

Il Gruppo IVA italiano alla luce di alcuni orientamenti europei: l'utopica omogeneità applicativa degli istituti comunitari

di FEDERICA PITRONE

Lo stile laconico dell'art. 11 della Direttiva IVA consente agli Stati membri di implementare in modo variegato un istituto quale quello del Gruppo IVA che nasce e si sviluppa in un contesto unionale. La tematica delle divergenze implementative da parte degli Stati Membri è nota sia alle istituzioni comunitarie che ai legislatori nazionali ed è coperta dallo schermo delle ratio sottostanti l'introduzione del regime del Gruppo IVA: la semplificazione, da una parte, e l'ottica antielusiva, dall'altra. Tuttavia, le differenze tra i regimi nazionali dei Gruppi IVA sono potenzialmente capaci di causare ripercussioni sul mercato interno e sui principi fondamentali del sistema dell'IVA e, pertanto, dovrebbero essere evitate. Un esempio pratico di tale

principio è costituito da talune scelte fatte dal legislatore italiano nell'implementazione del Gruppo IVA, scelte che pongono una serie di interrogativi connessi alla compatibilità o meno delle stesse con il diritto dell'Unione Europea. Tale compatibilità non può essere basata su una mera enunciazioni delle ragioni su cui determinate scelte sono basate, ma deve essere avvalorata dalla capacità di dimostrare che quelle date scelte sono proporzionate e efficaci a conseguire l'obiettivo prefissato. In ogni caso, per risolvere il problema alla radice, sarebbe auspicabile armonizzare il regime del Gruppo IVA, introducendo definizioni e regole comuni che consentano la creazione di un Gruppo IVA europeo.

1. Introduzione

Come noto, la Direttiva 2006/112/CE (d'ora in avanti "Direttiva IVA"), ed in particolare l'art. 11 della stessa, accorda agli Stati membri la facoltà di introdurre l'istituto del Gruppo IVA. Si tratta di un istituto che affonda le sue radici nel regime di diritto tedesco dell'*Organschaft*¹ e che è stato introdotto, ad oggi, da sedici Stati membri² dell'Unione Europea tra cui, con la Legge di bilancio³ per l'anno 2017 e con effetti dal primo gennaio 2019, l'Italia. L'art. 11 della Direttiva IVA si limita ad affermare che: "Previa consultazione del comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto, ogni Stato membro può considerare come un unico soggetto passivo le persone stabilite nel territorio dello stesso Stato membro che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi. Uno Stato membro che esercita l'opzione prevista al primo comma, può adottare le misure necessarie a prevenire l'elusione o l'evasione fiscale mediante l'esercizio di tale disposizione".

Lo stile particolarmente laconico del testo della Direttiva IVA ha reso possibile l'adozione piuttosto variegata dell'istituto del Gruppo IVA nei diversi Stati membri, nonostante le raccomandazioni della Commissione UE (anche "Commissione") che ha, da sempre, evidenziato la necessità di uniformare tale istituto nelle legislazioni nazionali, in quanto,

¹ S. PFEIFFER, *VAT Grouping from a European perspective*, Amsterdam, 2015, p. 16; A. VAN DOESUM – G. VAN NORDEN, *T(w)O Become One: The Communication from the Commission on VAT Grouping*, in *British Tax Review*, 2009, 6, p. 659 ss.

² VAT Expert Group, *Paper on topic for discussion – Meaning of "financial, economic and organisational links" among VAT group members*, VEG N. 070 REV1, 19 marzo 2018.

³ Legge 11 dicembre 2016, n. 232.

secondo la Commissione, le differenze tra i regimi nazionali dei Gruppi IVA sono potenzialmente capaci di causare ripercussioni sul mercato interno e sui principi fondamentali del sistema dell'IVA⁴.

Per tale motivo, diventano di particolare rilievo gli indirizzi comunitari relativi all'implementazione del Gruppo IVA che sono stati pronunciati, *in primis*, dalla Corte di Giustizia. Lì dove l'organo giudicante è silente, possono essere altresì presi in considerazione i pareri e le linee guida della Commissione, del Comitato e del Gruppo degli Esperti IVA, che spesso si sono espressi su temi inerenti l'applicazione del Gruppo IVA.

Sulla base di tale premessa, il presente contributo non si pone come obiettivo quello di analizzare puntualmente la disciplina che regola l'istituto del Gruppo IVA introdotta dal legislatore italiano⁵, ma di analizzare alcune scelte della normativa domestica alla luce degli indirizzi comunitari su richiamati. Per conseguire tale obiettivo, si è ritenuto opportuno – dopo un breve cenno alle macro differenze e caratteristiche che caratterizzano i Gruppi IVA introdotti dagli Stati membri nonché un excursus delle principali pronunce della Corte di Giustizia in materia – soffermarsi sui punti sollevati nel corso della Consultazione presso il Comitato IVA avviata dall'Italia e valutarli sulla base degli orientamenti comunitari su richiamati.

2. Il Gruppo IVA in un contesto europeo: tra ratio e implementazione da parte degli Stati membri

L'istituto del Gruppo IVA trova le sue origini già nella Seconda Direttiva IVA risalente all'11 aprile 1967⁶, nella quale si evidenziava che l'utilizzo del Gruppo IVA (“Organschaft”) all'interno di un singolo Stato non avrebbe determinato vantaggi – da un punto di vista della concorrenza – rispetto al mancato utilizzo dello stesso. In particolare, l'Annex A(2) prevedeva che ciascuno Stato membro potesse “non considerare come soggetti passivi distinti, bensì come un unico soggetto passivo, le persone che, pur giuridicamente indipendenti, sono (*fossero*) organicamente vincolate tra loro da rapporti economici, finanziari ed organizzativi”.

Tale opportunità per gli Stati, ripresa poi – in positivo (la terminologia cambia da “non considerare come soggetti passivi distinti” a “considerare come un unico soggetto passivo”) e confinata al territorio nazionale – dall'art. 4, paragrafo 4 della sesta direttiva IVA (77/388/CEE) e mantenuta nell'art. 11 della Direttiva IVA, ha una ratio chiara: consentire agli Stati membri – in ottica di semplificazione amministrativa e di contrasto all'abuso della disci-

⁴ Comunicazione della Commissione Al Consiglio E Al Parlamento Europeo sull'opzione di IVA di gruppo prevista all'articolo 11 della direttiva 2006/112 CE del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, n. 35, 2009.

⁵ Su tale tema si richiamano gli ulteriori contributi presenti sull'attuale numero di questa Rivista, nonché D. MURATORI – F. PITRONE, *Il Gruppo IVA italiano alla luce della sentenza della Corte di Giustizia Skandia*, in *SFEF*, 2017, 28.

⁶ Secondo la Seconda direttiva 67/228/CEE del Consiglio, dell'11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari - Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: “*The law currently in force in certain Member States treats persons who are independent from a juridical point of view, but organically interlinked by economic, financial or organization ties, as one single taxpayer, so that transactions among these persons do not constitute tax acts. In this view firms forming an Organschaft are therefore, subject to the same fiscal conditions as an integrated firm which is one single juridical person. It should be noted that in an undiluted application of the TVA system the aforementioned fiscal arrangement has no advantage, from the point of view of competition, over a fiscal arrangement under which members of an Organschaft are treated as separate taxpayers. In these circumstances there would seem to be no major disadvantage in certain Member States continuing to consider an Organschaft as one single taxpayer, while others do not do so, however, should engage in prior consultations to examine whether the proposed arrangements do not cause disturbances in competition among Member States*”.

⁷ Mentre il punto 2 dell'allegato A della seconda direttiva 67/228/CEE del Consiglio consentiva agli Stati membri «di non considerare come soggetti passivi distinti, bensì come un unico soggetto passivo», i soggetti organicamente vincolati tra loro da rapporti economici, finanziari ed organizzativi, l'espressione «come soggetti passivi distinti» è stata tralasciata nel testo della sesta direttiva.

plina dell'IVA – di non considerare soggetti passivi distinti quei soggetti la cui autonomia sia meramente giuridica. Secondo l'art. 11 della Direttiva IVA: “*Previa consultazione del comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto, ogni Stato membro può considerare come un unico soggetto passivo le persone stabilite nel territorio dello stesso Stato membro che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi*”. Inoltre, l'art. 11 espressamente prevede che “*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*”. La ratio dunque, dell'introduzione dell'istituto del Gruppo IVA è duplice: da un lato, contrastare l'abuso della normativa IVA per evitare l'artificiosa suddivisione di un'impresa in molteplici soggetti passivi sì da consentire loro di avvalersi di regimi speciali, e, dall'altro, la semplificazione amministrativa. Anche la Corte di Giustizia risulta particolarmente chiara sul punto: “*Quanto agli obiettivi perseguiti dall'articolo 11 della direttiva IVA, dalla motivazione della proposta della Commissione che ha condotto all'adozione della direttiva 77/388 emerge che, con l'adozione dell'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della direttiva stessa, cui si è sostituito detto articolo 11, il legislatore dell'Unione ha inteso consentire agli Stati membri di non collegare sistematicamente lo status di soggetto passivo alla nozione di autonomia puramente giuridica, vuoi a fini di semplificazione amministrativa, vuoi al fine di evitare taluni abusi, quali, ad esempio, il frazionamento di un'impresa tra più soggetti passivi al fine di beneficiare di un particolare regime⁸*”.

Come già precisato, lo stile particolarmente laconico dell'art. 11 della Direttiva IVA ha reso possibile l'adozione variegata dell'istituto del Gruppo IVA nei diversi Stati membri. A tal proposito, va precisato che la maggior parte degli Stati membri ha introdotto l'istituto in esame prevedendo un regime opzionale. D'altra parte, l'Austria, la Germania⁹ e i Paesi Bassi¹⁰ hanno introdotto il regime del Gruppo IVA obbligatoriamente al verificarsi di taluni requisiti normativamente disciplinati. Vi sono poi taluni Stati, quali Svezia e Finlandia, in cui il Gruppo IVA è stato introdotto soltanto con riferimento ai gruppi finanziari e assicurativi.

Peraltro, Danimarca, Regno Unito e Irlanda non sembrano porre neppure limitazioni territoriali – indispensabili, secondo le istituzioni comunitarie, per evitare che le discrepanze tra le normative domestiche causino fenomeni abusivi – all'introduzione del loro Gruppo IVA.

Un esempio su tutti è costituito dal Regno Unito, che, nonostante la sentenza Skandia¹¹, ha ritenuto di non dover effettuare alcuna modifica al proprio sistema di IVA di gruppo viste le peculiarità dello stesso. Infatti, secondo l'HMRC, la Corte di Giustizia ha formulato la propria decisione rispetto ad un Gruppo IVA (quello svedese) che prevede nel proprio perimetro soltanto le *branch* o *head office* localizzate in un dato Stato membro (cd. “*establishment only*”). Ciò, secondo l'HMRC, limiterebbe gli effetti della sentenza della Corte e non avrebbe impatti sul Gruppo IVA implementato nel Regno Unito in quanto quest'ultimo prevede che sia l'intera *legal entity* (la società e le sue filiali) a diventare il soggetto passivo in un contesto di IVA di Gruppo¹² e non soltanto gli stabilimenti/società localizzati/e nel Regno Unito. Di conseguenza, le transazioni effettuate tra la società madre e le sue filiali non vengono considerate prestazioni rilevanti ai fini IVA poiché sono considerate transazioni effettuate da un medesimo soggetto passivo.

⁸ Sentenza Corte di Giustizia, Commissione/Irlanda, punto 47.

⁹ È tuttavia in discussione la possibilità che la Germania modifichi la propria normativa al fine di introdurre un regime opzionale.

¹⁰ Articolo 7(4) del Wet op de Omzetbelasting 1968.

¹¹ Sentenza Corte di Giustizia, C-7/13 Skandia America Corp. vs. Skatteverket (“Skandia”) del 17 settembre 2014.

¹² <https://www.gov.uk/government/publications/revenue-and-customs-brief-2-2015-vat-grouping-rules-and-the-skandia-judgment/revenue-and-customs-brief-2-2015-vat-grouping-rules-and-the-skandia-judgment>.

Le differenze tra gli Stati membri riguardano altresì il perimetro del Gruppo IVA o, detto diversamente, la natura delle entità che possono o meno parteciparvi: non tutti gli Stati, infatti, prevedono la possibilità che possano entrare a far parte del Gruppo IVA entità prive di personalità giuridica e/o entità non qualificabili quali soggetti passivi.

Oggetto di differenze interpretative e di conseguente incertezza, è altresì il requisito previsto dalla Direttiva IVA relativo ai vincoli finanziari, economici ed organizzativi richiesti per la costituzione del soggetto passivo “gruppo IVA”.

Le differenze implementative da parte degli Stati Membri sono peraltro state oggetto di una lettera che nel 1997¹³ la Commissione ha inviato agli Stati Membri, nella quale veniva evidenziato che la limitazione territoriale del Gruppo IVA determinava svantaggi, soprattutto da un punto di vista della concorrenza, per tutti i gruppi aventi una dimensione Europea. Con riferimento a tale punto, la Commissione riteneva che l'unica strada possibile fosse quella dell'eliminazione della normativa relativa al Gruppo IVA in quanto tale oppure (meno preferibile) quella dell'armonizzazione di tale istituto, introducendo definizioni e regole comuni che consentissero l'estensione dello schema del Gruppo IVA obbligatorio in tutti gli Stati Membri e la creazione di un Gruppo IVA europeo. Tale opzione ben si sposa con la fama che il Gruppo IVA sta avendo nei vari Stati Membri e risolverebbe in radice l'assenza di omogeneità applicativa tra gli Stati stessi.

3. Qualche chiarimento: le sentenze della Corte di Giustizia in materia di Gruppo IVA

In assenza di un Gruppo IVA europeo e in presenza di differenze applicative tra gli Stati membri come sopra delineate, diventa fondamentale dare voce all'interpretazione data dalla Corte di Giustizia all'art. II della Direttiva IVA.

Da un punto di vista generale, preme dare rilievo alle sentenze *Ampliscientifica e Amplifin* (C-162/07)¹⁴ e *Commissione Europea vs. Regno di Svezia*¹⁵ (C-480/10).

Per quanto concerne la prima, la Corte di Cassazione italiana pone un quesito interessante alla Corte di Giustizia chiedendo espressamente se “Se l'art. 4, n. 4, [secondo comma], della sesta direttiva del Consiglio (...) debba essere interpretato come norma non sufficientemente precisa, 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.” La Corte di Giustizia non risponde puntualmente al quesito posto ma si limita a confermare che l'art. 4, n. 4, secondo comma, della sesta direttiva costituisce una norma la cui applicazione da parte di uno Stato membro presuppone la previa consultazione, da parte del medesimo, del comitato consultivo dell'IVA e l'adozione di una normativa nazionale che autorizzi i soggetti stabiliti all'interno dello Stato e giuridicamente indipendenti, ma strettamente collegati sui piani finanziario, economico e organizzativo, a non essere più considerati quali soggetti passivi distinti ai fini dell'IVA, per essere considerati come un unico soggetto passivo, unico destinatario di una partita individuale di identificazione ai fini della detta imposta e, conseguentemente, unico soggetto abilitato a presentare dichiarazioni IVA.

¹³ Terra, Wattel, *Commentary – A Guide to the Recast VAT Directive - Chapter 3 – Taxable Persons - Topical Analyses* (aggiornato il 15 settembre 2018).

¹⁴ Sentenza Corte di Giustizia, *Ampliscientifica Srl, Amplifin SpA v. Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate*, C-162/07, 2008.

¹⁵ Sentenza Corte di Giustizia, *European Commission v. Kingdom of Sweden*, C-480/10, 2013.

Peraltro, aggiunge la Corte nella sentenza Commissione/Svezia C- 480/10¹⁶, l'articolo della Direttiva IVA che introduce il regime del Gruppo IVA, alla luce del suo tenore, non subordina la sua applicazione ad altre condizioni. Esso non prevede nemmeno la possibilità, per gli Stati membri, di imporre agli operatori economici altre condizioni per poter costituire un gruppo IVA, quali l'esercizio di un certo tipo di attività o l'appartenenza ad un determinato settore di attività. Inoltre, l'art. 11 non ha natura di disposizione derogatoria e non deve, pertanto, essere interpretato restrittivamente.

Nella sentenza C-480/10, in particolare, la Corte è stata interessata dal potenziale contrasto con l'articolo 11 della direttiva IVA, paventato dalla Commissione, dell'introduzione da parte di uno Stato membro di un Gruppo IVA la cui sfera di applicazione fosse limitata alle imprese del settore finanziario e assicurativo. La Corte di Giustizia rispondendo negativamente a tale quesito ha evidenziato che l'articolo 11 della direttiva IVA consente agli Stati membri di adottare tutte le misure utili per evitare che l'applicazione del Gruppo IVA consenta frodi o evasione fiscali, pur nel rispetto del diritto dell'Unione. In tal senso, è consentito agli Stati membri restringere l'applicazione del regime previsto dall'articolo 11 stesso a fini di contrastare frode o evasione fiscali. Poiché il Regno di Svezia ritenne che, al fine di contrastare la frode e l'evasione fiscali, si dovesse limitare la possibilità di formare un gruppo IVA alle imprese collocate, direttamente o indirettamente, sotto la sorveglianza dell'Ispettorato delle Finanze e, quindi, in un regime di controllo pubblico, la Corte di Giustizia ha ritenuto tale previsione non in contrasto con la Direttiva IVA.

Per quanto concerne più nello specifico la "natura" dei soggetti che possono partecipare ad un Gruppo IVA, molteplici sono state le pronunce della Corte di Giustizia¹⁷. In particolare, va sicuramente citata la sentenza C-85/11 Commissione Europea vs. Irlanda, del 9 aprile 2013 in cui la Corte conclude che né il tenore letterario né la ratio dell'art. 11 della Direttiva IVA consentono di escludere i soggetti non imponibili dalla partecipazione ad un Gruppo IVA. Più nello specifico, secondo la Corte, in aperto dissenso con quanto sostenuto dalla Commissione, impiegando il termine «persone» e non la locuzione «persone imponibili», il legislatore comunitario non ha inteso operare alcuna distinzione tra soggetti imponibili e soggetti non imponibili. Inoltre, la Corte precisa che la presenza, nell'ambito di un gruppo IVA, di soggetti non imponibili contribuisce ad una semplificazione amministrativa tanto per il contribuente quanto per l'amministrazione finanziaria.

Ulteriore sentenza rilevante è il caso C-108/14, Larentia + Minerva¹⁸, in cui la Corte evidenzia che non possono essere esclusi dal Gruppo IVA neppure gli enti privi di personalità giuridica quali ad esempio le *partnership*.

Più in generale, la Corte ribadisce a più riprese che agli Stati membri è consentito subordinare l'applicazione del regime del gruppo IVA a talune restrizioni, soltanto qualora rientrino negli obiettivi della direttiva IVA volti a prevenire condotte abusive o a contrastare la frode e l'evasione fiscale e, in ogni caso, rispettino il principio di neutralità.

4. Dal generale al particolare: alcuni profili interpretativi del Gruppo IVA italiano

Come anticipato, in sede di implementazione del regime del Gruppo IVA, l'Italia ha consultato il Comitato IVA che ha pubblicato l'8 novembre 2017 il *Working Paper* n. 933

¹⁶ Sulla stessa lunghezza d'onda si veda altresì Sentenza della Corte di Giustizia del 25 aprile 2013, *Commissione europea contro Repubblica di Finlandia*.

¹⁷ Sentenze Corte di Giustizia, C-86/11 (Commissione v. UK), C-95/11 (Commissione v. Denmark) e C-109/11 (Commissione v. Czech Republic), C-65/11 (Commissione v. Netherlands).

¹⁸ Sentenza Corte di Giustizia, *Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG v. Finanzamt Nordenham*, C-108/14.

che riporta alcuni possibili elementi di contrasto del Gruppo IVA italiano con il diritto dell'Unione Europea. Tali elementi sono riassumibili nei (i) criteri soggettivi per la partecipazione al Gruppo IVA italiano; (ii) nella modalità di definizione della sussistenza dei vincoli finanziari, economici ed organizzativi; (iii) nella costituzione facoltativa del Gruppo IVA secondo il modello *all in, all out*.

4.1 I criteri soggettivi per la partecipazione al Gruppo IVA italiano

Sembra piuttosto interessante evidenziare che l'art. 70-bis del D.P.R. 633/1972 prevede che l'opzione per l'applicazione del regime del Gruppo IVA possa essere esercitata da un "soggetto passivo" esercente attività d'impresa, arte e professione. Tale terminologia è ben diversa da quella prevista dall'art. 11 della Direttiva IVA che fa riferimento al più ampio concetto di "persone", facendo presupporre che il legislatore italiano – sposando le linee guida dettate dalla Commissione Europea ma in contrasto con le sentenze su richiamate della Corte di Giustizia – abbia optato per una soluzione che escluda dal Gruppo IVA coloro che non si qualificano quali soggetti passivi ai fini IVA, nonché le entità prive di personalità giuridica.

Ciò è stato peraltro confermato nella Circolare Ministeriale n. 19/E del 31 ottobre 2018 ("circolare"), secondo la quale sono esclusi dalla partecipazione al Gruppo IVA coloro che non sono in possesso dello status di soggetto passivo d'imposta "in linea con l'interpretazione del termine "persone" di cui all'articolo 11 della Direttiva IVA, fornita dalla Commissione UE nelle sue linee guida". Di conseguenza, non possono partecipare ad un Gruppo IVA italiano, tra gli altri: i) gli enti non commerciali per le attività istituzionali svolte, ii) i consorzi con mera rilevanza interna, iii) le *holding* pure o statiche, cioè quelle società aventi quale unico scopo la detenzione di partecipazioni, che si limitano ad amministrare in senso statico le quote possedute, senza interferire nella gestione dei soggetti partecipati. Diversamente è consentita la partecipazione ad un Gruppo IVA delle *holding* gestorie o miste, cioè quelle società che interferiscono nell'amministrazione dei soggetti partecipati, esercitandone la direzione, ovvero società che, indipendentemente dall'esercizio dell'attività di direzione, offrono ai soggetti partecipati servizi di comune interesse e di comune fruizione. Tuttavia, come peraltro evidenziato dal Comitato IVA, la delegazione italiana ha chiaramente indicato la possibilità di includere nel Gruppo IVA le *partnership*. Tale posizione guidata dalla volontà di contrastare situazioni elusive e/o abusive, non è di per sé in contrasto con le conclusioni della Corte di Giustizia, confermate peraltro dal Comitato IVA nel 2014, con il *Working paper* n. 813, che evidenzia la possibilità di escludere le entità che non si qualificano quali soggetti passivi IVA purché il principio di neutralità IVA sia rispettato e, aggiungiamo, purché sia dimostrabile l'obiettivo anti-abusivo di tali esclusioni.

4.2 La sussistenza dei vincoli finanziari, economici ed organizzativi

Come già sottolineato, la Direttiva IVA consente la partecipazione al Gruppo IVA alle persone "che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi". La norma, tuttavia, nulla precisa sulle condizioni in presenza delle quali i vincoli finanziari, economici ed organizzativi possono dirsi esistenti, così lasciando, secondo l'Agenzia delle Entrate, "margini di manovra agli Stati nella loro definizione".

A tal proposito, il legislatore italiano, per ragioni semplificatorie, assegna una preminenza relativa al vincolo di carattere finanziario, stabilendo che dall'esistenza dello stesso si presume – a meno di prova contraria da fornire mediante presentazione di istanza di interpello – anche quella dei vincoli economico ed organizzativo. Tale presunzione è stata

fortemente criticata dal Comitato IVA che ha evidenziato l'inesistenza di una siffatta soluzione nella Direttiva IVA che, viceversa, ne richiede la sussistenza simultanea. Tuttavia, va altresì indicata la recentissima posizione del Gruppo di Esperti IVA¹⁹, secondo la quale l'approccio olistico che a loro avviso deve essere utilizzato per individuare l'esistenza dei vincoli in esame, consente di dare preminenza al vincolo finanziario esattamente come previsto dal legislatore italiano.

4.3 Costituzione facoltativa

Un ultimo punto oggetto di riflessione da parte del Comitato IVA riguarda il tema della costituzione facoltativa del Gruppo IVA secondo il modello *all in, all out*, per cui, precisa la Circolare, "i soggetti legati da vincoli finanziari, economici ed organizzativi potranno scegliere se partecipare tutti ad un Gruppo IVA ovvero se non dare affatto vita al soggetto passivo d'imposta unico". Secondo il Comitato IVA, infatti, la presunzione del vincolo finanziario sopra descritta, fa sì che l'opzione per il Gruppo IVA accompagnata dal regime *all in, all out* si trasformi in realtà in un obbligo per i membri del Gruppo stesso che dovranno eventualmente dimostrare di non avere tutti i requisiti richiesti per un Gruppo IVA nel quale sono entrati automaticamente. Su questo punto la delegazione italiana non si è espressa, ma sembra essere una scelta molto diversa rispetto alle *best practice* dell'Unione Europea (si pensi alla Spagna) ove il regime opzionale consente ad alcune entità di partecipare al Gruppo IVA e ad altre di rimanerne fuori. Ancora una volta, qualora la ratio di tale scelta sia giustificabile in ottica antielusiva, risulta di fondamentale importanza comprendere se risulta capace di conseguire tale obiettivo.

5. Conclusioni

Lo stile laconico dell'art. 11 della Direttiva IVA consente agli Stati membri di effettuare una serie di scelte discrezionali nell'implementare un istituto quale quello del Gruppo IVA che nasce e si sviluppa in un contesto unionale. La tematica delle divergenze implementative da parte degli Stati Membri è ben nota sia alle istituzioni comunitarie che ai legislatori nazionali ed è coperta dallo schermo delle ratio sottostanti l'introduzione del regime del Gruppo IVA: la semplificazione, da una parte, e l'ottica antielusiva, dall'altra. Tuttavia, come evidenziato a più riprese dalla Commissione, le differenze tra i regimi nazionali dei Gruppi IVA sono potenzialmente capaci di causare ripercussioni sul mercato interno e sui principi fondamentali del sistema dell'IVA e, pertanto, dovrebbero essere evitate. In tale contesto, l'Italia costituisce un esempio pratico delle scelte variegata compiute dagli Stati membri ponendo, peraltro, tutta una serie di interrogativi connessi alla compatibilità o meno con il diritto dell'Unione Europea di tali scelte. Quello che è certo è che invocare le ragioni su cui determinate scelte sono basate non è sufficiente, viceversa diventa di fondamentale importanza essere capaci di dimostrare che quelle date scelte sono proporzionate e efficaci a conseguire l'obiettivo prefissato. In ogni caso, per risolvere in radice ogni divergenza interpretativa, sarebbe auspicabile armonizzare il regime del Gruppo IVA, introducendo definizioni e regole comuni che consentano la creazione di un Gruppo IVA europeo.

¹⁹ VAT Expert Group, Paper on topic for discussion – Meaning of "financial, economic and organisational links" among VAT group members, VEG N. 070 REV1, 19 marzo 2018.

