzativo e che almeno uno di essi detenga una partecipazione superiore al 50 per cento del capitale sociale degli altri soggetti (o dei diritti di voto esercitabili), ovvero che tali soggetti siano tra loro collegati sulla base di un contratto di *franchising*.

Il gruppo Iva deve nominare fra i propri membri un rappresentante sul quale graverà l'obbligo di presentare la dichiarazione Iva relativamente all'attività svolta dal gruppo, così come eventuali istanze di rimborso dell'imposta a credito. Ciascun componente del gruppo è solidalmente responsabile nei confronti dell'erario per il versamento dell'Iva dovuta dal gruppo medesimo.

In base alla disciplina vigente fino al 31 dicembre 2009²⁷ le cessioni di beni e le prestazioni di servizi erano considerate irrilevanti agli effetti dell'Iva solo a condizione che gli stessi beni e servizi fossero utilizzati internamente, nell'esclusivo interesse del soggetto acquirente. Per contro, in base alla normativa attualmente in vigore le operazioni rese all'interno del gruppo sono considerate *tout court* escluse dal campo applicativo del tributo, a prescindere dal rispetto di qualsivoglia condizione, e non sono conseguentemente soggette all'obbligo di fatturazione.

²⁷ Cfr. il paragrafo 4, sub –paragrafo 5 del VAT Act 2003, anteriormente alle modifiche apportate dalla Legge 4 dicembre 2008 – RT I 2008, 58, 324, aventi efficacia a partire dal 1° gennaio 2010.

Le prestazioni poste in essere da ciascun componente del gruppo nei confronti di soggetti terzi sono considerate operazioni rese dal gruppo medesimo mentre quelle effettuate verso le proprie stabili organizzazioni situate all'estero sono considerate come operazioni rese nei confronti di soggetti terzi.

2.6. - La Finlandia

La possibilità di ottenere la registrazione come unico soggetto passivo Iva è prevista dagli articoli 13.a e 13.b del VAT Act finlandese (n. 1501/1993)²⁸.

La facoltà di accedere a tale regime, tuttavia, è concessa esclusivamente alle seguenti categorie di soggetti, a prescindere dal fatto che siano o meno soggetti passivi Iva:

- (i) imprese che esercitano in via principale attività nel settore finanziario o assicurativo;
- (ii) società holding operanti nel settore creditizio o capogruppo di un gruppo assicurativo;
- (iii) imprese sulle quali i soggetti di cui alle lettere precedenti esercitano un controllo diretto o indiretto.

Sono legittimate ad aderire ad un gruppo Iva esclusivamente le imprese domiciliate o stabilite in Finlandia, tra le quali sussista un vincolo economico, finanziario o organizzativo. Ciascun soggetto è ammesso a partecipare ad un solo gruppo Iva.

Anche in tale paese è prevista l'elezione, all'interno del gruppo, di un proprio rappresentante, cui spetta l'obbligo di presentare la dichiarazione Iva nonché la tenuta della contabilità del gruppo.

²⁸ Tale documentazione è reperibile alla pagina: http://www.v.fi./vm/en/04_publications_and_documents/01_publications/075_taxation/20090504taxati26547/name.jsp.

Analogamente a quanto osservato per gli altri Stati membri che hanno introdotto l'istituto in esame, infine, alla registrazione del gruppo come unico soggetto passivo Iva consegue l'irrilevanza, ai fini del tributo, di tutte le operazioni poste in essere all'interno del gruppo medesimo.

2.7. - La Germania

In base alla normativa tedesca di riferimento²⁹, ai fini della costituzione di un gruppo IVA è necessario che tra i singoli membri sussista un collegamento di natura economica, finanziaria e organizzativa; quest'ultimo, in particolare, risulta integrato qualora la capogruppo (Organtraeger) sia in grado di governare i processi decisionali delle sue sussidiarie (Organgesellschaften).

Il riconoscimento dello *status* di unico soggetto passivo ai fini dell'Iva consegue in modo automatico al verificarsi di tali condizioni e permane fintanto che le stesse rimangono effettive.

In tal caso, la società controllante è considerata come l'unico soggetto passivo agli effetti dell'Iva e ad essa compete l'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale con riguardo alle operazioni effettuate da tutti i membri del gruppo nei confronti dei terzi, nonché tutti gli altri adempimenti in materia di Iva.

Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi poste in essere all'interno del gruppo sono escluse dal campo di applicazione del tributo.

2.8. - L'Irlanda

²⁹ Tale documentazione può essere visionata sul sito istituzionale: http://www.steuerliches-info-center.de/en/003_menu_links/002_ISt/008_umsatz/083_ust_Organschaft/index.php

La Sez. 8, paragrafo 8 della normativa Iva irlandese (VAT Act 1972)³⁰ riconosce all'Amministrazione finanziaria la facoltà di considerare come unico soggetto d'imposta un insieme di imprese stabilite nel territorio dello Stato, strettamente correlate tra loro da vincoli finanziari economici e organizzativi, purchè tale riconoscimento avvenga nell'interesse di una gestione efficiente e non generi una riduzione del gettito erariale.

Il collegamento economico che deve intercorrere tra i membri del gruppo presuppone che i singoli membri svolgano un'attività commerciale comune o comunque attività simili, in modo tale che il gruppo possa essere considerato come un'unità economica coerente.

Ai fini della costituzione di un gruppo Iva è altresì necessario che la proprietà o il controllo del gruppo sia in comune tra i suoi componenti; ove non ricorra tale condizione, il soggetto "di controllo comune" del gruppo dovrebbe disporre in via alternativa:

- (i) di almeno il 50 per cento del capitale azionario emesso da ciascun membro del gruppo;
- (ii) di almeno il 50 per cento dei diritti di voto di ogni membro del gruppo;
- (iii) del potere di nominare la metà o più dei membri del Consiglio di amministrazione di ciascun soggetto appartenente al gruppo.

All'Amministrazione finanziaria, in ogni caso, è accordata la facoltà di considerare validi ai fini della costituzione del gruppo Iva anche altri livelli di controllo direzionale, analoghi ai precedenti.

Possono aderire a un gruppo Iva esclusivamente i soggetti passivi dell'imposta; le holding, tuttavia, devono obbligatoriamente entrare a far parte del gruppo costituito dalle rispettive controllanti, ancorchè le stesse non siano considerate soggetti passivi in base alla legislazione nazionale.

³⁰ Normativa reperibile sul sito <http://revenue.ie/en/about/foi/s16/vat/chpt-09/index.html>.

Le operazioni rese all'interno del gruppo sono, in linea generale, irrilevanti ai fini del tributo e, conseguentemente, non assoggettate agli obblighi di fatturazione, fatta eccezione per alcune operazioni connesse ai beni immobili.

2.9. - I Paesi Bassi

In base alla normativa Iva dei Paesi Bassi (Wet OB 1968)³¹ è possibile procedere alla costituzione di un gruppo IVA tra due o più soggetti passivi che siano collegati da vincoli economici, organizzativi o finanziari. In tal caso, l'autorità fiscale olandese può decidere, di propria iniziativa ovvero su richiesta degli interessati, di considerare tali soggetti alla stregua di un unico soggetto passivo Iva.

Possono aderire ad un gruppo Iva sia soggetti stabiliti in Olanda sia entità estere che abbiano in Olanda una stabile organizzazione, a condizione che siano soggetti passivi ai fini dell'imposta.

Ne discende, pertanto, che le società holding, non svolgendo alcuna attività commerciale propria, non sono ammesse – in linea di principio – a partecipare ad un gruppo Iva costituito secondo la normativa olandese. Tuttavia, le autorità fiscali locali possono autorizzare, a determinate condizioni, l'ingresso delle holding nel gruppo Iva.

Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate all'interno del gruppo sono irrilevanti ai fini del tributo, mentre per il pagamento dell'imposta dovuta in ordine alle operazioni poste in essere nei confronti dei terzi i singoli componenti sono solidalmente responsabili per tutto il periodo di esistenza del gruppo medesimo.

³¹ Il testo del VAT Act olandese è reperibile alla seguente pagina: http://www.st-ab.nl/wetten/0677_Wet_op_de_omzetbelasting_1968_Wet_OB.htm.

2.10. - Il Regno Unito

La possibilità di ottenere la registrazione come unico soggetto passivo ai fini Iva è concessa dal VAT Act 1994³² a due o più imprese residenti in Inghilterra, ovvero ad imprese estere che abbiano in Inghilterra una stabile organizzazione, qualora si verifichi una delle seguenti condizioni:

- (i) un'impresa esercita il controllo sulle altre;
- (ii) uno stesso soggetto (sia esso persona fisica o giuridica) esercita il controllo su tutti i componenti del gruppo;
- (iii) due o più soggetti esercitano, in partnership, il controllo su tutti i componenti del gruppo.

Ai fini del riconoscimento di un gruppo Iva una persona giuridica si considera controllante di un'altra in base alle previsioni statutarie ovvero se tale controllo sussiste in conformità alle regole stabilite alla sez. 76 del Companies Act 1985. Analoghi criteri devono essere adottati anche nell'ipotesi in cui una o più persone fisiche esercitano il controllo su una persona giuridica.

Le attività svolte nei confronti dei terzi si considerano effettuate dal rappresentante del gruppo e tutti i componenti sono solidalmente responsabili con il rappresentante per il pagamento dell'Iva da questo dovuta.

Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi poste in essere tra i membri del gruppo si considerano escluse dal campo applicativo del tributo, comprese quelle effettuate nei confronti di società estere appartenenti al gruppo medesimo. Le società estere con stabili organizzazioni nel Regno Unito, infatti, sono considerate appartenenti al gruppo al pari di queste ultime; ne discende, quindi, che tutte le

³² In particolare, tale facoltà è espressamente prevista nella Section 43 del Value Added Tax Act 1994, Chapter c. 23., il cui testo è reperibile alla pagina: <http://www.uk-value-added-tax-act-1994.co.uk/s-2>.

operazioni effettuate tra i membri del gruppo stabiliti nel Regno Unito e qualunque filiale della società residente all'estero, ovunque questa sia ubicata, sono irrilevanti ai fini dell'Iva.

A fronte di tale ampliamento della nozione di gruppo, la normativa inglese prevede, tra l'altro, l'applicazione di un particolare regime di *reverse charge* infragruppo per una serie di operazioni nel cui ambito rientrano anche le prestazioni di servizi bancari, finanziari ed assicurativi.

2.11. - La Repubblica Ceca

L'applicabilità del regime Iva di gruppo nella Repubblica Ceca è stata prevista nell'ambito di una più ampia riforma fiscale, introdotta dal Public Finance Stabilization Act (n. 261 del 2007), e di fatto tale istituto risulta operativo da 1° gennaio 2009.

A partire da tale data, infatti, in ottemperanza alle modifiche apportate dal citato Public Finance Stabilization Act alla disciplina Iva vigente nella Repubblica Ceca (e prevista, segnatamente, dagli articoli 5a, 95a e 106a del VAC Act n. 235 del 2004³³) un insieme di “società collegate” tra loro può essere registrato come un gruppo Iva, purchè si tratti di società stabilite nel territorio della Repubblica; sono altresì ammesse a partecipare al gruppo anche le stabili organizzazioni di società non residenti (ma non queste ultime).

Il collegamento tra imprese necessario ai fini della costituzione del gruppo Iva sussiste quando almeno una di esse disponga (i) di una partecipazione, diretta o indiretta, al capitale sociale delle altre ovvero (ii) di una percentuale dei diritti di voto che siano almeno pari al 40 per cento.

³³ Le principali disposizioni del VAT Act vigente nella Repubblica Ceca sono riassunte nel seguente sito: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA98423-6D561B23/cds/xsl/internationaltaxaffairs8648.html?year=0>

In alternativa, il gruppo Iva può essere costituito anche da un gruppo di imprese gestite dalla stessa persona fisica. Ciascun soggetto, in ogni caso, è legittimato a partecipare ad un solo gruppo Iva.

E' prevista la nomina di un rappresentante del gruppo, cui compete la rappresentanza dello stesso nei rapporti con le autorità fiscali; tutti i membri del gruppo, a loro volta, sono solidalmente responsabili per le obbligazioni ai fini Iva poste a carico del gruppo medesimo.

In conseguenza del riconoscimento di una soggettività passiva unitaria a tale istituto, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese all'interno del gruppo sono considerate escluse dal campo applicativo del tributo.

2.12. - La Romania

La possibilità di costituire un gruppo Iva è stata introdotta in Romania a partire dal 2007; la normativa di riferimento, tuttavia, sebbene formalmente ispirata a quella comunitaria, diverge da quest'ultima sotto il profilo sostanziale nella misura in cui gli effetti di tale istituto appaiono circoscritti alla compensazione tra i crediti e i debiti Iva riferibili alle singole società che ne fanno parte, in modo non dissimile da quanto previsto nell'art. 73 del d.P.R. n. 633 del 1972³⁴.

Se ne trae conferma, infatti, dalla circostanza – evidenziata nella nota metodologica da applicare all'art. 127 del VAT Act n. 571 del 2003³⁵ – secondo cui le cessioni di beni e prestazioni di servizi infragrupo continuano ad essere considerate rilevanti agli effetti dell'IVA, al pari di quelle poste in essere verso soggetti terzi.

³⁴ Sul quale vedi *infra* Capitolo III, paragrafo 3.2.

³⁵ Tale disposizione, in particolare, è reperibile in lingua originale alla pagina: <http://codfiscal.net/art-127-personae-impozabile-si-activitatea-economica/>; mentre la nota metodologica da applicare all'interpretazione di tale norma può essere visionata alla pagina: http://avocatnet.ro/content/artiche/id_17877/Norme-de-aplicare-a-Codului-Fiscal-in-2010-publicate-in-Monitorul-Oficial.html.

2.13. - La Slovacchia

La disciplina dell'Iva di gruppo è stata recentemente introdotta anche in Slovacchia a far data dal 1° aprile 2009, a seguito di una modifica apportata alla normativa Iva ivi vigente (VAT Act n. 222 del 2004³⁶).

La registrazione come unico soggetto passivo può essere quindi richiesta da un gruppo di imprese, stabilite in Slovacchia, fra le quali intercorre un collegamento di natura finanziaria, economica e organizzativa.

I gruppi che hanno presentato domanda entro il 31 ottobre 2009, sono stati registrati come gruppo Iva con decorrenza dal 1° gennaio 2010.

Il predetto vincolo finanziario, economico ed organizzativo può ritenersi sussistente qualora ricorrano le seguenti condizioni:

- (i) esistenza di un rapporto di controllo tra i membri del gruppo, così come definito dal codice commerciale della Slovacchia (Act n. 513 del 1991);
- (ii) esercizio, da parte dei membri del gruppo, di attività principali tra loro connesse, complementari o finalizzate al perseguimento di un medesimo obiettivo economico;
- (iii) partecipazione, da parte di uno stesso soggetto, alla gestione di controllo degli altri componenti del gruppo.

Con specifico riguardo ai requisiti di natura soggettiva, è altresì previsto che le stabili organizzazioni all'estero di membri del gruppo

³⁶ Tale normativa può essere reperita ai seguenti indirizzi: http://www.finance.gov.sk/en/Components/CategoryDocuments/s_LoadDocument.aspx?categoryId=546&documentId=285; <http://www.finance.gov.sk/en/Default.aspx?CatID=34>

IVA non siano ammesse a prendervi parte e, in ogni caso, ciascun soggetto può aderire ad un solo gruppo Iva.

A seguito dell'avvenuta registrazione, al gruppo viene attribuito un codice identificativo che sostituisce i codici precedentemente attribuiti ai singoli componenti (la cui validità, infatti, cessa contestualmente all'attribuzione del nuovo codice identificativo del gruppo). A decorrere dallo stesso momento, inoltre, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese all'interno del gruppo, si considerano irrilevanti agli effetti dell'Iva.

Le fatture emesse in relazione alle operazioni effettuate dai membri del gruppo nei confronti dei terzi devono recare l'indicazione del codice identificativo del gruppo unitamente all'indirizzo della sede del soggetto che ha effettuato la prestazione (secondo le previsioni contenute negli articoli 71, 72 e 73 del VAT Act n. 222 del 2004). Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese all'interno del gruppo, invece, i singoli membri sono obbligati a tenere una contabilità separata (in ottemperanza alle disposizioni dell'art. 70 del citato VAT Act).

Successivamente all'avvenuta registrazione, tutti i diritti ed obblighi derivanti dall'applicazione dell'Iva e facenti capo ai singoli componenti sono trasferiti al gruppo, mentre ciascun membro diviene solidalmente responsabile per le obbligazioni relative al tributo, per tutti i periodi d'imposta di permanenza all'interno del gruppo.

Il rappresentante nominato dal gruppo è tenuto a dare tempestiva comunicazione alle autorità fiscali sia dell'ingresso di nuovi membri all'interno del medesimo, sia dell'eventuale fuoriuscita di soggetti che vi facevano parte a seguito della perdita dei requisiti necessari per restarvi.

2.14. - La Spagna

Il regime dell'Iva di gruppo ("Regimen Especial del Grupo de Entidades") è stato introdotto dalla legge n. 36 del 29 novembre 2006, che ha inserito un nuovo capitolo nella Legge Iva³⁷.

Il "grupo de entidades" può essere costituito sia da imprese che da professionisti a condizione che siano stabiliti in Spagna e tenendo conto che ciascun soggetto è ammesso a partecipare ad un solo gruppo.

Nell'ambito del "grupo de entidades" è considerata entità dominante quella che soddisfa i seguenti requisiti:

- (i) è dotata di personalità giuridica (le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato possono essere considerate entità dominanti delle sussidiarie di cui detengono partecipazioni purchè soddisfino tutti gli altri requisiti);
- (ii) detiene per almeno un anno una partecipazione, diretta o indiretta, nel capitale sociale delle altre entità in misura superiore al 50 per cento;
- (iii) non risulta sussidiaria di alcuna altra entità stabilita nel territorio dello Stato che abbia a sua volta i requisiti necessari per essere considerata dominante.

Ove ricorrano le delineate condizioni, la registrazione del gruppo avviene su richiesta dei soggetti interessati. L'opzione per il regime in esame ha una durata minima di tre anni e si intende tacitamente prorogata (anche la proroga ha efficacia triennale), salvo rinuncia espressa.

Qualora, a seguito dell'avvenuta costituzione del "grupo de entidades", esso acquisisca una partecipazione in un'altra società, quest'ultima entrerà a far parte del gruppo a condizione che sussistano i

³⁷ Si tratta, in particolare, del Capitolo IX, articoli da 163 *quiquies* a 163 *nonies*, aggiunto al Titolo IX della Legge n. 37 del 28 dicembre 1992.

requisiti sopra evidenziati, con effetti a decorrere dall'anno solare successivo a quello nel corso del quale è stata acquisita la quota partecipativa. Ove si tratti di società di nuova costituzione, l'adesione al gruppo si produce sin dal momento della sua costituzione, purchè ricorrano i presupposti di legge. Correlativamente, qualora una società controllata cessi di essere tale, fuoriesce dal gruppo a decorrere dal periodo in cui si verifica tale circostanza.

Alla società capogruppo compete la rappresentanza del gruppo dinnanzi alle autorità fiscali, oltre all'adempimento di tutti gli obblighi formali e sostanziali posti a carico del gruppo dalla normativa Iva. Tutti i singoli membri, a loro volta, sono solidalmente responsabili per le obbligazioni connesse all'applicazione del regime in esame.

Sotto il profilo sostanziale occorre notare che la normativa spagnola non ha recepito appieno il principio dell'attribuzione al gruppo di una soggettività passiva unitaria con conseguente irrilevanza ai fini Iva delle operazioni infragruppo, distinguendosi dunque, sotto questo profilo, da quella di altri paesi dell'Unione.

Tuttavia, sono stati introdotti alcuni meccanismi in grado di rendere il regime in commento particolarmente appetibile per le imprese che esercitano prevalentemente attività esenti e che, al pari di quelle operanti nel settore bancario, hanno una percentuale di detraibilità estremamente ridotta se non addirittura pari a zero.

In particolare è previsto che:

- (i) la base imponibile delle operazioni rese all'interno del gruppo corrisponde al costo del bene ceduto o del servizio utilizzato, in via diretta o indiretta, nella realizzazione di tali operazioni, relativamente alle quali è stata assolta l'Iva;
- (ii) le operazioni infragruppo confluiscono in un'attività separata rispetto a quella svolta nei confronti dei terzi;

- (iii) l'Iva assolta per gli acquisti di beni e servizi nell'ambito del gruppo è integralmente detraibile, a condizione che tali beni e servizi siano utilizzati per la realizzazione di operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione;
- (iv) l'esercizio dell'opzione per tale regime consente di derogare al regime ordinario dell'esenzione (e, conseguentemente, anche al regime previsto per le operazioni finanziarie ed assicurative).

2.15. - La Svezia

In base alla normativa di riferimento applicabile in Svezia³⁸, la costituzione di un gruppo Iva è consentita unicamente per le società che operano nel settore finanziario ed assicurativo, che siano stabilite nel territorio dello Stato.

In particolare, sono ammesse a costituire un gruppo Iva i seguenti soggetti:

- (i) le imprese sottoposte al controllo dell'organo di vigilanza finanziaria svedese (Finansinspektionen);
- (ii) le imprese il cui obiettivo primario è quello di fornire beni o servizi alle imprese di cui alla lettera precedente;
- (iii) le imprese commissionarie (mandatarie senza rappresentanza), o le principali società in una struttura commissionaria (secondo le disposizioni previste in materia di imposte dirette).

E' altresì necessario, ai fini della costituzione del gruppo Iva, che tra i soggetti sopra indicati sia riscontrabile un vincolo di carattere economico, finanziario e assicurativo.

In particolare, il vincolo finanziario risulta integrato in presenza di una reciproca partecipazione al capitale sociale dei membri del gruppo, ovvero quando una società madre dispone di oltre la metà dei diritti di

³⁸ Cfr. il Capitolo 6 bis del VAT Act 1994 – SFS 1994: 200.

voto esercitabili nell'assemblea della società figlia. Ove si tratti di strutture commissionarie, la partecipazione reciproca deve essere almeno pari al 90 per cento.

Il vincolo economico, invece, è rinvenibile quando vi è un continuo scambio di beni e servizi fra i componenti del gruppo, di modo tale che tale cooperazione consenta di creare tra questi soggetti un rapporto di complementarietà.

Il vincolo organizzativo, infine, si configura ove i membri del gruppo condividano le funzioni gestionali.

La registrazione del gruppo avviene, previa specifica richiesta degli interessati, ad opera delle autorità fiscali e consente di considerare il gruppo alla stregua di un soggetto passivo unitario; conseguentemente, tutte le operazioni rese tra i suoi membri sono escluse dal campo di applicazione dell'Iva.

2.16. - L' Ungheria

Con provvedimento n. 127 del 2007³⁹, è stato introdotto in Ungheria un nuovo codice Iva, che ha apportato modifiche anche al regime del gruppo Iva, peraltro già in vigore dal 2004. Tali modifiche, in particolare, hanno inteso rimuovere le limitazioni soggettive previste dalla disciplina previgente, in base alla quale erano ammesse a costituire un gruppo Iva unicamente le imprese operanti nel settore finanziario ed assicurativo.

In base all'attuale normativa, pertanto, possono costituire un gruppo Iva tutti i soggetti passivi stabiliti in Ungheria che sono collegati tra loro. A tal fine occorre chiedere apposita autorizzazione alle autorità

³⁹ Cfr. la Legge CXXVII del 2007 sull'IVA (Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII törvény) entrata in vigore il 1° gennaio 2008. Il testo del provvedimento normativo è reperibile alla seguente pagina: http://net.jogtar.hu/jr/gen/hjegy_doc.cgi?docid=A0700127.TV.

fiscali competenti. Ciascun soggetto, inoltre, è ammesso a partecipare ad un solo gruppo Iva.

A seguito dell'avvenuta registrazione, al gruppo viene attribuito un unico numero di identificazione ed esso viene considerato come un soggetto passivo unitario. Conseguentemente, tutte le operazioni rese all'interno del gruppo (e non più, dunque, solo quelle relative a prestazioni di servizi esenti, come stabilito dalla previgente disciplina) sono irrilevanti ai fini dell'Iva.

2.17 - Procedure di infrazione avviate dalla Commissione Europea

A seguito dell'avvenuta pubblicazione della Comunicazione recante le cc.dd. "linee guida" sulla costituzione del gruppo Iva, avvenuta il 2 luglio 2009, su cui ci siamo sopra soffermati, la Commissione Europea ha reputato opportuno verificare la conformità alle indicazioni fornite nell'ambito del predetto documento delle disposizioni adottate in materia di Iva di gruppo dai singoli Stati membri che hanno recepito tale istituto nelle rispettive legislazioni nazionali.

In esito all'espletamento di tale verifica, la Commissione ha quindi avviato ben otto procedure di infrazione nei confronti dei seguenti Stati: Svezia (procedura n. 2008/2144), Finlandia (procedura n. 2008/2143), Irlanda (procedura n. 2008/2141), Paesi Bassi (procedura n. 2004/4719), Spagna (procedura n. 2008/2142), Danimarca (procedura n. 2008/2147), Repubblica Ceca (procedura n. 2008/2146) e Gran Bretagna (procedura n. 2008/2145).

Le principali eccezioni contestate agli Stati membri interessati dalle procedure di infrazioni possono essere sintetizzate come segue:

- a) la disciplina del gruppo Iva recata dall'art. 11 della Direttiva 2006/112/CE non consente di circoscrivere l'applicabilità del

regime Iva di gruppo ai soggetti operanti nel settore finanziario e assicurativo (come previsto dalle normative vigenti in Svezia e in Finlandia);

- b) il citato art. 11 della Direttiva 2006/112/CE non ammette la partecipazione al gruppo Iva anche di entità che non godono dello *status* di soggetti passivi d'imposta (come invece consentito dai regimi previsti in Finlandia, Irlanda, Paesi Bassi, Spagna, Danimarca, Repubblica Ceca e Inghilterra)
- c) il mancato rispetto della preventiva consultazione del Comitato Iva in ordine all'intenzione di introdurre il regime Iva di gruppo (come accaduto nei Paesi Bassi).

Come rilevato nel comunicato del 20 novembre 2009, la Commissione Europea ha formalmente richiesto ai predetti Stati nei confronti dei quali ha avviato la procedura di infrazione, di modificare le rispettive legislazioni con riguardo all'applicazione del regime Iva di gruppo, conformemente alle linee guida dalla stessa precedentemente emanate.

Tale richiesta, resa in forma di parere motivato, rappresenta la seconda fase della procedura di infrazione prevista dall'art. 226 del Trattato. Poiché, peraltro, tali Stati non hanno provveduto ad uniformarsi alle indicazioni fornite dalla Commissione, sono stati deferiti alla Corte di Giustizia delle Comunità europee⁴⁰.

⁴⁰ Si rammenta a tale proposito che la procedura di infrazione si articola in tre fasi: la messa in mora, il parere motivato e il deferimento alla Corte di Giustizia. La prima fase assume la forma di una richiesta formale di informazioni al fine di verificare la fattispecie "indagata" ed ha carattere riservato, diversamente dal parere motivato che, invece, ha carattere pubblico, nel senso che la Commissione generalmente né dà notizia attraverso appositi comunicati stampa. La terza fase consiste invece nel deferimento della questione alla Corte di Giustizia, tramite il quale si apre la Procedura contenziosa. Va segnalato, al riguardo, che la Commissione dispone di un potere discrezionale in ordine alla decisione di sottoporre il caso alla Corte di Giustizia, anche relativamente al momento in cui iniziare l'azione.

CAPITOLO TERZO

La normativa nazionale in materia di Iva di gruppo

- 3.1 Il recepimento nell'ordinamento italiano della disciplina comunitaria relativa al regime Iva di gruppo.**
 - 3.1.1 L'art. 73 del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 e il D.M. 13 dicembre 1979.**
 - 3.1.2 La solidarietà passiva delle singole società prevista dall'art. 6 del D.M. 13 dicembre 1979 in rapporto con l'assenza di soggettività passiva, di capacità contributiva collettiva e di autonomia patrimoniale del gruppo. Diverse ipotesi ricostruttive.**
 - 3.1.3 Cenni agli aspetti processualistici.**
 - 3.1.4 Conclusioni.**
- 3.2. La compatibilità della disciplina italiana relativa al c.d. "Gruppo Iva" con i principi generali del diritto comunitario secondo l'orientamento della Corte di Giustizia delle Comunità Europee.**
 - 3.2.1. Limiti interni per l'accesso alla procedura Iva di gruppo e conformità della normativa nazionale con i principi comunitari.**
- 3.3. Il regime di esenzione Iva delle prestazioni di servizi infragruppo di cui all'art. 6 della Legge 13 maggio 1999, n. 133.**
 - 3.3.1. Condizioni soggettive.**
 - 3.3.2. Condizioni oggettive.**
- 3.4. Il 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.

3.4.1. Ambito soggettivo di applicazione del nuovo regime.

3.4.1.1. I soggetti che rendono le prestazioni esenti.

3.4.1.2. Il requisito della percentuale di detrazione.

3.4.2. Ambito oggettivo di applicazione della norma.

3.1. Il recepimento nell'ordinamento italiano della disciplina comunitaria relativa al regime IVA di gruppo.

3.1.1. L'art. 73 del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 e il D.M. 13 dicembre 1979.

La facoltà di considerare quale unico soggetto passivo *le persone giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate tra loro da rapporti finanziari economici e organizzativi*, concessa agli Stati membri dall'art. 11 della Direttiva Iva, si presta, come sopra evidenziato, alla possibile adozione di una gamma estremamente vasta di soluzioni operative, nel cui ambito si passa dall'affermazione dell'irrelevanza ai fini del tributo delle operazioni effettuate all'interno del gruppo, a forme di unificazione aventi ad oggetto esclusivamente gli adempimenti formali e sostanziali altrimenti gravanti sui singoli membri.

In tale ultima direzione sembra essersi orientato il Legislatore italiano, il quale con l'art. 73 del d.P.R. n. 633 del 1972⁴¹ ha recepito in

⁴¹ Il cui testo è il seguente: *“Il Ministero delle finanze può disporre con propri decreti, stabilendo le relative modalità, che le dichiarazioni delle società controllate siano presentate dall'ente o società controllante all'ufficio del proprio domicilio fiscale e che i versamenti di cui agli art. 27, 32 e 33 siano fatti dall'ufficio stesso per l'ammontare complessivamente dovuto dall'ente o società controllante e dalle società controllate al netto delle eccedenze detraibili. Le*

modo estremamente riduttivo il contenuto della citata disposizione comunitaria, limitandosi, in buona sostanza, a disciplinare e ad agevolare le modalità di versamento e di dichiarazione delle società controllanti e controllate, in presenza di determinate condizioni.

In particolare, il citato art. 73 accorda alla capogruppo esclusivamente la facoltà: (a) di presentare all'ufficio del proprio domicilio fiscale, congiuntamente alla propria, anche le dichiarazioni di quelle società ad essa legate da un particolare rapporto di controllo, identificabile nel possesso di oltre la metà delle azioni con diritto di voto fin dall'inizio dell'esercizio solare precedente, nonché, (b) di procedere alla liquidazione dell'imposta calcolata sull'ammontare complessivamente dovuto al netto delle eccedenze detraibili, vale a dire a seguito della compensazione infragruppo delle rispettive posizioni creditori e debitorie nei confronti dell'Erario.

Da tali indicazioni normative appare evidente che il Legislatore nazionale abbia del tutto disatteso il principio cardine della Direttiva comunitaria, sminuendo (se non addirittura eliminando) il possibile riconoscimento di un'autonoma soggettività passiva del gruppo e, con essa, dell'irrelevanza ai fini IVA delle operazioni rese all'interno del gruppo. Ciò nonostante, secondo alcuni autori⁴², avrebbe comunque

dichiarazioni, sottoscritte anche dall'ente o società controllante, devono essere presentate anche agli uffici del domicilio fiscale delle società controllate fermi restando gli altri obblighi e le responsabilità delle stesse. Si considera controllata la società le cui azioni o quote sono possedute dall'altra o per oltre la metà fin dall'inizio dell'anno solare precedente".

⁴² In tal senso cfr.: LIBONATI, *Il "gruppo" di società nella legge recente sull'IVA*, in Riv. Soc., 1979, 173 e ss., secondo il quale "La relazione tra società controllante e società controllata assume infatti importanza vuoi per come le dichiarazioni IVA devono essere rese, vuoi per l'ammontare del versamento che deve essere effettuato". Più nel dettaglio, in base a tale ipotesi ricostruttiva, le istanze che la disciplina recata dall'art. 73 del d.P.R. n. 633 del 1972 ha inteso soddisfare sarebbero essenzialmente due. Anzitutto, "parrebbe ovvio che si sia tenuto conto dell'unità di gestione esistente in un gruppo societario, ammettendo che le dichiarazioni fiscali vengano coordinate da un unico centro. In secondo luogo, ed in conseguenza di quanto sopra, deve essere sembrato conveniente unificare i versamenti, da un lato per impedire l'immediato pagamento da parte di una società quando un'altra, collegata, risulti in credito verso l'erario, dall'altro per snellire il compito dell'amministrazione, che altrimenti dovrebbe istaurare una

espresso quanto meno la tendenza a superare il velo della personalità giuridica delle singole società seppure nella prospettiva particolare e limitata a tale settore dell'imposizione.

Ma vediamo più nel dettaglio gli aspetti di tale disciplina che, secondo la dottrina, denoterebbero il mancato accoglimento, nell'ordinamento italiano, delle istanze di fondo sottese alla Direttiva comunitaria.

In primo luogo, con specifico riguardo ai profili soggettivi della procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo, è parso arbitrario l'aver circoscritto la definizione di controllo all'ipotesi di partecipazione maggioritaria, atteso che anche altre fattispecie potrebbero determinare quello stretto vincolo di dipendenza cui fa riferimento la norma comunitaria, sebbene appaia opportuno sottolineare che la scelta del nostro legislatore è stata considerata molto lineare e di semplice attuazione⁴³.

In secondo luogo, è stato rilevato un allontanamento dallo spirito della Direttiva comunitaria anche in senso estensivo.

Sono infatti legittimate ad avvalersi del regime IVA descritto anche società tra le quali non sussiste alcuna effettiva integrazione economica e finanziaria, che non sempre è riscontrabile anche in presenza di un rapporto di "controllo".

complessa procedura al fine di (sostanzialmente) restituire alla società creditrice parte o tutto ciò che una società collegata (di controllo o controllata) abbia versato".

⁴³ Si veda sul punto LIBONATI, Il gruppo di società nella recente legge sull'IVA, cit., 175; nel medesimo senso anche LOVISOLO, *Gruppo di imprese e imposizione tributaria*, cit., 12.

Ed è proprio sulla definizione di “controllo” delineata dalla norma in esame, così come integrata dall’art. 2 del D.M. 13 dicembre 1979⁴⁴, che occorre formulare ulteriori considerazioni.

In via preliminare, è agevole notare come tale nozione si discosti in maniera significativa da quella contenuta nell’art. 2359 del cod. civ..

L’art. 73 si applica infatti quando una società possiede più del 50 per cento delle azioni o quote di un’altra società fin dall’inizio dell’anno solare precedente: il Legislatore ha quindi adottato un’interpretazione del controllo ricostruita in un profilo rigorosamente patrimoniale⁴⁵. L’art. 2359 del cod. civ. considera invece controllante la società che dispone della maggioranza richiesta per le deliberazioni dell’assemblea ordinaria di un’altra società, o che gode di un’influenza dominante su un’altra società in virtù delle azioni o quote possedute o di particolari vincoli contrattuali con essa, ed estende espressamente la nozione di gruppo anche alle società controllate dalla controllata, ovvero alle cc.dd. ipotesi di “controllo indiretto”.

Ne discende che la nozione di “controllo” accolta dal Legislatore fiscale risulta significativamente più ristretta di quella adottata dall’art. 2359 del cod. civ., più semplice nella sua articolazione e sostanzialmente diversa, atteso che nessun criterio della seconda corrisponde, formalmente, ai criteri adottati dalla prima.

Potrebbe allora ritenersi che la definizione delineata dall’art. 73 del d.P.R. n. 633 del 1972 ricalchi quella di cui al n. 1 dell’art. 2359 (ovvero, il c.d. “controllo di diritto”): generalmente, infatti, la

⁴⁴ Decreto che ha dato attuazione al richiamato art. 73 del d.P.R. n. 633 del 1972 e recante “*Norme in materia di imposta sul valore aggiunto relative ai versamenti e alle dichiarazioni delle società controllate*”.

⁴⁵ Cfr. in tal senso LIBONATI, *Il “gruppo” di società nella legge recente sull’IVA*, cit., 174.

maggioranza richiesta per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria è assicurata dalla disponibilità di oltre la metà delle quote o azioni della società controllata, anche se non possono escludersi ipotesi in cui lo statuto della società controllata esiga una maggioranza superiore alla metà delle azioni o quote di partecipazione, per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria in prima convocazione. In questi casi, evidentemente, la fattispecie prevista dall'art. 2359 n. 1 non è destinata a trovare applicazione, mentre ricorrerebbe comunque l'ipotesi presa in considerazione dalla norma tributaria⁴⁶.

Per altro verso appare evidente che la disciplina tributaria in esame non conferisce alcun rilievo all'ipotesi del "controllo di fatto", realizzato attraverso il possesso di voti sufficienti a consentire l'esercizio di un'influenza dominante nei confronti di altra società, ovvero in virtù di particolari vincoli contrattuali (secondo le previsioni contenute nell'art. 2359 nn. 2. e 3. del cod. civ.). Pertanto, ben potrebbe verificarsi, in linea di principio, che il soggetto controllante ai fini della normativa IVA (in quanto detentore di oltre la metà del capitale sociale), non possa dirsi tale anche agli effetti civilistici, in quanto altro soggetto dispone a sua volta non già della maggioranza del capitale ma, per l'appunto, del controllo di fatto nei confronti di altra società⁴⁷.

⁴⁶ Si vedano sul punto le interessanti considerazioni di LIBONATI, *Il "gruppo" di società nella legge recente sull'IVA*, cit., 174, secondo il quale in un caso del genere il contrasto è per la massima parte solo apparente posto che laddove "non ricorre il controllo di cui al n. 1, probabilmente ricorre il controllo di cui al n. 2 dell'art. 2359, la società di cui altra possiede più del 50 per cento delle azioni o quote trovandosi pur sempre "sotto l'influenza dominante" della seconda "in virtù delle azioni o quote da questa possedute", atteso che la speciale maggioranza è di regola richiesta solo per assemblee ordinarie di prima convocazione. Sta di fatto tuttavia che mentre ai sensi della disciplina del codice deve sussistere una situazione per così dire "operativa" di dominio, la disciplina tributaria ha attenzione soltanto a un certo rapporto patrimoniale, l'esistenza di quel rapporto risultando di per sé sufficiente a consentire la presentazione unitaria delle dichiarazioni ecc."

⁴⁷ Cfr. sul punto LOVISOLO, *Gruppo di imprese e imposizione tributaria*, cit., 16. Tale impostazione appare condivisa anche dall'Amministrazione finanziaria, che nella Circ. Min. 28 febbraio 1986, n. 16 ha infatti precisato come delle tre fattispecie nelle quali l'art. 2359 del cod. civ. ravvisa il verificarsi di situazioni di controllo "è chiaramente non recepita la seconda, che

In ogni caso, poi, l'ipotesi di "controllo" rilevante ai fini della disciplina "IVA di gruppo" è circoscritta alle sole società di capitali ai sensi dell'art. 2 del D.M. 13 dicembre 1979, che ricomprende nel perimetro applicativo delle controllate "soltanto le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata"⁴⁸.

Lo stesso art. 2 del decreto ministeriale, peraltro, precisando che la percentuale rilevante (ai fini del controllo) "è calcolata senza tener conto delle azioni prive del diritto di voto", ha risolto il problema derivante dall'eventuale dissociazione tra titolarità delle partecipazioni e diritto di voto, conferendo esclusiva rilevanza alle azioni assistite da tale

configura il cosiddetto controllo di fatto (quello cioè di società che sono sotto l'influenza dominante di un'altra società in virtù di azioni o quote da questa possedute o di particolari vincoli contrattuali intercorrenti con essa) E' recepita invece la prima ipotesi, cioè il cosiddetto controllo di diritto (quello di società controllata da altra società in virtù del possesso di un numero di azioni tali da assicurare la maggioranza richiesta per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria – art. 2368 del codice civile), nonché l'ipotesi prevista al n. 3, sempre del citato art. 2359, che, nell'inquadrare il controllo indiretto, non pone alcuna limitazione in ordine ai gradi di tale forma di controllo".

⁴⁸ In tal senso si era peraltro espressa anche l'Amministrazione finanziaria, chiarendo nella citata Circ. Min. n. 16 del 1986, che dovevano considerarsi escluse dal regime in argomento le società di persone, anche quando assumevano la qualità di controllanti, e concludendo, pertanto, che sia la controllante che la controllata dovessero essere società di capitali appartenenti ai tipi previsti dall'art. 2 del decreto ministeriale. Tale impostazione è stata quindi ribadita nella successiva Risoluzione n. 347/E del 2002 con la quale l'Amministrazione finanziaria aveva ulteriormente precisato che la procedura suddetta dovesse ritenersi circoscritta alle sole società residenti in Italia, non potendo esservi ammesso alcun "soggetto non residente, sia pure costituito sotto forma societaria, anche se questo abbia nominato un proprio rappresentante fiscale nel territorio dello Stato". Intervenedo ulteriormente sul tema, la Risoluzione 21 febbraio 2005, n. 22/E ha poi parzialmente modificato tale orientamento, valorizzando considerazioni fondate sulla necessità di armonizzare la normativa nazionale, non solo tributaria, con quella comunitaria, e sulla volontà di garantire l'agibilità, in tale ambito, a tutti i soggetti con i requisiti già individuati dall'art. 2 del D.M. 13 dicembre 1979. In particolare, in tale sede è stato precisato che "considerata (...) la ratio dell'art. 2 del D.M. 13 dicembre 1979, volta a limitare il beneficio alle sole società di capitali, l'applicazione del regime relativo all'IVA di gruppo deve potersi estendere a tutte le società di capitali, ivi comprese quelle residenti in paesi comunitari che, alla stregua delle statuizioni vigenti nello Stato di residenza, assumono forme giuridiche equipollenti alle società di capitali di diritto italiano". Diviene quindi fondamentale in tale ottica il controllo della condizione di equipollenza o pari rilevanza giuridica che "dovrà essere effettuato alla luce di un esame comparativo della normativa vigente nello Stato di residenza della singola società comunitaria con quella delle società di capitali richiamate nel citato D.M. 13 dicembre 1979". La risoluzione in argomento ha stabilito altresì che, fermo restando il rispetto degli altri requisiti previsti dalla normativa di riferimento, condizione essenziale affinché il soggetto non residente possa partecipare alla speciale procedura dell'IVA di gruppo è che si identifichi nel territorio nazionale. In argomento cfr. CENTORE, *IVA di gruppo estesa ai soggetti comunitari*, in Corr. Trib., 2007, 1374 e ss.

diritto e rimuovendo contestualmente i dubbi sorti sul piano interpretativo circa la possibilità di considerare anche le azioni di risparmio nel computo delle azioni necessarie ad integrare la fattispecie di controllo prevista per l'attivazione del regime IVA di gruppo.

Ancora con riguardo ai profili soggettivi della procedura di liquidazione in esame, il medesimo art. 2 del D.M. 13 dicembre 1979 ha stabilito che si considera "controllata" anche la società le cui azioni o quote sono possedute non direttamente dalla controllante, ma tramite un'altra società a sua volta da questa controllata⁴⁹, ovviamente sempre attraverso la prescritta misura di partecipazione. E' stata cioè recepita, nella disciplina in esame, la nozione civilistica di società controllata per interposizione di altre società a loro volta controllate (c.d. "controllo indiretto").

Per quanto attiene poi al profilo squisitamente operativo, la procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo si risolve in una compensazione delle posizioni debitorie e/o creditorie delle società che ne fanno parte. Tale regime è infatti imperniato principalmente sul fatto che tutti i versamenti richiesti dalla normativa Iva debbono essere effettuati da un unico soggetto, la società controllante, per sé e per conto delle società (direttamente o indirettamente) controllate che partecipano alla particolare procedura.

⁴⁹ Come precisato dalla Circ. Min. n. 16 del 1986, può ritenersi pacificamente compresa nella formulazione dell'art. 2, oltre l'ipotesi di controllo c.d. "a raggiera", anche l'ipotesi di controllo "a catena", senza alcun limite nella lunghezza della stessa, purchè venga rigorosamente rispettato il requisito del possesso delle azioni nella percentuale superiore al 50 per cento fin dall'anno solare precedente, per ogni anello della catena stessa. In tale ottica, secondo l'impostazione ministeriale, *"A può ritenersi controllante di E solo se A partecipa per più del 50 per cento in B, B partecipa per la medesima percentuale in C, e così di seguito C in D e D in E, il tutto fin dall'inizio dell'anno solare precedente quello prescelto per l'applicazione della procedura di liquidazione di gruppo. Conferma ciò, agli effetti fiscali, il secondo comma dell'art. 2 del decreto ministeriale del 1979, il quale stabilisce che <<le società controllanti a loro volta controllate da un'altra società possono avvalersi della facoltà prevista dal presente decreto soltanto se la società che le controlla rinuncia ad avvalersene>>".*

A tal fine le società controllate, in luogo dei versamenti o del computo in detrazione dei crediti d'imposta, trasferiscono (ogni mese o trimestre), a norma dell'art. 4 del decreto ministeriale, le proprie risultanze periodiche alla società controllante entro il termine stabilito per la liquidazione dell'imposta; la società controllante, a sua volta, esegue la liquidazione periodica del gruppo compensando le situazioni debitorie di alcune società con le situazioni creditorie di altre.

Il beneficio che trae origine dall'applicazione di tale sistema di consolidamento è di natura tipicamente finanziaria e consiste nella possibilità di ottenere un sollecito rimborso dei crediti IVA vantati da una delle società del gruppo, mediante compensazione con l'eventuale IVA a debito di un'altra società partecipante al consolidamento⁵⁰.

Si tratta, evidentemente, di un positivo, sebbene limitato, effetto economico per le imprese "collegate", anche se, in ogni caso, occorre evidenziare che in tal modo non si realizza alcun superamento della soggettività passiva delle società coinvolte nella liquidazione congiunta del tributo.

⁵⁰ Si evidenzia peraltro come la Legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Finanziaria 2008), all'art. 1, commi 216 e 217 abbia introdotto un limite temporale iniziale all'applicazione della disciplina dell'IVA di gruppo, prevedendo che i crediti emergenti dalla dichiarazione degli enti e delle società partecipanti alla procedura di liquidazione di gruppo relativa all'anno antecedente quello di partecipazione alla procedura stessa, non possano confluire nei calcoli compensativi, trovando per gli stessi applicazione gli ordinari criteri previsti dall'art. 30 del D.P.R. n. 633 del 1972, ovvero il computo in detrazione nell'anno successivo. Più nel dettaglio, con il comma 216 è stato novellato l'ultimo comma dell'art. 73 del D.P.R. n. 633, prevedendo che, agli effetti delle dichiarazioni e dei versamenti sopra citati, non rilevano le eccedenze detraibili, risultanti dalle dichiarazioni annuali relative al periodo d'imposta precedente, degli enti e società diversi da quelli per i quali, in detto periodo d'imposta, l'ente o società controllante si sia avvalso della facoltà di cui al presente comma. In altri termini, l'ente o la società controllante potrà far confluire nei calcoli compensativi relativi ad un dato anno l'eccedenza detraibile di gruppo risultante dalla liquidazione di gruppo dallo stesso ente o società gestita come controllante nell'anno precedente; mentre non potrà far confluire nei calcoli compensativi relativi ad un dato anno né l'eccedenza di credito emergente dalle dichiarazioni relative all'anno precedente di società che partecipano per la prima volta alla liquidazione di gruppo, né l'eccedenza detraibile di gruppo risultante dalla liquidazione di gruppo gestita da un altro ente o società come controllante nell'anno precedente.

D'altra parte, è stato osservato⁵¹, tale superamento non si presenta neppure necessario al fine di assicurare efficacia ad un sistema impositivo di gruppo, posto che la finalità di quest'ultimo è quella di tener conto di situazioni di effettiva integrazione economica delle imprese piuttosto che di assicurare il superamento della loro personalità giuridica⁵².

Ciascuna società continua a soggiacere a tutti gli obblighi inerenti l'applicazione del tributo. L'unica novità risiede nella circostanza che la società controllante, presentando all'ufficio del proprio domicilio fiscale anche le dichiarazioni delle controllate, può effettuare versamenti globali.

Da siffatti elementi emerge una rilevanza meramente procedimentale della disciplina in questione.

Sia l'art. 73 del d.P.R. n. 633 del 1972 sia il D.M. 13 dicembre 1979, infatti, non contengono alcun riferimento ad un'unica dichiarazione, limitandosi a prevedere una contestualità e contemporaneità nella presentazione di più dichiarazioni, tale da permettere una semplificazione sia nell'adempimento degli obblighi formali di presentazione e di liquidazione ad opera di più soggetti, sia nel

⁵¹ Cfr. LOVISOLO, *Gruppo di imprese e imposizione tributaria*, cit., 19.

⁵² Nel medesimo ordine di idee si è espressa peraltro la stessa Amministrazione finanziaria nella più volte richiamata Circ. Min. n. 16 del 1986, la quale, nel commentare l'ambito applicativo della procedura IVA di gruppo, ha puntualizzato che il principio fondamentale contenuto nella norma comunitaria (già art. 4, punto 4, secondo comma della Sesta Direttiva) da cui tale regime origina sia stato recepito in termini molto ristretti e con carattere procedurale, cioè *"mantenendo sempre l'autonomia giuridica e fiscale delle società interessate, sufficiente a perseguire il fine prefissato che era quello di offrire alle dette società un mezzo semplificato di recupero delle eccedenze di credito mediante la compensazione tra debiti e crediti d'imposta emergenti dalle liquidazioni e dichiarazioni di società facenti parte di un gruppo, soggette al controllo diretto o indiretto di una società che partecipi, in modo qualificato e consistente, al capitale delle società controllate"*.

recupero delle eccedenze di credito mediante la compensazione interna tra debiti e crediti d'imposta emergenti dalle singole dichiarazioni.

La previsione, ai fini della tassazione, di un'imposta complessivamente dovuta e, dunque, di quella che potrebbe essere identificata come una grandezza impositiva macrosocietaria e non solo unisocietaria, non costituisce da solo un elemento sufficiente a conferire alla norma una valenza anche sostanziale.

In tale ottica, la possibilità di procedere ad una compensazione interna tra le rispettive posizioni debitorie e creditorie al fine di calcolare un'unica imposta complessiva denota semmai esclusivamente il fatto che il legislatore ha considerato rilevante l'unitarietà di base del fenomeno di gruppo in termini meramente contabili e aritmetici⁵³. Qualora avesse inteso considerare in termini soggettivi unitari l'insieme di determinate società aggregate da qualificati rapporti di controllo, avrebbe dovuto contemplare un unico documento contabile, ossia una dichiarazione consolidata ai fini IVA e, di conseguenza, un'autonoma responsabilità patrimoniale riferibile al gruppo in quanto tale.

3.1.2. La solidarietà passiva delle singole società prevista dall'art. 6 del D.M. 13 dicembre 1979 in rapporto con l'assenza di soggettività passiva, di capacità contributiva collettiva e di autonomia patrimoniale del gruppo. Diverse ipotesi ricostruttive.

Il profilo maggiormente problematico in relazione ad un'indagine sulla soggettività passiva della figura in esame può essere ravvisato nell'assenza di un'autonoma responsabilità d'imposta del gruppo, da cui

⁵³ In tal senso si veda FICARI, *Liquidazione congiunta dell'IVA ex art. 73 DPR 633 e rilevanza tributaria del gruppo di società*, cit., 158.

la dottrina che si è occupata di tale tematica ha fatto discendere l'impossibilità di attribuire alla figura in analisi una sua autonoma capacità contributiva.

In effetti, la configurabilità di una soggettività unitaria del gruppo dovrebbe presupporre la dimostrazione della titolarità di una capacità contributiva collettiva, riferibile al gruppo medesimo.

Non pare revocabile in dubbio che i rapporti di controllo e direzione unitaria che contraddistinguono tale fenomeno modificano ed incrementano in termini complessivi ed unitari la forza economica e la capacità di produzione di reddito delle singole società.

Ma sotto il profilo strettamente giuridico, come è stato osservato⁵⁴, simile integrazione non trova una sua espressione unitaria, in quanto ciascuna società mantiene la propria autonomia e concorre solo economicamente *pro quota* alla realizzazione di un presupposto contributivo collettivo, distinto da quello individuale e riferibile alla pluralità delle società unitariamente considerate.

Una società controllata esprime in termini esclusivamente e meramente economici una capacità contributiva diversa, sotto il profilo qualitativo, da quella che può essere riferita ad una qualsiasi società non appartenente ad una tale struttura plurisocietaria ed identificabile in una frazione di un'attività imponibile "sovra societaria"⁵⁵.

Ne discende quindi la possibilità di ravvisare una lacuna del nostro ordinamento tributario, rilevante ai fini di un'eventuale, e *de iure condito* non ancora accertabile, riconoscimento soggettivo del gruppo in materia di IVA, nella circostanza che l'esercizio mediato di un'attività imponibile attraverso le società controllate e la conseguente idoneità a

⁵⁴ Si veda FICARI, *Liquidazione congiunta dell'IVA ex art. 73 dpr 633 e rilevanza tributaria del gruppo di società*, cit., 159.

⁵⁵ In tal senso cfr. FICARI, *Liquidazione congiunta dell'IVA ex art. 73 dpr 633 e rilevanza tributaria del gruppo di società*, cit., 159.

manifestare una capacità contributiva collettiva, non trovano ancora espressione, *de iure condito*, in una dichiarazione consolidata (e non più solo congiunta) ai fini IVA⁵⁶.

Anche in ambito tributario continua dunque ad essere riscontrabile quella distinzione tra il profilo dell'unitarietà economica e quello dell'imputazione giuridica plurisoggettiva che era stata indicata nella premessa del presente lavoro quale connotato peculiare del fenomeno del gruppo di società dal punto di vista della dottrina commercialistica.

In tale contesto si pone allora la necessità di accertare se ed in quale modo le singole società che appartengono al gruppo siano tenute a rispondere con il proprio patrimonio per il pagamento dell'imposta complessiva.

Viene in rilievo a tale riguardo l'art. 6 del DM 13 dicembre 1979, che prevede una solidarietà passiva tra le società controllate e la controllante capogruppo per il pagamento delle somme risultanti dalla proprie liquidazione e dichiarazioni periodiche e non versate dalla controllante.

Secondo un consolidato orientamento interpretativo, la previsione di un regime di responsabilità solidale in sede di adempimento e di riscossione dell'imposta rappresenta lo strumento utilizzato dal legislatore proprio per superare l'assenza di un'autonoma ed unitaria soggettività passiva del gruppo e per garantire comunque la soddisfazione delle pretese erariali. In altri termini, dunque, la solidarietà rappresenterebbe l'alternativa alla soggettività giuridica e/o tributaria di "unità impositive" le quali, pur essendo "*termini di riferimento*

⁵⁶ Così ancora FICARI, *Liquidazione congiunta dell'IVA ex art. 73 dpr 633 e rilevanza tributaria del gruppo di società*, cit., 159.

dell'attitudine alla contribuzione" non coincidono necessariamente con *"entità idonee a divenire titolari di rapporti patrimoniali"*⁵⁷.

La previsione contenuta nel citato art. 6 del DM 13 dicembre 1979 pare quindi indice del fatto che sul piano esterno dei rapporti tra l'amministrazione finanziaria e il gruppo (costituito dalla società controllante e la/le società controllate) *"la concreta ragione fiscale prevale sull'astratto principio della capacità contributiva"*⁵⁸.

Tale prevalenza potrebbe in particolare giustificarsi alla luce del fondamento peculiare che caratterizza il rapporto giuridico d'imposta, sia ad un livello esterno - tra il fisco e la società controllante formalmente tenuta alla presentazione delle dichiarazioni ed alla liquidazione consolidata -, sia ad un livello interno - tra le società coobbligate solidali - , fondamento diverso da quello sotteso a qualsiasi rapporto obbligatorio di diritto civile⁵⁹.

⁵⁷ Cfr. FEDELE, in *La solidarietà tra più soggetti coinvolti nel prelievo*, in Atti del Convegno sull'abitazione, Milano, 1986, III, 508. Sui rapporti tra soggettività passiva e solidarietà si veda altresì FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968, 322, 324; D'ALESSIO, *Osservazioni sulla rilevanza tributaria delle obbligazioni a struttura soggettiva plurima*, in Dir. Prat. Trib., 1968, I, 8. Contra cfr. LOVISOLO, *Gruppo di imprese e imposizione tributaria*, cit., 203 e 206, il quale considera invece la solidarietà come una conseguenza dell'unicità dell'oggetto della prestazione e "corollario dell'imposizione unitaria di gruppo".

⁵⁸ Al riguardo si veda ancora FICARI, *Liquidazione congiunta dell'IVA ex art. 73 dpr 633 e rilevanza tributaria del gruppo di società*, cit., 160.

⁵⁹ In tal senso cfr. FEDELE, in *La solidarietà tra più soggetti coinvolti nel prelievo*, cit., 552, secondo il quale l'imputazione degli effetti obbligatori in base ad un regime di solidarietà risponde *"ad esigenze di esasperata tutela dell'interesse fiscale"* ed il meccanismo attuativo del tributo secondo i criteri della solidarietà può trovarsi in contrasto con le esigenze di razionalizzazione del sistema desumibili dagli stessi principi costituzionali; Id., *Diritto tributario e diritto civile nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti passivi del tributo*, in Riv. dir. fina., 1969, I, 21; CASTALDI (nota a Cass. 5 dicembre 1988, n. 25759, in Rass. Trib., 1990, II, 849; D'ALESSIO, *Osservazioni sulla rilevanza tributaria delle obbligazioni a struttura soggettiva plurima*, cit., 20, il quale rileva come la solidarietà tributaria, che può originare da un presupposto unitario in termini sia giuridici che esclusivamente economici, abbia di conseguenza non solo una stessa *causa obligandi*, ma anche un'*unitaria causa debendi*. Ad avviso dell'Autore, pertanto, l'istituto della solidarietà, in sede di recepimento nell'ambito del diritto tributario avrebbe subito modifiche sostanziali finalizzate a renderlo maggiormente coerente, da una parte, con il suo fondamento politico ed economico e, dall'altra, alla sua funzione di garanzia nel rispetto dei principi costituzionali. In argomento si veda ancora MONTI, *La disciplina dei rapporti interni tra coobbligati solidali in via paritetica*, (nota a Trib. Padova, n. 1384 del 23 settembre 1986), in Rass. Trib., 1988, II, 485, secondo cui l'applicazione dei principi civilistici deve essere *"subordinata ad un giudizio preliminare in merito alla compatibilità degli stessi con i principi generali che reggono la normativa del diritto tributario"* al fine di stabilire se la disciplina civilistica possa

Sul piano generale, infatti, l'obbligazione tributaria differisce da quella civilistica non tanto sotto il profilo eminentemente contenutistico, quanto piuttosto per elementi peculiari che la contraddistinguono, come la funzione ad essa sottesa e la procedura di accertamento dell'imposta dovuta.

In tale ottica è stato infatti sottolineato come la solidarietà tributaria non debba essere intesa a priori come una mera trasposizione nel diritto tributario della solidarietà civilistica⁶⁰ e, sebbene la stessa non possa essere *tout court* qualificata come un istituto a se stante del diritto delle obbligazioni, la relativa disciplina dovrebbe essere integrata dai principi pubblicistici che connotano il diritto tributario, essendo finalizzata – contestualmente – tanto a soddisfare le “*esigenze tecniche attinenti alla più rapida e sicura attuazione del prelievo tributario*”, quanto a garantire il rispetto del principio della capacità contributiva⁶¹.

Poste tali premesse, occorre peraltro sottolineare come la disposizione in commento da un lato individua un generale regime di responsabilità solidale tra tutte le società del gruppo; dall'altro, tuttavia, quantifica la misura della stessa responsabilità solidale nelle risultanze emergenti dalle dichiarazioni e liquidazioni periodiche di ciascuna

risultare di per se sufficiente o meno. Cfr. infine, nel senso indicato nel testo MICHELI – TREMONTI, voce Obbligazioni (dir. trib.), in Enc. Del dir. Milano, 1979, 446.

⁶⁰ Si veda al riguardo BIANCA, Diritto civile, 4, L'obbligazione, Milano, 1990, 694; FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, cit., 64 e 90; in giurisprudenza cfr. Cass. 5 maggio 1972, n. 1357; Comm. Centr. 15 maggio 1973, n. 6997. Nel senso che la solidarietà deve essere inserita nello schema di quella civilistica si veda invece Cass. 20 gennaio 1969, n. 135; Cass. 29 settembre 1976, n. 3184; Comm. Centr., 10 maggio 1984, n. 4843.

⁶¹ In tal senso FEDELE, *La solidarietà tra più soggetti coinvolti nel prelievo*, cit., 26-27 e FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, cit., il quale afferma “*la maggior intensità funzionale*” della solidarietà tributaria rispetto a quella civilistica potendo “*il corretto impiego della solidarietà civilistica*” essere effettuato “*solo in sede di adempimento dell'obbligazione tributaria e perciò nella fase della riscossione*”. Al riguardo si veda ancora D'ALESSIO, che opta invece per una soluzione intermedia affermando che l'istituto della solidarietà tributaria non è né analogo né completamente differente da quello di diritto civile; infatti, malgrado l'analogia del meccanismo solutorio, resterebbe una peculiarità strutturale consistente in un complesso di rapporti obbligatori tributari accumulati dall'identità sostanziale di oggetto e titolo.

società controllata e collegata, presentate ed effettuate congiuntamente alla propria dalla capogruppo.

Con riguardo alla fase patologica dell'inadempimento, da parte della capogruppo controllante, ai suoi obblighi sostanziali, l'art. 6 del D.M. 13 dicembre 1979 conferisce quindi un'autonoma rilevanza soggettiva alle singole società partecipanti alla procedura di compensazione infragruppo ai fini IVA.

E proprio l'attribuzione di tale specifica rilevanza alle singole posizioni contributive delle varie società del gruppo avrebbe indotto la dottrina⁶² ad escludere, tra le varie ipotesi ricostruttive, la possibilità di ravvisare in capo alla controllante sia una capacità contributiva collettiva riferibile all'insieme delle società sia la conseguente responsabilità per l'adempimento degli obblighi di liquidazione dell'imposta complessiva.

In tale contesto è parso quindi legittimo, a chi ha approfondito l'argomento, domandarsi se L'Amministrazione finanziaria, contemperando l'esigenza di garantire in ogni caso la soddisfazione della pretesa creditoria del fisco riguardante l'imposta complessivamente dovuta con il generale ed astratto principio sancito dall'art. 53 della Costituzione – in ossequio al quale, nella fattispecie che qui interessa, ciascuna società dovrebbe contribuire in ragione della capacità contributiva manifestata⁶³ – possa pretendere l'adempimento

⁶² Si veda FICARI, *Liquidazione congiunta dell'IVA ex art. 73 dpr 633 e rilevanza tributaria del gruppo di società*, cit., 162.

⁶³ In realtà pare a chi scrive che ai fini dell'indagine circa la possibilità di ravvisare una soggettività unitaria in capo al gruppo IVA non sia dirimente il profilo della compatibilità di tale posizione soggettiva unitaria con il rispetto del principio di capacità contributiva. Come vedremo più approfonditamente nel capitolo IV, infatti, è ben noto che in relazione all'imposta in oggetto non vi sia unanimità di vedute in dottrina circa il fatto indice di capacità contributiva colpito dal prelievo e, conseguentemente, in ordine all'individuazione dei soggetti passivi del tributo. Rinviando al successivo capitolo gli approfondimenti sul tema, ci limitiamo in questa sede a rilevare che l'ipotesi ricostruttiva maggiormente condivisibile appare quella che identifica la capacità contributiva colpita dall'IVA nel consumo ed il reale soggetto passivo del tributo nel consumatore finale (c.d. "soggetto passivo di fatto", in contrapposizione al "soggetto passivo di diritto"), essendo questo l'unico soggetto che rimane inciso economicamente dal prelievo per effetto di puntuali previsioni normative, difficilmente trascurabili in sede di ricognizione della

dell'obbligazione impositiva complessivamente dovuta ma non versata da qualsiasi delle società controllate solidalmente responsabili ovvero esclusivamente da quelle società cui è riferibile un debito d'imposta così come emergente dalle rispettive dichiarazioni e liquidazioni periodiche.

Un utile spunto interpretativo proviene proprio dalla formulazione letterale dell'art. 6 in esame, in base alla quale le società controllate devono rispondere in solido *“delle somme o imposte risultanti dalle proprie liquidazioni periodiche o dalle proprie dichiarazioni e non versate dall'ente o società controllante”* risultanze che, ai sensi dell'art. 4, comma 1 del citato D.M. 13 dicembre 1979, sono riportate in un *“apposito registro riassuntivo”*, in una sezione del quale la controllante è tenuta a calcolare l'ammontare complessivo dell'imposta tenendo conto delle eccedenze detraibili.

L'analisi di tale norma lascia quindi arguire che non tutte le società controllate sono indiscriminatamente coinvolte nella responsabilità solidale accanto alla controllante, ma solo quelle che abbiano titolo o motivo per rispondere del mancato versamento dell'imposta, poiché si trovano in una situazione debitoria nei confronti del fisco.

Quest'ultimo, pertanto, sarà legittimato a rivolgersi unicamente a quelle società dalla cui dichiarazione risulti un debito IVA, non potendosi considerare solidalmente responsabili per il pagamento dell'imposta complessivamente dovuta anche quelle società del gruppo che presentino una posizione creditoria nei confronti del fisco.

natura dell'imposta. Ne discende, quindi, che l'eventuale riconoscimento in capo al gruppo di una soggettività unitaria non sembrerebbe comunque idoneo a ledere il principio di capacità contributiva, il cui rispetto – in linea con l'ipotesi ricostruttiva sopra accennata che identifica la capacità contributiva colpita dal prelievo nel consumo – risulterebbe parimenti garantito a prescindere dal superamento o meno della soggettività passiva delle varie società coinvolte nella liquidazione di gruppo.

Acclarata, da una parte, l'esclusione da ogni forma di corresponsabilità delle società che vantino un credito IVA nei confronti del fisco e, dall'altra, la necessità di attribuire un giusto rilievo alla posizione contributiva debitoria di ciascuna società controllata identificata con quanto singolarmente dovuto al fisco sulla base della dichiarazione e delle liquidazioni IVA, le ipotesi di ricostruzione del regime di responsabilità *de quo* possono divergere a seconda del rilievo interno o esterno che venga attribuito alle risultanze delle dichiarazioni e liquidazioni individuali, cercando di vedere se debba trovare piena o limitata applicazione in relazione alla solidarietà tributaria di cui all'art. 6 citato la disciplina dettata dagli artt. 1292 e ss. del cod. civ..

A tale riguardo va preliminarmente osservato come si ritenga condivisibile la tesi cui è pervenuta la dottrina⁶⁴, secondo cui la diversa esposizione debitoria di ciascuna società controllata, quantificabile in base alle singole liquidazioni periodiche e dichiarazioni, assuma un indubbio rilievo e un valore sostanziale sia all'esterno del gruppo sia esclusivamente tra le società debtrici che partecipano alla procedura prevista dall'art. 73 del d.P.R. n. 633/1972.

Muovendo da tale premessa, appaiono percorribili due ipotesi alternative a seconda che si ritenga possibile limitare la responsabilità delle società controllate anche nei confronti del fisco oppure rendere posteriore all'adempimento nei confronti dell'amministrazione la rilevanza discriminativa delle risultanze delle liquidazioni e delle dichiarazioni individuali in modo tale che la ripartizione finale dell'onere contributivo rappresenti una fase circoscritta ai soli rapporti intersocietari, senza assumere alcun riflesso esterno al gruppo.

⁶⁴ Si veda ancora al riguardo FICARI, *Liquidazione congiunta dell'IVA ex art. 73 dpr 633 e rilevanza tributaria del gruppo di società*, cit., 164.

Il tenore letterale dell'art. 6, comma 2, del citato D.M. 13 dicembre 1972, depone chiaramente in senso favorevole alla conclusione secondo cui ciascuna delle società coobbligate in via paritetica risponde anche nei confronti del fisco in misura diversa dell'adempimento dell'obbligazione complessiva⁶⁵, e ciò in virtù della rilevanza esterna – e non solo interna – della discriminazione delle rispettive posizioni che si evince proprio dalla lettera della citata disposizione regolamentare.

Ne discende, quindi, che qualora una società controllata B presentasse una situazione di debito IVA, la stessa sarebbe tenuta a rispondere, sia pure con tutto il suo patrimonio, esclusivamente dell'imposta che risulta dalla propria individuale dichiarazione e che avrebbe in astratto dovuto pagare *uti singula*, e non, dunque, dell'imposta complessivamente dovuta cumulativamente da tutte le altre società, come discenderebbe invece da un regime di responsabilità solidale illimitata. In tal caso pare correttamente configurabile l'esistenza di tanti distinti rapporti di responsabilità solidale limitata tra l'amministrazione finanziaria, ciascuna società controllata debitrice e la capogruppo controllante inadempiente.

Una responsabilità solidale illimitata si sarebbe potuta, evidentemente, applicare ove il legislatore si fosse riferito, cosa che invece non ha fatto, ad una indiscriminata solidarietà passiva, senza

⁶⁵ La prestazione complessiva, sebbene indivisibile, ovvero unica, nei confronti del fisco, sembra doversi invece ritenere divisibile nei rapporti infrasocietari, purchè venga intesa come un complesso di prestazioni identiche, connesse nel presupposto ma differenziabili in termini qualitativi sotto il profilo della responsabilità. Per contro, un'eventuale indivisibilità della prestazione in oggetto non è parsa sostenibile sotto diversi profili: quello materiale, nella misura in cui l'imposta complessiva riferibile all'intero gruppo è astrattamente suscettibile di essere divisa in più parti distinte, sia uguali che diverse; quello economico-funzionale, poiché l'esistenza di "quote" d'imposta non riduce il valore della prestazione complessiva; infine, quello giuridico poiché – è stato osservato – una ripartibilità dell'onere di imposta complessivo tra le varie società del gruppo consentirebbe di salvaguardare sia il principio di capacità contributiva, evitando che tale onere ricada esclusivamente su uno solo dei soggetti che hanno concorso alla realizzazione del presupposto, sia – contestualmente – la pretesa del fisco. Sul punto si veda ancora FICARI, *Liquidazione congiunta dell'IVA ex art. 73 dpr 633 e rilevanza tributaria del gruppo di società*, cit., 164.

prevedere una (pre) quantificazione della stessa responsabilità basata sulle somme a debito o a credito d'imposta imputabili alle società coobbligate in solido. La limitazione e discriminazione tra le società controllate in funzione delle rispettive ed autonome posizioni contributive esprime invece in modo evidente la volontà del legislatore di escludere che tutte le società siano tenute all'adempimento della medesima prestazione, e di disporre o, comunque, richiamare un regime di responsabilità solidale limitata, istituto che, seppur raro, è del resto prospettabile in sede civilistica – e, dunque – anche fiscale.

Qualora invece si privilegiasse la diversa ipotesi ricostruttiva, secondo cui nella previsione di una responsabilità solidale assuma rilievo prevalente l'intenzione del legislatore tributario di *“ricollegare a ciascun soggetto la totalità degli effetti”* nel caso di inadempimento o di accertamento di una maggiore imposta dovuta, bisognerebbe affermare, di conseguenza, da una parte che la differenziazione tra le singole posizioni contributive possa trovare spazio solo nei rapporti intersocietari interni al gruppo e, dall'altra, che nei rapporti con il fisco permanga una responsabilità solidale illimitata.

Tale ultima ricostruzione, di più difficile ed improbabile applicazione pratica, non è per questo di minore interesse ai fini di una ricerca che comprenda tutte le possibili ipotesi applicative. L'onere dell'imposta complessiva, originato da un'unica causa, cioè da un unico fatto giuridico o da fatti giuridici connessi comunque valutabili in modo unitario, sarebbe in tal caso scomponibile in sede di attuazione e ripartizione interna in una pluralità di quote aventi uguale o diverso valore, corrispondenti nel loro numero a quello delle società che presentano singole posizioni di debito IVA. In base a quanto previsto dal diritto generale delle obbligazioni, la divisibilità della prestazione può essere infatti propria anche delle obbligazioni plurisoggettive solidali e

non solo di quelle plurisoggettive non solidali ad attuazione parziaria di cui all'art. 1314 del cod. civ.⁶⁶.

L'ipotesi che non vi sia alcuna limitazione quantitativa della responsabilità solidale tra le società controllate debentrici chiamate alla liquidazione dell'imposta complessiva all'esterno del gruppo appare sostenibile solo ove si indichi uno strumento giuridico che consenta alla società controllata adempiente, una volta soddisfatta l'intera e complessiva pretesa creditoria del fisco, di pagare effettivamente alla fine del procedimento di liquidazione accertamento e riscossione, in funzione della propria capacità contributiva facendo in tal modo valere la divisibilità della prestazione contributiva in oggetto almeno nei rapporti interni.

Tale strumento è in particolare ravvisabile nell'azione di regresso di cui all'art. 1299 del cod. civ. e potrebbe consentire, in base all'ipotesi ricostruttiva sopra esposta, alla società controllata chiamata in solido ad adempiere, di ottenere legittimamente la restituzione di quella parte dell'imposta complessiva da lei non dovuta ma da lei versata in toto, cioè quanto eccedente l'imposta singolarmente già quantificata in base alle risultanze delle proprie liquidazioni periodiche e dichiarazioni. In tal modo, garantita comunque la soddisfazione dell'interesse creditorio dell'Erario, la prestazione complessiva verrà concretamente suddivisa in "quote", l'una diversa dall'altra, riuscendo in tal modo a *"ricollegare una parte degli effetti a ciascun soggetto fino a coprire la totalità degli*

⁶⁶ In tal senso GIORGIANNI, *Obbligazione solidale e parziaria*, in Scritti minori, Napoli, 597, RUBINO, *Delle obbligazioni (obbligazioni alternative, obbligazioni in solido, obbligazioni divisibili ed indivisibili)*, in Commentario al Codice Civile a cura di Scialoja Branca, Bologna-Roma, 1968, 130, 334; BUSNELLI, *L'obbligazione soggettivamente complessa*, Milano, 1974 e in Voce *Obbligazione* (obbligazioni divisibili, indivisibili e solidali), Enc. giur. Treccani, Roma, 1990, secondo il quale le obbligazioni di cui all'art. 1314 del cod. civ., andrebbero definite come parziarie e non divisibili. Contra si veda BIANCA, *Diritto civile*, 4, *L'obbligazione*, cit., MIRAGLIA, *Pluralità di debitori e solidarietà*, Napoli, 1984, 71, 112, che esclude la possibilità di ipotizzare una pluralità di obbligazioni e sostiene che l'unitarietà dell'obbligazione solidale sotto il profilo strutturale deriverebbe proprio dalla circostanza che i soggetti passivi sarebbero contitolari di uno stesso diritto soggettivo considerato nella sua interezza.

effetti mediante l'imputazione parziale"⁶⁷ a ciascuna società, solidalmente responsabile, della corrispondente parte del dovuto⁶⁸.

In assenza di un criterio espresso di ripartizione dell'imposta totale tra le società coobligate in solido, cui non fa alcun cenno l'art. 73 del D.P.R. n. 633 del 1972, occorre a tal fine far riferimento alle previsioni di natura regolamentare, contenute negli articoli 4 e 5 del D.M 13 dicembre 1979.

Segnatamente, l'art. 4, comma 1, pone a carico dell'ente o società controllante l'obbligo di riportare le risultanze delle liquidazioni periodiche, sia proprie sia delle società controllate, in un apposito registro riassuntivo tenuto a norma dell'art. 39 del d.P.R. n. 633/1972, mentre il comma 2 stabilisce che *"entro lo stesso termine la società controllante deve calcolare, in un'apposita sezione dello stesso registro e tenendo conto delle eccedenze detraibili, l'ammontare complessivo dell'imposta ed eseguire il relativo versamento. Se dal calcolo risulta una differenza a credito, il relativo importo è computato in detrazione nel mese o trimestre successivo, a cura e sotto la responsabilità esclusiva della società controllante, salva l'applicabilità del terzo comma dell'art. 38 bis del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633"*.

⁶⁷ Così FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, cit., 14.

⁶⁸ Non mancano peraltro nel diritto tributario casi di solidarietà dipendente in cui la legge crea ed affianca al soggetto che ha realizzato il presupposto e al quale dovrebbero essere imputati tutti gli effetti, degli altri soggetti con la finalità evidente di garantire il soddisfacimento della pretesa del fisco; da tali casi si distinguono quelli di solidarietà paritetica o principale, nei quali invece il presupposto è realizzato da una pluralità di soggetti passivi e la rivalsa interna avverrà conseguentemente pro quota e non per l'intero, essendo il presupposto riferibile a tutti i soggetti passivi. Si può citare al riguardo, quale caso di solidarietà principale, quello previsto dall'art. 57 del d.P.R. n. 131/1986 in materia di imposta di registro tra tutti coloro che hanno preso parte alla realizzazione dell'atto oggetto di registrazione. Il legislatore ha quindi disposto il vincolo solidale nelle ipotesi in cui, in presenza di un presupposto, manifestazione di capacità contributiva e sintomo suscettibile di essere posto in essere con il concorso di una pluralità di soggetti, ha inteso considerare ciascun soggetto come espressivo di una stessa ed uguale capacità contributiva. Tale presunzione del legislatore di uguale concorso alla realizzazione del presupposto risponde peraltro unicamente all'esigenza di soddisfare le pretese del fisco ed ha suscitato non pochi dubbi di costituzionalità in dottrina. Si veda, tra gli altri, FEDELE, *La solidarietà*, cit., 552 e 553.

A sua volta l'art. 5, comma 2 del citato d.P.R. n. 633/1972 prevede l'obbligo, per la società controllante, di *“allegare alla propria dichiarazione anche un prospetto analitico indicante il risultato delle liquidazioni periodiche proprie e delle società controllate, l'ammontare dei singoli versamenti eseguiti nel corso dell'anno e gli estremi delle relative attestazioni, il calcolo dell'imposta da versare per l'anno al lordo e al netto dei versamenti effettuati, ovvero quello dell'eccedenza detraibile che ne risulta”*.

In linea con le indicazioni provenienti dal delineato quadro normativo parrebbe quindi ragionevole ritenere che la ripartizione dell'onere contributivo di gruppo debba avvenire in funzione dell'imposta emergente dalle singole dichiarazioni; in altre parole, dunque, al fine di determinare il *quantum* che la società chiamata dal fisco al versamento dell'imposta complessivamente dovuta dovrà ripetere singolarmente da ciascuna società controllata che partecipa alla procedura in questione, occorre valorizzare i dati emergenti dalle singole dichiarazioni ed i risultati delle liquidazioni periodiche, che la società controllante è tenuta a riportare a norma dell'art. 39 del d.P.R. n. 633/1972 in un apposito registro riassuntivo oltre che nel prospetto analitico che dovrà allegare alla propria dichiarazione *ex art. 5, comma 2 del D.M. 13 dicembre 1979*.

Assumono quindi un rilievo preminente, in tale prospettiva, i risultati emergenti dalle dichiarazioni delle singole società nel momento che precede il “consolidamento” di natura finanziaria realizzato mediante la compensazione di cui all'art. 73 del d.P.R. n. 633/1972, nella misura in cui l'imposta complessiva sarà ripartita all'interno del gruppo esclusivamente tra quelle società dalla cui dichiarazione emerga un debito IVA, mentre non potrà gravare su quelle società che hanno

consentito, con i propri crediti, di compensare ad un livello esterno i debiti maturati dalle prime.

La prospettata ipotesi ricostruttiva ha peraltro trovato conferma nei chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria con la Risoluzione n. 16/E del 6 febbraio 2001, nella quale, dopo aver osservato che la società controllante è l'unico soggetto obbligato, per la pluralità di soggetti partecipanti al gruppo, ad effettuare i versamenti dell'IVA e che *“la responsabilità per omesso versamento dell'imposta deve essere ascritta, in via generale, alla sola società controllante”*⁶⁹, è stato ulteriormente chiarito come la responsabilità solidale delle società controllate di cui al predetto art. 6, comma 2, del D.M. 13 dicembre 1979, attenga unicamente *“al debito d'imposta e ai connessi interessi, ma non si estende invece al pagamento della sanzione per omesso versamento”*. Tale sanzione, infatti, deve essere irrogata esclusivamente nei confronti della società controllante, in base al presupposto che nessuna infrazione può essere ascritta alla società controllata. In primo luogo, depone in senso favorevole a tale conclusione l'assenza di un'espressa e letterale indicazione normativa che indichi una solidarietà anche nel pagamento della sanzione, circostanza che consentirebbe, a

⁶⁹ Alla medesima conclusione, secondo l'Agenzia delle Entrate, si perviene anche esaminando il problema alla luce delle disposizioni contenute nell'art. 5 del D.Lgs. n. 472 del 1997, in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie. Infatti, *“fermo restando che la responsabilità per l'omesso versamento deve essere ascritta alla persona fisica che ha posto in essere la condotta omissiva, con le limitazioni stabilite dal comma 2 del citato art. 5, ove ne ricorrano le condizioni, poiché, nel nostro caso, la persona fisica autrice della violazione non si identifica nella figura del contribuente (società controllante), trovano applicazione, altresì, le disposizioni di cui all'art. 11 del D.Lgs. n. 472 del 1997”*. Tale norma al comma 1 stabilisce che, ove una violazione abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo, alla responsabilità del suo autore non contribuente si aggiunge un'obbligazione civile solidale che fa capo appunto al contribuente. Su tale basi, quindi, secondo l'impostazione ministeriale, benché *“nella nostra ipotesi (...) la sanzione per se stessa considerata debba essere riferita all'autore della violazione, la società controllante diviene obbligata in solido al pagamento della sanzione, ciò nella considerazione che la violazione sia stata compiuta nell'interesse di quest'ultima e i suoi effetti si sono riversati positivamente sul suo patrimonio. Da quanto chiarito discende che la società controllante risponde delle violazioni per omesso versamento in via esclusiva e dal 1° aprile 1998, data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 472 del 1997, solidalmente con la persona fisica autrice della violazione”*.

contrariis, di affermare il carattere individuale della sanzione medesima⁷⁰. In secondo luogo, un'eventuale solidarietà nel pagamento della sanzione potrebbe apparire giustificata solo qualora la violazione fosse imputabile ad una pluralità di soggetti: nella fattispecie *de qua*, invece, la sanzione colpisce l'omesso o inesatto adempimento di un obbligo che il legislatore tributario, nel disciplinare la liquidazione ed il versamento dell'imposta di gruppo ai fini dell'IVA, ha voluto assegnare alla controllante, limitandosi a sancire in capo alle controllate, per contro, degli obblighi aventi una rilevanza meramente interna, come la sottoscrizione, da parte del loro rappresentante, della dichiarazione presentata dalla controllante ed il riporto delle liquidazioni periodiche previo trasferimento del saldo alla controllante medesima. Appare di tutta evidenza come, in questo scenario, l'Amministrazione finanziaria non sarebbe legittimata a sanzionare dei comportamenti illegittimi che le singole società controllate non potrebbero nè *ex lege* né di fatto tenere.

In tale contesto, quindi, la *ratio* della disposizione di cui al secondo comma del citato art. 6 deve essere ricercata, piuttosto, nell'esigenza di garantire il credito erariale e di indurre la società controllata, coinvolta nella liquidazione Iva di gruppo, a comportarsi in modo da non pregiudicare gli interessi del fisco. Tale solidarietà attribuisce dunque all'Ufficio la possibilità di escutere la società controllata - coobbligata solidale - per le imposte risultanti dalle proprie liquidazioni periodiche o dalle proprie dichiarazioni e non versate dall'ente o società controllante.

⁷⁰ In tal senso appare orientata la stessa Agenzia delle Entrate, secondo la quale il Legislatore, ove ha voluto prevedere la solidarietà nel pagamento della sanzione, lo ha fatto espressamente tanto nel previgente regime (ad esempio, nell'art. 98 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602) quanto nell'attuale sistema sanzionatorio (ad esempio, nell'art. 11 del D.Lgs. n. 472 del 1997), anche nel rispetto del principio di legalità, talchè l'assenza – nella norma in esame – di un espresso riferimento al pagamento delle sanzioni escluderebbe ogni solidarietà.

Al riguardo, peraltro, pare opportuno segnalare – in linea con le precisazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria nella richiamata pronuncia – che, ricorrendo i presupposti per beneficiare della liquidazione cumulativa, dovrà essere recuperata solo l'imposta periodica o di conguaglio, oggetto del trasferimento, al netto delle eccedenze di credito, spettanti e trasferite da altre società del gruppo, compensate nel periodo dalla società controllante.

In altri termini, l'imposta iscritta a ruolo potrà essere richiesta per intero, nei confronti della società controllante, e limitatamente alla sola imposta trasferita e per la parte non assorbita dalle compensazioni, nei confronti delle società controllate solidalmente responsabili, in virtù del principio di cui all'art. 6 del decreto ministeriale del 1979⁷¹.

La ricostruzione appena esposta appare coerente, oltre che con il tenore letterale dell'art. 6, comma 2 (posto che la locuzione “o dalle proprie dichiarazioni annuali” sembra denotare l'intenzione del Legislatore di fare esclusivo riferimento al conguaglio risultante dalla dichiarazione annuale), anche con la struttura della procedura di liquidazione Iva di gruppo. In tale procedura, infatti, in virtù del sistema del trasferimento, non esistono né obblighi di versamento né eccedenze detraibili riportabili in sede di dichiarazione annuale dalla società controllata.

Infine, con specifico riguardo alle ipotesi di mancato trasferimento o di trasferimento di saldi periodici errati, occorre accertare le conseguenze che tali eventi determinano nella liquidazione del gruppo.

In linea con il funzionamento della procedura di liquidazione in esame, sembra corretto ritenere che, ove il mancato trasferimento o il trasferimento di saldi periodici errati generi una situazione di debito di periodo per il gruppo, dovrà essere recuperata l'imposta in conseguenza

⁷¹ Si veda in tal senso anche la Risoluzione n. 103/E del 9 maggio 2003.

non versata nei confronti della società controllante e nei confronti della società controllata che ha ommesso di effettuare il trasferimento del saldo periodico o che ha comunicato dati errati, quale soggetto solidalmente responsabile.

Per altro verso, qualora la mancata computazione dell'imposta in sede di liquidazione di gruppo non abbia comportato un ommesso versamento nel periodo di competenza o nei successivi, permanendo in ogni caso una situazione creditoria del gruppo, ferma restando l'applicazione delle sanzioni, si può legittimamente ritenere che non debba essere recuperata alcuna imposta.

3.1.3. - Cenni agli aspetti processualistici

Sotto il profilo processuale, come anche dal punto di vista sostanziale, è legittimo domandarsi se le regole della solidarietà civilistica siano applicabili anche agli atti, sia formali che procedimentali, intermedi alla dichiarazione e alla liquidazione, come la notifica dell'avviso di accertamento, l'ingiunzione, il provvedimento o infine, la sentenza che definisce la lite sull'imposta complessiva.

Tale aspetto appare rilevante in primo luogo nell'ipotesi in cui il fisco accerti una maggiore imposta rispetto a quella complessiva dovuta e liquidata dalla capogruppo e provveda a notificare il relativo avviso di accertamento, nonché, in secondo luogo, in caso di mancato o ritardato adempimento da parte della controllante degli obblighi previsti dagli articoli 3, 4, 5 e 6 del D.M. 13 dicembre 1979.

Esclusa l'esistenza di una "supersolidarietà" tributaria a livello processuale, la solidarietà ai fini IVA non pare assumere neanche nella fase dell'accertamento una configurazione differente rispetto a quella

civilistica⁷². Pertanto, la circostanza che l'obbligazione solidale in questione sia divisibile quantomeno nei rapporti interni al gruppo allorquando viene esperita l'azione di regresso, rende possibile l'esistenza di una pluralità di giudicati, anche diversi tra loro⁷³. Se ne trae conferma dall'applicabilità alla fattispecie in analisi dell'art. 1306, primo comma, del cod. civ., in base al quale una sentenza pronunciata tra il creditore (il fisco) e uno dei debitori in solido (le società controllate) non ha effetto contro gli altri e dell'art. 1306, secondo comma della medesima norma, che, introducendo una deroga alla regola del giudicato, consente agli altri debitori in solido (ossia le altre società condebitrici che non hanno partecipato al giudizio in cui è stata pronunciata la sentenza), di avvalersene contro il fisco, a meno che non sia fondata su eccezioni personali.

Ne discende, pertanto, che l'avviso di accertamento per una maggiore imposta complessivamente dovuta rispetto a quella liquidata dalla capogruppo deve essere notificato singolarmente a tutte le società, atteso che l'imposta per la quale il fisco agisce risulta dal concorso, e dall'eventuale compensazione, dei singoli risultati di più dichiarazioni individuali.

In linea con le considerazioni che precedono appare dunque fondatamente sostenibile che il principio secondo cui le obbligazioni solidali devono essere considerate come un fascio di obbligazioni collegate esclusivamente dall'identità del titolo e del contenuto, ma non da una necessaria uniformità di svolgimento delle relative vicende, debba trovare applicazione non soltanto nella fase della riscossione ma altresì in quella dell'accertamento, ove occorrerà discernere tra loro le posizioni

⁷² In tal senso cfr. FICARI, *Liquidazione congiunta dell'IVA ex art. 73 dpr 633 e rilevanza tributaria del gruppo di società*, cit., 169.

⁷³ Così, tra le altre, Comm. Centr. 18 aprile 1988, n. 3502 in Comm. Trib. Centr. 1988, I, 374; Comm. Centr., 9 novembre 1988, n. 7519 in Il Fisco, 1988, 7630.

delle singole società solidalmente responsabili. Se infatti si ritiene condivisibile la differenziazione delle posizioni contributive rispetto all'imposta complessiva, parimenti fondata deve considerarsi la differenziazione delle posizioni processuali delle singole società.

3.1.4. – Conclusioni

Volendo a questo punto dell'analisi tracciare delle conclusioni circa la possibilità di ricostruire una soggettività passiva unitaria del gruppo di società muovendo dalle disposizioni contenute nell'art. 73 del d.P.R. n. 633 del 1972 e nel decreto ministeriale di attuazione del 1979, non può che trovare conferma quanto affermato all'inizio di questo capitolo, e quindi la considerazione che tale fenomeno continui ad avere *de jure condito* una rilevanza meramente economica, atteso il recepimento assolutamente parziale della normativa comunitaria da parte del Legislatore italiano e considerata altresì la rilevanza meramente procedurale del regime di liquidazione IVA di gruppo delineato dalle citate disposizioni normative.

La disamina effettuata ha, ad ogni modo, consentito di trovare dei profili interessanti *de jure condendo*: in particolare, l'art. 6 del D.M. del 1979 ha offerto lo spunto ed il materiale positivo per effettuare una più ampia riflessione. Essa ha tuttavia condotto ad escludere definitivamente la possibilità di ravvisare un'unitarietà giuridica, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, delle società appartenenti ad un gruppo.

Il Legislatore ha infatti inteso, da una parte, privilegiare – nella disciplina della liquidazione e della dichiarazione dell'IVA di gruppo – esclusivamente l'interesse dell'Amministrazione finanziaria al soddisfacimento della propria pretesa, garantendolo attraverso la previsione di un regime di responsabilità solidale e, dall'altra, assicurare una giustificabile semplificazione della liquidazione dell'imposta

complessivamente dovuta dalle società del gruppo, prevedendo, con l'ulteriore obiettivo di evitare eventuali istanze di rimborso per possibili crediti IVA vantati da alcune società del gruppo, la presentazione congiunta di più dichiarazioni e la liquidazione dell'imposta complessiva al netto della compensazione infragruppo tra le rispettive posizioni debitorie e creditorie.

Nel proseguo dell'indagine è però emerso come lo stesso Legislatore abbia in realtà inteso differenziare le eventuali diverse posizioni contributive, di credito e di debito IVA all'interno del gruppo con l'espressa previsione, nell'art. 6 del decreto ministeriale di attuazione, di una limitazione della responsabilità solidale alle risultanze emergenti dalle dichiarazioni e dalle liquidazioni individualmente riferibili alle singole società controllate. Ribadita l'autonomia giuridica delle singole società si è quindi focalizzata l'attenzione sui profili sia processualistici che sanzionatori relativi all'ipotesi di inadempimento della controllante, per giungere alla conclusione secondo cui, in assenza di espresse disposizioni normative, le posizioni giuridiche delle società controllate rimangono autonome anche a tali fini.

3.2. La compatibilità della disciplina italiana relativa al c.d. “Gruppo IVA” con i principi generali del diritto comunitario secondo l'orientamento della Corte di Giustizia delle Comunità Europee.

La legittimità della normativa introdotta nell'ordinamento italiano attraverso l'art. 73 del d.P.R. n. 633 e completata con le disposizioni di attuazione contenute nel D.M. 13 dicembre 1979 è stata valutata anche dalla Corte di Giustizia delle Comunità europee la quale, nella sentenza del 22 maggio 2008, Causa C-162/07, è stata chiamata a pronunciarsi in

via pregiudiziale sull'interpretazione dell'art. 4, par. 4 della Sesta Direttiva (oggi, come più volte detto, art. 11 della Direttiva n. 2006/112/CE) e sull'applicabilità di alcuni principi generali del diritto comunitario - segnatamente quelli di neutralità fiscale, di divieto di abuso del diritto e di proporzionalità, con riferimento alla normativa nazionale che disciplina la cd. procedura «IVA di gruppo» prevista dall'art. 73 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

La sentenza si presenta di difficile lettura e più che gettare qualche luce getta molte ombre su una materia già estremamente travagliata⁷⁴; la scarsa chiarezza della questione, probabilmente dovuta anche alla parzialità delle informazioni fornite alla Corte, deve essere apparsa evidente anche ai giudici comunitari che, pur rispondendo ai quesiti posti, hanno rimesso la valutazione della rispondenza della normativa interna ai criteri stabiliti nella sentenza al giudice interno.

Il giudice nazionale remittente, che evidentemente reputava la normativa italiana una trasposizione della normativa comunitaria, ha posto alla Corte di giustizia due quesiti in merito all'interpretazione dell'art. 4, par. 4, della VI direttiva ed alla applicabilità di alcuni principi generali del diritto comunitario per decidere su una questione che riguardava i requisiti temporali⁷⁵ richiesti dalla normativa interna per accedere alla procedura IVA di gruppo e non presenti nella normativa comunitaria.

In primo luogo ha chiesto, se l'art. 4, n. 4, della VI direttiva *“debba essere interpretato come norma non sufficientemente precisa,*

⁷⁴ In tal senso: GIORGI, *I limiti della normativa nazionale sull'IVA di gruppo sono compatibili con i principi comunitari*, in *Corr. Trib.*, 2008, 2277 e ss.

⁷⁵ Rammentiamo al riguardo che l'art. 2 del D.M. 13 dicembre 1979 stabilisce che il possesso di azioni o quote rilevante ai fini dell'accesso al regime di IVA di gruppo deve sussistere fin dall'inizio dell'anno solare precedente.

che consente agli Stati membri di applicare il regime ivi previsto in ipotesi particolari di vincoli economici, finanziari o giuridici tra diversi soggetti, o come norma sufficientemente precisa, che quindi impone, una volta che lo Stato membro abbia deciso di adottare tale regime, di prevederne l'applicabilità in tutti i casi di vincoli ivi descritti”.

In secondo luogo ha chiesto se, *“indipendentemente dalla risposta al precedente quesito, la previsione di limiti temporali, nel senso che il vincolo deve esistere da un rilevante periodo di tempo, quale presupposto per l'applicazione del regime, senza che ai soggetti interessati sia consentito di dare la dimostrazione dell'esistenza di una valida ragione economica della costituzione del vincolo, costituisca un mezzo sproporzionato rispetto ai fini della direttiva e all'osservanza del principio del divieto dell'abuso del diritto; se, comunque, tale regolamentazione sia da ritenersi contraria al principio della neutralità dell'IVA”.*

Attesa la palese diversità tra il regime previsto dalla normativa comunitaria e la procedura IVA di gruppo delineata dalla normativa interna, il giudice remittente ha correttamente chiesto alla Corte di Giustizia quali margini di scelta avesse uno Stato membro in sede di recepimento.

La Corte di giustizia non ha risposto esplicitamente al quesito, ma, delineando i caratteri dell'IVA di gruppo comunitaria e rimettendo al giudice interno la valutazione della riconducibilità della normativa interna a quella comunitaria, sembra aver affermato che uno Stato membro che si è avvalso della facoltà prevista dalla normativa comunitaria non può poi discostarsi dalle previsioni contenute in tale normativa.

La Corte ha, tuttavia, osservato che il regime previsto dall'art. 4, n. 4, secondo comma, della VI direttiva deve essere distinto “*dall’istituzione di un dispositivo di dichiarazione e di versamento semplificati dell’IVA che consenta, segnatamente, alle società di uno stesso gruppo di restare soggetti passivi distinti, ancorché l’IVA possa essere consolidata nella contabilità della società madre*”.

La distinzione effettuata dai giudici comunitari appare senz’altro condivisibile, poiché, come sopra ampiamente chiarito, la cd. IVA di gruppo nel sistema d’imposta interno costituisce soltanto una procedura di liquidazione del tributo, mentre nel sistema comunitario comporta una ben più pregnante unificazione a livello soggettivo; meno condivisibili sono parse, invece, le conclusioni che implicitamente sembrerebbero discendere da tale distinzione.

La Corte, infatti, non ha dichiarato che la norma interna è non conforme a quella comunitaria e tale mancata dichiarazione potrebbe far supporre che la Corte ritenga le due procedure talmente diverse che non sia possibile considerare quella interna come introdotta in recepimento di quella comunitaria.

La totale diversità dell’IVA di gruppo interna rispetto a quella comunitaria da sola non pare tuttavia idonea a giustificare la posizione che la Corte ha, sia pure implicitamente, adottato; tale radicale diversità potrebbe, infatti, essere indice di un pessimo recepimento piuttosto che sintomatica del non recepimento⁷⁶.

Nell’assumere tale presa di posizione, peraltro, non devono essere sfuggite alla Corte di Giustizia né la considerazione che lo Stato

⁷⁶ In tal senso cfr. GIORGI, *I limiti della normativa nazionale sull’IVA di gruppo sono compatibili con i principi comunitari*, cit., 2277.

italiano ha affermato di non aver inteso recepire la norma comunitaria, né la considerazione che lo Stato italiano non ha effettuato la prevista consultazione del comitato IVA⁷⁷.

Occorre infatti rammentare, a tale proposito, come l'Amministrazione finanziaria abbia, per ben due volte, pubblicamente affermato che la procedura dell'IVA di gruppo prevista dalla normativa nazionale è stata introdotta dal Legislatore interno avvalendosi della facoltà concessa agli Stati membri dalla Sesta Direttiva (ora Direttiva n. 2006/112/CE).

L'Autorità fiscale ha, infatti, dapprima osservato che la disciplina dell'IVA di gruppo, di cui all'art. 73 del D.P.R. n. 633/1972 e al relativo decreto di attuazione, *“prende le mosse dall'art. 4, punto 4, secondo comma, della VI direttiva comunitaria, senza tuttavia accogliere il principio fondamentale in esso contenuto, consistente nel riconoscimento giuridico e fiscale della unitarietà del soggetto passivo in presenza di soggetti giuridicamente indipendenti, ma vincolati tra loro da rapporti economici ed organizzativi”*⁷⁸ e, poi, ha puntualizzato che il *“principio contenuto nella citata norma comunitaria è stato recepito, invero, in termini molto ristretti e con contenuto di carattere procedurale, cioè mantenendo sempre l'autonomia giuridica e fiscale delle società interessate, sufficiente a perseguire il fine prefissato che era quello di offrire a dette società un mezzo semplificato di recupero*

⁷⁷ Si rammenta al riguardo che le violazioni della procedura che gli Stati membri sono tenuti a seguire per introdurre o mantenere nei loro ordinamenti norme che limitano la detrazione, per costante giurisprudenza della Corte di Giustizia, comportano l'illegittimità della norma interna, poiché, per effetto dell'obbligo generale sancito dall'art. 249, terzo comma, del Trattato, gli Stati membri sono tenuti a conformarsi a tutte le disposizioni della Sesta direttiva, ivi incluse quelle procedurali. Si vedano in tal senso: Corte di Giustizia, 8 gennaio 2002, Causa C-409/99, “Metropolo”; id. 11 luglio 1991, Causa C-97/90, “Lennartz”; id., 13 febbraio 1985, Causa C- 5/84 “Direct Cosmetics”.

⁷⁸ Cfr. la già citata C.M. 28 febbraio 1986, n. 16.

*delle eccedenze di credito mediante la compensazione tra debiti e crediti di imposta emergenti dalle liquidazioni e dichiarazioni di società facenti parte di un gruppo*⁷⁹.

Tali affermazioni non sono state pubblicamente rettifiche dall'Amministrazione finanziaria che pure ha effettuato un *revirement* in relazione alla posizione assunta nella risoluzione n. 347/E del 2002 con riguardo ad altri aspetti della disciplina⁸⁰.

Il fatto che l'Autorità fiscale italiana abbia ripetutamente affermato che la procedura IVA di gruppo sia stata introdotta nell'ordinamento interno in recepimento di quella comunitaria potrebbe anche non essere considerato rilevante per decidere sulla conformità della norma interna a quella comunitaria, attesa la profonda differenza sussistente tra le due procedure; tale circostanza è tuttavia senz'altro indice del fatto che la norma comunitaria non è stata puntualmente recepita dallo Stato italiano e, dunque, può essere considerata rilevante al fine di valutare un'eventuale violazione, da parte del Legislatore nazionale, dei principi della certezza del diritto e dell'affidamento.

In proposito preme segnalare come la Corte di giustizia abbia, infatti, più volte affermato che la normativa di derivazione comunitaria deve essere certa e la sua applicazione prevedibile per coloro che vi

⁷⁹ Cfr. Risoluzione n. 347/E del 6 novembre 2002.

⁸⁰ Ci si riferisce, in particolare, alla Risoluzione n. 22/E del 2005, con la quale – come già evidenziato nella nota n. 48 – l'Agenzia delle Entrate ha parzialmente modificato l'orientamento espresso nella precedente Risoluzione n. 347/E del 2002, secondo cui la procedura IVA di gruppo doveva ritenersi circoscritta alle sole società residenti in Italia, non potendo esservi ammesso alcun soggetto non residente, ancorchè questo avesse nominato un proprio rappresentante fiscale nel territorio dello Stato. Nella citata pronuncia del 2005, infatti, l'Amministrazione finanziaria si è espressa in senso favorevole all'estensione del regime relativo all'IVA di gruppo a tutte le società di capitali, ivi comprese quelle residenti in paesi comunitari che, alla stregua delle statuizioni vigenti nello Stato di residenza, assumono forme giuridiche equipollenti alle società di capitali di diritto italiano.

sono sottoposti⁸¹; la certezza del diritto si impone con particolare rigore, quando si tratta di una normativa idonea a comportare oneri finanziari, al fine di consentire agli interessati di conoscere con esattezza l'estensione degli obblighi che questa pone a loro carico.

La Corte di Giustizia ha altresì asserito che quando una normativa nazionale costituisce oggetto di divergenti interpretazioni giurisprudenziali che siano plausibili e che conducano, alcune ad un'applicazione della normativa interna compatibile con il diritto comunitario, altre ad un'applicazione con esso incompatibile, si deve, per lo meno, ritenere che tale normativa non sia sufficientemente chiara per garantire un'applicazione compatibile con il diritto comunitario⁸². Secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia, quindi, è configurabile una violazione del diritto comunitario per il semplice fatto che organi dello Stato, ivi compresi quelli giurisdizionali, diano un'interpretazione difforme del dato normativo. In tale ottica, la violazione del diritto comunitario è sostanzialmente riconducibile ad una violazione del principio dell'affidamento e non dovrebbe comportare soltanto la non punibilità del soggetto che ha commesso la violazione, ma anche l'impossibilità di pretendere l'imposta da quel soggetto che abbia utilizzato in buona fede la procedura IVA di gruppo⁸³.

Nel caso di specie, inoltre, il principio dell'affidamento sembrerebbe rilevare anche sotto un altro profilo. In linea con quanto stabilito dall'art. 3, primo comma, del D.M. 13 dicembre 1979, infatti,

⁸¹ Cfr. *ex multis*, Corte di Giustizia CE, 22 novembre 2001, Causa C-301/97, "Paesi Bassi contro Consiglio".

⁸² Corte di Giustizia UE, 9 dicembre 2003, Causa C-129/00, "Commissione delle Comunità europea contro Repubblica italiana".

⁸³ In tal senso si veda ancora: GIORGI, *I limiti della normativa nazionale sull'IVA di gruppo sono compatibili con i principi comunitari*, cit., 2281.

l'intenzione di avvalersi della procedura IVA di gruppo deve essere preventivamente dichiarata all'Amministrazione finanziaria⁸⁴, la quale, di conseguenza, ha modo di controllare ben prima che la dichiarazione IVA di gruppo sia presentata se il soggetto che la presenta sia o meno in possesso dei requisiti necessari per poter accedere a tale regime.

Nel caso di specie, tuttavia, l'Autorità fiscale all'atto della dichiarazione non ha obiettato nulla ma, poi, in sede di accertamento e, quindi, a distanza di anni, si è accorta che non sussistevano i requisiti temporali per l'utilizzo di tale procedura.

A tale ultimo proposito occorre tuttavia rammentare come in base ad un consolidato orientamento della Corte di giustizia, sia pure formatosi in relazione alla dichiarazione di inizio attività, l'Autorità fiscale, una volta che non ha contestato la dichiarazione del soggetto passivo, non può, poi, revocarla con effetto retroattivo, al di fuori di situazioni fraudolente o abusive, senza in tal modo incorrere nella violazione dei principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto⁸⁵.

A ciò si aggiunga che nel caso di specie l'Amministrazione finanziaria pretenderebbe di recuperare un'imposta che doveva comunque essere rimborsata, sia pure con una diversa e più lenta procedura.

⁸⁴ Tale disposizione prevede infatti che l'ente o società controllante, entro il termine di liquidazione e versamento dell'IVA relativa al mese di gennaio, deve dichiarare all'Ufficio fiscale competente in relazione al proprio domicilio fiscale e a quelli competenti per le società controllate che intende avvalersi della procedura dell'IVA di gruppo.

⁸⁵ Si vedano in tal senso Corte di Giustizia UE, 29 aprile 2004, cause riunite C-487/01 e C-7/02, "Leusden e Holin Groep BV"; Id. 8 giugno 2000, Causa C-400/98, "Breitsohl"; Id. 29 febbraio 1996, causa C-110/94, "Inzo"; Id., 15 gennaio 1998, Causa C-37/95, "Ghent Coal", in *Corr. Trib.* 1998, 2185, con commento di GRATANI, e in *GT - Riv. giur. trib.*, 1998, 205, con commento di CENTORE, "Diritto di detrazione dell'IVA ed esercizio di attività imponibile".

3.2.1. Limiti interni per l'accesso alla procedura IVA di gruppo e conformità della normativa nazionale con i principi comunitari.

La Corte di Giustizia ha poi affermato che i limiti posti dalla normativa interna per l'accesso alla procedura IVA di gruppo non contrastano con i principi comunitari di “neutralità fiscale”, di “divieto di abuso del diritto” e di “proporzionalità”.

Si rammenta al riguardo, infatti, che la seconda questione pregiudiziale sottoposta al vaglio della Corte è se *“la previsione di limiti temporali, nel senso che il vincolo deve esistere da un rilevante periodo di tempo, quale presupposto per l'applicazione del regime, senza che ai soggetti interessati sia consentito di dare la dimostrazione dell'esistenza di una valida ragione economica della costituzione del vincolo, costituisca un mezzo sproporzionato rispetto ai fini della direttiva e all'osservanza del principio del divieto dell'abuso del diritto; se, comunque, tale regolamentazione sia da ritenersi contraria al principio della neutralità dell'IVA”*.

In primo luogo dunque, ad essere sottoposto al vaglio della Corte Ue è il rispetto del principio di proporzionalità, da interpretarsi sia riguardo agli scopi della direttiva, sia, più in generale, con riferimento al divieto dell'abuso del diritto.

Il principio di proporzionalità⁸⁶ (art. 5, trattato CE) consente di verificare la legittimità di un atto che imponga un obbligo ovvero una

⁸⁶ Il principio di proporzionalità si sostanzia nella esigenza che eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti sanciti dal diritto comunitario siano necessarie e commisurate al conseguimento degli scopi perseguiti. Il principio di proporzionalità, *“è stato inizialmente affermato come strumento di protezione dei singoli nei confronti delle istituzioni comunitarie ovvero delle autorità degli Stati membri, quando queste ultime agiscono in un settore retto dal diritto comunitario. Il principio*

sanzione in base alla sua idoneità o necessità rispetto ai risultati che si vogliono conseguire. Secondo tale principio, il legislatore o la pubblica amministrazione non possono imporre obblighi o restrizioni alle libertà del privato, né con atti normativi né con atti amministrativi, in misura superiore a quanto strettamente necessario per il raggiungimento degli scopi pubblici. Spetta al giudice verificare se i mezzi prefigurati per raggiungere lo scopo dell'atto siano idonei e non eccedano quanto è necessario per raggiungerlo. Pertanto, è consentito al giudice nazionale disattendere le disposizioni della normativa interna incompatibili con i principi dell'ordinamento comunitario, nei limiti in cui queste eccedano quanto necessario per raggiungere il loro obiettivo⁸⁷.

esige infatti che i sacrifici e le limitazioni di libertà imposti ai singoli non eccedano quanto necessario per il raggiungimento degli scopi pubblici da perseguire": così si esprime DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Pescara, ed. provv., 2003, 34, cui si rinvia per lo studio dell'impatto del principio di proporzionalità in materia tributaria). L'applicazione di tale principio nel settore della fiscalità diretta è avvenuta con la sentenza Leur-Bloem, (del 17 luglio 1997, C-28/95, Leur-Bloem) nella quale la Corte ha constatato una violazione del principio di proporzionalità nelle disposizioni antielusive olandesi di attuazione dell'art. 11 della Direttiva n. 90/434/CE. Numerosi sono gli altri precedenti in cui la Corte di Giustizia ha applicato questo principio generale: cfr. *ex multis* le sentenze: 14 luglio 1967, causa C-8/77, Sagulo; 5 luglio 1977, causa C-114/76, Bela-Mhle; 3 maggio 1978, causa C-112/77, Toepfer; 20 febbraio 1979, causa 122/78, Buitoni; 27 aprile 1978, causa C-90/77, Stimming; 16 maggio 1979, causa C-74/78, Tomadini; 21 settembre 1983, cause riun. C-205-215/82, GHBM; 30 novembre 1983, causa C-235/82, San Carlo; 24 settembre 1985, causa C-181/84, Man Sugar; 15 maggio 1986, Johnston, causa C-222/84; 26 aprile 1988, causa C-316/86, Krucken; 18 dicembre 1997, Garage Molenheide, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96, in Riv. dir. trib., 1998, III, 77 ss., con nota di PISTONE, *Presunzioni assolute, discrezionalità dell'amministrazione finanziaria e principio di proporzionalità in materia tributaria secondo la Corte di Giustizia*, ibidem, 91 ss.; 3 dicembre 1998, causa C-381/97, Belgocodex; 11 luglio 2002, causa C-62/00, Marks & Spencer, in Dir. e prat. trib. intern., 2003, 308, con nota di BIZIOLI, *La tutela del legittimo affidamento generato dal legislatore nazionale: i limiti alla retroattività delle norme tributarie al vaglio della Corte di Giustizia CE*; per una rassegna della giurisprudenza comunitaria v. LUGATO, *Principio di proporzionalità ed invalidità degli atti comunitari nella giurisprudenza della Corte di giustizia*, in Dir. com. e sc. internaz., 1991, 67 ss.; TESAURO, *Diritto comunitario*, Padova, 2005, 103 ss.; CALIFANO, *Principi comuni e procedimento tributario: dalle tradizioni giuridiche nazionali alle garanzie del contribuente*, Bologna, 1022 e ss. In merito al principio di proporzionalità nella prospettiva italiana si veda GALETTA, *Discrezionalità amministrativa e principio di proporzionalità*, in Riv. it. dir. pubbl. com., 1994, 139 ss.; Id., *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, Milano, 1998; SANDULLI, *La proporzionalità dell'azione amministrativa*, Padova, 1998.

⁸⁷ Cfr. Corte di Giustizia, 12 novembre 1996, causa C-84/94, punto 57; 5 luglio 1977, causa C-114/76, Bela-Mhle, cit.; 20 febbraio 1979, causa C-122/78, Buitoni, cit.; 24 settembre 1985, causa C-181/84, Man Sugar, cit.; 21 gennaio 1992, causa C-319/90, CMBH.

Se allora il regime interno dell'IVA di gruppo è stato introdotto in attuazione della disciplina comunitaria, la possibilità di prevedere limitazioni, di carattere temporale o soggettivo, dovrebbe trovare la propria *ratio* nell'esigenza dello Stato di contrastare possibili comportamenti elusivi o evasivi, esigenza che trova espreso riconoscimento nella Direttiva n. 2206/112/CE. Infatti, l'art. 11, comma 2, di tale Direttiva *“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”*.

Ma, anche se si volesse aderire alla tesi, prospettata dalla Corte di Giustizia, secondo cui la disciplina nazionale non costituirebbe una misura di attuazione dell'art. 4, par. 4 della VI Direttiva, non ci si potrebbe comunque sottrarre dalla verifica del rispetto del principio di proporzionalità: proporzionalità delle limitazioni imposte dalla normativa nazionale rispetto al divieto comunitario dell'abuso del diritto e proporzionalità come generale criterio di ragionevolezza, desumibile nell'ordinamento giuridico nazionale.

In quanto principio generale del diritto comunitario, codificato nell'art. 5 del trattato CE, il principio di proporzionalità impone al giudice interno di disapplicare la normativa nazionale quando questa risulti sproporzionata rispetto ai fini perseguiti. Se allora l'obiettivo del legislatore nazionale era quello di contrastare comportamenti elusivi, contrari, tra l'altro, al divieto comunitario dell'abuso del diritto, l'applicazione del principio di proporzionalità comporta l'illegittimità di restrizioni o limitazioni che non possano formare oggetto di disapplicazione laddove non ricorra l'intento elusivo. Del resto, come

chiarito dalla stessa Corte di Giustizia nella sentenza Halifax⁸⁸, perché possa parlarsi di comportamento abusivo, le operazioni che si intendono contrastare, attraverso la previsione di condizioni restrittive, devono avere come scopo “esclusivo” l’ottenimento di un vantaggio fiscale, mentre, *“il divieto di comportamenti abusivi non vale più ove le operazioni di cui trattasi possono spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di vantaggi fiscali”*.

Pertanto, i limiti temporali imposti dal legislatore nazionale, ancorchè idonei a garantire l’effettività del legame tra le società e ad escludere che il vincolo partecipativo sia solo temporaneo e finalizzato a beneficiare del risparmio fiscale generato dalla compensazione dei crediti e debiti IVA, si rivelano sproporzionati rispetto al fine perseguito, in quanto sono previsti da una norma di sistema, che non consente al contribuente la dimostrazione dell’esistenza di valide ragioni economiche.

Non si ritiene dunque di poter condividere le conclusioni raggiunte dalla Corte di Giustizia, secondo cui il limite temporale posto dalla normativa interna per fruire della procedura in materia di IVA di gruppo non contrasta con il principio di proporzionalità.

Parimenti non condivisibili sembrerebbero le osservazioni formulate in ordine al divieto dell’abuso del diritto. Infatti, i giudici comunitari avrebbero dovuto valutare non la compatibilità, in generale, della normativa nazionale con il divieto dell’abuso del diritto, ma, piuttosto, se le restrizioni da essa previste siano proporzionate rispetto

⁸⁸ Cfr. Corte di Giustizia CE, 21 febbraio 2006, causa C-255/02, in Corr. Trib., 2006, 3097 e ss e in GT – Riv. giur. Trib., 2006, 377 e ss, con commento di SANTI, *Il divieto di comportamenti abusivi si applica anche al settore dell’IVA*.

alla necessità di evitare un uso abusivo della procedura di liquidazione unitaria dell'IVA.

Secondo costante giurisprudenza, devono ritenersi sproporzionate rispetto all'obiettivo perseguito, tutte quelle disposizioni nazionali che prevedono presunzioni legali di frode o di elusione fiscale e che non consentono al contribuente di fornire la prova contraria⁸⁹.

In ogni caso, anche senza attingere al diritto comunitario, una disposizione che imponga limitazioni alle libertà del singolo, costituzionalmente tutelate, al fine di contrastare possibili comportamenti abusivi o elusivi, anche quando tali degenerazioni non si verificano, sarebbe contraria ad un generale criterio di ragionevolezza.

Infatti, sul piano dei principi costituzionali è senza dubbio possibile individuare "limiti, per lo più impliciti – alla cui identificazione si giunge quindi in genere in via interpretativa – tali da configurare un argine di "ragionevole proporzionalità" rispetto a quelle

⁸⁹ Nella sentenza *Leur Bloem* citata, ad esempio, la Corte di giustizia, interpretando l'art. 11, par. 10, lett. a), della direttiva n. 90/434/Cee, ha ritenuto non rispondente ai principi di proporzionalità e ragionevolezza una norma antielusiva olandese che prevedeva, in via generale, l'esclusione dall'agevolazione di alcune categorie di operazioni, a prescindere da un'effettiva evasione o frode fiscale. Con specifico riguardo all'IVA, nella sentenza *Ampafrance* (19 settembre 2000, causa riunite C-177/99 e C-181/99), è stata ritenuta contraria al principio di proporzionalità, la norma antielusiva francese che escludeva il diritto alla detrazione dall'imposta delle spese di alloggio e ristorazione, ove la stessa non consentiva la dimostrazione dell'assenza di frodi o evasioni fiscali (in senso analogo, si vedano: Corte di Giustizia, 3 luglio 1997, causa C-330/95; 18 dicembre 1997, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96). Nella sentenza *Gabalfrisa* (Corte di Giustizia 21 marzo 2000, cause riunite C-110/98 E c-147/98), infine, la Corte ha chiarito che "*i provvedimenti che gli Stati membri possono adottare ai sensi dell'art. 22, n. 8, della VI Direttiva per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare le frodi non devono eccedere quanto è necessario a tal fine*".

restrizioni dei diritti inviolabili ritenute dal legislatore necessarie per la tutela degli interessi pubblici costituzionalmente rilevanti”⁹⁰.

Le limitazioni di carattere soggettivo e temporale all’accesso alla procedura IVA di gruppo violano il principio di uguaglianza sancito dall’art. 3 Cost. Tale violazione potrebbe trovare giustificazione in un generale interesse erariale a contrastare possibili frodi, ma si porrebbe in contrasto con il criterio di ragionevolezza ove ecceda quanto necessario per raggiungere l’obiettivo perseguito.

Pertanto, può ritenersi non ragionevole né proporzionata una misura che alteri l’uguaglianza e la parità di trattamento tra i cittadini anche in mancanza di un preminente interesse pubblico da tutelare, come la sussistenza di un concreto rischio di evasione o elusione fiscale.

Il principio di proporzionalità può essere invocato anche sotto altro profilo, ossia, con riferimento all’esigenza di tutela dei principi fondamentali che connotano il sistema dell’IVA, come il principio di neutralità⁹¹. Infatti, la Corte di giustizia ha chiarito che le legislazioni nazionali non possono alterare il principio della neutralità così come posto dalle Direttive comunitarie, precisando che deve sussistere un

⁹⁰ Cfr. in tal senso: DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, cit., nota 519, il quale, in relazione al rapporto tra il principio comunitario di proporzionalità e la “ragionevole proporzionalità” desumibile da alcune norme della Costituzione, chiarisce come di ragionevolezza si parli in relazione agli artt. 13, 14,15 e 27, nonché all’art. 53 Cost. (si vedano sul punto anche ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, 188 ss.; Boria, *L’interesse fiscale*, Torino, 2002, 185 ss.) e agli artt. 42, 43 e 44 Cost..

⁹¹ Sulla neutralità nel sistema dell’IVA si vedano: GIORGI, *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell’imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2005, 35 ss.; BASILAVECCHIA, *Situazioni creditorie del contribuente e attuazione del tributo, Dalla detrazione al rimborso dell’imposta sul valore aggiunto*, Pescara, ed. provv., 2000, 17 ss.

rapporto di stretta proporzionalità tra la violazione dell'imposta e le relative conseguenze ⁹².

Il principio di neutralità fiscale dell'IVA è stato affermato dalla Corte con costante giurisprudenza, dapprima con riguardo agli scambi che interessano gli ordinamenti di due Stati membri ⁹³ e poi con riguardo alle operazioni interne ad uno stesso Stato ⁹⁴: in particolare, tale principio vieta che i soggetti passivi subiscano un trattamento impositivo differenziato, se effettuano le stesse operazioni⁹⁵, non soltanto in riferimento ad un ambito interstatale, ma anche in ambito statale.

Il principio di neutralità impositiva è quindi finalizzato a garantire la parità di trattamento fiscale sia delle merci che formano oggetto di scambio, sia dei soggetti che pongono in essere le medesime operazioni. Esso presuppone che possa trovare applicazione il medesimo regime IVA per i soggetti che esercitano una medesima attività economica, vale a dire che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi rientranti nella sfera applicativa dell'imposta.

Ne consegue che *“le diversità nella definizione della nozione di soggetto passivo d'imposta possono comportare delle distorsioni che incidono sulla parità di trattamento fiscale e neutralità impositiva,*

⁹² Cfr. Corte di Giustizia, 18 settembre 1997, cause riun. C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, cit., 77 ss.

⁹³ Cfr. Corte di Giustizia, 5 maggio 1982, causa C-15/81, Schul, I-1409; 21 maggio 1985, causa C-47/84, Schul II; 25 febbraio 1988, causa C-299/86, Drexler; 26 febbraio 1991, causa C-120/86, Commissione contro Regno di Spagna; 26 febbraio 1991, causa C-119/89, Commissione contro Repubblica italiana.

⁹⁴ Si veda Corte di Giustizia, 25 giugno 1997, causa C-45/95, Commissione contro Repubblica italiana, in Rass. trib., 1997, 937 ss. con nota di Giorgi, *La disciplina Iva delle cessioni di beni destinati esclusivamente allo svolgimento di una attività esentata o esclusa dal diritto alla detrazione: esclusioni, esenzioni e divieto di doppia imposizione nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto.*

⁹⁵ Cfr. Corte di Giustizia, 6 novembre 2003, causa C-45/01, Dornier.

incidono, cioè, da un lato sulla libera circolazione delle merci, dei servizi e delle persone e dall'altro sulla libera concorrenza”⁹⁶.

L'ampiezza della previsione comunitaria contenuta nell'art. 4, par. 4 della VI Direttiva, soprattutto con riguardo all'individuazione dei soggetti che possono aderire alla procedura di gruppo, se da un lato rispecchia la varietà delle forme di aggregazione attuabili, dall'altro – come innanzi evidenziato – è suscettibile di generare una forte disomogeneità nel trattamento fiscale dei gruppi societari, il cui perimetro, ai fini del consolidamento IVA, varia in funzione dei diversi criteri di controllo previsti dalla normativa interna degli Stati membri dell'Unione che si siano avvalsi dell'opzione offerta da tale disposizione.

Così, il rischio che si generino squilibri, in termini concorrenziali, fra lo Stato che ha deciso di recepire, senza ulteriori precisazioni, i criteri soggettivi previsti dalla normativa comunitaria e quello che, invece, ha riconosciuto rilievo normativo ad uno solo di essi, si presenta estremamente elevato.

Con particolare riferimento alla disciplina italiana dell'IVA di gruppo, più che i limiti temporali, dunque, sembrerebbero le restrizioni soggettive ad alterare la neutralità impositiva, sia negli scambi interni che in quelli intracomunitari. Infatti, la delimitazione del perimetro di gruppo soltanto ad alcuni dei soggetti IVA, le società di capitali e limitatamente a quella forma di controllo (tipicamente finanziaria) data dal possesso della maggioranza delle azioni o quote delle società controllate, e non anche alle altre possibili forme di integrazione

⁹⁶ In tal senso: GIORGI, *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, cit., 32.

economica ed organizzativa di soggetti formalmente distinti, crea un'evidente disparità di trattamento fiscale tra soggetti che effettuano le stesse operazioni imponibili all'interno del Paese.

Parimenti, negli scambi intracomunitari l'adozione da parte del nostro Legislatore di requisiti più stringenti rispetto a quelli contemplati dall'ampia previsione comunitaria, comporta che i gruppi ivi residenti subiscano un trattamento diverso rispetto a quello dei gruppi di società con sede in Stati che non hanno operato discriminazioni in base alla forma giuridica dei membri del gruppo o che non hanno limitato l'accesso soltanto a quelle società legate da particolari vincoli partecipativi. Ad esempio, come già chiarito nel secondo capitolo, Germania ed Olanda hanno riprodotto, senza ulteriori precisazioni, quanto già stabilito nell'art. 4, n. 4, secondo periodo della Sesta Direttiva: in particolare, in Germania, se una società è controllata da un altro soggetto con il quale intrattiene stretti rapporti di carattere economico, finanziario e strutturale, la controllante e la controllata formano un gruppo (*organschaft*), che costituisce soggetto imponibile ai fini IVA; in Olanda, parimenti, il regime in materia di IVA di gruppo si applica a condizione che le società componenti siano strettamente collegate sotto il profilo economico, finanziario ed organizzativo. Le legislazioni di altri Stati membri, ancorché presuppongano in ogni caso la sussistenza, tra i membri del gruppo, di legami di natura economica, finanziaria ed organizzativa, tuttavia, precisano meglio la reale portata dell'espressione comunitaria e, alcuni di essi, hanno introdotto – come illustrato nel secondo capitolo – nuovi ed ulteriori criteri di individuazione del soggetto unitario.

In definitiva, dunque, da un lato si può convenire con le conclusioni raggiunte dalla Corte di Giustizia in merito alla compatibilità comunitaria dei limiti temporali imposti dal legislatore nazionale per l'operatività della procedura IVA di gruppo, in quanto "si applicherebbero a tutti gli operatori economici in ugual modo" senza causare alterazioni della parità concorrenziale e della neutralità impositiva; dall'altro non può che rilevarsi la contrarietà, rispetto al principio di neutralità, della previsione di stringenti limiti soggettivi all'accesso al regime, in quanto tali da generare un trattamento fiscale differenziato tra soggetti che effettuano le stesse operazioni⁹⁷.

3.2.2 – Conclusioni.

La sentenza solleva questioni di rilevante interesse comunitario e nazionale. Le conclusioni raggiunte, tuttavia, non appaiono sufficientemente argomentate; la Corte di giustizia ha risolto, infatti, la questione in modo eccessivamente sbrigativo, asserendo che il regime nazionale dell'IVA di gruppo non viola i principi comunitari in quanto non ha nulla a che fare con le disposizioni della VI Direttiva.

In primo luogo, la *ratio legis* desumibile dagli atti normativi e dai lavori preparatori induce a ritenere che l'estraneità della disciplina contenuta nell'art. 73 del d.p.r. n. 633 del 1972 e nel relativo decreto di attuazione rispetto alle disposizioni dell'art. 4, n. 4, 2° comma, della VI Direttiva, non sarebbe imputabile ad un mancato recepimento delle disposizioni comunitarie ma piuttosto ad una attuazione non corretta delle stesse.

⁹⁷ Le medesime conclusioni sono state espresse da GIORGI, in "I limiti della normativa nazionale dell'Iva di gruppo sono compatibili con i principi comunitari?", cit., 2282, secondo il quale "la procedura iva di gruppo dovrebbe, quindi, essere applicabile a qualsiasi soggetto iva, perché siano rispettati i principi fondamentali che regolano il meccanismo di funzionamento del sistema comune d'imposta".

Ma quand'anche si volesse accedere all'interpretazione della Corte di Giustizia, la compatibilità comunitaria della disciplina nazionale dovrebbe, comunque, essere valutata alla luce delle disposizioni della direttiva e dei principi generali del diritto comunitario.

Quanto a questi ultimi, poi, le conclusioni raggiunte sembrano discostarsi da un consolidato orientamento della giurisprudenza comunitaria che, in più occasioni, ha fatto ricorso al principio di proporzionalità per contrastare, ogniqualvolta sia stato possibile identificare mezzi di prova alternativi, il ricorso da parte delle disposizioni nazionali allo strumento delle presunzioni legali assolute⁹⁸. Lo stesso principio di proporzionalità, pertanto, avrebbe dovuto, anche nella concreta fattispecie, condurre ad escludere che l'obiettivo di *“evitare che determinati soggetti solo occasionalmente “transitino” all'interno del gruppo, per poi fuoriuscirne all'ottenimento dei benefici fiscali connessi alla particolare procedura”*⁹⁹ potesse legittimare una normativa interna che precluda l'accesso al regime medesimo ad un contribuente in grado dimostrare l'effettività del rapporto di gruppo e l'esistenza di valide ragioni economiche sottese all'acquisizione della partecipazione.

Insoddisfacenti appaiono, altresì, le conclusioni raggiunte in merito alla compatibilità della disciplina interna con il principio della neutralità fiscale in materia di IVA. Infatti, la Corte non ha esaminato, nel loro complesso, le modalità applicative del regime di liquidazione unitaria, ma si è limitata ad analizzare i requisiti di carattere temporale,

⁹⁸ Nell'ordinanza di remissione si legge che *“ove il limite temporale in questione dovesse essere ritenuto come un meccanismo presuntivo assoluto, la norma che lo prevede sarebbe contraria al diritto comunitario e, sul punto, la questione dovrebbe essere sottoposta alla Corte di giustizia”*.

⁹⁹ Come chiarito nella Ris. Min. 21 marzo 2003, n. 68/E.

ritenendoli, correttamente, non contrari al principio di neutralità impositiva. Viceversa, l'ampia discrezionalità riconosciuta dal legislatore comunitario in merito alla definizione dei presupposti soggettivi ha causato conseguenze contrarie agli obiettivi sottesi alla Direttiva, diventando elemento di potenziale alterazione concorrenziale fra imprese operanti in Italia e quelle che pongono in essere operazioni intracomunitarie.

In tale scenario, quindi, era particolarmente attesa, la pronuncia del giudice nazionale, chiamato ad applicare, al caso concreto, i principi elaborati dalla Corte di giustizia nell'interpretazione del diritto comunitario. La Suprema Corte si è espressa in senso conforme ai giudici comunitari¹⁰⁰, ritenendo che il regime italiano non costituisce misura di trasposizione della Direttiva, in quanto non riconosce al gruppo autonoma soggettività passiva d'imposta ma prevede una mera semplificazione degli obblighi dichiarativi. Quanto alla compatibilità e neutralità dell'imposta, già riconosciuta dalla Corte di Giustizia, la Cassazione non ha ravvisato valide ragioni per discostarsi dalla posizione dei giudici comunitari.

3.3. Il regime di esenzione Iva delle prestazioni di servizi infragruppo di cui all'art. 6 della Legge 13 maggio 1999, n. 133.

Il regime impositivo applicabile, ai fini IVA, alle prestazioni di servizi infragruppo è stato recentemente oggetto di significative modifiche legislative.

¹⁰⁰ Cfr. Cass., 13 marzo 2009, n. 6105.

In particolare, il primo e più rilevante intervento sulla disciplina Iva concernente le suddette prestazioni è stato realizzato dall'art. 1, comma 262 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Legge Finanziaria 2008) che ha disposto l'abrogazione del peculiare regime di esenzione IVA previsto dall'art. 6, commi da 1 a 3 bis, della Legge n. 133 del 1999, per le prestazioni rese – nell'ambito di attività di carattere ausiliario – tra società appartenenti a gruppi bancari, assicurativi e che effettuano prevalentemente operazioni esenti.

Contestualmente alla soppressione della menzionata disciplina, la Legge n. 244 ha provveduto ad introdurre un nuovo regime di esenzione Iva per le prestazioni di servizi rese da consorzi, società consortili o società cooperative con funzioni consortili ai propri consorziati o soci¹⁰¹.

Secondo le originarie previsioni, tanto l'abrogazione del regime di cui all'art. 6 della L. n. 133, quanto l'applicazione della nuova disciplina concernente le prestazioni rese da consorzi (ivi comprese le società consortili e le società cooperative con funzioni consortili) avrebbero dovuto avere efficacia dal 1° luglio 2008.

Come opportunamente segnalato dall'ABI nella Circolare 11 agosto 2008, n. 19, il mutato scenario normativo di riferimento ha fatto emergere la necessità, per i gruppi interessati, di dovere valutare, entro il 30 giugno 2008, sia la possibilità di porre in essere operazioni societarie di carattere straordinario per la costituzione di consorzi (società consortili o società cooperative con funzioni consortili), al fine di consentire ai partecipanti di fruire del regime di esenzione Iva per le prestazioni di servizi dai medesimi rese, quanto quella di programmare una nuova e diversa pianificazione delle tipologie di servizi, a suo tempo

¹⁰¹ Cfr. l'art. 10, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972.

affidate in outsourcing a società del gruppo, per una migliore ed efficiente gestione delle risorse e del capitale umano impiegato. Considerati i termini ristretti per procedere a tali riorganizzazioni, la stessa ABI, d'intesa con le altre associazioni di categoria, ha provveduto a segnalare alle competenti Autorità governative e di controllo, la delicata problematica al fine di ottenere una proroga dell'efficacia dell'abrogazione del regime di esenzione previsto dall'art. 6 della Legge n. 133. In tale occasione – come si legge nella richiamata Circolare ABI n. 19/2008 - è stato altresì sottolineato *“come l’auspicata proroga fosse da considerare non soltanto legata alla possibilità di disporre del tempo necessario per pianificare scelte operative di riorganizzazione aziendale in modo ponderato (...) ma anche in vista di un più ampio intervento normativo teso al riconoscimento nel nostro Paese del regime IVA di gruppo, previsto dall’art. 11 della Direttiva 2006/112/CE”*.

Pertanto, recependo le istanze avanzate dall'ABI unitamente alle altre associazioni di categoria, circa l'opportunità di posticipare l'efficacia dell'abrogazione del regime di esenzione di cui all'art. 6 della Legge n. 133, il Legislatore, con l'art. 82, comma 16 del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla Legge 6 agosto 2008, n. 133, ha prorogato fino al 31 dicembre 2008 la vigenza della predetta disciplina di esenzione, lasciando inalterata la data di entrata in vigore del regime sui consorzi recato dall'art. 10, comma 2 del d.P.R. n. 633.

Sebbene, dunque, il regime di esenzione *ex art. 6* della legge n. 133/1999 sia stato definitivamente soppresso, si ritiene opportuno in questa sede illustrarne i presupposti applicativi nella misura in cui tale disposizione, se originariamente ha trovato giustificazione nell'esigenza contingente di neutralizzare per il sistema bancario gli effetti distorsivi derivanti dall'applicazione della disciplina in materia di Iva di gruppo,

effetti costituenti, sotto il profilo economico, un rilevante impedimento all'organica ristrutturazione dei gruppi operanti nel settore bancario, si è poi palesata, quale norma integrante dell'ordinamento tributario, come rivolta unitariamente ai gruppi societari che registrano una fisiologica prevalenza di operazioni esenti nella composizione del loro volume d'affari, nei confronti dei quali, pertanto, trova ragione e giustificazione l'intervento di razionalizzazione e di neutralizzazione dei connessi effetti distorsivi.

Più nel dettaglio, per intendere la finalità sottesa all'abrogata disciplina di esenzione, occorre rammentare come le banche prestino servizi alla propria clientela che sono per la quasi totalità esenti da Iva.

Detta esenzione delle operazioni attive comporta la indetraibilità dell'Iva pagata per l'acquisto di beni e di servizi, i cui costi risultano di conseguenza maggiorati dell'imposta indetraibile (lo stesso vale per altre imprese che svolgono prevalentemente attività esenti da Iva). In altri termini, dunque, mentre in linea generale per le imprese l'Iva non costituisce un elemento di costo (in quanto questa versano all'erario l'Iva addebitata alla propria clientela, al netto dell'Iva da loro assolta sugli acquisti di beni e di servizi), le banche, che prestano per lo più servizi esenti, sono trattate alla stregua di consumatori finali e rimangono quindi incise dall'onere economico dell'imposta loro addebitata dai fornitori dei beni e dei servizi utilizzati per lo svolgimento dell'attività bancaria. Appare quindi evidente come tale Iva rappresenti per le banche un elemento del costo sostenuto per l'acquisizione di beni e di servizi.

Così è, ad esempio, per i costi relativi al funzionamento di un ipotetico centro di servizi operante nell'ambito della struttura unitaria di

una banca, i quali sono rilevati al lordo dell'Iva addebitata dai fornitori (e non al netto come avviene per la generalità delle imprese).

Proprio in relazione a tale particolare regime fiscale, ove la banca procedesse al conferimento del predetto ipotetico centro di servizio in una società strumentale, tale società non potrebbe fare a meno di richiedere un corrispettivo per i servizi resi (gravato da Iva) calcolato tenendo conto sia dei costi relativi all'acquisto dei beni e dei servizi necessari al funzionamento della medesima società strumentale, sia dei costi del personale impiegato nella società stessa.

E' quindi agevole rilevare come lo scorporo dell'attività accessoria determinerebbe per la banca un maggior onere in termini di IVA (commisurato ai costi del personale utilizzato nella società strumentale), che prima del conferimento la banca stessa non subiva. Tale maggior onere vanificherebbe, evidentemente, i benefici organizzativi che potrebbero essere conseguiti attraverso l'operazione di scorporo¹⁰² .

Il Legislatore aveva quindi cercato di rimuovere l'inconveniente sopra descritto proprio attraverso l'introduzione della disciplina recata dall'art. 6 della legge n. 133/1999 la quale, nel dichiarare esenti da IVA i servizi resi dalle società del gruppo, consentiva alle imprese operanti nel settore bancario e finanziario – in buona sostanza – di subire un onere in termini di IVA di importo pari a quello sopportato prima dello scorporo nonchè, conseguentemente, di beneficiare appieno dei risparmi ottenibili attraverso l'esternalizzazione di talune attività ausiliarie di quella bancaria¹⁰³ .

¹⁰² Cfr. in tal senso la Circolare ABI n. 23 del 1° novembre 1999.

¹⁰³ Le argomentazioni sopra esposte erano state condivise nella relazione svolta dall'on.le Targetti, relatore al provvedimento, presso la Commissione Finanze della Camera in data 6 aprile

Con specifico riguardo, poi, all'inquadramento sistematico della disciplina di esenzione recata dall'abrogato art. 6 della legge n. 133/1999, l'ABI aveva rilevato nella richiamata Circolare n. 23 del 1999, come tale disciplina, per taluni aspetti, richiamasse quella prevista dall'art. 4, quarto comma, della Sesta Direttiva (ora, come sopra ripetutamente ricordato, art. 11 della Direttiva n. 2006/112/CE), che, com'è noto, attribuiva a ciascuno Stato membro la facoltà di considerare come unico soggetto passivo le persone residenti all'interno del paese che fossero giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici e organizzativi.

A tale ultimo proposito la stessa ABI, dopo aver rilevato che numerosi paesi dell'area comunitaria si erano già avvalsi di tale facoltà, introducendo nei rispettivi ordinamenti specifiche discipline di gruppo, con la contestuale previsione dell'irrilevanza ai fini IVA delle operazioni infragrupo, aveva ulteriormente precisato come anche nel corso dei lavori per l'adeguamento della disciplina IVA nazionale alla citata Sesta Direttiva, si fosse posto il problema di recepire il principio affermato dall'anzidetto art. 4 *“nella consapevolezza che la sua applicazione avrebbe comportato l'irrilevanza delle operazioni poste in essere fra le società “strettamente vincolate” e l'unitarietà soggettiva con riguardo alle dichiarazioni e ai versamenti dovuti - ma il legislatore italiano ha*

1999 (atto Camera n. 5858), ove era stato rilevato come: *“nella ristrutturazione dei profili organizzativi degli intermediari bancari, particolare rilievo assume la possibilità di avvalersi delle prestazioni di entità esterne (costituite in forma societaria o consortile) alle quali affidare la gestione in outsourcing di attività strumentali all'attività bancaria in senso stretto (es.: elaborazione dati, gestione degli immobili, etc.) in precedenza gestite all'interno dell'impresa. Tuttavia, un elemento fiscale sembra condizionare tale scelta imprenditoriale ed è rappresentato dal regime IVA applicabile alle prestazioni effettuate dalle imprese del settore creditizio. Infatti per le banche l'IVA assolta sugli acquisti (c.d. IVA a monte) è detraibile, in quanto le operazioni attive poste in essere dalle banche stesse sono generalmente esenti da IVA; di conseguenza il ricorso delle banche a prestazioni di servizi ricevute da terzi, rispetto a quelle ottenute dai centri di servizi interni, comporta una indetraibilità dell'IVA relativa a tali prestazioni (in genere calcolata con aliquota del 20%) che viene a costituire un elemento di costo. Per favorire le operazioni di ristrutturazione bancaria la norma contenuta nel comma 1 prevede l'esenzione da IVA per le prestazioni di servizi che hanno carattere ausiliario dell'attività delle società del gruppo bancario, comprese quelle di gestione di immobili e di servizi informatici”.*

ritenuto di darvi attuazione solo in parte. Per motivi di cautela fiscale, il principio della unitarietà dei soggetti “strettamente vincolati” è stato limitato ad alcuni aspetti applicativi, in particolare alla procedura unificata di versamento dell' IVA, regolata dall'ultimo comma dell' art. 73 del D.P.R. n. 633 del 1972, ove l'unificazione è realizzata con specifico ed esclusivo riguardo agli adempimenti concernenti i versamenti dell'imposta”.

Nonostante la similitudine di taluni effetti, era stato peraltro rilevato nella citata Circolare come il regime di esenzione delle prestazioni di servizi infragruppo introdotto dalla legge n. 133 del 1999 evidenziasse condizioni applicative di natura soggettiva ed oggettiva del tutto peculiari rispetto a quelle previste dalla ricordata disciplina comunitaria, apparendo, conseguentemente, configurabile non tanto come attuazione della disciplina in materia di IVA di gruppo ai sensi dell'art. 4 della VI Direttiva, quanto piuttosto come un regime integrativo di quello già previsto per le operazioni esenti di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 633 del 1972, teso a superare gli inconvenienti che le aziende fornitrici delle predette operazioni esenti incontravano nella propria organizzazione, ove realizzata tramite l'esternalizzazione di centri di servizi interni o comunque di fasi della produzione, sia con l'adozione dello schema del gruppo societario, sia mediante la costituzione di consorzi.

Chiarito quanto sopra, si sottolinea che il regime di esenzione disciplinato dall'art. 6 della legge n. 133/1999, era subordinato a specifici presupposti di carattere soggettivo e oggettivo, la cui carenza, anche parziale, determinava l'inapplicabilità dell'esenzione medesima, rendendo operante il regime ordinario in materia di IVA. Per contro, pur in assenza di chiarimenti ufficiali da parte dell'Amministrazione finanziaria al riguardo, si riteneva che al soddisfacimento delle

condizioni di natura soggettiva ed oggettiva previste dalla norma in esame, l'applicazione del regime di esenzione IVA fosse obbligatoria e non facoltativa¹⁰⁴.

3.3.1. Condizioni soggettive.

Per quanto concerne specificamente i presupposti di natura soggettiva, occorre precisare che il regime di esenzione in esame era disciplinato dalle disposizioni del richiamato art. 6, legge n. 133/1999, ai commi da 1 a 4 in base alla seguente distinzione: al comma 1, era prevista la disciplina dei gruppi bancari (lett. a) e dei consorzi costituiti tra banche (lett. b). L'esenzione per le prestazioni di servizi rese a società del gruppo bancario da società strumentali il cui capitale fosse interamente posseduto da controllante estera era invece disciplinato al comma 2. Un regime transitorio per i consorzi esistenti alla data di entrata in vigore della legge era previsto al comma 4, mentre il comma 3 recava a sua volta la disciplina dei gruppi assicurativi (lett. a) e dei consorzi tra società assicurative (lett. b), nonché quella dei gruppi di società il cui volume d'affari era costituito in prevalenza da operazioni esenti ai sensi dell'art. 10 del D.P.R. n. 633 (lett. c).

Tale disciplina pertanto – sebbene riconducibile all'unico motivo ispiratore di evitare ingiustificati aggravii impositivi alle imprese che effettuino prevalentemente operazioni esenti da IVA, quando organizzate in modo da esternalizzare le attività di carattere ausiliario (secondo lo schema di gruppo ovvero mediante la costituzione di consorzi) – non faceva riferimento ad uno schema giuridico unitario ma prendeva in considerazione, piuttosto, una pluralità di situazioni. L'esigenza sottesa a tale impianto normativo era quella di garantire nella maniera più ampia l'applicazione del nuovo regime di esenzione con riferimento sia al caso

¹⁰⁴ In tal senso, segnatamente, si è chiaramente espressa la Circolare ABI n. 23 del 1999.

dei gruppi bancari e assicurativi e relativi consorzi, qualificati dal regime di esenzione proprio delle attività bancaria e assicurativa, sia – più in generale – al caso di ogni altro gruppo di società che operi prevalentemente in regime di esenzione da IVA.

Era stato in tal modo apprestato uno strumento fiscale ad ampia valenza applicativa, idoneo a sostenere il processo di ristrutturazione di tutte le aziende che svolgessero in prevalenza operazioni esenti da IVA¹⁰⁵.

3.3.1.1 Gruppi bancari.

Per quanto attiene segnatamente ai gruppi bancari, ai sensi dell'art. 6, comma 1, lettera a) era prevista l'esenzione da IVA per le prestazioni di servizi rese nell'ambito delle attività di carattere ausiliario di cui all'art. 59, comma 1, lettera c), del d.lgs. del 1° settembre 1993, n. 385 (Testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia), effettuate da società facenti parte del gruppo bancario di cui all'art. 60 del d.lgs. n. 385, ivi incluse le società strumentali di cui all'articolo 59, comma 1, lettera c), dello stesso decreto.

È opportuno rammentare al riguardo che, ai sensi del citato art. 60 del d.lgs. n. 385, il gruppo bancario è composto alternativamente:

- (i) dalla banca italiana capogruppo e dalle società bancarie, finanziarie e strumentali da questa controllate;
- (ii) dalla società finanziaria capogruppo e dalle società bancarie, finanziarie e strumentali da questa controllate, quando nell'ambito del gruppo abbia rilevanza la componente bancaria, secondo

¹⁰⁵ Cfr. in tal senso la Circolare ABI n. 23 del 1999.

quanto stabilito dalla Banca d'Italia, in conformità delle deliberazioni del CICR¹⁰⁶.

Con specifico riguardo alla nozione di controllo cui fa riferimento l'art. 60 del d.lgs. n. 385, si precisa che ai fini della disciplina in esame erano considerate appartenenti al gruppo bancario la società controllante e le società controllate da quest'ultima:

- (i) ai sensi dell'art. 2359 comma 1, numero 1), del cod. civ. e cioè nel caso in cui la prima disponesse direttamente della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria della seconda;
- (ii) ai sensi dell'art. 2359 comma 1, numero 2), del cod. civ. e cioè nel caso in cui la prima disponesse di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;
- (iii) ai sensi dell'art. 2359, comma 2, del cod. civ. e cioè nel caso in cui la suindicata maggioranza dei diritti di voto fosse esercitabile indirettamente tenendo anche conto dei voti attribuiti a società controllate, a società fiduciarie e ad interposte persone.

Chiarito quali società potessero considerarsi comprese nel gruppo bancario, giova altresì evidenziare come l'art. 6, comma 1, lett. a), della legge n. 133 prevedeva l'esenzione da IVA per le prestazioni di servizi

¹⁰⁶ Per completezza si segnala che le istruzioni di vigilanza, emanate dalla Banca d'Italia (cfr. circolare 21 aprile 1999, n. 229), precisavano ulteriormente:

- (i) circa la composizione del gruppo, che *“il gruppo bancario è composto dalla banca italiana o dalla società finanziaria capogruppo avente sede in Italia e dalle società bancarie, finanziarie e strumentali - con sede legale in Italia e all'estero - da questa controllate;*
- (ii) circa la nozione di capogruppo, che *“si considera capogruppo di un gruppo bancario: a) la banca italiana che controlli almeno una banca o una società finanziaria o una società strumentale e non sia controllata da altra banca o società finanziaria che possa essere considerata capogruppo;*

b) la società finanziaria con sede legale in Italia, purché sussistano le seguenti condizioni:

- *la finanziaria controlli almeno una banca italiana e non sia controllata da altra banca o società finanziaria che possa essere considerata capogruppo;*
- *la finanziaria sia costituita sotto forma di società di capitali;*
- *nell'ambito delle società controllate dalla finanziaria abbiano “rilevanza determinante” quelle esercenti attività bancaria, finanziaria e strumentale;*
- *sia verificato il requisito della “bancarietà” del gruppo”.*
-

di carattere ausiliario effettuate dalle società del gruppo, sia che fossero di natura bancaria, finanziaria o strumentale. In altre parole, l'esenzione era accordata "soggettivamente" per il solo fatto che le prestazioni di servizi fossero rese da una società appartenente al gruppo, senza che potesse assumere alcun rilievo a tal fine la qualificazione attribuibile alla società stessa (bancaria, finanziaria o strumentale), né la circostanza che la società avesse il ruolo di capogruppo. Dovevano pertanto ritenersi incluse nell'ambito soggettivo dell'esenzione, oltre alle società strumentali (ivi comprese le società consortili che potessero considerarsi strumentali nei confronti del gruppo), anche, ad esempio, le società capogruppo, bancarie o finanziarie, esercenti attività di carattere ausiliario nei confronti delle società del gruppo controllate.

3.3.1.2 Consorzi costituiti tra banche.

Per quanto attiene invece ai consorzi costituiti tra banche, l'art. 6, comma 1, lettera b) della legge n. 133/1999, esentava da IVA le prestazioni di servizi rese nell'ambito delle attività di carattere ausiliario di cui all' art. 59, comma 1, lettera c), del d.lgs. n. 385 del 1993, effettuate dai consorzi, ivi comprese le società cooperative con funzioni consortili, costituiti tra banche, nei confronti dei consorziati o dei soci, a condizione che i corrispettivi in qualsiasi forma da queste dovuti ai consorzi per statuto non superassero i costi imputabili alle prestazioni medesime.

Rinviando al successivo paragrafo 3.4.1.1 per una sia pur breve ricognizione della disciplina civilistica dei consorzi¹⁰⁷, ci limitiamo in questa sede ad osservare come, sotto il profilo fiscale, il regime di esenzione di cui all'art. 6, comma 1, lett. b), della legge n. 133/1999

¹⁰⁷ Che sarà delineata alla luce della nuova disciplina recata dall'art. 10, comma 2, del d.P.R. n. 633/1972.

riguardava soggettivamente tutti i consorzi, ivi comprese le società consortili. La formulazione originaria della norma subordinava l'applicazione di tale peculiare disciplina di esenzione alla condizione che tali soggetti svolgessero la loro attività esclusivamente nei confronti delle banche consorziate o socie, e dunque, "con attività interna". L'art. 53 della Legge 21 novembre 2000, n. 342, aveva poi disposto la rimozione della predetta condizione. Conseguentemente, a seguito di tale intervento normativo, l'esenzione da IVA era divenuta applicabile a tutte le prestazioni di carattere ausiliario effettuate nei confronti dei consorziati o dei soci, ancorché contestualmente fossero rese prestazioni di servizi nei confronti di terzi, fermo restando l'assoggettamento di queste ultime ad imposta.

3.3.1.3 Gruppi di società con volume d'affari costituito in prevalenza da operazioni esenti.

Oltre ad un analogo regime di esenzione IVA per le attività ausiliarie rese nell'ambito dei "gruppi assicurativi" e dei consorzi tra società assicurative, sostanzialmente riproduttivo di quello previsto per i gruppi bancari, e sul quale dunque non ci si sofferma, la legge n. 133 del 1999 stabiliva altresì l'esenzione da IVA delle prestazioni di servizi rese nell'ambito delle attività di carattere ausiliario di cui all' art. 59, comma 1, lettera c), del d.lgs. n. 385 del 1993, purchè fossero soddisfatte le seguenti condizioni:

- (i) le prestazioni di servizi fossero rese a società del gruppo il cui volume di affari dell'anno precedente era costituito per oltre il 90 per cento da operazioni esenti di cui all'art. 10 del d.P.R. n. 633;
- (ii) le prestazioni di servizi fossero rese da società appartenenti al gruppo;

(iii) l'ammontare globale del volume di affari del gruppo nell'anno precedente fosse costituito per oltre il 90 per cento da operazioni esenti.

Ai suindicati fini, erano considerate appartenenti al "gruppo" la società controllante e le società controllate da quest'ultima:

- ai sensi dell'art. 2359, comma 1, numero 1), e cioè nel caso in cui la prima disponesse direttamente della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria della seconda;
- ai sensi dell'art. 2359, comma 2, del cod. civ. e cioè nel caso in cui la suindicata maggioranza dei diritti di voto fosse esercitabile indirettamente tenendo anche conto dei voti attribuiti a società controllate, a società fiduciarie e ad interposte persone.

Pertanto, con riferimento alla condizione di cui al punto (ii) che precede, il regime di esenzione si rendeva applicabile alle prestazioni di servizi rese da società del gruppo ad altre società del gruppo, a condizione che tra le medesime sussistesse il suindicato rapporto di controllo fin dall'inizio dell'anno solare precedente.

Inoltre, all'inizio di ciascun anno solare, l'applicabilità del regime di esenzione qui in esame richiedeva la preventiva verifica in merito alla composizione del volume di affari dell'anno precedente sia della società del gruppo che riceveva le prestazioni di servizi, sia del gruppo nel suo complesso. Peraltro, pur in assenza di chiarimenti ministeriali sul punto, pare corretto ritenere che la verifica in merito al soddisfacimento delle predette condizioni soggettive non fosse condizionata ad alcuna formalizzazione e/o preventiva comunicazione nei confronti dell'Agenzia delle Entrate.

3.3.2. Condizioni oggettive.

Per espressa previsione dell'art. 6, comma 1, della Legge n. 133, l'ambito di applicazione del regime di esenzione IVA qui in analisi era limitato, sotto il profilo oggettivo, solo alle prestazioni di servizi – rese nell'ambito di gruppi bancari - e, neanche a tutte, ma alle sole prestazioni di servizi che costituivano oggetto di attività ausiliaria all'attività propria delle società del gruppo.

L'esenzione da imposta delle prestazioni di carattere ausiliario operava non solo con riferimento ai gruppi bancari, ma era estesa altresì ai gruppi assicurativi e ai gruppi di società svolgenti attività commerciali prevalentemente esenti, stante l'esplicito richiamo, operato dal comma 3 dell'art. 6, alle prestazioni indicate al precedente comma 1.

Poste tali premesse, va rilevato come il citato art. 6 della legge n. 133/1999 non contenesse alcuna definizione del concetto di «attività ausiliaria».

La norma si limitava, infatti, a prevedere - facendo peraltro esclusivo riferimento ai soli gruppi bancari - che fossero *“esenti da IVA le prestazioni di servizi, rese nell'ambito delle attività di carattere ausiliario di cui all'art. 59, comma 1, lett. c), del decreto legislativo 1 settembre 1993 n. 385”*

Con specifico riguardo alla portata applicativa di tale disposizione e, dunque, del concetto di “attività ausiliaria”, va in primo luogo rilevato come nella legislazione relativa al settore bancario manchi una definizione compiuta di attività ausiliaria. Non è tale, infatti, quella contenuta nel già menzionato art. 59, comma 1, lett. c), d.lgs. n. 385, citato, il quale si limita a precisare, a titolo chiaramente esemplificativo,

che in tale concetto rientra “*la gestione di immobili e servizi informatici*”.

Come è stato osservato da più parti, è probabile che la mancanza di una puntuale definizione legislativa di “attività ausiliaria” fosse dovuta non tanto ad un “vuoto” legislativo, quanto alla precisa volontà del legislatore di rendere l’ambito applicativo della norma il più flessibile possibile¹⁰⁸.

Tale risultato non sarebbe stato conseguibile mediante il ricorso ad una tecnica di normazione c.d. sintetica, vale a dire attraverso l’individuazione puntuale e “tassativa” delle attività rientranti nel concetto di “ausiliarità”¹⁰⁹.

Ciò posto, è evidente come la mancanza di una definizione puntuale di “attività ausiliaria” nel testo di legge imponesse la necessità di verificare caso per caso l’esistenza di un nesso di strumentalità con l’attività principale allo scopo di non pervenire ad interpretazioni incongruenti e, dunque, arbitrarie.

Va pertanto notato come la nozione di ausiliarità, pur lasciando indeterminate le tipologie di attività ad essa riconducibili, presupponeva necessariamente l’esistenza di un nesso di strumentalità o meglio di ancillarità tra il servizio reso e l’attività principale del gruppo, in carenza del quale il servizio non poteva rientrare nell’ambito della norma di esenzione in esame.

L’ausiliarità era dunque un parametro, per così dire, “mobile”; conseguentemente, il servizio che, ad esempio, risultava ausiliario rispetto

¹⁰⁸ Cfr., in tal senso la Circolare ABI n. 23 del 1999 e la Circolare Assonime del 27 luglio 1999, n. 66.

¹⁰⁹ Cfr. A. PICCIARELLO, “Neutralità fiscale dell’outsourcing ed attività esenti ex art. 10 del D.P.R. n. 633/1972”, in *Il Fisco* n. 38/1999 pag. 12256 e ss.

ad un'attività principale di tipo bancario, poteva non essere considerato tale rispetto ad un'altra attività.

L'assenza di una chiara indicazione normativa ha dato adito alla formazione di diversi orientamenti interpretativi sul punto, anche molto distanti tra loro.

Da un lato, infatti, l'ABI¹¹⁰, aderendo ad un'interpretazione estremamente estensiva, era giunta a considerare esente da IVA *"ogni attività in astratto esternalizzabile secondo l'ordinamento vigente, sia essa qualificabile tra i servizi tradizionalmente considerati di ausilio all'attività bancaria, sia essa riferibile ad una fase dell'attività dell'impresa bancaria; come potrebbe essere ad esempio il recupero crediti"*. *Detta interpretazione, oltre ad essere rispondente alla lettera ed alla finalità della norma, ha pure il pregio di permetterne l'applicazione con riferimento ad ogni possibile evoluzione che potrà assumere in futuro il fenomeno della esternalizzazione dei servizi (...)* *Ciò detto relativamente al possibile oggetto delle attività di carattere ausiliario, è ancora opportuno notare che la stessa genericità del riferimento normativo lascia poi ampio spazio di definizione della attività in concreto esternalizzate, le quali risulteranno normalmente individuate nei contratti stipulati tra le società del gruppo interessate...".*

Secondo tale impostazione interpretativa, attesa la genericità del riferimento normativo, ai fini del particolare regime di esenzione sarebbero confluite nel concetto di attività "ausiliaria" tanto le attività propriamente ancillari e serventi all'attività tipica, quanto quelle costituenti una fase dell'attività tipica svolta dalla società.

¹¹⁰ Cfr. Circolare n. 23 del 1999.

Decisamente più restrittiva, dall'altro lato, si appalesava l'interpretazione adottata dall'Agenzia delle Entrate in risposta ad un'istanza di interpello¹¹¹, secondo la quale nella definizione di attività "ausiliaria" ricadrebbero solamente le attività ausiliarie all'attività propria delle società del gruppo.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate aveva precisato che dalla lettura della norma sembrava "*emergere che deve trattarsi di attività che si distinguono da quella principale propria, ponendosi in un rapporto non di mero mezzo al fine, ma in termini più lati di attività servente e collaterale di quella principale*". Conseguentemente, secondo tale impostazione, non avrebbero potuto beneficiare del regime di esenzione di cui all'art. 6, Legge n. 133/1999, le prestazioni di servizi rese da società del gruppo che svolgeva attività rientrante nel cosiddetto "*core business*" del committente¹¹².

Tale impostazione interpretativa risultava peraltro condivisa anche dall'Assonime nella citata Circolare n. 66/199 secondo la quale "*in carenza di un'espressa indicazione delle attività di carattere ausiliario, dovrebbero comunque ritenersi tali quelle poste in essere, come nel settore bancario, nel quadro di attività che si concretano in prestazioni che si inseriscono nell'esecuzioni di fasi del processo produttivo ed alle quali i soggetti ausiliari potrebbero attendere diversamente; e, quindi, tutte le prestazioni di servizi poste in essere nel quadro di attività che*

¹¹¹ Cfr. Ris. Min. 25 giugno 2002, n. 208/E.

¹¹² Tale interpretazione è stata quindi ribadita, con riferimento ad una fattispecie relativa ad un gruppo assicurativo, dalla Risoluzione 3 febbraio 2004, n. 6/E. Del medesimo tenore appare anche la posizione espressa nella Risoluzione 9 luglio 2004, n. 90, anch'essa concernente una fattispecie relativa a servizi ausiliari resi nell'ambito di un gruppo assicurativo. In tale sede, in particolare, è stato chiarito che "*è possibile identificare quali "ausiliarie" quelle attività direttamente rivolte al servizio dell'attività principale, che si inseriscono nel ciclo economico di quest'ultima, risolvendosi, rispetto alla principale, in un rapporto di accessorialità e complementarietà*".

rivestano carattere di ausiliarietà rispetto all'attività principale svolta dalle società partecipanti al gruppo”.

Una volta verificata l'ausiliarietà dei servizi, occorreva appurare che gli stessi fossero resi nell'ambito di un complesso di operazioni che, nel loro insieme, configuravano l'esercizio di un'attività (di carattere ausiliario).

La distinzione tra i concetti di “attività” ed “operazione” è stata chiarita in più occasioni dal Ministero delle Finanze. Al riguardo si ricorda la C.M. 24 dicembre 1997 n. 328/E, ove è stato precisato che la nozione di “attività” presuppone una pluralità di operazioni *“svolte con carattere di sistematicità, ripetitività od organizzazione, tale da configurare l'esercizio di un'autonoma attività collaterale”.*

Sotto questo profilo, apparivano, dunque, del tutto condivisibili le osservazioni compiute dall'ABI con la Circolare n. 24 dell'8 agosto 2001 secondo cui l'esecuzione da parte di società del “gruppo”, in via meramente episodica, di prestazioni di servizi a favore di altre società del gruppo non era idonea *“a fare rientrare tali occasionali prestazioni nel regime di esonero previsto dall'art. 6 della legge n. 133 del 1999, dal momento che come chiarito in giurisprudenza e in prassi amministrativa, l'esecuzione occasionale di singole prestazioni non integra l'esercizio di “attività” ai fini dell'IVA. A tali occasionali ovvero marginali prestazioni continuerà pertanto ad applicarsi l'ordinaria disciplina dell'IVA, a nulla rilevando che tali occasionali prestazioni possano rivestire il carattere oggettivo della ausiliarietà”.*

In questo senso si era espressa anche la dottrina, secondo cui la società di servizi avrebbe dovuto necessariamente qualificarsi quale organismo strutturalmente idoneo a generare, con proprie risorse

(tendenzialmente esternalizzate), se non tutto, almeno parte rilevante del valore aggiunto incorporato nelle prestazioni strumentali ¹¹³.

L'esercizio di un'attività di carattere ausiliario presupponeva, pertanto, da parte della società prestatrice il possesso di una propria organizzazione dedicata stabilmente all'effettuazione di servizi ausiliari rispetto all'attività principale del gruppo. E' evidente che tale condizione non sarebbe stata integrata – e dunque, le prestazioni avrebbero dovuto essere regolarmente assoggettate ad IVA – nell'ipotesi in cui (i) le prestazioni avessero avuto carattere occasionale, ovvero (ii) non fossero rese mediante l'impiego di proprie risorse dalla società del gruppo, bensì (iii) utilizzando risorse acquistate da economie terze e, successivamente, “rifatturate” in una logica di mero ribaltamento di costi. Come osservato dalla dottrina¹¹⁴, infatti, quest'ultima fattispecie esulava dalla norma di esenzione di cui all'art. 6, Legge n. 133, citata.

3.4. Il 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.

Come anticipato, la Legge Finanziaria 2008, nel disporre la soppressione del peculiare regime concernente i servizi infragruppo sopra illustrato, ha contestualmente introdotto una nuova disciplina di esenzione IVA per le prestazioni di servizi rese da consorzi, società consortili o società cooperative con funzioni consortili ai propri consorziati o soci.

¹¹³ Cfr. G. ARNAO – F. CASTELLI, “Iva, prestazioni di servizi tra società del gruppo bancario” in Corr. Trib. n. 23/1999, 1710 e ss..

¹¹⁴ Cfr. CASTELLI, *Le locazioni immobiliari nei gruppi bancari*, in Corr. Trib., 2001, 36.

Più in dettaglio, l'art. 1, comma 261, lettera b) della L. n. 244/2007, ha aggiunto all'art. 10 del d.P.R. n. 633 del 1972 il comma 2, prevedendo che *“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'art. 19 bis, anche per effetto dell'opzione di cui all'art. 3 bis, sia stata non superiore al 10 per cento, a condizione che i corrispettivi dovuti da consorziati o soci ai predetti consorzi e società non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse”*¹¹⁵.

Come agevolmente desumibile dal disposto normativo, l'operatività del nuovo regime di esenzione è subordinata a specifiche condizioni, di carattere soggettivo ed oggettivo, di seguito illustrate.

3.4.1. Ambito soggettivo di applicazione della norma.

3.4.1.1. I soggetti che rendono le prestazioni esenti

Sotto il profilo soggettivo, la prima condizione cui l'art. 10, comma 2 del d.P.R. n. 633 subordina l'applicazione del nuovo regime di

¹¹⁵ Si segnala al riguardo che il D.L. n. 112 ha introdotto rilevanti modifiche anche in relazione all'obbligo di registrazione dei contratti di locazioni immobiliare che, ai fini IVA, beneficiano del regime di esenzione di cui all'art. 6 della L. n. 133 ovvero di quello individuato dall'art. 10, comma 2 del d.P.R. n. 633. In particolare, il comma 14 dell'art. 82 del citato D.L. n. 112 ha modificato l'art. 5, comma 2 e l'art. 40, comma 1 del d.P.R. 30 aprile 1986, n. 131, imponendo l'assoggettamento all'obbligo di registrazione, con conseguente applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale, per le locazioni infragruppo di immobili esenti da IVA ai sensi dell'art. 6 della L. n. 133 e dell'art. 10, comma 2 del d.P.R. n. 633. Occorre evidenziare, al riguardo, che anteriormente alle predette modifiche, tali contratti, essendo considerati soggetti ad IVA, sebbene in regime di esenzione, in virtù del principio di alternatività IVA/registro non erano soggetti a registrazione (se non in caso d'uso) e, ove registrati, scontavano comunque l'imposta di registro in misura fissa (168 Euro). A seguito del predetto intervento legislativo, per contro, anche le locazioni di immobili in questione sono state inserite tra le operazioni che si considerano non soggette a IVA e, conseguentemente, soggette al pagamento dell'imposta in misura proporzionale.

esenzione è che la prestazione di servizi sia resa da un consorzio ovvero, una società consortile o una società cooperativa con funzioni consortili.

Volendo operare una sintetica ricognizione del regime civilistico di tali istituti, va preliminarmente osservato che la disciplina dei consorzi è recata dal capo II del Titolo X del Libro V del codice civile.

Come rilevato in dottrina, il consorzio può definirsi come un'associazione di persone fisiche o giuridiche, liberamente creata o coattivamente imposta, per la realizzazione in comune di un interesse proprio di questi soggetti. Conseguentemente *“con il consorzio non si crea artificialmente una comunione di interessi che abbia una finalità sua propria, ma si realizza in comune un interesse che è già proprio di coloro che al consorzio partecipano: in definitiva, funzione del consorzio è essenzialmente quella di prestare un servizio nell'interesse dei singoli consorziati con la conseguenza che l'attività del consorzio si risolve in una serie di atti i cui risultati si acquisiscono direttamente alla sfera giuridica dei singoli partecipanti al consorzio. L'organizzazione comune si pone, cioè, essenzialmente come uno strumento per la realizzazione di interessi propri di ciascun consorziato che non potrebbero essere realizzati a quelle condizioni economiche singolarmente considerate”*¹¹⁶.

Questo aspetto del consorzio è stato particolarmente accentuato dalla L. 10 maggio 1976, n. 377, che ha apportato incisive modifiche alla disciplina codicistica in tema di consorzi ed ha introdotto la figura delle società consortili.

In particolare, la nozione di consorzio originariamente delineata nell'art. 2602 cod. civ. – e che ricomprendeva esclusivamente i contratti tra imprenditori esercenti una medesima attività economica o attività

¹¹⁶ In tal senso: FERRI, Manuale di diritto commerciale, Torino, 1980, 197.

connesse, che avessero per oggetto la disciplina delle attività stesse e cioè il coordinamento della produzione e degli scambi – è stata sostituita da una nuova nozione, concernente un fenomeno più ampio e diversamente caratterizzato, in base alla quale “*con il contratto di consorzio più imprenditori istituiscono un’organizzazione comune per la disciplina e per lo svolgimento di determinate fasi delle rispettive imprese*”. Coerentemente con tale nuova nozione, la dottrina ha enucleato la fondamentale distinzione tra (i) consorzi con attività esterna e (ii) consorzi con mera attività interna, individuando il discrimine tra tali due categorie nella circostanza che l’organizzazione comune, nell’ambito dei consorzi con attività interna svolge la propria attività esclusivamente nei confronti dei consorziati, mentre all’interno dei consorzi con attività esterna provvede a gestire una o più fasi imprenditoriali comuni ai consorziati, svolgendo attività anche verso terzi nei confronti dei quali assume obbligazioni.

Con specifico riguardo ai consorzi con attività esterna, la citata Legge n. 377 del 1976 ha provveduto ad introdurre un’apposita disciplina, dettata dagli artt. 2612-2615 del cod. civ., avente carattere speciale rispetto alla disciplina generale dei consorzi con attività interna recata dagli art. 2601-2611 del cod. civ.

Gli aspetti più significativi di tale disciplina speciale attengono al regime di responsabilità per le obbligazioni del consorzio e alla sua struttura organizzativa.

In particolare, per quanto concerne il primo profilo, a seguito delle modifiche apportate dalla Legge n. 377/1976, l’art. 2615, cod. civ. nel disciplinare la responsabilità verso i terzi, pone una distinzione tra (i) le obbligazioni assunte in nome del consorzio dalle persone che ne hanno la

rappresentanza, per le quali è stata prevista, in luogo della responsabilità solidale ed illimitata di tali soggetti, la responsabilità esclusiva del consorzio, stabilendo che i terzi possano far valere i propri diritti esclusivamente sul fondo consortile e (ii) le obbligazioni assunte per conto dei singoli consorziati, relativamente alle quali è prevista una responsabilità solidale fra il fondo consortile ed i singoli consorziati.

Per quanto riguarda invece la struttura organizzativa, è espressamente previsto che l'organizzazione consortile possa assumere oltre che quella propria del consorzio, anche la struttura propria dei singoli tipi societari. Ed infatti la Sezione II bis del Capo II, Titolo X, del codice civile prevede espressamente la categoria delle società consortili, stabilendo, nell'art. 2615 ter che le società previste nei capi III e seguenti del Titolo V possono assumere come soggetto sociale gli scopi indicati nell'art. 2602 cod. civ..

Con riferimento, invece, alle società consortili, si rileva come le stesse, pur possedendo la struttura organizzativa tipica di uno dei tipi societari di cui, ai capi III e seguenti del Titolo V (vale a dire, società in nome collettivo, in accomandita semplice, società per azioni, società in accomandita per azioni società a responsabilità limitata), la utilizzano per la realizzazione della funzione tipica del consorzio, vale a dire lo svolgimento, da parte di soci imprenditori ed in forma mutualistica, di una o più fasi dell'attività delle imprese consorziate.

Più nel dettaglio, le società consortili sono società commerciali nelle quali convivono l'oggetto sociale tipico dei consorzi con attività esterna ed uno scopo mutualistico; seguono, in via di principio, le norme applicabili al tipo di società prescelto per la sua costituzione; ricevono dai soci i conferimenti previsti per il tipo di società prescelto, nonché,

ove previsto dall'atto costitutivo o da una delibera assembleare, contributi periodici; redigono i bilanci secondo le norme delle società commerciali di capitali. Norme particolari regolano, tra l'altro, il controllo giudiziale, l'ingresso di nuovi soci, il trasferimento della partecipazione sociale, l'esclusione o il recesso di soci.

Infine, quanto alle società cooperative con funzioni consortili, la relativa disciplina è contenuta nel Titolo VI del Libro V del cod. civ.

Al riguardo ed in via di estrema sintesi, si evidenzia che la riforma del diritto societario attuata dal D.Lgs. n. 6/2003 ha introdotto una nuova nozione di società cooperativa, definendola in termini di “*società a capitale variabile con scopo mutualistico*”¹¹⁷.

Come agevolmente evincibile da tale definizione, dunque, caratteristica della società cooperativa e quindi essenziale per la sua esistenza è la presenza del fine mutualistico, tale per cui la società “*deve offrire beni, servizi ed occasioni di lavoro ai propri soci a condizioni più favorevoli di quelle di mercato, consentendo ad essi di realizzare un risparmio di spesa o un aumento di retribuzione*”¹¹⁸.

Come anticipato, tuttavia, l'art. 10, comma 2, del d.P.R. n. 633, nel delineare l'ambito applicativo soggettivo del nuovo regime di esenzione da IVA introdotto dalla Legge n. 244/2007, richiede espressamente che le società cooperative svolgano funzioni consortili.

Potranno beneficiare del nuovo regime, pertanto, esclusivamente le prestazioni rese ai propri soci da società cooperative utilizzate per la realizzazione della funzione propria del consorzio, come sopra delineata:

¹¹⁷ Cfr. l'art. 2511 del cod. civ..

¹¹⁸ Cfr. in tal senso BASSI, *sub art. 2511*, in *La riforma del diritto societario*, BUONOCORE, a cura di, 2003.

ne discende che i soci stessi dovranno essere imprenditori e che l'oggetto sociale dovrà consistere nello svolgimento, in forma mutualistica, di una o più fasi delle imprese consorziate¹¹⁹.

3.4.1.2. Il requisito della percentuale di detrazione

Sotto il profilo soggettivo l'art. 10, comma 2 del d.P.R. n. 633, citato, subordina l'operatività del regime di esenzione IVA ad un ulteriore requisito, richiedendo espressamente che i consorzi (ivi comprese le società consortili e le società cooperative con funzioni consortili) siano costituiti da soggetti con limitato diritto alla detrazione.

Più nel dettaglio, la richiamata disposizione circoscrive l'applicabilità della disciplina in oggetto alle prestazioni rese, nei confronti dei consorziati o soci, da consorzi (ivi comprese le società consortili e le società cooperative con funzioni consortili), costituiti tra soggetti che abbiano avuto, nel triennio solare precedente, un pro rata di detraibilità, anche per effetto dell'opzione per la dispensa da adempimenti di cui all'art. 36 bis, non superiore al 10 per cento.

Al riguardo, pare corretto ritenere che tale requisito debba essere appurato con riferimento al singolo consorziato (o socio).

In tal senso depongono i chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria con la Risoluzione 31 ottobre 2008 n. 414/E del 2008, secondo la quale la predetta percentuale di detraibilità deve essere verificata in capo al singolo consorziato (o socio) con riferimento al triennio precedente a quello in cui è resa la prestazione.

Del medesimo tenore appaiono, inoltre, le considerazioni formulate dall'ABI nella Circolare 11 agosto 2008, n. 19, in base alla

¹¹⁹ Così MARASA', Società consortili, in Enc. Giur. Treccani, 2 e ss.

quale il limite massimo di detraibilità dovrebbe essere riferito ai singoli soggetti e non all'intero gruppo.

In tale sede è stato peraltro opportunamente osservato come *“Un’interpretazione restrittiva di tale condizione, comporterebbe che, qualora uno dei consorziati, anche in uno solo dei tre anni solari precedenti, superi detta percentuale, tutte le prestazioni IVA rese dal consorzio ai consorziati, diverrebbero soggette al regime IVA ordinariamente loro applicabile”*. In altre parole, la perdita del requisito della detrazione IVA da parte di uno solo dei consorziati (o soci) darebbe luogo *“alla decadenza dal regime di esenzione per tutti i soggetti partecipanti al consorzio (società consortile o società cooperativa con funzione consortile), salvo che non si proceda tempestivamente ad estromettere il consorziato (o socio) che ha perso il requisito, con ingenti costi e difficoltà operative (di carattere amministrativo e societario)... Si dovrebbe, tuttavia, escludere la possibilità di interpretare restrittivamente tale previsione, sia perché, diversamente, sarebbe impossibile garantire la concreta applicazione della norma agevolativa da parte dei soggetti interessati, sia perché le scelte di modifica alla disciplina IVA che si stanno operando in ambito europeo (proposta di Direttiva di modifica alla Direttiva 112/2006/CE: art. 137 ter) fanno propendere per un’interpretazione di tipo estensivo”*.

Sulla base delle considerazioni sopra svolte appaiono quindi condivisibili le conclusioni cui perviene l’ABI nella richiamata Circolare n. 19 del 2008, secondo la quale *“un’interpretazione, più ragionevole (estensiva) della condizione in esame (percentuale di detrazione IVA inferiore al 10%), oltre a risultare in linea con quello che sembra essere l’orientamento comunitario in materia, consentirebbe anche il superamento di alcune difficoltà operative che potrebbero sorgere a*

seguito della costituzione del consorzio di cui al comma 2 dell' art. 10 del D.P.R. n. 633 del 1972. In particolare, si fa riferimento all'ipotesi in cui uno dei partecipanti al consorzio muti la propria percentuale di detrazione IVA nel corso degli esercizi successivi alla costituzione del consorzio stesso"; ove si accedesse a tale impostazione interpretativa, infatti quest'ultimo, "vedrebbe semplicemente addebitarsi l'IVA relativa al servizio a lui prestato dal consorzio (società consortile o società cooperativa con funzione consortile), senza per questo pregiudicare la compagine consortile ed il regime IVA applicabile".

3.4.2. Ambito oggettivo di applicazione della norma

Sotto il profilo oggettivo, il regime di esenzione introdotto per le prestazioni rese dai consorzi, società consortili e società cooperative con funzioni consortili nei confronti dei consorziati o soci presenta un ambito applicativo più ampio rispetto alla disciplina recata dall'art. 6 della Legge n. 133 per le prestazioni di servizi infragruppo.

Invero, come evincibile dal disposto dell'art. 10, comma 2, del d.P.R. n. 633, l'esenzione da IVA non è più circoscritta alle prestazioni di servizi rese nell'ambito di un'attività di carattere ausiliario, estendendosi, per contro, a tutte le prestazioni di servizi di cui all'art. 3 del d.P.R. n. 633, comunque denominate ed organizzate.

Al fine di beneficiare dell'esenzione in oggetto, pertanto, non è più richiesto che una prestazione di servizi sia riconducibile ad un'attività connotata dal carattere dell'ausiliarità.

L'applicazione del regime di esenzione IVA qui in esame richiede che la misura del corrispettivo dovuto dai consorziati o soci per i servizi loro prestati dal consorzio ovvero dalla società consortile o cooperativa

con funzione consortile non sia superiore ai costi imputabili alle prestazioni di servizi ricevute.

A tale proposito, in assenza di specifici chiarimenti ufficiali sul punto, si ritengono estensibili alla norma in esame le considerazioni formulate dall'ABI nella Circolare del 1 novembre 1999, n. 23, con riferimento all'analoga disposizione contenuta nell'art. 6, comma 1, lettera b) della Legge n. 133 del 1999, che subordinava l'operatività dell'esenzione da IVA in ordine alle prestazioni rese da consorzi costituiti tra banche nei confronti dei consorziati stessi, alla condizione che i corrispettivi da questi dovuti ai consorzi, per statuto, non superassero i costi imputabili alle prestazioni stesse.

Nella citata Circolare, in particolare, è stato chiarito come nell'ambito della suddetta norma non fosse richiesta *“un’analitica corrispondenza tra il costo, diretto e indiretto, di ciascuna prestazione e la misura del corrispettivo richiesto a ciascun consorziato, difficile da analizzare e comunque verificabile solo a posteriori. La norma richiede piuttosto che nella gestione complessiva, quanto ricevuto a titolo di corrispettivo per le prestazioni rese non determini, per disposizione statutaria, eccedenze positive rispetto ai costi sostenuti. La disposizione vuole in sostanza garantire che il consorzio non diventi un centro di utile indipendente, in coerenza con la finalità consortile che è diretta, in linea di principio, allo svolgimento di un’attività ausiliaria rispetto a quella dei consorziati. In questo senso, si ritiene coerente con il vincolo di legge una previsione statutaria che vieti ogni distribuzione di utile, destinando le eventuali eccedenze della gestione a decurtazione dei corrispettivi da richiedere in futuro”*.

Un ulteriore aspetto su cui è opportuno svolgere qualche riflessione, attiene alla questione se, ai fini dell'esenzione in esame, il consorzio (ivi comprese le società consortili e le cooperative con funzioni consortili) debba svolgere la sua attività esclusivamente nei confronti dei consorziati (o soci) o abbia la possibilità di indirizzarla anche nei confronti di soggetti terzi.

Il tenore letterale dell'art. 10, comma 2, del d.P.R. n. 633, che non contiene alcuna puntuale previsione al riguardo, non conduce ad escludere a priori tale possibilità.

Al riguardo un utile spunto interpretativo proviene dai chiarimenti forniti dall'ABI nella citata Circolare n. 19/2008, secondo cui *“Qualora, il legislatore avesse inteso affermare che il consorzio (società consortile o società cooperativa con funzioni consortili) deve svolgere tutta la propria attività unicamente nei confronti dei consorziati (o soci), avrebbe espressamente indicato tale requisito fra i presupposti per poter fruire del regime di esenzione. In mancanza di siffatta menzione, si deve ritenere che il consorzio (società consortile o società cooperativa con funzioni consortili) possa svolgere la propria attività sia nei confronti dei consorziati (o soci) che nei confronti di soggetti terzi, con la differenza che solo le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei consorziati (o soci) saranno in regime di esenzione IVA, ai sensi del secondo comma dell'art. 10 del D.P.R. n. 633 del 1972”*.

Tale conclusione sembrerebbe trovare ulteriore sostegno anche in considerazioni di ordine sistematico e, in particolare, nella *ratio* sottesa alle modifiche apportate dall'art. 53 della citata Legge n. 342 del 2000, alla formulazione originaria dell'art. 6, Legge n. 133/1999, citata.

Tale ultima disposizione, infatti, come sopra anticipato, originariamente subordinava l'applicazione del regime di esenzione alla condizione che l'attività ausiliaria nell'ambito della quale erano rese le prestazioni di servizi, fosse svolta esclusivamente nei confronti delle società del gruppo medesimo. Il richiamato art. 53 della Legge n. 342, ha disposto, anche con riferimento ai servizi prestati dai consorzi, la rimozione della predetta condizione.

A seguito di tale intervento normativo, pertanto, e della conseguente eliminazione del requisito dell'esclusività, l'esenzione da IVA è divenuta applicabile a tutte le prestazioni di carattere ausiliario effettuate nei confronti dei soggetti appartenenti al gruppo, ancorché contestualmente fossero rese prestazioni di servizi nei confronti di terzi, fermo restando l'assoggettamento di queste ultime ad imposta.

Nel commentare la descritta modifica legislativa, l'Amministrazione finanziaria ha espressamente riconosciuto come la precedente formulazione dell'art. 6 finisse col vanificare la stessa finalità della norma, consistente *“nella necessità di evitare che i soggetti legittimati a recuperare solo parzialmente l'imposta assolta a monte, per effetto delle limitazioni imposte dal meccanismo del pro rata, subissero una penalizzazione quando affidavano all'esterno la fornitura di servizi ausiliari per l'espletamento della propria attività”*¹²⁰.

In linea con tale finalità, quindi, la modifica apportata dall'art. 53 avrebbe inteso *“evitare che i soggetti in questione sopportino il maggior costo conseguente all'indetraibilità, totale o parziale, dell'IVA relativa ai servizi acquisiti, rispetto a quanto si verificherebbe se la prestazione fosse prodotta all'interno dell'impresa. In tale ultimo caso è del tutto*

¹²⁰ Cfr. Circolare 16 novembre 2000, n. 207/E.

ininfluente la circostanza che l'ufficio effettui prestazioni di servizi anche nei confronti di terzi che sono naturalmente da assoggettare all'imposta". In coerenza con le considerazioni che precedono (ancorché riferite al regime previgente), pur evidenziando le incertezze interpretative sopra rilevate, pare quindi fondatamente sostenibile che l'applicazione del regime di esenzione di cui al citato art. 10, comma 2, non sia subordinata alla circostanza che i consorzi, le società consortili e le società cooperative con funzioni consortili svolgano attività esclusivamente nei confronti dei propri consorziati o soci.

CAPITOLO QUARTO

Prospettive connesse all'attuazione nell'ordinamento italiano delle previsioni contenute nell'art. 11 della Direttiva n. 2006/112/CE

Premessa

- 4.1. Principi e criteri direttivi specifici cui dovrebbe conformarsi il Legislatore nazionale.**
- 4.2. Il possibile riconoscimento al c.d. "Gruppo Iva" di un'autonoma soggettività passiva agli effetti del tributo: argomentazioni a favore di tale ipotesi ricostruttiva.**
- 4.3. Il regime di responsabilità per le obbligazioni facenti capo al "Gruppo IVA". Possibile ipotesi ricostruttiva.**
- 4.4. La determinazione dell'IVA detraibile per il c.d. "Gruppo IVA", in linea con i principi dettati dagli artt. 173 e ss. della Direttiva n. 2006/112/CE.**
- 4.5. Possibili criteri e metodi di calcolo del pro rata di detrazione del Gruppo Iva alla luce delle difficoltà derivanti dalla peculiarità della disciplina nazionale della detrazione rispetto al sistema standard previsto dalla normativa comunitaria.**
- 4.6. Possibilità di esercitare a livello di "Gruppo IVA" l'opzione di cui all'art. 36 del d.P.R. n. 633/1972.**

Premessa

Come sottolineato nelle pagine che precedono, risulta ampiamente condivisa l'esigenza che il legislatore nazionale provveda a dare attuazione anche nel nostro ordinamento al regime del gruppo Iva.

Si tratta di un'esigenza particolarmente sentita dagli operatori economici del settore bancario e finanziario, la cui attività si caratterizza

per lo svolgimento di operazioni per lo più esenti da Iva generando 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.

A ciò si aggiunga 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 sono state attenuate dalla contestuale introduzione del regime di esenzione – che abbiamo descritto nel precedente capitolo – 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.

Per tali ragioni il sistema bancario in più di un'occasione e nelle diverse competenti sedi, sia nazionali che comunitarie, anche per il tramite della stessa Federazione bancaria europea (EBF), ha sottolineato la necessità di un miglioramento della disciplina Iva anche sotto il profilo di un maggior sviluppo dello strumento della *fiscal unity*, auspicandone l'applicazione anche nel nostro ordinamento.

L'integrazione dei mercati su base europea e la necessità avvertita da anni da parte degli intermediari finanziari, siano esse banche e/o società finanziarie, ovvero dalle società operanti nel settore industriale, di pervenire ad una gestione delle risorse, sia umane che strutturali, che consenta un effettivo contenimento dei costi, unitamente alla circostanza che ormai ben quindici Stati membri dell'Unione hanno già adottato l'istituto del gruppo Iva, dovrebbe indurre il Legislatore nazionale a non

procrastinare ulteriormente l'introduzione di tale regime anche nel nostro ordinamento, fermo restando che la sua concreta applicazione resterebbe comunque oggetto di attenta valutazione da parte dei soggetti interessati, ciascuno dei quali dovrà tener conto delle proprie compagini sociali ovvero strutture aziendali.

E' di tutta evidenza, infatti, come l'assenza di neutralità delle prestazioni di servizi poste in essere infragruppo agli effetti dell'Iva, sia pure a livello nazionale, rappresenta un deterrente all'esternalizzazione delle attività svolte, nonché un fattore di perdita di concorrenzialità.

In definitiva, quindi, l'introduzione dell'istituto del gruppo Iva anche nel nostro ordinamento e, con essa, la possibilità di costituire gruppi contraddistinti da una soggettività passiva unitaria ai fini del tributo, è considerata l'unica soluzione per porre rimedio ad un'evidente penalizzazione di scelte organizzative che siano alternative alla banca universale sia sotto il profilo funzionale che dell'articolazione sul territorio¹²¹.

Soprattutto in un contesto di crisi economica come quello attuale, infatti, è stato notato¹²² come un rilancio della competitività delle imprese nazionali possa essere veicolato anche attraverso la previsione dell'irrilevanza, agli effetti dell'Iva, delle prestazioni di servizi e/o cessioni di beni infragruppo. Irrilevanza che, infatti, consentirebbe alle imprese operanti nel settore bancario una migliore razionalizzazione delle loro attività senza dover tener conto del maggior costo causato dall'indetraibilità dell'Iva e rappresenterebbe, nel contempo, un evidente beneficio in termini finanziari, attesa la maggiore liquidità di cui le stesse

¹²¹ Si vedano in tal senso la "Relazione del Presidente dell'ABI" tenuta all'Assemblea annuale dell'ABI l'8 luglio 2009, nonché FAISSOLA, *"Le banche, le imprese e la strada per la ripresa"*, in *Bancaria*, 2009, 11.

¹²² Cfr. sul punto *"Indagine conoscitiva sulle tematiche relative al sistema bancario e finanziario"*, Audizione del Governatore della Banca d'Italia Mario Draghi, Commissione VI, Camera dei deputati (Finanze), 17 marzo 2009.

verrebbero a disporre, con conseguente maggiore capacità di concedere credito e, quindi, di fronteggiare le esigenze di tesoreria delle imprese.

D'altra parte, come già evidenziato nel primo capitolo, la possibilità di costituire gruppi contraddistinti da una soggettività passiva unitaria agli effetti dell'Iva, oltre a ridimensionare gli effetti negativi connessi alla pressoché integrale indetraibilità dell'imposta che caratterizza l'operatività del settore e a garantirne la competitività, consentirebbe di rimuovere eventuali ostacoli ad operazioni di outsourcing. Va ribadito, in questa sede, come l'outsourcing non sia una priorità avvertita esclusivamente dalle imprese bancarie e dagli altri intermediari finanziari che operano senza poter detrarre l'Iva a monte, ma riflette una tendenza ormai da tempo consolidata anche in ambito internazionale, presso tutte le imprese operanti nel privato sociale e nel terzo settore, che appare imprescindibile per garantirne, attraverso una riduzione dei costi ed un potenziamento dell'efficienza, un adeguato livello di concorrenzialità.

Alla luce dello scenario descritto, nella pagine che seguono si cercherà di delineare taluni principi e criteri direttivi ai quali il Legislatore nazionale potrebbe conformarsi in sede di recepimento nel nostro ordinamento dell'istituto del Gruppo Iva, focalizzando la nostra attenzione, in particolare, sulle implicazioni connesse all'eventuale riconoscimento, in capo al Gruppo, di una soggettività passiva unitaria agli effetti del tributo, nonchè 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.

4.1. - Principi e criteri direttivi specifici cui dovrebbe conformarsi il Legislatore nazionale.

Le cc.dd. “linee guida” emanate dalla Commissione Europea con la Comunicazione del 2 luglio 2009 possono a ragione essere considerate il parametro cui il Legislatore nazionale dovrà uniformarsi qualora decidesse di introdurre nel nostro ordinamento il regime del gruppo Iva.

In tale prospettiva non potrà tuttavia trascurarsi come alcuni dei chiarimenti forniti in merito alla corretta applicazione dell’art. 11 della Direttiva Iva, rappresentino, ad avviso della stessa Commissione, dei criteri meramente orientativi – è il caso, ad esempio, delle indicazioni espresse con riguardo alla condizione relativa ai vincoli “finanziari, economici ed organizzativi” tra imprese – e dunque, come tali, siano suscettibili di essere autonomamente valutati da parte dei singoli Stati membri.

Prendendo dunque spunto dalle precisazioni fornite dalla Commissione europea nelle richiamate “linee guida”, nonché dalle indicazioni desumibili dalle normative degli Stati membri che hanno già adottato il regime del gruppo Iva e non sono state oggetto di censura da parte della stessa Commissione, si evidenziano di seguito alcuni principi e criteri direttivi ai quali potrebbe ispirarsi il legislatore nazionale ai fini di una possibile proposta normativa tesa ad introdurre anche nel nostro ordinamento l’istituto previsto dall’art. 11 della Direttiva Iva.

Va in primo luogo osservato che a tale scopo ben si presterebbe l’emanazione di una legge delega che demandi al Governo l’adozione di uno o più decreti legislativi recanti le norme necessarie per l’esercizio e l’attuazione dell’opzione offerta dalla norma comunitaria appena citata.

Tale delega, in particolare, potrebbe stabilire che i decreti legislativi da emanare su proposta del Presidente del Consiglio dei Ministri o del Ministro dell’Economia e delle Finanze, nel rispetto della

normativa comunitaria, si conformino ai seguenti principi e criteri direttivi specifici:

- (i) previsione che tutti i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, che siano tra loro strettamente connessi da un punto di vista finanziario, economico ed organizzativo, possano essere considerati alla stregua di un unico soggetto passivo Iva e che le predette condizioni si presumono soddisfatte in capo a quella società tra le quali sussiste un rapporto di controllo o collegamento in base alle disposizioni civilistiche ovvero considerato tale da specifiche previsioni normative;
- (ii) introduzione delle seguenti definizioni: (a) l'insieme dei soggetti che esercitano l'opzione per essere considerati un unico soggetto passivo è definito Gruppo Iva; (b) i singoli soggetti che appartengono al Gruppo Iva sono considerati Membri del gruppo IVA; (c) il Membro del Gruppo Iva al quale è riconosciuta la facoltà di esercitare, in nome e per conto degli altri Membri, tutti i diritti e gli obblighi facenti capo al Gruppo e derivanti dall'applicazione della disciplina contenuta nel d.P.R. n. 633/1972 (nonché dei provvedimenti ad esso collegati), è definito "Rappresentante del Gruppo";
- (iii) riconoscimento al Gruppo IVA di un'autonoma soggettività passiva agli effetti del tributo;
- (iv) previsione, per i membri del Gruppo Iva che si sono avvalsi della facoltà di cui alla precedente lettera (i), che l'opzione esercitata riguardi tutta l'attività svolta da ciascun Membro del Gruppo Iva;
- (v) previsione della possibilità di esercitare l'opzione per il Gruppo Iva per le stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti;
- (vi) introduzione della regola per cui ogni soggetto passivo Iva può aderire ad un solo Gruppo Iva;

- (vii) previsione dell'irrelevanza, ai fini del tributo, delle prestazioni di servizi e delle cessioni di beni effettuate all'interno del Gruppo Iva;
- (viii) previsione che tutte le operazioni imponibili poste in essere nei confronti dei terzi siano considerate come effettuate dal Gruppo medesimo;
- (ix) previsione della possibilità per il Gruppo Iva di optare per la gestione separata delle attività esercitate, ferma restando l'irrelevanza ai fini dell'imposta di tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese infragruppo;
- (x) osservanza delle disposizioni contenute nella Direttiva Iva nonché delle disposizioni legislative e regolamentari di diritto interno per disciplinare gli adempimenti e gli obblighi gravanti sul Gruppo Iva, nonché l'accertamento e la riscossione dell'imposta,
- (xi) previsione di metodi e criteri di calcolo del pro rata di detrazione del Gruppo Iva che siano in linea con i principi enunciati dagli articoli 173 e seguenti della Direttiva n. 2006/112/CE.

4.2. – Il possibile riconoscimento al c.d. “Gruppo Iva” di un'autonoma soggettività passiva agli effetti del tributo: argomentazioni a favore di tale ipotesi ricostruttiva.

Abbiamo già evidenziato nel paragrafo 3.2. come nell'ambito dell'attuale panorama normativo, il profilo maggiormente problematico in relazione ad un'indagine sulla soggettività passiva del “gruppo”, è rappresentato dall'assenza di un'autonoma responsabilità d'imposta in capo al gruppo medesimo, da cui la dottrina che si è occupata di tale tematica ha generalmente fatto discendere l'impossibilità di riconoscere alla figura in parola una sua autonoma capacità contributiva.

Va infatti rilevata una consolidata tendenza, all'interno del nostro ordinamento, a considerare i soggetti passivi di diritto tributario quali "punti di arrivo più che punti di partenza", talchè il riconoscimento della soggettività passiva diviene strettamente dipendente dall'individuazione oggettiva assunta a base del presupposto, mentre il momento di individuazione del fatto imponibile assume priorità logica rispetto all'identificazione del centro di imputazione di effetti giuridici cui attribuire la qualifica di soggetto passivo dell'imposta¹²³.

Secondo tale concezione, anche il "gruppo" attraverso il suo riconoscimento unitario ed autonomo sul piano giuridico – contabile, potrebbe assumere analoga rilevanza anche dal punto di vista soggettivo. Tale autonoma rilevanza soggettiva tributaria del gruppo, tuttavia, appare strettamente correlata al suo riconoscimento in sede di definizione del fatto indice di capacità contributiva colpita dal tributo, cosicchè, al fine di definire i suoi profili subiettivi, è possibile procedere dall'individuazione degli aspetti oggettivi del presupposto, che assumono un rilievo saliente al fine dell'imposizione unitaria del "gruppo"¹²⁴.

Invero, come è stato opportunamente notato, tale procedimento ricostruttivo dell'autonoma rilevanza soggettiva del gruppo di società e dei suoi limiti, non risulta certamente agevole, considerato che spesso l'aspetto oggettivo del presupposto coinvolge situazioni soggettive estremamente complesse nelle quali non è semplice individuare quale sia il vero soggetto passivo dell'imposizione¹²⁵.

E' questo è proprio il caso dell'Iva: è ben noto, infatti, che per l'imposta in oggetto non esiste in dottrina un'unanimità di opinioni circa l'individuazione del presupposto, inteso come fatto indice della

¹²³ Cfr. in tal senso LOVISOLO, *Gruppo di imprese e imposizione tributaria*, cit., 191.

¹²⁴ Sul punto si veda LOVISOLO, *Gruppo di imprese e imposizione tributaria*, cit., 191.

¹²⁵ Così ancora LOVISOLO, *Gruppo di imprese e imposizione tributaria*, cit., 191.

capacità contributiva che l'imposta intende colpire, e, quindi, in relazione all'individuazione del soggetto passivo del tributo, inteso come "titolare della ricchezza colpita dall'imposta".

Le diverse tesi formulate al riguardo hanno infatti posto in diverso rilievo la soggettività passiva d'imposta e la detrazione, dando una lettura diversa della loro funzione nell'ambito del meccanismo applicativo del tributo proprio in ragione della peculiarità di tale meccanismo e delle sue deviazioni nel sistema d'imposta rispetto al modello teorico¹²⁶.

In particolare, il presupposto dell'Iva è stato all'origine ravvisato nel consumo¹²⁷ ovvero nell'immissione al consumo¹²⁸ trovando la giustificazione costituzionale del prelievo nella fornitura dei beni e dei servizi a consumatori finali, considerati quindi i titolari della sottostante capacità contributiva, e ritenendo altresì meramente strumentale, nell'ambito del sistema applicativo dell'imposta, il ruolo dei soggetti passivi di diritto; nell'ambito di tale ipotesi ricostruttiva, infatti, la funzione giuridica attribuita all'istituto della rivalsa è quella di tenere indenne dall'onere economico del tributo il soggetto che la esercita e che, pertanto, non viene riconosciuto come il vero soggetto passivo dell'imposta.

Le teorie che individuano nel consumo e nell'immissione al consumo il fatto indice di capacità contributiva che l'imposta intende colpire traggono spunto, evidentemente, dal peculiare meccanismo applicativo del tributo, *"la cui caratteristica saliente, perlomeno sotto il*

¹²⁶ In tal senso cfr. GIORGI, *Detrazione soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, cit., 33. Per un excursus delle varie tesi si rinvia a SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva*, in Riv. dir. trib., I, 1993, 1287 e ss.

¹²⁷ GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, 17 e ss.; GALLO, *L'Iva: verso un'ulteriore revisione*, in Riv. dir. fin., 1978, I, 594.

¹²⁸ Cfr. BERLIRI, *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971, 214.

profilo economico, è quella di costituire un'imposta plurifase, preordinata attraverso gli istituti della rivalsa e della detrazione alla traslazione del carico tributario dai soggetti passivi di diritto al consumatore finale o contribuente di fatto, mantenendo tendenzialmente la neutralità nei confronti dei primi. La sua struttura mostra come si tratti di un tributo che, attraverso la concatenazione di varie fasi tende ad un preciso risultato finale, cioè l'incisione del contribuente di fatto, diverso da quello preso in considerazione dalle norme come soggetto passivo"¹²⁹.

Tuttavia, proprio questo particolare meccanismo applicativo del tributo, che lo rende di fatto applicabile anche quando i beni e i servizi sono ben lontani dalla fase del consumo finale, unitamente alle limitazioni al diritto di detrazione correlate alle esenzioni dall'imposta, hanno condotto ad evidenziare, sotto il profilo economico sostanziale, la non idoneità della rivalsa ad assicurare una piena ed effettiva traslazione dell'onere tributario¹³⁰; in tale ottica, è sembrato più corretto ravvisare il presupposto dell'IVA nell'attività del soggetto obbligato nei confronti dell'erario (il soggetto passivo IVA)¹³¹, ovvero nel fatto complesso costituito dalla massa di operazioni attive e passive poste in essere nel periodo d'imposta considerato¹³².

Più in particolare, il complesso meccanismo basato sulla determinazione dell'imposta per masse ha contribuito a far teorizzare che

¹²⁹ Cfr. SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva*, cit., 1287.

¹³⁰ In tal senso: FANTOZZI, *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1972, I, 731: proprio tale Autore si è poi più recentemente espresso in senso favorevole ad un'individuazione del tributo nelle singole operazioni imponibili in FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1991, 732.

¹³¹ Si veda DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2000, 378, il quale sottolinea come l'imposta sul valore aggiunto possa essere considerata come un'imposta sulla produzione.

¹³² La teoria secondo cui il presupposto del tributo rappresenterebbe la sintesi algebrica delle operazioni attive e passive effettuate dal soggetto passivo nel periodo d'imposta è stata formulata in particolare da COMELLI, *Iva nazionale e Iva comunitaria*, Padova 2000, 41 e ss; si veda altresì TABELLINI, *I professionisti e l'Iva*, Milano, 1973, 122 e 123.

il presupposto non dovesse essere riferito al consumatore finale, quanto piuttosto al soggetto passivo IVA individuato dalla legge, e dovesse altresì essere identificato nella differenza tra l'imposta sulle vendite e quella sugli acquisti.

L'esigenza di superare la dissociazione tra contribuente di diritto e contribuente di fatto, privilegiando il profilo giuridico – formale del meccanismo impositivo del tributo e valorizzando il dettato normativo, ha condotto a ravvisare nell'effettuazione delle operazioni imponibili indicate nell'art. 1 il presupposto giuridico dell'IVA e, correlativamente, nei soggetti passivi indicati dall'art. 17 coloro che manifestano la relativa capacità contributiva, a nulla rilevando, a tal fine, il fatto che essi economicamente – sia pure in base ad una norma specifica – non sopportano l'onere dell'imposta in virtù del diritto di rivalsa loro accordato dalla legge¹³³ ¹³⁴. Nell'ambito di tale ipotesi ricostruttiva, evidentemente, il diritto obbligo di rivalsa costituisce un istituto attinente unicamente alla sfera privata del rapporto cedente – cessionario. Ed infatti, secondo tale impostazione dogmatica a carattere giuridico – formale, non potrebbe trovare ingresso nel nostro ordinamento, in qualità di contribuente, un soggetto obbligato solo in via di rivalsa in luogo di chi è indicato dalla legge come soggetto passivo, unico chiamato a corrispondere il tributo all'erario e unico titolare, in quanto tale, del

¹³³ Così SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva*, cit., 1291.

¹³⁴ In tal senso cfr. BOSELLO, *Appunti sulla struttura giuridica dell'IVA*, in Riv. dir. fin. 1978, I, 420; BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici*, Bologna, 1979, 29; INGROSSO, *Le operazioni imponibili ai fini dell'IVA*, in Dir. prat. Trib., 1973, I, 449 e ss; MICHELI, *L'Iva: dalle direttive comunitarie al decreto delegato*, in *Opere minori di diritto tributario*, Milano, 1982, II, 427 e ss; PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977, 422 e ss.; SAMMARTINO, *Profilo soggettivo del presupposto dell'IVA*, Milano, 1979, 19 e ss. Tale tesi, oltre ad essere quella nettamente maggioritaria in dottrina, ha trovato ampio avallo anche da parte della giurisprudenza. Si veda al riguardo: Corte Costituzionale, sentenza 15 febbraio 1984, n. 25, in Foro It., 1984, I, 1803, con nota di TUCCI, *Problemi di legittimità costituzionale del privilegio speciale per i crediti IVA*, e in Dir. Prat. Trib., 1984, II, 1302 con nota di GARBARINO, *Il credito IV di rivalsa e i privilegi*; Corte di cassazione, sentenza 10 ottobre 1984, n. 205, in Rass. Trib., 1986, II, 132, con nota di GLENDI, *Non esiste più nel nostro ordinamento alcun privilegio generale per i crediti di rivalsa IVA*.

rapporto impositivo. In tale ottica, l'assunzione del contribuente di fatto a soggetto titolare della capacità contributiva assoggettata al prelievo deriverebbe sostanzialmente da un equivoco causato dalla commistione di elementi giuridici ed elementi meramente economici o pregiuridici, tra i quali rientrerebbe senz'altro l'intenzione del legislatore di strutturare il meccanismo impositivo in modo da far sì che il contribuente di fatto rimanga economicamente inciso dal tributo per via dell'esercizio della rivalsa da parte del contribuente di diritto¹³⁵.

La valorizzazione della definizione normativa delle operazioni imponibili, considerando giuridicamente irrilevanti le ulteriori distinzioni basate sulla destinazione o meno del bene o del servizio al consumo finale, sebbene risulti ineccepibile sotto il profilo formale non consente tuttavia di risolvere il problema dell'individuazione del portatore della capacità contributiva colpita dal prelievo, né tantomeno di spiegare compiutamente per quale ragione le operazioni soggette ad IVA siano tendenzialmente detassate attraverso l'istituto della detrazione¹³⁶.

Conseguentemente, (i) l'individuazione del presupposto nell'effettuazione delle operazioni imponibili ed (ii) il riferimento della capacità contributiva esclusivamente ai soggetti passivi di diritto, i quali non solo si rivalgono integralmente sui loro clienti – senza quindi restare incisi dall'onere economico dell'imposta – ma neppure denotano, per il solo fatto di esercitare un'attività economica, una capacità contributiva tale da giustificare il prelievo, non sono parsi soddisfacenti, sicché la tesi che ravvisa il presupposto impositivo nel consumo è stata più recentemente rivalutata.

¹³⁵ Si veda al riguardo SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, cit., 1305.

¹³⁶ In tal senso cfr. GIORGI, *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, cit., 36.

Il procedimento logico – giuridico che ha condotto tale impostazione interpretativa a identificare siffatto presupposto nel consumo si è articolato essenzialmente in due direzioni. Una è stata quella di riconoscere rilevanza giuridica, in tutti i casi, anche alla rivalsa esercitata dal soggetto passivo nei confronti del consumatore finale; l'altra è stata quella di valorizzare una concezione spiccatamente garantista del principio di capacità contributiva, in base alla quale l'art. 53 della Costituzione non potrebbe esimersi dal tutelare anche il contribuente di fatto, vale a dire il soggetto che rimane effettivamente inciso dall'onere economico del tributo in forza del peculiare meccanismo impositivo¹³⁷.

In tale ottica è stato altresì evidenziato come quand'anche non si intenda identificare nel contribuente di fatto il soggetto titolare della capacità contributiva colpita dal prelievo, comunque la valorizzazione giuridica del meccanismo impositivo condurrebbe a ravvisare nell'IVA un'imposta tesa a colpire l'immissione al consumo¹³⁸. In particolar modo, tale effetto si realizzerebbe attraverso l'incisione dell'ultimo soggetto passivo di diritto preso in considerazione dal meccanismo applicativo, che deve pertanto considerarsi il solo effettivo soggetto passivo del tributo, titolare della capacità contributiva colpita. In altre parole, dunque, tale capacità contributiva “passa” di soggetto in soggetto fin dove trova applicazione la rivalsa giuridicamente disciplinata, per manifestarsi infine in capo a colui che rimane definitivamente gravato dall'onere economico dell'imposta¹³⁹.

¹³⁷ Cfr. SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, cit., 1289.

¹³⁸ Cfr. SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, cit., 1289.

¹³⁹ In tal senso si veda ancora: SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, cit., 1319.

Tale lettura del meccanismo impositivo appare peraltro pienamente in linea con il principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 della Costituzione, il quale – sotto il profilo soggettivo richiede che sia proprio il patrimonio del soggetto che manifesta la capacità contributiva (e non quello di un terzo) a restare inciso dall'imposta¹⁴⁰.

Muovendo quindi dal presupposto che il vero soggetto passivo dell'IVA non debba essere individuato sulla base di una *ratio* del tributo in qualche modo precostituita, ma attraverso l'analisi del dato normativo¹⁴¹, pare fondatamente sostenibile che le argomentazioni addotte dalla tesi qui in esame evidenzino come non solo in termini economici, ma soprattutto in termini giuridici, l'Iva sia strutturata in funzione dell'esigenza del legislatore di colpire il consumatore finale, sicchè – fra le diverse ipotesi ricostruttive sopra delineate – quella che individua nel consumo il presupposto del tributo e nel consumatore il titolare della capacità contributiva colpita dal prelievo ci appare di gran lunga preferibile.

Alla luce di quanto sopra argomentato, e tornando ora alla questione concernente la possibilità di ravvisare una soggettività unitaria in capo al gruppo IVA, si ritiene opportuno fare alcune precisazioni.

In particolare, pare a chi scrive che ai fini di tale indagine, 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

¹⁴⁰ In tal senso ancora SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, cit., 1289.

¹⁴¹ Cfr. SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, cit., 1325.

al gruppo dall'assenza di una capacità contributiva riferibile al gruppo stesso.

Né, correlativamente, si ritiene che ai fini dell'indagine in oggetto sia 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.

L'individuazione del presupposto dell'IVA nel consumo e dell'effettivo soggetto passivo del tributo nel consumatore finale sembrerebbe precludere *in nuce*, infatti, 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, come abbiamo sopra ampiamente dimostrato, 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.

In coerenza con le argomentazioni che precedono, non sembrerebbero dunque sussistere elementi che, in linea di principio, possano inibire l'attuazione da parte del Legislatore nazionale – ove si decidesse a recepire l'istituto di matrice comunitaria – del criterio direttivo indicato al punto (iii) del paragrafo 4.2., consistente, per l'appunto, nel riconoscimento al Gruppo IVA di un'autonoma

soggettività passiva agli effetti del tributo. Un'eventuale scelta del Legislatore in questo senso, infatti, per le ragioni che abbiamo sopra esposto, sarebbe comunque coerente con il principio costituzionale della capacità contributiva, non potendosene ravvisare alcuna violazione laddove l'esercizio della rivalsa giuridicamente disciplinato consenta di tenere indenne dall'onere economico del tributo il soggetto che la esercita (e che, pertanto, non viene riconosciuto come il vero soggetto passivo dell'imposta) e di far sì che a restare definitivamente inciso dal prelievo sia il titolare della relativa capacità contributiva.

Simile conclusione, peraltro, sembra trovare implicita conferma nelle considerazioni formulate dalla dottrina in ordine al regime di responsabilità che coinvolge le società controllate nell'ambito del consolidato nazionale di cui agli articoli 117 e seguenti del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR).

Senza pretesa di analizzare approfonditamente il tema in questa sede, ci limitiamo ad osservare come la responsabilità delle società controllate disciplinata dal TUIR in combinato disposto con il decreto ministeriale di attuazione del 9 aprile 2004, sia stata inquadrata, sotto il profilo generale, nella forma della responsabilità "solidale dipendente" *"in quanto accessoria ed avente funzione di garanzia rispetto all'obbligazione di versamento dell'imposta dovuta dal gruppo, facente carico alla società o ente controllante"*¹⁴².

Un consolidato orientamento interpretativo, in sostanza, pare concorde nel ritenere che la disciplina positiva in materia di consolidato nazionale configuri una capacità contributiva di gruppo pur senza

¹⁴² In tal senso LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 2007, 224. L'autore richiama, per i principi generali MICCINESI, *Solidarietà nel diritto tributario*, in Dig. Comm., vol. XIV, Torino, 1997, 451. Per la giurisprudenza rinvia invece a Cass., Sez. I, 27 ottobre 1999, n. 12066. Nel medesimo senso si veda inoltre CAPOLUPO, *Consolidato nazionale. La nuova disciplina dell'accertamento*, in Il fisco, 2010, 4821.

assurgere ad una vera e propria soggettivizzazione, conclusione che si ritiene tuttora valida, anche a fronte delle modifiche apportate dalla Legge Finanziaria 2008, la quale, com'è noto, ha abrogato le rettifiche di consolidamento.

In tale contesto la solidarietà paritetica è stata esclusa in quanto il presupposto d'imposta si verifica nel consolidato distintamente, in capo a ciascuna società controllata, come dimostra, peraltro, l'obbligo di presentare un'autonoma dichiarazione dei redditi¹⁴³. A tale riguardo è stato quindi evidenziato come la scelta del Legislatore sia da ritenere anche *“in linea con il principio costituzionale di capacità contributiva, essendo pacifico che non sia configurabile la sua violazione ogni qualvolta venga coinvolto nella responsabilità un soggetto che, pur essendo estraneo alla realizzazione del presupposto, sia nelle condizioni di esercitare concretamente il diritto di rivalsa nei confronti dell'obbligato principale”*¹⁴⁴.

4.3. – Il regime di responsabilità per le obbligazioni facenti capo al “Gruppo IVA”. Possibile ipotesi ricostruttiva.

Laddove venisse effettivamente accordata al gruppo IVA – in sede di attuazione nel nostro ordinamento dell'art. 11 della Direttiva n. 2006/112/CE – il riconoscimento di una soggettività passiva unitaria, 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 –

¹⁴³ CAPOLUPO, *Consolidato nazionale. La nuova disciplina dell'accertamento*, cit., 4823.

¹⁴⁴ In tal senso cfr. CAPOLUPO, *Consolidato nazionale. La nuova disciplina dell'accertamento*, cit., 4823.

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, potrebbe prevedersi che la registrazione del gruppo IVA venga 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, il quale, come abbiamo visto, circoscrive la responsabilità per il pagamento dell’imposta “di gruppo” alle sole controllate che abbiano titolo o motivo per rispondere, valorizzandone l’esposizione debitoria quantificabile in base alle risultanze delle singole liquidazioni periodiche e dichiarazioni, ed esclude, per contro, da tale responsabilità tutte quelle società che presentino al termine del periodo d’imposta una posizione creditoria nei confronti del fisco.

In questa prospettiva appaiono dunque condivisibili le considerazioni formulate da autorevole dottrina secondo la quale alla soggettivizzazione del gruppo dovrebbe necessariamente accompagnarsi la solidarietà dei suoi componenti, al fine dell’assolvimento dell’onere tributario unitario¹⁴⁵. Secondo tale impostazione, infatti, la solidarietà nel pagamento del tributo (e nell’assolvimento degli altri oneri ad esso

¹⁴⁵ LOVISOLO, *Gruppo di imprese e imposizione tributaria*, cit., 203.

connessi), si presenta quale corollario della rilevanza unitaria di una “situazione” caratterizzata da rapporti plurisoggettivi e, quindi, dell’imposizione unitaria di “gruppo”, essendo con quest’ultima strettamente connessa in funzione del superamento in materia tributaria degli effetti (che altrimenti si verificherebbero) derivanti dalla discrasia tra il riconoscimento della soggettività tributaria del gruppo e la sua mancata autonomia patrimoniale civilistica¹⁴⁶.

La garanzia della riscossione dell’imposta dovuta, infatti, esige che alla mancanza di un sostrato patrimoniale del “gruppo” in presenza di una sua autonoma rilevanza soggettiva, si ovvi attraverso la solidarietà passiva dei suoi componenti.

Il delineato vincolo di solidarietà, sotto il profilo dogmatico, sembrerebbe potersi annoverare nell’ambito della solidarietà cd. “paritaria”, che la dottrina tradizionale solitamente contrappone alla solidarietà cd. “dipendente”¹⁴⁷.

In particolare, e senza alcuna pretesa di esaustività, preme osservare in questa sede come si abbia solidarietà paritaria – come è noto – quando un presupposto unitario è riferito a più soggetti¹⁴⁸. In tale ipotesi non può esservi dubbio che ogni coobbligato sia anche un soggetto passivo d’imposta, essendo a ciascun debitore riferibile l’indice di capacità contributiva individuato dal legislatore tributario.

Un discorso diverso deve farsi per la responsabilità “dipendente” nella quale, a fronte di un soggetto che realizza il presupposto di fatto del tributo, e che manifesta quindi la relativa capacità contributiva, vi è un altro soggetto chiamato a rispondere in via solidale pur se non in forza di

¹⁴⁶ Si veda ancora LOVISOLO, *Gruppo di imprese e imposizione tributaria*, cit., 206.

¹⁴⁷ LOVISOLO, *Gruppo di imprese e imposizione tributaria*, cit., 206.

¹⁴⁸ ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 147-148. Nella dottrina più recente si veda per tutti FEDELE, *La solidarietà fra più soggetti coinvolti nel prelievo*, in AA.VV. *La casa di abitazione*, cit., 514.

una capacità contributiva propria¹⁴⁹. Argomentando da tale considerazione, la dottrina è quindi pervenuta all'individuazione della diversa funzione riservata ai due istituti: la solidarietà paritaria risponde, in primo luogo, ad esigenze di rispetto dell'art. 53 della Cost., mentre la solidarietà dipendente “*ponendo l'obbligo di pagamento dell'imposta a carico di un soggetto cui non è riferibile alcuna manifestazione di capacità contributiva*”, è “*chiaramente finalizzata ad un potenziamento delle ragioni creditorie dello Stato sotto il profilo di una più sicura ed agevole riscossione del tributo*”¹⁵⁰.

Delineati i confini delle due diverse forme di solidarietà enucleate dalla dottrina, giova altresì evidenziare, tornando alla questione in esame, come a fronte della previsione di un siffatto regime di responsabilità solidale “paritaria”, ciascun membro del gruppo dovrebbe essere obbligato a pagare l'ammontare complessivo dell'imposta dovuta, quand'anche tale importo fosse riferibile esclusivamente ad uno o più degli altri membri. In tale ipotesi, l'avvenuto assolvimento dell'imposta dovuta, liberando nei confronti dell'Autorità fiscale tutti gli altri soggetti facenti parte del gruppo tra loro solidalmente responsabili, precluderebbe a quest'ultima la possibilità di escutere qualsiasi altro membro. Va da sé, quindi, che l'introduzione di tale disciplina, denotando l'intenzione del Legislatore di ricollegare a ciascun soggetto del gruppo la totalità degli effetti nel caso di inadempimento e di accertamento di una maggiore imposta dovuta, comporterebbe, da una parte, che la differenziazione tra le singole posizioni contributive possa trovare spazio solo nei rapporti

¹⁴⁹ Cfr. FANTOZZI, *La solidarietà tributaria*, cit., 470.

¹⁵⁰ In tale ottica, dunque, il coobbligato dipendente altro non sarebbe che una sorta di garante *ex lege* dell'obbligazione tributaria. Cfr. CASTALDI, voce *Solidarietà*, cit., 282; nel medesimo senso si veda FEDELE, *La solidarietà fra più soggetti coinvolti nel prelievo*, cit., 516; ID. *Appunti*, cit., 233; MICCINESI, voce *Solidarietà*, cit., 451; FANTOZZI, *La solidarietà tributaria*, 461 e ss.

intersocietari interni al gruppo e, dall'altra, che nei rapporti con il fisco permanga una responsabilità solidale "illimitata".

Si potrebbe allora parlare, sotto questo profilo, di una sorta di "supersolidarietà" tributaria, che si risolverebbe nell'attribuire efficacia nei confronti di tutti i coobbligati agli atti concernenti la gestione e l'attuazione dell'obbligazione tributaria, ancorchè questi siano posti in essere da o nei riguardi di uno solo dei coobbligati in solido.

Sarebbe quindi quanto mai opportuno, in tale scenario, che il sistema di ripartizione all'interno del gruppo dell'onere tributario complessivo venisse compiutamente regolato a livello pattizio, soprattutto nell'ottica di tutelare i diritti patrimoniali delle minoranze azionarie e dei creditori delle singole società del gruppo, i quali, potendo essere complessivamente disinteressati "all'andamento complessivo" del gruppo, sono tuttavia generalmente più sensibili alla determinazione dei risultati reddituali di ciascuna società, che incidono sulla quantificazione del dividendo, ovvero fanno esclusivamente riferimento ed affidamento sulla consistenza patrimoniale delle società loro debentrici, pretendendo, dunque, legittimamente che su di esse non incida un onere impositivo non attinente a tale sfera patrimoniale¹⁵¹.

4.4. - La determinazione dell'IVA detraibile per il c.d. "Gruppo IVA", in linea con i principi dettati dagli artt. 173 e ss. della Direttiva n. 2006/112/CE.

Come evidenziato più volte nel corso del presente lavoro, l'assimilazione del gruppo IVA ad un soggetto passivo unico comporta che il diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte sia determinato

¹⁵¹ In tal senso cfr. LOVISOLO, *Gruppo di imprese e imposizione tributaria*, cit., 208 -209.

sulla base delle operazioni effettuate nei confronti dei terzi dal gruppo in quanto tale.

Ne discende, dunque, in linea con quanto sottolineato dalla stessa Commissione europea nelle “linee guida” emanate con la Comunicazione del 2 luglio 2009, che le norme relative all’adeguamento del diritto alla detrazione dovranno essere applicate in maniera congrua, ad esempio, nei casi in cui un soggetto passivo entri a far parte di un gruppo già esistente o ne fuoriesca, o qualora le attività di un membro del gruppo cambino in modo tale che il diritto alla detrazione del gruppo debba essere rideterminato.

A tale riguardo preme rammentare che l’articolo 173 della Direttiva n. 2006/112/CE, al fine di determinare l’importo dell’IVA detraibile, concede agli Stati membri diverse opzioni. Sebbene la regola generale sia quella della detrazione proporzionale (“pro rata”) prevista agli articoli 174 e 175, non è comunque escluso il ricorso ad un sistema di imputazione diretta, che peraltro meglio rispecchia il reale utilizzo dei beni e dei servizi.

4.5. - Possibili criteri e metodi di calcolo del pro rata di detrazione del Gruppo Iva alla luce delle difficoltà derivanti dalla peculiarità della disciplina nazionale della detrazione rispetto al sistema standard previsto dalla normativa comunitaria.

Chiarito quanto sopra, occorre tuttavia rammentare che la disciplina nazionale prevista in materia di detrazione dell’imposta sul valore aggiunto presenta significative peculiarità rispetto alla disciplina prevista in via ordinaria nella normativa comunitaria, delle quali è opportuno dare contezza ai fini dell’indagine in esame.

In base alla normativa comunitaria contenuta nella Direttiva 2006/112/CE “*nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall’imposta di cui è debitore*” l’IVA addebitata per gli acquisti di tali beni e servizi¹⁵².

Sulla base della citata regola generale, la normativa comunitaria prevede il seguente sistema “*standard*” di detrazione (al quale fanno riferimento le interpretazioni della Corte di Giustizia¹⁵³):

- la detrazione ai fini dell’imposta sul valore aggiunto compete in via generale ai soggetti passivi di imposta nella misura in cui i beni e i servizi acquistati sono utilizzati in operazioni soggette ad imposta, ovvero nella misura in cui i beni e i servizi acquistati presentino un nesso diretto e immediato con le operazioni imponibili e con quelle – agli effetti della detrazione – assimilate a quelle imponibili¹⁵⁴;
- la detrazione ai fini dell’imposta sul valore aggiunto non compete ai soggetti passivi di imposta nella misura in cui i beni e i servizi acquistati sono utilizzati per le operazioni diverse da quelle soggette ad imposta, ovvero eminentemente per le operazioni esenti o non soggette¹⁵⁵;
- nel caso di acquisti promiscui, la detrazione è ammessa soltanto per il “*pro rata*” dell’imposta sul valore aggiunto relativo alla categoria di operazioni di cui al primo punto¹⁵⁶. Più precisamente,

¹⁵² Cfr. l’art. 168 della Direttiva.

¹⁵³ Ciò determina invero qualche difficoltà di applicazione all’ordinamento nazionale delle sentenze della Corte di Giustizia in materia di detrazione, considerata la difformità di tale ordinamento al sistema comunitario “*standard*”.

¹⁵⁴ Cfr. la regola generale di cui all’art. 168 della direttiva n. 2006/112/CE.

¹⁵⁵ Tale regola è desumibile per differenza da quella di cui all’art. 168 della Direttiva n. 2006/112/CE.

¹⁵⁶ Tale regola è contenuta nell’art. 173, paragrafo 1, della direttiva IVA.

non potendosi individuare esattamente l'utilizzazione del bene o del servizio, l'IVA detraibile relativa all'acquisto degli stessi è determinata in modo indiretto e forfetario, assumendosi che l'utilizzazione in operazioni imponibili (o a queste assimilate agli effetti della detrazione) sia pari al rapporto tra tali operazioni e il complessivo volume d'affari del contribuente. Tale rapporto è usualmente definito con il termine di percentuale o *pro rata* di detrazione. Non partecipano alla percentuale di detrazione, le "operazioni finanziarie e immobiliari accessorie" e determinate operazioni esenti, "quando si tratta di operazioni accessorie"¹⁵⁷.

Per completezza, si evidenzia che la direttiva IVA ammette delle deroghe alle regole generali appena sopra esposte. In particolare, una previsione di deroga di cui lo Stato italiano – a differenza della generalità degli altri Stati – si è avvalso¹⁵⁸ consente agli Stati membri di autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad applicare il criterio del c.d. *pro rata* generale relativamente a tutti i beni e servizi acquistati. L'imposta detraibile, in base a tale regola, è determinata in modo indiretto e forfetario per tutti gli acquisti posti in essere, moltiplicando il totale dell'imposta agli stessi relativa per il rapporto tra le operazioni imponibili (e quelle a queste assimilate agli effetti della detrazione) e il complessivo volume d'affari del contribuente.

Passando all'esame della disciplina nazionale, le regole relative alla corretta detrazione dell'IVA sono stabilite negli articoli compresi tra il 19 e il 19-ter del d.P.R. n. 633 del 1972, come risultante dalle

¹⁵⁷ Cfr. art. 174, paragrafo 2, della direttiva IVA. Deve evidenziarsi come, nel testo in lingua inglese della direttiva, l'aggettivo utilizzato al fine di qualificare tali operazioni "accessorie", sia "*incidental*", e non già "*ancillary*" (termine di solito utilizzato per esprimere il concetto di "accessorietà"): ciò che meglio chiarisce il significato da attribuire alla norma, volta a escludere dalla partecipazione al calcolo della percentuale di detrazione operazioni il cui "peso", ai fini della spettanza del diritto alla detrazione, sia immateriale o comunque trascurabile.

¹⁵⁸ Cfr. STEVANATO, *La detrazione Iva a seguito del D. Lgs. N. 313/1997*, in *Rivista di diritto tributario* 1998, parte prima, pag. 962.

modifiche recate dal decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 313 (di seguito, “*il decreto n. 313*”).

In base a tali disposizioni, la disciplina della detrazione risulta ispirata ai seguenti principi:

- (i) come già previsto nella normativa vigente anteriormente alle modifiche recate dal decreto n. 313, il diritto alla detrazione dell'imposta addebitata, assolta o dovuta sugli acquisti e sulle importazioni compete in via di principio al mero ricorrere della circostanza dell'utilizzo degli acquisti e delle importazioni nell'esercizio di impresa, di arte o di professione;
- (ii) l'esercizio di tale diritto subisce limitazioni, oltre che nei casi di indetraibilità oggettiva, in dipendenza dell'effettuazione di determinate categorie di operazioni e, in particolare:
 - a) di quelle esenti¹⁵⁹;
 - b) di quelle non soggette.

Per quanto riguarda in particolare le operazioni non soggette ad imposta, i commi 2 e 4 dell'art. 19 hanno introdotto l'indetraibilità in via specifica dell'IVA relativa agli acquisti e alle importazioni di beni e servizi utilizzati per l'effettuazione delle operazioni medesime ovvero – per i beni e i servizi solo in parte utilizzati per l'effettuazione di operazioni non soggette – dell'IVA relativa alla quota imputabile a tali utilizzazioni¹⁶⁰.

¹⁵⁹ Tali operazioni già nella precedente disciplina limitavano il diritto alla detrazione. La nuova disciplina differisce peraltro dalla precedente per le operazioni effettuate in via occasionale, che limitano ora tale diritto in un modo diverso da quello previsto nella normativa previgente.

¹⁶⁰ All'individuazione dell'IVA indetraibile relativa all'utilizzazione dei beni e dei servizi acquistati o importati per l'effettuazione di operazioni non soggette si procede quindi in un modo del tutto diverso rispetto a quello, forfettario, previsto dal comma 5 del medesimo articolo 19 – di cui appresso si dirà – per i contribuenti che esercitano sia attività che danno luogo a operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione sia attività che danno luogo a operazioni esenti, richiedendosi, per gli acquisti di beni e servizi utilizzati per l'effettuazione di operazioni non soggette, un'imputazione diretta degli stessi in funzione del loro concreto impiego. Per i contribuenti che pongono in essere attività che danno luogo a operazioni esenti, invece, il meccanismo del *pro rata* individua in modo indiretto e forfettario l'imposta, indetraibile, relativa

Ugualmente, secondo l'interpretazione fornita dalla generalità della dottrina in materia¹⁶¹ e dal Ministero delle Finanze¹⁶², per le operazioni esenti poste in essere non nel quadro di un'attività, ma in via occasionale, la nuova normativa ha introdotto una sorta di principio di imputazione specifica analogo a quello previsto da quella che si è definita come disciplina comunitaria "standard", in base alla quale tali operazioni esenti non influenzerebbero più in modo indiretto e forfetario il diritto alla detrazione (partecipando come le altre al calcolo della percentuale di detrazione), ma sarebbero da escludere da tale calcolo, comportando l'indetraibilità in via specifica dell'IVA relativa agli acquisti di beni e servizi utilizzati per l'effettuazione delle stesse.

Per quanto riguarda la limitazione della detrazione conseguente all'effettuazione di operazioni esenti poste in essere nel quadro di un'attività, e quindi non in via occasionale, invece, come nella normativa vigente anteriormente alle modifiche recate dal decreto n. 313, la determinazione dell'imposta indetraibile relativa ad acquisti e importazioni di beni e servizi utilizzati per l'effettuazione di tali operazioni – della quale in via di principio è stabilita l'indetraibilità dal comma 2 dell'art. 19 – in concreto è determinata, di norma, sulla base della regola contenuta nel successivo comma 5, non con il criterio dell'imputazione specifica, ma con criteri forfetari, sulla base del "peso"

agli acquisti e alle importazioni di beni e servizi utilizzati per l'effettuazione delle operazioni stesse.

¹⁶¹ Cfr., tra gli altri: LUPI, *Delega Iva e limiti detrazione sugli acquisti: dai criteri forfetari all'imputazione specifica*, in *Rassegna tributaria*, 1997, pag. 273; SALVINI, *La nuova disciplina della detrazione Iva: un'occasione persa?*, in *Rassegna tributaria* 1997, pag. 1209; SALVINI, *La detrazione Iva nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in *Riv. dir. trib.* 1998, parte prima, pag. 135; STEVANATO, *La detrazione Iva a seguito del D. Lgs. N. 313/1997*, in *Riv. dir. trib.* 1998, parte prima, pag. 939.

¹⁶² Cfr. la circolare del Ministero delle Finanze 24 dicembre 1997, n. 328/E.

di tali operazioni in rapporto all'ammontare complessivo delle operazioni effettuate¹⁶³.

Ne consegue che la vigente normativa continua a dare applicazione ai predetti criteri indiretti e forfetari quando un contribuente ponga in essere:

- sia attività che comportano l'effettuazione di operazioni esenti sia attività che comportano l'effettuazione di operazioni imponibili (od operazioni a queste assimilate agli effetti della detrazione) ovvero
- un'attività che comporta l'effettuazione sia di operazioni esenti che operazioni imponibili (od operazioni a queste assimilate agli effetti della detrazione)¹⁶⁴.

Con una disposizione che trova il suo fondamento nella ricordata normativa comunitaria, è stabilito poi che nel computo della percentuale di detrazione non si tiene conto delle operazioni esenti di cui ai numeri da 1) a 9) del primo comma dell'art. 10 del d.P.R. n. 633 che *“non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo o siano accessorie alle operazioni imponibili”*¹⁶⁵.

La particolare importanza delle disposizioni sino ad ora citate ha dato origine, nel corso degli anni, a numerosi interventi di prassi da parte dell'Amministrazione finanziaria e ad altrettanto numerose pronunce giurisprudenziali sia nazionali che comunitarie.

Numerosi e costanti chiarimenti ministeriali relativi alla disposizione previgente rispetto all'attuale articolo 19-bis del d.P.R. n.

¹⁶³ La normativa si fonda, evidentemente, sul presupposto della difficoltà di correlare i beni e i servizi acquistati all'operazione per l'effettuazione della quale gli stessi sono utilizzati.

¹⁶⁴ Cfr. la circolare del Ministero delle Finanze n. 328/E del 24 dicembre 1997.

¹⁶⁵ Cfr. art. 19-bis, comma 2, del d.P.R. n. 633, che tende a dare attuazione all'art. 174, paragrafo 2, della direttiva IVA.

633 hanno chiarito come le operazioni finanziarie esenti non siano riconducibili nell'attività propria dell'impresa e non partecipino quindi al calcolo della percentuale di detrazione “*se eseguite nell'ambito di attività occasionali o accessorie ovvero nell'ambito di attività strumentali per il perseguimento dell'oggetto dell'impresa*”.

In tale impostazione, a prescindere dalle operazioni esenti che presentino carattere di accessorietà ad operazioni imponibili, sono da ritenere non riconducibili nell'ambito dell'attività propria – e irrilevanti quindi ai fini del calcolo della percentuale di detrazione – non solo le operazioni aventi carattere occasionale, ma anche quelle svolte abitualmente, non già in chiave principale, bensì strumentale al perseguimento dell'oggetto dell'impresa.

L'Amministrazione finanziaria, inoltre, per dissipare ulteriori dubbi, ha chiarito anche la nozione di “*attività propria del soggetto passivo*”, precisando che tale concetto, “*specie per le società, va assunta sotto un profilo prevalentemente qualitativo, intesa cioè come quella diretta a realizzare l'oggetto sociale e quindi a qualificare sotto l'aspetto oggettivo l'impresa esercitata, e sotto tale aspetto proiettata sul mercato, quindi nota ai terzi*”¹⁶⁶.

In sostanza, la linea interpretativa costante che emerge dai documenti dell'Amministrazione finanziaria è che tali operazioni esenti non rientrano, ai fini del calcolo del *pro rata* di detrazione, nell'attività propria dell'impresa qualora si qualificano come “*strumentali*” al miglior svolgimento dell'attività ordinaria esercitata.

Alla luce del contesto normativo e interpretativo sopra delineato, occorre a questo punto rammentare, ai fini rilevanti in questa sede, come

¹⁶⁶ Cfr., al riguardo, la Circolare del Ministero delle Finanze 26 novembre 1987, n. 71.

in base alle disposizioni contenute nell'art. 11 della Direttiva n. 2006/112/CE, il riconoscimento di una soggettività passiva unitaria al gruppo IVA comporti non solo che tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi infragruppo diventino irrilevanti agli effetti del tributo, ma contestualmente che tutte le operazioni poste in essere nei confronti dei terzi si considerino come effettuate dal gruppo in quanto tale. Tale conseguenza assume una particolare rilevanza ai fini della determinazione dell'imposta detraibile da parte del gruppo, poiché implica che tale ammontare debba essere quantificato tenendo conto del complesso di operazioni poste in essere con i terzi e riferibili, per l'appunto, al gruppo unitariamente considerato.

E' evidente che nell'ambito di un gruppo composto esclusivamente da soggetti con diritto alla detrazione totale dell'imposta (e, quindi, con un *pro rata* di detraibilità pari al cento per cento) non dovrebbero sorgere problemi di natura applicativa in sede di determinazione dell'IVA detraibile, essendo a tal fine sufficiente sommare l'imposta assolta in relazione a tutti i beni e i servizi acquistati da terzi nell'esercizio dell'attività, atteso che, come sopra detto, tali acquisiti si considerano effettuati dal gruppo in quanto tale.

Tale scenario è tuttavia destinato a mutare 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, posto che in tal caso non si potrebbe procedere ad una mera sommatoria dell'IVA assolta su tutti gli acquisti riferibili al gruppo, ma sarebbe necessario provvedere alla determinazione di un *pro rata* di detraibilità valevole per il gruppo medesimo.

Sulla scorta delle indicazioni desumibili dalle cc.dd. "linee guida" emanate dalla Commissione europea, abbiamo sopra evidenziato

l'opportunità che il Legislatore nazionale, in sede di recepimento dell'istituto in analisi, preveda metodi e criteri di calcolo del *pro rata* di detrazione del gruppo IVA che siano in linea con i principi enunciati dagli articoli 173 e seguenti della Direttiva n. 2006/112/CE; a tal fine, peraltro, non dovrebbero essere trascurate le peculiarità della disciplina interna della detrazione rispetto al sistema standard previsto dalla normativa comunitaria, che abbiamo sopra messo in evidenza.

Su tali basi, tra le opzioni percorribili per il Legislatore nazionale, sembrerebbe che per i gruppi i cui membri effettuino operazioni esenti non in via occasionale, l'ipotesi più plausibile sia quella di stabilire che la determinazione dell'imposta detraibile debba avvenire sulla base di un *pro rata* "generale" relativamente a tutti i beni e i servizi acquistati dal gruppo, 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 (ottenuto, a sua volta, sommando tutte le operazioni – imponibili, non imponibili ed esenti – poste in essere da ciascun membro).

In base a tale regola, l'ammontare dell'IVA ammessa in detrazione verrebbe quindi quantificato in modo indiretto e forfettario per tutti gli acquisiti 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. Tale sistema avrebbe il pregio di essere in linea con la disciplina nazionale prevista dall'art. 19, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972, con riguardo 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 per esigenze di coerenza sistematica, peraltro, sarebbe altresì opportuno che a quei gruppi i cui membri, invece, pongano in essere operazioni esenti esclusivamente in via occasionale, fosse accordata 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, cioè, 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 acquisiti 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 proficua l’opzione – a livello di gruppo – per la separazione delle attività *ex art. 36 del d.P.R. n. 633*.

4.6. Possibilità di esercitare a livello di “Gruppo Iva” l’opzione di cui all’art. 36 del d.P.R. n. 633/1972.

Nel paragrafo 4.1. abbiamo individuato, nell'ambito dei principi e criteri direttivi cui potrebbe ispirarsi il Legislatore nazionale nel disciplinare il regime del gruppo Iva in linea con le disposizioni della normativa comunitaria, anche la previsione della possibilità per il gruppo stesso di optare per la gestione separata delle attività esercitate, ferma restando l'irrelevanza ai fini dell'imposta di tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese infragruppo¹⁶⁷.

A tale riguardo pare dunque opportuno riepilogare la disciplina concernente la separazione delle attività, contemplata dall'art. 36 del d.P.R. n. 633 del 1972, che regola in maniera organica le modalità di applicazione del tributo nel caso in cui il contribuente (persona fisica o giuridica) svolga contemporaneamente più attività economiche rilevanti agli effetti dell'Iva.

In particolare, il primo comma di tale disposizione accoglie il principio della tassazione unitaria e cumulativa per tutte le attività, in relazione al volume d'affari complessivo, anch'esso peraltro suscettibile di numerose eccezioni, analiticamente individuate.

In base a tale ultimo criterio che, considerato astrattamente, si presenta di agevole interpretazione¹⁶⁸, l'imposta si applica in modo unitario e cumulativo per tutte le attività, ai sensi dell'art. 36, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, con riferimento al volume d'affari complessivo del contribuente esercente più attività¹⁶⁹; in sostanza, dunque, il contribuente deve tenere una sola contabilità ai fini dell'imposta, costituita da registri destinati ad accogliere, indistintamente, tutte le operazioni relative alle diverse attività: ciò

¹⁶⁷ Cfr. paragrafo 4.1. sub punto (ix).

¹⁶⁸ L'assunto è di GRANELLI, *L'esercizio di più attività con particolare riguardo agli adempimenti contabili connessi all'esercizio di attività separate*, in Riv. Guardia Fin., 1979, 736.

¹⁶⁹ Cfr. al riguardo FILIPPI, *Valore Aggiunto (imposta sul)*, in *Enc. Dir.*, XLVI, Milano, 1993, 178, secondo cui, quale corollario di tale principio, sussiste "l'obbligo della unitarietà della tenuta delle scritture contabili, degli adempimenti e della determinazione dell'imposta, con riferimento al volume d'affari complessivo".

denota altresì che unitario è il volume d'affari del contribuente, al pari degli adempimenti di liquidazione, versamento, dichiarazione, ecc¹⁷⁰.

Si attribuisce, in altre parole, un'inequivocabile rilevanza alla qualifica della fattispecie sul piano soggettivo, nel senso che essa si caratterizza, *in parte qua*, tipicamente in base all'autore delle operazioni, a prescindere, dunque “*dalle differenti attività cui dette operazioni ineriscono*”¹⁷¹.

Tuttavia, lo stesso art. 36 in esame, tenuto conto della peculiare tecnica applicativa del tributo in ordine a talune attività, al fine di evitare implicazioni distorsive per il contribuente che potrebbero derivare dall'applicazione della percentuale di detrazione (*pro rata*), prevede, rispettivamente, l'obbligo ovvero la facoltà dell'applicazione separata dell'imposta per determinate attività.

In linea di principio, la separazione necessaria è connessa alla sussistenza di attività concorrenti soggette a regimi per loro natura non omogenei, i quali risultano, conseguentemente, “*insuscettibili di considerazione unitaria*”; in quest'ottica, l'applicazione separata dell'imposta è prevista *ex lege* se il contribuente esercita contemporaneamente sia attività d'impresa sia arti o professioni e, in tale ipotesi, si applicano le disposizioni relative a ciascuna attività considerata in modo autonomo “*e con riferimento al rispettivo volume d'affari*”, ai sensi dell'art. 36, comma 2, del d.P.R. n. 633/1972.

La seconda fattispecie nella quale l'Iva è determinata in ogni caso separatamente si riferisce ad attività soggette a regimi speciali, che non sono dunque cumulabili, per ragioni logiche, con quelle rientranti nel sistema “ordinario” di applicazione del meccanismo impositivo. Si tratta,

¹⁷⁰ Cfr. CENTORE, *Iva Europea, aspetti interpretativi ed applicativi dell'Iva nazionale e comunitaria*, IPSOA, 2006, 808.

¹⁷¹ Così CENTORE, *Iva Europea, aspetti interpretativi ed applicativi dell'Iva nazionale e comunitaria*, cit., 809.

in particolare, delle attività di commercio al minuto di cui all'art. 24, comma 3, del d.P.R. n. 633, comprese quelle ad esse accessorie e non rientranti nell'attività propria dell'impresa, delle attività agricole e degli intrattenimenti, giochi ed altre attività per le quali – salva opzione – è prevista la detrazione dell'imposta in via forfettaria. Per tali attività, in realtà, l'applicazione separata dell'imposta costituisce più una necessità tecnica che una libera scelta¹⁷².

Il terzo comma dell'art. 36, a sua volta, disciplina la facoltà, di carattere generale, dell'applicazione separata dell'imposta relativamente ad una o più attività esercitate nell'ambito della stessa impresa ovvero nel caso di esercizio di più imprese (o di più arti e professioni), relativamente ad un'impresa (o ad un'arte o professione).

Più nel dettaglio, l'opzione per l'applicazione separata dell'imposta è consentita ai soggetti esercenti (i) più imprese, in funzione delle singole entità organizzative ed a prescindere dalle attività che fanno capo ad esse, ovvero (ii) più attività nell'ambito della stessa impresa sotto il profilo dei diversi settori nei quali l'unica impresa opera, in forma aggregante¹⁷³ (ovvero, in alternativa, (iii) più arti e professioni). Tale opzione vincola il contribuente almeno per un triennio: trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime prescelto, l'opzione resta valida per ciascun anno finché continua la concreta applicazione della scelta effettuata¹⁷⁴.

In caso di separazione facoltativa delle attività l'imposta deve essere sempre applicata con riferimento al volume d'affari complessivo di tutte le attività esercitate, talchè, in pratica, possono avere interesse

¹⁷² Cfr. CENTORE, *IVA Europea, aspetti interpretativi ed applicativi dell'IVA nazionale e comunitaria*, cit., 810.

¹⁷³ In tal senso si veda CENTORE, *IVA Europea, aspetti interpretativi ed applicativi dell'IVA nazionale e comunitaria*, cit., 810.

¹⁷⁴ Qualora nel corso di un anno sono stati acquistati beni ammortizzabili, la revoca non è ammessa fino al termine del periodo di rettifica della detrazione di cui all'art. 19 *bis* 2 del d.P.R. n. 633/1972.

alla separazione dell'attività quei soggetti che esercitano, unitariamente ad altre attività, attività esenti per le quali l'applicazione del *pro rata* potrebbe avere riflessi negativi ai fini della determinazione dell'imposta detraibile.

Allorquando viene esercitata l'opzione, si pongono evidenti difficoltà applicative in ordine alla determinazione dell'imposta detraibile e, in particolare, ai fini della ripartizione dell'imposta assolta sugli acquisti (e importazioni) di beni e servizi tra le varie attività separate, per alcune delle quali possono sussistere limiti all'esercizio del diritto di detrazione (ad esempio, per quelle che danno luogo ad operazioni esenti). Per risolvere in modo coerente tale questione, l'art. 36, comma 3, secondo periodo, del d.P.R. n. 633, ha individuato due regole, stabilendo che:

- (i) la detrazione dell'imposta compete al soggetto passivo che gestisce l'attività tenendo la contabilità separata rispetto a quella dell'altra (o altre) attività;
- (ii) la detrazione non è ammessa con riferimento all'imposta relativa ai beni non ammortizzabili utilizzati promiscuamente¹⁷⁵: tale previsione, in particolare, è stata correttamente definita in dottrina come “norma di cautela fiscale”¹⁷⁶.

Alla luce di quanto precede, pare dunque fondatamente sostenibile che l'attribuzione al gruppo Iva della facoltà di optare per la gestione separata delle attività esercitate e, conseguentemente, per l'applicazione separata dell'imposta, potrebbe rivelarsi idonea a mitigare gli effetti negativi che potrebbero emergere, in capo a quei gruppi i cui membri

¹⁷⁵ Osserva LUPI, *Imposta sul valore aggiunto (IVA)*, in Enc. Giur. Treccani, XVI, Roma, 1989, che la separazione facoltativa delle attività è opportuna quando parte dell'attività è esente, in quanto “l'IVA sugli acquisti specificamente afferenti l'attività esente non sarà detraibile, ma la scelta è conveniente nella misura in cui essa sia inferiore all'IVA indetraibile che emergerebbe dall'applicazione del *pro rata*”; ai fini di questa scelta occorre altresì considerare l'indetraibilità dell'IVA sugli acquisiti di beni non ammortizzabili utilizzati promiscuamente.

¹⁷⁶ LUPI, *Imposta sul valore aggiunto (IVA)*, cit., 19.

esercitano attività esenti non in via occasionale, dall'applicazione del *pro rata* generale, ove, naturalmente, tale criterio fosse espressamente previsto dal Legislatore nazionale ai fini della determinazione dell'imposta detraibile da parte del gruppo Iva.

In altri termini, la separazione facoltativa delle attività risulterebbe opportuna per il gruppo laddove una parte dell'attività svolta dai suoi membri fosse esente da Iva e, segnatamente, potrebbe apparire conveniente nella misura in cui l'imposta sugli acquisti specificamente afferenti alle attività esenti risultasse inferiore alla quota di imposta indetraibile derivante dall'applicazione del *pro rata*. L'adozione di tale sistema, infatti,

In tal caso, coerentemente con le disposizioni previste dall'art. 36, comma 3, secondo periodo, sarebbe opportuno prevedere che la detrazione dell'imposta spetti solo nella misura in cui all'interno del gruppo le attività per le quali viene esercitata l'opzione siano gestite con contabilità separata rispetto a quella delle altre attività, rimanendo esclusa, per contro, per l'imposta relativa ai beni non ammortizzabili utilizzati promiscuamente e ferma restando, in deroga a quanto espressamente previsto dall'art. 36, ultimo comma, del d.P.R. n. 633¹⁷⁷, l'irrilevanza ai fini del tributo delle cessioni di beni e prestazioni di servizi rese all'interno del gruppo.

¹⁷⁷ Tale disposizione, infatti, attribuisce rilevanza agli effetti dell'IVA sia ai passaggi di servizi all'attività soggetta a detrazione ridotta o forfettaria, sia a quelli di beni tra attività separate e in entrambe le ipotesi le operazioni sono valutate al valore normale.

CONCLUSIONI

Obiettivo del presente lavoro è stato 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 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 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.

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. Il Legislatore nazionale ha infatti 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.

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 quindi 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 Iva.

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.

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 violazione 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 le implicazioni connesse 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, 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 tra le opzioni percorribili per il Legislatore nazionale, 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, 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.

Siffatto sistema, in base al quale l'ammontare dell'Iva ammessa in detrazione verrebbe quantificato in modo indiretto e forfettario per tutti gli acquisti effettuati, 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 acquisiti 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, infine, si è posto in evidenza come, 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*.

BIBLIOGRAFIA

DOTTRINA

- AMENDOLA, *Unitarietà direzionale e organizzazione nel rapporto di gruppo*, in Riv. Soc., 1986, 1262 e ss.; ANDREI, *Il bilancio consolidato nei gruppi internazionali*, Milano, 1994;
- AZZINI, *I gruppi aziendali*, Milano, 1975, 25 e ss.;
- BASILAVECCHIA, *Situazioni creditorie del contribuente e attuazione del tributo, Dalla detrazione al rimborso dell'imposta sul valore aggiunto*, Pescara, ed. provv., 2000;
- BASILAVECCHIA, *Aspetti della limitazione alla detrazione in presenza di operazioni esenti nell'imposta sul valore aggiunto (profili sostanziali e procedimentali)*, in Giur. It., 1986, III, 8;
- BERLIRI, *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971;
- BERLIRI, *Caratteristiche dell'Iva all'italiana*, in Dir. prat. Trib., 1972, I, 415;
- BIANCA, *Diritto civile*, 4, L'obbligazione, Milano, 1990;
- BOSELLO, *Appunti sulla struttura giuridica dell'Iva*, in Riv. dir. fin. 1978, I, 420;
- BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici*, Bologna, 1979, 29;
- BOSELLO, *Rivalsa*, in Enc. Giur. Treccani, vol. XXVII, Roma, 1991;
- BUSNELLI, *L'obbligazione soggettivamente complessa*, Milano, 1974;

- BUSNELLI, Voce *Obbligazione* (obbligazioni divisibili, indivisibili e solidali), Enc, giur. Treccani, Roma, 1990;
- BUTTA', *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;
- CAPOLUPO, *Consolidato nazionale. La nuova disciplina dell'accertamento*, in *Il fisco*, 2010, 4821;
- CAPUTI, *Il nuovo regime Iva infragruppo: perplessità interpretative sul rapporto tra vincoli comunitari e scelte del legislatore nazionale*, in *Il fisco*, 1999, 12456;
- CARPENTIERI, *E' detraibile l'Iva non dovuta?* in *Rass. Trib.*, 1994, 162;
- CASTALDI, nota a Cass. 5 dicembre 1988, n. 25759, in *Rass. Trib.*, 1990, II, 849;
- CENTORE, *IVA di gruppo estesa ai soggetti comunitari*, in *Corr. Trib.*, 2007, 1374 e ss.;
- CENTORE, *Diritto di detrazione dell'IVA ed esercizio di attività imponibile*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1998, 205;
- CENTORE, *Limiti oggettivi ed soggettivi del diritto alla detrazione IVA*, in *Giur. Trib.*, 1996, 323;
- CENTORE –CRISTIANO, *Iva di gruppo all'Italiana*, in *Fiscalità internazionale*, 2008, 353;
- CENTORE, *IVA Europea – Aspetti interpretativi ed applicativi dell'IVA nazionale e comunitaria*, IPSOA, 2006;
- CHIOMENTI, *La personalità giuridica del gruppo insolvente: un'occasione mancata*, in *Riv. Dir. Comm.*, 1987, I, 93;

- CHIOMENTI, *Osservazioni per una costruzione giuridica del rapporto di gruppo tra imprese*, in Riv. Dir. Comm., 1983, I, 257 e ss.;
- COMELLI, *Iva nazionale e Iva comunitaria*, Padova 2000;
- COMELLI, *Il principio di neutralità dell'Iva nell'ipotesi di effettuazione di operazioni esenti*, nota a Corte di Giustizia, 6 aprile 1995, Causa C-4/1994, in Riv. dir. trib., 1995, II, 945;
- D'ALESSIO, *Osservazioni sulla rilevanza tributaria delle obbligazioni a struttura soggettiva plurima*, in Dir. Prat. Trib., 1968, I, 8;
- DEIDDA, *Iva di gruppo e ricorso alla Corte di Giustizia delle Comunità europee*, in Fiscalità internazionale, 2007, 338;
- DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2000,
- DI SABATO, *Concentrazioni e gruppi nel diritto interno*, in Giur. Comm., 1988, I, 528 e ss.
- DI STEFANO, *Il gruppo di società e normativa fiscale*, in Fisco, 1986, 3966 e ss;
- FALSITTA, *Spunti in tema di capacità contributiva e di acollo convenzionale di imposte*, in Rass. trib., 1986, I, 123;
- FANTOZZI, *L'imposta sul valore aggiunto nella Repubblica Federale Tedesca*, Roma, 1968, 24 e ss;
- FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968, 322, 324;
- FANTOZZI, *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, in Dir. Prat. Trib., 1972, I, 731;

- FANTOZZI, Diritto tributario, Torino, 1991;
- FANTOZZI, La disciplina IRES: i rapporti di gruppo, in Riv. dir. trib., 2004, I, 489 e ss.;
- FEDELE, in *La solidarietà tra più soggetti coinvolti nel prelievo*, in Atti del Convegno sull'abitazione, Milano, 1986, III, 508;
- FEDELE, Diritto tributario e diritto civile nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti passivi del tributo, in Riv. dir. fin. Sc. Fin., 1969, I, 40 e ss.;
- FERGOLA, *L'utilizzo promiscuo di beni relativi all'impresa e la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto tra norma interna e norma comunitaria*, in Riv. dir. trib., 1996, II, 622;
- FERLAZZO NATOLI, Il sistema tributario italiano, Torino, 1993, 229;
- FERRARI, *Rapporti tra contribuente di diritto e di fatto: il fenomeno della traslazione tributaria*, in Corr. Trib., 1986, 3227 e ss.;
- FERRI, *Concetto di controllo e di gruppo*, in *Disciplina giuridica del gruppo di imprese*, Atti del convegno di Bellagio, 19-20 giugno 1981, Milano;
- FICARI, *Liquidazione congiunta dell'Iva ex art. 73 dpr 633 e rilevanza tributaria del gruppo di società*, in Riv. Dir. Trib., 1992, I, 1329 e ss.;
- FICARI, *Gruppo d'impresa e consolidato fiscale all'indomani della riforma tributaria*, in Rass. trib., 2005, 1592 e ss.;
- FILIPPI, *Valore Aggiunto (imposta sul)*, in *Enc. Dir.*, XLVI, Milano, 1993;

- FORTE, *Divergenze strutturali tra l'Iva italiana e l'iva comunitaria in materia di detrazione*, in *Il Fisco*, 1987, 5070;
- GAFFURI, *Rilevanza fiscale dei patti traslativi d'imposta*, in *Riv. dir. fin. Sc. Fin.*, 1986, II, 119 e ss.;
- GALLO, *I gruppi di imprese e fisco*, in *AA.VV.*, *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, 1997, 580 e ss.;
- GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, 17 e ss.;
- GALLO, *L'Iva: verso un'ulteriore revisione*, in *Riv. dir. fin.*, 1978, I, 594
- GALLO, *L'Iva: verso un'ulteriore revisione*, in *E' fallita la riforma tributaria?* Milano, 1979, 94;
- GARBARINO, *Il credito IV di rivalsa e i privilegi*, nota a Corte Costituzionale, 15 febbraio 1984, n. 25, in *Dir. Prat. Trib.*, 1984, II, 1302;
- GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937;
- GIONTELLA, *Incertezze della Commissione centrale tra destinazione e concreta utilizzazione dei beni ai fini dell'applicazione dell'art.19 Iva*, nota a *Comm. Trib. Centr.*, 16 novembre 1991, n. 7799, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, 592
- GIORGI, *I limiti della normativa nazionale sull'Iva di gruppo sono compatibili con i principi comunitari*, in *Corr. Trib.*, 2008, 2277 e ss.;
- GIORGI *La disciplina Iva delle cessioni di beni destinati esclusivamente allo svolgimento di una attività esentata o esclusa dal diritto alla detrazione: esclusioni, esenzioni e divieto di*

doppia imposizione nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto, in Rass. trib., 1997, 937 e ss.;

- GIORGI, *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005;
- GIOVANNINI, *I gruppi di società*, in Tesauro, *Imposta sul reddito delle persone giuridiche. Imposta locale sui redditi*, Torino, 1996, 122 e ss;
- GLENDI, *Non esiste più nel nostro ordinamento alcun privilegio generale per i crediti di rivalsa IVA*, nota a Corte di cassazione, 10 ottobre 1984, n. 205, in Rass. Trib., 1986, II, 132;
- GRANELLI, *L'esercizio di più attività con particolare riguardo agli adempimenti contabili connessi all'esercizio di attività separate*, in Riv. Guardia Fin., 1979, 736;
- GREGGI, *La fiscalità dei gruppi di società: profili tributari italiani e comparati*, in Rass. Trib., 2002, 1953 e ss;
- INGROSSO, *Le operazioni imponibili ai fini dell'Iva*, in Dir. prat. Trib., 1973, I, 449 e ss:tributario, Milano, 1982, II, 427 e ss;
- LA ROSA, *I Gruppi di società nel diritto tributario*, in AA.VV. *I gruppi di società. Ricerche per uno studio critico*, Bologna, 1982, 203 e ss;
- LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 2010.
- LIBONATI, *Il gruppo insolvente*, Firenze, 1981;
- LIBONATI, *Il "gruppo" di società nella legge recente sull'Iva*, in Riv. Soc., 1979, 173 e ss.;
- LOVISOLO, *Gruppo di imprese e imposizione tributaria*, Padova, 1985;

- LUPI, *Imposta sul valore aggiunto (IVA)*, in Enc. Giur. Treccani, XVI, Roma, 1989;
- LUPI, *Delega Iva e limiti detrazione sugli acquisti: dai criteri forfettari all'imputazione specifica*, in Rass. Trib. 1997, pag. 273;
- MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, 173 e ss;
- MARINO, *Contributo allo studio dei gruppi attraverso la relazione di controllo*, in Riv. dir. trib., 2004, I, 545 e ss;
- MICCINESI, *Solidarietà nel diritto tributario*, in Dig. Comm., vol. XIV, Torino, 1997;
- MICCINESI, *Alcune riflessioni in tema di consolidato nazionale*, in Giur. Imp., 2004, 482 e ss.;
- MICHELI –TREMONTI, voce *Obbligazioni (dir. trib.)*, in Enc. Del dir. Milano, 1979, 446;
- MINERVINI, *Intervento*, in *Il gruppo di società e il bilancio consolidato di Gruppo*, Milano, 1981, 64 e ss.;
- MIRAGLIA, *Pluralità di debitori e solidarietà*, Napoli, 1984, 71, 112;
- MOLINARO, *Le prestazioni di servizi rese dal consorzio a consorziati che non detraggono l'imposta*, Iva, 2009, 19;
- MONTI, *La disciplina dei rapporti interni tra coobbligati solidali in via paritetica*, (nota a Trib. Padova, n. 1384 del 23 settembre 1986), in Rass. Trib., 1988, II, 485;
- MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1974;

- PAVONE LA ROSA, *Le società controllate. I gruppi*, in Trattato delle società per azioni diretto da Colombo Portale, Torino, 1991;
- PAVONE LA ROSA, “Controllo” e “gruppo” nella fenomenologia dei rapporti societari, in Dir. Fall., 1985, I, 10 e ss;
- PERRONE CAPANO, L'imposta sul valore aggiunto, Napoli, 1977, 422 e ss.;
- PICCIARELLO, “Neutralità fiscale dell'outsourcing ed attività esenti ex art. 10 del D.P.R. n. 633/1972”, in Il Fisco n. 38/1999 pag. 12256 e ss;
- RICCA, *La Corte UE assolve con riserva l'Iva di gruppo*, l'Iva, 2008, 18;
- RUBINO, *Delle obbligazioni (obbligazioni alternative, obbligazioni in solido, obbligazioni divisibili ed indivisibili)*, in Commentario al Codice Civile a cura di Scialoja Branca, Bologna-Roma, 1968, 130, 334;
- RUSSO, Manuale di diritto tributario, Parte Generale, Milano, 2002;
- SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in Riv. dir. trib., 1993, I, 1287;
- SALVINI, *La detrazione Iva nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in Riv. dir. trib., 1998, I, 135;
- SALVINI, *La nuova disciplina della detrazione Iva: un'occasione persa?*, in Rass. trib. 1997, pag. 1209;

- SAMMARTINO, *Profilo soggettivo del presupposto dell'IVA*, Milano, 1979;
- SBISA', *Il gruppo di società nell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi (criteri di individuazione)*, in *Giur. Comm.*, 1980;
- SCHIANO DI PEPE, *Il gruppo di imprese*, Milano, 1990;
- 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;
- SERVIDIO, *Regime di esenzione Iva per i consorziati senza diritto alla detrazione*, in *Prat. Fisc. Prof.*, 2009, 9;
- SETTE, *Dal gruppo di imprese all'impresa di gruppo*, in *Riv. Dir. Civ.*, 1988, I, 267 e ss.;
- STEVANATO, *La detrazione Iva a seguito del D. Lgs. N. 313/1997*, in *Riv. dir. trib.* 1998, I, 939;
- TABELLINI, *I professionisti e l'Iva*, Milano, 1973;
- TITO SECHI, *Iva di gruppo: le novità introdotte dall'art. 6 della L. n. 133/1999 collegato alla finanziaria 1999*, in *Il fisco 1999*, 10990;
- TOMASSINI, *La responsabilità per imposte e sanzioni nel consolidato nazionale nella dinamica del procedimento di accertamento*, in *Rass. trib.*, 2008, 375;
- TUNDO, *Profili tributari nella c.d. "legge Merloni" delle concentrazioni di imprese che eseguono opere pubbliche*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1996, I, 1467 e ss.;
- UCKMAR, *"Gruppi" e disciplina fiscale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1996, I, 3 e ss.;

- VANTAGGIO, *La detrazione dell'Iva "promiscua" tra interpretazione analogica e valutazioni caso per caso*, in Riv. dir. trib., 1993, I, 637;
- VERRUCOLI, *Il superamento della personalità giuridica delle società di capitali nella common law e nella civil law*, Milano, 1962;
- VANONI, *Il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, Opere giuridiche*, Milano, 1962, vol. II, 125 e ss.;
- VYNCKE, *VAT GROUPING in the European Union: Purposes, possibilities and limitation*, in *International VAT Monitor* 2007, 4, 250-261.

GIURISPRUDENZA

- Comm. Centr. 15 maggio 1973, n. 6997;
- Comm. Centr. 18 aprile 1988, n. 3502;
- Comm. Centr., 9 novembre 1988, n. 7519;
- Cass. 20 gennaio 1969, n. 135;
- Cass. 29 settembre 1976, n. 3184;
- Comm. Centr., 10 maggio 1984, n. 4843;
- Corte di cassazione, sentenza 10 ottobre 1984, n. 205;
- Corte di Giustizia, 5 maggio 1982, causa C-15/81, Schul, I-1409;
- Corte di Giustizia, 21 maggio 1985, causa C-47/84, Schul II;

- Corte di Giustizia, 25 febbraio 1988, causa C-299/86, Drexl;
- Corte di Giustizia, 26 febbraio 1991, causa C-120/86, Commissione contro Regno di Spagna;
- Corte di Giustizia, 26 febbraio 1991, causa C-119/89, Commissione contro Repubblica italiana;
- Corte di Giustizia, 25 giugno 1997, causa C-45/95, Commissione contro Repubblica italiana;
- Corte di Giustizia, 23 marzo 2006, Causa C-210/04, Ministero dell'economia e delle finanze, Agenzia entrate/FCE Bank plc;
- Corte di Giustizia, 8 gennaio 2002, Causa C-409/99, "Metropolo";
- Corte di Giustizia, 11 luglio 1991, Causa C-97/90, "Lennartz";
- Corte di Giustizia, 13 febbraio 1985, Causa C- 5/84 "Direct Cosmetics";
- Corte di Giustizia, 22 novembre 2001, Causa C-301/97, "Paesi Bassi contro Consiglio";
- Corte di Giustizia, 9 dicembre 2003, Causa C-129/00, "Commissione delle Comunità europea contro Repubblica italiana";
- Corte di Giustizia, 6 novembre 2003, causa C-45/01, Dornier;
- Corte di Giustizia, 29 aprile 2004, cause riunite C-487/01 e C-7/02, "Leusden e Holin Groep BV";
- Corte di Giustizia, 8 giugno 2000, Causa C-400/98, "Breitsohl";
- Corte di Giustizia, 29 febbraio 1996, causa C-110/94, "Inzo";

- Corte di Giustizia, 15 gennaio 1998, Causa C-37/95, “Ghent Coal”.

PRASSI

- Circolare Ministeriale 28 febbraio 1986, n. 16;
- Circolare Ministeriale 26 novembre 1987, n. 71;
- Circolare 16 novembre 2000, n. 207/E;
- Risoluzione Ministeriale 6 novembre 2002 n. 347/E ;
- Risoluzione Ministeriale 21 marzo 2003, n. 68/E;
- Risoluzione Ministeriale 25 giugno 2002, n. 208/E;
- Risoluzione Ministeriale 9 maggio 2003, n. 103/E;
- Risoluzione Ministeriale 3 febbraio 2004, n. 6/E;
- Risoluzione Ministeriale 9 luglio 2004, n. 90/E;
- Risoluzione Ministeriale 21 febbraio 2005, n. 22/E;
- Circolare ABI – serie tributaria n. 23 – 1° novembre 1999.