
Il Gruppo IVA italiano tra esigenze di semplificazione e finalità antiabuso

di GIUSEPPE CORASANITI

Con la circolare n. 19/E del 31 ottobre 2018 l'Agenzia delle Entrate ha fornito rilevanti chiarimenti sulla disciplina applicabile al Gruppo Iva, introdotta dall'articolo 1, comma 24 della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017), in recepimento dell'articolo 11 della Direttiva del Consiglio 2006/112/CE. La normativa è stata attuata dal Decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze del 6 aprile 2018 e dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 19 settembre 2018, recante l'approvazione del modello AGI/1, per la costituzione del Gruppo IVA, e le relative istruzioni. Peraltro il regime del Gruppo IVA è stato esteso anche ai gruppi bancari cooperativi per effetto dell'art. 20 del D.L. n. 119/2018 convertito, con modifica Legge n. 136/2018.

In particolare la legge di bilancio 2017 ha inserito nel D.P.R. 633 del 1972 (di seguito Decreto IVA) il titolo V-bis, costituito dagli articoli da 70-bis a 70-duodecies, recanti la disciplina del "Gruppo IVA", definito dall'Agenzia delle Entrate come "*soggetto passivo d'imposta unico, risultante dalla fusione ideale, ai fini IVA, di più soggetti passivi d'imposta*" (ris. n. 54/E del 10 luglio 2018).

La costituzione di un Gruppo IVA è l'effetto di una opzione esercitata, ai sensi del primo comma dell'articolo 70-quater, da tutti i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato tra i quali ricorrano congiuntamente vincoli di tipo finanziario, economico e organizzativo (modello *all-in, all-out*) di cui all'articolo 70-ter Decreto IVA. L'articolo 70-ter, nel successivo comma 4, per ragioni semplificatorie, assegna una preminenza al vincolo di carattere finanziario.

Pertanto la nuova disciplina, che trova fondamento nella Direttiva 2006/112 CE, si ispira a una finalità sia antiabuso sia di semplificazione, consentendo la possibilità di costituire un unico soggetto passivo d'imposta dotato di propria partita Iva e di una propria iscrizione al Vies in caso di operazioni intracomunitarie. Il Gruppo è titolare degli stessi diritti e degli stessi obblighi di qualsiasi altro operatore economico.

Una volta esercitata l'opzione, partecipano al Gruppo IVA tutti i soggetti per i quali ricorrono congiuntamente i vincoli finanziario, economico e organizzativo, ad eccezione dei soggetti in relazione ai quali il vincolo finanziario è stabilito per effetto dell'acquisizione di partecipazioni nell'ambito di interventi finalizzati al recupero di crediti o derivanti

dalla conversione in azioni di nuova emissione di crediti verso imprese in temporanea difficoltà finanziaria di cui all'articolo 113, comma 1, del D.P.R. n. 917/1986 (TUIR), in quanto l'acquisizione è posta in essere per finalità conservative e non sulla base di specifiche scelte d'investimento correlate allo svolgimento dell'attività tipica del settore in cui opera il gruppo societario e delle connesse attività accessorie e strumentali.

È possibile, mediante un interpello probatorio, dimostrare la sussistenza o meno dei vincoli economico e/o organizzativo in capo a singoli soggetti. L'interpello probatorio è uno strumento che, come chiarito anche nella circolare 1 aprile 2016, n. 9, consente al contribuente di ottenere un parere sulla sussistenza delle condizioni o sulla idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge ai fini dell'accesso a determinati regimi fiscali, nei casi espressamente previsti. Come è stato chiarito dall'Agenzia delle Entrate, il rinvio all'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge n. 212 del 2000, contenuto nell'articolo 70-ter del Decreto IVA, evidenzia, dunque, la riconducibilità delle istanze previste per vincere le presunzioni legali ivi stabilite alla categoria degli interpelli probatori, cui l'Amministrazione finanziaria fornisce risposta nel termine di 120 giorni dalla presentazione. L'opzione al regime è vincolante per un triennio, al termine del quale l'opzione si rinnova automaticamente per ciascun anno successivo, salvo revoca.

Nel presente fascicolo sono pubblicati i primi commenti, da parte di attenti osservatori esperti in materia di IVA, alla importante circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 19 del 2018. Come è stato correttamente osservato nel contributo della dottoressa Federica Pitrone: *“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”*. L'autrice, consapevole che la scelta italiana possa sollevare alcuni interrogativi connessi con la compatibilità o meno della disciplina interna del Gruppo IVA con il diritto dell'Unione Europea, auspica l'armonizzazione del regime del Gruppo IVA, introducendo definizioni e regole comuni che consentano la creazione di un Gruppo IVA europeo.

Il dottor Renzo Parisotto sostiene testualmente in modo condivisibile: *“il Gruppo IVA rappresenta per il sistema delle imprese un significativo vantaggio sia in termini economici che operativi parificandolo agli altri Paesi europei che già da anni ne usufruiscono. Desta qualche perplessità la scelta – ipotizziamo in chiave antielusiva – del c.d. criterio “all in” che impone non facili gestioni di eventuali incrementi/decrementi dei soggetti partecipanti al Gruppo ovvero complesse scelte di eventuali separazioni di attività nell'ambito del costituendo Gruppo IVA, non rilevandosi ad oggi significative aperture da parte dell'Agenzia di fronte alle istanze di interpello”*. In particolare con la risoluzione n. 54/E del 2018 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti sulle modalità di presentazione degli interpelli probatori in ordine alla presunzione e all'esclusione di determinati soggetti. Come è stato chiarito nella circolare n. 19 del 2018 non possono partecipare ad un Gruppo IVA, ad esempio, *“i) gli enti non commerciali per le attività istituzionali svolte (e tra questi, gli enti pubblici per le funzioni esercitate in veste di pubblica autorità, anche ove a fronte delle stesse percepiscano diritti, canoni, contributi o retribuzioni), ii) i consorzi con mera rilevanza interna, iii) le holding pure o statiche [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 (la mera acquisizione e gestione di azioni non costituisce una vera e propria attività economica ai sensi dell'articolo 9 della Direttiva IVA, Corte di Giustizia, sentenza del 20 giugno 1991, C-60/90, caso Polysar Investments Netherlands*

BV)]. È, invece, consentita la partecipazione ad un Gruppo IVA, in quanto soggetti passivi d'imposta, alle holding gestorie o miste [società che interferiscono nell'amministrazione dei soggetti partecipati, esercitando la direzione, ovvero società che, indipendentemente dall'esercizio dell'attività di direzione, offrono ai soggetti partecipati servizi di comune interesse e di comune fruizione (Cfr. Corte di Giustizia, sentenza del 14 novembre 2000, C142/99, caso *Floridiene SA e Berginvest SA*)]". La circolare n. 19/E del 2018 ha risolto la criticità relativa alla sussistenza del vincolo finanziario tra la stabile organizzazione in Italia e le altre società al momento della costituzione del Gruppo IVA, precisando che la determinazione dell'esistenza del vincolo finanziario deve essere accertata in capo alla casa madre estera.

Nel saggio del dottor Fausto Capello si osserva testualmente "la soggettività unitaria del Gruppo IVA determina l'irrilevanza delle operazioni tra i partecipanti ed esclude limitazioni all'esercizio del diritto di detrazione derivanti dall'effettuazione di operazioni infragruppo esenti o escluse dall'imposta. Il Gruppo IVA consente altresì di gestire i diritti e gli obblighi in modo unitario, nonché il plafond, i documenti e gli adempimenti. Le limitazioni e le rettifiche al diritto di detrazione potranno però continuare a rappresentare una realtà. Ciò anche per il fatto che il Gruppo IVA potrà effettuare operazioni con soggetti stabiliti in altri Stati membri dell'Unione europea o in Stati terzi e la sua costituzione scinde il legame che intercorre tra casa madre e stabile organizzazione".

Il dottor Raffaele Rizzardi si sofferma opportunamente sui chiarimenti forniti dalla circolare n. 19 del 2018 in relazione alle modalità di esercizio del diritto di detrazione. L'Autore precisa che il documento di prassi esprime ulteriori considerazioni, finalizzate ad una più corretta attribuzione del diritto di detrazione, al di là dell'espressione formale dell'art. 36 decreto IVA; tra quelle più significative si segnalano: i) "le opzioni di separazione delle attività espresse singolarmente dai singoli soggetti giuridici decadono, indipendentemente dalle eventuali durate minime, e rilevano solo quelle manifestate dal gruppo. Per la loro espressione è opportuno avvalersi del maggior termine del 31 dicembre 2018, per l'operatività dal 1° gennaio 2019); ii) nel gruppo IVA sono ammesse più separazioni di attività, che possono essere variamente combinate (esempi al § 7.1.3. della circolare), anche a parità di codice ATECO". Nel richiamare una rilevante criticità che si evince dal documento di prassi l'Autore osserva "la separazione di attività fa venir meno la regola generale delle cessioni e prestazioni fuori campo Iva all'interno del gruppo, riprendendo forza il quinto comma dell'articolo 36 decreto IVA, per la fatturazione imponibile, a valore normale dei passaggi di beni e delle prestazioni di servizi verso attività a detrazione limitata, che non possono detrarre l'imposta addebitata su queste fatture. In altri termini si arriva al ridimensionamento se non all'annullamento sostanziale dei vantaggi del Gruppo IVA, che si conseguono solo per le attività che rimangono attratte dal pro-rata generale".

Infine la dottoressa Luciana Calabrese osserva puntualmente: "la trasposizione nell'ordinamento interno dell'istituto di matrice unionale, esistente da tempo in numerosi paesi europei, soddisfa le esigenze degli operatori economici impegnati nello svolgimento di attività bancarie, finanziarie e assicurative in quanto attutisce gli effetti negativi derivanti dalla indetraibilità dell'IVA che caratterizza l'operatività del settore, favorisce la competitività, incentiva la pratica dell'outsourcing, garantisce la neutralità dell'imposta sul valore aggiunto". Tuttavia aggiunge l'Autrice "sulle valutazioni di convenienza potrebbe incidere l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria dell'articolo 70-octies del D.P.R. 633/1972 che prevede la responsabilità dei membri del Gruppo IVA in solido con il rappresentante per le somme che, a seguito delle attività di liquidazione e controllo, risultano dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni". Pertanto l'Autrice espone interessanti riflessioni sulla natura paritetica o dipendente della solidarietà passiva tra i membri del Gruppo IVA e sui criteri di imputazione della responsabilità.

Nei prossimi anni si potrà adeguatamente valutare l'utilità e/o la convenienza della disciplina appena introdotta. In ogni caso è fortemente auspicabile che la disciplina possa essere modificata, abolendo il modello *all-in, all-out* e preferendo il modello di inclusione

facoltativa delle società nel gruppo IVA, come accade nella normativa del consolidato nazionale ai fini delle imposte sui redditi.