

Alma Mater Studiorum – Università di Bologna

DOTTORATO DI RICERCA IN  
DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO

Ciclo XXX

**Settore Concorsuale:** 12/D2

**Settore Scientifico Disciplinare:** IUS/12

**LA SOGGETTIVITÀ PASSIVA DEI GRUPPI TRA NEUTRALITÀ DELL'IVA  
E TUTELA DELLA CONCORRENZA**

**Presentata da:** Luciana Calabrese

**Coordinatore Dottorato**

**Prof. Andrea Mondini**

**Supervisore**

**Prof. Andrea Mondini**

**Esame finale anno 2018**

## INDICE

<b>INTRODUZIONE: Il progetto di ricerca e il metodo .....</b>	<b>3</b>
<b>CAPITOLO I: Il regime del Gruppo IVA secondo il diritto dell'Unione europea .....</b>	<b>6</b>
1. Premessa .....	6
2. Gruppo IVA. Origine ed evoluzione dell'istituto .....	14
3. Il regime del Gruppo IVA. La cornice normativa .....	20
4. La natura della disposizione recante la previsione del regime .....	23
5. Chi può costituire un gruppo IVA? .....	25
5.1 Persone.....	25
5.1.1 Le <i>holding</i> pure .....	30
5.2 Le restrizioni soggettive e settoriali.....	32
5.2.1 Soggetti non dotati di personalità giuridica .....	32
5.2.2 Gli operatori economici che effettuano operazioni esenti .....	33
5.2 Le persone stabilite .....	35
5.3 I rapporti tra imprese.....	38
6. L'unità IVA secondo le linee guida della Commissione europea .....	40
7. Il recepimento da parte degli Stati membri e le procedure di infrazione promosse dalla Commissione europea .....	42
8. Il regime del Gruppo IVA secondo l'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia europea .....	46
9. Le linee guida del Comitato IVA e la tassazione di gruppo.....	49
10. Gli effetti dell'adesione al regime del Gruppo IVA.....	51
11. Il debordamento degli effetti del gruppo oltre il territorio di insediamento .....	53
12. Le limitazioni antiabuso .....	55
<b>CAPITOLO II: La tassazione di gruppo secondo la legislazione italiana .....</b>	<b>57</b>
1. Premessa .....	57
2. La liquidazione di gruppo. Analisi normativa .....	58
2.1 Scopo ed effetti dell'IVA di gruppo .....	64
3. Il Gruppo IVA.....	67
3.1 Premessa.....	67
3.2 Il perimetro soggettivo del Gruppo IVA.....	69
3.3 Il principio " <i>all-in, all-out</i> " .....	72
3.4 Gli effetti della costituzione del Gruppo IVA .....	74
3.5 La responsabilità del gruppo.....	79

4. Le misure antiabuso .....	82
5. Gruppo IVA ed IVA di gruppo. Valutazioni di convenienza .....	87
6. Conclusioni.....	88
<b>CAPITOLO III: Il Gruppo IVA negli ordinamenti belga e svedese .....</b>	<b>91</b>
1. Premessa .....	91
2. Il regime del Gruppo IVA nell'ordinamento svedese .....	92
3. Il regime del Gruppo IVA nell'ordinamento belga .....	102
4. I sistemi di IVA di gruppo italiano, svedese e belga a confronto.....	112
5. Conclusioni.....	119
<b>CAPITOLO IV: Il regime del Gruppo IVA e i principi europei del diritto tributario ...</b>	<b>122</b>
1. Il Gruppo IVA e la concorrenza fiscale .....	122
2. Gruppo IVA e aiuti di Stato .....	130
3. Il Gruppo IVA e la neutralità dell'imposta .....	136
4. L'abuso del regime dell'IVA di gruppo e la proporzionalità delle misure di contrasto ..	139
4.1 Il disconoscimento dei vantaggi ingiusti derivanti dall'abuso dell'IVA di gruppo ....	144
5. La limitazione territoriale del regime dell'IVA di gruppo e la libertà di stabilimento .....	146
<b>CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE .....</b>	<b>150</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>155</b>
<b>DOCUMENTI DELLE ISTITUZIONI EUROPEE .....</b>	<b>163</b>
<b>MATERIALI GIURISPRUDENZIALI .....</b>	<b>166</b>
<b>PRASSI DELLE AMMINISTRAZIONI FINANZIARIE .....</b>	<b>167</b>

## **INTRODUZIONE: Il progetto di ricerca e il metodo**

Il presente lavoro è il risultato di un'attività teorico-operativa condotta nel corso di un dottorato di ricerca offerto dall'Alma Mater Studiorum – Università di Bologna a funzionari dell'Agenzia delle Entrate, con l'obiettivo di accrescerne la professionalità e la competenza a beneficio della capacità istituzionale dell'Amministrazione finanziaria.

Attraverso l'approfondimento di temi rilevanti per l'applicazione pratica del diritto tributario, il percorso formativo ha inteso fornire ai dottorandi strumenti per la valutazione dogmatica, sistematica e valoriale delle proposte normative a carattere tecnico elaborate nell'ambito del servizio reso e delle decisioni operative assunte in esito ad attività di tipo interpretativo, nonché sviluppare un approccio europeistico nello studio della cornice regolatoria di riferimento ossequioso del primato del diritto unionale nel sistema delle fonti.

L'elaborato si prefigge di esaminare la tassazione dei gruppi di società nell'ambito del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto dell'Unione europea.

L'analisi, pur non ignorando i sistemi di consolidamento finanziario e delle basi imponibili, che importano rispettivamente il trasferimento alle entità controllanti della sommatoria dei debiti e dei crediti IVA dei membri di un gruppo, o delle basi imponibili, è incentrata sul *fiscal unity model* che si sostanzia nel trattamento degli operatori economici aggregati alla stregua di soggetti passivi d'imposta unici, sia pur in base ad una finzione legale.

Il modello disconosce l'indipendenza giuridica dei componenti dei gruppi e ne valorizza la interdipendenza economica in ossequio al principio di diritto europeo *substance over form*.

La scelta del tema di indagine deriva dalla partecipazione del dottorando per l'Amministrazione finanziaria ai lavori che hanno condotto all'inserimento nel DPR 26 ottobre 1972 n. 633, recante la disciplina nazionale dell'imposta sul valore aggiunto, del Titolo V-*bis* rubricato "Gruppo IVA", nonché a quelli di definizione della normativa di attuazione.

La ricerca finalizzata al conseguimento della conoscenza non solo statica ma anche dinamica dei sistemi di consolidamento adottati dagli Stati membri dell'Unione europea e degli effetti conseguenti alla loro applicazione è stata svolta con l'obiettivo di fornire un

supporto alla definizione di un modello nazionale efficace, efficiente ed immune dagli eccessi precauzionali della regolazione al buio.

L'elaborato è il frutto di un'attività di studio articolata in tre fasi:

- la prima avente ad oggetto l'ambito di operatività dell'articolo 11 della Direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio, norma di diritto europeo che autorizza la previsione di regimi di IVA di gruppo nelle legislazioni nazionali;

- la seconda, la sua implementazione non uniforme da parte degli Stati membri dell'UE;

- la terza, l'incidenza del *fiscal unity model* sul meccanismo di funzionamento dell'IVA e sulle politiche di concorrenza dell'UE.

Attraverso l'impiego combinato dei metodi normativo, storicistico e casistico giurisprudenziale si è proceduto alla definizione del *framework* regolatorio europeo, alla descrizione del regime italiano di tassazione di gruppo, e in un approccio comparatistico all'esame dei sistemi belga e svedese, scelti in funzione di alcune caratteristiche che li connotano come un *unicum* nel panorama unionale: la semi-obbligatorietà del regime della "unità TVA" e la riserva del diritto a partecipare ad un "Mervärdesskattegrupp" ai soli operatori economici dei settori finanziari, bancari ed assicurativi.

La tesi culmina nella valutazione della conformità dei modelli analizzati ai principi europei del diritto tributario e nella denuncia della disomogeneità di funzionamento quale possibile fonte di alterazione della parità concorrenziale tra operatori economici e si conclude con una riflessione sulla opportunità di un regime obbligatorio e standardizzato condotta dall'angolo visuale dei soggetti destinati a darvi applicazione, corretto dalla considerazione delle istanze dei fruitori, anziché da quello del legislatore teso ad un ambizioso ideale progetto di armonizzazione.

La ricerca è stata orientata dal tentativo di individuare le sfide poste dalla normativa europea sui gruppi IVA e dalle sue trasposizioni nazionali e dall'obiettivo di valutare l'opportunità di una modernizzazione del sistema del consolidamento.

L'analisi si è snodata attraverso l'approfondimento delle seguenti tematiche:

- *ratio* della previsione dell'IVA di gruppo;

- vantaggi e rischi della tassazione consolidata;

- opzionalità/obbligatorietà del regime del soggetto passivo unico;

*Introduzione*

- effetti dell'unità IVA sugli operatori economici e sulle entrate erariali;
- ambito territoriale;
- requisiti e condizioni di partecipazione al gruppo IVA;
- limitazioni anti-abuso;
- necessità di correttivi e proposte di emendamento ai regimi esistenti.

I risultati della ricerca derivano dall'esame critico della letteratura sul tema, invero povera di riflessioni dogmatiche e di grande spessore teorico, sebbene ricca di interventi dal taglio tecnico-operativo, ma soprattutto da un'indagine empirica, attenta anche alle esigenze degli operatori economici interessati all'applicazione del *fiscal unity model*, in ossequio ai principi di trasparenza e cooperazione cui l'Amministrazione finanziaria conforma la sua azione non solo in fase di gestione ma anche di previsione dei sistemi impositivi a maggior garanzia della qualità dei processi di regolazione di cui è protagonista.

## IL REGIME DEL GRUPPO IVA SECONDO IL DIRITTO DELL'UNIONE EUROPEA

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Gruppo IVA. Origine ed evoluzione dell'istituto. – 3. Il regime del Gruppo IVA. La cornice normativa. – 4. La natura dell'articolo 11 della Direttiva IVA. – 5. Chi può costituire un gruppo IVA? – 5.1. Persone. – 5.1.1. Le *holding* pure. – 5.2. Le restrizioni soggettive e territoriali. – 5.2.1. Soggetti non dotati di personalità giuridica. – 5.2.2. Gli operatori economici che effettuano operazioni esenti. – 5.3. Le persone stabilite. – 5.4. I rapporti tra imprese. – 6. L'unità IVA secondo le linee guida della Commissione europea. – 7. Il recepimento da parte degli Stati membri e le procedure di infrazione promosse dalla Commissione europea. – 8. Il regime del Gruppo secondo la CGE. – 9. Le linee guida del Comitato IVA e la tassazione di gruppo. – 10. Gli effetti dell'adesione al regime del Gruppo IVA. – 11. Il debordamento degli effetti del regime oltre il territorio di insediamento del Gruppo. – 12. Le limitazioni antiabuso.

### 1. Premessa

L'imposta sul valore aggiunto (d'ora in avanti anche IVA), base di determinazione di una delle risorse proprie dell'Unione Europea<sup>1</sup>, appartiene al sistema dell'imposizione indiretta<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> In applicazione della decisione 2000/597/CE, Euratom del Consiglio, del 29 settembre 2000, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità europee (GUCE L 253 del 7 ottobre 2000), il bilancio delle Comunità europee, salvo altre entrate, è integralmente finanziato da risorse proprie delle Comunità. Dette risorse comprendono quelle provenienti dall'IVA, ottenute applicando un'aliquota comune ad una base imponibile determinata in modo uniforme e secondo regole comunitarie.

Cfr. A. MONDINI, *Il principio di neutralità nell'IVA, tra mito e (perfettibile) realtà* in *I principi europei del diritto tributario*, p. 270, a cura di A. DI PIETRO e T. TASSANI, CEDAM, 2013.

Discussa è la qualificazione dell'IVA come risorsa propria (la risorsa propria proveniente dall'IVA è stata introdotta nel 1970) o come tributo proprio, formula sostitutiva, o comunque aggiuntiva, rispetto al tradizionale sintagma "risorse proprie". Sul punto cfr. P. BORIA, *Diritto tributario*, GIAPPICHELLI, 2016, p. 112.

<sup>2</sup> Nell'alveo della imposizione indiretta è dato ricondurvi, da un lato, la c.d. "tassazione sui consumi", che colpisce fattispecie collegate all'importazione ed esportazione, produzione, scambio, consumo delle merci e dei servizi (dazi doganali, accise, imposta generale sui consumi: IVA; imposte speciali sui consumi) e, dall'altro, i c.d. "tributi sui trasferimenti", quali l'imposta di registro, le imposte ipotecarie e catastali, le imposte sulle successioni e donazioni. Cfr. ABI, ASSOCIAZIONE BANCARIA ITALIANA, *Il regime IVA di gruppo. Un confronto con l'Europa*, Bancaria editrice, Roma, 2010, p. 5.

L'IVA tassa i consumi quali manifestazione indiretta di capacità economica. Cfr. *Codice IVA nazionale e comunitaria* a cura di P. CENTORE, IPSOA, 2015, p. 10.

CAPITOLO I

*Il regime del Gruppo IVA secondo il diritto dell'Unione europea*

Si configura quale imposta sui consumi<sup>3</sup> e grava sulla generalità<sup>4</sup> delle attività che si sostanziano nella produzione e distribuzione di beni nonché nella prestazione di servizi, poste in essere da operatori economici<sup>5</sup> obbligati al versamento del tributo.

Viene riscossa in ciascuna fase del procedimento economico, compresa quella del commercio al minuto<sup>6</sup>.

Pur applicandosi con un'aliquota proporzionale all'intero prezzo di vendita dei beni e dei servizi colpisce il solo incremento di valore subito in ciascuno stadio commerciale dal bene o servizio scambiato<sup>7</sup>.

L'assoggettamento ad imposta del solo valore aggiunto è effetto della detrazione dal tributo dovuto dell'importo pagato dall'operatore economico in occasione delle precedenti fasi del processo produttivo/distributivo<sup>8</sup>.

L'effettuazione di operazioni attive fa sorgere su ciascun operatore economico l'obbligo<sup>9</sup> di traslare il peso dell'IVA, mediante rivalsa<sup>10</sup>, sul cessionario o sul committente

---

<sup>3</sup> Sul presupposto dell'IVA cfr. A. BERLIRI, *L'imposta sul valore aggiunto. Studi e scritti vari*, GIUFFRÈ, 1973, p. 206., e dello stesso autore, *Problematica giuridica dell'IVA in Aspetti giuridici ed economici dell'IVA*, 1973. Sul tema si veda anche F. BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Bologna, 1979, p. 14 e seguenti e dello stesso autore, *Appunti sulla struttura giuridica dell'IVA in Rivista del diritto finanziario e della scienza delle finanze*, 1978, I, p. 428.

<sup>4</sup> L'imposta è applicata generalmente ed uniformemente a tutti i soggetti passivi e a tutte le operazioni economiche. Ciò, al fine di eliminare qualsiasi "distorsione della concorrenza" nel mercato. Per raggiungere il massimo di semplicità e di neutralità ai fini della concorrenza, il campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto deve essere il più ampio possibile. Le eccezioni al regime normale sono, quindi, rigorosamente limitate.

Il carattere generale dell'IVA è tutelato dall'art. 401 della Direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006 che vieta agli Stati membri di istituire altre imposte generali sul volume d'affari.

<sup>5</sup> Coloro i quali esercitano un'attività d'impresa o una professione autonoma ed intervengono nelle fasi del ciclo produttivo del bene o del servizio antecedenti la sua immissione al consumo.

<sup>6</sup> Imposta plurifase a prelievo frazionato.

<sup>7</sup> In ogni stadio di commercializzazione si può sapere con esattezza quanta imposta è dovuta dal soggetto passivo sul valore aggiunto da questi prodotto in quella specifica fase, e quanta imposta, applicata fino a quel momento sul

le diverse fasi del circuito, è destinata complessivamente a gravare sul consumatore finale. Neutralità e trasparenza sono inscindibilmente collegate. Cfr. A. MONDINI, *Il principio di neutralità nell'IVA, tra mito e (perfettibile) realtà in I principi europei del diritto tributario*, p. 272, a cura di A. DI PIETRO e T. TASSANI, CEDAM, 2013.

<sup>8</sup> Sul meccanismo di applicazione del tributo, cfr. L. CECAMORE, *Valore Aggiunto (imposta sul)* in *Digesto delle Discipline Giuridiche*, 1997.

<sup>9</sup> La rivalsa è generalmente obbligatoria e qualsiasi patto contrario è nullo.

<sup>10</sup> Addebito in fattura.

CAPITOLO I

*Il regime del Gruppo IVA secondo il diritto dell'Unione europea*

del bene o servizio scambiato, secondo un meccanismo che determina la tassazione effettiva in capo al consumatore finale<sup>11</sup>.

Il sistema applicativo dell'IVA è strumentale al conseguimento delle finalità sottese alla sua istituzione.

Tributo europeo armonizzato, l'imposta sul valore aggiunto è concepita quale mezzo per la realizzazione di un mercato comune europeo<sup>12</sup>.

In funzione dell'obiettivo perseguito è congegnata quale imposta neutra per i soggetti passivi obbligati al suo versamento<sup>13</sup>.

---

<sup>11</sup> L'attitudine al consumo da parte dell'utente finale, in quanto manifestazione di capacità contributiva, giustifica il prelievo. L'IVA dovuta dai soggetti passivi rappresenta un prelievo anticipatorio e transeunte. Cfr. A. MONDINI, *Il principio di neutralità nell'IVA, tra mito e (perfettibile) realtà in I principi europei del diritto tributario*, p. 270, a cura di A. DI PIETRO e T. TASSANI, CEDAM 2013.

<sup>12</sup> La disciplina del tributo è modellata in ragione di una determinata esigenza di natura extrafiscale. Cfr. A. MONDINI, *Il principio di neutralità nell'IVA, tra mito e (perfettibile) realtà in I principi europei del diritto tributario*, p. 269, a cura di A. DI PIETRO e T. TASSANI, CEDAM, 2013.

Per una disamina dei motivi per i quali si è inteso introdurre una tipologia di imposta come l'IVA per agevolare la realizzazione di un mercato unico europeo si rinvia a F. FORTE, *Iva, accise e grande mercato*, Milano, 1990.

<sup>13</sup> La neutralità economica è condizione per la piena efficienza del mercato. L'esigenza di carattere economico pone la materia fiscale in stretta correlazione con la materia della concorrenza e del libero mercato. Cfr. A. MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*, PACINI, 2012, p. 102.

L'imposta non può dirsi neutrale per il consumatore finale, perché la sua applicazione può certamente orientare e influenzare la domanda, ma ciò che interessa sotto il profilo del buon funzionamento del mercato è il carattere di indifferenza rispetto al procedimento di formazione dell'offerta, non a quello di formazione della domanda da parte dei consumatori finali. Cfr. A. MONDINI, in *Il principio di neutralità nell'IVA, tra mito e (perfettibile) realtà in I principi europei del diritto tributario*, p. 269, a cura di A. DI PIETRO e T. TASSANI, CEDAM, 2013.

CAPITOLO I

*Il regime del Gruppo IVA secondo il diritto dell'Unione europea*

La neutralità<sup>14</sup> è garantita dai meccanismi della detrazione<sup>15</sup> e della rivalsa<sup>16</sup> che, nel loro operare combinato, imprimono all'IVA i caratteri della imposta plurifase a prelievo frazionato non cumulativa<sup>17</sup>.

Introdotta attraverso le Direttive del Consiglio n. 67/227/CEE (c.d. I direttiva) e n. 67/228/CEE (c.d. II direttiva) dell'11 aprile 1967<sup>18</sup>, ispirate da esigenze di “*eliminazione dei sistemi di imposta cumulativa a cascata*”<sup>19</sup> e di “*convergenza*”<sup>20</sup> dei regimi nazionali di imposta sul valore aggiunto” e volte alla “*adozione, da parte di tutti gli Stati membri, di un sistema comune*”, fu successivamente disciplinata dalla Direttiva del Consiglio n.

---

<sup>14</sup> Il concetto di neutralità deve intendersi come non interferenza della imposta sulla determinazione dei prezzi. Cfr. A. MONDINI, *Il principio di neutralità nell'IVA, tra mito e (perfettibile) realtà* in *I principi europei del diritto tributario*, p. 269, a cura di A. DI PIETRO e T. TASSANI, CEDAM, 2013. Secondo l'autore “*occorre intendere e delimitare correttamente la nozione di neutralità. Ovviamente un tributo neutrale in senso assoluto sarebbe un non senso, poiché in quanto tale esso postula sempre l'imposizione autoritativa di un sacrificio economico gravante su di una certa capacità contributiva, allo scopo di obbligarla a concorrere al sostenimento della spesa pubblica. Una spesa pubblica che, nel caso specifico, è anche almeno in parte quella europea, posto che l'IVA costituisce la base di determinazione di una delle risorse proprie dell'Unione. Nell'ambito dell'ordinamento europeo, dunque, la neutralità viene riferita non a qualsiasi effetto economico dell'imposizione, ma essenzialmente a quello della distorsione della concorrenza*”.

<sup>15</sup> Secondo il trentesimo considerando della Direttiva IVA “*per preservare la neutralità dell'imposta, le aliquote applicate dagli Stati membri dovrebbero consentire, di norma, la detrazione dell'imposta applicata allo stadio antecedente*”.

<sup>16</sup> Detrazione e rivalsa sono strumenti giuridici che garantiscono la neutralità dell'imposizione nelle fasi anteriori al consumo. Cfr. A. MONDINI, *Il principio di neutralità nell'IVA, tra mito e (perfettibile) realtà* in *I principi europei del diritto tributario*, p. 272, a cura di A. DI PIETRO e T. TASSANI, CEDAM, 2013.

<sup>17</sup> Cfr. F. GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, secondo cui è proprio il suo meccanismo di funzionamento, articolato su precisi strumenti giuridici al servizio della neutralità concorrenziale, cui corrispondono specifiche posizioni soggettive nei rapporti fiscali (cioè il diritto alla detrazione e il diritto alla traslazione/rivalsa, ovvero a costituirsi, nei confronti dei propri clienti, creditori dell'imposta dovuta allo Stato), a qualificare l'imposta quanto a funzione e natura, e a costituire l'asse attorno al quale l'intera struttura del tributo (plurifase non cumulativo) è stata edificata.

<sup>18</sup> L'11 aprile 1967 il Consiglio ha adottato la prima direttiva 67/227/CEE sull'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, e la seconda direttiva 67/228/CEE concernente il ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari – Struttura e modalità per l'applicazione del comune sistema di imposta sul valore aggiunto (GUCE n. 071 del 14 aprile 1967).

<sup>19</sup> Tale era l'IGE (Imposta generale sulle entrate), all'epoca vigente in Italia, caratterizzata da un sistema di tassazione che prendeva a riferimento il valore pieno di ogni singola transazione (a cascata).

<sup>20</sup> Art. 113 TFUE (art. 93 TCE). “*Il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza*”.

L'armonizzazione fiscale dell'IVA è considerata necessaria per l'instaurazione ed il funzionamento del mercato europeo come mercato unico ed interno. Cfr. A. MONDINI, *Il principio di neutralità nell'IVA, tra mito e (perfettibile) realtà*, in *I principi europei del diritto tributario*, p. 270, a cura di A. DI PIETRO e T. TASSANI, CEDAM, 2013.

CAPITOLO I

*Il regime del Gruppo IVA secondo il diritto dell'Unione europea*

77/338/CEE del 17 maggio 1977 (c.d. VI direttiva)<sup>21</sup>, poi rifiuta, per ragioni di chiarezza e razionalizzazione in considerazione delle modifiche subite<sup>22</sup>, nella Direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006<sup>23</sup> (c.d. direttiva *recast* o rifusione, d'ora in avanti anche Direttiva IVA), entrata in vigore in data 1 gennaio 2007<sup>24</sup> e tuttora vigente.

I "considerando" della direttiva n. 2006/112/CE evidenziano la necessità, nell'ottica dell'instaurazione di un mercato comune europeo, dell'applicazione, negli Stati membri, di legislazioni relative alle imposte sul volume di affari che non falsino le condizioni di concorrenza e non ostacolino la libera circolazione delle merci e dei servizi<sup>25</sup>.

La minimizzazione degli effetti distorsivi dell'IVA sulla concorrenza tra operatori economici è perseguita attraverso l'armonizzazione<sup>26</sup> degli elementi strutturali dell'imposta e del suo meccanismo applicativo, concepito per il conseguimento di obiettivi economici e fiscali al contempo.

---

<sup>21</sup> Con l'approvazione della Direttiva 77/388/CEE in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, sono introdotte regole di applicazione del tributo uniformi per tutto il territorio comunitario, connotate da un elevato grado di dettaglio e viene ridotto il margine di discrezionalità nel recepimento riconosciuto agli Stati membri dalle precedenti direttive (GUCE n. L 145 del 13 giugno 1977).

<sup>22</sup> In armonia con il principio del miglioramento della regolamentazione.

<sup>23</sup> GUCE n. L 347 del 11 dicembre 2006

<sup>24</sup> Alla prima e alla seconda Direttiva sono seguite la terza Direttiva n. 69/463/CEE del 9 dicembre 1969 che ha esteso la scadenza per l'attuazione della prima e seconda Direttiva al 1° gennaio 1972; la quarta e la quinta Direttiva, rispettivamente n. 71/401/CEE del 20 dicembre 1971 e n. 72/250/CEE del 14 luglio 1972, che hanno concesso all'Italia la proroga per introdurre la nuova imposta sul valore aggiunto al 1° gennaio 1973; la sesta Direttiva n. 77/388/CE del 17 maggio 1977, denominata la "carta comunitaria dell'IVA" (in tal senso A. COMELLI, *IVA comunitaria e nazionale*, CEDAM, 2000, p. 230 e seguenti), che ha riformulato con maggiore precisione i principi fondamentali per l'applicazione dell'IVA già espressi dalla prima direttiva e ha rappresentato per circa 30 anni il testo di riferimento per l'applicazione dell'imposta. Alla sesta Direttiva, inoltre, sono seguiti ulteriori atti comunitari che hanno introdotto: la disciplina del rimborso dell'imposta; la corretta individuazione e le modalità di tassazione dei servizi territorialmente rilevanti all'estero; la disciplina delle cessioni intracomunitarie; l'intervento finalizzato all'armonizzazione delle aliquote e della base imponibile IVA oltre che alcune ulteriori modifiche alla sesta direttiva che hanno indotto il Consiglio a riorganizzare l'intera materia emanando la Direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006 che ha sostituito ben 33 direttive precedenti.

Allo stato attuale, quindi, la Direttiva n. 2006/112/CE rappresenta il testo comunitario di riferimento per l'applicazione del tributo sul valore aggiunto. Cfr. P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, GIUFFRÈ, 2010, p. 299. Per una generale disamina dell'evoluzione della normativa comunitaria dell'IVA si rinvia a P. CENTORE, *Manuale dell'Iva europea*, MILANO, 2008 p. 3 e seguenti.

<sup>25</sup> Sulla libertà concorrenziale è fondato il modello economico di mercato propugnato dai Trattati istitutivi della CE e poi dell'UE. Cfr. A. MONDINI, *Il principio di neutralità nell'IVA, tra mito e (perfettibile) realtà* in *I principi europei del diritto tributario*, p. 270, a cura di A. DI PIETRO e T. TASSANI, CEDAM 2013.

<sup>26</sup> Il funzionamento ed il mantenimento del mercato unico costituiscono scopo e limite dell'armonizzazione fiscale.

CAPITOLO I

*Il regime del Gruppo IVA secondo il diritto dell'Unione europea*

Il modello armonizzato disegnato dalla Direttiva IVA non azzerava l'autonomia normativa degli Stati membri nell'attuazione del tributo, pur subordinando la legittimità di ogni discostamento dal sistema comune al rispetto dei principi fondamentali ed immutabili dell'imposta e del criterio conformativo della neutralità<sup>27</sup>.

Eppure va rilevato che neanche lo schema tracciato dal legislatore eurounitario garantisce in termini di absolutezza l'applicazione neutrale dell'imposta sul valore aggiunto. La previsione di operazioni esenti e soprattutto di limiti alla detrazione sono manifestazione di chiara e consapevole rinuncia alla neutralità del tributo nella sua massima esplicazione.

A sostegno della considerazione è opportuna una essenziale descrizione del meccanismo di detrazione dell'IVA le cui condizioni sostanziali di esercizio sono fissate dagli articoli 167 e seguenti della Direttiva 2006/112/CE.

Il soggetto passivo di imposta è autorizzato a detrarre l'IVA esigibile<sup>28</sup>, dovuta o assolta per l'acquisto di beni e servizi impiegati, nell'ambito di attività economiche, per la effettuazione di operazioni soggette al tributo.

Presupposti del diritto alla detrazione sono, dunque, l'inerenza<sup>29</sup> degli acquisti all'attività esercitata dal soggetto passivo e l'afferenza<sup>30</sup> degli stessi acquisti ad operazioni soggette ad imposta o assimilate.

---

<sup>27</sup> La neutralità è considerata il principio fondamentale che ispira e conforma tutto il sistema europeo dell'imposta sul valore aggiunto, tanto dal punto di vista della sua strutturazione normativa, quanto da quello della sua interpretazione ed applicazione. Cfr. A. MONDINI, *Il principio di neutralità nell'IVA, tra mito e (perfettibile) realtà* in *I principi europei del diritto tributario*, p. 270, a cura di A. DI PIETRO e T. TASSANI, CEDAM 2013.

<sup>28</sup> Il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile. Sul punto cfr. B. TERRA, J. KAJUS, *A Guide to the European VAT Directives*, Vol. 1, IBFD, 2014, p. 1193: "This rule creates a cash flow advantage for late payers, the burden of which is in fact borne by the suppliers – for instance SMEs that may be unable to impose reasonable terms of payment on their customers but who have to pay the VAT immediately to the Treasury. While this rule is neutral for the State it is doubtful whether its effects on the supplier and the customer are consistent with the principle of neutrality".

<sup>29</sup> Acquisti effettuati nell'esercizio di "impresa, arte o professione".

<sup>30</sup> Acquisti di beni e servizi destinati ad operazioni imponibili. Secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti è riconosciuto quando esiste un nesso diretto ed immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che conferiscono il diritto alla detrazione. È altresì ammessa la detrazione dell'IVA quando i costi dei servizi in questione fanno parte delle spese generali del soggetto passivo e, in quanto tali, sono elementi costitutivi del prezzo dei prodotti o dei servizi che esso fornisce. Cfr. CGCE, sentenza 29 ottobre 2009, C-29/08 Skatteverket contro AB SKF. Documento disponibile al seguente link:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=9ea7d0f130d5204c5701c16f434db1d786bb035afdd2.e34KaxiLc3eQc40LaxqMbN4PaN8Le0?text=&docid=73373&pageIndex=0&doclang=IT&mode=Ist&dir=&occ=first&part=1&cid=186932>.

L'utilizzo dei beni e dei servizi acquistati incide sulla ampiezza del diritto alla detrazione.

Per gli acquisti impiegati in modo esclusivo per l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta la detrazione spetta integralmente; per quelli utilizzati in modo esclusivo per l'effettuazione di operazioni esenti o non soggette ad imposta la detrazione non spetta. Per i fattori produttivi impiegati promiscuamente, la misura del *quantum* della detrazione è determinata per approssimazione mediante l'applicazione della regola del *pro rata*<sup>31</sup> che è volta a calcolare la quota parte di acquisti afferenti ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione.

L'effettuazione da parte di un soggetto passivo di operazioni esenti o non soggette ad imposta incide negativamente sulla misura della detrazione, confliggendo con la ideale neutralità dell'imposta sul valore aggiunto<sup>32</sup>, a cui difesa è propugnata una interpretazione restrittiva delle norme che vi derogano (esenzioni<sup>33</sup>) ed una accezione ampia della nozione di soggetto passivo d'imposta<sup>34</sup> che vi converge<sup>35</sup>.

Alla luce del quadro anzi delineato si procede all'analisi del regime del "gruppo IVA" previsto dall'articolo 11<sup>36</sup> della Direttiva rifusione, disposizione a recepimento facoltativo da

---

<sup>31</sup> Il *pro rata* di detrazione è determinato per il complesso delle operazioni effettuate dal soggetto passivo (cosiddetto *pro rata* matematico o generale) senza tenere conto dell'importo della cifra d'affari relativa alle operazioni accessorie, immobiliari o finanziarie ed è calcolato sulla base di una frazione avente, al numeratore, la cifra d'affari relativa alle operazioni che danno diritto a detrazione e, al denominatore, la cifra d'affari relativa a tali operazioni e alle operazioni che non danno diritto a detrazione.

<sup>32</sup> Il tributo ha una naturale vocazione alla neutralità applicativa almeno in via tendenziale.

<sup>33</sup> Artt. 132-137, Direttiva IVA.

The concept of neutrality as such has not been incorporated in the text of the VAT Directive. Therefore, it has no priority over the statutory exceptions, such as exemptions or optional regimes that are provided in the text of the Directive and that could affect the principle of neutrality. Cfr. F. VANISTENDAEL, *The role of legal principles in eu tax law* in C. BROKELIND, *Principles of law: function, status and impact in Eu tax law*, Amsterdam, IBFD, 2014, p. 41.

<sup>34</sup> Secondo il tredicesimo considerando della Direttiva IVA, la nozione di soggetto passivo dovrebbe essere definita in modo da consentire agli Stati membri, per garantire una migliore neutralità dell'imposta, di includervi le persone che effettuano operazioni occasionali.

Cfr. sul punto anche la disciplina riservata dall'articolo 13, Direttiva IVA agli enti di diritto pubblico.

<sup>35</sup> La giurisprudenza della Corte di Giustizia esprime la necessità di ampliare la nozione di soggetto passivo al fine di garantire la neutralità dell'imposta sul valore aggiunto. Cfr. M. GRANDINETTI, *Iva di Gruppo: dalla Corte di Giustizia UE le guidelines per il legislatore delegato nazionale* in *Rivista di diritto tributario*, 2014, pp. 127-152.

<sup>36</sup> Art. 11, Direttiva 2006/112/CE. "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.

CAPITOLO I

*Il regime del Gruppo IVA secondo il diritto dell'Unione europea*

parte degli Stati membri, previa valutazione della proposta di implementazione da parte del comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto<sup>37</sup> (c.d. Comitato IVA).

Il regime del "gruppo IVA" è destinato ad aggregazioni di operatori economici formalmente autonomi e indipendenti l'uno dall'altro, ma assoggettati tutti alla direzione unitaria di un ente capogruppo che direttamente o indirettamente li controlla e che dirige, secondo un disegno unitario, le loro attività per il perseguimento di uno scopo comune (interesse di gruppo).

Nei gruppi ad un'unica impresa sotto il profilo economico corrispondono più imprese sotto il profilo giuridico: tante quante sono le entità facenti parte del gruppo. Si combinano, dunque, i vantaggi della grande impresa (razionalizzazione e maggiore efficienza del sistema produttivo) con quelli offerti dalla sua articolazione in più strutture organizzative giuridicamente distinte ed autonome (rapidità e relativa autonomia decisionale; delimitazione e separazione del rischio di impresa delle singole unità operative).

Sono pochi gli Stati membri i cui ordinamenti contemplano un'organica disciplina civilistica che riconosca i gruppi come soggetti di diritto<sup>38</sup>.

Eppure il gruppo che può assumere le più svariate configurazioni (a catena; a raggiera, misto) rappresenta una delle forme più attuali e frequenti di articolazione dell'impresa<sup>39</sup> i cui modelli organizzativi risultano spesso influenzati dal peso dell'imposta sul valore aggiunto

---

*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".*

<sup>37</sup> The VAT Committee was set up under Article 398 of the VAT Directive to promote the uniform application of the provisions of the VAT Directive. Because it is an advisory committee only and has not been attributed any legislative powers, the VAT Committee cannot take legally binding decisions. It can however give some guidance on the application of the Directive.

<sup>38</sup> Tra essi Germania, Austria, Portogallo. In un'ottica di inquadramento sistematico dell'istituto del Gruppo IVA sarebbe utile un'analisi della coerenza della entità fiscale unitaria ai fini IVA con la soggettività civilistica dei gruppi di società per gli ordinamenti che la prevedono.

<sup>39</sup> Per affermazione ricorrente il "gruppo" rappresenta la forma di organizzazione più evoluta dell'impresa medio-grande (nazionale e multinazionale). Cfr. U. TOMBARI, *Diritto dei gruppi di imprese*, GIUFFRÈ, Milano, 2010.

Il rilievo assunto dai gruppi di società nel sistema economico attuale è ormai di indiscutibile evidenza. La crescente concorrenza, la competitività internazionale e la globalizzazione del mercato impongono alle imprese l'adozione di strutture organizzative sempre più efficienti, in grado di consentire la ottimizzazione delle risorse, il frazionamento dei rischi, la specializzazione funzionale, un'elevata adattabilità ai mutamenti del ciclo economico e una maggiore facilità di entrata e di uscita dai diversi settori economici. Cfr. A. LOVISOLO, *L'imposizione dei gruppi di società: profili evolutivi in L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano, Atti del Convegno, I settanta anni di "Diritto e pratica tributaria"* (Genova, 2-3 luglio 1999) coordinati da V. UCKMAR, CEDAM, Padova, 2000, p. 314.

ed in particolare da una esigenza di massimizzazione della detrazione che si pone rispetto alla neutralità in rapporto di mezzo a fine<sup>40</sup>.

La soggettività passiva dei gruppi, come sarà evidenziato nel prosieguo, funziona, come antidoto contro il costo dell'IVA indetraibile<sup>41</sup> e, quindi, come mezzo a garanzia della neutralità dell'imposta<sup>42</sup>.

Tali considerazioni illuminano l'interesse delle aggregazioni di imprese con membri che soffrono limitazioni all'esercizio del diritto alla detrazione in funzione delle attività svolte, quali i gruppi bancari ed assicurativi, per il regime delineato dall'articolo 11 della Direttiva IVA.

## **2. Gruppo IVA. Origine ed evoluzione dell'istituto**

Il gruppo IVA (d'ora in avanti anche "unità IVA") può essere icasticamente definito come *species* di soggetto passivo originato dalla fusione ideale di imprese apparentate, rilevante solo ai fini IVA<sup>43</sup>.

La soggettività passiva del Gruppo IVA è, dunque, una finzione, pur fondandosi su reali vincoli finanziari, economici ed organizzativi tra imprese<sup>44</sup>.

---

<sup>40</sup> La detrazione è il meccanismo che consente di neutralizzare l'incidenza economica dell'imposta sui soggetti passivi dell'IVA, permettendo il trasferimento della prestazione tributaria sul consumatore finale. Cfr. P. BORIA, *Il sistema tributario*, MILANO, 2008, p. 667.

Cfr. anche A. DI PIETRO, *Detrazione e neutralità*, in Atti del Convegno ASSONIME – LUISS del 21 e 22 settembre 2009, *L'imposta sul valore aggiunto, aspetti economici e giuridici* in *Giurisprudenza delle imposte*, LXXXII, 2009.

Cfr. anche A. van DOESUM, G. J. van NORDEN, *The right to deduct under EU VAT* in *International VAT Monitor*, September/October 2011, p. 323 e seguenti.

<sup>41</sup> Group registration enables groups of companies, who only have a partial or no right to deduct input tax, to organize their activities more efficiently without being burdened by irrecoverable VAT. Cfr. K. VYNCKE, *VAT grouping in the European Union: purposes, possibilities and limitations* in *International VAT Monitor*, 2007/4, pp. 250-261.

<sup>42</sup> VAT grouping facilitates the concept of neutrality that is typical for the VAT system. Cfr. K. VYNCKE, "VAT grouping in the European Union: purposes, possibilities and limitations", in *International VAT Monitor*, 2007/4, pp. 250-261. Cfr. anche S. PFEIFFER, *Current questions of EU VAT grouping* in *World Journal of VAT/GST Law*, Vol. 4, Iss. 1, 2015.

The main objective underlying the grouping scheme is to strengthen the principle of neutrality in VAT. Cfr. K. DZIURDZ, C. MARCHGRABER, *Non-Discrimination in European and Tax Treaty Law*, Schriftenreihe IStR Band 94, 2015, p. 298.

<sup>43</sup> La disciplina europea non utilizza il termine gruppo per identificare il soggetto passivo che scaturisce dall'esercizio dell'opzione prevista all'articolo 11 della Direttiva IVA.

<sup>44</sup> Cfr. S. OLIVIERI, *Fiscalità indiretta. La Commissione chiarisce le norme in materia di raggruppamento IVA per garantirne una corretta ed uniforme applicazione* in *Società*, 2009, fasc. 10, p. 1313. Cfr. anche C. DIAS

CAPITOLO I

*Il regime del Gruppo IVA secondo il diritto dell'Unione europea*

La manifestazione più risalente della nozione di gruppo IVA è da ravvisarsi nella seconda direttiva.

Ai sensi dell'articolo 4 del provvedimento comunitario non più in vigore si considera «soggetto passivo» chiunque compia, in modo indipendente<sup>45</sup> ed abituale, con o senza scopo di lucro, atti relativi alle attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi.

Come specificato nel paragrafo secondo dell'allegato A, l'espressione «in modo indipendente», con implicito intento semplificatorio, consente<sup>46</sup> a ciascuno Stato membro, di non considerare come soggetti passivi distinti, bensì come un unico soggetto passivo, le persone che, pur giuridicamente indipendenti, sono organicamente vincolate tra loro da rapporti economici, finanziari ed organizzativi.

La lettura del *memorandum* esplicativo di accompagnamento alla seconda direttiva rivela il modello di riferimento impiegato per la elaborazione del regime del gruppo IVA<sup>47</sup>: l'*Organschaft* di diritto tedesco<sup>48</sup>, prototipo della tassazione consolidata, sia ai fini delle imposte dirette sia ai fini IVA<sup>49</sup>.

---

SOARES, A. ARNALDO, *VAT Grouping Schemes—Standpoint in International VAT Monitor*, March/April, 2005, pp. 86-93.

<sup>45</sup> Scopo dell'espressione «in modo indipendente» è soprattutto di sottrarre all'imposizione i dipendenti vincolati al loro datore di lavoro da un contratto di lavoro subordinato. Cfr. Direttiva 67/228/CEE – Allegato A – paragrafo 2.

<sup>46</sup> Lo Stato membro che intende adottare tale regime quando vi sia motivo di temere che l'emanazione o la modifica di disposizioni legislative, regolamentari o amministrative provochi una distorsione della concorrenza procede alla consultazione della Commissione secondo le previsioni di cui agli articoli 16, Direttiva 67/228/CEE e 102 TCEE.

<sup>47</sup> La prima norma "in chiaro" riguardante il Gruppo IVA, regime da ritenersi già immanente nel sistema della imposta sul valore aggiunto, è l'articolo 4, paragrafo 4, della Sesta Direttiva. Cfr. P. CENTORE, *L'IVA di gruppo tra norme interne e riforme unionali in Diritto e Pratica Tributaria*, 2016, 5, p. 2129.

<sup>48</sup> Cfr. C. AMAND, *VAT grouping, FCE Bank and force of attraction - the internal market is leaking in International VAT Monitor*, 2007/4, p. 242. Per approfondimenti sull'istituto dell'*Organschaft* tedesco, cfr. C. RICCI, *La tassazione consolidata dei gruppi di società. Studi preliminari*, CACUCCI EDITORE, Bari, 2010, p. 203 e seguenti.

An analysis of the historical background of VAT grouping in the European Union reveals that it originated in the legal system of certain Member States, such as Germany and the Netherlands, which apply the concepts of *Organschaft* and *fiscale eenheid* (fiscal unity), respectively. These demand not only an ownership requirement, but also strict ties between the entities participating in the group. Cfr. A. PAROLINI, C. BECHARA, M. van HILTEN, D. KRUGER, R. MILLAR, G. SINFIELD, *VAT and group of companies in Bulletin for international taxation*, June 2011, paragrafo 4.3, p. 352.

<sup>49</sup> Cfr. M. GRANDINETTI, *L'iva di gruppo tra esigenze di armonizzazione europea e profili di diritto interno in Rassegna tributaria*, 2012, pp. 928-966.

CAPITOLO I

*Il regime del Gruppo IVA secondo il diritto dell'Unione europea*

Il *memorandum* contiene la constatazione dell'esistenza di regimi nazionali di consolidamento e una loro valutazione di neutralità rispetto al Mercato Unico<sup>50</sup>.

Al riconoscimento dei sistemi di raggruppamento previsti dalle legislazioni di alcuni Stati membri è seguita, dunque, l'elaborazione di un'autonoma nozione europea di Gruppo IVA<sup>51</sup>.

Con la scarna disposizione di cui all'articolo 4, paragrafo 4, la sesta direttiva, a far data dal primo gennaio 1978, ha concesso a ciascuno Stato membro, con riserva di consultazione del Comitato IVA<sup>52</sup>, la facoltà di considerare come unico soggetto passivo le persone residenti<sup>53</sup> all'interno del paese, che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi.

La previsione del regime risponde, come disvelato dal *memorandum* esplicativo di accompagnamento alla sesta direttiva, a finalità di semplificazione e al tempo stesso mira

---

<sup>50</sup> 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. Any Member State proposing to do so, however, should engage in prior consultations to examine whether the proposed arrangements do not cause disturbances in competition among Member States.

Cfr. *Proposal for a second Council directive for the harmonization among Member States of turnover tax legislation, concerning the form and the methods of applications of the common system of taxation on value added* (submitted by the Commission to the Council on 14 April 1965). *Explanatory memorandum. COM (65) 144 - III. Explanatory comments on certain provisions of the proposed TVA system - Article 2, p. 20 in Supplement to BULLETIN of the European Economic Community No. 5-1965*, disponibile al seguente link: <http://aei.pitt.edu/6881/1/6881.pdf> (accesso in data 26 agosto 2017).

Cfr. C. A. HERBAIN, *VAT neutrality*, PRIMENTO DIGITAL PUBLISHING, 2015.

Cfr. M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUCH, C. STARINGER, *ECJ - Recent Developments in Value Added Tax*, SCHRIFTENREIHE ISTR BAND 84, 2014, p. 97.

Cfr. anche S. PFEIFFER, *VAT Grouping from a European perspective*, AMSTERDAM, 2015, p. 16; A. van DOESUM, and G. J. van NORDEN, *T(w)o Become One: The Communication from the Commission on VAT Grouping in British Tax Review*, Vol. 6, 2009, p. 659 ss; J. J. P. SWINKELS, *European Union – The Phenomenon of VAT Groups under EU Law and their VAT savings aspects in International VAT Monitor* (Volume 21), n. 1; A. van DOESUM, H. van KESTEREN, G. J. van NORDEN, *Fundamentals of EU VAT law*, KLUWER LAW INTERNATIONAL, 2016.

<sup>51</sup> Anche sulla scorta di un parere reso dal Comitato Economico e Sociale nel 1974 in cui è evidenziata la necessità di una estensione dell'opzione per il VAT grouping scheme. Cfr. M. GRANDINETTI, *L'Iva di gruppo tra esigenze di armonizzazione europea e profili di diritto interno in Rassegna tributaria*, 2012, pp. 928-966.

<sup>52</sup> Articolo 29, sesta direttiva.

<sup>53</sup> Territorial restriction.

La soggettività passiva dei gruppi tra neutralità dell'IVA e tutela della concorrenza

## CAPITOLO I

### *Il regime del Gruppo IVA secondo il diritto dell'Unione europea*

ad evitare l'abusiva ripartizione tra soggetti giuridicamente indipendenti di attività economiche sostanzialmente unitarie allo scopo di fruire di regimi speciali di favore<sup>54</sup>.

In ragione della disomogenea implementazione dell'opzione per il gruppo IVA da parte degli Stati membri, la Commissione europea nel 1997<sup>55</sup> ne ha denunciato i potenziali effetti distorsivi della concorrenza, così ritrattando le valutazioni espresse nel *memorandum* esplicativo di accompagnamento alla seconda Direttiva<sup>56</sup>. Per ovviare alle lamentate esternalità negative del regime facoltativo, ne ha proposto alternativamente l'abolizione, la conversione in sistema obbligatorio o l'armonizzazione delle condizioni e dei requisiti per la sua applicazione. Ciò non di meno la Direttiva rifusione lo ha riproposto senza emendamenti sostanziali all'articolo 11<sup>57</sup>.

La disposizione, ricalcando la lettera dell'articolo 4, paragrafo 4, della Sesta direttiva, consente agli Stati membri di considerare come un unico soggetto passivo ai fini IVA, le persone stabilite nel territorio di uno stesso Stato membro, giuridicamente indipendenti tra loro ma strettamente vincolate da rapporti finanziari, economici ed organizzativi, introducendo, previa consultazione del Comitato IVA, regimi di IVA di gruppo nelle legislazioni nazionali.

Il secondo paragrafo, riproponendo il comma aggiunto all'articolo 4 della sesta direttiva dalla direttiva 2006/69/CE del Consiglio del 24 luglio 2006<sup>58</sup>, autorizza, nel rispetto del diritto

---

<sup>54</sup> “[...] *in the interests of simplifying administration or of combating abuses (e.g. the splitting up of one undertaking among several taxable persons so that each may benefit from a special scheme) Member States will not be obliged to treat as taxable persons those whose 'independence' is purely a legal technicality*”.

Cfr. Proposal for a sixth Council Directive on the harmonization of Member States concerning turnover taxes Common system of value added tax: Uniform basis of assessment (submitted to the Council by the Commission on 29 June 1973) COM (73) 950, 20 June 1973, Bulletin of the European Communities Supplement 11 /73, p. 8. Documento disponibile al seguente link:

<http://aei.pitt.edu/5595/1/5595.pdf>, accesso in data 27 agosto 2017.

“[...] *the aim of VAT grouping schemes was to combat purely technical-legal arrangements where the independence of separate taxable persons does not conform to reality*”. Cfr. K. K. E. ELGAARD, *A comparative analysis of VAT grouping schemes from a Nordic perspective-aspects of tax avoidance and fiscal competition in Nordic Tax Journal*, 2017; 1:1–25.

<sup>55</sup> European Commission, *Arrangements for Levying VAT on Groups* (1997) Directorate General XXI (Customs and Indirect Taxation) XXI/2138/97-EN.

<sup>56</sup> Cfr. nota 48.

<sup>57</sup> La rifusione non ha modificato né il campo di applicazione dei regimi di IVA di gruppo, né i loro requisiti formali. Cfr. Commissione europea, *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*, COM (2009) 325 definitivo.

<sup>58</sup> “*La direttiva 77/388/CEE è modificata come segue: 1) all'articolo 4, paragrafo 4, è aggiunto il comma seguente: «Lo Stato membro che esercita l'opzione di cui al secondo comma può adottare tutte le misure necessarie per evitare che il ricorso alla presente disposizione sfoci in frodi o evasioni fiscali»*». Art. 1, Direttiva

CAPITOLO I

*Il regime del Gruppo IVA secondo il diritto dell'Unione europea*

dell'Unione europea, l'adozione delle misure necessarie a prevenire l'elusione o l'evasione fiscale mediante l'esercizio dell'opzione per il gruppo IVA.

L'integrazione normativa si colloca a valle del rilevato impiego del regime come strumento di abuso a dispetto della finalità inizialmente perseguita con la sua previsione<sup>59</sup>.

La formulazione essenziale e concisa dell'articolo 11 ha lasciato spazio ad implementazioni non uniformi del regime del Gruppo IVA da parte degli Stati membri che hanno scelto di darvi attuazione, suscettibili di ripercussioni sul mercato comune europeo<sup>60</sup> e sui principi fondamentali del sistema comunitario dell'IVA<sup>61</sup>.

Nell'ottica di contenere la discrezionalità degli Stati membri e superare le disomogeneità applicative attinenti in special modo all'ambito soggettivo e territoriale di operatività, la Commissione europea con Comunicazione (2009) 325 del 2 febbraio 2009<sup>62</sup> ha fornito un'interpretazione della disposizione.

Alla compiuta definizione del regime, le cui criticità sono state affrontate in occasione del processo di pubblica consultazione avviato dalla Commissione europea in data 1 dicembre 2010 con il "Libro Verde sul futuro dell'IVA"<sup>63</sup> (i cui esiti sono stati sintetizzati in

---

2006/69/CE del Consiglio del 24 luglio 2006 che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda talune misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e di contribuire a contrastare la frode o l'evasione fiscale e che abroga talune decisioni che autorizzano misure derogatorie. (GU L 221 del 12.8.2006, pag. 9).

<sup>59</sup> Cfr. I. MASSIN, K. VYNCKE, *EC communication on VAT grouping: an attempt to harmonize or to restrict the use of group registration?* in *International VAT Monitor*, November/December 2009, pp. 454-461.

<sup>60</sup> Il mercato cui si fa riferimento è quello definito come mercato interno dall'articolo 26 TFUE, "spazio senza frontiere interne nel quale è assicurata la libera circolazione delle persone, delle merci, dei servizi e dei capitali". Cfr. G. D'ANGELO *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, CEDAM, 2013.

<sup>61</sup> Cfr. I. MASSIN, K. VYNCKE, *EC communication on VAT grouping: an attempt to harmonize or to restrict the use of group registration?* in *International VAT Monitor*, November/December 2009, pp. 454-461.

<sup>62</sup> Cfr. Commissione europea, *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*, COM (2009) 325 definitivo.

<sup>63</sup> "La struttura giuridica (impresa madre/impresa figlia o sede centrale/succursale) delle imprese che esercitano attività economiche in diversi Stati membri ha un'influenza fondamentale sul trattamento ai fini IVA di tali attività. Essa determina ad esempio le norme relative alle operazioni transfrontaliere fra le diverse parti dell'impresa e il calcolo dell'IVA a monte detraibile. Le imprese lamentano la mancanza di norme IVA chiare e coerenti adatte alle strutture societarie esistenti. Le autorità fiscali sono invece preoccupate per le possibilità di elusione dell'IVA offerte da strutture societarie complesse. Considerare le operazioni fra società apparentate o le forniture di beni tra succursali al di fuori del campo di applicazione dell'IVA o ampliare l'estensione geografica dei raggruppamenti IVA potrebbe ridurre i costi di conformità per numerose operazioni all'interno dell'UE. Si dovrebbe però garantire che una modifica in tal senso non crei vantaggi indebiti per le grandi imprese a scapito di quelle piccole o nuovi mezzi di elusione o frode fiscale". Cfr. Commissione europea, COM(2010) 695 definitivo, 1.12.2010, *LIBRO VERDE sul futuro dell'IVA Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente*, par. 5.3.3.2. p. 21. Cfr. anche *Commission staff working document*

CAPITOLO I

*Il regime del Gruppo IVA secondo il diritto dell'Unione europea*

una comunicazione del 2 dicembre 2011<sup>64</sup>), ha contribuito anche la Corte di Giustizia dell'Unione europea (Corte di Giustizia delle Comunità europee fino alla data di entrata in vigore del Trattato di Lisbona<sup>65</sup>) con le sue pronunce rese in sede di rinvio pregiudiziale<sup>66</sup> o in esito ai ricorsi per inadempimento incardinati dalla Commissione europea a seguito dell'avvio nei confronti degli Stati membri di procedure di infrazione secondo le previsioni di cui agli articoli 258 e seguenti del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (di seguito anche TFUE)<sup>67</sup>.

---

*accompanying document to the GREEN PAPER on the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system*, SEC (2010) 1455 final, 1.12.2010, topic 12. Il documento è disponibile al seguente link: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=SEC:2010:1455:FIN:EN:PDF>.

<sup>64</sup> Cfr. European Commission (TAXUD) (2011)1417007, *Summary Report of the Outcome of the Public Consultation on the Green Paper on the Future of VAT Towards a Simpler, More Robust And Efficient VAT System*, at 14, 45, 48, 53-54 (2011). Documento disponibile al link: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/consultations/tax/2010\\_11\\_future\\_vat\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2010_11_future_vat_en.htm).

<sup>65</sup> Il Trattato di Lisbona è entrato in vigore il 1° dicembre 2009.

<sup>66</sup> La Corte di giustizia opera in collaborazione con tutti gli organi giurisdizionali degli Stati membri, che sono i giudici di diritto comune in materia di diritto dell'Unione. Per garantire un'applicazione effettiva ed omogenea della normativa dell'Unione ed evitare interpretazioni divergenti, i giudici nazionali possono, e talvolta devono, rivolgersi alla Corte di giustizia per chiederle di precisare una questione di interpretazione del diritto dell'Unione, al fine di poter, ad esempio, verificare la conformità con tale diritto della loro normativa nazionale. La domanda pregiudiziale può anche riguardare il sindacato sulla validità di un atto di diritto dell'Unione. La Corte di giustizia non risponde con un semplice parere ma attraverso una sentenza o un'ordinanza motivata. Il giudice nazionale destinatario è vincolato dall'interpretazione fornita quando definisce la controversia dinanzi ad esso pendente. La sentenza della Corte di giustizia vincola egualmente gli altri giudici nazionali ai quali venga sottoposta un'identica questione. È sempre nell'ambito dei rinvii pregiudiziali che ciascun cittadino europeo può far chiarire le norme dell'Unione che lo riguardano. Infatti, sebbene detto rinvio possa essere effettuato solo da un giudice nazionale, tutte le parti già presenti dinanzi a quest'ultimo giudice, gli Stati membri e le istituzioni dell'Unione possono partecipare al procedimento promosso dinanzi alla Corte di giustizia. In tal modo, numerosi importanti principi del diritto dell'Unione sono stati enunciati sulla base di questioni pregiudiziali, talvolta proposte da giudici nazionali di primo grado.

Le sentenze interpretative della Corte di Giustizia hanno una funzione "quasi-normativa" che può essere in alcuni casi equiparata a quella che nell'ordinamento italiano è propria delle disposizioni di interpretazione autentica, perché è indiscusso che la loro validità vada ben oltre il caso concreto e produca un effetto *erga omnes* ormai pacificamente riconosciuto dagli operatori nazionali del diritto interno. Cfr. G. D'ANGELO, *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, CEDAM, 2013.

<sup>67</sup> Il ricorso per inadempimento consente alla Corte di giustizia di controllare il rispetto, da parte degli Stati membri, degli obblighi ad essi incombenti in forza del diritto dell'Unione. Il ricorso alla Corte di giustizia è preceduto da un procedimento preliminare avviato dalla Commissione che consiste nel fornire allo Stato membro di cui trattasi l'opportunità di rispondere agli addebiti mossi nei suoi confronti. Se questo procedimento non induce lo Stato membro a porre fine all'inadempimento, può essere proposto dinanzi alla Corte di giustizia un ricorso per violazione del diritto dell'Unione. Tale ricorso può essere presentato dalla Commissione - nella prassi, il caso più frequente - oppure da uno Stato membro. Se la Corte di giustizia accerta l'inadempimento, lo Stato è tenuto a porvi fine immediatamente. Qualora, dopo essere stata nuovamente adita dalla Commissione, la Corte di giustizia constati che lo Stato membro interessato non si è conformato alla sua sentenza, essa può imporgli il pagamento di una somma forfettaria e/o di una penalità. Tuttavia, in caso di omessa comunicazione delle misure di attuazione di una direttiva alla Commissione, su proposta di quest'ultima, la Corte può infliggere allo Stato membro considerato una sanzione pecuniaria fin dalla prima sentenza per inadempimento. Documento disponibile on line al seguente link: [https://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2\\_7024/it/#competences](https://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_7024/it/#competences).

### **3. Il regime del Gruppo IVA. La cornice normativa**

Per l'individuazione delle condizioni e dei requisiti di operatività del regime del Gruppo IVA non può che partirsi da un'analisi ed interpretazione dell'unica disposizione di diritto europeo che se ne occupa, l'articolo 11 della Direttiva rifusione.

È dalla disposizione (significante), infatti, che si ricava la norma (significato), utilizzando quali canoni ermeneutici il testo, il contesto e la finalità.

Quello testuale è il primo, in ordine temporale<sup>68</sup>, dei metodi impiegati nell'attività di esegesi.

Si procede, dunque, ad un esame della lettera dell'articolo 11 che al suo primo paragrafo dispone:

*“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”.*

Dal testo dell'articolo 11, disposizione che si caratterizza per l'uso di un linguaggio atecnico e poco giuridico<sup>69</sup> emerge in maniera inequivoca la natura opzionale del regime del Gruppo IVA. È rimessa, infatti, alle valutazioni tecniche e politiche<sup>70</sup> degli Stati membri l'implementazione interna della disposizione europea.

L'applicazione del regime non può essere subordinata, dagli Stati che scelgano di optare per la sua introduzione nei propri ordinamenti, al ricorso di alcuna condizione ulteriore

---

<sup>68</sup> La priorità temporale non va confusa con la superiorità logica.

<sup>69</sup> Cfr. C. RICCI, *I gruppi di società tra opzione comunitaria e regimi nazionali*, in A. DI PIETRO (a cura di), *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, Bologna, 2003, p. 112.

<sup>70</sup> “[...], as the introduction of a VAT grouping regime is an option for the Member States, it is still at political discretion whether such a regime is introduced or not. [...] such optional measures [...] stem from “the autonomous decision of a Member State in pursuit of its own economic or social objectives”. Cfr. S. PFEIFFER, *VAT grouping from a European perspective*, Amsterdam, 2015, p. 52.

Several Member State have decided not to introduce group registration because they fear that the arrangement may have a significant negative impact on their VAT revenue. Cfr. K. VYNCKE, *VAT grouping in the European Union: purposes, possibilities and limitations* in *International VAT Monitor*, 2007/4, pp. 250-261. Cfr. anche M. GRANDINETTI, *L'Iva di gruppo tra esigenze di armonizzazione europea e profili di diritto interno* in *Rassegna tributaria*, 2012, pp. 928-966.

CAPITOLO I

*Il regime del Gruppo IVA secondo il diritto dell'Unione europea*

rispetto a quelle enucleabili dal tenore dell'articolo 11, primo paragrafo. È salva la previsione di proporzionate misure anti-abuso<sup>71</sup>.

La lettera della disposizione funge, infatti, da punto di partenza e limite<sup>72</sup> del processo ermeneutico che non può spingersi sino alla integrazione del testo.

L'articolo 11 non offre una disciplina organica del regime ma si limita a fissarne i presupposti procedurali e sostanziali minimi di operatività. Il suo tenore conciso rimette agli Stati membri la determinazione delle concrete modalità applicative, così consentendo la scelta di metodi, procedure e criteri che siano coerenti con le disposizioni delle legislazioni nazionali<sup>73</sup>.

Per l'adozione del regime è richiesta la preventiva consultazione del Comitato IVA<sup>74</sup>. Tale adempimento preliminare attiene alla valutazione di neutralità della normativa nazionale rispetto al Mercato Unico<sup>75</sup> ed è obbligatorio<sup>76</sup>.

---

<sup>71</sup> Salvo quelle sotto l'usbergo della previsione di cui al secondo paragrafo. Cfr. CGUE sentenza del 9 aprile 2013, Commissione/Irlanda, C-85/11, punto 36.

"Member States that opt for group registration should design the national arrangement within the boundaries of the Community legal framework [...]". Cfr. K. VYNCKE, *VAT grouping in the European Union: purposes, possibilities and limitations* in *International VAT Monitor*, 2007/4, pp. 250-261. La facoltà accordata agli Stati membri di prevedere misure anti-abuso sarebbe inutile se gli stessi fossero liberi di delineare il modello di tassazione di gruppo.

<sup>72</sup> Il testo della disposizione costituisce il punto di partenza di ogni processo ermeneutico, anche di diritto europeo, e riveste importanza fondamentale nella individuazione di quel limite che comunemente viene individuato nel "möglicher Wortsinn". Cfr. G. D'ANGELO, *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, CEDAM, 2013.

<sup>73</sup> Cfr. C. RICCI, *I gruppi di società tra opzione comunitaria e regimi nazionali*, in A. DI PIETRO (a cura di), *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, Bologna, 2003, p. 112.

<sup>74</sup> L'obbligo di consultare il comitato IVA deve essere soddisfatto prima della pubblicazione delle norme nazionali che disciplinano il regime di IVA di gruppo. Lo stesso vale per le modifiche sostanziali 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, tale consultazione dovrebbe svolgersi con sufficiente anticipo. Poiché il secondo comma dell'articolo 11 è parte integrante della disposizione sull'IVA di gruppo, l'obbligo di consultare il comitato IVA si applica anche in questo caso, anche se tale opzione è contenuta in un paragrafo separato. Cfr. Commissione europea, *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*, COM (2009) 325 definitivo.

"An implementation of a VAT grouping regime before consultation of the VAT Committee is not in line with the procedural obligations laid down in the VAT Directive. If these procedural obligations are not met, the Member State's domestic rules are invalid from the beginning. Cfr. B. TERRA, J. KAJUS, *A Guide to the European VAT Directives*, Vol. 1, IBFD, 2017, p. 429 e ss.

<sup>75</sup> Cfr. M. GRANDINETTI, *L'iva di gruppo tra esigenze di armonizzazione europea e profili di diritto interno* in *Rassegna tributaria*, 2012, pp. 928-966.

<sup>76</sup> "Without consultations, the VAT group rules can not be relied upon by the tax authorities". Cfr. O. HENKOW, *Financial activities in European VAT: A Theoretical and Legal Research of the European VAT System and the Actual and Preferred Treatment of Financial Activities*, Kluwer Law International, 2008.

"Member States that do not comply with the obligation to consult the VAT Committee on the VAT grouping rules cannot rely on them to the disadvantage of the taxable persons". Cfr. K. VYNCKE, *VAT grouping in the European Union: purposes, possibilities and limitations*, in *International VAT Monitor*, 2007/4, pp. 250-261.

CAPITOLO I

*Il regime del Gruppo IVA secondo il diritto dell'Unione europea*

Il parere del Comitato IVA non condiziona l'entrata in vigore del regime, non essendo la procedura di consultazione assimilabile a quella di autorizzazione di cui all'articolo 395 della Direttiva IVA<sup>77</sup>.

L'inserimento nell'area di consolidamento è consentito alle persone giuridicamente indipendenti tra loro ma strettamente vincolate da rapporti finanziari, economici ed organizzativi, dunque ad operatori economici connotati con carattere di stabilità<sup>78</sup> da una natura giuridica plurisoggettiva.

L'articolo 11 nella sua formulazione letterale circoscrive l'ambito territoriale del regime del Gruppo IVA alle persone stabilite sul territorio di uno stesso Stato membro<sup>79</sup>.

L'insufficiente grado di dettaglio della disposizione ha determinato contrasti interpretativi in ordine alla individuazione dei soggetti abilitati ad aderire al regime – anche in relazione al luogo di stabilimento e all'attività economica svolta – ed alla definizione dei “vincoli finanziari, economici ed organizzativi”, requisito sostanziale di partecipazione al “gruppo IVA”.

A dissipare le incertezze sull'ambito soggettivo e territoriale del regime del raggruppamento sono intervenute la Commissione europea e la Corte di Giustizia che hanno “corretto” il dato meramente letterale dell'articolo 11 alla luce della sua collocazione sistematica e della *ratio* ad esso sottesa, spinte da esigenze di armonizzazione, attesa la constatata disomogeneità delle normative nazionali sul consolidamento.

---

*“A person potentially affected by member states’ provisions on group registration rules have the right to Know whether consultations have occurred. Such a right would be superfluous if consultation were not obligatory”.* Cfr. B. TERRA, J. KAJUS, *A Guide to the European VAT Directives*, Vol. 1, IBFD, 2017, p. 429 e ss. Cfr. Ordinanza del Tribunale dell'Unione europea (prima sezione) del 7 febbraio 2001, causa T-36/00, avente ad oggetto una domanda di annullamento della decisione della Commissione del 20 gennaio 2000 che nega ai ricorrenti l'accesso a taluni verbali del comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto. Il documento è disponibile al seguente link:

<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=46216&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=40066> (accesso in data 6 settembre 2017).

<sup>77</sup> Cfr. Articoli 394-396, Direttiva IVA.

<sup>78</sup> L'*holding period* che rende qualificato il vincolo finanziario necessario per l'accesso al regime del Gruppo IVA, secondo le previsioni di numerosi ordinamenti nazionali, è argomento contrario all'inclusione nel consolidamento di ATI e RTI. Cfr. E. PUCCI, *L'Associazione temporanea di impresa. Quadro normativo, profili contabili e aspetti fiscali*, Milano, 2014, p. 85 e ss.

<sup>79</sup> L'estensione territoriale coincide con la giurisdizione IVA dello Stato membro che applica il regime di IVA di gruppo.

Il titolo III della Direttiva 2006/112/CE rubricato “Soggetti passivi”, contesto in cui si colloca l'articolo 11, corrobora la tesi che riconosce al Gruppo IVA la natura di soggetto passivo, distinguendolo da sistemi quali la liquidazione di gruppo<sup>80</sup> e la condivisione dei costi<sup>81</sup>, che lasciano impregiudicata l'autonomia giuridica e fiscale degli aderenti.

Gli obiettivi perseguiti dal legislatore dell'Unione che, con la previsione del regime del raggruppamento, ha inteso consentire agli Stati membri di non collegare sistematicamente lo *status* di soggetto passivo alla nozione di autonomia puramente giuridica sia a fini di semplificazione amministrativa, sia allo scopo di evitare taluni abusi, e i principi sottesi al sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto avvalorano una interpretazione dell'ambito soggettivo e territoriale della tassazione di gruppo che non pregiudichi la neutralità fiscale e non faccia dell' “unità IVA” un motivo di concorrenza tra Stati membri<sup>82</sup>.

#### **4. La natura della disposizione recante la previsione del regime**

L'articolo 11 della Direttiva IVA è caratterizzato da una scarna formulazione e da uno scarso grado di dettaglio. L'operatività del regime che tratteggia è subordinata all'intervento di disposizioni nazionali che ne definiscano la portata concreta ed ampio è il margine di discrezionalità riconosciuto agli Stati membri in sede di trasposizione.

Per queste sue caratteristiche l'articolo 11 non è idoneo a produrre effetti diretti negli ordinamenti nazionali<sup>83</sup>.

---

<sup>80</sup> Consolidamento di mera natura finanziaria con cui si addiuvano ad una compensazione dei crediti e dei debiti IVA di singoli soggetti passivi legati da rapporti di controllo (collegamenti partecipativi e funzionali). “[...] *under the financial-consolidation method, each company belonging to a group computes not only its tax base, but also its tax liability, i.e. the tax to be paid to the treasury. The tax liability is then either transferred to the parent company or surrendered to one of the other companies belonging to the group*”. Cfr. A. PAROLINI, C. BECHARA, M. van HILTEN, D. KRUGER, R. MILLAR, G. SINFIELD, *VAT and group of companies in Bulletin for international taxation*, June 2011, paragrafo 4.3, p. 350.

<sup>81</sup> Cfr. articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA.

The European Commission called art. 132(1)(f) of the current VAT Directive not coincidentally a “quasi-grouping provision”. Cfr. Taxud working document 1802/06 of 15 February 2006.

<sup>82</sup> L'effettivo perseguimento della finalità antiabuso richiederebbe la obbligatorietà del regime.

<sup>83</sup> Cfr. A. ALBANO, *La soggettività passiva IVA delle società holding e l'accesso al regime dell'IVA di gruppo nella giurisprudenza della Corte di Giustizia in Rivista di diritto tributario*, 2005, pp. 93-107. Commento alla sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea, sentenza 16 luglio 2015, cause riunite C-108/14 e C-109/14.

CAPITOLO I

*Il regime del Gruppo IVA secondo il diritto dell'Unione europea*

I contribuenti che intendono beneficiare del regime della tassazione di gruppo non possono, dunque, invocare la disposizione europea nei confronti dello Stato in cui sono stabiliti nel caso di omesso o scorretto recepimento<sup>84</sup>.

Secondo l'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea l'articolo 11 della Direttiva IVA non ha natura derogatoria o particolare, perciò non deve essere interpretato restrittivamente<sup>85</sup>.

Ciò non di meno, delineando un peculiare soggetto passivo ed un regime che funziona su basi speciali è essenziale che l'operatività della norma sia sottoposta a condizioni assai rigorose<sup>86</sup> e che la sua interpretazione sia autonoma, vale a dire svincolata dal significato delle corrispondenti disposizioni presenti nelle legislazioni nazionali, ed uniforme<sup>87</sup>.

Al riguardo va evidenziato che la soggettività passiva del gruppo rappresenta un'eccezione alla regola generale che riconosce lo *status* di soggetto passivo ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto ad ogni entità distinta che soddisfi le condizioni di cui all'articolo 9 della Direttiva IVA<sup>88</sup>.

---

<sup>84</sup> In tutti i casi in cui le disposizioni di una direttiva appaiono, dal punto di vista del loro contenuto, categoriche e sufficientemente precise, i soggetti dell'ordinamento sono legittimati a farle valere dinanzi ai giudici nazionali nei confronti dello Stato, sia quando quest'ultimo abbia omesso di recepire tempestivamente la direttiva nell'ordinamento nazionale, sia quando esso l'abbia recepita in modo scorretto.

Una disposizione del diritto dell'Unione è categorica se sancisce un obbligo non soggetto ad alcuna condizione né subordinato, per quanto riguarda la sua esecuzione o i suoi effetti, all'emanazione di alcun atto da parte delle istituzioni dell'Unione o degli Stati membri.

Cfr. CGUE, GMAC UK, C-589/12, punti 29 e 30.

<sup>85</sup> Cfr. CGUE, C-480/10, punto 36; C-74/11, punto 64.

<sup>86</sup> Cfr. Commissione europea, *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*, COM (2009) 325 definitivo, paragrafo 3.3.4.

<sup>87</sup> Ai fini di un'applicazione uniforme della direttiva IVA occorre, in particolare, che la nozione di «soggetto passivo» di cui al titolo III della direttiva medesima sia oggetto d'interpretazione autonoma e uniforme. In tale contesto, tale interpretazione si impone per l'articolo 11 della direttiva IVA, malgrado il carattere facoltativo, per gli Stati membri, del regime ivi previsto, al fine di evitare, nella sua attuazione, divergenze nell'applicazione nel regime medesimo da uno Stato membro all'altro.

Cfr. CGUE C-480/10, punto 34; C-74/11, punto 62.

<sup>88</sup> Cfr. M. GRANDINETTI, *Iva di Gruppo: dalla Corte di Giustizia UE le guidelines per il legislatore delegato nazionale* in *Rivista di diritto tributario* 2014, pp. 127-152. Cfr. anche Osservazioni scritte del Regno Unito del 17 aprile 2013 nella causa C-7/13 Skandia America Corp. (USA), filial Sverige contro Skatteverket.

## **5. Chi può costituire un gruppo IVA?**

Ai sensi dell'articolo 11 della Direttiva IVA, possono a far parte di un gruppo IVA le persone strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi, sia pur giuridicamente indipendenti, che siano stabilite nel territorio di uno stesso Stato membro<sup>89</sup>.

La disposizione non è sufficiente ai fini della precisa individuazione dei soggetti ammessi nell'area di consolidamento.

La formulazione letterale non esclude l'ammissione al regime di entità che non siano soggetti passivi ai fini della imposta sul valore aggiunto<sup>90</sup>.

Non è specificata la consistenza dei legami partecipativi e funzionali tra imprese necessari per l'inserimento in una unità IVA.

L'obiettivo sotteso alla previsione, la creazione di un meccanismo che ovvii alle inevitabili faglie<sup>91</sup> di un sistema di imposta idealmente neutrale senza degenerare in occasione di concorrenza fiscale tra Stati, stride con la restrizione territoriale del regime.

Contribuiscono a definire il raggio di operatività del regime le linee guida della Commissione europea, le pronunce della Corte di Giustizia, le esperienze applicative degli Stati membri.

### **5.1 Persone**

Il modello di tassazione di gruppo delineato dall'articolo 11 della Direttiva IVA è intuitivamente disponibile a vantaggio di operatori in possesso dello *status* di soggetto passivo d'imposta.

Le persone non impegnate in attività rientranti nel campo di applicazione del tributo dovrebbero, pertanto, essere escluse dall'area di consolidamento.

---

<sup>89</sup> Residenti all'interno del paese secondo le previsioni di cui all'articolo 4, paragrafo 4 della direttiva 77/338/CEE.

<sup>90</sup> "[...] it is not apparent from the wording of Article 11 of the VAT Directive that non-taxable persons cannot be included in a VAT group". Cfr. CGUE, C-86/11, paragrafo 37.

<sup>91</sup> Circa l'utilità del gruppo IVA quale strumento per superare gli effetti distorsivi per la neutralità delle esenzioni dei servizi finanziari cfr. C. DIAS SOARES, A. ARNALDO, *VAT Grouping Schemes – Standpoint in International VAT Monitor*, March/April 2005, pp. 86-93.

La soggettività passiva dei gruppi tra neutralità dell'IVA e tutela della concorrenza

## CAPITOLO I

### *Il regime del Gruppo IVA secondo il diritto dell'Unione europea*

L'assunto, tuttavia, non è incontroverso.

Alla tesi della soggettività passiva del gruppo quale sommatoria delle soggettività passive dei suoi membri, sostenuta dalla Commissione europea<sup>92</sup>, è contrapposta la tesi della soggettività passiva del gruppo come mero risultato dell'adesione al regime di una rete di "persone", non necessariamente soggetti passivi, sposata anche dalla Corte di Giustizia<sup>93</sup>.

Le divergenze sull'ambito personale di operatività del *fiscal unity model* derivano dalla valorizzazione in sede di interpretazione dell'articolo 11 di due differenti criteri ermeneutici, quello sistematico e quello letterale.

Nessuno dei due canoni interpretativi, invero, può dirsi dirimente.

Per fornire una risposta al quesito se possa o meno esser membro di un Gruppo IVA chi non posseda lo *status* di soggetto passivo di imposta ai sensi della direttiva n. 2006/112/CE deve indagarsi, in prima battuta, il significato del termine "persona" impiegato dal legislatore europeo per indicare i soggetti aventi diritto a partecipare al regime di tassazione di gruppo.

Al tal fine può farsi ricorso alla tecnica del raffronto tra versioni storiche oltreché linguistiche<sup>94</sup> della disposizione comunitaria.

L'allegato A alla seconda direttiva IVA, nel suo secondo paragrafo, riconosceva agli Stati Membri la facoltà di "non considerare come soggetti passivi distinti, bensì come unico soggetto passivo le persone che, pur giuridicamente indipendenti, sono organicamente vincolate tra loro da rapporti economici, finanziari ed organizzativi"<sup>95</sup>.

---

<sup>92</sup> Cfr. Commissione europea, *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*, COM (2009) 325 definitivo, paragrafo 3.3.1.

<sup>93</sup> Cfr. CGUE, C-85/11, paragrafo 41, e C-86/11, paragrafo 37.

<sup>94</sup> Cfr. G. D'ANGELO, *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, CEDAM, 2013, p. 20.

<sup>95</sup> Il ricorso al termine «distinti» indicava che gli Stati membri avevano l'opzione di considerare i soggetti passivi separatamente, oppure come un unico soggetto passivo. Cfr. Conclusioni dell'Avvocato Generale Niilo JÄÄSKINEN, 27 novembre 2012, C-85/11, disponibili al seguente link:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=9ea7d0f130d5f981b58902cb4de79488f86a38c38313.e34KaxiLc3eQc40LaxqMbN4PaN4Se0?text=&docid=130522&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=800300>.

CAPITOLO I

*Il regime del Gruppo IVA secondo il diritto dell'Unione europea*

L'uso dell'espressione "soggetti passivi distinti" nella formulazione della primigenia previsione della tassazione di gruppo è argomento a favore del riconoscimento della soggettività passiva quale condizione di partecipazione all'unità IVA.

Nel contesto del citato secondo paragrafo, il termine "persone" non può, dunque, che considerarsi forma contratta dell'espressione "persone imponibili".

Il suo uso in luogo del sintagma "soggetto passivo" rappresenterebbe null'altro se non un espediente linguistico per evitare, nell'ambito di una stessa frase, la ripetizione della medesima parola.

L'articolo 4, paragrafo 4 della Sesta Direttiva, con formulazione riprodotta dal vigente articolo 11 della Direttiva di riforma, nel confermare, formalizzando la previsione del *fiscal unity model*, la facoltà già riconosciuta agli Stati membri di considerare come unico soggetto passivo le persone residenti all'interno del paese che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi, omette il riferimento ai "soggetti passivi distinti", così lasciando spazio all'orientamento, che sulla base di una interpretazione strettamente letterale, estende il regime del Gruppo IVA alle persone non imponibili.

La tesi che include nell'area del consolidamento soggetti non qualificabili alla stregua di soggetti passivi, tuttavia, vacilla alla lettura del *memorandum* esplicativo di accompagnamento alla Sesta direttiva nella parte in cui tra le finalità del regime della tassazione di gruppo annovera quella di impedire "*the splitting up of one undertaking among several taxable persons so that each may benefit from a special scheme*".

Un segno a conferma dell'assunto secondo cui la «persona» facente parte di un gruppo IVA non deve necessariamente essere un soggetto passivo d'imposta è ravvisato nel testo inglese dell'art. 11, l'unico, tra le versioni linguistiche della direttiva ad anteporre l'aggettivo indefinito "ogni" al sostantivo "persona": "[...] *each Member State may regard as a single taxable person any persons established in the territory of that Member State who, while legally independent, are closely bound to one another by financial, economic and organisational links*".

Sul punto si ritiene di rilevare che l'espressione "any persons" piuttosto che asseverare la tesi che ammette l'adesione al gruppo anche delle "non taxable persons" è argomento

utile per la soluzione di altre problematiche attinenti all'ambito di applicazione dell'articolo 11 quali la legittimità della limitazione del regime a determinati settori di attività<sup>96</sup> o a enti dotati di personalità giuridica<sup>97</sup> di cui si tratterà nel prosieguo.

La Commissione europea oppone alla interpretazione testuale una lettura logico-sistemica dell'articolo 11 e sminuisce il valore del termine "persone", sostenendo che, nella formulazione del testo normativo, sia impiegato come sinonimo del sintagma "soggetti passivi"<sup>98</sup>.

In ragione della collocazione dell'articolo 11 nell'ambito del titolo III della direttiva IVA rubricato "Soggetti passivi", dell'argomentazione logica secondo cui ad un gruppo non possono che partecipare entità omogenee<sup>99</sup>, dell'impiego dell'aggettivo "unico" per qualificare il soggetto passivo esito del raggruppamento nonché dell'esigenza di una attuazione del regime del consolidamento che non influenzi la nozione di soggetto passivo quale delineata dall'articolo 9 della Direttiva IVA, la Commissione, nelle *guidelines* del 2009<sup>100</sup>, prende posizione sulla delimitazione del "*personal scope*" dell'articolo 11

---

<sup>96</sup> Cfr. CGUE C-74/11; C-480/10.

<sup>97</sup> Cfr. CGUE 16 luglio 2015, C-108/14 e C-109/14. Decisione disponibile al seguente link:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=165920&doclang=EN>.

Cfr. anche CGCE C-23/98, caso Heerma, sentenza del 27 gennaio 2000 nella quale la Corte ha dichiarato che la nozione di soggetto passivo copre non solo le persone fisiche e giuridiche, bensì anche gli enti privi di personalità giuridica, come le società di persone di diritto olandese. Decisione disponibile al seguente link:

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:61998CJ0023&from=IT>.

<sup>98</sup> Il termine "persone" è stato usato dal legislatore per evitare la ripetizione del termine "soggetto passivo" piuttosto che per includere coloro che non sono imponibili. [...]. Tale formula redazionale è stata usata dal legislatore in altri punti della direttiva, tra l'altro nella prima frase dell'articolo 9, paragrafo 2, dove il termine "persone" è stato chiaramente impiegato per riferirsi ai soggetti passivi.

<sup>99</sup> Sul punto la Corte di Giustizia ha obiettato: "[...] *the wording of that article does not make it possible to take the view [...] that the concept of grouping implies that all of the persons concerned belong to the same category, as the word 'grouping' does not appear in that article*".

Cfr. CGUE sentenza 9 aprile 2013, C-85/11, punto 40 disponibile al seguente link: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30dd0bd7eaba262948579d4ea5c1d44500cc.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxyNaNz0?text=&docid=136001&pageIndex=0&doclang=it&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=426516>

<sup>100</sup> L'articolo 11 non prevede deroghe alla definizione di "soggetto passivo" di cui all'articolo 9, paragrafo 1, di tale direttiva. Ne deriva logicamente che le persone considerate soggetti passivi "unici" devono anche essere soggetti passivi di per sé, poiché il significato del concetto di "gruppo" è quello di "raggruppare" persone che siano tutte impegnate in attività che rientrano nel campo d'applicazione della direttiva IVA. In tale contesto l'aggettivo "unico" implica che, se non ci fosse il gruppo, esisterebbero vari soggetti passivi: lo status di soggetto passivo quindi è implicitamente presente presso tutti i membri di gruppo. [...]. Inoltre, conformemente al fine della direttiva, che è, tra l'altro, istituire un sistema comune di IVA fondato su una definizione uniforme di "soggetto passivo", tale status deve essere valutato unicamente in base ai criteri previsti nella direttiva stessa. Cfr. Commissione europea, COM (2009) 325 definitivo, paragrafo 3.3.1.

CAPITOLO I

*Il regime del Gruppo IVA secondo il diritto dell'Unione europea*

sostenendo l'ammissibilità dei soli soggetti passivi di imposta alla tassazione di gruppo<sup>101</sup> e conseguentemente escludendo che possa partecipare ad una "unità IVA", un'entità che non sia un soggetto passivo, o perché non soddisfa la definizione di cui al succitato articolo 9, paragrafo 1, o perché è un ente pubblico che agisce nelle condizioni di cui al primo comma dell'articolo 13, paragrafo 1<sup>102</sup> della Direttiva IVA.

Quanto all'argomento sistematico, a confutazione della interpretazione della Commissione europea si replica che sebbene l'articolo 11 sia inserito all'interno del Titolo III della Direttiva IVA, dedicato ai soggetti passivi, non può escludersi che la collocazione risponda all'intento di qualificare come soggetto passivo l'entità risultante dall'opzione per il gruppo e non alla necessità che i singoli aderenti al regime siano soggetti passivi distinti<sup>103</sup>.

La Corte di Giustizia (anche in Grande Sezione<sup>104</sup>), discostandosi dalle indicazioni della Commissione europea, ha ritenuto di non censurare le normative nazionali che consentono<sup>105</sup> l'inclusione di persone non imponibili nel gruppo IVA<sup>106</sup>. E ciò in quanto:

- dal tenore letterale dell'articolo 11 della direttiva IVA non emerge che soggetti non imponibili non possano essere inclusi in un gruppo IVA<sup>107</sup>;

- con riferimento al contesto dell'articolo 11 della direttiva IVA, va osservato che il suo articolo 9, paragrafo 1, contiene una definizione generale della nozione di «soggetto passivo». Quanto al paragrafo 2 di tale articolo e agli articoli 10, 12 e 13 della direttiva in parola, essi apportano precisazioni su tale nozione includendovi o consentendo agli Stati

---

<sup>101</sup> A sostegno della propria tesi la Commissione europea richiama il punto 19 della sentenza della Corte di Giustizia nel caso Ampliscentifica (C-162/07) e i punti 8 e 9 delle conclusioni dell'Avvocato Generale nella causa C-60/90, Polysar Investments Netherlands BV.

<sup>102</sup> "Entities, whose activities only partly qualify as economic activities, such as public bodies carrying out activities both as public authorities and as taxable persons, can only form part of a VAT group for the latter activities". Cfr. K. VYNCKE, *VAT grouping in the European Union: purposes, possibilities and limitations in International VAT Monitor*, 2007/4, pp. 250-261.

<sup>103</sup> Cfr. M. GRANDINETTI, *Iva di Gruppo: dalla Corte di Giustizia UE le guidelines per il legislatore delegato nazionale in Rivista di diritto tributario*, 2014, pp. 127-152.

Cfr. anche CGUE C-85/11, paragrafo 40.

<sup>104</sup> Cfr. CGUE C-85/11, Commissione/Irlanda. La causa è stata decisa dalla Grande Sezione su richiesta dell'Irlanda avanzata ai sensi dell'art. 16, paragrafo 3, dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea.

<sup>105</sup> While art. 11 VAT Directive allows Member States to accept such entities, it is not mandatory for Member State to do so. Cfr. anche S. PFEIFFER, *VAT Grouping from a European perspective*, AMSTERDAM, 2015, p. 33.

<sup>106</sup> Cfr. A. LOUWINGER, *ECJ Decisions Confirm Non-taxable Persons Can Be Part of VAT Group in Tax Notes International*, p. 509 (6 May 2013) relativamente a CGUE C-85/11, Commissione/Irlanda; C-480/10, Commissione/Svezia; C-65/11, Commissione/Paesi Bassi; C-74/11, Commissione/Finlandia; C-86/11, Commissione/Regno Unito; C-109/11, Commissione/Repubblica ceca.

<sup>107</sup> Cfr. tra altre, CGUE, C-85/11, punto 41.

membri di includervi soggetti che non corrispondono a tale definizione generale, come coloro che effettuano determinate operazioni occasionalmente, oppure escludendo altri soggetti, quali i dipendenti o gli enti pubblici. Pertanto, non può essere dedotto dal sistema generale del titolo III della direttiva IVA che un soggetto non corrispondente alla suddetta definizione generale sia necessariamente escluso dai soggetti previsti dall'articolo 11 della medesima<sup>108</sup>.

I giudici di Lussemburgo hanno così avallato la prassi applicativa che ammette l'adesione delle "passive holding" al regime della tassazione di gruppo.

### 5.1.1 Le *holding* pure

Sono definite *holding* pure (o anche *holding* statiche) le società aventi quale unico scopo la partecipazione in altre imprese, quelle che si limitano ad amministrare in senso statico le partecipazioni possedute, senza però interferire nella gestione degli enti partecipati<sup>109</sup>.

Poiché la mera acquisizione e gestione di azioni non costituisce una vera e propria attività economica<sup>110</sup> ai sensi della Direttiva IVA le *holding* pure non possono considerarsi soggetto passivo di imposta.

Lo ha chiarito la Corte di Giustizia europea nella sentenza emessa in esito al caso Polysar Investments Netherlands BV<sup>111</sup>.

Non può, invece, negarsi lo status di *taxable person* alle *holding* gestorie o miste vale a dire quelle che interferiscono nell'amministrazione degli enti partecipati, esercitandone la

---

<sup>108</sup> Cfr. tra altre, CGUE, C-85/11, punto 44.

<sup>109</sup> Cfr. F. GALGANO, *Qual è l'oggetto della società holding?* in *Contratto e impresa*, 1986, p. 327 e ss.; Id., *L'oggetto della holding è, dunque, l'esercizio mediato e indiretto dell'impresa di gruppo*, ivi, 1990, p. 401 e seguenti.

<sup>110</sup> La semplice partecipazione finanziaria presso altre imprese non costituisce sfruttamento di un bene volto a ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità, poiché l'eventuale dividendo, frutto di tale partecipazione, discende dalla mera proprietà del bene. Cfr. art. 9, Direttiva IVA, e CGCE C-60/90, punto 13.

<sup>111</sup> Cfr. L. MANTINEO, *Non è soggetto passivo IVA la "holding" che non esercita attività commerciale* in *Le società*, 1992, p. 29, commento alla sentenza della Corte di giustizia delle Comunità europee del 20 giugno 1991, C-60/90.

CAPITOLO I

*Il regime del Gruppo IVA secondo il diritto dell'Unione europea*

direzione<sup>112</sup> nonché quelle che, indipendentemente dall'esercizio dell'attività di direzione, offrono ai soggetti partecipati servizi di comune interesse e di comune fruizione<sup>113</sup>.

L'ente mero detentore di partecipazioni in quanto privo della soggettività passiva ai fini della imposta sul valore aggiunto non è legittimato a detrarre l'IVA assolta sugli acquisti, alla stregua di un consumatore finale<sup>114</sup>. Eppure l'inclusione nell'area del consolidamento della *holding* pura permetterebbe all'unità IVA di recuperare almeno in parte il tributo dalla stessa assolto a monte per l'acquisizione delle risorse finanziarie necessarie all'acquisto delle partecipazioni.

L'effetto della partecipazione al gruppo<sup>115</sup> imporrebbe cautela nell'ammissione delle *holding* pure al regime sebbene non possa disconoscersi la posizione qualificata che spesso esse rivestono nei gruppi di imprese, ponendosi talvolta a capo della catena partecipativa dell'intera aggregazione<sup>116</sup> e il tenore testuale dell'articolo 11 non osti alla loro inclusione nell'area del consolidamento.

---

<sup>112</sup> Definizione delle strategie operative e assegnazione agli enti partecipati, attraverso l'emanezione di apposite direttive, degli indirizzi e gli obiettivi gestionali da perseguire.

<sup>113</sup> Cfr. CGCE, sentenza 14 novembre 2000, C-142/99, caso Floridienne e Berginvest, disponibile al seguente link:

<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30d625f10c2ca26443b7bc36dced581665a8.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxyMbhn0?text=&docid=45792&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1503855>.

<sup>114</sup> For VAT purposes, pure holding companies are not taxable entities and are therefore generally not entitled to recover the input VAT paid. A holding company might, however, qualify as an operating holding company for VAT purposes if it is engaged in the supply of goods or services, e.g. if it provides management or consulting services to its subsidiaries for consideration. In this case, a holding company is (partly) deemed to be a taxable entity for VAT purposes and is therefore (partly) entitled to recover the input VAT. Cfr. H. BERGMANN, K. HIRSCHLER, F. RÖDLER, M. KORNBERGER, *Tax treatment of holding companies in Austria in International Bureau of fiscal documentation*, 2004, pp. 418-425.

<sup>115</sup> Diffusione per induzione del diritto alla detrazione a soggetti carenti dei requisiti necessari per essere qualificati come taxable persons. Cfr. G. LIBERATORE, *Osservazioni europee all'IVA di gruppo in L'IVA*, agosto/settembre 2014, pp. 28-35.

<sup>116</sup> In *Commission v. Netherlands*, the ECJ specifically addressed whether "top holding companies", whose role within the VAT group is one of steering and policymaking, may be included in a VAT group. Cfr. A. LOUWINGER, *ECJ Decisions Confirm Non-taxable Persons Can Be Part of VAT Group in Tax Notes International*, 6 May 2013, p. 509.

Cfr. anche M. GRANDINETTI, *Iva di Gruppo: dalla Corte di Giustizia UE le guidelines per il legislatore delegato nazionale in Rivista di diritto tributario*, 2014, pp. 127-152.

## **5.2 Le restrizioni soggettive e settoriali**

### **5.2.1 Soggetti non dotati di personalità giuridica**

Ai sensi dell'articolo 11, primo paragrafo, della Direttiva IVA possono essere considerate come un unico soggetto ai fini IVA le persone giuridicamente indipendenti ma legate da rapporti partecipativi e funzionali.

L'indipendenza giuridica è corollario della soggettività, concetto non coincidente con quello di personalità giuridica.

La formula "personalità giuridica" evidenzia rispetto all'espressione "soggettività giuridica" un'eccedenza di senso normativo che attiene allo statuto della responsabilità.

La direttiva IVA non consente espressamente agli Stati membri di imporre agli operatori economici ai fini della costituzione di un gruppo IVA condizioni ulteriori rispetto a quelle prescritte dall'articolo 11<sup>117</sup>, pur autorizzandoli a subordinare l'applicazione del regime del raggruppamento alle restrizioni necessarie ed adeguate a prevenire le prassi o le condotte abusive, nonché a contrastare le frodi e l'evasione fiscale.

Il quadro anzi delineato indurrebbe ad escludere che l'ammissione di un soggetto di diritto al regime della tassazione di gruppo possa essere subordinata al possesso della personalità giuridica.

La conclusione trova conferma nella decisione assunta dalla Corte di Giustizia europea nei casi *Larentia + Minerva and Marenave Schiffahrt*<sup>118</sup>.

Sul punto va peraltro osservato che la restrizione del regime del gruppo IVA agli enti dotati di personalità giuridica risulta difficile da giustificare anche in un'ottica anti-abuso, specie se il requisito della personalità giuridica sia richiesto ad enti in possesso dello *status* di soggetto passivo ai sensi della Direttiva IVA.

---

<sup>117</sup> Cfr., in tal senso, CGUE, sentenza Commissione/Svezia, C-480/10, punto 35.

<sup>118</sup> Cfr. CGUE, sentenza 16 luglio 2015, cause riunite C-108/14 e C-109/14. Documento disponibile al seguente link:  
<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=165920&pageIndex=0&doclang=it&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=467274>

Al riguardo è opportuno evidenziare che la soggettività passiva ai fini IVA viene individuata in funzione dello svolgimento di un'attività economica in modo indipendente, a nulla rilevando la veste giuridica formale con la quale viene svolta<sup>119</sup>.

L'impostazione, che ha il pregio di semplificare l'aspetto definitorio della soggettività passiva, è funzionale al rispetto del principio di neutralità del tributo<sup>120</sup>.

### **5.2.2 Gli operatori economici che effettuano operazioni esenti**

Il *fiscal unity model* neutralizzando le operazioni infragruppo è strumento di riduzione del costo dell'IVA assolta sugli acquisti da operatori economici con diritto alla detrazione limitato in ragione delle attività svolte e del trattamento fiscale delle operazioni poste in essere. Può, funzionare, dunque, come mezzo di ripristino della neutralità dell'imposta sul valore aggiunto compromessa dalla previsione di esenzioni<sup>121</sup>.

Le esenzioni si concretano nell'esonero dal pagamento dell'imposta sul valore aggiunto su determinate tipologie di operazioni a vantaggio degli acquirenti e dei

---

<sup>119</sup> "The taxable person status does not depend on a specific legal form of a business. Even if the form of a business is not recognized as a «legal person» under civil law, that business (or combination of persons) can in itself be considered as «any person» from a VAT perspective and potentially as a taxable person". Cfr. A. van DOESUM, H. van KESTEREN, G. J. van NORDEN, *Fundamentals of EU VAT law*, KLUWER LAW INTERNATIONAL, 2016, p. 55.

"Theoretically, VAT should not be influenced by legal personality, but imposed merely on the basis of the activity (economic or not) of the person involved. When an entity or a person falls within the scope of VAT, the tax regime applicable to it should be the same whatever its legal status". Cfr. A. PAROLINI, C. BECHARA, M. van HILTEN, D. KRUGER, R. MILLAR, G. SINFIELD, *VAT and group of companies in Bulletin for international taxation*, june 2011, paragrafo 4.3, p. 352.

La centralità della nozione di attività economica nel sistema dell'IVA non può non determinare una perdita di rilievo della veste giuridica del soggetto per valorizzare, da un lato, l'effettuazione di operazioni appartenenti al campo di applicazione dell'imposta e, dall'altro, il carattere obiettivo della nozione di attività economica, nel senso che l'attività economica assume rilievo di per sé, indipendentemente dai suoi scopi o dai suoi risultati. Cfr. A. SALVATI, *Riflessioni in tema di soggettività passiva iva delle società "in house"* in *Rassegna Tributaria*, 1 / 2017, p. 28.

Cfr. anche A. COMELLI, *L'esercizio di impresa quale elemento soggettivo della sfera di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto* in *Diritto e pratica tributaria*, 2007, p. 686.

<sup>120</sup> La realizzazione del principio di neutralità dell'imposta postula una svalutazione del profilo soggettivo della fattispecie, atteso che l'attività imponibile non subisce modifiche definitorie a seconda della sua imputazione soggettiva. Cfr. A. SALVATI, *Riflessioni in tema di soggettività passiva iva delle società "in house"* in *Rassegna Tributaria*, 1 / 2017, p. 28.

Cfr. CGCE, 7 settembre 1999, causa C 216/97 (punto 20): il principio di neutralità fiscale osta a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni subiscano un trattamento differenziato.

<sup>121</sup> Cfr. K. VYNCKE, *VAT grouping in the European Union: purposes, possibilities and limitations* in *International VAT Monitor*, 2007/4, pp. 250-261. Cfr. anche C. DIAS SOARES, A. ARNALDO, *VAT Grouping Schemes – Standpoint* in *International VAT Monitor*, March/April 2005, pp. 86-93.

CAPITOLO I

*Il regime del Gruppo IVA secondo il diritto dell'Unione europea*

committenti, disposto dagli ordinamenti nazionali per ragioni di ordine tecnico-fiscale, politico-fiscale<sup>122</sup>, politico-economico, politico-sociale e in conformità alle direttive europee<sup>123</sup>. Per i cedenti o i prestatori le esenzioni determinano un limite alla detrazione dell'IVA sugli acquisti e conseguentemente un costo, generalmente traslato sui consumatori finali quale componente del prezzo dei beni e dei servizi offerti<sup>124</sup>.

Il regime del Gruppo IVA può assolvere, dunque, al duplice scopo di eliminare lo svantaggio per gli operatori economici derivante dalle esenzioni e al contempo garantire il raggiungimento degli obiettivi perseguiti attraverso la loro previsione, altrimenti pregiudicati dalla traslazione del costo dell'IVA indetraibile.

La preoccupazione di evitare che il Gruppo IVA da mezzo di compensazione degli svantaggi connessi ai limiti del diritto alla detrazione si traduca in espediente concorrenziale è alla base della decisione di alcuni Stati membri di ammettere al regime della tassazione di gruppo unicamente gli operatori economici operanti nei settori connotati da un'alta incidenza di operazioni esenti, quali quello bancario, finanziario e assicurativo.

La restrizione, come chiarito dalla Commissione europea nella Comunicazione del 2009<sup>125</sup>, non è in linea con le previsioni di cui all'articolo 11, primo paragrafo della Direttiva IVA. Ciò non di meno la limitazione può risultare giustificata quale presidio anti-abuso ai sensi del secondo paragrafo, come statuito dai giudici di Lussemburgo nelle cause C-480/10

---

<sup>122</sup> Sulla incidenza delle esenzioni sul funzionamento dell'imposta sul valore aggiunto, cfr. F. MONTANARI, *Le operazioni esenti nel sistema dell'IVA*, GIAPPICHELLI, 2013.

Le esenzioni comportano limiti alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto che nascono anche da una scelta pragmatica dovuta ad esigenze di cassa. Cfr. G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, CEDAM, 2014, p. 579.

<sup>123</sup> Articoli 132-137, Direttiva IVA.

<sup>124</sup> G. MANDÒ, D. MANDÒ, *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, IPSOA, 2009, p. 223.

<sup>125</sup> "Il regime di IVA di gruppo deve essere aperto a tutti i settori dell'attività economica nello Stato membro che lo introduce. Tale condizione si evince dalla formulazione dell'articolo 11, dove non sono previste limitazioni a settori determinati e consegue anche dal principio della neutralità fiscale. Non si può introdurre un regime nazionale di IVA di gruppo soltanto per alcuni settori, poiché in tal modo si favorirebbero talune imprese rispetto ad altre esponendosi anche alla critica sotto il profilo degli aiuti di stato (selettività).

Le limitazioni alla possibilità di accedere ad un regime di IVA di gruppo sarebbero giustificate soltanto qualora fosse necessario adottare provvedimenti contro potenziali abusi in operazioni chiaramente determinate. In assenza di tale giustificazione non è accettabile che il regime di IVA di gruppo sia limitato dalla legislazione nazionale ad un particolare settore, quale, ad esempio, il settore finanziario o quello assicurativo". Cfr. Commissione europea, *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*, COM (2009) 325 definitivo, paragrafo 3.3.5.

e C-74/11 derivanti da procedure di infrazione condotte dalla Commissione europea rispettivamente contro la Svezia e la Finlandia.

La Corte ha escluso che la restrizione del regime ai soggetti esercenti attività bancaria, finanziaria e assicurativa integri una violazione del principio di parità di trattamento, in considerazione della sottoposizione degli stessi alla sorveglianza dell'Ispettorato delle Finanze<sup>126</sup>, supervisione nella quale è ravvisabile una garanzia contro l'uso distorto della tassazione consolidata.

Alla necessaria ammissione al Gruppo IVA di tutti gli operatori economici a prescindere dall'ambito di azione fa da *pendant* la obbligatoria inclusione nell'area di consolidamento di tutte le attività svolte dai membri dell'unità fiscale<sup>127</sup>.

### 5.3 Le persone stabilite

L'articolo 11, nella sua formulazione letterale, limita il regime del Gruppo IVA alle persone stabilite nel territorio dello Stato membro che lo ha introdotto nel proprio ordinamento nazionale.

Quali entità includa il sintagma "persone stabilite" non è incontrovertito.

Il sostantivo persona identifica gli enti dotati di autonomia giuridica. La verità di tale premessa, condurrebbe all'esclusione dal *fiscal unity model* delle *branches*. E ciò sia che si consideri il termine persona come un sinonimo della formula "soggetto passivo" sia che gli si attribuisca la più ampia valenza di soggetto di diritto.

---

<sup>126</sup> Cfr. A. LOUWINGER, *ECJ Decisions Confirm Non-taxable Persons Can Be Part of VAT Group in Tax Notes International*, p. 509 (6 May 2013). Cfr. anche E. MENCARELLI, *Il gruppo Iva secondo gli orientamenti della Corte di Giustizia UE*, in *Rivista di diritto tributario – supplemento on line*, PACINI GIURIDICA, 17 gennaio 2017. Documento disponibile al seguente link:

[http://www.rivistadirittotributario.it/wp-content/uploads/2017/01/MENCARELLI\\_E\\_Gruppo-IVA.pdf](http://www.rivistadirittotributario.it/wp-content/uploads/2017/01/MENCARELLI_E_Gruppo-IVA.pdf).

<sup>127</sup> Il membro di un gruppo operante in vari settori di attività nello Stato membro che ha introdotto il regime dell'IVA di gruppo non deve, quindi, poter escludere nessuna attività dal gruppo IVA a cui appartiene, fatte salve le attività svolte da stabilimenti situati al di fuori dello stesso Stato membro. Cfr. Commissione europea, *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*, COM (2009) 325 definitivo, paragrafo 3.3.3.

La soggettività passiva dei gruppi tra neutralità dell'IVA e tutela della concorrenza

## CAPITOLO I

### *Il regime del Gruppo IVA secondo il diritto dell'Unione europea*

Le *branches*, infatti, non possono considerarsi indipendenti dalla casa madre ai sensi dell'articolo 9 della Direttiva IVA, né entità separate<sup>128</sup>.

Diversamente possono essere incluse nell'area del consolidamento le *subsidiaries*, in quanto autonomi soggetti di diritto.

La conclusione è corroborata dal tenore letterale dell'articolo 11 che espressamente prevede la riduzione ad un'unità di persone giuridicamente indipendenti ma strettamente legate da vincoli economici, finanziari ed organizzati.

L'assunto anzi esposto potrebbe condurre a considerare escluse dal gruppo IVA le stabili organizzazioni sul territorio dello Stato che applica la tassazione consolidata, che non siano enti giuridici distinti dalle società straniere di cui fanno parte, ma mere articolazioni.

Di contro si può osservare che la stabile organizzazione è comunque un centro di imputazione di diritti e obblighi che assumono rilevanza agli effetti dell'IVA in modo autonomo rispetto a quelli della casa madre<sup>129</sup> e dunque dovrebbe poter essere ammessa al regime del consolidamento.

Su questa linea sembrerebbe essersi attestata la Commissione europea.

La Comunicazione del 2009 chiarisce che devono intendersi stabilite nello Stato che applica il regime del gruppo IVA le imprese ivi localizzate e, dunque, quelle aventi nel territorio di quello Stato la sede della loro attività economica o un centro di attività stabile.

Le linee guida della Commissione escludono dal perimetro del consolidamento ai fini IVA i centri di attività stabile all'estero di imprese residenti<sup>130</sup>.

---

<sup>128</sup> Cfr. CGCE, sentenza 23 marzo 2006, C-210/04, Ministero dell'Economia e delle Finanze e Agenzia delle Entrate contro *FCE Bank plc*.

<sup>129</sup> La stabile organizzazione, nei rapporti esterni, è dotata di soggettività passiva. Cfr. M. PEIROLO, *Limiti della soggettività passiva IVA della stabile organizzazione*. Documento del 29 maggio 20015 disponibile al seguente link: <http://www.ecnews.it/limiti-della-soggettivita-passiva-iva-della-stabile-organizzazione>.

<sup>130</sup> Partendo dal presupposto che il raggruppamento IVA è un'opzione facoltativa offerta dagli Stati membri, essa non può avere effetti al di fuori del territorio dello Stato membro che ha scelto di aderirvi; si intaccherebbe, altrimenti, la sovranità fiscale degli altri Stati membri. Cfr. S. OLIVIERI, *Fiscalità indiretta. La Commissione chiarisce le norme in materia di raggruppamento IVA per garantire una corretta ed uniforme applicazione in Società*, 2009, 10, p. 1313.

CAPITOLO I

*Il regime del Gruppo IVA secondo il diritto dell'Unione europea*

La restrizione territoriale stride con la ricorrente conformazione transnazionale dei gruppi aziendali<sup>131</sup>, oltreché con l'inevitabile debordamento degli effetti del regime oltre il territorio di insediamento del gruppo.

Sul punto merita attenzione la decisione della Corte di Giustizia sul caso Skandia America Corporation in cui è chiarito, con soluzione che mal si concilia con i principi sanciti nella decisione della causa FCE Bank<sup>132</sup>, che le prestazioni di servizi fornite da uno stabilimento principale localizzato in un paese terzo alla propria succursale stabilita in un paese membro costituiscono operazioni imponibili quando la succursale appartenga ad un gruppo di soggetti che possono essere considerati quali soggetto passivo unico ai fini dell'imposta sul valore aggiunto<sup>133</sup>.

Il caso Skandia ha acceso un dibattito sulla capacità della stabile organizzazione localizzata nel territorio di uno Stato membro di attrarre, nel gruppo di cui fa parte, la casa madre estera<sup>134</sup> con possibile superamento dell'ambito territoriale di applicazione del regime del Gruppo IVA. Al riguardo l'avvocato generale nelle sue conclusioni ha sostenuto che il dettato dell'articolo 11 della direttiva IVA, il quale fa riferimento alle «persone stabilite nel territorio dello [Stato membro in cui il gruppo è costituito]» consente ad una società di tal genere che possieda un centro di attività stabile nel territorio di uno Stato membro di aderire nella sua integralità ad un gruppo IVA costituito in tale Stato membro<sup>135</sup>.

---

<sup>131</sup> "It is remarkable that the Commission itself has expressed doubts about the compatibility of the territorial restriction and the internal market. In its letter of 31 October 1997 on VAT grouping, the Commission acknowledged that the territorial restriction causes problems for businesses with a European dimension and that this restriction does not really square with the concept of a genuine internal market". Cfr. I. MASSIN, K. VYNCKE, *EC communication on VAT grouping: an attempt to harmonize or to restrict the use of group registration?* in *International VAT Monitor*, November/December 2009, pp. 454-461. Cfr. anche European Commission, *Arrangements for levying VAT on groups*, 31 October 1997, No. XXI/2138/97, p. 1.

<sup>132</sup> Il caso Skandia è stato risolto dalla Corte di Giustizia con soluzione che collide con il principio di unitarietà soggettiva tra casa madre e stabile organizzazione, statuito nella causa C-210/04, FCE Bank. Cfr. CGUE, sentenza 17 settembre 2014, C-7/13.

<sup>133</sup> Cfr. R. ABDOELKARIEM – F. PRINSEN, *The Interaction between head office, branch and VAT Grouping: new challenges ahead for the European Union* in *International VAT Monitor*, 2015.

<sup>134</sup> Cfr. C. AMAND, *VAT grouping, FCE BANK and force of attraction – The internal market is leaking* in *International VAT Monitor*, July/August 2007, pp. 237-249.

<sup>135</sup> Cfr. Conclusioni dell'Avvocato Generale Melchior WATHELET, 8 maggio 2014, C-7/13, disponibili al seguente link:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=9ea7d0f130d576bdb851523e4a9eb5c9df4df887b297.e34KaxiLc3eQc40LaxqMbN4PaN8Le0?text=&docid=151976&pageIndex=0&doclang=IT&mode=Ist&dir=&occ=first&part=1&cid=1060612>.

#### **5.4 I rapporti tra imprese**

Il “soggetto passivo unico” è descritto, anche dalla Commissione europea, come una “finzione” creata ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. La definizione, che mette in luce la tensione nei gruppi di imprese fra forme legali e sostanza economica, può ritenersi corretta ove si consideri il regime con la lente dello studioso del diritto<sup>136</sup>.

Eppure la vera sofisticazione è da ravvisarsi nella suddivisione in entità giuridicamente autonome di un'unica realtà economica<sup>137</sup>.

Questa sembrerebbe la concezione sottesa alla “bozza” del regime della tassazione di gruppo contenuta nella seconda direttiva IVA che, utilizzando una formulazione negativa, consentiva agli Stati membri di non considerare come soggetti passivi distinti, bensì come un unico soggetto passivo, le persone che, pur giuridicamente indipendenti, sono organicamente vincolate tra loro da rapporti economici, finanziari ed organizzativi<sup>138</sup>.

L'unicità della realtà economica, che può connotare una rete aziendale, è manifestata dalla esistenza tra le imprese che ne fanno parte di stretti vincoli a carattere finanziario, economico ed organizzativo, sostrato sostanziale del Gruppo IVA quale soggetto passivo d'imposta.

I raggruppamenti privi di un'effettiva consistenza economica non meritano la tassazione di gruppo.

Ecco perché l'articolo 11 della direttiva IVA, come interpretato dalla Commissione europea, richiede quale condizione di partecipazione al regime del Gruppo IVA la simultanea<sup>139</sup> intercorrenza tra le imprese aggregate di rapporti finanziari, economici ed organizzativi.

---

<sup>136</sup> Il gruppo assume rilievo unitario esclusivamente sotto il profilo economico; dal punto di vista normativo rilevano piuttosto singole specifiche ipotesi di controllo o di collegamento che non danno luogo ad un autonomo soggetto di diritto diverso dalle singole società componenti. Cfr. A. LOVISOLO, *L'imposizione dei gruppi di società: profili evolutivi in L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano, Atti del Convegno, I settanta anni di "Diritto e pratica tributaria"* (Genova, 2-3 luglio 1999) coordinati da V. UCKMAR, CEDAM, Padova, 2000, p. 314.

<sup>137</sup> Il gruppo societario dà luogo ad un soggetto economico con direzione unitaria nonostante sia composto da una pluralità di enti giuridicamente distinti.

<sup>138</sup> Allegato A, Seconda direttiva IVA.

<sup>139</sup> Dall'uso della congiunzione di coordinazione "e" consegue che si tratta di condizioni cumulative. Cfr. Commissione europea, *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*, COM (2009) 325 definitivo, paragrafo 3.3.4.

CAPITOLO I

*Il regime del Gruppo IVA secondo il diritto dell'Unione europea*

Quale garanzia contro l'applicazione abusiva del regime del gruppo la Commissione esprime l'avviso che i legami tra imprese richiesti dall'articolo 11 della direttiva IVA per l'accesso all'area del consolidamento debbano permanere durante l'intero periodo di esistenza del gruppo IVA<sup>140</sup>.

La Direttiva IVA non specifica le condizioni in presenza delle quali i vincoli finanziari, economici ed organizzativi possono dirsi esistenti e qualificarsi come stretti, così lasciando margini di manovra agli Stati nella loro definizione.

Alla mancanza tentano di sopperire le linee guida della Commissione europea che, con valore orientativo, li delinea in termini di rapporto di controllo<sup>141</sup>, cooperazione economica<sup>142</sup> e condivisione almeno parziale della struttura organizzativa<sup>143</sup>.

L'articolo 11 della Direttiva IVA non riserva l'inclusione nel Gruppo IVA agli operatori economici tra cui intercorra una relazione di tipo gerarchico.

Come chiarito dai giudici della Corte di Giustizia nelle cause riunite *Larentia + Minerva and Marenave Schiffahrt*, benché l'esistenza di un rapporto di subordinazione tra operatori economici consenta di presumere la natura stretta delle relazioni intercorrenti tra gli stessi, essa non può tuttavia, in linea di principio, essere considerata condizione necessaria alla costituzione di un gruppo IVA.

Ciò non varrebbe solo nei casi eccezionali in cui una tale condizione fosse, in un determinato contesto nazionale, una misura allo stesso tempo necessaria e adeguata a prevenire le prassi o le condotte abusive o a lottare contro la frode o l'evasione fiscali<sup>144</sup>.

Sebbene l'articolo 11 della Direttiva IVA non lo preveda espressamente e la Commissione europea ometta di precisarlo le relazioni tra imprese necessarie ai fini

---

<sup>140</sup> Il membro che non soddisfi più il requisito relativo ai tre vincoli è tenuto a lasciare il gruppo IVA.

<sup>141</sup> La Commissione con valore orientativo definisce il *vincolo finanziario* in relazione ad una percentuale di partecipazione al capitale o ai diritti di voto (oltre il 50%), o con riferimento ad un contratto di *franchising*.

<sup>142</sup> Se 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, la Commissione ritiene soddisfatta la condizione che richiede ai fini dell'ammissione al regime della tassazione consolidata la sussistenza di un vincolo economico tra imprese.

<sup>143</sup> Il *vincolo organizzativo* è definito in relazione all'esistenza di una struttura di gestione almeno parzialmente condivisa.

<sup>144</sup> Cfr. CGUE, sentenza 16 luglio 2015, cause riunite C-108/14 e C-109/14, punto 45.

dell'ammissione alla tassazione di gruppo possono stabilirsi anche per il tramite di entità escluse dalla unità IVA, ad esempio perché localizzate all'estero<sup>145</sup>.

## 6. L'unità IVA secondo le linee guida della Commissione europea

La Comunicazione (2009) 325 del 2 febbraio 2009 sintetizza la posizione della Commissione sul modo in cui la norma contenuta nell'articolo 11 della direttiva IVA dovrebbe essere tradotta in sistema operativo rispettando i principi fondamentali che sovrintendono il funzionamento dell'IVA europea e assicurando che gli effetti dell'utilizzo del regime facoltativo rimangano limitati allo Stato membro che ha scelto di introdurlo<sup>146</sup>.

Il documento, contributo di *soft law*<sup>147</sup>, giunge a distanza di molto tempo dalla previsione dell'opzione per il "Gruppo IVA", disponibile per gli Stati membri fin dagli anni '70, e deriva dal rilevato crescente interesse per il regime, dalle ampie divergenze tra i sistemi nazionali di consolidamento, evidenziate dalle consultazioni fra gli Stati membri e dal Comitato IVA, nonché dall'accertato abuso dello strumento<sup>148</sup>.

Le linee guida della Commissione, qualificabili come atto "*post-law*" in quanto strumento di interpretazione di una norma giuridica, hanno il pregio, oltre che di fornire importanti precisazioni sulle condizioni di partecipazione al regime tratteggiato dall'articolo 11, di chiarire gli effetti formali e sostanziali della costituzione dell'"unità IVA".

Questi i punti essenziali della comunicazione:

---

<sup>145</sup> Cfr. R. ZUIDGEEST, *Cross-Border VAT Grouping in International VAT monitor*, January/February 2010, pp. 25-30.

<sup>146</sup> Since the VAT grouping scheme is an optional mode, chosen by one Member State, it should not have the effect of extending beyond the physical territory of the Member State which has introduced the VAT grouping scheme. Otherwise the fiscal sovereignty of another Member State may be infringed. Cfr. Commissione europea, *Communication from the Commission to the Council and the European Parliament on the VAT group option provided for in Article 11 of Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax*, COM (2009) 325 final.

<sup>147</sup> Soft law includes any instruments with normative content that are not formally binding but do have legal relevance. Soft law does not necessarily need to be issued by a sovereign entity or state but derives its strength from the fact that states and sovereign entities share its content, substance and goals. Cfr. M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUCH, C. STARINGER, *ECJ - Recent Developments in Value Added Tax*, Schriftenreihe IStR Band 84, 2014.

<sup>148</sup> László KOVÁCS, Commissioner responsible for Taxation and Customs Union said: "*The practice has shown that the VAT grouping scheme although being a simplification measure for operators, could lead to tax evasion. For that reason the Commission proposes clear guidelines on how to apply in practice this scheme*". Brussels, 2 July 2009.

Documento scaricabile attraverso il seguente link: [europa.eu/rapid/press-release\\_IP-09-1078\\_en.doc](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-09-1078_en.doc)

CAPITOLO I

*Il regime del Gruppo IVA secondo il diritto dell'Unione europea*

- un'entità che non sia un soggetto passivo non può essere membro di un gruppo IVA. Inoltre, i regimi nazionali di IVA di gruppo devono vietare ai soggetti passivi di aderire a più di un gruppo IVA per volta<sup>149</sup>;
- un gruppo IVA è considerato un unico soggetto passivo; tale gruppo è quindi titolare degli stessi diritti e degli stessi obblighi di qualsiasi altro soggetto passivo<sup>150</sup> e ad esso si applicano tutte le norme della direttiva IVA, nonché le sentenze della Corte di giustizia europea<sup>151</sup>;
- un gruppo IVA, in quanto soggetto passivo unico, non può che essere identificato, ai fini della imposta sul valore aggiunto, mediante un numero IVA unico;
- possono aderire ad un gruppo IVA soltanto le imprese aventi la sede della loro attività economica o un centro di attività stabile nel territorio dello Stato membro che ha introdotto il regime;
- il regime di IVA di gruppo non può essere limitato dalle legislazioni nazionali a particolari settori di attività<sup>152</sup>;
- l'ammissione al regime è condizionata alla verifica della **coesistenza** tra membri di un gruppo di imprese di vincoli finanziari, economici ed organizzati<sup>153</sup>;
- il diritto del gruppo IVA di detrarre l'IVA sugli acquisti è determinato in base alle operazioni poste in essere dal gruppo in quanto tale nei confronti di terzi<sup>154</sup>;
- le operazioni infragruppo sono fuori dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto<sup>155</sup>;
- non sono previsti vincoli temporali in merito alla permanenza nel gruppo dei singoli membri, pur essendo consentita la fissazione di periodi minimi di adesione al regime in funzione anti-abuso<sup>156</sup>.

---

<sup>149</sup> Cfr. Commissione europea, *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*, COM (2009) 325 definitivo, paragrafo 3.3.3.

<sup>150</sup> L'articolo 11 della Direttiva IVA non prevede deroghe alla definizione di "soggetto passivo" di cui all'articolo 9, paragrafo 1 della medesima fonte.

<sup>151</sup> Cfr. Commissione europea, *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*, COM (2009) 325 definitivo, paragrafo 3.4.1.

<sup>152</sup> Cfr. Commissione europea, COM (2009) 325 definitivo, paragrafo 3.3.5.

<sup>153</sup> Cfr. Commissione europea, COM (2009) 325 definitivo, paragrafo 3.3.4.

<sup>154</sup> Cfr. Commissione europea, COM (2009) 325 definitivo, paragrafo 3.5.1.

<sup>155</sup> Cfr. Commissione europea, COM (2009) 325 definitivo, paragrafo 3.4.3.

<sup>156</sup> Cfr. Commissione europea, COM (2009) 325 definitivo, paragrafo 3.4.4.

La comunicazione declina i criteri impiegati dalla Commissione per la valutazione – secondo le previsioni di cui agli articoli 258 e seguenti del TFUE – dell'adempimento da parte degli Stati membri che abbiano optato per la introduzione nei propri ordinamenti del Gruppo IVA, dell'obbligo loro imposto dall'articolo 11, un obbligo di risultato consistente nella definizione di uno strumento di semplificazione che non sia fonte di alterazione della parità concorrenziale<sup>157</sup>.

## **7. Il recepimento da parte degli Stati membri e le procedure di infrazione promosse dalla Commissione europea**

Il Gruppo IVA è stato adottato – con modalità disomogenee<sup>158</sup> – da diciotto dei ventotto Stati membri, inclusa l'Italia<sup>159</sup>.

Al di là delle differenze di dettaglio, trascurabili ai fini del presente lavoro, gli schemi nazionali di applicazione della tassazione di gruppo si caratterizzano per diversità applicative nelle quali la Commissione europea ha ravvisato degli scollamenti dalla norma quadro, l'articolo 11 della Direttiva IVA, denunciati mediante procedure d'infrazione<sup>160</sup>.

Preliminarmente alla segnalazione delle più significative peculiarità nella implementazione del *fiscal unity model* da parte degli Stati membri dell'Unione europea, occorre evidenziare che il Gruppo IVA va distinto dai sistemi di dichiarazione e di versamento semplificati dell'imposta sul valore aggiunto che consentono alle società di uno stesso gruppo, pur restando soggetti passivi distinti, di consolidare il tributo nella contabilità

---

<sup>157</sup> Cfr. C. RICCI, *I gruppi di società tra opzione comunitaria e regimi nazionali*, in A. DI PIETRO (a cura di), *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, Bologna, 2003, p. 112.

<sup>158</sup> The reason for the differing national implementations of the EU VAT grouping schemes is implicit in the minimalistic formulation of Article 11 of the VAT Directive. Cfr. K. K. E. ELGAARD, *A comparative analysis of VAT grouping schemes from a Nordic perspective-aspects of tax avoidance and fiscal competition in Nordic Tax Journal*, 2017; 1:1–25.

<sup>159</sup> Austria, Belgio, Cipro, Danimarca, Estonia, Finlandia, Germania, Irlanda, Italia, Lettonia, Paesi Bassi, Repubblica Ceca, Slovacchia, Svezia, Regno Unito, Romania, Spagna, Ungheria.

<sup>160</sup> Elenco procedure d'infrazione disponibile al seguente link:

[http://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement\\_decisions/index.cfm?lang\\_code=IT&r\\_dossier=&noncom=0&decision\\_date\\_from=&decision\\_date\\_to=&active\\_only=0&title=vat+grouping&submit=Cerca](http://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/index.cfm?lang_code=IT&r_dossier=&noncom=0&decision_date_from=&decision_date_to=&active_only=0&title=vat+grouping&submit=Cerca)

CAPITOLO I

*Il regime del Gruppo IVA secondo il diritto dell'Unione europea*

della società madre (c.d. liquidazione di gruppo)<sup>161</sup>, e non escludono la rilevanza a fini IVA delle operazioni infragruppo<sup>162</sup>.

In ordine all'ambito soggettivo di operatività del gruppo IVA, lo studio comparato dei regimi, guidato dai rilievi della Commissione europea e dalle valutazioni della Corte di Giustizia, oltreché dai pareri del Comitato IVA, ha consentito di rilevare l'esistenza di sistemi nazionali che riservano la tassazione di gruppo ai soggetti passivi d'imposta<sup>163</sup> e, tra questi, di regimi che limitano l'accesso ai soggetti passivi esercenti specifiche attività economiche<sup>164</sup> nonché di ordinamenti interni che consentono l'inclusione nell'area del consolidamento anche di persone prive dello *status* di soggetto passivo di imposta<sup>165</sup>, alcuni dei quali solo a determinate condizioni<sup>166</sup>.

Quanto all'ambito territoriale è stata riscontrata l'applicazione, da parte di alcune legislazioni nazionali, di un regime di gruppo transfrontaliero (*cross-border VAT group*)<sup>167</sup>.

La ricerca ha, altresì, messo in evidenza che alcuni sistemi nazionali prevedono l'obbligatoria applicazione del Gruppo IVA – ove risultino verificati i presupposti del regime – secondo il modello "*all in*", che comporta l'inclusione nell'area del consolidamento di ogni soggetto membro dell'aggregazione aziendale<sup>168</sup>; altri ordinamenti, invece, concepiscono il *fiscal unity model* come forma di tassazione opzionale.

Sul punto va segnalato che mentre alcuni Stati membri ammettono l'esercizio dell'opzione per il consolidamento su base individuale (*cherry picking*), così consentendo

---

<sup>161</sup> Cfr. CGCE sentenza del 28 maggio 2008, C-167/07 Ampliscientifica Srl e Amplifin SpA contro Ministero dell'Economia e delle Finanze e Agenzia delle Entrate, paragrafo 21.

<sup>162</sup> Cfr. C. DIAS SOARES, A. ARNALDO, *VAT Grouping Schemes – Standpoint in International VAT Monitor*, March/April 2005, pp. 86-93.

<sup>163</sup> Austria, Belgio, Cipro, Estonia, Spagna, Slovacchia, Romania, Germania, Ungheria, Lettonia.

<sup>164</sup> Finlandia, Svezia.

<sup>165</sup> Repubblica Ceca, Danimarca, Regno Unito.

<sup>166</sup> Irlanda, Paesi Bassi.

<sup>167</sup> Paesi Bassi, Regno Unito.

"*In the Netherlands, if a fixed establishment form part of a Dutch VAT group, the headquarter established in another Member State can also be included in the VAT group*". Cfr. I. LEJEUNE, B. CALUWÉ, M. DE CRAEMER, *The Belgian VAT Grouping rules compared with the non-harmonised rules in the E.U. by 13 other Member States in Tax planning international indirect taxes*, 2007.

"*In UK overseas branches are eligible to become member of a VAT group under Sec. 43 of VAT Act 1994*". Cfr. A. PAROLINI, *European VAT and Groups of Companies in International and EC Tax Aspects of Groups of Companies*, a cura di G. MAISTO, Amsterdam, IBFD, 2008, p. 116.

<sup>168</sup> Austria, Germania, Paesi Bassi.

CAPITOLO I

*Il regime del Gruppo IVA secondo il diritto dell'Unione europea*

l'adesione selettiva al gruppo IVA<sup>169</sup>, altri prevedono l'esercizio dell'opzione su base collettiva (*all in, all out*)<sup>170</sup>.

Tra le due alternative si colloca una forma intermedia di regime opzionale che, se scelto, comporta l'inclusione obbligatoria nell'area di consolidamento di certi membri della rete aziendale e il facoltativo ingresso nel gruppo degli altri<sup>171</sup>.

Anche con riguardo alla definizione delle condizioni in presenza delle quali possono considerarsi provati i vincoli tra i membri di un gruppo aziendale necessari per la creazione del "soggetto passivo unico" si registrano posizioni nazionali differenti. Alcuni ordinamenti impongono sia la prova del legame finanziario, sia la prova dell'integrazione economica ed organizzativa<sup>172</sup>, mentre la maggior parte delle legislazioni nazionali richiede unicamente la prova di legami partecipativi di controllo<sup>173</sup>.

Le previsioni nazionali del Regno Unito, dei Paesi Bassi, della Danimarca, della Spagna, della Repubblica Ceca e dell'Irlanda, in ragione dell'inclusione nell'area del consolidamento di persone non imponibili, hanno formato l'oggetto di alcune procedure di infrazione avviate dalla Commissione europea sulla base di una interpretazione restrittiva dell'articolo 11 della Direttiva IVA, quella secondo cui la disposizione permetterebbe soltanto alle persone imponibili di fondersi, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, in un unico soggetto passivo<sup>174</sup>.

---

<sup>169</sup> L'opzione è esercitata dai soggetti dell'aggregazione aziendale che lo reputino conveniente.

<sup>170</sup> L'aggregazione aziendale considerata nella sua interezza è chiamata a scegliere se aderire o meno al gruppo IVA.

<sup>171</sup> Belgio.

<sup>172</sup> Germania, Paesi Bassi, Svezia.

*"[...] only a few Member States explicitly require the presence of economic and organizational links, in addition to control of voting rights, as a condition for VAT grouping. For instance, in the Netherlands, VAT grouping may apply only if the companies mainly have the same customers or if supplies from one company to other related companies make up a substantial part of the income of the company. Similar conditions apply in Germany and Sweden".* Cfr. A. PAROLINI, C. BECHARA, M. van HILTEN, D. KRUGER, R. MILLAR, G. SINFIELD, *VAT and group of companies in Bulletin for international taxation*, June 2011, paragrafo 4.3, p. 352.

<sup>173</sup> La legislazione danese richiede il controllo totale. Le discipline nazionali di Belgio, Cipro, Estonia, Irlanda, Spagna e Regno Unito richiedono il possesso del 50%+1 del capitale o del diritto di voto nella società partecipata. Cfr. K. VYNCKE, *Eu Vat grouping from a comparative tax law perspective in EC Tax Review*, 2009, p. 299 e seguenti.

<sup>174</sup> La Commissione afferma che l'articolo 11 della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che persone non soggette all'IVA non possono essere incluse in un gruppo IVA.

Essa sostiene, infatti, che in base all'articolo 11 della direttiva IVA sussiste la possibilità di considerare più persone, viste congiuntamente, come unico soggetto passivo a condizione che ciascuna di esse sia soggetta all'IVA individualmente. Tale articolo rappresenterebbe un'eccezione alla regola generale in base alla quale ogni soggetto passivo deve essere trattato come entità distinta ai fini dell'applicazione delle norme relative

Analoga sorte è toccata alle disposizioni della Svezia e della Finlandia recanti la limitazione del regime del Gruppo IVA ai soli soggetti esercenti attività finanziaria ed assicurativa.

Le procedure sono sfociate, ad eccezione di quella condotta nei confronti della Spagna – conclusasi nella fase precontenziosa per effetto dell'emendamento della normativa in contestazione<sup>175</sup> – in ricorsi per inadempimento innanzi alla Corte di Giustizia, tutti rigettati per le ragioni che saranno evidenziate nel prosieguo.

Sul punto per ragioni di chiarezza espositiva si rammenta che la procedura di infrazione consta di tre fasi: messa in mora, parere motivato e deferimento alla Corte di Giustizia. La prima fase si sostanzia in una richiesta formale di informazioni e ha carattere riservato, a differenza del parere motivato, atto della seconda fase, cui la Commissione, di norma, dà pubblicità, attraverso appositi comunicati stampa. La terza fase è quella di apertura della procedura del contenzioso mediante rinvio alla Corte di Giustizia, momento eventuale cui la Commissione dà avvio ove gli Stati intimati non si conformino alle indicazioni ricevute<sup>176</sup>.

La conformità delle normative nazionali alla norma quadro, attestato dalla Corte di Giustizia, non elimina le preoccupazioni connesse alla implementazione disomogenea del *fiscal unity model*, a fronte della quale si rende manifesta la necessità di vagliare la possibilità di prevedere modalità di funzionamento uniformi in tutti gli Stati membri che scelgano di introdurre nel proprio ordinamento il regime del "Gruppo IVA".

---

all'IVA. Esso dovrebbe quindi essere interpretato restrittivamente. Sebbene, certamente, detto articolo si riferisca alle «persone», il fatto che i soggetti inclusi in un gruppo IVA debbano essere trattati come «un unico» soggetto passivo implicherebbe che ogni membro di tale gruppo debba essere, a sua volta, soggetto passivo. Del pari, il concetto di «gruppo» implicherebbe che i soggetti interessati appartengano alla stessa categoria ai fini del sistema comune dell'IVA.

D'altronde, secondo la Commissione, se il termine «persone» dovesse essere inteso nel senso che si riferisce a qualsiasi persona senza restrizioni, un gruppo IVA potrebbe essere interamente composto da soggetti non imponibili, il che sarebbe contrario al sistema comune dell'IVA.

Cfr. tra altre, CGUE, C-85/11, punti 20-22.

<sup>175</sup> Procedura di infrazione n. 2008/2142.

<sup>176</sup> Cfr. ABI, Associazione Bancaria Italiana, *Il regime IVA di gruppo. Un confronto con l'Europa*, BANCARIA EDITRICE, Roma, 2010.

## **8. Il regime del Gruppo IVA secondo l'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia europea**

Il contributo, sin qui fornito dalla Corte di Giustizia europea nella interpretazione dell'articolo 11 della Direttiva IVA, in esito a sette ricorsi per inadempimento e a tre rinvii pregiudiziali permette di configurare un Gruppo IVA al quale sono ammesse anche persone non imponibili, quali le *holding* statiche.

I giudici di Lussemburgo lo hanno chiarito con sentenza della Grande Sezione del 9 aprile 2013 nella causa C-85/11, Commissione europea contro Irlanda, in forza di una interpretazione strettamente letterale dell'articolo 11 della Direttiva IVA.

L'orientamento ha trovato conferma in ulteriori cinque arresti del 25 aprile 2013 nelle cause C-65/11, Commissione europea contro Paesi Bassi; C-74/11, Commissione europea contro Finlandia; C-86/11, Commissione europea contro Regno Unito; C-95/11, Commissione europea contro Danimarca e C-109/11, Commissione europea contro Repubblica Ceca.

Con maggiore impegno esplicativo si segnala che, nel caso Commissione contro Paesi Bassi, la Corte di giustizia si occupa della specifica ammissibilità al Gruppo IVA delle «*holdings faitières*» per tali intendendosi quelle che svolgono una funzione di direzione e definizione delle politiche del gruppo aziendale<sup>177</sup>, pur risolvendo la causa in base al motivo assorbente, o volendo alla ragione più liquida, della accessibilità del gruppo per le persone non imponibili.

Nel medesimo caso viene in rilievo la problematica relativa al contenuto dell'obbligo di preventiva consultazione del Comitato IVA.

La Corte, sul punto, conferma le linee guida della Commissione europea nella parte in cui<sup>178</sup> puntualizza che l'adempimento procedimentale va assolto anche in occasione di

---

<sup>177</sup> Par une résolution n. VB91/347, du 18 février 1991, intitulée «Perception de la taxe sur le chiffre d'affaires en rapport avec les sociétés holdings et la détention d'actions en général», les autorités fiscales néerlandaises ont notamment précisé les conditions d'application de l'article 7 de la loi de 1968 relative à la TVA aux sociétés holdings. Cette résolution distingue trois types de holdings, à savoir les «holdings pures», qui ont comme seule activité la détention d'actions, les «holdings faitières», qui exercent une fonction de direction et de définition des politiques au sein du groupe, et les «holdings plus», qui exercent d'autres activités que celles liées à la détention d'actions. Les holdings faitières et les holdings plus peuvent, selon ladite résolution, être incluses dans un groupe TVA, tandis que les holdings pures ne le peuvent pas. Cfr. C-65/11, punto 9.

<sup>178</sup> Punto 3.1.

modifiche del regime già introdotto o di adozione di disposizioni di attuazione con riflessi sostanziali<sup>179</sup>.

Va tuttavia rilevato che la Corte non ha mai impiegato da solo l'argomento della mancata consultazione del Comitato IVA per negare la riferibilità di una disciplina nazionale all'art. 11 della Direttiva, ma sembra essersi basata soprattutto sull'analisi delle caratteristiche sostanziali del regime.

È dato pertanto ritenere che, nel caso in cui uno Stato membro ometta di operare siffatta consultazione, non possa pervenirsi alla negazione della riconducibilità del regime nazionale alla disciplina eurounitaria, ma solo rilevarsi una violazione procedurale da parte del medesimo Stato<sup>180</sup>.

La Corte di Giustizia ha, inoltre, affrontato la questione concernente la compatibilità con il diritto dell'Unione delle discipline nazionali che restringono l'applicazione del regime alle sole imprese operanti in specifici settori economici, quali quello bancario, finanziario e assicurativo<sup>181</sup> ed ha concluso che il tenore letterale dell'art. 11 e la sua *ratio* non consentono di limitare l'applicazione della disciplina sul gruppo ad alcune tipologie soltanto di attività economiche.

In esito a domande di pronuncia pregiudiziale proposte dal Bundesfinanzhof (Germania), la Corte di Giustizia ha inoltre dichiarato la incompatibilità tra l'articolo 11 e le normative nazionali che riservano la possibilità di costituire un gruppo IVA unicamente agli enti dotati di personalità giuridica o a quelli che si trovano in un rapporto di subordinazione con la società madre<sup>182</sup>.

Ciò non di meno i giudici di Lussemburgo hanno trovato nel secondo paragrafo dell'articolo 11 copertura per quelle disposizioni limitative dell'accesso al regime che siano

---

<sup>179</sup> L'obligation de consulter le comité de la TVA serait pour partie vidée de son sens si, après avoir adopté une mesure nationale instaurant en droit interne un régime tel que celui prévu à l'article 11 de la directive TVA en ayant respecté cette obligation, un État membre pouvait prendre d'autres mesures modifiant substantiellement les règles d'application de ce régime sans consulter préalablement ledit comité. Cfr. C-65/11, punto 56.

<sup>180</sup> Cfr. E. MENCARELLI, *Il gruppo Iva secondo gli orientamenti della Corte di Giustizia UE* in *Rivista di diritto tributario* – supplemento on line, PACINI GIURIDICA, 17 gennaio 2017. Documento disponibile al seguente link:

[http://www.rivistadirittotributario.it/wp-content/uploads/2017/01/MENCARELLI\\_E\\_Gruppo-IVA.pdf](http://www.rivistadirittotributario.it/wp-content/uploads/2017/01/MENCARELLI_E_Gruppo-IVA.pdf).

<sup>181</sup> Cfr. CGUE, C-480/10 Commissione c. Regno di Svezia e C-74/11, Commissione c. Finlandia.

<sup>182</sup> Cfr. CGUE, cause riunite C-108/14 e C-109/14.

necessarie per contrastare i fenomeni evasivi/elusivi che dalla disciplina del gruppo possono scaturire<sup>183</sup>.

Nel quadro della giurisprudenza europea sul Gruppo IVA un ruolo preminente occupa la pronuncia Skandia, resa il 17 settembre 2014 nella causa C-7/13.

L'arresto ammette la possibilità che una stabile organizzazione situata nel territorio di uno Stato membro possa partecipare, da sola, ad un gruppo IVA costituito nello Stato medesimo.

Alla partecipazione al Gruppo IVA di una *branch* consegue la imponibilità delle operazioni effettuate dalla casa madre nei suoi confronti.

Ciò in quanto, sebbene ai fini IVA la *branch* venga considerata un unico soggetto passivo con la propria casa madre<sup>184</sup>, l'adesione della stabile organizzazione all'unità fiscale determina la rottura dell'unitarietà soggettiva tra succursale e casa madre, facendo emergere la prevalenza del rapporto di gruppo.

La posizione della Corte sembrerebbe spinta dalla esigenza di evitare, nel rispetto dell'articolo 11 della Direttiva IVA, che gli effetti del gruppo IVA possano travalicare i confini nazionali, in conseguenza della inclusione nell'area del consolidamento della casa madre estera unitamente alla sua succursale.

Eppure anche lo stretto ossequio del principio di territorialità non impedisce il debordamento degli effetti del regime della tassazione di gruppo oltre i confini dello Stato membro che ne ammette l'applicazione, posto che può comportare la divisione di un soggetto passivo in due entità distinte.

---

<sup>183</sup> L'articolo 11, secondo comma, della direttiva IVA consente parimenti agli Stati membri di adottare tutte le misure utili per evitare che l'applicazione del primo comma dell'articolo medesimo consenta frodi o evasione fiscali. Misure di tal genere possono essere tuttavia prese solo nel rispetto del diritto dell'Unione. In tal senso, con tale riserva, è consentito agli Stati membri restringere l'applicazione del regime previsto dall'articolo 11 stesso a fini di repressione della frode o dell'evasione fiscali. Cfr. CGUE, C-480/10, punto 38.

Ai fini dell'applicazione dell'articolo 11, primo comma, della direttiva 2006/112, agli Stati membri è consentito, nell'ambito del loro margine di discrezionalità, subordinare l'applicazione del regime del gruppo IVA a talune restrizioni, purché esse rientrino negli obiettivi di tale direttiva volti a prevenire le prassi o le condotte abusive o a contrastare la frode e l'evasione fiscali. Cfr. CGUE, C-108/14 e C-109/14, punto 41.

<sup>184</sup> Cfr. CGUE, C-210/04, FCE Bank, C-7/13; Skandia, punti 24-25.

## **9. Le linee guida del Comitato IVA e la tassazione di gruppo**

Anche il Comitato IVA, organo consultivo della Commissione europea, istituito per promuovere l'applicazione uniforme delle norme della Direttiva IVA e composto dai rappresentanti delle autorità fiscali di ciascuno Stato membro dell'UE, ha contribuito con le sue linee guida<sup>185</sup>, espressione della posizione della maggioranza degli Stati membri sulle questioni sottoposte alla sua valutazione, a definire la portata del regime dell'IVA di gruppo.

Nel 2015, in esito ad una consultazione promossa dalla Germania, il Comitato IVA, quasi all'unanimità è giunto a ritenere che, sebbene l'articolo 11 della Direttiva IVA non precluda alle entità prive dello *status* di soggetto passivo d'imposta di beneficiare della tassazione consolidata, gli Stati membri non siano obbligati a consentire l'accesso al Gruppo IVA alle persone non imponibili<sup>186</sup>.

Chiamato ad esprimere un parere su questioni interpretative sorte a seguito della decisione della Corte di Giustizia sul caso Skandia, il Comitato IVA, a seguito del meeting n. 105 del 26 ottobre 2015, ha espresso, a larga maggioranza<sup>187</sup>, l'avviso che al Gruppo IVA possano partecipare solo i soggetti fisicamente stabiliti nel territorio dello Stato che ha scelto di implementare nel proprio ordinamento la disposizione di cui all'articolo 11 della Direttiva IVA, così giungendo a sostenere – recependo la posizione di più tra gli Stati membri – che “in case of a legal person comprising a main establishment (“head office”) and a fixed establishment (“branch”) within different territories, only the entity (head office or branch) physically present in the territory of a Member State that has introduced the VAT grouping scheme may be considered to be «established in the territory of that Member State» for the purposes of article 11 of the VAT Directive, and thus able to join a VAT group there”<sup>188</sup>.

---

<sup>185</sup> Guidelines issued by the VAT Committee are merely views of a consultative committee. They do not constitute an official interpretation of EU law and do not necessarily have the agreement of the European Commission. They do not bind the European Commission or the Member States who are free not to follow them.

<sup>186</sup> Guidelines resulting from the 101st meeting of 20 October 2014 document c – taxud.c.1(2015)46844 – 824.

<sup>187</sup> Guidelines resulting from the 105th meeting of 26 October 2015 document a – taxud.c.1(2016)7465801 – 886.

<sup>188</sup> Il Comitato IVA ha deciso (seppur non all'unanimità) e attraverso la pubblicazione di linee guida che non sono in alcun modo vincolanti né per la Commissione Europea né per gli Stati membri di adottare un'interpretazione volta a riconoscere che, quando casa madre e stabile organizzazione siano stabilite in due Paesi differenti, solo la casa madre o la stabile organizzazione localizzate nel territorio dello Stato membro che abbia introdotto il Gruppo IVA possano essere considerate “stabilite nel territorio dello stesso Stato Membro” sulla base dell'art. 11 della Direttiva IVA, e siano dunque suscettibili di congiunzione al Gruppo IVA. Inoltre, secondo il Comitato IVA, le operazioni tra casa madre e stabile organizzazione sono rilevanti ai fini IVA tutte le volte che una delle due, o entrambe, siano parte di un Gruppo IVA sia in un contesto UE che extra-

CAPITOLO I

*Il regime del Gruppo IVA secondo il diritto dell'Unione europea*

L'assunto implica che “the branch of a company with its head office in a third country or another Member State may, independently of its head office, become a member of a VAT group in the Member State in which the branch is established” e che “the head office of a company with its branch in a third country or another Member State may, independently of its branch, become a member of a VAT group in the Member State in which the head office is established”.

Il Comitato IVA, afferma, dunque, che:

- “by joining a VAT group pursuant to article 11 of the VAT Directive, an entity (head office or branch) becomes part of a new taxable person for VAT purposes – namely the VAT group – irrespective of the legal person to which it belongs”;
- “the treatment of a VAT group as a single taxable person precludes the members of the VAT group from continuing to operate, within and outside their group, as individual taxable persons for VAT purposes”;
- a supply of goods or services by one entity to another entity of the same legal person such as “head office to branch”, “branch to head office” or “branch to branch”, where only one of the entities involved in the transaction is a member of a VAT group or where the entities are members of separate VAT groups, shall constitute a taxable transaction for VAT purposes, provided that the conditions laid down in article 2(1) of the VAT Directive are met<sup>189</sup>;
- a supply of goods or services between an entity of a legal person (head office or branch) established in a Member State irrespective of whether that Member State has introduced a VAT grouping scheme<sup>190</sup>, and a VAT group in another Member State which

---

UE. Cfr. D. MURATORI, F. PITRONE, *Il Gruppo IVA italiano alla luce della sentenza della Corte di Giustizia Skandia* in *Strumenti finanziari e fiscalità*, n. 28, febbraio 2017, pp.67-75.

<sup>189</sup> In that regard, it is the view of the large majority of the VAT Committee that for such a transaction to be taxable, it is irrelevant whether the goods or services are supplied from a third country to a Member State or vice versa, or between two Member States.

<sup>190</sup> Secondo l'avviso della Corte UE, espresso nella sentenza Skandia, l'assimilazione del Gruppo ad un unico soggetto passivo IVA comporta che le prestazioni di servizi effettuate da un terzo a favore di un appartenente al Gruppo IVA devono essere considerate, ai fini dell'IVA, come effettuate a favore non di un singolo membro, ma del Gruppo IVA cui il medesimo appartiene. Di conseguenza la Corte UE è giunta alla conclusione che le “prestazioni di servizi fornite da uno stabilimento principale stabilito in un Paese terzo alla propria succursale stabilita in uno Stato membro costituiscono operazioni imponibili quando la succursale appartenga ad un gruppo IVA”.

IL Comitato IVA manifesta condivisione delle conclusioni dei giudici di Lussemburgo raggiunte nella sentenza Skandia circa la rilevanza dei servizi resi a titolo oneroso tra casa madre e stabile organizzazione quando una di esse sia membro di un Gruppo IVA, e chiarisce che tale impostazione non resta inficiata dal fatto che nel Paese di stabilimento della casa madre o della stabile organizzazione non sia stato introdotto il regime del

includes another entity of the same legal person (branch or head office) shall constitute a taxable transaction for VAT purposes, provided that the conditions laid down in article 2(1) of the VAT Directive are met.

Il Comitato IVA ritiene dunque che le operazioni tra casa madre e stabile organizzazione siano rilevanti ai fini IVA tutte le volte che una delle due, o entrambe, siano parte di un Gruppo IVA sia in un contesto UE che extra-UE.

## **10. Gli effetti dell'adesione al regime del Gruppo IVA**

Il modello di tassazione di gruppo previsto dall'articolo 11 comporta quale effetto primario la considerazione dell'aggregazione di imprese, ammessa a beneficiarne, alla stregua di un soggetto passivo del tributo "collettivo", e il correlato disconoscimento dei singoli componenti quali operatori economici autonomi.

I membri di un Gruppo IVA vedono congelata la propria indipendenza ma solo ai fini del tributo e non anche ai fini delle imposte dirette né sul piano civilistico<sup>191</sup>.

Il soggetto passivo unico, espressione del principio di diritto europeo di prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica<sup>192</sup>, connota il regime del Gruppo IVA quale "*fiscal unity model*", sistema di tassazione di gruppo alternativo al mero consolidamento finanziario<sup>193</sup>.

In conseguenza della natura di soggetto passivo del Gruppo IVA tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate da un membro del gruppo per un destinatario non appartenente al gruppo sono considerate eseguite dal gruppo e non dal singolo membro. Analogamente le cessioni di beni e le prestazioni di servizi da parte di terzi a uno o più membri del gruppo si considerano effettuate al gruppo. Allo stesso modo le importazioni e

---

Gruppo IVA. Cfr. S. CESATI, F. ZONDINI, *I rapporti tra casa madre e stabile organizzazione: il parere del Comitato IVA sul caso Skandia* in *L'IVA*, 4 / 2017, p. 31.

<sup>191</sup> Cfr. 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, pp. 657-667. Cfr. anche I. MASSIN, K. VYNCKE, *EC communication on VAT grouping: an attempt to harmonize or to restrict the use of group registration?* in *International VAT Monitor*, November/December 2009, pp. 454-461.

<sup>192</sup> In ossequio al principio di diritto europeo di prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica nella definizione delle "nozioni comuni" in materia di imposta sul valore aggiunto è preferibile adottare criteri economici anziché giuridici. Cfr. ABI, Associazione Bancaria Italiana, *Il regime IVA di gruppo. Un confronto con l'Europa*, BANCARIA EDITRICE, Roma, 2010, p. 8.

<sup>193</sup> Cfr. S. PFEIFFER, *VAT grouping from a European perspective*, AMSTERDAM, 2015, p. 6.

CAPITOLO I

*Il regime del Gruppo IVA secondo il diritto dell'Unione europea*

le acquisizioni intracomunitarie ad opera di membri del gruppo si reputano effettuate dal gruppo stesso<sup>194</sup>.

Ad agire per conto dell'aggregazione è pur sempre uno dei suoi componenti, essendo la soggettività passiva del gruppo una finzione legale<sup>195</sup>.

Logico corollario del riconoscimento del Gruppo IVA quale soggetto passivo unico è, altresì, la irrilevanza ai fini dell'imposta sul valore aggiunto degli scambi a titolo oneroso tra i suoi membri<sup>196</sup>.

Tali operazioni vanno considerate come effettuate dal gruppo per sé stesso, e sono pertanto fuori dal campo di applicazione della imposta sul valore aggiunto<sup>197</sup>.

L'assunto è in linea con le regole di funzionamento del tributo che richiedono la alterità dei poli soggettivi (supplier e recipient) di un'operazione e la sua onerosità (salvo eccezioni<sup>198</sup>) perché la stessa possa essere inclusa nel novero dei presupposti oggettivi della imposta sul valore aggiunto.

Il trattamento delle transazioni tra i membri di un gruppo IVA è equiparabile a quello delle operazioni tra una casa madre e la sua filiale (*branch*)<sup>199</sup>.

Il diritto alla detrazione è determinato in base alle operazioni del gruppo con i terzi, obliterando le operazioni interne.

Il regime assicura indubbi vantaggi di tesoreria per le imprese aderenti a gruppi composti sia da soggetti passivi con un diritto pieno alla detrazione dell'IVA sugli acquisti sia da soggetti passivi con un diritto parziale alla detrazione dell'imposta<sup>200</sup>.

---

<sup>194</sup> Cfr. Commissione europea, *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*, COM (2009) 325 definitivo, paragrafo 3.4.2.

<sup>195</sup> Cfr. S. PFEIFFER, *VAT grouping from a European perspective*, Amsterdam, 2015, p. 174.

<sup>196</sup> Cfr. DIAS SOARES C, ARNALDO A., *VAT Grouping Schemes – Standpoint in International VAT Monitor*, March/April 2005, pp. 86-93.

<sup>197</sup> "Although transactions between the members of the group are in principle outside the scope of VAT, there may be situations in which they constitute a deemed supply or give rise to adjustment of input tax previously deducted". Cfr. K. VYNCKE, *VAT grouping in the European Union: purposes, possibilities and limitations in International VAT Monitor*, 2007/4, pp. 250-261.

<sup>198</sup> Cfr. articoli 16, 18, 26 e 27, Direttiva n. 2006/112/CE.

<sup>199</sup> In some Eu Member States, all or specific transactions between the members of a VAT group are subject to VAT, which is contrary to the provisions of the VAT Directive, unless the exception is justified as a means to prevent tax evasion or avoidance through the use of the VAT group.

<sup>200</sup> Cfr. M. GRANDINETTI, *Iva di Gruppo: dalla Corte di Giustizia UE le guidelines per il legislatore delegato nazionale in Rivista di diritto tributario*, 2014, pp. 127-152.

Sono il profilo procedurale la soggettività del gruppo riduce il fardello degli adempimenti dichiarativi.

L'assimilazione ad un unico soggetto passivo esclude, infatti, che i soggetti giuridicamente indipendenti continuino a presentare separate dichiarazioni IVA e continuino ad essere individuati, tanto all'interno quanto all'esterno del gruppo, quali soggetti passivi, atteso che soltanto il soggetto passivo unico è autorizzato a presentare la dichiarazione di imposta<sup>201</sup>.

## **11. Il debordamento degli effetti del gruppo oltre il territorio di insediamento**

Rimandando l'approfondimento del tema relativo al debordamento degli effetti del regime del gruppo oltre il territorio di insediamento al capitolo riservato all'analisi del rapporto tra il *fiscal unity model* e i principi del diritto europeo, si ritiene opportuno dare evidenza in questa sede dell'interferenza tra il sistema predisposto dall'articolo 11 e implementato dalle legislazioni nazionali ed il complesso delle regole di funzionamento dell'imposta sul valore aggiunto.

La deroga al principio dell'unitarietà soggettiva di casa madre e stabile organizzazione, sancito dalla Corte di Giustizia europea nel caso FCE BANK, che consegue alla congiunzione di una delle due ad un Gruppo IVA, secondo le statuizioni contenute nella sentenza Skandia, è l'effetto *cross-border* più dirompente della formazione del soggetto passivo unico d'imposta. Esso si produce anche ove lo Stato membro di stabilimento della casa madre o quello della sua *branch* non prevedano il regime del consolidamento ai fini IVA.

La limitazione territoriale dell'IVA di gruppo, imposta a tutela della sovranità territoriale degli Stati che abbiano ritenuto di non applicare all'interno del proprio ordinamento il regime del consolidamento ai fini IVA, non è idonea a garantire, dunque, il contenimento dei suoi effetti.

Alla luce di tale considerazione occorrerebbe compiere un confronto tra le legislazioni nazionali<sup>202</sup> che riservano l'adesione alla unità fiscale ai soli operatori economici stabiliti e quelle che ammettono nell'area del consolidamento sia la casa madre che la *branch* sebbene una delle

---

<sup>201</sup> Cfr. CGCE sentenza del 28 maggio 2008, C-167/07 Amplificientifica Srl e Amplifin SpA contro Ministero dell'Economia e delle Finanze e Agenzia delle Entrate, disponibile al seguente link: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d0f130d54a0cbcdc2a6748bc8c979d9d3ac095a1.e34KaxiLc3eQc40LaxqMbN4PaN4Se0?text=&docid=67742&pageIndex=0&doclang=FR&mode=lst&dir=&occ=fir st&part=1&cid=457784> (accesso in data 6 settembre 2017).

<sup>202</sup> Tra altre, Italia, Svezia, Belgio.

CAPITOLO I

*Il regime del Gruppo IVA secondo il diritto dell'Unione europea*

due sia localizzata all'estero<sup>203</sup>. E ciò allo scopo di verificare quale modello strida meno con il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto e con i principi di diritto eurounitario.

Una valutazione ponderata dei sistemi richiede di tenere in debita considerazione la circostanza che negli ordinamenti nazionali che prevedono regimi di gruppo transfrontalieri, sia pure nella limitata accezione anzi accennata, il principio enunciato nella sentenza Skandia, derogatorio di quello espresso dai giudici di Lussemburgo nel caso FCE Bank, non esplicherebbe effetti<sup>204</sup>.

Gli spazi di discrezionalità politica che l'Unione riserva agli Stati membri rimettendo loro la scelta di implementazione del regime dell'IVA di gruppo, che è prefigurato dall'articolo 11 della Direttiva rifusione come optativo, non includono la facoltà di disconoscere gli schemi di consolidamento delineati da altri ordinamenti nazionali.

L'operatività del *fiscal unity model* non è subordinata a condizione di reciprocità. La riflessione involge le operazioni transfrontaliere. L'operatore economico singolo che interagisca con un'aggregazione di soggetti passivi d'imposta ridotta ad unità non potrà disconoscere il gruppo e pretendere di agire con il membro, parte contrattuale, che per il gruppo, entità fittizia, effettui o riceva una cessione di beni o una prestazione di servizi<sup>205</sup>.

Il disallineamento tra il responsabile dell'adempimento del contratto, di cui l'operazione economica soggetta ad IVA costituisce l'oggetto, e il soggetto passivo d'imposta, che la creazione di un'unità fiscale comporta, rende meno agevole la identificazione del soggetto nei

---

<sup>203</sup> "In the Netherlands, the United Kingdom, and Finland, non-resident companies with a resident fixed establishment are fully eligible for group registration, that is, all business establishments of the cross-border established company are part of the VAT group". Cfr. K. VYNCKE, *Eu Vat grouping from a comparative tax law perspective in EC Tax Review*, 2009-6, p. 299 e seguenti.

<sup>204</sup> L'Amministrazione finanziaria del Regno Unito – HMRC – ha ritenuto che la sentenza Skandia non abbia riflessi concreti sul funzionamento del Gruppo IVA britannico, alla luce di talune peculiarità che lo differenzierebbero dal caso deciso dalla Corte nella causa C-7/13. Infatti, secondo l'HMRC, la Corte di Giustizia ha formulato la propria decisione rispetto a un Gruppo IVA (quello svedese) che include nel proprio perimetro soltanto le stabili organizzazioni o case madri localizzate nello stesso Stato membro ("*establishment only*"). Diversamente, il regime implementato nel Regno Unito prevede che l'intera *legal entity* (la società e le sue filiali) venga attratta nella soggettività passiva del Gruppo IVA e non soltanto gli stabilimenti/società localizzati/e nel territorio dello Stato. Di conseguenza, le transazioni effettuate tra la società madre e le sue filiali non vengono considerate rilevanti ai fini IVA, poiché comunque intercorse tra partizioni del medesimo soggetto passivo.

Cfr. HM, Revenue and Customs Brief 2 (2015): VAT grouping rules and the Skandia judgment, disponibile al seguente *link*:

<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>.

<sup>205</sup> Non è condivibile la affermazione secondo cui "for VAT purposes, transactions may be deemed to be made in another Member State, which implies that they are subject to the VAT rules of that Member State and the member of the group must be considered to be individual taxable person again, where that Member State does not recognize VAT groups". Cfr. A. van DOESUM, H. van KESTEREN, G. J. van NORDEN, *Fundamentals of EU VAT law*, (2016), KLUWER LAW INTERNATIONAL, 2016.

cui confronti emettere la fattura o, per le ipotesi di operazioni da considerarsi effettuate nel luogo di stabilimento del committente, di quello tenuto agli obblighi di fatturazione e versamento del tributo<sup>206</sup>.

La complicazione - peraltro suscettibile di verificarsi anche per le operazioni interne effettuate ad un gruppo - evidenzia un debordamento territoriale degli effetti della costituzione dell'unità IVA, facendo emergere la necessità della previsione di presidi che agevolino l'identificazione del gruppo che per il tramite di un membro effettui o riceva operazioni soggette ad IVA, quali la sospensione dei numeri di identificazione individuali e la indicazione in apposite banche dati come il VIES<sup>207</sup> della composizione dei gruppi e del congelamento delle soggettività passive individuali.

## **12. Le limitazioni antiabuso**

Pur essendo stato concepito con finalità antiabuso, le potenzialità del gruppo Iva, come evidenziato dalla prassi applicativa, sono state sfruttate per il perseguimento di vantaggi indebiti o piegate a scopi elusivi.

È per ovviare all'uso abusivo, o in taluni casi contrario alla legge, del regime che il legislatore europeo nel 2006 ha ritenuto di aggiungere all'articolo 4 della Sesta Direttiva una norma che fornisse base legale ai presidi anti-elusione ed anti-evasione predisposti dagli Stati membri interessati all'applicazione del modello di tassazione, anche a tutela delle risorse proprie dell'Unione europea (già CE).

La norma è stata trasposta nel secondo paragrafo dell'articolo 11 della Direttiva IVA.

In essa hanno trovato salvezza le misure antiabuso sottoposte dalla Commissione alla Corte di Giustizia per il vaglio di compatibilità con il diritto europeo, quali le restrizioni settoriali per l'accesso al regime del gruppo, le esclusioni dei soggetti di diritto privi di personalità giuridica e le riserve agli enti in rapporto di subordinazione con la casa madre.

A tal riguardo, la Corte ha già affermato che, ai fini dell'applicazione dell'articolo 11, primo comma, della direttiva 2006/112, agli Stati membri è consentito, nell'ambito del loro

---

<sup>206</sup> Cfr. F. CERIONI, *L'onere di conoscenza del soggetto passivo nel sistema dell'IVA Europea e i suoi limiti secondo la Corte di Giustizia* in *Bollettino Tributario*, 2013.

<sup>207</sup> Sistema elettronico di scambio di dati sull'IVA (VIES) per la verifica della validità dei numeri identificativi IVA.

*CAPITOLO I*

*Il regime del Gruppo IVA secondo il diritto dell'Unione europea*

marginale di discrezionalità, subordinare l'applicazione del regime del gruppo IVA a talune restrizioni, purché esse rientrino negli obiettivi della direttiva, volti a prevenire le prassi o le condotte abusive o a contrastare la frode e l'evasione fiscali<sup>208</sup>.

Sul punto peraltro va rilevato che l'assenza fino all'entrata in vigore della direttiva 2006/69 di disposizioni equiparabili a quella oggi contenuta nell'articolo 11, secondo comma, della direttiva 2006/112, non privava gli Stati membri della possibilità di adottare misure utili equivalenti, dato che la lotta contro la frode e l'evasione fiscali costituisce un obiettivo riconosciuto e promosso dal diritto europeo, anche in assenza di un'espressa attribuzione di competenza da parte del legislatore dell'Unione<sup>209</sup>.

---

<sup>208</sup> Cfr. tra altre, CGUE, Commissione/Svezia, C-480/10, punti 38 e 39.

<sup>209</sup> Cfr. CGCE, sentenza Halifax, C-255/02, punti 70 e 71.

## LA TASSAZIONE DI GRUPPO SECONDO LA LEGISLAZIONE ITALIANA

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. La liquidazione di gruppo. Analisi normativa. – 2.1. Scopo ed effetti dell'IVA di gruppo. – 3. Gruppo IVA. – 3.1. Premessa. – 3.2. Il perimetro soggettivo del Gruppo IVA. – 3.3. Il principio “*all-in, all-out*”. – 3.4. Gli effetti della costituzione del Gruppo IVA. – 3.5. La responsabilità del Gruppo. – 4. Le misure antiabuso. – 5. Gruppo IVA ed IVA di gruppo. Valutazioni di convenienza. – 6. Conclusioni.

### 1. Premessa.

L'ordinamento italiano non riconosce il gruppo di imprese né quale titolare di una personalità giuridica di diritto comune, né quale soggetto passivo d'imposta, pur nella consapevolezza dell'unitarietà economica del fenomeno<sup>1</sup>.

La tendenza a superare il velo della personalità giuridica<sup>2</sup> delle singole imprese aggregate, manifestata dalla previsione di sistemi facoltativi di tassazione consolidata – sia ai fini delle imposte dirette che ai fini IVA – che concepiscono il gruppo quale “soggetto procedimentale”<sup>3</sup>, ha trovato più compiuta realizzazione, limitatamente all'imposta sul valore aggiunto, con la introduzione, per effetto della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017) del regime del Gruppo IVA.

L'istituto, disciplinato dal Titolo V-*bis* del DPR 26 ottobre 1972 (d'ora in avanti anche Decreto IVA), comporta, sia pure solo su base opzionale<sup>4</sup>, il riconoscimento di un soggetto passivo unico, conformemente alle previsioni dell'articolo 11 della Direttiva IVA.

---

<sup>1</sup> Cfr. C. RICCI, *La tassazione consolidata nell'IRES*, GIAPPICHELLI, Torino, 2015, pp. 105-175.

<sup>2</sup> Il riconoscimento del fenomeno del gruppo nell'ambito dell'ordinamento giuridico italiano assume rilevanza in una prospettiva particolare, là dove il velo della personalità giuridica viene superato per esigenze fiscali. Più precisamente la relazione fra 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. Cfr. B. LIBONATI, *Il “gruppo” di società nella legge recente sull'I.V.A.* in *Rivista delle società*, GIUFFRÈ, Milano, 1979, p.174.

<sup>3</sup> Il gruppo è inteso come semplice entità a fini strumentali, priva di soggettività e responsabilità autonoma rispetto ai suoi membri. Cfr. F. GALLO, *I gruppi di imprese e il fisco in Studi in onore di Victor Uckmar*, PADOVA, 1996, tomo I, p. 582.

<sup>4</sup> La facoltatività del regime ne sottolinea la natura eccezionale e non strutturale. L'imputazione in base alla titolarità giuridica rimane la norma, mentre la tassazione di gruppo è “deviazione” facoltativa dalla norma. Cfr. C. RICCI, *La tassazione consolidata nell'IRES*, GIAPPICHELLI, Torino, 2015, p. 128.

*La tassazione di gruppo secondo la legislazione italiana*

Il modello fiscale di nuovo conio si aggiunge, senza sopprimerla, alla procedura di liquidazione d'IVA di gruppo, forma di imposizione unitaria di imprese separate, prodromo della tassazione di gruppo.

La novella normativa concepisce il gruppo come impresa plurisoggettiva<sup>5</sup> piuttosto che come famiglia di soggetti di diritto.

## **2. La liquidazione di gruppo. Analisi normativa**

Per "IVA di gruppo" si intende un sistema di liquidazione congiunta dell'imposta sul valore aggiunto dovuta dai singoli componenti di un gruppo di imprese.

La liquidazione di gruppo è stata introdotta nell'ordinamento italiano, con effetto dal 1° gennaio 1980, dall'articolo 1 del DPR 29 gennaio 1979, n. 24 che è intervenuto, riformulandolo, sull'ultimo comma dell'articolo 73 del DPR n. 633 del 1972, di recente modificato dall'articolo 1, comma 27, lettera b), della legge 11 dicembre 2016, n. 232<sup>6</sup>.

La compiuta disciplina della procedura è contenuta nel Decreto ministeriale n. 11065 del 13 dicembre 1979 recante "Norme in materia di imposta sul valore aggiunto relative ai

---

<sup>5</sup> Cfr. A. LOVISOLO, *Gruppo di imprese e imposizione tributaria*, CEDAM, 1985, p. 198.

<sup>6</sup> L'art. 1, comma 27, lettera b), della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017), che ha sostituito l'art. 73, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 con effetto dal 1° gennaio 2017, prevedendo una maggiore semplificazione per il regime della liquidazione dell'IVA di gruppo. All'articolo 73 del DPR n. 633 del 1972, sono apportate le seguenti modificazioni:

[...];

b) il terzo comma è sostituito dal seguente: «Il Ministro dell'economia e delle finanze può disporre con propri decreti, stabilendo le relative modalità, che i versamenti periodici, compreso quello di cui all'articolo 6, comma 2, della legge 29 dicembre 1990, n. 405, e i versamenti dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione annuale siano eseguiti per l'ammontare complessivamente dovuto dall'ente o società commerciale controllante e dagli enti o società commerciali controllati, al netto delle eccedenze detraibili; l'ente o società commerciale controllante comunica all'Agenzia delle entrate l'esercizio dell'opzione per la predetta procedura di versamento con la dichiarazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto presentata nell'anno solare a decorrere dal quale intende esercitare l'opzione. Agli effetti dei versamenti di cui al precedente periodo non si tiene conto delle eccedenze detraibili, risultanti dalle dichiarazioni annuali relative al periodo d'imposta precedente, degli enti e società diversi da quelli per i quali anche in tale periodo d'imposta l'ente o società controllante si è avvalso della facoltà di cui al presente comma.

Alle eccedenze detraibili degli enti e delle società per i quali trova applicazione la disposizione di cui al precedente periodo si applicano le disposizioni di cui all'articolo 30. Restano fermi gli altri obblighi e le responsabilità delle società controllate. Si considera controllata la società le cui azioni o quote sono possedute per oltre la metà dall'altra, almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente a quello di esercizio dell'opzione».

CAPITOLO II

*La tassazione di gruppo secondo la legislazione italiana*

versamenti e alle dichiarazioni delle società controllate”<sup>7</sup>, come da ultimo novellato dal Decreto ministeriale 13 febbraio 2017<sup>8</sup>.

Il regolamento prevede che i versamenti periodici dell'IVA dovuta dai membri di un gruppo di imprese e il conguaglio di fine anno (nonché i relativi adempimenti) possano essere effettuati dall'entità capogruppo controllante; quest'ultima calcola l'IVA dovuta ovvero il credito del gruppo attraverso un sistema di compensazione interna dei crediti e dei debiti IVA emergenti dalle liquidazioni periodiche e dalle dichiarazioni annuali delle società controllate<sup>9</sup>.

L'imposta dovuta dal gruppo è determinata al netto delle eccedenze detraibili di cui all'articolo 30, comma 2, del DPR n. 633 del 1972.

L'adesione al regime dell'IVA di gruppo è facoltativa e a scelta della controllante possono essere incluse nel perimetro del consolidamento alcune società controllate ed escluse altre, secondo il metodo del “*cherry picking*”<sup>10</sup>.

---

<sup>7</sup> L'ultimo comma dell'articolo 73 del DPR n. 633 del 1972 si è limitato a regolamentare i tratti generalissimi dell'istituto, demandando al Ministero delle Finanze il compito di emanare i decreti di attuazione. Le necessarie e precise statuizioni per il corretto funzionamento della liquidazione di gruppo sono state successivamente introdotte dal DM 13 dicembre 1979. Cfr. G. GIRELLI, *La compensazione tributaria*, Giuffrè, Milano, 2010, p. 133.

<sup>8</sup> Modifica della disciplina sulla liquidazione dell'IVA di gruppo, in adeguamento all'articolo 73, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, come sostituito ad opera dell'articolo 1, comma 27, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017).

<sup>9</sup> Le società controllate trasferiscono alla società controllante i debiti e crediti IVA risultanti dalle liquidazioni periodiche per l'effettuazione, da parte di quest'ultima, dei versamenti dell'imposta complessivamente dovuta, ovvero per utilizzare in detrazione la differenza a credito, salva la possibilità di chiedere il rimborso ai sensi dell'art. 38-bis del D.P.R. n. 633/1972.

La società controllante si fa carico degli adempimenti della liquidazione dell'IVA di gruppo: ad essa spettano la possibilità di effettuare le compensazioni fra i vari crediti e debiti, gli obblighi relativi ai versamenti, la legittimazione ad inoltrare le richieste di rimborso annuale o infrannuale. Cfr. B. FERRONI, *Modifiche alla disciplina della liquidazione IVA di gruppo, aspettando il “Gruppo IVA” in il fisco*, 14 / 2017, p. 1321.

È solo la controllante, inoltre, a poter utilizzare l'eventuale credito IVA del gruppo in compensazione (orizzontale) con altri debiti, anche di natura non tributaria, secondo quanto disposto dall'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 9 luglio 1997 come chiarito dall'amministrazione finanziaria con risoluzione n. 221/E del 9 luglio 2002. Peraltro, sul punto va precisato che non è consentito l'utilizzo in compensazione delle eccedenze di credito delle società controllate relative all'anno antecedente l'ingresso nella liquidazione IVA di gruppo. Al riguardo la Suprema Corte con ordinanza n. 12645 del 2017 ha affermato che “la compensazione - la quale richiede il requisito della reciprocità, ex art. 1241 Codice civile, ossia la sussistenza di crediti e debiti reciproci tra i medesimi soggetti - è ammissibile soltanto per i crediti che siano confluiti nella dichiarazione presentata dalla controllante e che influiscano sull'IVA complessivamente dovuta sia dalla controllante, sia dalle controllate, le quali restano responsabili, quali soggetti passivi d'imposta, a norma dell'art. 73, comma 3, penultimo periodo, del Decreto IVA”. Per converso, “non si può reputare ammissibile, per difetto del suddetto presupposto della reciprocità, una compensazione con debiti e crediti che non confluiscono nella dichiarazione IVA di gruppo”. Cfr. M. PEIROLO, *Divieto di compensazione “orizzontale” per la società controllante che applica il regime dell'IVA di gruppo in il fisco*, 25 / 2017, p. 2477.

Cfr. G. GIRELLI, *La compensazione tributaria*, GIUFFRÉ, 2010, pp. 131-134.

<sup>10</sup> Cfr. B. FERRONI, *Modifiche alla disciplina della liquidazione IVA di gruppo, aspettando il “Gruppo IVA” in il fisco*, 14 / 2017, p. 1321.

CAPITOLO II

*La tassazione di gruppo secondo la legislazione italiana*

Alla procedura si accede su opzione, esercitabile al ricorrere delle condizioni richieste dalla legge<sup>11</sup>.

Come emerge dall'articolo 2 del DM 13 dicembre 1979<sup>12</sup>, il regime è applicabile in presenza di un rapporto di controllo societario definito in modo più ristretto rispetto alla nozione civilistica<sup>13</sup>.

La disposizione ammette all'esercizio dell'opzione per l'IVA di gruppo le società classificabili alla stregua del diritto commerciale come società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice (società commerciali)<sup>14</sup>, le cui quote siano possedute dalla controllante in misura superiore al cinquanta per cento del loro capitale almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente, così subordinando l'operatività della liquidazione collettiva alla sussistenza di presupposti a carattere soggettivo, oggettivo e temporale<sup>15</sup>.

Quanto al perimetro soggettivo del regime va osservato che l'articolo 2 del DM 13 dicembre 1979, nella formulazione antecedente alle modifiche apportate dal DM 13 febbraio 2017, limitava l'accesso alla procedura di liquidazione di gruppo alle controllate che fossero società di capitali. L'amministrazione finanziaria estendeva la suddetta condizione alle

---

<sup>11</sup> La facoltà di adesione al regime del Gruppo IVA è espressa con la dichiarazione IVA presentata nell'anno solare a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione.

<sup>12</sup> Cfr. Art. 2, comma 1, DM 13 dicembre 1979.

*“Agli effetti del presente decreto si considerano controllate le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice le cui azioni o quote sono possedute per una percentuale superiore al cinquanta per cento del loro capitale, almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente, dall'ente o società controllante o da un'altra società controllata da questi ai sensi del presente articolo. La percentuale è calcolata senza tenere conto delle azioni prive del diritto di voto”.*

<sup>13</sup> Cfr. Art. 2359, comma 1, Codice civile.

*“Sono considerate società controllate:*

- 1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;*
- 2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;*
- 3) le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa. Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta: non si computano i voti spettanti per conto di terzi”.*

*“La nozione di controllo adottata dalla legge fiscale è dunque più ristretta di quella accolta dall'articolo 2359 c.c., più semplice nella sua articolazione e sostanzialmente diversa, atteso che nessun criterio della seconda corrisponde, formalmente, con il criterio adottato dalla prima”.* Cfr. B. LIBONATI, *Il “gruppo” di società nella legge recente sull'I.V.A.* in *Rivista delle società*, GIUFFRÉ, Milano, 1979, p.174.

<sup>14</sup> Non sono ammesse alla liquidazione di gruppo le imprese individuali e le società semplici.

<sup>15</sup> Cfr. P. CENTORE, *Codice IVA nazionale e comunitaria*, IPSOA, 2015, pp. 1999-2005.

CAPITOLO II

*La tassazione di gruppo secondo la legislazione italiana*

controllanti sulla base di una lettura della normativa di riferimento confutata dalle Sezioni Unite civili della Cassazione in un arresto del 2016<sup>16</sup>.

La sentenza con cui i giudici di legittimità hanno statuito, in via principale, sulla estensione del regime dell'IVA di gruppo anche alle controllanti che non siano società di capitali e, in via incidentale, sulla possibilità che pure le controllate società di persone partecipino alla procedura di liquidazione semplificata dell'IVA<sup>17</sup>, ha spinto il legislatore del 2017 ad eliminare dal regolamento di disciplina dell'IVA di gruppo limitazioni incompatibili con il funzionamento del sistema comune di imposta che mette sullo stesso piano chiunque

---

<sup>16</sup> La norma fino alle modifiche apportate dalla legge di bilancio 2017 disponeva, al primo comma, che agli effetti della procedura fossero considerate "società controllate" soltanto le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata.

Il secondo comma, rimasto invariato, ammette che le società controllanti a loro volta controllate da un'altra società possano liquidare e versare l'IVA di gruppo a condizione che la società che le controlla vi rinunci.

Sulla base della lettura congiunta dei due commi l'amministrazione finanziaria ha sostenuto che per l'adesione al regime dell'IVA di gruppo fosse necessaria la veste di società di capitali anche per le società controllanti. Cfr. Circolare ministeriale del 28 febbraio 1986, n. 16/360711; Agenzia delle entrate, risoluzioni n. 347/E del 6 novembre 2002 e n. 22/E del 21 febbraio 2005.

La tesi non è condivisa dai giudici di legittimità: *"L'esclusione delle società di persone dall'ambito dei soggetti controllanti rilevanti ai fini considerati non può, d'altro canto, desumersi (come propone la circolare 28 febbraio 1986, n. 16/360711), in base al rilievo che - limitando, al comma 1, l'applicazione del regime dell'iva di gruppo" alle sole società controllate che siano società di capitali e, nel contempo, prevedendo, al comma 2, che dette società controllate possano, a loro volta, assumere la veste di società controllanti altre società - l'art. 2 del DM 13 dicembre 1979 lascerebbe chiaramente intendere che sia le società controllate sia la società controllante debbano necessariamente assumere la veste di società di capitali. Infatti, la circostanza che le società controllate (che, secondo il primo comma della norma secondaria, devono necessariamente essere società di capitali) possano, ai sensi del secondo comma della disposizione, assumere, a loro volta, la veste di società controllanti di altre società non conduce alla conseguenza che, anche le società controllanti, debbano inevitabilmente essere società di capitali, giacché, tra premessa e conseguenza che se ne trae, manca qualsiasi rapporto di interdipendenza logica".* Cfr. Corte di Cassazione, Sezioni Unite civili, sentenza n. 1915 del 2 febbraio 2016.

<sup>17</sup> La Cassazione a seguito dell'esame della normativa vigente *ratione temporis* osserva che:

- l'art. 73, comma 3, DPR 633/1972 delinea l'ambito soggettivo della disciplina dell'IVA di gruppo mediante l'uso delle locuzioni "società controllate" ed "ente o società controllante" che, univocamente, non escludono dal novero dei soggetti ammessi alla fruizione del particolare regime, con riguardo sia alla categoria dei soggetti controllati sia a quella dei soggetti controllanti, le società di persone; rientrando queste, a pieno titolo, nella nozione legislativa di "società" e di "ente";

- la normativa secondaria di attuazione della disposizione, costituita dal DM 13 dicembre 1979 - mentre, quanto al soggetto controllante, ripropone la generica qualificazione di "ente o società controllante" - circoscrive, all'articolo 2, il campo delle società controllate rilevanti ai fini della disciplina dell'IVA di gruppo alle sole società di capitali ("società per azioni, in accomandita per azione e a responsabilità limitata").

Sul punto i giudici osservano che il citato art. 2 *"nella parte in cui definisce la società controllata rilevante ai fini della disciplina dell'IVA di gruppo quale società necessariamente di capitali"* si pone in contrasto con la norma primaria perché restringe *"l'ambito di applicazione dell'istituto disciplinato rispetto a quello delineato dalla legge"* e tale contrasto deve essere risolto *"in via di disapplicazione"* in base al richiamo al *"criterio della gerarchia delle fonti"*, alla stregua del quale *"la norma secondaria non può mai prevalere sul dato legislativo e sull'interpretazione che se ne ricava"*. Cfr. Corte di Cassazione, Sezioni Unite civili, sentenza n. 1915 del 2 febbraio 2016. Cfr. anche B. DENORA, *Regime "IVA di gruppo" anche per le società di persone* in *Rivista di diritto tributario* – supplemento on line, PACINI GIURIDICA, disponibile al seguente link:

<http://www.rivistadirittotributario.it/2016/02/09/regime-iva-di-gruppo-anche-per-le-societa-di-persone/>

CAPITOLO II

*La tassazione di gruppo secondo la legislazione italiana*

effettui operazioni soggette al tributo, a prescindere dalla veste giuridica con cui viene esercitata l'attività che a tali operazioni dà luogo<sup>18</sup>.

La liquidazione di gruppo è riservata alle società commerciali *“le cui azioni o quote siano possedute per una percentuale superiore al cinquanta per cento del loro capitale, dall'ente o società controllante o da un'altra società controllata. La percentuale è calcolata senza tenere conto delle azioni prive del diritto di voto<sup>19</sup>”*.

La formulazione della norma induce ad escludere l'operatività del regime dell'IVA di gruppo per le società che siano mere titolari di azioni, e per quelle che godano del solo potere di voto<sup>20</sup>.

La nozione di controllo accolta dalla normativa sull'IVA di gruppo sembrerebbe assai vicina a quella dell'articolo 2359, n. 1, del Codice civile secondo cui sono considerate società controllate quelle di cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria. Usualmente, infatti, la maggioranza richiesta per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria è assicurata dal possesso di oltre la metà delle quote o azioni della società controllata (controllo interno di diritto).

Dal quadro sin qui delineato emerge che il presupposto oggettivo di operatività del regime è individuato in un rigoroso dato patrimoniale, lineare e univocamente identificabile.

Il controllo richiesto per l'ammissione alla liquidazione di gruppo può essere anche indiretto ed esplicitarsi nella modalità a catena per il tramite di una società controllata<sup>21</sup>, nonché nelle forme a raggiera o mista come chiarito dalla prassi dell'amministrazione finanziaria<sup>22</sup>, fermo il rispetto, in ciascun rapporto diretto tra membri del gruppo, del requisito partecipativo richiesto dall'articolo 73, terzo comma, del DPR n. 633 del 1972.

---

<sup>18</sup> Cfr. M. GIORGI, *I limiti della normativa nazionale sull'IVA di gruppo sono compatibili con i principi comunitari*. (Commento a Corte di Giustizia UE, 22 maggio 2008, causa C-162/07) in *Corriere tributario*, 2008, 28, p. 2282.

<sup>19</sup> Tra le azioni prive del diritto di voto si annoverano le azioni di risparmio.

<sup>20</sup> Cfr. B. LIBONATI, *Il “gruppo” di società nella legge recente sull'IVA* in *Rivista delle società*, GIUFFRÈ, Milano, 1979, p.175.

<sup>21</sup> Cfr. Art. 2, comma 2, DM 13 dicembre 1979. *“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”*.

<sup>22</sup> Cfr. Circolare del 28/02/1986 n. 16 - Min. Finanze - Tasse e Imposte Indirette sugli Affari Iva. Art. 73, ultimo comma, DPR 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni e DM 13/12/79. Società controllanti e controllate. Ambito soggettivo di applicazione.

CAPITOLO II

*La tassazione di gruppo secondo la legislazione italiana*

L'articolo 2 del DM del 13 dicembre 1979, nella versione vigente limita l'adozione del regime di liquidazione di gruppo ad enti legati da un rapporto di controllo almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente a quello della dichiarazione<sup>23</sup>.

La condizione temporale (c.d. *holding period*) assolve alla funzione di evitare il confezionamento di assetti partecipativi funzionali unicamente all'ammissione al regime di soggetti che non siano parte del gruppo inteso come unità economica<sup>24</sup> e la Corte di Giustizia, nel caso Ampliscientifica, ne ha decretato la conformità ai principi di neutralità fiscale<sup>25</sup>, proporzionalità<sup>26</sup> e divieto di l'abuso del diritto<sup>27</sup>.

Con riguardo al profilo territoriale del regime va rilevato che l'amministrazione finanziaria, modificando un diverso precedente orientamento<sup>28</sup>, ammette all'IVA di gruppo anche le società con sede in uno stato membro dell'UE diverso dall'Italia, se nel territorio

---

<sup>23</sup> Nella versione anteriore alle modifiche apportate dal DM 13 febbraio 2017 «fin dall'inizio dell'anno solare».

<sup>24</sup> Ove sia escluso l'abuso del regime il limite è disattivato. Cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate 21 marzo 2003, n. 68/E.

<sup>25</sup> “[...] il principio di neutralità fiscale non osta ad una normativa nazionale che si limiti a prevedere un trattamento differenziato per i soggetti passivi che intendono optare per un regime di dichiarazione e di versamento semplificati dell'IVA a seconda che l'ente o la società controllante detenga oltre il 50% delle azioni o delle quote dei soggetti giuridicamente dipendenti fin dall'inizio dell'anno solare precedente quello della dichiarazione, ovvero, al contrario, soddisfi tali requisiti solo successivamente a tale data”. Cfr. CGUE, 22 maggio 2008, causa C-162/07, caso Ampliscientifica, punto 32.

<sup>26</sup> “[...] il decreto del 1979, fissa un termine compreso tra un anno e due anni affinché i soggetti passivi possano procedere alla dichiarazione ed al pagamento dell'IVA secondo modalità semplificate rispetta, in considerazione dell'obiettivo di lotta alle frodi e alle costruzioni giuridiche artificiose, il principio di proporzionalità”. Cfr. CGUE, 22 maggio 2008, causa C-162/07, caso Ampliscientifica, punto 31.

Sulla questione va rilevato che le modifiche apportate nel 2017 al DM 13 dicembre 1979 hanno reso il requisito dell'*holding period* ancora più ragionevole. L'art. 2 del Decreto ministeriale novellato prevede che la condizione temporale si consideri verificata in presenza di un controllo che perduri almeno dal 1° luglio dell'anno precedente a quello di esercizio dell'opzione (e non più dall'inizio dell'anno solare precedente). Viene in sostanza dimezzato il requisito temporale, richiesto ora solo per la maggior parte del periodo d'imposta precedente, in quanto dev'essere verificabile fin dal primo giorno del settimo mese dell'anno. Tale condizione e il relativo termine sono coerenti con le previsioni di cui art. 70-ter del DPR n. 633 del 1972 recante la disciplina dei requisiti di partecipazione al nuovo regime del “gruppo IVA” introdotto dalla legge di bilancio 2017.

Cfr. B. FERRONI, *Modifiche alla disciplina della liquidazione IVA di gruppo, aspettando il “Gruppo IVA” in il fisco*, 14 / 2017, p. 1321.

<sup>27</sup> “[...] non viola il principio del divieto dell'abuso del diritto una normativa nazionale, come quella oggetto della causa principale, che esige dagli operatori economici di provare, mediante una determinata continuità della loro attività e delle loro operazioni, che il ricorso ad un regime di dichiarazione e di versamento semplificati dell'IVA non procede esclusivamente dalla volontà di ottenere un vantaggio fiscale, segnatamente imputando contabilmente all'ente o alla società controllante un debito o un credito IVA, bensì costituisca il frutto di una scelta economica a più lungo termine”. Cfr. CGUE, 22 maggio 2008, causa C-162/07, caso Ampliscientifica, punto 30.

<sup>28</sup> Cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 347/E del 6 novembre 2002. Il documento di prassi al fine di disconoscere l'estensione del regime di cui all'articolo 73 del DPR n. 633 del 1972 alle società non residenti utilizza l'argomento della derivazione della norma interna da quella europea di cui all'articolo 4, paragrafo 4 della Sesta direttiva IVA, ora 11 della Direttiva rifusione.

Cfr. M. GRANDINETTI, *L'iva di gruppo tra esigenze di armonizzazione europea e profili di diritto interno in Rassegna tributaria*, 2012, p. 947.

## CAPITOLO II

### *La tassazione di gruppo secondo la legislazione italiana*

nazionale hanno una stabile organizzazione ovvero hanno nominato un rappresentante fiscale o si sono identificate direttamente ai sensi dell'articolo 35-ter del DPR n. 633 del 1972.

L'applicazione dell'IVA di gruppo resta, invece, preclusa alle società residenti fuori dall'UE anche se presenti in Italia con una stabile organizzazione ovvero con un rappresentante fiscale<sup>29</sup>.

### **2.1 Scopo ed effetti dell'IVA di gruppo**

La procedura dell'IVA di gruppo si pone sostanzialmente l'obiettivo di consentire alle entità capogruppo di effettuare globalmente i versamenti dell'imposta sul valore aggiunto eventualmente dovuta dalle stesse e dalle controllate.

Il regime della liquidazione di gruppo non comporta il superamento della soggettività delle società controllate e delle società controllanti che conservano la loro autonomia ed indipendenza<sup>30</sup>.

Nonostante l'opzione per l'IVA di gruppo, infatti, le singole società restano obbligate nei confronti dell'Amministrazione finanziaria a presentare separatamente le dichiarazioni IVA, oltre ad essere individuate, sia all'interno che all'esterno dell'area di consolidamento, come soggetti passivi autonomi<sup>31</sup>.

La procedura si limita, dunque, ad offrire uno strumento per il più agile recupero delle eccedenze di credito, mediante la compensazione fra i debiti e i crediti d'imposta emergenti dalle liquidazioni e dichiarazioni delle società avvinte da qualificati rapporti partecipativi<sup>32</sup>.

---

<sup>29</sup> Cfr. Risoluzione Agenzia Entrate n. 22/E del 21 febbraio 2005. Cfr. anche R. PORTALE, *IVA – Imposta sul valore aggiunto 2017*, GIUFFRÈ, 2017, p. 2021.

<sup>30</sup> Cfr. A. LOVISOLO, *L'imposizione dei gruppi di società: profili evolutivi in L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano, Atti del Convegno, I settanta anni di "Diritto e pratica tributaria"* (Genova, 2-3 luglio 1999) coordinati da V. UCKMAR, CEDAM Padova, 2000, pp. 328-331.

Cfr. anche V. FICARI, *Liquidazione congiunta dell'IVA ex art. 73 DPR 633 e rilevanza tributaria del gruppo di società in Rivista di diritto tributario*, GIUFFRÈ, 1992, I, p. 151-174.

<sup>31</sup> Le norme contenute nel DM 13 dicembre 1979 non si rivolgono al gruppo di imprese nella sua complessità, ma singolarmente alla controllante ed alle controllate che, indipendentemente dai rapporti economico-finanziari che le legano, godono di un'autonoma soggettività impositiva. Cfr. G. GIRELLI, *La compensazione tributaria*, GIUFFRÈ, Milano, 2010, p. 136. Cfr. anche C. RICCI, *La tassazione consolidata nell'IRES*, GIAPPICHELLI, Torino, 2015, p. 180.

<sup>32</sup> L'utilizzo dello strumento - che realizza un consolidamento dei crediti e dei debiti di imposta delle partecipanti al gruppo - comporta il vantaggio, di natura eminentemente finanziaria (e, negli effetti, non dissimile da quello che assicura la cosiddetta "procedura di rimborso accelerato" di cui all'art. 38-bis, comma 2, DPR 600/1973: cfr. Cass. 4843/2015, 28692/2005), consistente nella possibilità di ottenere un sollecito rimborso dei crediti

CAPITOLO II

*La tassazione di gruppo secondo la legislazione italiana*

Il sistema evita che all'interno di uno stesso gruppo alcune società debbano versare l'imposta a debito ed altre attendere i tempi necessari per l'evasione delle richieste di rimborso<sup>33</sup>.

Il regime dei cui all'articolo 73 del DPR n. 633 del 1972 non attua, dunque, la previsione di diritto europeo che si caratterizza per il riconoscimento della soggettività passiva del gruppo<sup>34</sup>. E ciò nonostante dall'esame dei lavori preparatori e dell'*iter* legislativo che ha portato all'introduzione nell'ordinamento nazionale del regime dell'IVA di gruppo, sembrerebbe potersi desumere la diretta derivazione dello stesso dalla normativa comunitaria<sup>35</sup>.

L'assunto trova conferma in documento di prassi emesso dal Ministero delle Finanze nel 1986<sup>36</sup>, laddove si legge che la disciplina prevista dall'articolo 73, terzo comma del DPR n. 633 del 1972 e dal relativo decreto attuativo prende le mosse dall'articolo 4, paragrafo 4, comma 2, della sesta direttiva comunitaria in materia di imposta sul valore aggiunto, sebbene l'amministrazione finanziaria precisi che "*il principio contenuto nella citata norma comunitaria*, [consistente nel riconoscimento giuridico e fiscale della unitarietà del soggetto passivo in presenza di soggetti giuridicamente indipendenti, ma vincolati fra loro da rapporti

---

IVA vantati da una (o da alcune) delle società del gruppo, mediante compensazione con l'eventuale IVA a debito di altra (o altre) società del gruppo medesimo (v. Cass. 12768/2006); di tal che, mediante liquidazione unitaria, si evita che, all'interno dello stesso gruppo, le società "a debito" debbano immediatamente versare l'imposta e le società "a credito", siano, invece, costrette ad attendere i tempi, non celeri, del rimborso ordinario. Cfr. Corte di Cassazione, Sezioni Unite civili, sentenza n. 1915 del 2 febbraio 2016.

<sup>33</sup> Cfr. A. LOVISOLO, *L'imposizione dei gruppi di società: profili evolutivi in L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano, Atti del Convegno, I settanta anni di "Diritto e pratica tributaria"* (Genova, 2-3 luglio 1999) coordinati da V. UCKMAR, CEDAM, Padova, 2000, pp. 328-331.

<sup>34</sup> L'articolo 73, ultimo comma, del DPR n. 633 del 1972 ed il relativo decreto ministeriale di attuazione, lungi dal prevedere una unitaria soggettività passiva, postulano solamente l'esistenza di "semplici regole tecniche di liquidazione consolidata, semplificatorie delle modalità di tassazione". Cfr. A. COMELLI, *IVA comunitaria e IVA nazionale: contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, CEDAM, 2000, p. 502.

<sup>35</sup> Sul punto si noti che:

- il terzo comma dell'articolo 73 del DPR n. 633 del 1972 è stato introdotto dall'articolo 1 del DPR 29 gennaio 1979, n. 24, recante "Disposizioni integrative e correttive del DPR n. 633 del 1972, e successive modificazioni, anche in attuazione della delega prevista dalla legge 13 novembre 1978, n. 765, riguardante l'adeguamento della disciplina dell'Imposta sul valore aggiunto alla normativa comunitaria";

- la legge delega n. 765 del 1978 conferisce delega al Governo ad emanare uno o più decreti "per adeguare la disciplina dell'Imposta sul valore aggiunto alle direttive emanate ed alle decisioni e raccomandazioni adottate dai competenti organi delle Comunità europee [...]";

- nella relazione al disegno di legge delega viene specificato che l'intervento normativo è necessario ai fini dell'adeguamento della normativa interna sull'IVA alle norme comunitarie.

Cfr. C. RICCI, *La tassazione consolidata nell'IRES*, GIAPPICHELLI, Torino, 2015, p. 180.

Cfr. anche M. GRANDINETTI, *L'iva di gruppo tra esigenze di armonizzazione europea e profili di diritto interno in Rassegna tributaria*, 2012, p. 946.

<sup>36</sup> Cfr. Circolare del 28/02/1986 n. 16 - Min. Finanze - Tasse e Imposte Indirette sugli Affari Iva. Art. 73, ultimo comma, DPR 26/10/72, n. 633 e successive modificazioni e DM 13 dicembre 1979. Società controllanti e controllate. Ambito soggettivo di applicazione.

CAPITOLO II

*La tassazione di gruppo secondo la legislazione italiana*

economici ed organizzativi], è stato recepito in termini molto ristretti e con contenuto di carattere procedurale, cioè mantenendo sempre l'autonomia giuridica e fiscale delle società interessate, [...]»<sup>37</sup>.

La distanza tra il regime della liquidazione di gruppo di cui all'articolo 73 del DPR n. 633 del 1972 e il Gruppo IVA di matrice comunitaria, riconosciuta anche dal Governo italiano<sup>38</sup>, è stata accertata, alla stregua dei criteri discriminanti delineati dalla Corte di Giustizia nel caso Ampliscientifica<sup>39</sup>, dalla Corte di Cassazione – giudice del rinvio – nella sentenza n. 6105 del 13 marzo 2009.

L'arresto dei giudici di Lussemburgo precisa che "l'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva presuppone necessariamente, qualora uno Stato membro ne faccia applicazione, che, per effetto della normativa nazionale di trasposizione, il soggetto passivo sia unico e che al gruppo sia assegnata un unico numero di partita IVA"<sup>40</sup>.

Alla premessa consegue che "la trasposizione della norma comunitaria dev'essere distinta 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"<sup>41</sup>.

La disomogeneità tra il consolidamento finanziario dell'imposta sul valore aggiunto e il regime di cui all'articolo 11 della Direttiva IVA è stata autorevolmente confermata dalle Sezioni Unite civili della Corte di Cassazione nella sentenza n. 1915 del 2 febbraio 2016<sup>42</sup>.

---

<sup>37</sup> Il contenuto della circolare ministeriale n. 16 del 1986 avalla l'osservazione di chi ha ritenuto che il fine perseguito con il recepimento della norma comunitaria nell'ordinamento interno non fosse quello di introdurre una disciplina fiscale dei gruppi, ma di risolvere l'annoso problema dei ritardi dei rimborsi dell'IVA. Cfr. P.M. TABELLINI, *Gruppi di società nel diritto tributario* in *Digesto. Discipline privatistiche. Sezione Commerciale*, VI, UTET, Torino, 1991, pp. 440-445.

<sup>38</sup> Secondo il parere espresso dal governo italiano, tanto all'udienza quanto nella lettera 24 luglio 2003 indirizzata alla Commissione nell'ambito del procedimento di infrazione n. 2002/5456, il decreto del 1979 non costituirebbe una misura di trasposizione dell'art. 4, n.4, secondo comma, della sesta direttiva. Cfr. CGUE, 22 maggio 2008, causa C-162/07, caso Ampliscientifica, punto 22.

<sup>39</sup> Cfr. C. RICCI, *L'IVA di gruppo: la mancanza di soggettività salva la normativa italiana dalla censura comunitaria* in *Diritto e pratica tributaria*, CEDAM, 2009, parte II, pp. 989-1014.

<sup>40</sup> Cfr. CGUE, 22 maggio 2008, causa C-162/07, caso Ampliscientifica, punto 20.

<sup>41</sup> Cfr. CGUE, 22 maggio 2008, causa C-162/07, caso Ampliscientifica, punto 21.

<sup>42</sup> Il regime della "liquidazione di gruppo" - riducendosi ad una procedura di mera liquidazione del tributo, in quanto, in un'ottica di mera consolidazione dei debiti e dei crediti d'imposta, caratterizzato dal mantenimento della soggettività passiva delle singole società partecipanti al gruppo e dalla limitazione degli effetti semplificativi al trasferimento dei saldi d'imposta al fine della loro compensazione ad opera della società capogruppo (*value added tax group*) - non si uniforma a quello delineato nel sistema comunitario, che, nella prospettiva di consolidazione degli imponibili, comporta, invece, ben più pregnante unificazione a livello soggettivo (*value added tax consolidation*).

Cfr. Corte di Cassazione, Sezioni Unite civili, sentenza n. 1915 del 2 febbraio 2016.

## CAPITOLO II

### *La tassazione di gruppo secondo la legislazione italiana*

Peraltro va evidenziato che, fin dalla introduzione del regime di cui all'articolo 73 del Decreto IVA, autorevole dottrina, non solo tributaria, ha riscontrato nel modello del consolidamento delle posizioni creditorie e debitorie IVA, la carenza degli elementi caratterizzanti il Gruppo IVA europeo<sup>43</sup>.

Sul punto, quanto ai rapporti tra imprese necessari per la rilevanza del gruppo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto si evidenzia che mentre la disciplina sulla liquidazione semplificata prende in considerazione il mero controllo strutturale finanziario, la normativa europea richiede anche l'integrazione economica ed organizzativa<sup>44</sup>.

### **3. Il Gruppo IVA**

#### **3.1 Premessa**

Rimasta inattuata la previsione di cui all'articolo 13, comma 1, lettera b)<sup>45</sup> della legge 11 marzo 2014, n. 23 di "Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita"<sup>46</sup>, anche in ragione degli stimati effetti negativi in termini di perdita di gettito, il regime del Gruppo IVA, previsto dall'articolo 11 della Direttiva 2006/112/CE, è stato introdotto nell'ordinamento nazionale con la legge di bilancio 2017<sup>47</sup> – conformemente alle previsioni del Documento Economico e Finanziario (DEF) 2016 – e vi si può optare a far data dal 1° gennaio 2018<sup>48</sup>, pur potendo trovare applicazione concreta,

---

<sup>43</sup> Cfr. P. FERRO LUZZI, *IVA e società controllate in il Fisco*, 1979, p. 1029.

<sup>44</sup> Sul presupposto della derivazione della procedura di IVA di gruppo dall'articolo 4 della Sesta direttiva, poi trasfuso nell'articolo 11 della direttiva rifusione, autorevole dottrina ha osservato: "*In primo luogo, l'aver limitato la definizione di controllo all'ipotesi di partecipazione maggioritaria sembra arbitrario, atteso che anche altre fattispecie posso determinare quello stretto vincolo di dipendenza cui fa riferimento la norma comunitaria, pur se è opportuno sottolineare che la scelta del nostro legislatore è molto lineare e di più facile attuazione. In secondo luogo, ci si è allontanati dallo spirito della Direttiva, anche in senso estensivo. Possono, infatti, avvalersi del delineato regime IVA anche società tra le quali non esista un'integrazione economica e finanziaria che non è sempre configurabile anche in presenza di un rapporto di controllo*". Cfr. A. LOVISOLO, *Gruppo di imprese e imposizione tributaria*, CEDAM, 1985, p. 12.

<sup>45</sup> "Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme per il recepimento della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, secondo i seguenti principi e criteri direttivi:

a) [...];

b) *attuazione del regime del gruppo ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), previsto dall'articolo 11 della direttiva 2006/112/CE*".

<sup>46</sup> La delega era volta a realizzare gli stessi obiettivi di crescita ed equità già perseguiti con il decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201 (c.d. "Salva Italia"), diretto a rendere il sistema economico nazionale più efficiente e competitivo.

<sup>47</sup> Cfr. art. 1, comma 24, legge 11 dicembre 2016, n. 232.

<sup>48</sup> Cfr. art. 1, comma 30, legge 11 dicembre 2016, n. 232. La previsione della posticipazione dell'entrata in vigore del regime è giustificata dall'esigenza di consentire all'Italia di procedere alla consultazione del Comitato IVA.

CAPITOLO II

*La tassazione di gruppo secondo la legislazione italiana*

in ragione delle modalità e dei termini di attivazione fissati dalla legge, solo dal periodo di imposta 2019<sup>49</sup>.

La trasposizione nell'ordinamento interno dell'istituto di matrice comunitaria, da tempo in funzione 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<sup>50</sup>, favorisce la competitività<sup>51</sup>, incentiva la pratica dell'*outsourcing* che è strumento in grado di migliorare il livello di concorrenzialità attraverso minori costi e maggiore efficienza, garantisce la neutralità dell'imposta sul valore aggiunto<sup>52</sup>.

Il "Gruppo IVA" è un soggetto passivo, costituito su base opzionale<sup>53</sup>, in cui confluisce, congelandosi<sup>54</sup>, la posizione IVA individuale delle parti di un unico agglomerato economico

---

<sup>49</sup> L'obbligo di consultazione è stato adempiuto. Cfr. taxud.c.1(2017)6142196, Value Added Tax Committee, Working Paper no. 933.

<sup>50</sup> Le imprese bancarie, finanziarie e assicurative hanno una percentuale di detraibilità pressoché irrisoria, atteso che la loro attività si caratterizza per lo svolgimento di attività per lo più esenti da IVA. Inoltre, la maggior parte di esse esercita l'opzione di cui all'articolo 36-bis del DPR n. 633 del 1972 da cui discende, a fronte di una semplificazione degli adempimenti amministrativi, la totale indetraibilità dell'IVA assolta a monte trasformandosi, a tutti gli effetti, in un costo gravante sull'attività d'impresa.

Non va, inoltre, sottaciuto che le implicazioni negative sulla operatività dei gruppi bancari/assicurativi derivanti dalla rimozione, ad opera della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008) del regime di esenzione da IVA per le prestazioni di servizi di carattere ausiliario infragruppo, a far data dal 1° gennaio 2009, sono state solo marginalmente attutate dalla contemporanea 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, peraltro messo fuori gioco dalle pronunce della Corte di Giustizia relative alle cause C-326/15, Dnb Banka; C-605/15, Aviva; C-616/15 Commissione Europea/Germania. Sul punto cfr. ABI, Associazione Bancaria Italiana, *Il regime IVA di gruppo. Un confronto con l'Europa*, BANCARIA EDITRICE, Roma, 2010.

Cfr. anche A. ABAGNALE, B. SANTACROCE, *ConSORZI bancari non esenti Iva, Corte UE. I giudici del Lussemburgo sull'articolo 132 della direttiva: escluse dal beneficio banche e assicurazioni* in IL SOLE 24 ORE - NORME E TRIBUTI, 22 settembre 2017.

<sup>51</sup> Cfr. P. MASPES, G. SCIFONI, *Tutti insieme appassionatamente: arriva il Gruppo IVA in il Fisco*, 2017, 4, 336.

<sup>52</sup> Non v'è, in ogni caso, dubbio che l'introduzione nell'ordinamento domestico del gruppo IVA concorrerà ad assicurare il rispetto del principio di neutralità alla base del complessivo funzionamento dell'imposizione sul valore aggiunto, evitando di dover ricorrere ad operazioni di riorganizzazione societaria, magari di per sé non necessarie (*rectius*, non motivate da assorbenti ragioni di guadagno in termini di economicità), ma opportune per conferire all'assetto del gruppo societario una sufficiente efficienza in termini di flussi finanziari sottesi all'applicazione dell'IVA. Cfr. G. SCIFONI, *È il vincolo finanziario a determinare, salvo eccezioni, l'ingresso nel gruppo IVA* in *Corriere Tributario*, 4/2017, p. 252.

<sup>53</sup> Cfr. Art. 70-*quater*, commi 1 e 2, DPR n. 633 del 1972.

<sup>54</sup> Fintanto che perdura l'efficacia dell'opzione per il gruppo gli aderenti vedono la propria soggettività passiva IVA, di fatto, "congelata". Cfr. G. SCIFONI, *È il vincolo finanziario a determinare, salvo eccezioni, l'ingresso nel gruppo IVA*, in *Corriere Tributario*, 4/2017, p. 252.

ed al quale fanno capo i diritti e gli obblighi derivanti dall'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto<sup>55</sup>.

La soggettività passiva del gruppo IVA in quanto assorbe quella di ciascun membro ha carattere collettivo. Ne consegue, quale logico corollario, la cessazione del gruppo IVA quando viene meno la pluralità dei soggetti partecipanti<sup>56</sup>.

### **3.2 Il perimetro soggettivo del Gruppo IVA**

Ai sensi del primo comma dell'articolo 70-*bis* del Decreto IVA, rubricato "Requisiti soggettivi per la costituzione di un gruppo IVA" la partecipazione al *fiscal unity model* è riservata ai soggetti passivi esercenti attività d'impresa, arte o professione<sup>57</sup> stabiliti nel territorio dello Stato<sup>58</sup> tra i quali ricorrano congiuntamente<sup>59</sup> legami di carattere finanziario, economico e organizzativo.

Dalla formulazione letterale della disposizione emerge:

- l'esclusione dal regime del Gruppo IVA dei soggetti non imponibili, quali le *holding* pure;
- l'applicabilità dell'istituto ad ogni settore di attività.

La scelta del legislatore nazionale che pur avrebbe potuto ammettere nel perimetro soggettivo del Gruppo IVA, come chiarito dalla Corte di Giustizia europea, soggetti privi dello

---

<sup>55</sup>Il Gruppo IVA agisce come un qualsiasi soggetto passivo, trovando applicazione per lo stesso tutte le disposizioni in materia di IVA, pur con specifiche disposizioni attuative. Cfr. Art. 70-*quinquies*, comma 4, DPR n. 633 del 1972.

<sup>56</sup> Cfr. Art. 70-*decies*, comma 4, Decreto IVA.

<sup>57</sup> Non possono accedere i soggetti che non esercitano un'attività di impresa, arti o professioni, ancorché identificati ai fini IVA. Si tratta, ad esempio di enti, associazioni e altre organizzazioni di cui all'articolo 4, quarto comma, del DPR n. 633 del 1972, non soggetti passivi d'imposta e identificati solo ai fini delle operazioni intracomunitarie.

<sup>58</sup> Per soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato si intendono i soggetti passivi che hanno la sede nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 10 del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011, nonché le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato, di cui all'articolo 11 del predetto regolamento, di soggetti passivi aventi la sede di cui al menzionato articolo 10 al di fuori del territorio dello Stato.

<sup>59</sup> L'art. 70-*bis*, comma 1 del DPR n. 633 del 1972, conformandosi alle linee guida della Commissione europea, stabilisce espressamente la necessità della ricorrenza congiunta dei vincoli finanziari, economici ed organizzativi.

Elemento qualificante del gruppo è dunque l'effettiva integrazione economica ed organizzativa tra imprese formalmente distinte e non una mera relazione finanziaria, sebbene quest'ultima possa essere tale da integrare il requisito della direzione unitaria. Cfr. A. LOVISOLO, *Gruppo di imprese e imposizione tributaria*, CEDAM, 1985, p. 12.

CAPITOLO II

*La tassazione di gruppo secondo la legislazione italiana*

*status* di “*taxable person*”, è in linea con l'interpretazione restrittiva del termine “persone” di cui all'articolo 11 della Direttiva IVA fornita dalla Commissione UE.

La partecipazione al Gruppo IVA è preclusa alle stabili organizzazioni all'estero di soggetti aventi la sede in Italia, di cui all'articolo 10 del regolamento n. 282/2011 ed è, altresì, interdetta ai soggetti sottoposti a fallimento, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa e amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, nonché ai soggetti posti in liquidazione ordinaria e a quelli la cui azienda sia oggetto di sequestro giudiziario.

Presupposto sostanziale del regime è la correlazione finanziaria, economica ed organizzativa tra soggetti passivi che ne giustifica la riduzione ad unità.

Le condizioni in presenza delle quali detta correlazione può dirsi verificata sono indicate dall'articolo 70-*ter* del Decreto IVA.

La disposizione assegna una preminenza relativa al vincolo di carattere finanziario, stabilendo, al comma 4, che dall'esistenza dello stesso si presuma anche quella del vincolo economico ed organizzativo<sup>60</sup>.

E ciò per due ordini di ragioni:

- la più agevole accertabilità del vincolo finanziario<sup>61</sup>;
- l'evidenza empirica della circostanza che quando un soggetto è vincolato finanziariamente ad un altro, in via generale lo è anche dal punto di vista economico e organizzativo.

La operatività della presunzione a carattere generale di cui al comma 4 è disinnescata dalla prova contraria fornita, ai sensi del comma 5<sup>62</sup>, dal soggetto passivo interessato a

---

<sup>60</sup> La presunzione può essere vinta mediante presentazione all'amministrazione finanziaria di apposita istanza di interpello probatorio.

<sup>61</sup> È particolarmente apprezzabile la scelta del legislatore domestico di aver, di fatto, riconosciuto un ruolo di primazia al vincolo che, dei tre, presenta meno incertezze sotto il profilo della relativa verifica, vale a dire quello finanziario. Cfr. G. SCIFONI, *È il vincolo finanziario a determinare, salvo eccezioni, l'ingresso nel gruppo IVA in Corriere Tributario*, 4/2017, p. 254.

<sup>62</sup> Per dimostrare l'insussistenza del vincolo economico o di quello organizzativo è presentata all'Agenzia delle entrate istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge 27 luglio 2000, n. 212. Cfr. Art. 70-*ter*, comma 5, Decreto IVA.

Sul punto si rammenta che l'interpello di cui al comma 1, lettera b) dello Statuto dei contribuenti riguarda la sussistenza delle condizioni e la valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti dalla legge (c.d. interpello probatorio).

CAPITOLO II

*La tassazione di gruppo secondo la legislazione italiana*

mantenere la propria autonomia ai fini IVA<sup>63</sup>, nonché dalla presunzione di segno opposto di cui al comma 6, secondo cui il vincolo economico si considera in ogni caso insussistente per i soggetti per cui il vincolo finanziario ricorre in dipendenza di partecipazioni acquisite 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 decreto del Presidente della Repubblica, 22 dicembre 1986, n. 917<sup>64</sup>.

La presunzione a carattere speciale di insussistenza del vincolo economico, vincibile anch'essa dal soggetto passivo interessato mediante prova contraria<sup>65</sup>, trova la sua ragione giustificatrice nella circostanza che la conversione di crediti in partecipazioni non realizza una scelta di investimento ma piuttosto si sostanzia in una manovra conservativa<sup>66</sup>. Essa costituisce una limitazione legale al principio *all-in all-out* – di cui si tratterà nel prosieguo – cui è improntato il modello nazionale del gruppo IVA.

La dimostrazione della falsità delle suddette presunzioni, sia quella a carattere generale che quella a carattere speciale, sembrerebbe preclusa all'amministrazione finanziaria<sup>67</sup>.

Il contenuto dei vincoli, non specificato dalla disposizione comunitaria e solo a scopo orientativo delineato dalla Commissione europea nella Comunicazione del 2009<sup>68</sup>, è definito

---

<sup>63</sup> L'amministrazione finanziaria, verificato il rapporto di controllo non potrà che prendere atto della ricorrenza (implicita) degli altri due requisiti, non potendo, pertanto, contestare l'assenza di uno dei due. Cfr. G. SCIFONI, *È il vincolo finanziario a determinare, salvo eccezioni, l'ingresso nel gruppo IVA* in *Corriere Tributario*, 4/2017, p. 254.

<sup>64</sup> L'articolo 113, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica, 22 dicembre 1986, n. 917 stabilisce la possibilità per i contribuenti che abbiano acquisito il controllo di soggetti indebitati nell'ambito delle procedure ivi previste di richiedere, tramite interpello all'Agenzia delle entrate, la disapplicazione della *participation exemption* di cui all'articolo 87 del TUIR, al fine di sterilizzarne gli effetti deteriori che potrebbero produrre all'atto del realizzo delle partecipazioni in tal modo acquisite presumibilmente minusvalenti. Cfr. G. SCIFONI, *È il vincolo finanziario a determinare, salvo eccezioni, l'ingresso nel gruppo IVA* in *Corriere Tributario*, 4/2017, p. 257.

<sup>65</sup> Analogamente a quanto previsto per la prova della insussistenza del vincolo economico o di quello organizzativo, "per dimostrare la sussistenza del vincolo economico è presentata all'Agenzia delle entrate istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge 27 luglio 2000, n. 212". Cfr. Art. 70-ter, comma 6, Decreto IVA.

<sup>66</sup> Cfr. G. SCIFONI, *È il vincolo finanziario a determinare, salvo eccezioni, l'ingresso nel gruppo IVA* in *Corriere Tributario*, 4/2017, p. 257.

<sup>67</sup> Cfr. P. MASPES, G. SCIFONI, *Tutti insieme appassionatamente: arriva il Gruppo IVA* in *il Fisco*, 2017, 4, p. 336.

<sup>68</sup> Al di fuori di un provvedimento di carattere normativo. Cfr. G. SCIFONI, *È il vincolo finanziario a determinare, salvo eccezioni, l'ingresso nel gruppo IVA* in *Corriere Tributario*, 4/2017, p. 251.

## CAPITOLO II

### *La tassazione di gruppo secondo la legislazione italiana*

dal legislatore nazionale con riferimento a rapporti di controllo, cooperazione economica e coordinamento gestionale.

Più dettagliatamente, ai sensi dell'articolo 70-ter tra soggetti passivi si considera sussistente:

- un vincolo finanziario, quando intercorre tra gli stessi un rapporto di controllo "di diritto", diretto o indiretto, di tipo assembleare ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del Codice civile<sup>69</sup> (controllo a catena) o quando entrambi sono controllati da un terzo soggetto<sup>70</sup> (controllo a raggiera);

- un vincolo economico, quando gli stessi svolgono un'attività principale dello stesso genere, attività complementari o interdipendenti o attività che avvantaggiano, pienamente o sostanzialmente, uno o più di essi;

- un vincolo di carattere organizzativo, quando tra i loro organi decisionali sussiste un coordinamento, operato in via di diritto, ai sensi del capo nono del titolo quinto del libro quinto del Codice Civile, o in via di fatto, anche tramite un terzo soggetto legato ai primi da rapporti di controllo.

### **3.3 Il principio "all-in, all-out"**

"Il gruppo IVA è costituito a seguito di un'opzione esercitata da **tutti** i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato per i quali ricorrano congiuntamente i vincoli finanziario, economico e organizzativo di cui all'articolo 70-ter".

"La revoca dell'opzione opera nei riguardi di tutti i soggetti partecipanti al gruppo IVA".

Le disposizioni, contenute rispettivamente nel comma 1 dell'art. 70-quater e nel comma 2 dell'articolo 70-nonies, scolpiscono il carattere omnicomprensivo dell'opzione per il *fiscal unity model*.

---

<sup>69</sup> Il vincolo finanziario è ancorato ad un parametro obiettivo: la disponibilità dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria del soggetto controllato. La nozione di vincolo finanziario declinata dal primo comma dell'articolo 70-ter è allineata a quella di rapporto di controllo rilevante ai fini dell'opzione per il regime del consolidato fiscale nazionale di cui agli articoli 117 e seguenti del TUIR. Cfr. G. SCIFONI, *È il vincolo finanziario a determinare, salvo eccezioni, l'ingresso nel gruppo IVA* in *Corriere Tributario*, 4/2017, p. 255.

<sup>70</sup> Si ammette che il controllo sia esercitato da un soggetto non avente sede nel territorio dello Stato italiano, purché residente in uno Stato con il quale comunque l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni.

La soggettività passiva dei gruppi tra neutralità dell'IVA e tutela della concorrenza

## CAPITOLO II

### *La tassazione di gruppo secondo la legislazione italiana*

La costituzione del Gruppo IVA pur essendo facoltativa è, dunque, improntata al c.d. “*all-in, all-out principle*” che impone l’adesione di tutti i soggetti correlati<sup>71</sup>.

La scelta, giustificata dalla preoccupazione di evitare arbitraggi fiscali, non è obbligata.

Il legislatore nazionale avrebbe potuto optare per un’automatica costituzione del gruppo al ricorrere di certe condizioni così come consentire agli interessati di scegliere individualmente se aderire o meno all’unità fiscale secondo il più flessibile metodo “*cherry picking*” che permette agli operatori economici di definire il perimetro del gruppo, favorendo l’adesione al regime da parte di agglomerati economici costituiti da un numero elevato di partecipanti<sup>72</sup>.

La scarna formulazione dell’articolo 11 della Direttiva IVA sembrerebbe ammettere ciascuna delle suddette alternative, sebbene il Comitato IVA abbia espresso l’avviso secondo cui “*Member States making use of Article 11 of the VAT Directive are not allowed to provide for in their national legislation an option for possible group members to decide to become part of a VAT group*”<sup>73</sup>.

La violazione del principio “*all-in, all-out*” non inficia la costituzione del Gruppo IVA. Le sue conseguenze sono delineate dall’articolo 70-*quater*, comma 1, secondo periodo del Decreto IVA, ai sensi del quale in caso di mancato esercizio dell’opzione da parte di uno o più dei soggetti correlati, da un lato è recuperato in capo al gruppo IVA l’effettivo vantaggio

---

<sup>71</sup> I soggetti legati da vincoli finanziari, economici ed organizzativi potranno scegliere se partecipare tutti a un gruppo IVA ovvero se non costituire affatto un gruppo IVA.

“*All’attivazione facoltativa del regime non corrisponde, tuttavia, la possibilità di scelta circa i soggetti passivi da includervi, dal momento che l’opzione per la costituzione del gruppo IVA deve necessariamente riguardare tutti i soggetti relativamente ai quali risultino simultaneamente verificati i requisiti stabiliti dalla legge*”. Cfr. G. SCIFONI, *Gruppo IVA: tutti (forzatamente) insieme ma... non da subito* in *Corriere Tributario*, 5/2017, p. 367.

<sup>72</sup> “*In linea di massima, comune a tutti è il carattere opzionale della disciplina iva di gruppo. Alcuni Paesi, però ammettono, in casi eccezionali, la possibilità che il meccanismo di imposizione unitaria divenga obbligatorio: nei Paesi Bassi, ad esempio, se due o più società residenti sono strettamente collegate sotto il profilo finanziario, organizzativo ed economico, le autorità tributarie possono, anche d’ufficio, trattarle come unico soggetto imponibile ai fini iva (art. 7(4) OB); in Irlanda, benché il regime di fiscal unity abbia, in generale, carattere opzionale, in casi eccezionali, e in particolare quando vi è uno stretto grado di interconnessione tra le società componenti, l’Amministrazione finanziaria può rendere obbligatoria la registrazione di gruppo. L’opzionalità del regime conosce, però, deroghe non solo in senso restrittivo ma anche, al contrario, in senso estensivo: la disciplina britannica, ad esempio, non prevede il principio all in all out, lasciando ampi margini di tax planning ai gruppi, che potrebbero trovare più vantaggioso escludere talune società dall’imposizione unitaria*”. Cfr. C. RICCI, *L’IVA di gruppo: la mancanza di soggettività salva la normativa italiana dalla censura comunitaria* in *Diritto e pratica tributaria*, CEDAM, 2009, parte II, pp. 989-1014.

Cfr. anche P. MASPES, G. SCIFONI, *Tutti insieme appassionatamente: arriva il Gruppo IVA in Fisco*, 2017, 4, p. 336.

<sup>73</sup> Cfr. Value Added Tax Committee - Working paper no. 845, Commissione europea taxud.c.1(2015)747072 – 15 febbraio 2015, paragrafo 5.4.2.

Documento disponibile on line al seguente link: <https://circabc.europa.eu/sd/a/e75d22a9-ff84-485a-acc7-d52ada466575/845%20-%20Case%20C-7-13%20-%20Skandia%20America.pdf>.

## CAPITOLO II

### *La tassazione di gruppo secondo la legislazione italiana*

fiscale conseguito e, dall'altro, è previsto per i soggetti inadempienti l'obbligo di adesione, pena la cessazione del gruppo, a partire dall'anno successivo rispetto a quello in cui è accertato il mancato esercizio dell'opzione.

La previsione assolve ad esigenze di tutela del legittimo affidamento dei terzi, ingenerato dall'attribuzione al Gruppo di un numero di identificazione, che un automatico disconoscimento della validità/efficacia dell'opzione pregiudicherebbe<sup>74</sup>.

Il rispetto del principio "*all-in, all-out*" va verificato per tutto il corso di operatività del Gruppo IVA e non limitatamente al momento d'esercizio dell'opzione.

Esso impone la inclusione nel regime di tutti i soggetti per i quali i requisiti di ammissione all'unità fiscale vengano a sussistere successivamente<sup>75</sup>.

Va, peraltro, evidenziato che la regola "*all-in, all-out*" non preclude l'esercizio dell'opzione ai gruppi di imprese caratterizzati dalla presenza di membri privi dei requisiti per l'ammissione all'unità IVA.

"Impresa di gruppo" e gruppo IVA, dunque, non sono necessariamente coincidenti, pur essendo il secondo incluso nel perimetro della prima.

L'assunto è corroborato dalla previsione della cessazione della partecipazione al regime dei soggetti per i quali venga meno taluno dei requisiti per l'ammissione al gruppo o sopravvenga una delle cause di esclusione previste dalla legge, senza che la circostanza relativa ad un membro precluda l'operatività del regime per gli altri<sup>76</sup>.

### **3.4 Gli effetti della costituzione del Gruppo IVA**

Per effetto dell'esercizio dell'opzione per la costituzione del gruppo IVA, da effettuarsi ai sensi dell'articolo 70-*quater*, comma 2, mediante presentazione di apposita

---

<sup>74</sup> Cfr. anche art. 70-*decies*, comma 1, Decreto IVA secondo cui l'opzione per il regime, da parte di un soggetto per il quale non sussistono i requisiti di partecipazione al gruppo, è priva di effetti limitatamente a tale soggetto.

<sup>75</sup> Art. 70-*quater*, comma 5, Decreto IVA.

<sup>76</sup> Art. 70-*decies*, comma 2, Decreto IVA.

CAPITOLO II

*La tassazione di gruppo secondo la legislazione italiana*

dichiarazione<sup>77</sup>, i partecipanti abdicano<sup>78</sup> alla loro autonoma soggettività ai fini dell'imposta sul valore aggiunto dando vita ad un soggetto passivo d'imposta unico; le loro partite IVA sono sospese<sup>79</sup> e al gruppo è attribuito un nuovo codice identificativo da utilizzarsi per tutti gli adempimenti contabili e dichiarativi in materia di imposta sul valore aggiunto<sup>80</sup>. Si determina, inoltre, un rapporto diretto tra Fisco e gruppo aziendale.

Nell'ambito del quadro normativo interno ed europeo il Gruppo IVA va concepito come un soggetto passivo ordinario<sup>81</sup>.

Al Gruppo IVA, pertanto, spetterà applicare l'IVA sulle operazioni imponibili realizzate, determinare l'IVA detraibile, calcolare l'eventuale rettifica della detrazione, versare l'imposta, chiedere il rimborso di eventuali eccedenze, assolvere gli adempimenti formali di fatturazione, annotazione e dichiarazione<sup>82</sup>.

La cessazione del gruppo IVA determina la restituzione dei diritti e degli obblighi dallo stesso assunti alla titolarità dei singoli membri<sup>83</sup>.

La monosoggettività passiva del gruppo implica:

- l'irrilevanza ai fini del tributo delle operazioni interne che vanno considerate come effettuate dal gruppo per sé stesso<sup>84</sup>;

---

<sup>77</sup> L'opzione deve essere formalmente espressa. Non è ammesso l'esercizio per comportamento concludente. Cfr. Art. 70-*nonies*, comma 3, Decreto IVA. La dichiarazione deve contenere specifiche indicazioni (denominazione; dati identificativi del rappresentante del gruppo IVA e dei soggetti partecipanti al gruppo medesimo; l'attestazione della sussistenza dei vincoli di legge; l'attività o le attività che saranno svolte dal gruppo; l'elezione di domicilio presso il rappresentante di gruppo da parte di ciascun soggetto partecipante al gruppo medesimo; la sottoscrizione dei soggetti interessati e del rappresentante).

<sup>78</sup> Fintanto che perdura l'efficacia dell'opzione per il gruppo gli aderenti vedono la propria soggettività passiva IVA, di fatto, "congelata". Cfr. G. SCIFONI, *È il vincolo finanziario a determinare, salvo eccezioni, l'ingresso nel gruppo IVA* in *Corriere Tributario*, 4/2017, p. 252.

<sup>79</sup> Cfr. CGCE C-162/07, caso *Ampliscientifica*, paragrafo 19.

<sup>80</sup> Il numero di IVA unico del gruppo IVA deve essere utilizzato per emettere le fatture relative a cessioni di beni o prestazioni di servizi che si reputano effettuate dal gruppo IVA.

<sup>81</sup> Ai sensi dell'articolo 70-*septies*, comma 1 del Decreto IVA il rappresentante di gruppo adempie gli obblighi ed esercita i diritti di cui all'articolo 70-*quinquies*, comma 4, nei modi ordinari.

<sup>82</sup> Come qualsiasi altro soggetto passivo, il gruppo IVA è tenuto a presentare dichiarazioni IVA e, se del caso, elenchi riepilogativi. Nella causa *Ampliscientifica*, la Corte di Giustizia europea ha sostenuto che l'assimilazione ad un soggetto passivo unico esclude che i soggetti 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 consegue che l'opzione di IVA di gruppo è innanzitutto una misura di semplificazione amministrativa.

<sup>83</sup> Cfr. S. MAZZOCCHI, *"Gruppo IVA": recepimento della normativa UE con molte incognite in il Fisco*, 2016, 34, p. 3232.

<sup>84</sup> Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi infragruppo non sono considerate cessioni di beni e prestazioni di servizi rilevanti ai fini dell'applicazione dell'IVA. Cfr. Art. 70-*quinquies*, comma 1, Decreto IVA.

Ciò non di meno è opportuno segnalare la possibilità che nonostante la costituzione di un Gruppo IVA residui la rilevanza ai fini del tributo di talune operazioni interne, per effetto dell'esercizio della opzione per la separazione delle attività. Sul punto l'articolo 36 del DPR n. 633 del 1972, al comma 5, dispone che per i

La soggettività passiva dei gruppi tra neutralità dell'IVA e tutela della concorrenza

## CAPITOLO II

### *La tassazione di gruppo secondo la legislazione italiana*

- la trasparenza dei membri nei rapporti con l'esterno, sia pur limitatamente ai profili IVA<sup>85</sup>.

La irrilevanza ai fini dell'imposta sul valore aggiunto delle operazioni infragruppo non pregiudica il diritto alla detrazione che è limitato in presenza di operazioni esenti e non anche di transazioni non soggette ad IVA (quali sono gli scambi interni<sup>86</sup>), anzi riduce per i gruppi in cui operano soggetti senza diritto o con diritto parziale alla detrazione il costo costituito dalla imposta indetraibile, traducendosi per gli aderenti in un vantaggio sul piano finanziario<sup>87</sup>. La detraibilità dell'IVA assolta a monte è, infatti, condizionata esclusivamente dalla natura delle operazioni effettuate dal gruppo verso terzi<sup>88</sup>.

Dall'attivazione del Gruppo IVA, invero, deriva un vantaggio in termini di *cash flow* per i componenti dell'unità fiscale anche nell'ipotesi in cui tutti siano titolari di un diritto pieno alla detrazione. Ciò in quanto il regime del gruppo attraverso l'espedito dell'unificazione soggettiva importa un meccanismo compensativo dei debiti e dei crediti IVA dei membri<sup>89</sup> e, inoltre, perché rispetto alle operazioni infragruppo elimina per i *suppliers* l'esigenza di anticipare all'erario l'IVA dovuta – ma non ancora corrisposta dai *recipients* – ove l'obbligo di versamento sia regolato secondo il criterio di competenza e non di cassa<sup>90</sup>.

---

passaggi interni dei beni tra attività separate si applichino le disposizioni dell'articolo 21 e seguenti con riferimento al loro valore normale. Cfr. G. SCIFONI, *È il vincolo finanziario a determinare, salvo eccezioni, l'ingresso nel gruppo IVA* in *Corriere Tributario*, 4/2017, p. 253.

<sup>85</sup> Le operazioni effettuate da un soggetto del gruppo IVA nei confronti di un soggetto estraneo si considerano effettuate dal gruppo IVA. Parallelamente, le operazioni effettuate nei confronti di un soggetto partecipante a un gruppo IVA da un soggetto che non ne fa parte si considerano effettuate nei confronti del gruppo IVA. Cfr. Art. 70-*quinquies*, commi 2 e 3, Decreto IVA.

<sup>86</sup> Group registration implies that the supplies of goods and services exchanged between the members of the group are outside the scope of VAT. Cfr. K. VYNCKE, *VAT grouping in the European Union: purposes, possibilities and limitations* in *International VAT Monitor*, 2007/4, pp. 250-261.

<sup>87</sup> VAT grouping neutralized VAT costs incurred on intra-group transactions. Cfr. K. VYNCKE, *VAT grouping in the European Union: purposes, possibilities and limitations* in *International VAT Monitor*, 2007/4, pp. 250-261.

<sup>88</sup> “[...] 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”. Cfr. K. VYNCKE, *VAT grouping in the European Union: purposes, possibilities and limitations* in *International VAT Monitor*, 2007/4, pp. 250-261.

<sup>89</sup> Le dichiarazioni IVA riguardano l'importo di IVA netto proveniente da ciascun membro del gruppo, tenendo conto del fatto che le operazioni tra membri non danno luogo a fatturazione e pagamento di IVA, vale a dire 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. Cfr. Commissione europea, *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*, COM (2009) 325 definitivo, paragrafo 3.4.1.

<sup>90</sup> Cfr. S. MAZZOCCHI, “Gruppo IVA”: *recepimento della normativa UE con molte incognite* in *il Fisco*, 2016, 34, p. 3232.

Sul punto si evidenzia che “most taxpayers must use the accrual or a hybrid method of accounting to report sales and claim input credit under a credit-invoice VAT. Under the accrual method, taxpayers generally report taxable sales when goods are sold or when services are rendered, subject to rules accelerating the reporting,

CAPITOLO II

*La tassazione di gruppo secondo la legislazione italiana*

Il Gruppo IVA pone sullo stesso piano i soggetti economici operanti con una sola entità o comunque attraverso delle *branches* prive di autonomia, e quelli che operano attraverso un'articolazione giuridica plurale, comportando l'adesione al regime la irrilevanza ai fini del tributo delle operazioni infragruppo.

Il *fiscal unity model*, dunque, quale strumento a garanzia della neutralità, interviene riducendoli sui costi diretti derivanti dall'applicazione dell'IVA; quale mezzo di semplificazione incide, invece, elidendoli su costi indiretti che discendono dalle modalità e tempistiche di applicazione del tributo, nonché dai correlati adempimenti formali<sup>91</sup>.

L'irrilevanza ai fini IVA delle operazioni interne elimina, inoltre, il rischio di contestazioni circa la relativa valorizzazione<sup>92</sup>.

L'esercizio da parte di un soggetto dell'opzione per il gruppo IVA, comporta il venir meno degli effetti delle altre opzioni in materia di imposta sul valore aggiunto esercitate dallo stesso in precedenza. E ciò anche ove non sia decorso il periodo minimo di permanenza nel particolare regime prescelto<sup>93</sup>.

Sebbene la costituzione di un Gruppo IVA comporti la compressione dell'autonomia soggettiva dei soggetti in possesso dei requisiti per l'adesione al regime di cui al Titolo V-bis del Decreto IVA, l'attivazione del *fiscal unity model* non determina un fenomeno successorio *tout court*.

La fusione ideale di soggetti passivi che si realizza a seguito dell'opzione per il gruppo IVA non dà luogo ad una concentrazione giuridica degli stessi ma costituisce semplicemente la proiezione della concentrazione economica di cui il gruppo è espressione. Ad essa non consegue, pertanto, la estinzione delle entità fuse e la riduzione ad unità dei loro patrimoni.

---

and they claim input credits when the business acquires the goods or services eligible for the input credits. Hybrid methods include the invoice method, under which sales are reportable when the sales invoice is issued, or a combination method whereby the sale is reportable on the earliest of payment, issuance of the invoice, or accrual. This combination method is the one most commonly prescribed by VAT laws. Some countries do not allow any persons who meet the statutory conditions (usually related to a lower level of taxable turnover) to report on the cash method. Cfr. A. SCHENK, V. THURONYI, W. CUI, *Value added tax. A comparative approach*, CAMBRIDGE TAX LAW SERIES, 2015, pp. 226-227.

<sup>91</sup> La generalizzata irrilevanza delle transazioni interne al gruppo comporta benefici in termini di abbattimento di oneri di compliance legati all'esecuzione di una serie di adempimenti formali necessari ai fini dell'applicazione del tributo (fatturazione, annotazione, dichiarazione). Cfr. G. SCIFONI, *È il vincolo finanziario a determinare, salvo eccezioni, l'ingresso nel gruppo IVA* in *Corriere Tributario*, 4/2017, p. 253.

<sup>92</sup> Cfr. E. MARCHISIO, *Il valore del gruppo e il valore nel gruppo* in *Giurisprudenza Commerciale*, fasc. 5, 2015, p. 808.

<sup>93</sup> Art. 70-nonies, comma 4, Decreto IVA.

CAPITOLO II

*La tassazione di gruppo secondo la legislazione italiana*

Il Gruppo IVA subentra nei soggetti passivi che allo stesso danno vita limitatamente alle posizioni IVA.

Eppure anche la successione del Gruppo IVA in tutti i diritti e gli obblighi relativi al tributo nella titolarità dei suoi membri risulta limitata, come emerge dalla previsione anti-abuso contenuta nell'articolo 70-*sexies* del DPR n. 633 del 1972, rubricato "*Eccedenze creditorie antecedenti alla partecipazione al gruppo IVA*" secondo cui l'eccedenza di imposta detraibile risultante dalla dichiarazione annuale relativa all'anno precedente al primo anno di partecipazione al gruppo IVA, non si trasferisce al gruppo medesimo ma può essere chiesta a rimborso anche in mancanza delle specifiche condizioni stabilite dall'articolo 30 del medesimo D.P.R. n. 633 del 1972, ovvero compensata. La predetta regola non si applica per quella parte dell'eccedenza detraibile che è pari ai versamenti IVA effettuati con riferimento a tale precedente anno.

Tra gli effetti della costituzione del Gruppo IVA non può essere obliterato il venir meno della unitarietà soggettiva tra la casa madre e le sue *branches*, positivizzato, in recepimento del principio sancito dalla sentenza della Corte di Giustizia sul caso Skandia, dal comma 984 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2017, n. 205<sup>94</sup> che all'articolo 70-*quinquies* del decreto del Decreto IVA, dopo il comma 4 ha aggiunto i seguenti: « 4-bis. Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da una sede o da una stabile organizzazione partecipante a un gruppo IVA nei confronti di una sua stabile organizzazione o della sua sede situata all'estero si considerano effettuate dal gruppo IVA nei confronti di un soggetto che non ne fa parte.

4-ter. Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di una sede o di una stabile organizzazione partecipante a un gruppo IVA da una sua stabile organizzazione o dalla sua sede situata all'estero si considerano effettuate nei confronti del gruppo IVA da un soggetto che non ne fa parte.

4-quater. Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di una sede o di una stabile organizzazione partecipante a un gruppo IVA, costituito in un altro Stato membro dell'Unione europea, da una sua stabile organizzazione o dalla sua sede situata nel territorio dello Stato si considerano effettuate nei confronti del gruppo IVA costituito nell'altro Stato membro da un soggetto che non ne fa parte.

---

<sup>94</sup> Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020.

CAPITOLO II

*La tassazione di gruppo secondo la legislazione italiana*

4-quinquies. Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da una sede o da una stabile organizzazione partecipante a un gruppo IVA, costituito in un altro Stato membro dell'Unione europea, nei confronti di una sua stabile organizzazione o della sua sede situata nel territorio dello Stato si considerano effettuate dal gruppo IVA costituito nell'altro Stato membro nei confronti di un soggetto che non ne fa parte.

4-sexies. La base imponibile delle operazioni di cui ai commi da 4-bis a 4-quinquies è determinata, in presenza di un corrispettivo, ai sensi dell'articolo 13, commi 1 e 3».

### **3.5 La responsabilità del gruppo**

Il Gruppo IVA è soggetto passivo d'imposta eppure, in mancanza di un patrimonio allo stesso riferibile, non lo si può configurare come centro di responsabilità patrimoniale.

A garanzia delle pretese creditorie del fisco soccorre la previsione di un regime di solidarietà tra i soggetti aderenti al gruppo, in relazione all'adempimento dell'obbligazione di imposta (solidarietà passiva).

Ai sensi dell'articolo 70-*octies* del Decreto IVA per l'adempimento degli obblighi connessi all'esercizio dell'opzione è responsabile il rappresentante del gruppo individuato *ex lege* secondo i criteri fissati dall'articolo 70-*septies*<sup>95</sup> del medesimo decreto; per le somme che risultano dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni a seguito delle attività di liquidazione e controllo sono responsabili in solido con il rappresentante gli altri soggetti partecipanti al gruppo IVA.

Dell'obbligazione di imposta gravante sul gruppo rispondono il rappresentante del gruppo per conto del soggetto passivo unico e in qualità di membro, e gli altri componenti, non in quanto abbiano concorso alla formazione del presupposto d'imposta, riferibile unicamente all'unità IVA, ma in ragione della relazione qualificata che intercorre tra gli stessi e che ne determina la considerazione alla stregua di una unità fiscale.

Dalla norma non emerge in maniera inequivoca se il regime di solidarietà si attivi a seguito dell'inadempimento del rappresentante e se, dunque, la responsabilità dei soggetti partecipanti al gruppo sia sussidiaria, con conseguente possibilità per questi ultimi di

---

<sup>95</sup> Il rappresentante di gruppo è il soggetto che esercita il controllo di cui all'articolo 70-*ter*, comma 1. Ove tale soggetto sia impossibilitato ad esercitare l'opzione (ad esempio in quanto residente all'estero), è rappresentante di gruppo il soggetto partecipante con volume d'affari o ammontare di ricavi più elevato nel periodo precedente alla costituzione del gruppo medesimo.

CAPITOLO II

*La tassazione di gruppo secondo la legislazione italiana*

invocare a proprio vantaggio nei confronti dell'erario il cosiddetto *beneficium ordinis* (solidarietà passiva diseguale), che si sostanzierebbe in un onere a carico dell'amministrazione finanziaria di preventiva richiesta al responsabile del gruppo.

Invero l'obbligazione d'imposta è correlata all'attività dell'impresa di gruppo ed è, dunque, assunta nell'interesse di ciascuno dei componenti dell'aggregazione. Ciò vale a distinguere la loro responsabilità da quella propria dei debitori di garanzia e a ritenere paritetica la solidarietà che caratterizza l'obbligazione sugli stessi gravante per il pagamento dell'IVA.

Tale qualificazione è confermata dalla relazione al disegno di legge di bilancio per l'anno finanziario 2017(A.C. 4127)<sup>96</sup>.

Sul piano logico, la tesi della natura paritetica della responsabilità solidale dei membri del gruppo IVA, trova argomentazioni a sostegno, ragionando per differenza, nell'articolo 6 del DM 13 dicembre 1979 ai sensi del quale "*le società controllate rispondono in solido con l'ente o società controllante delle somme o imposte risultanti dalle proprie liquidazioni periodiche o dalle proprie dichiarazioni e non versate dall'ente o società controllante*".

La disposizione prevede, dunque, la responsabilità principale dell'ente o della società controllante per l'intera imposta dovuta dal gruppo e una responsabilità solidale (*rectius* sussidiaria) delle controllate per l'imposta a debito da esse trasferita al gruppo<sup>97</sup>.

Dall'esame del secondo comma dell'articolo 6 emerge:

- l'esclusione della responsabilità solidale delle società controllate che abbiano trasferito alla controllante ai fini del consolidamento una posizione creditoria;

- la possibilità per l'Erario di soddisfare le proprie pretese nei confronti delle controllate nei limiti della imposta a debito trasferita.

---

<sup>96</sup> "L'articolo 70-*octies* regola i profili di responsabilità connessi all'esercizio dell'opzione, prevedendo una responsabilità solidale paritetica a carico di tutti i soggetti partecipanti al gruppo IVA, tenendo conto della unitarietà del soggetto passivo costituito dal gruppo stesso. In base al comma 1, il rappresentante di gruppo è responsabile per l'adempimento degli obblighi connessi all'esercizio dell'opzione.

Il comma 2 pone, poi, una responsabilità solidale a carico degli altri soggetti partecipanti al gruppo IVA. Tali soggetti sono responsabili in solido con il rappresentante di gruppo per le somme che risultano dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni a seguito delle attività di liquidazione e di controllo". Cfr. A.C. 4127, disegno di legge "Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il triennio 2017-2019". Relazione tecnica. Documento disponibile al seguente link:

[http://www.camera.it/\\_dati/leg17/lavori/stampati/pdf/17PDL0045840.pdf](http://www.camera.it/_dati/leg17/lavori/stampati/pdf/17PDL0045840.pdf)

<sup>97</sup> Cfr. C. RICCI, *La tassazione consolidata nell'IRES*, GIAPPICHELLI, Torino, 2015, pp. 147-149.

CAPITOLO II

*La tassazione di gruppo secondo la legislazione italiana*

Il regime di solidarietà di cui all'articolo 6 del DM 13 dicembre 1979 si attiva nel solo caso in cui l'ente o società controllante non provveda al versamento consolidato. La solidarietà attiene al momento della riscossione del tributo e non si estende alla fase dell'accertamento prevista dall'articolo 54 del Decreto IVA. Le contestazioni in merito alle rettifiche della dichiarazione IVA devono essere indirizzate alla sola società controllata, unico soggetto responsabile della correttezza della dichiarazione e del dato inviato alla controllante in sede di trasferimento del saldo<sup>98</sup>.

Il sistema anzi delineato ben si attaglia ad una procedura che non sospende l'autonoma soggettività delle entità aderenti, quale è la liquidazione di gruppo, e in cui la controllante assume una posizione assimilabile a quella dell'accollante. La responsabilità dell'entità capogruppo per il versamento dell'IVA nei confronti dell'erario si aggiunge, infatti, nei limiti del debito assunto, a quella delle società controllate e queste ultime, titolari originarie del debito IVA trasferito alla controllante, sono degradate a debentriche sussidiarie.

Diversamente, il Gruppo IVA, soggetto passivo unico, in cui convergono le posizioni IVA degli aderenti al regime è centro di imputazione di un debito IVA unitario, riferibile allo stesso gruppo sin dal suo sorgere, che si colloca a valle di un presupposto d'imposta alla cui formazione concorrono tutti gli aderenti, come può rilevarsi allorché si considerino, sotto il profilo civilistico, le operazioni imponibili poste in essere.

Ciò non di meno la concezione del gruppo IVA quale soggetto passivo unico che ingloba i suoi aderenti e non come parte di un'obbligazione tributaria soggettivamente complessa ha indotto parte degli interpreti a propendere per la tesi della responsabilità solidale dipendente dei componenti, giustificata dall'esigenza della protezione dell'interesse generale alla riscossione dei tributi e tecnicamente fondata sul legame qualificato che intercorre tra gli stessi.

A sostegno dell'assunto è stato osservato che l'art. 70-*octies* del Decreto IVA affianca al responsabile - quale soggetto passivo d'imposta - altri debitori - tanti quanto sono gli altri partecipanti al gruppo - pur non avendo essi concorso alla formazione del presupposto d'imposta. Il fondamento della loro responsabilità è da ravvisarsi nel legame che li lega, che

---

<sup>98</sup> Cfr. M. GRANDINETTI, *L'Iva di gruppo tra esigenze di armonizzazione europea e profili di diritto interno in Rassegna tributaria*, 2012, pp. 958-961.

CAPITOLO II

*La tassazione di gruppo secondo la legislazione italiana*

pur non costituendo manifestazione di capacità contributiva, è stato ritenuto dal legislatore fatto generatore dell'obbligo del pagamento del tributo<sup>99</sup>.

L'articolo 70-*octies* del Decreto IVA non prevede limiti alla responsabilità dei membri del gruppo per il pagamento dell'imposta dovuta che, quindi, può essere richiesta dall'erario per l'intero.

Dalla responsabilità per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto va tenuta distinta la responsabilità per l'adempimento dell'obbligazione civilistica che costituisce il presupposto oggettivo del tributo, gravante unicamente sul soggetto agente per conto dell'aggregazione. Tale considerazione evidenzia il fenomeno della separazione tra il soggetto contrattualmente obbligato ed il soggetto fiscalmente obbligato che l'attuazione del gruppo IVA genera.

La previsione della responsabilità - per il pagamento delle somme che risultano dovute dal gruppo a titolo di imposta, interessi e sanzioni - dei soggetti partecipanti al regime di tassazione consolidata in solido con il rappresentante e i criteri di individuazione di quest'ultimo (art. 70-*septies*, comma 2; art. 70-*octies*) sono volti a rafforzare le garanzie del fisco in ordine alla riscossione del tributo.

Tra le misure a tutela della soddisfazione delle ragioni creditorie dell'erario va altresì annoverata la previsione di interdizione dal *fiscal unity model* dei soggetti sottoposti a fallimento, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa e amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, nonché dei soggetti posti in liquidazione ordinaria e di quelli la cui azienda sia oggetto di sequestro giudiziario (art. 70-*bis*, comma 2), che costituisce una limitazione legale al principio *all in all out* cui è improntata la definizione del perimetro soggettivo del gruppo IVA.

#### **4. Le misure antiabuso**

L'analisi della disciplina del Gruppo IVA evidenzia l'adozione da parte del legislatore nazionale di misure atte ad evitare impieghi abusivi del regime di tassazione.

Nel novero delle misure antiabuso che trovano la loro legittimazione nel paragrafo secondo dell'articolo 11 della Direttiva IVA possono essere ascritte:

---

<sup>99</sup> Cfr. S. CAPOLUPO, *Finalmente la tassazione del gruppo IVA in il Fisco*, 2016, 45, p. 4359.

La soggettività passiva dei gruppi tra neutralità dell'IVA e tutela della concorrenza

## CAPITOLO II

### *La tassazione di gruppo secondo la legislazione italiana*

- la regola della implementazione coercitiva del gruppo, corollario del principio *all in all out*,
- la durata minima di operatività del regime;
- la limitazione dell'adesione al gruppo ai soli soggetti passivi di imposta;
- l'*holding period* che rende qualificato il vincolo finanziario necessario per l'accesso al regime;
- l'accordo che assicura un effettivo scambio di informazioni quale condizione per l'esercizio utile del controllo tramite soggetto non residente.

La regola della partecipazione omnicomprensiva del gruppo di imprese al *fiscal unity model*, che rischia di sostanzirsi in un limite al decollo del regime, è declinata dall'articolo 70-*quater*, comma 1 del Decreto IVA.

La disposizione prevede nell'ipotesi di esercizio parziale dell'opzione per il Gruppo IVA una procedura di invito all'adesione da parte dei soggetti passivi rimasti estranei, pena la decadenza dal regime per l'intera aggregazione aziendale.

La norma non si spinge fino ad imporre la costituzione del gruppo quale misura antiabuso.

La durata minima di operatività del regime è fissata in tre anni dall'articolo 70-*quater*, comma 4.

Decorso un triennio dall'esercizio, l'opzione si rinnova automaticamente per ciascun anno successivo fino a quando non sia revocata.

La revoca può, dunque, essere esercitata solo una volta che sia decorso il periodo minimo triennale di funzionamento del regime.

In coerenza con il principio per cui l'opzione per la costituzione del gruppo IVA deve riguardare tutti i soggetti per cui sussistano i prescritti requisiti, la revoca dell'opzione opera nei riguardi di tutti i soggetti partecipanti al gruppo IVA.

Altra cautela contro l'uso scorretto del *fiscal unity model* è posta dall'articolo 70-*ter* del Decreto IVA nella parte in cui impone, analogamente a quanto previsto per l'attivazione della

CAPITOLO II

*La tassazione di gruppo secondo la legislazione italiana*

procedura di liquidazione di gruppo, ai soggetti interessati a partecipare ad un Gruppo IVA di provare di essere legati da un rapporto di controllo fin dal 1° luglio dell'anno precedente<sup>100</sup>.

L'articolo 70-ter ammette, inoltre, che la relazione di controllo necessaria per inclusione nel gruppo di due soggetti passivi possa realizzarsi per il tramite di un soggetto terzo purché residente nel territorio nazionale o in quello di uno Stato che assicuri un effettivo scambio di informazioni.

La previsione, pur perseguendo una finalità antiabuso, consente un notevole ampliamento del perimetro del gruppo, sulla falsariga di quanto previsto ai fini IRES dall'articolo 117, comma 2-bis del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) che ha esteso il consolidato fiscale alle società "sorelle" italiane la cui controllante comune risieda in un paese aderente all'Unione Europea o all'Accordo sullo Spazio economico europeo con il quale l'Italia abbia concluso una convenzione che assicuri un effettivo scambio di informazioni (cosiddetto "consolidato orizzontale").

Nel novero delle restrizioni dirette ad evitare impieghi non consentiti del regime si inserisce la limitazione dell'adesione al gruppo ai soli soggetti passivi di imposta.

In disparte la ponderazione del dato tecnico va rilevato che le esigenze di cautela sono idonee a legittimare la previsione di misure antiabuso solo nelle circostanze in cui risulti concreto il rischio di un impiego delle norme sull'unità fiscale volto non tanto ad assicurare la neutralità dell'imposta sul valore aggiunto, pregiudicata dalle disfunzionalità del sistema che governa il tributo armonizzato, quanto a conseguire una indebita "non imposizione".

La cautela non può trasformarsi in mera precauzione comprimendo, il diritto al godimento del trattamento tributario di tassazione di gruppo in situazioni in cui non appaia evidente che il richiedente non lo meriti. Ciò in quanto una deriva in tal senso a salvaguardia delle politiche fiscali nazionali osterebbe agli obiettivi di neutralità economica sottesi alla previsione del modello dell'unità IVA, condizione per una piena efficienza del mercato.

Attribuendo agli Stati membri la facoltà di stabilire le condizioni e i limiti di applicazione del regime della tassazione di gruppo, il legislatore comunitario non li ha autorizzati a compromettere il principio della neutralità.

---

<sup>100</sup> Il *dies a quo* rilevante per la verifica del vincolo finanziario replica quello per la attivabilità della liquidazione di gruppo di cui all'articolo 73, comma 3, del DPR n. 633 del 1972, nella versione introdotta dalla legge di bilancio 2017 istitutiva del Gruppo IVA. Cfr. G. SCIFONI, *È il vincolo finanziario a determinare, salvo eccezioni, l'ingresso nel gruppo IVA* in *Corriere Tributario*, 4/2017, p. 255.

CAPITOLO II

*La tassazione di gruppo secondo la legislazione italiana*

Che l'efficienza del mercato costituisca fondamento e limite delle previsioni che divergono dall'ordinario meccanismo di funzionamento dell'imposta sul valore aggiunto emerge anche dalla disposizione della Direttiva IVA che prevede l'esenzione delle "prestazioni di servizi effettuate da associazioni autonome di persone che esercitano un'attività esente o per la quale non hanno la qualità di soggetti passivi, al fine di rendere ai loro membri i servizi direttamente necessari all'esercizio di tale attività, quando tali associazioni si limitano ad esigere dai loro membri l'esatto rimborso della parte delle spese comuni loro spettante, a condizione che questa esenzione non possa provocare distorsioni della concorrenza".

L'esenzione per i cosiddetti "cost-sharing arrangements" è prevista dall'articolo 132, paragrafo primo, lettera f), disposizione definita, non a caso, dalla Commissione europea, nel 2006, una "quasi-grouping provision"<sup>101</sup>, posto che mira, così come la "grouping provision" contenuta nell'articolo 11 della Direttiva IVA, a garantire la neutralità nel sistema comune europeo dell'imposta sul valore aggiunto<sup>102</sup> e ciò sebbene la condivisione dei costi non produca l'effetto di creare un nuovo soggetto passivo unico<sup>103</sup>, come evidenziato dalla stessa istituzione nel 2009.

L'implementazione nell'ordinamento nazionale della previsione di cui al succitato articolo 132, paragrafo primo, lettera f) ha condotto alla formulazione dell'articolo 10, secondo comma del DPR n. 633 del 1972 ai sensi del quale "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

---

<sup>101</sup> Cfr. Taxud working document 1802/06 of 15 February 2006 e C-616/15, Conclusioni. Cfr. anche K. VYNCKE, *Cost sharing associations as an alternative to VAT Grouping in Belgium* in *International VAT Monitor*, September/October, 2006, pp. 339-347

<sup>102</sup> Va, tuttavia rilevato che, "il solo regime di esenzione per le prestazioni rese dai consorzi non è sufficiente a garantire la piena neutralità IVA delle attività infragruppo e interferisce sulla possibilità di adottare le scelte più efficienti all'interno dei gruppi di imprese.

*La disciplina sulle prestazioni dei consorzi, infatti:*

(i) *impone complesse operazioni di carattere straordinario (fusioni, scissioni, conferimenti di rami d'azienda) per costituire i consorzi e per dotarli poi, anche in più fasi, delle risorse materiali e umane necessarie allo svolgimento delle loro attività;*

(ii) *determina aberrazioni organizzative, separando risorse e funzioni, anche strategiche, dai soggetti economici e giuridici di riferimento;*

(iii) *non garantisce la piena neutralità IVA delle attività svolte all'interno dei gruppi, risultando impossibile la concentrazione nei consorzi di tutte le attività di servizio infragruppo".*

Cfr. D. MURATORI, F. PITRONE, *Il Gruppo IVA italiano alla luce della sentenza della Corte di Giustizia Skandia* in *Strumenti finanziari e fiscalità*, n. 28, febbraio 2017, pp.67-75.

<sup>103</sup> Cfr. Commissione europea, *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*, COM (2009) 325 definitivo, paragrafo 2.

CAPITOLO II

*La tassazione di gruppo secondo la legislazione italiana*

soggetti per i quali, nel triennio solare precedente, la percentuale di detrazione di cui all'articolo 19-bis, anche per effetto dell'opzione di cui all'articolo 36-bis, sia stata non superiore al 10 per cento, a condizione che i corrispettivi dovuti dai consorziati o soci ai predetti consorzi e società non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse”.

I consorzi di cui alla disposizione in commento sono, così come i gruppi di impresa, strumento di integrazione economica tra i membri, la cui autonomia rimane inalterata.

Della disposizione di cui all'articolo 10, secondo comma, del Decreto IVA si sono avvalsi i gruppi bancari ed assicurativi che soffrono della quasi totale indetraibilità dell'IVA assolta a monte.

Tuttavia, come precisato nel settembre 2017 dalla Corte di Giustizia europea, l'esenzione prevista dall'articolo 132, paragrafo primo, lettera f) della Direttiva IVA riguarda unicamente le associazioni autonome di persone i cui membri esercitano un'attività di interesse pubblico<sup>104</sup> e nel novero delle attività di interesse pubblico contemplate dalla disposizione non rientrano le attività economiche consistenti nella prestazione di servizi finanziari e/o assicurativi<sup>105</sup>.

L'interpretazione della succitata fonte di diritto europeo, fornita dalla Corte di Giustizia, ridimensiona fortemente l'ambito applicativo dell'articolo 10, comma 2 del Decreto IVA, rendendo la previsione applicabile solo ai consorzi i cui membri esercitino una delle attività

---

<sup>104</sup> “Tale interpretazione è confermata dalla struttura del titolo IX della direttiva 2006/112, vertente sulle «Esenzioni». Infatti, l'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), nell'ambito della direttiva IVA, non figura nel capo 1, rubricato «Disposizioni generali», di tale titolo, ma nel capo 2 di quest'ultimo. Inoltre, in detto titolo, è operata una distinzione tra il capo 2, rubricato «Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico», e il capo 3, intitolato «Esenzioni a favore di altre attività», distinzione che indica che le norme previste nel capo 2 per alcune attività di interesse pubblico non si applicano alle altre attività, previste in tale capo 3”. Cfr. CGUE, C-326/15, paragrafo 31 e C-605/15, paragrafo 26.

Secondo la Corte di Giustizia europea, l'articolo 132, paragrafo 1, lettera f) della Direttiva IVA, essendo inserito nel Capo 2 del Titolo IX della medesima direttiva, si applicherebbe solo alle esenzioni ivi contemplate, ossia a quelle a favore di alcune attività di interesse pubblico, mentre non potrebbe applicarsi alle attività la cui esenzione discende (ed è giustificata) da altre ragioni, ed in specie, alle attività esenti ai sensi dell'articolo 135 della Direttiva fra le quali sono comprese, per l'appunto, le attività bancarie ed assicurative. Cfr. G. FRANSONI, *La Corte di Giustizia travolge la disciplina della esenzione IVA per l'attività dei consorzi fra soggetti esenti* in *Rivista di diritto tributario*, supplemento on line, PACINI GIURIDICA, 17 ottobre 2017.

<sup>105</sup> Sul punto va rilevato che il memorandum esplicativo di accompagnamento alla Proposta di Direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto per quanto riguarda il trattamento dei servizi assicurativi e finanziari, presentata dalla Commissione europea manifestava l'esigenza della introduzione del meccanismo del gruppo di condivisione dei costi finalizzato a consentire agli operatori economici di effettuare in comune gli investimenti e ridistribuire i costi di tali investimenti in esenzione da IVA dal gruppo ai membri dello stesso.

Cfr. COM (2007) 747, Bruxelles, 28 novembre 2007 – documento disponibile al seguente link: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2007/IT/1-2007-747-IT-F1-1.Pdf>

Cfr. anche J. SWINKELS, *The EU VAT exemption for cost-sharing associations* in *International VAT Monitor*, January/February 2008, pp. 13-21.

CAPITOLO II

*La tassazione di gruppo secondo la legislazione italiana*

di interesse pubblico di cui all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f) che, sostanzialmente, sono quelle sanitarie, di istruzione o di promozione dello sport, nonché talune attività svolte in forma non lucrativa per il perseguimento di fini ideali.

Il chiarimento fornito dai giudici del Lussemburgo accresce l'intessere per il regime della tassazione di gruppo che rimane l'unico strumento a disposizione degli operatori economici dei settori bancari ed assicurativi per minimizzare i costi dell'IVA indetraibile.

L'attuazione del regime del gruppo IVA di cui al Titolo V-*bis* del DPR n. 633 del 1972, è subordinata alla definizione di apposite disposizioni non ancora emanate<sup>106</sup> che è auspicabile non ne restringano le possibilità di impiego, tenuto conto del precluso ricorso al regime di esenzione previsto per i consorzi.

### **5. Gruppo IVA ed IVA di gruppo. Valutazioni di convenienza**

L'introduzione nell'ordinamento interno del regime del gruppo IVA non ha determinato la cancellazione dal sistema della liquidazione di gruppo.

All'opzione per l'una o l'altra forma di tassazione consolidata conseguono effetti diversi.

Solo la rinuncia alla soggettività passiva individuale in adesione al *fiscal unity model* è suscettibile di garantire, attraverso la irrilevanza delle operazioni infragruppo, la massimizzazione del diritto alla detrazione. La procedura dell'IVA di gruppo si limita, invece, a fornire agli operatori economici che vi optino un mezzo per il più agevole recupero delle eccedenze di credito.

Ma la scelta per il neonato regime del gruppo IVA o per la liquidazione di gruppo non si gioca unicamente sul piano della valutazione comparata degli effetti che da essi discendono. Essa risulta, altresì, condizionata dai requisiti e dalle condizioni di esercizio dell'opzione per l'uno o per l'altro modello di aggregazione, nonché dagli oneri che si collocano a valle dell'adesione ad uno dei due sistemi di tassazione.

Sulla valutazione di maggiore convenienza del *fiscal unity model* compiuta in ragione della sua capacità di riduzione del fardello dell'IVA indetraibile per gli operatori economici esenti, può incidere negativamente l'ossequio del principio *all in all out* che l'opzione per il gruppo IVA impone. Al riguardo si evidenzia che, a differenza della procedura di liquidazione di gruppo, il regime dell'unità fiscale non ammette una adesione selettiva dei componenti

---

<sup>106</sup> "Con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze sono stabilite le disposizioni necessarie per l'attuazione del presente titolo". Cfr. Articolo 70-*duodecies*, comma 6, Decreto IVA.

*CAPITOLO II*

*La tassazione di gruppo secondo la legislazione italiana*

delle aggregazioni di imprese al sistema del consolidamento, che pur potrebbe essere più funzionale alle esigenze del *business* condotto, anche in ragione dell'ampiezza della compagine.

Sul piano delle condizioni di partecipazione si evidenzia che possono fondersi in unico soggetto passivo gli operatori avvinti da uno stretto legame finanziario, economico ed organizzativo, mentre l'opzione per la liquidazione di gruppo, che lascia impregiudicata la soggettività passiva di chi scelga di optarvi, è esercitabile dai soggetti che possano semplicemente provare di essere collegati da un rapporto partecipativo.

Quanto all'ambito territoriale di operatività dei due sistemi di tassazione consolidata va rilevato che mentre il gruppo IVA è riservato ai soggetti stabiliti nel territorio dello Stato, la liquidazione di gruppo è disponibile anche a favore di società con sede in Paesi membri dell'UE diversi dall'Italia.

La ponderazione complessiva dei fattori suindicati, unitamente ai costi amministrativi di gestione, ai sistemi di controllo e ai modelli di *compliance* approntati dal Fisco e ai regimi di responsabilità previsti, è posta alla base del test di convenienza effettuato dagli operatori economici aggregati in vista dell'esercizio dell'opzione.

## **6. Conclusioni**

Descritte le opzioni per la tassazione di gruppo offerte dall'ordinamento italiano è opportuno vagliarne la compatibilità con i principi di diritto eurounitario ed in particolare con il modello autorizzato dalla Direttiva IVA.

A supporto della valutazione può essere impiegata la sentenza della Corte di Giustizia europea nel caso *Ampliscientifica* laddove è chiarito che l'applicazione da parte di uno Stato membro dell'articolo 4, n. 4, secondo comma, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, confluito nell'articolo 11 della Direttiva rifusione, richiede:

- la previa consultazione, da parte del medesimo, del comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto;
- l'adozione di una normativa nazionale che autorizzi i soggetti, in particolare le società, stabiliti all'interno del paese e giuridicamente indipendenti, ma strettamente collegati tra loro sui piani finanziario, economico e organizzativo, a non essere più considerati quali soggetti passivi distinti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, per essere considerati come un unico soggetto passivo;

La soggettività passiva dei gruppi tra neutralità dell'IVA e tutela della concorrenza

## CAPITOLO II

### *La tassazione di gruppo secondo la legislazione italiana*

- l'attribuzione al soggetto passivo di un proprio numero di identificazione ai fini IVA.

Il regime del Gruppo IVA, a differenza del sistema della liquidazione di gruppo soddisfa le condizioni anzi declinate.

Dunque se la conformità ai principi di neutralità, proporzionalità, e divieto di abuso del diritto può scrutarsi rispetto ad entrambi i modelli fiscali di consolidamento (Gruppo IVA e liquidazione di gruppo), la verifica della compatibilità con la disposizione di cui all'articolo 11 della Direttiva IVA ha ragione di compiersi unicamente per il regime di cui al Titolo V-*bis* del Decreto IVA (Gruppo IVA).

Il rispetto dei suddetti principi da parte della normativa in materia di liquidazione di gruppo, come anticipato nel paragrafo 2 del presente capitolo, è stato certificato dai giudici di Lussemburgo. La conformità ad essi del regime del Gruppo IVA è oggetto di scrutinio nel capitolo quarto.

In questa sede, di analisi del processo di implementazione in Italia del sistema di cui all'articolo 11 della Direttiva IVA, va rilevato che profili di distonia della normativa interna rispetto alla disposizione europea sulla tassazione di gruppo potrebbero ravvisarsi qualora i decreti di attuazione non ancora emanati dovessero, come prospettato in sede di lavori preparatori, anche in adesione alle esigenze degli operatori economici, prevedere la sopravvivenza delle partite IVA individuali alla costituzione del gruppo.

La soluzione, che agevola la ricostruzione dei redditi dei componenti dell'unità IVA, ai fini della imposizione diretta, stride con i chiarimenti forniti dai giudici di Lussemburgo nel caso Ampliscientifica che ravvisano nel numero identificativo del gruppo uno strumento necessario, tanto per gli operatori economici quanto per l'amministrazione finanziaria degli Stati membri, ai fini della individuazione con certezza degli autori delle operazioni soggette ad IVA.

Eppure la stessa si pone sulla scia dello sperimentato schema belga di disciplina della unità TVA che stabilisce un sistema di corrispondenza tra il numero di partita IVA del gruppo e gli identificativi impiegati dai membri.

Il modello belga, utilizzato come termine di riferimento in sede di definizione della disciplina italiana sul gruppo IVA, sarà oggetto di analisi nel capitolo successivo, unitamente a quello svedese.

*CAPITOLO II*

*La tassazione di gruppo secondo la legislazione italiana*

Il regime della unità TVA e del Mervärdesskattegrupp sono posti, per i tratti peculiari che rispettivamente li connotano, la semi-obbligatorietà e la limitazione a settori di attività, in raffronto con il sistema del soggetto passivo unico adottato in Italia.

La comparazione è effettuata allo scopo di individuare quegli elementi la cui combinazione è ritenuta *set* ideale per la definizione di un modello aderente al sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto, idoneo a soddisfare l'ambizione dell'ordinamento europeo all'armonizzazione, l'obiettivo degli operatori economici alla massimizzazione del diritto alla detrazione, le istanze anti-abuso dell'erario, le esigenze di tutela della concorrenza nel mercato.

## **IL GRUPPO IVA NEGLI ORDINAMENTI BELGA E SVEDESE**

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Il regime del Gruppo IVA nell'ordinamento svedese – 3. Il regime del Gruppo IVA nell'ordinamento belga. – 4. I sistemi di IVA di gruppo italiano, svedese e belga a confronto. – 5. Conclusioni.

### **1. Premessa**

Il presente capitolo è dedicato ad un approfondimento sui sistemi di IVA di Gruppo adottati in Svezia ed in Belgio vigenti rispettivamente dal 1998 e dal 2007.

La scelta, effettuata a seguito di un esame sia pur sommario dei differenti VAT grouping schemes operanti in Europa<sup>1</sup> che ha evidenziato, sia pur nell'ossequio formale dell'articolo 11 della Direttiva IVA, uno scenario variegato, trova la sua giustificazione nelle peculiarità dei modelli svedese e belga.

Il regime del Mervärdesskattegrupp è riservato ai soggetti passivi d'imposta operanti nei settori bancario ed assicurativo.

Il regime dell'unità TVA è obbligatorio per i soggetti passivi partecipati direttamente in misura superiore al 50 per cento del capitale sociale da altri operatori che abbiano scelto di optarvi.

I tratti caratteristici di entrambi i sistemi suscitano sospetti indimostrati di violazione del principio di parità di trattamento, il primo per la riserva di un regime IVA di favore solo a limitati settori esenti dell'attività economica, il secondo per l'imposizione della partecipazione al gruppo IVA a taluni soggetti passivi d'imposta, con conseguente attribuzione di un obbligo di garanzia per il pagamento del tributo dovuto dall'unità.

L'esame dei modelli di tassazione è stato compiuto a partire dalle seguenti fonti normative:

- Mervärdesskattelagen (1994:200) per il regno di Svezia;
- Code de la taxe sur la valeur ajoutée; Arrêté royal n° 55/2007 per il Belgio.

---

<sup>1</sup> Diciotto dei ventotto Stati membri dell'Unione europea hanno implementato all'interno dei loro ordinamenti la previsione di cui all'articolo 11 della Direttiva IVA: Austria, Belgio, Cipro, Danimarca, Estonia, Finlandia, Germania, Irlanda, Italia, Lettonia, Paesi Bassi, Repubblica Ceca, Slovacchia, Svezia, Regno Unito, Romania, Spagna, Ungheria.

La ricostruzione delle discipline, pur con il massimo impegno nella ricognizione delle fonti normative, delle applicazioni giurisprudenziali e delle prassi applicative, è stata compiuta, in ragione delle difficoltà linguistiche, specie per l'analisi del regime svedese, con l'ausilio di contributi di dottrina e di esperti del settore.

## 2. Il regime del Gruppo IVA nell'ordinamento svedese

La disciplina svedese del Gruppo IVA<sup>2</sup>, in vigore dal primo luglio 1998<sup>3</sup>, è contenuta nel capo 6(a) della legge in materia di IVA, Mervärdesskattelagen (1994:200)<sup>4</sup>, negli articoli da 1 a 7. Il capo, rubricato "Gruppi IVA", è ricco di disposizioni tecniche<sup>5</sup>.

La regola di base, declinata dall'articolo 1<sup>6</sup> dispone che, ai fini dell'applicazione delle previsioni relative all'imposta sul valore aggiunto, due o più due entità economiche possano,

---

<sup>2</sup> Mervärdesskattegrupp

<sup>3</sup> Sweden became a member of the EU 1 January 1995. By then, Sweden chose not to implement what now is article 11 of the VAT Directive (Article 4.4 (2) of the Sixth Directive) regarding VAT groups (consolidation of groups of companies for VAT purposes). One explanation to this is that Sweden does not consolidate groups of companies for income tax purposes. Instead, group contributions are used to equalize profit and loss in income tax. Soon after the EU membership the Swedish groups of companies with mixed activities – taxable and non-taxable activities – and hence a limited right to deduct input VAT on internal supplies got difficulties in their competition with corresponding companies in other Member States, since the Swedish groups had to bear substantive VAT costs. The lines of business where the problems were most severe were the insurance and financial sectors. In order to mitigate the problems, Sweden implemented VAT group rules for the insurance and financial sectors by 1 July 1998. Cfr. E. KRISTOFFERSSON, *Comparative studies of national law in the EU harmonized VAT in Nordic Tax Journal*, 2015, (1):29-40. Documento disponibile al seguente link: <https://www.degruyter.com/downloadpdf/j/ntaxj.2016.2016.issue-1/ntaxj-2015-0011/ntaxj-2015-0011.pdf>

<sup>4</sup> Mervärdesskattelagen (1994:200). Documento disponibile al seguente link:

[http://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/mervardesskattelag-1994200\\_sfs-1994-200](http://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/mervardesskattelag-1994200_sfs-1994-200).

The historical and political events leading up to the introduction of the VAT grouping scheme started in 1991 when a tax reform broadened the VAT tax base, increasing the VAT costs for VAT exempt businesses with nondeductible VAT inputs. Representatives of the financial sector argued that this would have a major effect on the VAT costs of their internal organizations, as the VAT costs would be lower if their own personnel in VAT-exempt entities were to provide VATable services for their own needs rather than buying similar services from a closely related entity. Cfr. K. K. E. ELGAARD, *A comparative analysis of VAT grouping schemes from a Nordic perspective-aspects of tax avoidance and fiscal competition in Nordic Tax Journal*, 2017; 1:1–25.

<sup>5</sup> The Swedish rules on VAT grouping contain many detailed provisions. Cfr. K. K. E. ELGAARD, *A comparative analysis of VAT grouping schemes from a Nordic perspective-aspects of tax avoidance and fiscal competition in Nordic Tax Journal*, 2017; 1:1–25.

<sup>6</sup> Art.1, Capo 6(a). "Ai fini dell'applicazione della presente legge, due o più entità economiche possono, nelle circostanze di seguito indicate, essere considerate come un unico soggetto passivo (gruppo IVA) e l'attività esercitata dal gruppo può essere considerata come un'unica attività. [...]"

Nella versione inglese "For the purposes of the application of the provisions of this Law, two or more economic entities may, in the circumstances stated in this chapter, be regarded as a single economic entity (VAT group), and the activity exercised by the VAT group may be regarded as a single activity. [...]"

Nella versione svedese "Vid tillämpningen av bestämmelserna i denna lag får två eller flera beskattningsbara personer, under de förutsättningar som anges i detta kapitel, anses som en enda beskattningsbar person

alle condizioni fissate dalla legge, essere trattate alla stregua di un unico soggetto passivo, denominato Gruppo IVA, e che l'attività svolta dal gruppo possa essere considerata unitaria.

Il diritto di far parte di un Gruppo IVA è riservato agli operatori impegnati nello svolgimento di specifiche attività, precipuamente quelle a carattere finanziario ed assicurativo.

Il perimetro soggettivo del gruppo è definito dall'articolo 2<sup>7</sup> che vi include le entità economiche poste sotto la sorveglianza dell'Ispettorato delle Finanze che esercitano un'attività esente e quelle il cui scopo principale consiste nel fornire loro beni o servizi – a carattere ausiliario – nonché gli operatori legati da un rapporto di commissione<sup>8</sup>.

In altri termini, la Svezia ammette a beneficiare del regime della tassazione di gruppo gli operatori dei settori finanziario ed assicurativo, le loro *support companies*<sup>9</sup> e i soggetti

---

*(mervärdesskattegrupp) och den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver anses som en enda verksamhet. [...]*

<sup>7</sup> Art. 2, Capo 6 (a). “Solo i soggetti di seguito elencati possono far parte di un gruppo IVA:

1. entità economiche poste sotto la sorveglianza dell'Ispettorato delle Finanze che esercitano un'attività esente da IVA perché il fatturato di tale attività è esente ai sensi degli articoli 9 o 10 del capitolo 3, e
2. entità economiche il cui scopo principale consiste nel fornire beni o servizi alle entità economiche menzionate nel precedente paragrafo 1, oppure
3. entità economiche commissionari o committenti che abbiano un rapporto di commissione come nei casi di cui al capitolo 36 della legge relativa alle imposte sui redditi (1999:1229). [...]

Nella versione inglese “Only the following may be part of a VAT group:

1. economic entities, placed under the surveillance of the finance inspectorate which exercise an activity which is exempt because the turnover from that activity is exempt under Paragraph 9 or Paragraph 10 of Chapter 3,
2. economic entities whose main purpose is to deliver goods or provide services to the economic entities referred to in subparagraph 1 above, or
3. economic entities which are commission agents and principals, and which have a commission link such as that referred to in Chapter 36 of the law on income tax (1999:1229). [...]

Nella versione svedese “I en mervärdesskattegrupp får endast ingå

1. beskattningsbara personer som står under Finansinspektionens tillsyn och som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet därför att omsättningen av tjänster är undantagen från skatteplikt med stöd av 3 kap. 9 eller 10 §, och
2. beskattningsbara personer med huvudsaklig inriktning att tillhandahålla beskattningsbara personer som avses i punkt 1 varor eller tjänster, eller
3. beskattningsbara personer som är kommissionärsföretag och kommittentföretag i ett sådant kommissionärsförhållande som avses i 36 kap. inkomstskattelagen (1999:1229). [...]

<sup>8</sup> Companies that may form a VAT group comprise: 1) financial and insurance companies; 2) companies whose main activity encompasses supplying goods and services to financial and insurance companies; and 3) companies that are closely related to each other and are bound to each other with a commissioner's agreement under the rules of Chapter 36 of Swedish Income Tax Act. Cfr. E. KRISTOFFERSSON, *Groups of Companies and Intra-Company Dealings – A comparison between income tax and value added tax in Value added tax and direct taxation – Similarities and Differences* a cura di M. LANG, P. MELZ, E. KRISTOFFERSSON, T. ECKER, IBFD, 2009.

<sup>9</sup> Per “*support companies*” devono intendersi le società, prive di intrinseca autonomia funzionale, che hanno quale oggetto esclusivo o principale della loro attività la fornitura ad altri operatori economici di servizi

passivi che siano parti di un rapporto di mandato senza rappresentanza avente ad oggetto l'acquisto e la vendita di beni o servizi.

La legislazione svedese esclude, dunque, la partecipazione all'unità fiscale di entità prive dello *status* di soggetto passivo di imposta, pur nella ritenuta liceità della scelta contraria manifestata nel disegno di legge recante la proposta di disciplina del regime della tassazione di gruppo<sup>10</sup>.

La *ratio* della restrizione del regime del Gruppo IVA essenzialmente agli operatori dei settori finanziari ed assicurativi può essere ricavata dai lavori preparatori che hanno condotto alla introduzione nel 1999 del *fiscal unity model* all'interno dell'ordinamento svedese.

Un'esigenza di implementazione della previsione europea inerente alla soggettività passiva dei gruppi di imprese cominciò ad avvertirsi nel 1991 a seguito di una riforma fiscale che determinò un ampliamento della base imponibile IVA, accrescendo, per gli esercenti attività esenti, i costi derivanti dalla indetraibilità dell'imposta assoluta a monte e conseguentemente spingendo gli operatori dei settori finanziari ed assicurativi a sgravarsi dal fardello dell'IVA indetraibile preferendo l'*insourcing* all'*outsourcing*.

In tale quadro il *VAT grouping scheme* fu promosso quale mezzo per consentire ai soggetti passivi di imposta operanti quale unica entità economica di sottrarsi al peso del tributo gravante sulle operazioni infragruppo per effetto della fusione ideale in una unità

---

accessori, complementari o strumentali rispetto a quelli resi dalle imprese committenti, finalizzati ad agevolare o integrare la operatività di queste ultime ed idonei ad una autonoma utilizzazione.

La espressa inclusione delle "support companies" tra gli operatori ammessi a beneficiare del regime del gruppo IVA ha una *ratio* analoga a quella sottesa alla disposizione dell'ordinamento italiano contenuta nell'abrogato articolo 6 della legge n. 133 del 13 maggio 1999. Cfr. M. T. BUZZELLI, M. DE ANGELIS, *Il regime fiscale IVA delle attività ausiliarie rese nell'ambito dei "gruppi esenti"* in *Magistra - Banca e Finanza, Rivista di diritto bancario e finanziario*, Milano, 9 aprile 2007.

Cfr. anche A. P. DEIANA, *Ancillary Services Rendered within Banking and Insurance Groups – Italy: the New Regime* in *International VAT Monitor*, March/April 2000, pp. 45-49.

<sup>10</sup> "Innebörden av bestämmelsen i första stycket har utvecklats i avsnitt 4.5.1. Endast den som är näringsidkare skall kunna omfattas av gruppregisteringssystemet. Det kan här vara av intresse att notera att enligt ett avgörande i EG-domstolen avseende avdragsrätt för ingående skatt (mål C-60/90 Polysar), är ett sådant holdingbolag, vars enda uppgift är att förvärva värdepapper ("holdings") i andra företag utan att själv direkt eller indirekt vara involverad i ledningen ("the management") av dessa företag, inte att anse som en näringsidkare ("taxable person"). I Sverige liksom i ett antal andra medlemsländer bör det däremot vara möjligt att acceptera ett sådant holdingbolag som har en styrande roll och som svarar för gruppens policy som en näringsidkare som kan bli föremål för gruppregistrering". Cfr. Regeringens proposition 1997/98:148, p. 67.

Documento disponibile al seguente link:

<https://www4.skatteverket.se/download/18.22f626eb14fb326a4b68dd1/1441866949080/prop.+1997+98+148.pdf>

fiscale, e come strumento idoneo a rendere neutre, ai fini IVA, le scelte di “*make or buy*” in ossequio al principio secondo cui gli operatori economici dovrebbero poter scegliere il modello organizzativo più conveniente secondo valutazioni a carattere strettamente economico<sup>11</sup>.

La tassazione di gruppo fu, dunque, propugnata come meccanismo a tutela della concorrenza<sup>12</sup>.

I lavori preparatori alla introduzione del Gruppo IVA indicarono, altresì, tra gli scopi del regime l'esigenza di riservare un trattamento fiscale uniforme alle attività ausiliarie rese nell'ambito di imprese plurisoggettive e a quelle rese nell'ambito di imprese monosoggettive.

Ciò spiega perché, in sede di definizione della disciplina, fu prevista l'inclusione nel perimetro soggettivo del *fiscal unity model* dei membri del gruppo di imprese aventi quale oggetto della propria attività principale la fornitura di servizi strumentali alla effettuazione di prestazioni di natura finanziaria o assicurativa.

Dall'esame dei lavori preparatori emerge, dunque, la funzionalizzazione del regime del gruppo ad un obiettivo di neutralità fiscale per gli operatori economici dei settori finanziari ed assicurativi.

La limitazione dell'ambito soggettivo di operatività del VAT grouping scheme indicata, peraltro, dalla Commissione europea come esempio di illegittima restrizione del diritto a beneficiare della tassazione di gruppo<sup>13</sup>, è stata sottoposta al vaglio della Corte di Giustizia

---

<sup>11</sup> “*In Sweden VAT grouping is available, but only for disclosed agents and their principals and for financial companies and suppliers closely linked to such companies. For financial service providers, this reduces the VAT cost associated with outsourced activities, provided that the supplier is closely linked to the financial institution*”. Cfr. O. HENKOW, *Financial activities in European VAT: A Theoretical and Legal Research of the European VAT System and the Actual and Preferred Treatment of Financial Activities*, KLUWER LAW INTERNATIONAL, 2008, p. 195.

Cfr. anche C. B. ESKILDSEN, *Insourcing and Outsourcing in a VAT Context* in *Intertax*, (2012) 40 Issue 8/9, pp. 444–461.

<sup>12</sup> The introduction of group registration rules for financial companies and suppliers was thus not motivated by administrative considerations or considerations relating to abuse. Rather the adverse effects of exemption seems to be the reason for its introduction and to increase the possibilities for Swedish financial institutions to compete on the global market. Cfr. Regeringens proposition 1997/98:148.

Documento disponibile al seguente link:

<https://www4.skatteverket.se/download/18.22f626eb14fb326a4b68dd1/1441866949080/prop.+1997+98+148.pdf>.

[...] *fiscal competition aspects were seen as a major consideration in the travaux préparatoires*. Cfr., K. K. E. ELGAARD, *A comparative analysis of VAT grouping schemes from a Nordic perspective-aspects of tax avoidance and fiscal competition* in *Nordic Tax Journal*, 2017; 1:1–25.

<sup>13</sup> Le limitazioni alla possibilità di accedere ad un regime di IVA di gruppo sarebbero giustificate soltanto qualora fosse necessario adottare provvedimenti contro potenziali abusi in operazioni chiaramente

europea che l'ha ritenuta non censurabile sotto il profilo della violazione del principio della parità di trattamento<sup>14</sup> e ne ha ravvisato adeguato fondamento nella previsione di cui al paragrafo secondo dell'articolo 11 della Direttiva IVA<sup>15</sup>, in aderenza all'argomentazione difensiva della Svezia, in base alla quale la riserva del regime ad operatori economici sottoposti a controllo pubblico ridurrebbe il rischio di un suo sfruttamento per finalità elusive<sup>16</sup>.

---

determinate. In assenza di tale giustificazione non è accettabile che il regime di IVA di gruppo sia limitato dalla legislazione nazionale ad un particolare settore, quale, ad esempio, il settore finanziario o quello assicurativo. Cfr. Commissione europea, *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*, COM (2009) 325 definitivo, paragrafo 3.3.5.

<sup>14</sup> “[...] il Regno di Svezia deduce che, al fine di contrastare la frode e l'evasione fiscali, è stato deciso, conformemente all'articolo 11, secondo comma, della direttiva IVA, di 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. Orbene, la Commissione non ha dimostrato in termini convincenti che, con riguardo alla lotta contro la frode e l'evasione fiscali, tale misura non sia fondata.

Si deve necessariamente rilevare che la Commissione non ha dimostrato che la limitazione alle imprese del settore finanziario ed assicurativo dell'applicazione del regime previsto dall'articolo 11 della direttiva IVA sia contraria al diritto dell'Unione. Conseguentemente è considerato che il ricorso della Commissione è irricevibile nella parte in cui è fondato sulla violazione del principio di parità di trattamento, il ricorso dev'essere respinto”. Cfr. CGE, C-480/10, paragrafi 39-41.

<sup>15</sup> “[...] the ECJ based its decision to reject the case on the second paragraph of article 11 of the VAT Directive. The objectives of administrative simplification and combating abuse are not relevant to all undertakings and making the possibility of forming a VAT group generally available would increase the risks of abuse, which would run counter to one of the objectives pursued with the scheme itself. The second paragraph of article 11 permits Member States to adopt any measures needed to prevent tax evasion or avoidance through the use of the first paragraph of the article, as long as they do it in compliance with EU law. With that reservation, the ECJ understood that it was permissible for Member States to restrict the application of the scheme provided for under article 11 to combat tax evasion or avoidance. Consequently, the ECJ accepted the restriction of the VAT group scheme to those ring-fenced undertakings which are placed, directly or indirectly, under special supervision (i.e. financial supervision of the financial authorities) and which are therefore covered by a public monitoring system, which was the case for the financial and the insurance sector in Sweden, since these conditions provide additional safeguards against evasion and fraud”. Cfr. C. DIAS SOARES, A. ARNALDO, *VAT Grouping Schemes – Standpoint in International VAT Monitor*, March/April 2005, pp. 86-93.

<sup>16</sup> “The low risk of a finding of tax avoidance may be because in Sweden VAT groups are primarily used in the financial and insurance sectors, thereby limiting their use to business sectors that are already subject to extensive regulation and state control”. Cfr. K. K. E. ELGAARD, *A comparative analysis of VAT grouping schemes from a Nordic perspective-aspects of tax avoidance and fiscal competition in Nordic Tax Journal*, 2017; 1:1–25.

“The second paragraph of article 11 permits Member States to adopt any measures needed to prevent tax evasion or avoidance through the use of the first paragraph of the article, as long as they do it in compliance with EU law. With that reservation, the ECJ understood that it was permissible for Member States to restrict the application of the scheme provided for under article 11 to combat tax evasion or avoidance.48 Consequently, the ECJ accepted the restriction of the VAT group scheme to those ring-fenced undertakings which are placed, directly or indirectly, under special supervision (i.e. financial supervision of the financial authorities) and which are therefore covered by a public monitoring system, which was the case for the financial and the insurance sector in Sweden, since these conditions provide additional safeguards against evasion and fraud”. Cfr. DIAS SOARES C, ARNALDO A., *VAT Grouping Schemes – Standpoint in International VAT Monitor*, March/April 2005, pp. 86-93.

Sul punto è d'uopo rilevare che la motivazione addotta dalla Svezia a giustificazione della limitazione settoriale che connota il regime del Mervärdesskattegrupp, pur non priva di validità, costituisce un argomento *a posteriori* posto che i lavori che hanno condotto alla sua previsione non danno evidenza di considerazioni correlate al potenziale abuso dell'allora codificando modello di tassazione<sup>17</sup>.

La ragione di una implementazione settoriale e non generalizzata della disciplina del Gruppo IVA è da ravvisarsi non solo nell'impatto negativo sul gettito fiscale e quindi in un costo per lo Stato<sup>18</sup>, ma anche nell'esigenza di prevenire impieghi abusivi del regime da parte di operatori non soggetti a sorveglianza, nonché per impedire che il *fiscal unity model* da strumento a garanzia della neutralità, principio cardine del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto, trasmodi in un aiuto di Stato.

L'ordinamento svedese include nella disciplina del Gruppo IVA numerose disposizioni recanti la previsione di misure specifiche di prevenzione di abusi e pratiche elusive (*revenue protection powers*).

Tra queste si annoverano quella che prevede l'approvazione, da parte delle autorità fiscali<sup>19</sup>, della designazione quale responsabile del gruppo<sup>20</sup> del soggetto proposto dai membri della costituenda unità fiscale, salvo che taluna ragione particolare<sup>21</sup> vi osti<sup>22</sup>; quella che rimette all'amministrazione finanziaria le decisioni sulla formazione, modifica e revoca del gruppo IVA, aderendo alle richieste dagli operatori economici interessati, ove non sussistano controindicazioni<sup>23</sup>; quella che autorizza la cessazione del regime su iniziativa

---

<sup>17</sup> The introduction of group registration rules for financial companies and suppliers was thus not motivated by administrative considerations or considerations relating to abuse. Cfr. Regeringens proposition 1997/98:148. Documento disponibile al seguente link: <https://www4.skatteverket.se/download/18.22f626eb14fb326a4b68dd1/1441866949080/prop.+1997+98+148.pdf>.

<sup>18</sup> Cfr. E. KRISTOFFERSSON, *Comparative studies of national law in the EU harmonized VAT in Nordic Tax Journal*, 2015, (1):29-40.

<sup>19</sup> Skatteverket

<sup>20</sup> Grupphuvudman

<sup>21</sup> Särskilda skäl

<sup>22</sup> Mervärdesskattelag (1994:200), 6(a) kap., 4 § [...] Till grupphuvudman ska utses

1. i de fall som avses i 2 § första stycket 1 och 2 den beskattningsbara person i mervärdesskattegruppen som de övriga beskattningsbara personerna i gruppen föreslår, om det inte finns särskilda skäl som talar mot dett, [...].

<sup>23</sup> Mervärdesskattelag (1994:200), 6(a) kap., 6 § Skatteverket ska besluta om gruppregistrering enligt 4 §, eller om ändring eller avregistrering enligt 5 §, om berörda beskattningsbara personer ansöker om detta och det inte finns särskilda skäl som talar mot ett sådant beslut. [...].

degli uffici preposti al controllo, allorché vengano meno le condizioni per la costituzione del gruppo o altri peculiari motivi giustificano il diniego del diritto all'ulteriore godimento dei benefici derivanti dal regime.

Le autorità fiscali possono, quindi, decidere sulla costituzione di un gruppo IVA e sulla sua cessazione, sull'ammissione all'unità fiscale di nuovi soggetti passivi e sull'esclusione di taluni membri, nonché sulla modifica del rappresentante<sup>24</sup>.

In particolare, il potere dell'amministrazione finanziaria di disporre la cessazione di un gruppo IVA è conferito al precipuo scopo di impedire l'utilizzo del regime con finalità di evasione o elusione d'imposta.

Costituiscono ragioni idonee (*särskilda skäl*) a giustificare l'adozione di misure antiabuso, secondo le indicazioni fornite dai lavori preparatori alla introduzione della disciplina sul soggetto passivo unico, gli indici manifesti di un uso distorto del meccanismo di tassazione<sup>25</sup>. La loro rilevazione può fondare il rifiuto di attivazione del regime del Gruppo IVA così come la decisione di disporre la cessazione.

Né l'esame dei lavori preparatori, né quello della giurisprudenza svedese e della prassi amministrativa permettono la enucleazione di esempi di evidente abuso del *fiscal unity model*.

I *revenue protection powers* delle autorità fiscali sono, dunque, limitati. Solo un pericolo concreto di evasione fiscale o un rischio reale di distorsione della concorrenza possono integrare lo speciale motivo necessario ai fini dell'applicazione di misure antiabuso. È, peraltro, particolarmente difficile per le autorità fiscali fornire la prova della sussistenza dei

---

*The Member States may reserve the right to refuse or oblige the establishment or suspension of a VAT group, or the entry or exit of an individual member. The United Kingdom, Ireland, and Sweden have introduced several of these so-called 'revenue protection powers'. Cfr. K. VYNCKE, Eu Vat grouping from a comparative tax law perspective in EC Tax Review, 2009, p. 299 e seguenti.*

<sup>24</sup> Mervärdesskattelag (1994:200), 6(a) kap., 6 §. [...] Om förutsättningarna för gruppregistrering har upphört eller om det annars finns särskilda skäl, får Skatteverket på eget initiativ besluta om avregistrering. Lag (2013:368).

"Un gruppo IVA è costituito per effetto di decisione ricognitiva dello Skatteverket, adottata su richiesta degli appartenenti al gruppo interessato". Cfr. CGUE, C-7/13, paragrafo 16.

<sup>25</sup> "In Sweden, the special anti-avoidance rules in the rules on VAT grouping only apply if there is obvious tax avoidance or abuse or obvious distortion of competition". Cfr. K. K. E. ELGAARD, A comparative analysis of VAT grouping schemes from a Nordic perspective-aspects of tax avoidance and fiscal competition in Nordic Tax Journal, 2017; 1:1–25.

Articolo disponibile al seguente link: <https://www.degruyter.com/downloadpdf/j/ntaxj.2017.1.issue-1/ntaxj-2017-0001/ntaxj-2017-0001.pdf>

presupposti per l'adozione di cautele sulla base delle informazioni disponibili al momento dell'esercizio dell'opzione per il regime della tassazione di gruppo<sup>26</sup>.

La legislazione svedese, così come quella tedesca e quella olandese richiedono affinché due o più entità economiche possano essere trattate alla stregua di un unico soggetto passivo d'imposta la sussistenza tra esse di un rapporto di controllo societario di maggioranza<sup>27</sup> con l'integrazione economica ed organizzativa<sup>28</sup>.

L'adesione al regime è, inoltre, consentita unicamente ai soggetti passivi d'imposta aventi la sede della loro attività economica o un centro di attività stabile in Svezia<sup>29</sup>.

La limitazione territoriale preclude ai soggetti operanti attraverso partizioni localizzate all'estero di partecipare nella loro interezza ad un Mervärdesskattegrupp.

L'opzione per il regime della tassazione consolidata, dunque, comporta la disgregazione dell'unità giuridica e fiscale costituita da casa madre e succursale.

---

<sup>26</sup> “[...] there is a high threshold for conduct to constitute tax avoidance or distortion of competition. This means that it will probably be seldom that the rights of VAT groups will be disregarded under the special anti-avoidance rules”.

La limitata discrezionalità nell'impiego delle misure anti abuso è provata dalla circostanza che “there have been no cases where a VAT group has been rejected on these grounds. Also, tax avoidance cannot be established where the motivation for forming a VAT group is consistent with the purpose of a VAT grouping scheme, such as avoidance of payment of non deductible input VAT on purchases from other group entities in the financial and insurance sectors. As for fiscal competition, the distortion of competition between entities in the financial and insurance sectors and other taxable persons operating on the same market is a legitimate purpose, whereas other kinds of distortion of competition may not be equally legitimate”.

Cfr. K. K. E. ELGAARD, *A comparative analysis of VAT grouping schemes from a Nordic perspective-aspects of tax avoidance and fiscal competition in Nordic Tax Journal*, 2017; 1:1–25.

Articolo disponibile al seguente link: <https://www.degruyter.com/downloadpdf/j/ntaxj.2017.1.issue-1/ntaxj-2017-0001/ntaxj-2017-0001.pdf>

<sup>27</sup> The financial link is deemed to exist where a taxable person holds (in)directly more than/at least a certain percentage of the capital/shares/voting rights of another taxable person, or the first controls the latter. The percentage varies from 10% in Belgium (based on an administrative tolerance) to 90% in Sweden (in case of a commissionaires structure), but mostly is 50%. Cfr. K. VYNCKE, *Eu Vat grouping from a comparative tax law perspective in EC Tax Review*, 2009, p. 299 e seguenti.

More than 50% of the votes is a subsidiary company are needed. In certain structures, i.e. commissionaire structures, the financial link is established at 90%. Cfr. H. HULTIN, M. LINDBLAD, *Sweden – Value Added Taxation sec. 2.4, Topical Analyses*, IBFD.

<sup>28</sup> Mervärdesskattelag (1994:200), 6(a) kap., 3 § *En mervärdesskattegrupp får endast avse beskattningsbara personer som är nära förbundna med varandra i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende. Lag (2013:368)*.

<sup>29</sup> Art. 2, Capo 6 (a). “I en mervärdesskattegrupp får endast ingå en beskattningsbar persons fasta etableringsställe i Sverige”. Nella versione inglese: “In a value added tax group, only a taxable person’s fixed place of operations in Sweden may be included”.

La conseguenza, non incontrovertita, è stabilita nella sentenza emessa dai giudici di Lussemburgo nel caso C-7/13, originante da una controversia tra la Skandia America Corp. (USA) e lo Skatteverket (amministrazione finanziaria svedese).

Al *decisum* della Corte di Giustizia europea cui si è conformato il giudice del rinvio (Högsta förvaltningsdomstolens)<sup>30</sup>, ha fatto seguito la pubblicazione da parte delle autorità fiscali svedesi, delle seguenti linee di indirizzo:

- only Swedish establishments can be part of a Swedish VAT group;

- if a Swedish establishment (headquarters or branch) is included in a Swedish VAT group, it will be treated as a separate taxable person from all overseas establishments for VAT purposes, regardless of whether the overseas establishments are located in other EU member states or in non-EU countries;

- transactions between a Swedish establishment included in a Swedish VAT group and overseas establishments (EU and non-EU), therefore, will be treated as supplies for VAT purposes. This analysis will apply to recharges of bought-in services, as well as internally generated services;

- a transaction will be taxable only if a genuine service is supplied and there is a direct link between the service and the consideration received;

- cost allocation and transfer pricing adjustments can be deemed consideration for these supplies, and where treated as consideration for VAT purposes, such adjustments can be subject to revaluation if the amount does not represent an arm's length value<sup>31</sup>.

Gli operatori economici titolari del diritto a beneficiare del regime del Mervärdesskattegrupp non possono essere inclusi in più di una unità fiscale<sup>32</sup>.

---

<sup>30</sup> Cfr. HFD 2015 ref 22. Documento consultabile al seguente link:

<http://www.hogstaforvaltningsdomstolen.se/Domstolar/regeringsratten/R%C3%A4ttsfall/HFD%202015%20ref.%2022.pdf>

<sup>31</sup> Importantly, the guidance does not refer to circumstances involving VAT groups in other EU member states. One interpretation, therefore, that the Swedish tax authorities will disregard the existence of overseas VAT groups and will apply the Skandia principles only if a Swedish establishment is included in a Swedish VAT group. However, there is no explicit guidance to this effect, and it is possible that further guidance or case law may be issued to clarify this point.

La considerazione è tratta dal seguente documento consultabile on line:

[http://newsletters.usdbriefs.com/2016/Tax/WTA/160311\\_8.pdf](http://newsletters.usdbriefs.com/2016/Tax/WTA/160311_8.pdf)

<sup>32</sup> Art. 2, Capo 6 (a). "Beskattningsbara personer som avses i första stycket 1 och 2 får inte ingå i fler än en mervärdesskattegrupp. Lag (2013:368)".

A tutela delle ragioni creditorie dell'erario, la legislazione svedese prevede la responsabilità solidale dei membri per il pagamento dell'IVA dovuta dal gruppo<sup>33</sup>. Ciò implica che a ciascun membro del gruppo possa essere richiesto il pagamento dell'intero ammontare dell'imposta esigibile.

Il Governo svedese al potere nell'aprile del 2014 promosse l'abolizione del regime del gruppo IVA in ragione dei suoi effetti distorsivi della concorrenza a danno dei settori economici diversi da quello finanziario ed assicurativo<sup>34</sup>, senza alcun riferimento al suo potenziale abuso o impiego per finalità elusive. La proposta che illustrava le criticità derivanti dal riconoscimento ai gruppi di imprese di vantaggi ai fini della imposta sul valore aggiunto non ebbe seguito<sup>35</sup>.

---

<sup>33</sup> Cfr. Tax Procedural Act ("Skatteförfarandelagen"), chapter 59, section 23. Ansvar för beskattningsbara personer i en mervärdesskattegrupp: "Om huvudmannen för en mervärdesskattegrupp inte har fullgjort skyldigheten att betala mervärdesskatt, är varje annan beskattningsbar person som ingår i gruppen tillsammans med huvudmannen skyldig att betala skatten till den del skatten hänförs sig till verksamhet som gruppen har bedrivit under den tid den beskattningsbara personen varit medlem i gruppen. Lag (2013:369)". Documento consultabile al seguente link:

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/2482.html?date=2017-01-01#section59-23>

La disposizione può essere così tradotta: "Se il rappresentante di un gruppo IVA non adempie all'obbligo di versare l'imposta dovuta dal gruppo, ciascun membro del gruppo può essere chiamato a rispondere in solido con il debitore principale (il rappresentante del Gruppo) del pagamento dell'imposta, nella misura in cui sia relativa alle attività poste in essere dal gruppo durante il periodo di partecipazione".

"In some countries [for instance, Ireland, the Netherlands, Sweden and the United Kingdom as Member States of the European Union], the members of a VAT group are jointly and severally liable for the tax due by the VAT group. At first glance, such measures, which are intended to protect tax revenue, appear to be reasonable. However, the members of the VAT group remain independent and where the liability arises from the default of one member of the group, the imposition of the liability on the other members could damage the interests of minority shareholders if grouping is allowed when there are minority shareholders". Cfr. A. PAROLINI, C. BECHARA, M. van HILTEN, D. KRUGER, R. MILLAR, G. SINFIELD, *VAT and Group Companies* in *Bulletin for international taxation*, June 2011, pp. 349-362; A. PAROLINI, "European VAT and Groups of Companies" in *International and EC Tax Aspects of Groups of Companies*, a cura di G. MAISTO, Amsterdam, IBFD, 2008, p. 115; S. PFEIFFER, *VAT Grouping from a European Perspective*, Amsterdam, IBFD, 2015, p. 200.

<sup>34</sup> The arguments for the proposal were that it distorted competition in favor of the financial sector and was prejudicial to other taxable sectors and that the tax advantage affected a greater part of society's resources than was socio-economically optimal. Cfr. K. K. E. ELGAARD, *A comparative analysis of VAT grouping schemes from a Nordic perspective-aspects of tax avoidance and fiscal competition* in *Nordic Tax Journal*, 2017; 1:1-25.

<sup>35</sup> The new social democrat government decided on 15 April 2015 to retain the VAT groups since an abolishment would be too burdensome for regional banks (Sparbanker). Cfr. E. KRISTOFFERSSON, *Comparative studies of national law in the EU harmonized VAT* in *Nordic Tax Journal*, 2015, (1):29-40.

### 3. Il regime del Gruppo IVA nell'ordinamento belga

Ai sensi dell'articolo 4, paragrafo secondo del Code de la taxe sur la valeur ajoutée (di seguito anche CTVA) *“dans les cas qu'Il détermine et selon les modalités qu'Il fixe, le Roi peut considérer que des personnes établies en Belgique, qui sont indépendantes du point de vue juridique mais étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation, ne constituent qu'un seul assujetti pour l'application du présent Code”*.

La disposizione, che costituisce la trasposizione quasi letterale dell'articolo 11, paragrafo primo della Direttiva IVA, è stata introdotta nel Codice belga recante la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, nel 1992<sup>36</sup>, ma il potere dalla stessa riconosciuto al Re di introdurre e disciplinare nell'ordinamento belga il regime del Gruppo IVA è stato esercitato solo nel 2007 attraverso la emissione del Regio Decreto n. 55, in vigore dal 1° aprile dello stesso anno<sup>37</sup>.

L'attuazione della previsione di cui all'articolo 4, paragrafo secondo del CTVA, trova la sua *ratio* giustificatrice nell'esigenza di accrescere la competitività del Belgio sul mercato internazionale, scongiurare la delocalizzazione in altri paesi delle attività produttive<sup>38</sup> ed incoraggiare gli investimenti stranieri, nonché nella percezione del regime del Gruppo IVA quale mezzo per favorire un'organizzazione efficiente delle attività economiche, la razionalizzazione dei costi della gestione amministrativa delle imprese e l'ottimizzazione dell'utilizzo dei mezzi finanziari, obiettivi questi ultimi generalmente perseguiti mediante la esternalizzazione delle funzioni ausiliare e la centralizzazione di alcune di esse in capo a

---

<sup>36</sup> *Le texte de l'art. 4 est applicable à partir du 01.01.1993.*

<sup>37</sup> Since as far back as 1 January 1993, Art. 4 § 2 of the Belgian VAT Code has allowed the possibility of setting up a VAT group, but the formalities were left to the Crown. Cfr. P. WILLE, *VAT Grouping in Belgium, VAT and Bodies Governed by Public Law* in *Bulletin for International Taxation*, August/September 2008, pp. 422-429.

<sup>38</sup> *“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. [...]. 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 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”*. Cfr. K. VYNCKE, *VAT grouping in the European Union: purposes, possibilities and limitations* in *International VAT Monitor*, 2007/4, pp. 250-261, paragrafo 2.1.3.

strutture di supporto anche interaziendale<sup>39</sup>, ma con risultati in taluni casi insoddisfacenti a causa dei correlati oneri IVA<sup>40</sup>.

E per disinnescare gli effetti pregiudizievoli su talune scelte di organizzazione aziendale derivanti dal sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto che il Belgio ha ritenuto di offrire agli operatori economici lo strumento della "unité TVA"<sup>41</sup>, con soluzione la cui praticabilità è stata riconosciuta dalla Commissione Europea, sia pure non senza riserve, nel "Consultation Paper on modernising Value Added Tax obligations for financial services and insurances" del 2006<sup>42</sup>.

---

<sup>39</sup> Shared Service Centers

<sup>40</sup> "Tous les opérateurs économiques, quels que soient leurs régimes TVA et secteurs d'activités, sont actuellement contraints d'adopter des stratégies permettant de rationaliser les coûts de leur gestion administrative et d'optimiser l'utilisation de leurs moyens financiers.

Parmi les stratégies couramment développées par les entreprises, l'externalisation et la centralisation de certaines fonctions (notamment celles de support administratif, informatique, back office, call center, etc.) faisant appel à une main d'oeuvre importante via, par exemple, la création de « centre d'excellence » ou de centres de services constitue l'une des plus utilisées car elle permet aux groupes d'entreprises d'une part, de réaliser des économies d'échelle importantes sur ces services et d'autre part, de se concentrer pleinement sur leur « core-business ».

Dans ce cadre, il est toutefois apparu que le régime TVA actuel crée, dans tous les secteurs, y compris les secteurs non marchands (écoles, hôpitaux, associations culturelles, etc.), des obstacles importants en générant des charges de TVA additionnelles et/ou en compliquant la gestion administrative. Ces obstacles font l'objet de réflexions au niveau européen mais il n'est pas possible de déterminer dans quel délai elles aboutiront à un résultat concret".

Cfr. Relazione di accompagnamento al Regio decreto n. 55 del 2007, paragrafo 1.1. Il documento è disponibile al seguente link:

[http://www.etaamb.be/fr/arrete-royal-du-09-mars-2007\\_n2007003132.html](http://www.etaamb.be/fr/arrete-royal-du-09-mars-2007_n2007003132.html)

Cfr. anche circolare dell'Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus (AFER) n. 42 del 9 novembre 2007, parte introduttiva, disponibile al seguente link:

<http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=ccb5dc01-5208-45ed-b9ee-0cb36e97b7f4#findHighlighted>

"[...], the introduction of VAT grouping in Belgium is aimed to prevent the outsourcing of activities to other countries". Cfr. G. VERHOFSTADT, *Federal policy statement of 17 October 2006* – section Competition and purchasing power, [www.premier.fgov.be](http://www.premier.fgov.be), pp. 6-7.

<sup>41</sup> "Le système de l'unité TVA qui permet de considérer que des personnes indépendantes du point de vue juridique mais étroitement liées sur les plans financier, économique et de l'organisation ne forment qu'un seul assujetti pour l'application de la TVA constitue une solution efficace, prévue par la législation européenne et reconnue au niveau international à ces obstacles (il était explicitement repris parmi les solutions soumises par la Commission européenne dans le « Consultation Paper on modernising Value Added Tax obligations for financial services and insurances » publié en mars 2006)". Cfr. Relazione di accompagnamento al regio decreto n. 55 del 2007, paragrafo 1.2. Il documento è disponibile al seguente link:

[http://www.etaamb.be/fr/arrete-royal-du-09-mars-2007\\_n2007003132.html](http://www.etaamb.be/fr/arrete-royal-du-09-mars-2007_n2007003132.html)

<sup>42</sup> Il documento è disponibile al seguente link:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/consultations/tax/article\\_2447\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/article_2447_en.htm).

Le regole e le condizioni di operatività del regime del consolidamento, fissate dal Regio Decreto n. 55 del 2007, sono il frutto di una concertazione con gli operatori economici interessati<sup>43</sup>.

Il perimetro soggettivo della unité TVA è delineato dal paragrafo primo dell'articolo 1<sup>44</sup> che ammette a beneficiare della tassazione di gruppo solo i soggetti passivi di imposta, per tali intendendosi ai sensi dell'articolo 4, paragrafo primo, del CTVA "quiconque<sup>45</sup> effectue, dans l'exercice d'une activité économique, d'une manière habituelle et indépendante, à titre principal ou à titre d'appoint, avec ou sans esprit de lucre, des livraisons de biens ou des prestations de services visées par le présent Code, quel que soit le lieu où s'exerce l'activité économique". Risulta, di conseguenza, interdetto l'accesso all'unité TVA alle holding passive e agli enti di diritto pubblico non esercenti attività suscettibili di qualificarli come assujettis. E ciò sebbene il Consiglio di Stato chiamato ad esprimere un parere sulla bozza del decreto, in vista della sua emanazione, avesse posto in evidenza che "la limitation du champ d'application du projet aux sociétés dotées de la personnalité juridique ayant la qualité d'assujetti: la limitation proposée ne correspond ni au libellé de la loi ni à celui de la Directive".

Il diritto di costituire una unité TVA è riservato ai soggetti passivi stabiliti in Belgio, ivi compresi i centri di attività stabile di operatori economici stranieri; è negato, invece, ai soggetti passivi stranieri e alle stabili organizzazioni all'estero di soggetti passivi belgi<sup>46</sup>.

L'unité TVA è espediente volto a ad attribuire rilevanza, sia pur solo ai fini delle imposte sul valore aggiunto, all'impresa plurisoggettiva, vale a dire quella condotta da soggetti che, sebbene giuridicamente indipendenti, sono strettamente legati sul piano finanziario, economico ed organizzativo.

---

<sup>43</sup> Come si può leggere nel punto 8 della relazione di accompagnamento, il Regio Decreto n. 55 del 2006 "fixe les modalités d'application de ce régime. Elles ont été déterminées en concertation avec les entreprises, en vue de garantir non seulement une application simple et pratique du système de l'unité TVA mais également son caractère contrôlable".

<sup>44</sup> Article 1er. §1er. Dans la mesure où ils sont établis en Belgique, peuvent être considérés comme un seul assujetti, conformément à l'article 4, § 2, du Code, les assujettis au sens de l'article 4, § 1er, du Code qui remplissent les conditions **cumulatives** suivantes :

1° ils sont étroitement liés sur le plan financier. [...];

2° ils sont étroitement liés sur le plan de l'organisation. [...];

3° ils sont étroitement liés sur le plan économique. [...].

<sup>45</sup> Personne physique ou morale.

<sup>46</sup> Cfr. Art. 1, §1, regio decreto 9 marzo 2007, n. 55; art. 4, §2, CTVA; par. 5, circolare n. AFER 42/2007.

I vincoli finanziari, economici ed organizzativi tra soggetti passivi di imposta sono, dunque, condizione per la costituzione del Gruppo IVA. In assenza di indicazioni di diritto europeo sul loro contenuto il legislatore belga ha ritenuto di poterli definire, nel rispetto delle finalità sottesa alla previsione di cui all'articolo 11 della Direttiva IVA, ricorrendo a concetti e norme di diritto interno, quali quelle ricavabili dal Code des sociétés<sup>47</sup>. Ciò non di meno si rileva che il regio decreto non contiene alcun riferimento alle disposizioni belghe di diritto societario<sup>48</sup> in ragione dell'autonomia del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto rispetto alle legislazioni nazionali.

I legami, dei quali è richiesta la presenza concorrente ai fini della partecipazione all'unité TVA, sono ritenuti sussistenti al ricorso delle condizioni fissate al paragrafo primo, dell'articolo primo del Regio Decreto n. 55 del 2006, il cui contenuto è completato dalle indicazioni esplicative e di dettaglio fornite dell'Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus (AFER) con la circolare n. 42 del 2007.

Il regio decreto ravvisa:

- una stretta connessione finanziaria tra i soggetti legati da un rapporto di controllo, di diritto o di fatto, diretto o indiretto;
- una stretta connessione organizzativa tra gli operatori economici sottoposti ad una direzione comune, o con organizzazione condivisa delle attività di impresa esercitate, nonché tra quelli assoggettati al controllo, diretto o indiretto, di un medesimo soggetto;
- una stretta connessione economica tra soggetti esercenti attività della stessa natura o complementari o funzionali al perseguimento di un obiettivo economico comune o d'interesse di uno di essi<sup>49</sup>.

---

<sup>47</sup> Cfr. sul punto il terzo paragrafo della circulaire n. AFER 42/2007.

<sup>48</sup> "Aucune référence n'a été faite dans le texte de l'arrêté, entre autres, au droit des sociétés en raison du caractère autonome du droit de la TVA (voy. la jurisprudence de la Cour de Justice à cet égard) et pour ne pas rendre celui-ci dépendant de toute autre législation susceptible de modifications". Cfr. Relazione di accompagnamento al Regio decreto n. 55 del 2007.

<sup>49</sup> Article 1er. § 1er. "Dans la mesure où ils sont établis en Belgique, peuvent être considérés comme un seul assujetti, conformément à l'article 4, § 2, du Code, les assujettis au sens de l'article 4, § 1er, du Code qui remplissent les conditions cumulatives suivantes:

1° ils sont étroitement liés sur le plan financier. Cette condition est en tous cas remplie lorsqu'il existe entre eux, en droit ou en fait, directement ou indirectement, un lien de contrôle. Dans le chef d'autres personnes que les personnes morales au capital représenté par des actions ou parts, ce lien financier existe en tous cas lorsque la majorité des actifs qu'elles ont investis pour les besoins de leur activité économique appartient directement ou indirectement à la même personne;

Sebbene la costituzione di una unità TVA richieda la sussistenza, tra i soggetti passivi d'imposta interessati, di ciascuno dei vincoli anzi definiti, l'ordinamento belga riconosce al *lien financier* una rilevanza prioritaria sul piano probatorio. La dimostrazione dello stesso determina, infatti, a certe condizioni la presunzione dell'esistenza del *lien organisationnel* e del *lien économique*.

È per tali ragioni che l'amministrazione finanziaria ha ritenuto di dover precisare puntigliosamente quali relazioni tra operatori economici possano apprezzarsi come indice di esistenza di uno stretto vincolo finanziario tra gli stessi<sup>50</sup>.

Come chiarito nel paragrafo 3.1.1 della circolare n. 42 del 2007 "*l'administration considère que ce lien étroit sur le plan financier est établi dès qu'un assujetti détient directement ou indirectement, dans une autre société avec laquelle il souhaite former une unité TVA, une quotité de droits sociaux de 10% ou plus*".

La detenzione diretta o indiretta da parte di un soggetto passivo di imposta di almeno il dieci per cento del capitale sociale di altro operatore in possesso dello status di "assujetti" costituisce, dunque, prova dell'esistenza di un *lien étroit sur le plan financier* tra operatori economici.

Solo un rapporto partecipativo qualificato può però costituire prova dell'esistenza di una connessione non solo di carattere finanziario ma anche organizzativo ed economico tra *assujettis*. È, infatti, la detenzione diretta da parte di un soggetto passivo di imposta di oltre il cinquanta per cento del capitale sociale di altro operatore economico – dato patrimoniale univocamente identificabile – a fondare, ai sensi del paragrafo secondo dell'articolo 1 del regio decreto n. 55 del 2007, la presunzione – vincibile – di una connessione organizzativa ed economica tra gli stessi<sup>51</sup>.

---

2° ils sont étroitement liés sur le plan de l'organisation. Cette condition est en tous cas remplie lorsque:

- ils sont, en droit ou en fait, directement ou indirectement, sous une direction commune ou
  - ils organisent leurs activités totalement ou partiellement en concertation ou
  - ils sont, en droit ou en fait, directement ou indirectement, sous le pouvoir de contrôle d'une seule personne;
- 3° ils sont étroitement liés sur le plan économique. Cette condition est en tous cas remplie lorsque:
- l'activité principale de chacun d'entre eux est de même nature ou
  - leurs activités se complètent ou s'influencent ou s'inscrivent dans la recherche d'un objectif économique commun ou
  - l'activité d'un assujetti est exercée en totalité ou en partie au profit des autres".

<sup>50</sup> Cfr. paragrafo 3.1 della sezione terza della circolare AFER n. 42 del 2007.

<sup>51</sup> Article 1er. § 2. "Si un membre de l'unité TVA détient une participation directe de plus de 50 p.c. dans un autre assujetti, les conditions visées au § 1er sont présumées remplies dans le chef de ce dernier, sauf s'ils

Il regime belga della tassazione consolidata è opzionale<sup>52</sup> e la scelta in ordine alla partecipazione alla unità TVA è garantita sia al gruppo che ai singoli membri secondo il modello *cherry picking*<sup>53</sup>.

La facoltatività del modello fiscale è contraddetta dalla previsione della inclusione obbligatoria nell'area del consolidamento dei soggetti passivi partecipati direttamente in misura superiore al 50 per cento del capitale sociale da altri membri dell'unità TVA<sup>54</sup>, nonché dalla fissazione di obblighi di permanenza nel Gruppo IVA a seguito dell'ingresso<sup>55</sup>. Il suo carattere semi-obbligatorio è declinato dall'articolo 2, paragrafo primo del regio decreto n. 55 del 2007 ai sensi del quale "un assujetti, autre que celui visé à l'article 1er, § 2, devient membre d'une unité TVA s'il exerce l'option **pour faire partie de l'unité TVA**, au moyen d'une procuration donnée au représentant de l'unité TVA. Cette option couvre au moins la période qui court jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit le moment visé au § 4.

Un assujetti visé à l'article 1er, § 2, **doit devenir membre de l'unité TVA** pour la même période".

---

*peuvent démontrer qu'en raison de l'absence de liens organisationnel ou économique ou en raison de toutes autres circonstances ils ne sont pas ou ne peuvent pas être liés entre eux".*

<sup>52</sup> "Le caractère optionnel du système est en effet nécessaire pour permettre de ne pas imposer l'unité TVA à des groupes d'entreprises qui n'auraient pas (ou pas encore) l'organisation administrative et financière pour la mettre en oeuvre". Cfr. Relazione di accompagnamento al Regio decreto n. 55 del 2007.

<sup>53</sup> "Quant à l'option individuelle accordée aux membres, elle vise à éviter la formation d'unité TVA comprenant un nombre tellement important de membres qu'elle en deviendrait difficilement gérable ou contrôlable". Cfr. Relazione di accompagnamento al Regio decreto n. 55 del 2007.

<sup>54</sup> Cfr. sezione quarta della circolare AFER n. 42 del 2007 intitolata "Qui doit faire partie d'une unité TVA?". "Belgium has introduced an intermediate form of optional group registration: in principle, the parties concerned are free to opt for group registration. [...], once a number of connected taxable persons have opted for group registration, the entry into the group of certain members is optional, while entry of others is compulsory. Belgian VAT groups may include taxable persons that are closely bound to one another by financial, economic and organizational links,33 but must include taxable persons in which the members of the group have a direct participation of more than 50%". Cfr. K. VYNCKE, *VAT grouping in the European Union: purposes, possibilities and limitations* in *International VAT Monitor*, 2007/4, pp. 250-261, paragrafo 3.2.

<sup>55</sup> "Les membres peuvent se retirer volontairement de l'unité TVA mais seulement après le 31 décembre de la troisième année qui suit leur entrée dans l'unité". Cfr. Relazione di accompagnamento al Regio decreto n. 55 del 2007, paragrafo 1.1. Il documento è disponibile al seguente link:

[http://www.etaamb.be/fr/arrete-royal-du-09-mars-2007\\_n2007003132.html](http://www.etaamb.be/fr/arrete-royal-du-09-mars-2007_n2007003132.html)

"Under an optional system, the taxable persons are in principle free to determine the period for which they are part of a VAT group. However, the Member States may require that the individual members remain into the VAT group for a certain period of time". Cfr. K. VYNCKE, *Eu Vat grouping from a comparative tax law perspective* in *EC Tax Review*, 2009, p. 299 e seguenti.

La forzosa inclusione in una unità TVA dei soggetti passivi di imposta partecipati per oltre il 50 per cento da operatori economici che abbiano già esercitato l'opzione per la partecipazione al gruppo, pur in linea con la previsione di cui all'articolo 11, paragrafo 2, della Direttiva IVA che autorizza la previsione di misure anti-abuso, collide con i principi di neutralità del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto e di parità di trattamento comprimendo la libertà di scelta delle sole società di capitali<sup>56</sup>.

La previsione di ipotesi di partecipazione obbligatoria all'unità TVA non costituisce l'unico accorgimento predisposto dall'ordinamento belga contro l'uso distorto del regime della tassazione di gruppo.

Anche la disposizione che impone la permanenza nell'area del consolidamento fino al 31 dicembre del terzo anno successivo alla data di ammissione, salvo il venir meno delle condizioni di partecipazione e quella che esclude l'adesione di un *assujetti* a più di una unità TVA<sup>57</sup> perseguono finalità anti-abuso<sup>58</sup>.

Tra le norme dell'ordinamento belga di implementazione del paragrafo secondo dell'articolo 11 della Direttiva IVA, precipuo rilievo ha assunto l'articolo 19 *bis* del Code de la taxe sur la valeur ajoutée, adottato a seguito dell'accertamento dei fenomeni di evasione fiscale derivanti dall'applicazione dei principi enucleati dalla Corte di Giustizia europea nella

---

<sup>56</sup> The 50%-rule, which is a limitation of the freedom of choice, does not comply with the VAT neutrality principle as it only applies to specific taxable persons based on their legal status, that is, companies with share capital. Cfr. K. VYNCKE, *Eu Vat grouping from a comparative tax law perspective in EC Tax Review*, 2009, p. 299 e seguenti.

<sup>57</sup> "Un assujetti ne peut être membre que d'une seule unité TVA". Cfr. Articolo 1, paragrafo 4, Regio Decreto n. 55 del 2007.

<sup>58</sup> "These measures are aimed at preventing Belgian VAT groups from becoming a "pigeon house" used for short-term "optimization" purposes only". Cfr. K. VYNCKE, *VAT grouping in the European Union: purposes, possibilities and limitations in International VAT Monitor*, 2007/4, pp. 250-261, paragrafo 3.2.

decisione sul caso FCE Bank<sup>59</sup> ed abrogato a far data dal 27 dicembre 2015, a seguito del pronunciamento dei giudici del Lussemburgo sul caso Skandia<sup>60</sup>.

La disposizione prevedeva che fossero trattate quali prestazioni di servizio a titolo oneroso quelle rese dalla sede estera di un soggetto passivo d'imposta ad un suo centro di attività stabile in Belgio membro di un gruppo IVA (operazioni assimilate)<sup>61</sup>. E ciò allo scopo di ostacolare la pratica del *channelling* per tale intendendosi, come chiarito dall'Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus con la circolare n. 42 del 2007, al paragrafo 5.1, "la situation où une entreprise qui est établie en Belgique et fait partie d'une unité TVA possède un établissement stable à l'étranger et acquiert des services auprès de tiers par l'intermédiaire de son établissement stable situé à l'étranger, dans le but d'utiliser ces services dans l'unité TVA sans que ces services soient utilisés effectivement par cet établissement. Cet établissement ne sert alors que d'intermédiaire dans le but d'obtenir un avantage fiscal (services fournis sans TVA à l'unité TVA)"<sup>62</sup>.

La previsione dell'assimilazione basata sul presupposto che sede principale e secondaria di una attività economica siano parti di un unico soggetto passivo oblitera che

---

<sup>59</sup> "The application of the principles set forth by the European Court of Justice (ECJ) in FCE Bank plc, Case C-210/04, 23 March 2006, can, according to the Belgian legislature, lead to VAT evasion in the context of VAT groups. For this reason, new Art. 19 bis was introduced in the VAT Code, with effect from April 2007. It prevents the use of a VAT group to engage in VAT fraud or evasion and prevents membership in a VAT group from giving opportunities for unjustified tax advantages and savings with respect to VAT". Cfr. P. WILLE, VAT Grouping in Belgium, VAT and Bodies Governed by Public Law in *Bulletin for International Taxation*, august/september 2008, pp. 422-429.

<sup>60</sup> Prima dell'abrogazione dell'articolo 19 bis, a valle della sentenza della Corte di Giustizia europea sul caso Skandia, l'amministrazione belga ha adottato la Décision TVA n. E.T.127.577 dd. 03.04.2015, concernente le implicazioni della decisione dei giudici di Lussemburgo.

Il documento è disponibile al seguente link:

<http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWWeb/document.do?method=view&id=9ed2faca-e3d6-4eff-814e-7d53fbb6ac62&documentLanguage=FR#findHighlighted>.

<sup>61</sup> Cfr. Art. 19 bis CTVA, versione vigente dal 1° gennaio 2010 al 26 dicembre 2015. "Est également **assimilée** à une prestation de services effectuée à titre onéreux, la fourniture de services autres que ceux décrits à l'article 21, § 3, par un assujetti établi en dehors de la Belgique, pour les besoins d'un de ses établissements qui est membre d'une unité T.V.A. au sens de l'article 4, § 2, en Belgique". Come chiarito dalla circolare n. AFER 42/2007 al paragrafo 5.1, "pour cette opération, la base d'imposition est alors constituée par la valeur normale de la prestation de services telle que cette valeur est déterminée conformément à l'article 32 du Code de la TVA".

<sup>62</sup> "According to the tax authority, Art. 19 bis only pertains to cases of tax evasion and only targets transactions brought into a Belgian VAT group by a foreign establishment through a Belgian establishment of the same legal person purely to allow the latter to pass the costs on to the other members of the VAT group without applying VAT (also known as "channelling")". Cfr. P. WILLE, VAT Grouping in Belgium, VAT and Bodies Governed by Public Law in *Bulletin for International Taxation*, august/september 2008, pp. 422-429.

l'adesione ad un Gruppo IVA recide il legame tra casa madre e branch<sup>63</sup> ristabilendo la intersoggettività necessaria ai fini della considerazione di una prestazione di servizi quale operazione rilevante ai fini IVA<sup>64</sup>.

L'unité TVA in quanto soggetto passivo d'imposta è titolare dei diritti e degli obblighi connessi a tale *status* secondo le previsioni del Code de la taxe sur la valeur ajoutée e dei suoi decreti di attuazione. Ad essa è attribuito un numero di partita IVA cui corrispondono dei sub-identificativi impiegativi dai membri del gruppo per la fatturazione delle operazioni rese a terzi<sup>65</sup>.

La tassazione di gruppo, che consegue ad una domanda motivata degli operatori economici interessati a farvi parte da presentarsi per il tramite di un rappresentante liberamente scelto dagli stessi, determina il subentro dell'unité TVA nei diritti riconosciuti e negli obblighi imposti ai suoi membri<sup>66</sup> e la responsabilità solidale di questi ultimi per il pagamento dell'IVA dovuta, degli interessi e delle sanzioni, in relazione alle operazioni poste in essere dall'unité<sup>67</sup>, onere il cui insorgere esigerebbe una scelta di adesione al regime del consolidamento che l'ordinamento belga non sempre garantisce a livello individuale.

---

<sup>63</sup> "Una stabile organizzazione ammessa alla tassazione unitaria del gruppo ai fini Iva diventa a pieno titolo un soggetto passivo autonomo rispetto alla propria casa madre estera". Cfr. K. NIKIFARAVA, *Il primato del modello comunitario nell'IVA e il ruolo del giudice nazionale: alcune riflessioni in margine al caso FCE* in *Rassegna Tributaria*, 2006, 6, p. 2192. Cfr. anche C. RICCI, *I gruppi di società tra opzione comunitaria e regimi nazionali*, in A. DI PIETRO (a cura di), *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, BOLOGNA, 2003, pag. 112.

<sup>64</sup> Cfr. K. VYNCKE, *VAT grouping in the European Union: purposes, possibilities and limitations* in *International VAT Monitor*, 2007/4, pp. 250-261, paragrafo 3.5.2. Cfr. anche M. GIORGI, *Prestazioni di servizi tra casa madre e stabile organizzazione, tra assenza di dualità civilistica e "simmetrie fiscali"* in *Dialoghi*, 2004, p. 1415.

<sup>65</sup> Cfr. Art. 50, § 2, CTVA.

<sup>66</sup> Cfr. Art. 7, §1, regio decreto 9 marzo 2007, n. 55.

<sup>67</sup> Cfr. Art. 51 ter, CTVA. "*Les personnes qui ne constituent qu'un seul assujetti par application de l'article 4, § 2, sont solidairement tenues vis-à-vis de l'État du paiement de la taxe, des intérêts, des amendes et des frais exigibles du fait des opérations qui se rapportent à la période pendant laquelle ces personnes constituent un seul assujetti pour l'application du présent Code*".

L'informazione concernente la responsabilità solidale deve essere contenuta negli allegati al bilancio di ciascun membro del gruppo IVA. Cfr. article 25, Arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du code des sociétés. "*Conformément à l'article 25, § 3 de l'AR C.Soc., sont mentionnés dans l'annexe, les engagements qui ne figurent pas au bilan et qui sont susceptibles d'avoir une influence importante sur le patrimoine, sur la situation financière ou sur le résultat de la société. Vu la responsabilité solidaire des dettes de l'unité TVA, chaque membre de l'unité TVA est par conséquent tenu de mentionner dans son annexe qu'il est membre d'une unité TVA*". Cfr. Commission des normes comptables, Avis CNC 2010/13 - Traitement comptable dans le chef des membres d'une unité TVA de la taxe sur la valeur ajoutée Avis du 8 septembre 2010. Documento disponibile al seguente link: [http://www.cnc-cbn.be/files/advice/link/2010\\_133.pdf](http://www.cnc-cbn.be/files/advice/link/2010_133.pdf).

Il diritto alla detrazione spettante all'unità TVA è determinato in relazione alle operazioni poste in essere nei confronti di terzi ed al loro trattamento ai fini della imposta sul valore aggiunto<sup>68</sup>.

Lo svolgimento di sole attività esenti priverà il gruppo del diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte per l'acquisto di beni e servizi funzionali alla loro effettuazione.

Va tuttavia rilevato che l'ordinamento belga consente ai gruppi di disinnescare le esenzioni soggettive, vale a dire quelle la cui applicazione dipende da un peculiare *status* del fornitore o del committente. E ciò per effetto della previsione di un regime di consolidamento il cui perimetro può essere definito dagli operatori economici – sia pur con limitazioni – combinata alla richiesta della soddisfazione del requisito soggettivo delle esenzioni da parte di ciascun membro dell'unità TVA<sup>69</sup>.

In un sistema siffatto si annida il rischio di un diverso trattamento delle operazioni materialmente rese da uno stesso soggetto a seconda che lo stesso agisca quale singolo, quale membro di un gruppo costituito da operatori tutti in possesso del presupposto soggettivo della esenzione, o quale componente di un gruppo costituito da membri con *status* disomogenei<sup>70</sup>.

---

<sup>68</sup> Le pro rata général est déterminé par une fraction comportant au numérateur le montant total (par année civile) des opérations *externes* effectuées par les membres de l'unité TVA et permettant la déduction, et au dénominateur le montant total (par année civile) des opérations figurant au numérateur et des opérations *externes* pour lesquelles il n'existe pas de droit à déduction. Cfr. B. VANDERSTICHELEN, F. COLLA, *L'unité TVA en Belgique* in *Accountancy&Tax*, 2007/3. Il documento è disponibile on line al seguente link: [https://www.iec-iab.be/fr/membres/publication/accountancy-tax/Documents/2007/2007-2-fiscalit%C3%A9\\_-\\_unit%C3%A9\\_tva.pdf](https://www.iec-iab.be/fr/membres/publication/accountancy-tax/Documents/2007/2007-2-fiscalit%C3%A9_-_unit%C3%A9_tva.pdf)

<sup>69</sup> Cfr. Circolare n. AFER 42/2007, paragrafo 7.3.1.1.2, rubricato "Exemptions de l'article 44 du Code de la TVA".

*"Certaines dispositions de l'article 44 du Code de la TVA subordonnent l'exemption à la condition que le prestataire soit un organisme sans but de lucre dont les recettes ne servent qu'à couvrir les frais d'exploitation (voir article 44, § 2, 3°, 6°, 7° et 9°, du Code de la TVA). Lorsqu'un tel organisme entre dans une unité TVA, les conditions d'absence de but de lucre doivent être rencontrées dans le chef de chacun des membres de l'unité TVA puisque celle-ci ne forme plus qu'un seul assujetti pour l'application de la TVA.*

*De même, pour l'application de l'exemption prévue par l'article 44, § 1er, 1°, du Code et qui concerne les prestations de services exécutées dans l'exercice de l'activité habituelle des notaires, des avocats et des huissiers de justice, il est nécessaire que chaque membre de l'unité TVA exerce de telles professions pour que l'unité puisse bénéficier de l'exemption".*

<sup>70</sup> "Belgium, [...], in some cases demands that all individual members have the required capacity in order to apply these exemptions. However, in this case, the application of these exemptions can be avoided by adding a taxable person to the VAT group the required capacity. Consequently, the same supply of goods or services can be subject to and be exempt from VAT while supplied or received by a person with the same capacity. This treatment seems to infringe the VAT neutrality principle. Moreover, Member States with an optional VAT grouping arrangement applying such an approach, indirectly allow exempt VAT taxable persons to opt for a VAT taxable status by forming a VAT group with another taxable person missing the required capacity". Cfr.

Il regime dell'IVA di gruppo, dunque, congegnato per limitare lo strappo alla neutralità della imposta sul valore aggiunto determinato dalle esenzioni – causa di scelte organizzative dell'attività di impresa inefficienti<sup>71</sup> – si presta, nell'ordinamento belga, ad essere impiegato per il perseguimento di finalità elusive<sup>72</sup> ed il conseguimento di vantaggi competitivi.

#### 4. I sistemi di IVA di gruppo italiano, svedese e belga a confronto

Descritti i tratti caratteristici dei sistemi di IVA di gruppo svedese e belga si procede, superando il dato meramente tecnico, ad un loro confronto con il modello italiano.

Sul piano soggettivo i regimi esaminati risultano tendenzialmente allineati in quanto convergono sul riconoscimento del diritto alla tassazione consolidata secondo lo schema della *legal fiction*<sup>73</sup>, propugnato dall'articolo 11 della Direttiva IVA, ai soli soggetti passivi d'imposta<sup>74</sup>.

La scelta, compiuta dalla Svezia e dal Belgio, prima del disvelamento delle posizioni della Commissione Europea e della Corte di Giustizia, in ordine alla interpretazione del generico termine "persone" utilizzato dal legislatore europeo per la indicazione dei soggetti aventi diritto alla inclusione nel Gruppo IVA, testimonia l'adesione ad una concezione della

---

K. VYNCKE, *Eu Vat grouping from a comparative tax law perspective* in *EC Tax Review*, 2009, paragrafo 6.5, p. 299 e seguenti.

<sup>71</sup> "The negative effect of exemption on supply chain structures is problematic. Exemption creates a bias towards vertical integration, even where such integration is inefficient. If a bank chooses the more efficient option and creates specialized subsidiaries, the efficiencies may be outweighed by the additional tax burden. In the context of related persons, there is clearly a conflict between the desire to maintain the multistage transaction tax design of VAT and a desire to recognize that the value added. is overtaxed in circumstances where a group of closely related persons bears a higher cost burden than an equivalent integrated company. One solution is to allow related companies to «group» for VAT purposes". Cfr. A. PAROLINI, C. BECHARA, M. van HILTEN, D. KRUGER, R. MILLAR, G. SINFIELD, *VAT and group of companies* in *Bulletin for international taxation*, june 2011, paragrafo 2, p. 349.

<sup>72</sup> "[...] VAT grouping, especially when it is not mandatory, can create opportunities for tax planning that may be perceived by the tax authorities as avoidance". Cfr. A. PAROLINI, C. BECHARA, M. van HILTEN, D. KRUGER, R. MILLAR, G. SINFIELD, *VAT and group of companies* in *Bulletin for international taxation*, june 2011, paragrafo 4.2, p. 351.

<sup>73</sup> Under the legal fiction method, the legal structure of the group is completely disregarded and the members of the group are treated, for tax purposes, as if they were a single entity. [...] The "legal fiction" normally implies that each company participating in the group is no longer considered to be a taxable person and intra-group transactions are irrelevant, as they are not visible to the tax system. Cfr. A. PAROLINI, C. BECHARA, M. van HILTEN, D. KRUGER, R. MILLAR, G. SINFIELD, *VAT and Group Companies* in *Bulletin for international taxation*, june 2011, pp. 349-362.

<sup>74</sup> Beskattningsbara personer; assujettis.

soggettività passiva del gruppo quale sommatoria delle soggettività passive dei suoi membri.

Quella italiana, assunta nella consapevolezza della eurocompatibilità del modello aperto anche a entità prive dello *status* di soggetto passivo d'imposta, è correlata ad esigenze di repressione della frode o della evasione fiscale.

A differenza dell'unità TVA e del Gruppo Iva, tuttavia, il Mervärdesskattegrupp si caratterizza, per la sua riserva ai soggetti passivi d'imposta operanti nei settori bancario ed assicurativo, ispirata da ragioni di garanzia della neutralità fiscale dell'IVA, ma giustificata da finalità anti-abuso ritenute dalla Corte di Giustizia idonee a salvare la misura nonostante sia potenziale fonte di un vantaggio concorrenziale per i suoi destinatari.

L'ordinamento italiano, pur avendo ponderato, in sede di definizione del modello interno di consolidamento, l'opportunità di una sua limitazione ai "soggetti passivi esenti", ha optato per un regime applicabile ad ogni settore di attività, assimilabile a quello già in vigore in Belgio a far data dal 2007.

In ciascuno degli ordinamenti scrutinati la partecipazione al Gruppo IVA è ristretta agli operatori stabiliti sul territorio nazionale<sup>75</sup>, in ossequio alla formulazione letterale dell'articolo 11 della Direttiva IVA<sup>76</sup>.

La interdizione dal regime dell'IVA di gruppo dei centri di attività stabile situati all'estero non esclude il debordamento degli effetti del *fiscal unity model*.

---

<sup>75</sup> Mervärdesskattelag (1994:200), 6(a) kap., 2§. [...] I en mervärdesskattegrupp får endast ingå en beskattningsbar persons fasta etableringsställe i Sverige. [...].

Regio decreto 9 marzo 2007, n. 55, art. 1, §1, "Dans la mesure où ils sont établis en Belgique, peuvent être considérés comme un seul assujetti, conformément à l'article 4, § 2, du Code, les assujettis au sens de l'article 4, § 1er, du Code qui remplissent les conditions cumulatives suivantes [...]."

DPR 26 ottobre 1972, n. 633, art. 70-bis, "1. I soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato esercenti attività d'impresa, arte o professione, per i quali ricorrano congiuntamente i vincoli finanziario, economico e organizzativo di cui all'articolo 70-ter, possono divenire un unico soggetto passivo, di seguito denominato "gruppo IVA. 2. Non possono partecipare ad un gruppo IVA: le sedi e le stabili organizzazioni situate all'estero; [...]."

<sup>76</sup> Thus, groups of undertakings established in different Member States cannot obtain the same beneficial effect from VAT grouping as groups established in the territory of the same Member State. Cfr. C. B. ESKILDSEN, *VAT Grouping versus Freedom of Establishment in EC Tax Review*, (2011) 20, Issue 3, pp. 114–120.

Cfr. anche T. EHRKE-RABEL, *VAT grouping: the relevance of the territorial restriction of Article 11 of the VAT Directive in World Journal of VAT/GST Law*, pp. 61-79, published online: 07 May 2015.

Emblematico al riguardo è il caso Skandia che ha visto coinvolto il Regno di Svezia e ha determinato i giudici di Lussemburgo ad affermare, in apparente conflitto con la decisione assunta in esito alla causa FCE Bank<sup>77</sup> ma in linea con i chiarimenti già forniti dalla Commissione europea nella sua Comunicazione del 2009<sup>78</sup>, la rescissione del rapporto tra casa madre e succursale stabilite nel territorio di Stati differenti per effetto dell'opzione per il Gruppo IVA, per questa via escludendo la capacità dell'una di attrarre l'altra nell'unità fiscale di cui è parte.

La restrizione territoriale del regime del Gruppo IVA, pur difesa dalla Commissione europea<sup>79</sup> rischia di collidere con la libertà di stabilimento garantita dall'articolo 49 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (già articolo 43 del Trattato CE) ai sensi del quale *“le restrizioni alla libertà di stabilimento dei cittadini di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro vengono vietate. Tale divieto si estende altresì alle restrizioni*

---

<sup>77</sup> CGE, C-210/04.

<sup>78</sup> *“Nel caso della Banca FCE, la Corte ha concluso che un centro di attività stabile, che non sia un ente giuridico distinto dalla società di cui fa parte, stabilito in un altro Stato membro e al quale la società fornisce prestazioni di servizi, non dev'essere considerato un soggetto passivo in ragione dei costi che gli vengono imputati a fronte di tali prestazioni. Cosicché una prestazione di servizi nell'ambito della stessa entità giuridica non rientra nel campo d'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 può di primo acchito sembrare in contraddizione con la sentenza nella causa FCE Bank. Tuttavia tale sentenza non fa alcun riferimento alla situazione di un gruppo IVA. Inoltre va osservato che, aderendo a un gruppo IVA, il soggetto passivo diventa parte di un nuovo soggetto passivo, il gruppo IVA e, quindi, si separa ai fini dell'IVA dal suo centro di attività stabile situato all'estero. Il che significa che se un soggetto passivo aderisce a un gruppo IVA, qualsiasi servizio che presti in seguito al suo centro di attività stabile situato all'estero sarebbe considerato come prestazione fornita tra due soggetti passivi distinti. Il fatto che il centro di attività stabile situato all'estero sia escluso dall'ammissione ad un gruppo IVA nello stesso Stato membro non è pertanto in contraddizione con la sentenza FCE Bank”. Cfr. Commissione europea, 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, COM (2009) 325 definitivo, par. 3.3.2.2.*

<sup>79</sup> La giustificazione principale per escludere i 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 è il fatto che non siano fisicamente stabilite sul territorio dello stesso Stato membro. Poiché il regime di IVA di gruppo è un'opzione facoltativa, scelta da uno Stato membro, non dovrebbe aver l'effetto di estendersi oltre il territorio fisico dello Stato membro che ha introdotto tale regime. In caso contrario si può violare la sovranità fiscale di un altro Stato membro. Inoltre, se due Stati membri decidessero di introdurre il regime di IVA di gruppo, diverrebbe possibile che un centro di attività stabile di uno di essi, situato all'estero, aderisse a gruppi IVA in entrambi gli Stati membri. Un risultato simile non è compatibile con i principi fondamentali del sistema comune di IVA, né gestibile a livello di amministrazione nazionale. E non è un risultato accettabile sotto il profilo del controllo. Cfr. Commissione europea, 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, COM (2009) 325 definitivo, par. 3.3.2.1.

*relative all'apertura di agenzie, succursali o filiali, da parte dei cittadini di uno Stato membro stabiliti sul territorio di un altro Stato membro*<sup>80</sup>.

Possono idealmente fondersi in un unico soggetto passivo d'imposta ai sensi dell'articolo 11 della Direttiva IVA le persone strettamente avvinte da vincoli finanziari, economici ed organizzativi.

Al di là delle condizioni che realizzano la interdipendenza tra operatori economici necessaria per beneficiare della tassazione di gruppo, si evidenzia che mentre la Svezia subordina l'ammissione al Mervärdesskattegrupp alla prova della sussistenza di ciascuno dei suindicati legami, sia il sistema belga che quello italiano attribuiscono rilevanza preminente al vincolo finanziario a cui riconoscono valore presuntivo della esistenza degli altri legami.

La previsione della presunzione, sia pur relativa<sup>81</sup>, dell'interdipendenza economica ed organizzativa, verificata la connessione finanziaria, risponde a ragioni di semplificazione.

La correlazione finanziaria, economica ed organizzativa tra operatori economici stabiliti non comporta il loro automatico trattamento ai fini IVA alla stregua di un soggetto passivo d'imposta unico (regime di IVA di Gruppo obbligatorio<sup>82</sup>).

La tassazione di gruppo è opzionale in ciascun degli ordinamenti scrutinati<sup>83</sup>.

---

<sup>80</sup> Sebbene sia chiaro che l'articolo 11 limiti l'estensione territoriale di un regime di IVA di gruppo, è altrettanto ovvio che l'interpretazione dello stesso 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. La suddetta lettura permette ai centri di attività stabili di imprese straniere, situate nello Stato membro che applica il regime di IVA di gruppo, di essere incluse e di usufruire delle stesse agevolazioni fiscali di quelle concesse alle imprese dello stesso Stato membro e, pertanto, è conforme al trattato CE. Cfr. Commissione europea, *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*, COM (2009) 325 definitivo, par. 3.3.2.1.

<sup>81</sup> È riconosciuta al Gruppo la facoltà di ridurre il proprio perimetro escludendo i soggetti per i quali i vincoli economici ed organizzativi non ricorrano effettivamente.

<sup>82</sup> *"Under a compulsory system, several taxable persons are automatically regarded as a single taxable person for the application of the national VAT legislation when they fulfil these conditions but also opt for group registration"*. Cfr. K. VYNCKE, *Eu Vat grouping from a comparative tax law perspective in EC Tax Review*, 2009, p. 299 e seguenti, par. 2.

<sup>83</sup> *Under an optional system, the VAT group comes only into existence when the individual members not only fulfil these conditions but also opt for group registration*. Cfr. K. VYNCKE, *Eu Vat grouping from a comparative tax law perspective in EC Tax Review*, 2009, p. 299 e seguenti.

La valutazione dell'opportunità dell'adesione all'unità fiscale è, dunque, rimessa ai soggetti passivi d'imposta. Il margine di manovra loro riconosciuto nella definizione del perimetro del Gruppo IVA è, tuttavia, compreso in un'ottica di bilanciamento dei vantaggi e degli svantaggi che dal regime possono derivare per gli operatori economici e per l'Erario<sup>84</sup>.

La Svezia sembrerebbe ammettere l'esercizio dell'opzione secondo il modello *cherry picking* che consente agli operatori economici aggregati di definire il perimetro del consolidamento. Alla discrezionalità nella definizione dell'ampiezza del Mervärdesskattegrupp fa da contrappeso la subordinazione della sua costituzione ad una decisione ricognitiva delle autorità fiscali, cui è rimesso, in funzione della salvaguardia dell'interesse erariale, il controllo sulla composizione del gruppo IVA per tutta la sua durata<sup>85</sup>.

Peraltro va evidenziato che l'interesse alla selezione dei partecipanti al gruppo, in un sistema come quello svedese che riserva il regime del consolidamento ai soli soggetti passivi d'imposta operanti nei settori bancari ed assicurativi e dunque esenti, è di portata ridotta.

Il Belgio si caratterizza per un regime semi-obbligatorio che, a seguito del libero esercizio dell'opzione per la costituzione di una unità TVA, impone la partecipazione all'area del consolidamento a "les assujettis détenus directement à plus de 50 p.c. par une société-mère faisant partie de l'unité TVA"<sup>86</sup>.

Semi-obbligatorio può definirsi anche quello italiano che garantisce il diritto all'esercizio dell'opzione a livello di gruppo ma non anche a livello individuale secondo il

---

<sup>84</sup> *Under an optional system, companies can opt for VAT grouping taking into account their business needs. On the other hand, they will only exercise the option if they derive a net benefit from group registration. Most Member States eventually introduced an optional VAT grouping arrangement with special features, aiming at a balance between the advantages and disadvantages of group registration for the businesses as well as the government. These features comply with the VAT Directive, as long as they do not discriminate amongst VAT groups and other taxable persons. Cfr. K. VYNCKE, Eu Vat grouping from a comparative tax law perspective in EC Tax Review, 2009, p. 299 e seguenti.*

<sup>85</sup> Art. 5, Capo 6 (a): "If the Swedish Tax Agency so decides, new taxable persons may enter the group, taxable persons may leave the group or the group trustee may be replaced. [...]".

<sup>86</sup> Cfr. Relazione di accompagnamento al regio decreto n. 55 del 2007, paragrafo 1.2. Il documento è disponibile al seguente link:

[http://www.etaamb.be/fr/arrete-royal-du-09-mars-2007\\_n2007003132.html](http://www.etaamb.be/fr/arrete-royal-du-09-mars-2007_n2007003132.html).

criterio "all in, all out" preclusivo della partecipazione selettiva al regime del consolidamento, sanzionata, salvo sanatoria, con la cessazione del Gruppo IVA<sup>87</sup>.

All'impresa plurisoggettiva nella sua intera composizione è riconosciuta la facoltà di scegliere se aderire o meno al regime e l'opzione per la tassazione di gruppo ha carattere omnicomprensivo, essendo obbligatoria l'adesione al *fiscal unity model* di tutti i soggetti passivi d'imposta per i quali ricorrano congiuntamente i vincoli finanziari, economici ed organizzativi richiesti dall'articolo 11 della Direttiva quale condizione per il trattamento degli operatori economici aggregati alla stregua di un unico soggetto passivo.

La regola "all in, all out" non opera solo all'atto della costituzione del Gruppo IVA. La sua operatività incide sulla composizione dell'unità fiscale fino alla sua cessazione, imponendo l'inserimento nel perimetro del consolidamento di tutti i soggetti che acquisiscano i requisiti di partecipazione al Gruppo successivamente alla sua nascita secondo l'ordinamento italiano<sup>88</sup>, e di quelli partecipati direttamente in misura superiore al 50 per cento del capitale sociale da altri membri dell'unità TVA, secondo l'ordinamento belga<sup>89</sup>.

---

<sup>87</sup> Art. 70-*quater*, comma 1, DPR 26 ottobre 1972, n. 633. "Il gruppo IVA è costituito a seguito di un'opzione esercitata da tutti i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato per i quali ricorrano congiuntamente i vincoli finanziario, economico e organizzativo di cui all'articolo 70-*ter*. In caso di mancato esercizio dell'opzione da parte di uno o più dei soggetti di cui al periodo precedente:

a) è recuperato a carico del gruppo IVA l'effettivo vantaggio fiscale conseguito;

b) il gruppo IVA cessa a partire dall'anno successivo rispetto a quello in cui viene accertato il mancato esercizio dell'opzione, a meno che i predetti soggetti non esercitino l'opzione per partecipare al gruppo medesimo".

<sup>88</sup> Art. 70-*quater*, comma 5, DPR 26 ottobre 1972, n. 633. "Se negli anni di validità dell'opzione di cui al comma 1 i vincoli economico e organizzativo di cui all'articolo 70-*ter*, commi 2 e 3, si instaurano nei riguardi dei soggetti che erano stati esclusi dal gruppo IVA ai sensi del comma 5 del medesimo articolo, ovvero se il vincolo finanziario di cui all'articolo 70-*ter*, comma 1, si instaura nei riguardi di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato relativamente ai quali non sussisteva all'atto dell'esercizio dell'opzione, i predetti soggetti partecipano al gruppo IVA a decorrere dall'anno successivo a quello in cui tali vincoli si sono instaurati. In tal caso, la dichiarazione di cui al comma 2 deve essere presentata entro il novantesimo giorno successivo a quello in cui tali vincoli si sono instaurati. In caso di mancata inclusione di un soggetto di cui al primo periodo nel gruppo IVA, si applicano le disposizioni del secondo periodo del comma 1".

<sup>89</sup> "Au cours de son existence, l'unité TVA: [...] doit en principe accueillir comme nouveaux membres, à moins qu'ils n'en soient exclus, les assujettis détenus directement à plus de 50 p.c. par une société-mère faisant partie de l'unité TVA. Les membres peuvent se retirer volontairement de l'unité TVA mais seulement après le 31 décembre de la troisième année qui suit leur entrée dans l'unité". Cfr. Relazione di accompagnamento al regio decreto n. 55 del 2007, paragrafo 1.2. Il documento è disponibile al seguente link: [http://www.etaamb.be/fr/arrete-royal-du-09-mars-2007\\_n2007003132.html](http://www.etaamb.be/fr/arrete-royal-du-09-mars-2007_n2007003132.html).

L'opzione per il regime di tassazione consolidata ha quale effetto il trasferimento al soggetto passivo unico dei diritti e degli obblighi dei singoli membri cui fa da contraltare la responsabilità solidale di questi ultimi per il pagamento dell'IVA dovuta dal Gruppo<sup>90</sup>.

Un regime di IVA di gruppo opzionale dovrebbe, in linea di principio, garantire, agli operatori economici che abbiano optato per la loro considerazione ai fini IVA quali soggetto passivo unico, la facoltà di recedervi in ogni tempo.

Gli ordinamenti belga<sup>91</sup> e italiano<sup>92</sup>, ciò non di meno, impongono agli operatori economici un periodo minimo di permanenza nel Gruppo IVA al fine di impedire loro di trarre indebiti vantaggi dal regime del consolidamento.

La misura trova copertura nella previsione di cui al secondo paragrafo dell'articolo 11 della Direttiva IVA<sup>93</sup>.

---

<sup>90</sup> Tax Procedural Act ("Skatteförfarandelagen"), chapter 59, section 23. Ansvar för beskattningsbara personer i en mervärdesskattegrupp: "Om huvudmannen för en mervärdesskattegrupp inte har fullgjort skyldigheten att betala mervärdesskatt, är varje annan beskattningsbar person som ingår i gruppen tillsammans med huvudmannen skyldig att betala skatten till den del skatten hänförs till verksamhet som gruppen har bedrivit under den tid den beskattningsbara personen varit medlem i gruppen. Lag (2013:369)". Documento consultabile al seguente link:

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/2482.html?date=2017-01-01#section59-23>

Sul punto cfr. nota 33.

"L'unité TVA améliore la situation du Trésor en ce sens que celle-ci étant un assujetti unique, ses membres sont solidairement responsables du paiement de toute dette TVA de celle-ci pendant la durée de leur appartenance à l'unité". Cfr. Relazione di accompagnamento al Regio decreto n. 55 del 2007, paragrafo 1.1. Il documento è disponibile al seguente link:

[http://www.etaamb.be/fr/arrete-royal-du-09-mars-2007\\_n2007003132.html](http://www.etaamb.be/fr/arrete-royal-du-09-mars-2007_n2007003132.html)

DPR 26 ottobre 1972, n. 633, Art. 70-octies "1. Il rappresentante di gruppo è responsabile per l'adempimento degli obblighi connessi all'esercizio dell'opzione.

2. Gli altri soggetti partecipanti al gruppo IVA sono responsabili in solido con il rappresentante di gruppo per le somme che risultano dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni a seguito delle attività di liquidazione e controllo.

<sup>91</sup> Regio decreto 9 marzo 2007, n. 55, art. 2. § 1er. "Un assujetti, autre que celui visé à l'article 1er, § 2, devient membre d'une unité TVA s'il exerce l'option pour faire partie de l'unité TVA, au moyen d'une procuration donnée au représentant de l'unité TVA. Cette option couvre au moins la période qui court jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit le moment visé au § 4.

Un assujetti visé à l'article 1er, § 2, doit devenir membre de l'unité TVA pour la même période".

"Les membres peuvent se retirer volontairement de l'unité TVA mais seulement après le 31 décembre de la troisième année qui suit leur entrée dans l'unité". Cfr. Relazione di accompagnamento al Regio decreto n. 55 del 2007, paragrafo 1.1. Il documento è disponibile al seguente link:

[http://www.etaamb.be/fr/arrete-royal-du-09-mars-2007\\_n2007003132.html](http://www.etaamb.be/fr/arrete-royal-du-09-mars-2007_n2007003132.html).

<sup>92</sup> Art. 70-quater, comma 4, DPR 26 ottobre 1972, n. 633. "Permanendo i vincoli di cui all'articolo 70-ter, l'opzione è vincolante per un triennio decorrente dall'anno in cui la stessa ha effetto. Trascorso il primo triennio, l'opzione si rinnova automaticamente per ciascun anno successivo, fino a quando non è esercitata la revoca di cui all'articolo 70-novies. Resta fermo quanto disposto dal comma 1, lettera b)".

<sup>93</sup> "[...] L'articolo 11 non prevede disposizioni relative al periodo di tempo durante il quale un singolo membro deve rimanere membro di un gruppo IVA. Il secondo paragrafo dell'articolo 11, tuttavia, permette agli Stati membri di adottare provvedimenti volti a garantire che non si possano trarre indebiti vantaggi dal regime di

La legislazione svedese sui Mervärdesskattegrupper non fissa un termine prima del cui scadere è precluso lo scioglimento del soggetto passivo unico, o il recesso di un componente, ma riconosce alle autorità fiscali il potere di impedire al membro di un gruppo di lasciare l'unità fiscale, così come quello di disporre la disgregazione del Mervärdesskattegrupp ove si renda necessario al fine di impedire impieghi abusivi del regime della tassazione consolidata o distorsivi della concorrenza<sup>94</sup>.

In funzione anti-abuso e per assicurare l'effettività dei controlli fiscali i tre sistemi nazionali scandagliati escludono, in linea con le indicazioni della Commissione europea, che un operatore economico possa partecipare a più di un Gruppo IVA<sup>95</sup>.

## 5. Conclusioni

La comparazione dei regimi svedese, belga ed italiano e l'esame sia pur sommario di altri sistemi nazionali, tra i quali quello olandese e britannico che si caratterizzano per la previsione di modelli *cross-border*, permette di delineare un quadro la cui pur obiettiva disomogeneità non è tale da precludere la suddivisione dei modelli nazionali di consolidamento dell'IVA in classi di riferimento.

Nella forbice delle opzioni regolatorie consentite dall'articolo 11 della Direttiva IVA si collocano i sistemi di consolidamento obbligatori (*all in model*) e quelli opzionali, sia puri (*cherry picking model*) che misti, tra cui sono ricompresi quello italiano improntato al principio *all in all out*, e quello belga.

---

IVA di gruppo. La Commissione ritiene che il suddetto paragrafo consenta di prevedere misure quali la fissazione di un periodo minimo di adesione a un gruppo IVA. [...]” Cfr. Commissione europea, *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*, COM (2009) 325 definitivo, paragrafo 3.4.4.

<sup>94</sup> Mervärdesskattelag (1994:200), 6(a) kap., 5 § “Om Skatteverket beslutar om detta får nya beskattningsbara personer inträda i gruppen, beskattningsbara personer utträda ur gruppen eller grupphuvudmannen bytas ut. Gruppregistreringen består till dess att Skatteverket har beslutat att den ska upphöra.

Ett beslut om ändring i registreringen enligt första stycket eller om avregistrering enligt andra stycket gäller från och med dagen för beslutet eller den senare dag som Skatteverket bestämmer. Lag (2013:368)”.

<sup>95</sup> Mervärdesskattelag (1994:200), 6(a) kap., 2§. [...] Beskattningsbara personer som avses i första stycket 1 och 2 får inte ingå i fler än en mervärdesskattegrupp. Lag (2013:368).

Regio Decreto 9 marzo 2007, n. 55, § 4: “Un assujetti ne peut être membre que d'une seule unité TVA. [...]”.

Sul piano soggettivo si evidenzia una partizione tra regimi riservati ad operatori esenti, per i quali l'interesse alla tassazione consolidata sorge in ragione del pregiudizio di sistema inferto alla neutralità dalle limitazioni al diritto alla detrazione, e regimi fruibili a prescindere dalla tipologia di attività economica svolta e scelti sulla base di valutazioni di convenienza degli operatori economici sottratte al vaglio delle amministrazioni, salva l'ipotesi di abusi, nonché tra unità fiscali di cui possono far parte solo i soggetti passivi di imposta e unità fiscali nel cui perimetro sono ammesse anche le *non taxable persons*.

Sul piano territoriale si segnalano modelli che si spingono ad ammettere entità localizzate all'estero, prevedendo un'estensione dell'ambito di operatività del gruppo IVA funzionale al rispetto del *single legal entity principle*, quello che considera unità fiscale la casa madre e le sue *branches*, e modelli che intendono in senso stretto il requisito di territorialità che l'articolo 11 della Direttiva IVA imporrebbe, secondo la Commissione europea, a tutela della sovranità nazionale degli Stati refrattari alla implementazione del *VAT grouping scheme*.

La riconduzione a classi dei modelli nazionali di IVA di gruppo, quali definiti a livello primario, facilita il loro vaglio di compatibilità con il sistema comune di funzionamento della imposta sul valore aggiunto e con i principi di diritto europeo.

Meno agevole è la verifica di eurocompatibilità delle normative di attuazione, che sfuggono a dette classificazioni. In esse si annida il rischio di un pregiudizio agli obiettivi di semplificazione perseguito dal legislatore eurounitario con la previsione autorizzatoria del *fiscal unity model*. Ciò in quanto introducono livelli di regolazione non imposti dalla direttiva IVA in violazione del divieto di *gold plating*, non sempre giustificati da esigenze antielusive.

L'eccesso di oneri imposti agli operatori economici in funzione della fruizione dei benefici del *fiscal unity model*, così come le misure anti-abuso che ne delimitano in negativo l'ambito di operatività, pregiudicano la massiva opzione per la tassazione di gruppo, che pure è interesse del sistema comune europeo dell'imposta sul valore aggiunto se è vero che il suo funzionamento vuole essere orientato – di massima – alla neutralità del tributo.

La Direttiva 2006/112/CE con la previsione di regimi facoltativi, quale è quello del soggetto passivo unico, rileva una consapevole rinuncia del legislatore europeo al livello

massimo di armonizzazione dell'IVA, tanto più evidente quanto più è ampia la discrezionalità politica e tecnica che è consentito agli Stati membri di esercitare in sede di implementazione.

Alla luce di tali considerazioni la disomogenea applicazione del regime di IVA di gruppo in Europa può dirsi accettata. Da scongiurarsi è piuttosto il pericolo che da essa discendano pregiudizi alla tutela della concorrenza e dunque al corretto funzionamento del mercato di cui la struttura giuridica dell'IVA rappresenta una leva.

## **IL REGIME DEL GRUPPO IVA E I PRINCIPI EUROPEI DEL DIRITTO TRIBUTARIO**

SOMMARIO: 1. Il Gruppo IVA e la concorrenza fiscale. – 2. Gruppo IVA e aiuti di Stato. – 3. Il Gruppo IVA e la neutralità dell'imposta. – 4. L'abuso del regime di IVA di gruppo e la proporzionalità delle misure di contrasto. – 4.1. Il disconoscimento dei vantaggi ingiusti derivanti dall'uso distorto del regime di IVA di gruppo. – 5. Limitazione territoriale del regime dell'IVA di Gruppo e libertà di stabilimento.

### **1. Il Gruppo IVA e la concorrenza fiscale.**

La concorrenza fiscale è la conseguenza immediata, percepibile attraverso la comparazione tra ordinamenti, che agevolazioni e benefici impositivi introdotti da alcuni Stati determinano sul terreno dell'allocazione delle risorse in seno al mercato<sup>1</sup>. Il fenomeno attiene, dunque, agli effetti sulla integrazione economica della politica fiscale.

La concorrenza fiscale può essere fonte di esternalità negative per fronteggiare le quali è propugnato il coordinamento tra le giurisdizioni da attuarsi mediante l'armonizzazione delle normative tributarie o la devoluzione della sovranità impositiva<sup>2</sup> a un livello di governo superiore.

Nell'ambito dell'Unione Europea ha prevalso la prima opzione che implica, comunque, per gli Stati membri una perdita, sia pur parziale, del proprio potere di monopolio sulla politica fiscale e li pone in una posizione di interazione strategica.

L'ordinamento europeo, in funzione del perseguimento dell'obiettivo della instaurazione di un mercato unico, conforma l'esercizio del potere impositivo da parte degli Stati membri fissando vincoli a contenuto negativo<sup>3</sup>, quali quelli che nel settore dei tributi

---

<sup>1</sup> Cfr. A. GIOVANNINI, *Concorrenza fiscale ed aiuti di Stato: principi e questioni concrete* in *Rapporti e concorrenza tra ordinamenti* a cura di A. IRACE e C. MAVIGLIA, GIUFFRÈ, 2007.

*"Fiscal or tax competition generally refers to the situation where different states compete against each other by offering favorable national tax rules to maximize the state's tax revenue by attracting foreign resources and investments. There are both positive and negative effects of fiscal competition but normally harmful competition and distortion of competition are considered to have negative effects and should be removed, especially in the EU regime"*. Cfr. K. K. E. ELGAARD, *A comparative analysis of VAT grouping schemes from a Nordic perspective-aspects of tax avoidance and fiscal competition* in *Nordic Tax Journal*, 2017; 1:1-25.

<sup>2</sup> Complesso di poteri rispondenti alle esigenze di regolazione del fenomeno tributario. Cfr. P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, GIUFFRÈ, 2010, p. 415.

<sup>3</sup> La fiscalità negativa è strumento volto ad evitare alterazioni del naturale funzionamento del mercato e dei relativi equilibri.

diretti conducono ad un ravvicinamento delle legislazioni nazionali<sup>4</sup>, e vincoli a contenuto positivo<sup>5</sup> quali quelli preordinati all'armonizzazione delle imposte indirette<sup>6</sup>.

L'armonizzazione funge da supporto normativo all'integrazione economica<sup>7</sup>, obiettivo inconciliabile con la pienezza delle sovranità impositive nazionali, ed è funzionale al raggiungimento di un assetto tendenzialmente omogeneo dei sistemi fiscali degli Stati Membri. Viene tipicamente realizzata attraverso fonti ascrivibili al diritto derivato, quali i regolamenti e le direttive dell'Unione europea.

A differenza dei regolamenti, obbligatori in tutti i loro elementi e direttamente applicabili, le direttive, atti giuridici che vincolano gli Stati membri cui sono rivolti per quanto riguarda il risultato da raggiungere, facendo salva la loro competenza in merito alla forma e ai mezzi<sup>8</sup>, lasciano le culture giuridiche nazionali protagoniste del compimento dell'armonizzazione.

A delimitare il potere impositivo nazionale nel dare attuazione alle direttive, intervengono i principi sottesi alla formazione dell'ordinamento europeo, tra i quali la neutralità e correlatamente la parità concorrenziale, volti a canalizzare le legislazioni degli Stati membri verso sistemi fiscali neutrali dal punto di vista competitivo. E ciò in quanto i regimi di neutralità fiscale favorendo la libera circolazione dei capitali e la libertà di stabilimento sono funzionali alla realizzazione del mercato unico<sup>9</sup>.

---

<sup>4</sup> Art. 115 TFUE. “[...] il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, stabilisce direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno”.

<sup>5</sup> La fiscalità positiva non ha funzione di mera delimitazione e preclusione ma fissa regole di integrazione progressiva dei sistemi tributari nazionali.

La fiscalità positiva, a differenza di quelle negativa, si sostanzia in uno processo di trasferimento della sovranità fiscale dagli Stati nazionali all'ente sovranazionale cui aderiscono e che definisce autonomamente un piano di valori. Cfr. P. BORJA, *Diritto tributario europeo*, GIUFFRÉ, 2010, p. 415.

<sup>6</sup> Art. 113 TFUE. “Il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza”.

<sup>7</sup> L'armonizzazione fiscale è guidata dall'obiettivo primario di realizzare la neutralità economica dell'imposizione, quale condizione per la piena efficienza del mercato. Cfr. A. MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*, PACINI, 2012, p. 201.

<sup>8</sup> Art. 288 TFUE.

<sup>9</sup> Nell'ambito dell'ordinamento europeo la neutralità viene riferita non a qualsiasi effetto economico dell'imposizione, ma essenzialmente a quello della distorsione della concorrenza. La libertà concorrenziale è l'assioma fondamentale su cui è fondato il modello economico di mercato propugnato dai Trattati istitutivi della

Le direttive sono state lo strumento privilegiato di armonizzazione dell'IVA<sup>10</sup>, obiettivo auspicato in quanto necessario per l'instaurazione di un mercato unico e per il suo corretto funzionamento, ma compromesso dal pluralismo giuridico che connota il panorama europeo e che l'ordinamento unionale non può tollerare se incoerente con la perseguita integrazione economica<sup>11</sup>.

Dall'esame delle direttive europee in materia di imposta sul valore aggiunto emerge come l'armonizzazione del tributo sia finalizzata al conseguimento di due risultati, uno strumentale, garantire trattamenti fiscali concorrenzialmente neutri, e l'altro finale, instaurare, nel quadro di un'unione economica, un mercato unico<sup>12</sup>.

---

CE e poi dell'UE. La neutralità fiscale, quindi identifica, un fine/mezzo, un obiettivo strumentale, meritevole di essere perseguito se e nella misura in cui contribuisce a rendere il fattore fiscale ininfluenza sulle posizioni e sulle scelte delle imprese che operano dentro il mercato, o vogliono entrarvi. Cfr. A. MONDINI, *Il principio di neutralità nell'IVA, tra mito e (perfettibile) realtà* in *I principi europei del diritto tributario*, p. 270, a cura di A. DI PIETRO e T. TASSANI, CEDAM 2013.

<sup>10</sup> L'11 aprile 1967 il Consiglio ha adottato la prima direttiva 67/227/CEE sull'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, e la seconda direttiva 67/228/CEE concernente il ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari – Struttura e modalità per l'applicazione del comune sistema di imposta sul valore aggiunto. GUCE n. 071 del 14 aprile 1967.

Alla prima e alla seconda direttiva sono seguite la terza direttiva n. 69/463/CEE del 9 dicembre 1969 che ha esteso la scadenza per l'attuazione della prima e seconda Direttiva al 1° gennaio 1972; la quarta e la quinta direttiva, rispettivamente n. 71/401/CEE del 20 dicembre 1971 e n. 72/250/CEE del 14 luglio 1972, che hanno concesso all'Italia la proroga per introdurre la nuova imposta sul valore aggiunto al 1° gennaio 1973; la Sesta Direttiva n. 77/388/CE del 17 maggio 1977 denominata la "carta comunitaria dell'IVA" (in tal senso A. COMELLI, *IVA comunitaria e nazionale*, CEDAM, 2000, p. 230 e seguenti) che ha riformulato con maggiore precisione i principi fondamentali per l'applicazione dell'IVA già espressi dalla prima direttiva ed ha rappresentato per circa 30 anni il testo di riferimento per l'applicazione dell'imposta. Alla sesta direttiva, inoltre, sono seguiti ulteriori atti comunitari che hanno introdotto:

la disciplina del rimborso dell'imposta; la corretta individuazione e le modalità di tassazione dei servizi sull'estero; la disciplina delle cessioni intracomunitarie; l'intervento finalizzato all'armonizzazione delle aliquote e della base imponibile IVA oltre che alcune ulteriori modifiche alla Sesta direttiva che hanno indotto il Consiglio a riorganizzare l'intera materia emanando la Direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006 che ha sostituito ben 33 direttive precedenti.

<sup>11</sup> L'imposta sul valore aggiunto è una imposta europea armonizzata, cui corrispondono tante imposte generali sul consumo quanti sono gli Stati membri, a causa delle differenze nazionali tra i modelli di attuazione del tributo. Cfr. A. MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*, PACINI, 2012, p. 201.

<sup>12</sup> Sul punto già la prima direttiva 67/227/CEE sull'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari – adottata dal Consiglio l'11 aprile 1967- nei suoi considerando evidenziava che: "l'obiettivo essenziale del Trattato è di instaurare, nel quadro di un'unione economica, un mercato comune, che implichi una sana concorrenza e presenti caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno" (primo considerando);

"la realizzazione di tale obiettivo presuppone l'applicazione negli Stati membri di legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari che non falsino le condizioni di concorrenza e non ostacolino la libera circolazione delle merci e dei servizi nel mercato comune" (secondo considerando);

"le legislazioni vigenti non rispondono alle suddette esigenze; [...] è pertanto nell'interesse del mercato comune realizzare un'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, che sia diretta

Principio cardine del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto, che prevede l'armonizzazione degli elementi strutturali dell'imposta e del suo meccanismo applicativo, è la neutralità ai fini della concorrenza che predica l'irrilevanza del tributo sul piano economico<sup>13</sup>.

Alla luce del quadro sin qui delineato va scrutinato l'istituto della soggettività passiva ai fini IVA dei gruppi, di cui all'articolo 11 della Direttiva n. 2006/112/CE, potenziale motivo di concorrenza fiscale tra gli Stati membri dell'Unione europea, in ragione dei vantaggi che la sua applicazione comporta per gli operatori autorizzati a profittarne<sup>14</sup>.

---

ad eliminare, per quanto possibile, i fattori che possono falsare le condizioni di concorrenza, tanto sul piano nazionale quanto sul piano comunitario" (terzo considerando).

La direttiva rifusione 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE al quarto punto del considerando rileva che "la realizzazione dell'obiettivo di instaurare un mercato interno presuppone l'applicazione, negli Stati membri, di legislazioni relative alle imposte sul volume di affari che non falsino le condizioni di concorrenza e non ostacolino la libera circolazione delle merci e dei servizi. È pertanto necessario realizzare un'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sul volume di affari mediante un sistema d'imposta sul valore aggiunto (IVA), al fine di eliminare, per quanto possibile, i fattori che possono falsare le condizioni di concorrenza, tanto sul piano nazionale quanto sul piano comunitario".

*"The removal of distortions of competition and hindrances to the free movement of goods and services within the European Union has been part of the establishment of the internal market in which the harmonization of the EU VAT system has played a part"*. Cfr. K. K. E. ELGAARD, *A comparative analysis of VAT grouping schemes from a Nordic perspective-aspects of tax avoidance and fiscal competition in Nordic Tax Journal*, 2017; 1:1-25.

<sup>13</sup> L'applicazione dell'IVA non deve influenzare in modo significativo le scelte economiche delle imprese. Cfr. A. MONDINI, *Il principio di neutralità nell'IVA, tra mito e (perfettibile) realtà in I principi europei del diritto tributario*, p. 273, a cura di A. DI PIETRO e T. TASSANI, CEDAM, 2013.

L'imposta indiretta si può considerare neutrale dal punto di vista economico quando non determina alterazioni nei confronti dell'allocatione delle risorse produttive da parte degli imprenditori e dei professionisti direttamente interessati al prelievo. Cfr. M. GREGGI, *Il principio di inerenza e le ragioni della detraibilità dell'imposta*, in A. DI PIETRO (a cura di), *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, BOLOGNA, 2003.

<sup>14</sup> Visti i vantaggi che un sistema di IVA di gruppo può offrire a taluni soggetti passivi, il regime, a seconda delle sue caratteristiche, può compromettere il principio di neutralità fiscale ed essere motivo di concorrenza fiscale tra Stati membri. A causa di tale eventualità, le attuali differenze tra i regimi nazionali di IVA di gruppo potrebbero avere ripercussioni sul mercato interno e sui principi fondamentali del sistema comunitario dell'IVA, cosa che è anche confermata dal fatto che molti regimi di gruppo, per il modo in cui sono concepiti, non garantiscono che i loro effetti siano limitati al territorio nazionale. Cfr. Commissione europea, *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*, COM (2009) 325 definitivo, par. 1.

*"Since 2009, and long before that, the EU Commission clearly expressed concerns that differing implementations of the rules on VAT grouping by the EU Member States are highly problematic in terms of VAT fraud and evasion, breach of fiscal neutrality and fiscal competition, potentially affecting the internal market and the basic principles of the EU VAT system"*. Cfr. K. K. E., ELGAARD, *A comparative analysis of VAT grouping schemes from a Nordic perspective-aspects of tax avoidance and fiscal competition in Nordic Tax Journal*, 2017; 1:1-25.

L'opzionale implementazione del regime del Gruppo IVA<sup>15</sup>, così come i suoi diversi perimetri d'operatività negli ordinamenti optanti, conseguenza della formulazione minimalistica del succitato articolo 11, mettono a repentaglio l'applicazione uniforme e omogenea dell'imposta sul valore aggiunto su tutto il territorio dell'Unione e fungono da fattore di competitività tra gli Stati membri<sup>16</sup>.

---

<sup>15</sup> Sweden became a member of the EU 1 January 1995. By then, Sweden chose not to implement what now is article 11 of the VAT Directive (Article 4.4 (2) of the Sixth Directive) regarding VAT groups (consolidation of groups of companies for VAT purposes). [...]. Soon after the EU membership the Swedish groups of companies with mixed activities—taxable and non-taxable activities—and hence a limited right to deduct input VAT on internal supplies got difficulties in their competition with corresponding companies in other Member States, since the Swedish groups had to bear substantive VAT costs. The lines of business where the problems were most severe were the insurance and financial sectors. In order to mitigate the problems, Sweden implemented VAT group rules for the insurance and financial sectors by 1 July 1998. Cfr. E. KRISTOFFERSSON, *Comparative studies of national law in the EU harmonized VAT in Nordic Tax Journal*, 2015, (1):29-40. Documento disponibile al seguente link:

<https://www.degruyter.com/downloadpdf/j/ntaxj.2016.2016.issue-1/ntaxj-2015-0011/ntaxj-2015-0011.pdf>

<sup>16</sup> Cfr. G. CARPENZANO, e A. ALCARA, *L'ambito soggettivo del gruppo iva e profili di carattere transnazionale in Corriere Tributario*, 26 / 2017, p. 2052. Cfr. anche G. Liberatore, *Osservazioni europee all'iva di gruppo in L'IVA*, 8-9 / 2014, p. 28.

*“Within the European Union and globally, different national VAT grouping schemes can give rise to complex problems relating to tax avoidance and fiscal competition.*

*For example, this can be the casewhere there is tax competition between states that have VAT grouping schemes and states that do not haveVAT grouping schemes orwhere differences in national VAT grouping rules on the treatment of cross-border trade to and from VAT groups are exploited in order to obtain double non-taxation”.* Cfr., K. K. E. ELGAARD, *A comparative analysis of VAT grouping schemes from a Nordic perspective-aspects of tax avoidance and fiscal competition in Nordic Tax Journal*, 2017; 1:1–25.

*“[...] the European Union is a long way from achieving homogeneity in VAT grouping treatment and the differences between grouping regimes may favour the establishment of certain business in those Member States that provide more favourable rules”.* Cfr. A. PAROLINI, C. BECHARA, M. van HILTEN, D. KRUGER, R. MILLAR, G. SINFIELD, *VAT and Group Companies in Bulletin for international taxation*, june 2011, pp. 349-362.

*“[...] group registration should not be used by individual Member States as an argument to persuade companies to establish their business in their territory, thus allowing group registration to become a source of tax competition between the Member States”.* Cfr. I. MASSIN, K. VYNCKE, *EC communication on VAT grouping: an attempt to harmonize or to restrict the use of group registration?* in *International VAT Monitor*, November/December 2009, pp. 454-461.

Sul punto, non può disconoscersi che sistemi di tassazione di gruppo transfrontalieri, nella misura in cui includono entità stabilite all'estero<sup>17</sup> o congegnati secondo il modello *cherry picking*<sup>18</sup> giocano un potenziale ruolo di fattore attrattivo per lo stabilimento<sup>19</sup>.

Lo scenario privilegiato di analisi delle distorsioni competitive a valle delle implementazioni nazionali del *fiscal unity model* è quello transazionale che vede quali *competitors* gli Stati.

---

<sup>17</sup> Le legislazioni nazionali dei Paesi Bassi e del Regno Unito prevedono regimi di gruppo transfrontalieri. "In the Netherlands, if a fixed establishment form part of a Dutch VAT group, the headquarter established in another Member State can also be included in the VAT group" Cfr. I. LEJEUNE, B. CALUWÉ, M. DE CRAEMER, *The Belgian VAT Grouping rules compared with the non-harmonised rules in the E.U. by 13 other Member States in Tax planning international indirect taxes*, 2007.

In vero al riguardo va rilevato che "although the Dutch VAT Act specifically provides that VAT groups are limited to entities established within the Netherlands, the Dutch Hoge Raad (Supreme Court) decided on 14 June 2002 [Hoge Raad 14 June 2002, No. 35 976] that a main office established outside the Netherlands may be part of a Dutch VAT group". Cfr. C. AMAND, *VAT grouping, FCE Bank and force of attraction - the internal market is leaking in International VAT Monitor*, 2007/4, p. 239.

"In the Netherlands, the United Kingdom, and Finland, non-resident companies with a resident fixed establishment are fully eligible for group registration, that is, all business establishments of the cross-border established company are part of the VAT group". Cfr. K. VYNCKE, *Eu Vat grouping from a comparative tax law perspective in EC Tax Review*, 2009-6, p. 299 e seguenti.

In UK overseas branches are eligible to become member of a VAT group under Sec. 43 of VAT Act 1994. Cfr. A. PAROLINI, "European VAT and Groups of Companies" in *International and EC Tax Aspects of Groups of Companies*, a cura di G. MAISTO, Amsterdam, IBFD, 2008, p. 116.

"[...] il regime implementato nel Regno Unito prevede che l'intera legal entity (la società e le sue filiali) venga attratta nella soggettività passiva del Gruppo IVA e non soltanto gli stabilimenti/società localizzati/e nel territorio dello Stato. Di conseguenza, le transazioni effettuate tra la società madre e le sue filiali non vengono considerate rilevanti ai fini IVA, poiché comunque intercorse tra partizioni del medesimo soggetto passivo". Cfr. D. MURATORI, F. PITRONE, *Il Gruppo IVA italiano alla luce della sentenza della Corte di Giustizia Skandia in Strumenti finanziari e fiscalità*, n. 28, febbraio 2017, pp. 67-75.

<sup>18</sup> La disciplina britannica lascia ampi margini di *tax planning* ai gruppi, che potrebbero trovare più vantaggioso escludere talune società dall'imposizione unitaria". Cfr. C. RICCI, *L'IVA di gruppo: la mancanza di soggettività salva la normativa italiana dalla censura comunitaria in Diritto e pratica tributaria*, CEDAM, 2009, parte II, pp. 989-1014.

<sup>19</sup> From a perusal of the PricewaterhouseCoopers, *Study to Increase the Understanding of the Economic Effects of the VAT Exemption for Financial and Insurance Services*, delivered to the European Commission, 2 Nov. 2006, it appears that the United Kingdom is perceived to be one of the most attractive places in which to establish banking and financial activities as a consequence of its favourable VAT grouping regime. Documento disponibile al seguente link:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/studies/financial\\_services\\_study\\_managementsummary\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/financial_services_study_managementsummary_en.pdf).

Eppure il regime del Gruppo IVA può essere fonte di criticità concorrenziali anche a livello nazionale, in violazione del principio di parità di trattamento - di cui il principio di neutralità fiscale costituisce una declinazione peculiare<sup>20</sup> - tra operatori economici<sup>21</sup>.

L'indice al riguardo è da puntarsi sulle riserve del regime della tassazione di gruppo a specifici ambiti di attività.

È proprio in ossequio al principio di neutralità fiscale che la Commissione europea nelle sue linee guida sull'opzione di IVA di gruppo predica come obbligatorio un regime aperto a tutti i settori economici, segnalando le potenziali criticità sotto il profilo degli aiuti di Stato cui si esporrebbero sistemi di tassazione consolidata "selettivi" che, in quanto limitati dalle legislazioni nazionali a particolari ambiti d'attività<sup>22</sup>, avvantaggerebbero alcuni operatori economici a discapito di altri.

Il divieto di distorsioni della concorrenza funge da movente di previsioni di deroga al sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto, o da limite alla loro operatività.

Sono emblematiche al riguardo le previsioni di cui agli articoli 27, 13, e 132, paragrafo 1, lett. f) della Direttiva IVA che vedono la prevenzione di vantaggi IVA distorsivi della concorrenza rispettivamente come fattore propulsivo, paralizzante, e propulsivo e

---

<sup>20</sup> Nelle decisioni rese il 25 aprile 2013 dalla Corte di Giustizia europea nelle cause C-480/10 e C-74/11 è chiarito che il principio di parità di trattamento in materia tributaria non coincide con il principio di neutralità fiscale. *"È peraltro giurisprudenza costante che il principio di neutralità fiscale costituisce la trasposizione in materia di IVA del principio di parità di trattamento, il quale esige che situazioni analoghe non siano trattate in modo diverso, salvo che una differenza di trattamento sia obiettivamente giustificata. Tuttavia, mentre la violazione del principio di neutralità fiscale può essere contemplata solo tra operatori economici concorrenti, la violazione del principio generale della parità di trattamento può essere contraddistinta, in materia tributaria, da altri tipi di discriminazioni, che incidono su operatori economici che non sono necessariamente concorrenti, ma versano nondimeno in una situazione comparabile per altri rapporti (v., in tal senso, sentenza del 10 aprile 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Racc. pag. I-2283, punti 49 e 51)".* Cfr. CGE, C-480/10, punto 17, e CGE, C-74-11, punto 49.

*"Other EU remedies for combating distortions of competition include the Treaty-based principle of equal treatment; this is reflected in the VAT neutrality principle but is not the same".* Cfr. K. K. E. ELGAARD, *A comparative analysis of VAT grouping schemes from a Nordic perspective-aspects of tax avoidance and fiscal competition in Nordic Tax Journal*, 2017, 1:1-25.

<sup>21</sup> *"Where businesses compete on the same market, there may be fiscal competition if one business has a tax advantage and thereby achieves a better competitive position than other businesses operating on the same market. In that case, the tax advantage distorts competition".* Cfr. K. K. E. ELGAARD, *A comparative analysis of VAT grouping schemes from a Nordic perspective-aspects of tax avoidance and fiscal competition in Nordic Tax Journal*, 2017, 1:1-25.

<sup>22</sup> Cfr. Commissione europea, *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*, COM (2009) 325 definitivo, paragrafo 3.3.5.

paralizzante al contempo, di disposizioni che deviano dalle ordinarie regole di funzionamento dell'imposta sul valore aggiunto.

Ai sensi dell'articolo 27 "per prevenire distorsioni di concorrenza e previa consultazione del Comitato IVA, gli Stati membri possono assimilare a una prestazione di servizi a titolo oneroso la fornitura, da parte di un soggetto passivo, di un servizio per le esigenze della sua impresa, qualora la fornitura di detto servizio da parte di un altro soggetto passivo non gli dia diritto alla detrazione totale dell'IVA".

In base all'articolo 13 "gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni. Tuttavia, allorché tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza<sup>23</sup>. [...]".

Giusto il disposto di cui all'articolo 132, par. 1, lett. f) gli Stati membri esentano "le prestazioni di servizi effettuate da associazioni autonome di persone che esercitano un'attività esente o per la quale non hanno la qualità di soggetti passivi, al fine di rendere ai loro membri i servizi direttamente necessari all'esercizio di tale attività, quando tali associazioni si limitano ad esigere dai loro membri l'esatto rimborso della parte delle spese comuni loro spettante, a condizione che questa esenzione non possa provocare distorsioni della concorrenza"<sup>24</sup>.

Invero la normativa recante la disciplina del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto è disseminata di clausole di salvaguardia della concorrenza che testimoniano un tratto caratterizzante dell'ordinamento unionale, il riconoscimento della competizione effettiva tra operatori economici come elemento necessario alla realizzazione del mercato

---

<sup>23</sup> La Corte di Giustizia europea ha letto la disposizione in modo da significare che è consentito non applicare l'IVA tali enti esclusivamente se le distorsioni di concorrenza che ne derivano sono di minore importanza, ovvero "trascurabili". Cfr. CGE, decisione 16 settembre 2008, C-288/07.

<sup>24</sup> "An example of trying to avoid such distortion of competition is the VAT exemption for independent groups of persons who carry on an activity that is exempt from VAT or in relation to which they are not taxable persons pursuant to Article 132(1)(f) of the VAT Directive. One of the conditions for allowing the VAT exemption is exactly that it must not be likely to distort competition". Cfr. K. K. E. ELGAARD, *A comparative analysis of VAT grouping schemes from a Nordic perspective-aspects of tax avoidance and fiscal competition in Nordic Tax Journal*, 2017, 1:1-25.

comune interno agli Stati membri, obiettivo cui l'armonizzazione dell'imposta sul valore aggiunto è funzionale.

La concorrenza funge anche da parametro del giudizio di compatibilità delle disposizioni nazionali con la disciplina eurounitaria, effettuato dalla Corte di Giustizia europea. È, pertanto, valore che non può essere obliterato in sede di implementazione da parte degli Stati membri della Direttiva IVA e ciò anche ove le operazioni di trasposizione abbiano ad oggetto norme non recanti espressi *caveat* al riguardo, quali l'articolo 11, base di sviluppo dei regimi nazionali di IVA di gruppo.

I presidi posti dall'ordinamento eurounitario a garanzia della concorrenza, quali il principio di non discriminazione e il divieto di aiuti di Stato costituiscono dunque limiti ai quali gli ordinamenti nazionali devono conformarsi nell'esercizio della propria sovranità<sup>25</sup>.

## **2. Gruppo IVA e aiuti di Stato**

Il *fiscal unity model* di cui all'articolo 11 della Direttiva IVA, implementato in molti Stati membri sotto la spinta delle richieste dei rappresentanti dei settori bancari, finanziari ed assicurativi, potrebbe integrare un "*hidden subsidy*"<sup>26</sup>, in ragione dei vantaggi di cui è foriero.

Non è mancato chi vi ha intravisto i tratti distintivi dell'aiuto di Stato, concetto giuridico oggettivo definito direttamente dal Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea.

Prima di procedere allo scrutinio della fondatezza del sospetto, si premette che agevolazioni e benefici, se idonei a radicare forme di concorrenza fiscale tra Stati in punto di allocazione territoriale delle risorse, possono assumere veste di aiuti di Stato<sup>27</sup>, per tali intendendosi, secondo le previsioni di cui al primo comma dell'articolo 107 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea (*ex art. 87 TCE*)<sup>28</sup> le misure che, al contempo:

---

<sup>25</sup> Cfr. F. RASI, *I confini della nozione in Aiuti fiscali in materia fiscale* a cura di L. SALVINI, CEDAM, 2007, pp. 55-98.

<sup>26</sup> Cfr. H. STEPPERT, *Die umsatzsteuerliche Organschaft – ein nicht mehr zeitgemäßes Relikt*, UMSATZSTENEUR-RUNDSCHAU (1994), p. 346.

<sup>27</sup> Cfr. A. GIOVANNINI, *Concorrenza fiscale ed aiuti di Stato: principi e questioni concrete in Rapporti e concorrenza tra ordinamenti* a cura di A. IRACE e C. MAVIGLIA, GIUFFRÉ, 2007.

<sup>28</sup> Art. 107, paragrafo 1, TFUE. "Salvo deroghe contemplate dai trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza".

- conferiscono un vantaggio economico ai beneficiari falsando così la concorrenza tra gli Stati membri;
- sono imputabili allo Stato o a risorse statali;
- sono destinate ad imprese, vale a dire ad entità esercenti attività di natura economica e che in quanto tali offrono beni o servizi in concorrenza (attuale o potenziale) con altri operatori attivi sul mercato<sup>29</sup>;
- sono selettive, in quanto favoriscono talune imprese o talune produzioni, rispetto ad altre che si trovano nella medesima situazione di fatto e giuridica<sup>30</sup> (e che pertanto potrebbero aspirare a beneficiare delle stesse agevolazioni)<sup>31</sup>.

L'ampia nozione di aiuto di Stato è suscettibile di ricomprendere ogni vantaggio economicamente apprezzabile attribuito ad un'impresa attraverso un intervento pubblico, indipendentemente dalla forma tecnica e giuridica attraverso cui tale intervento è effettuato<sup>32</sup>.

Gli aiuti di Stato sono vietati in quanto incompatibili con il corretto funzionamento del mercato interno.

Contravvengono al divieto di aiuti di Stato le misure il cui effetto è quello di sollevare un'impresa da oneri normalmente a suo carico, ivi comprese quelle di natura fiscale da ascrivere alla categoria delle agevolazioni tributarie in senso lato che si configurano come deroghe ai regimi ordinariamente applicabili.

---

<sup>29</sup> Un ente che svolga sia attività economiche sia attività non economiche è considerato come un'impresa solo per quanto riguarda le prime.

Cfr. Commissione europea, *Comunicazione della Commissione sulla nozione di aiuto di Stato di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea* (2016/C 262/01), par. 2.

<sup>30</sup> The state aid rules of Art. 107(1) TFUE do not aim to introduce a general imperative of equality but rather a prohibition of inequality. Cfr. S. PFEIFFER, *VAT Grouping from a European Perspective*, Amsterdam, IBFD, 2015, p. 56.

<sup>31</sup> Sono escluse dalla nozione di aiuto le misure generali di politica economica dirette a sostenere non una certa attività o un gruppo di imprese, ma lo sviluppo del sistema nel suo insieme.

La selettività di una misura agevolatrice va ravvisata non nella mera circostanza che di essa possano concretamente beneficiare solo alcuni soggetti, ma nel fatto che attraverso di essa si perseguano obiettivi singolari e specifici non riconducibili alla logica di sviluppo del sistema economico nel suo complesso. Cfr. F. RASI, *I confini della nozione* in *Aiuti fiscali in materia fiscale* a cura di L. SALVINI, CEDAM, 2007, pp. 64-65.

<sup>32</sup> Cfr. F. RASI, *I confini della nozione* in *Aiuti fiscali in materia fiscale* a cura di L. SALVINI, CEDAM, 2007, p. 57.

Nel campo fiscale l'aiuto si concretizza non in un'erogazione di risorse ma nella rinuncia da parte dello Stato alla percezione di una entrata, spesso motivata da una previsione di aumento del gettito nel medio periodo - sia pur a fronte di una sua riduzione nell'immediato - dovuta alla capacità di attrazione di capitali esteri insita nelle misure agevolative. La giustificazione è insufficiente, tuttavia, ad escludere l'impiego di risorse statali, condizione necessaria ai fini della qualificazione di una agevolazione tributaria come aiuto di Stato<sup>33</sup>.

Stabilire quali agevolazioni tributarie meritino l'etichetta di aiuto di Stato è operazione complessa, da effettuarsi tenendo a mente l'approccio neutrale alla fiscalità che caratterizza l'ordinamento comunitario, e consta della verifica di elementi positivi quali l'imputabilità della misura allo Stato e il suo finanziamento tramite risorse statali, il conferimento di un vantaggio ad una impresa, la selettività della misura e i suoi effetti sulla concorrenza e sugli scambi tra Stati membri, e di un elemento negativo: riveste, infatti, carattere di "aiuto di Stato" la misura che favorisce talune imprese o talune produzioni in deroga alla struttura del sistema in cui si colloca e che non appare giustificabile alla luce della logica impositiva propria di quest'ultimo<sup>34</sup>.

Non sono, dunque, qualificabili alla stregua di aiuti di Stato le misure fiscali che, pur comportando differenziazioni tra operatori economici, discendono direttamente dai principi informatori o basilari del sistema tributario dello Stato che le prevede.

Alla luce del quadro sin qui delineato, ci si accinge a compiere una valutazione del regime del Gruppo IVA, la cui natura agevolativa non è incontrovertibile<sup>35</sup> nonostante la sua applicazione sia fonte di vantaggi per i gruppi di imprese che ammessi ad optarvi scelgano di farlo, attraverso il prisma della disciplina eurounitaria in materia di aiuti di Stato.

---

<sup>33</sup> L'impiego di risorse statali va valutato in riferimento alla situazione del beneficiario dell'aiuto, e non sulla base degli effetti della misura agevolativa in termini economici o di bilancio. Cfr. F. VITALE, *Le prospettive di sviluppo in Aiuti fiscali in materia fiscale* a cura di L. SALVINI, CEDAM, 2007, pp. 505-559.

<sup>34</sup> Cfr. CGCE, C-222/04, sentenza 10 gennaio 2006.

<sup>35</sup> Nell'ambito del sistema comune di imposta sul valore aggiunto, potrebbe riconoscersi al regime del Gruppo IVA natura correttiva, in ragione della sua funzione di garanzia della neutralità del tributo per i soggetti che soffrono in ragione dell'attività svolta limitazioni del diritto alla detrazione.

Presupposto dello scrutinio è la infedele trasposizione negli ordinamenti nazionali dell'articolo 11 della Direttiva IVA<sup>36</sup>. Non potrebbe, infatti, considerarsi incompatibile con il divieto di aiuti di Stato una disciplina attuativa di una direttiva eurounitaria<sup>37</sup>.

I vantaggi che discendono dal meccanismo di funzionamento del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto, nel cui novero rientrano quelli conseguenti alla corretta implementazione del regime del Gruppo IVA<sup>38</sup>, non possono, dunque, mai essere qualificati come aiuti di Stato.

Si ritiene tuttavia di non potersi escludere con la stessa assolutezza il carattere di misura agevolativa distorsiva della concorrenza ed in quanto tale incompatibile con il mercato interno, delle riserve del regime del soggetto passivo unico ai fini IVA a certi settori economici<sup>39</sup>, o a soggetti in possesso di determinati *status* giuridici, disposte dalle legislazioni di alcuni Stati membri, e non imposte dal diritto eurounitario.

Sul punto è d'uopo precisare che l'articolo 11 della Direttiva IVA che del regime del consolidamento definisce nucleo essenziale, requisiti d'adesione e limiti, non prevede la possibilità, per gli Stati membri, di consentire la fusione ideale in un unico soggetto passivo

---

<sup>36</sup> Incorrect transposition of the provisions of the Sixth Directive into national law may also imply that the Member State in question grants state aid to its citizens. Cfr. J. J. P. SWINKELS, *State Aid and VAT in International VAT Monitor*, 2005 (Volume 16), No. 5, p. 312.

<sup>37</sup> "Nei settori in cui sia già intervenuta una qualche forma di armonizzazione esigenze di ordine logico impongono di ritenere le disposizioni in materia di aiuti di stato inapplicabili, per non rischiare di considerare incompatibile con il divieto di aiuti di Stato, previsto dal Trattato, una disciplina attuativa di una direttiva comunitaria, emanata per raggiungere gli obiettivi cui è preposto il medesimo trattato". Cfr. F. VITALE, *Le prospettive di sviluppo in Aiuti fiscali in materia fiscale* a cura di L. SALVINI, CEDAM, 2007, p. 522.

"[...] as long as Member States stay within the boundaries of the VAT Directive, advantages or disadvantages for certain taxpayers follow the nature of the EU VAT system and are thus justified and do not constitute state aid". Cfr. S. PFEIFFER, *VAT Grouping from a European Perspective*, Amsterdam, IBFD, 2015, p. 49.

<sup>38</sup> Una delle conseguenze più importanti della costituzione di un gruppo IVA è la scomparsa, sotto il profilo dell'IVA, delle operazioni effettuate tra i membri del gruppo. In un gruppo IVA consistente soltanto di soggetti passivi con diritto a detrazione totale, l'effetto sul gettito fiscale è neutro per lo Stato membro nel cui territorio opera il gruppo IVA. Tuttavia, in un gruppo IVA composto anche di soggetti passivi senza diritto o con diritto parziale a detrazione, l'effetto sul gettito d'imposta potrebbe non essere più neutro. L'IVA non detraibile che dev'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 è infatti persa per l'Erario, poiché le operazioni interne al gruppo sono inesistenti ai fini dell'IVA. Cfr. Commissione europea, *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*, COM (2009) 325 definitivo, par. 3.5.2.

<sup>39</sup> "Limitations to options, such as the VAT grouping regime, cannot be inferred from the general concept of the EU VAT system". Cfr. S. PFEIFFER, *VAT Grouping from a European Perspective*, Amsterdam, IBFD, 2015, p. 49.

d'imposta dei soli operatori economici che esercitino un certo tipo di attività o appartengano ad un determinato settore di attività, pur ammettendo restrizioni a fini di repressione della frode o dell'evasione fiscale<sup>40</sup>.

Tale considerazione vale ad escludere la matrice unionale delle disposizioni nazionali che riservano alle imprese del settore finanziario e assicurativo la possibilità di formare un gruppo IVA, quali quelle vigenti in Svezia<sup>41</sup> ed in Finlandia<sup>42</sup>, permettendo di riconoscerne l'origine statale.

Per stabilire se i vantaggi attribuiti dagli ordinamenti nazionali a certi operatori economici, in ragione della forma legale rivestita o delle attività esercitate, riservando loro l'accesso al *fiscal unity model*, *prima facie* selettivi e distorsivi, siano incompatibili con il principio di neutralità fiscale sotteso alla previsione di cui all'articolo 107 TFUE occorre in primo luogo verificare se possano ritenersi finanziati tramite risorse statali, ed in secondo luogo se possano dirsi selettivi, vale a dire fonte di discriminazione fra imprese.

Al primo interrogativo può darsi risposta positiva nella misura in cui i benefici per i riservatari del *fiscal unity model* determinano una riduzione delle entrate fiscali per gli ordinamenti che li concedono. Né osta a tale conclusione la circostanza che quota parte del gettito IVA sia riscossa dall'Unione europea.

La risposta al secondo interrogativo impone una valutazione del sistema in cui la misura fonte di privilegio si colloca.

Infatti, nonostante la discriminazione generata dalle disposizioni limitative dell'accesso al regime dell'IVA di gruppo agli operatori di alcuni settori economici sia autoevidente, possa cioè essere intuita senza necessità di prova, non è escluso che le previsioni di riserva siano sorrette da giustificazioni idonee a salvarle dal marchio di misura anticoncorrenziale.

Le disposizioni svedesi e finlandesi che accordano alle sole imprese del settore finanziario e assicurativo, collocate, direttamente o indirettamente, sotto la sorveglianza

---

<sup>40</sup>Some EU Member States limit VAT grouping to specific types of taxable persons, especially exempt taxable persons. This is not in line with the VAT Directive, except if it is needed to prevent tax evasion or avoidance through the use of VAT grouping. Cfr. K. VYNCKE, *VAT grouping in the European Union: purposes, possibilities and limitations* in *International VAT Monitor*, 2007/4, pp. 250-261, paragrafo 3.3.1.  
Cfr. CGE, C-480/10, punto 35 e punto 28.

<sup>41</sup> Cfr. articolo 1 del capitolo 6 (a) della legge in materia di IVA (1994:200) [mervärdesskattelagen (1994:200)].

<sup>42</sup> Cfr. articolo 13 *bis* della legge n. 1501 del 1993 relativa all'imposta sul valore aggiunto [arvonlisäverolain (1501/1993)].

dell'Ispettorato delle Finanze e, quindi, in un regime di controllo pubblico, la possibilità di formare un gruppo trovano la loro copertura normativa nella previsione di cui al paragrafo secondo dell'articolo 11 della Direttiva IVA che ammette l'adozione da parte degli Stati di precauzioni antiabuso.

Peraltro considerato che rientrano nella nozione di aiuto di stato di cui all'articolo 107 TFUE le misure idonee ad alterare l'equilibrio tra le imprese ed i settori beneficiari ed i loro concorrenti va rilevato che nonostante il contrario avviso manifestato dalla Commissione europea nella sua Comunicazione del 2009 sull'opzione di IVA di gruppo, le limitazioni del *fiscal unity model* alle imprese dei settori bancario ed assicurativo non sembrerebbero collidere con il principio di neutralità fiscale posto che non intercorre una relazione competitiva tra le attività economiche dalle stesse svolte e quelle esercitate da altri operatori economici<sup>43</sup>.

Piuttosto sono evidenti le frizioni con il principio di parità di trattamento, in quanto la situazione in cui versano i soggetti passivi d'imposta esercenti attività finanziaria e assicurativa è comparabile a quella di altri operatori economici che in ragione delle operazioni esenti poste in essere sono privi in tutto o in parte del diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti<sup>44</sup>. Al riguardo si segnala che secondo i giudici di Lussemburgo anche le disparità di trattamento ai fini IVA tra imprese che non operano in regime di concorrenza reciproca sono contrarie al diritto europeo, se non appaiono giustificate da una incompatibilità delle situazioni e quindi anche se non proporzionate rispetto alle diversità delle rispettive premesse fattuali<sup>45</sup>.

---

<sup>43</sup> Il Regno di Svezia nella C-408/10 difende le proprie previsioni limitative del regime del Gruppo IVA agli operatori dei settori bancari ed assicurativi escludendo che le stesse si pongano in contrasto con il principio di neutralità: "le imprese del settore finanziario ed assicurativo si trovano in concorrenza unicamente tra di loro". La sua posizione è sostenuta dalla Finaldia secondo cui "la limitazione della sfera di applicazione del regime relativo ai gruppi IVA non potrebbe essere quindi subordinata, a suo parere, ad alcun'altra condizione se non quella di rispettare il principio di neutralità fiscale. Cfr. CGE, sentenza 25 aprile 2013, C-408/10, pp. 30-31.

<sup>44</sup> Cfr. C. DIAS SOARES, A. ARNALDO, *VAT Grouping Schemes – Standpoint in International VAT Monitor*, March/April 2005, pp. 86-93, par. 2.3.

<sup>45</sup> CGE, sentenza del 10 aprile 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Racc. pag. I-2283, punto 49.

### 3. Il Gruppo IVA e la neutralità dell'imposta

La neutralità è considerata il principio fondamentale che ispira e conforma tutto il sistema europeo della imposta sul valore aggiunto, tanto dal punto di vista della sua strutturazione normativa, quanto dal punto di vista della sua interpretazione ed applicazione.

La neutralità dell'IVA, imposta plurifase sul consumo non cumulativa<sup>46</sup>, idealmente ininfluenza sulle scelte economiche degli operatori e sulla determinazione dei prezzi dei beni e dei servizi scambiati<sup>47</sup>, dovrebbe garantire la minimizzazione degli effetti distorsivi sulla concorrenza. Eppure la disciplina del tributo è connotata da numerosi elementi suscettibili di corrompere la parità competitiva, quali, tra altri, le esenzioni, eccezioni al modello di imposizione neutrale funzionali a scopi di agevolazione, opportunità, semplificazione<sup>48</sup>.

L'esenzione di ampi settori di attività, o di intere filiere commerciali tende a trasformare l'IVA da imposta generale sul consumo ad imposta sul volume d'affari di determinati operatori, gravati in modo definitivo del peso economico del tributo<sup>49</sup>.

Ciò priva l'IVA non solo di neutralità economica ma anche potenzialmente del suo carattere non discriminatorio.

All'esenzione delle operazioni effettuate da un operatore economico fa da *pendant* la indetraibilità dell'IVA assolta a monte<sup>50</sup>.

L'esenzione disinnesca, infatti, l'ordinario modulo di applicazione della imposta sul valore aggiunto che si caratterizza per la rivalsa e per la detrazione, strumenti tecnici di

---

<sup>46</sup> Neutralità in senso giuridico.

<sup>47</sup> Neutralità in senso economico.

<sup>48</sup> VAT/GST are normally "neutral", i.e. the tax is not intended to increase the costs incurred by taxable persons and they are charged transparently through the production chain. Such a principle applies to the extent the taxable person charges VAT/GST to its customers and not to taxable persons engaged in exempt activities, such as banking or insurance. In these cases, VAT/GST is charged to consumers in a similar way to direct taxes, as it becomes a part of the base for computing the price of goods and services. Cfr. A. PAROLINI, C. BECHARA, M. van HILTEN, D. KRUGER, R. MILLAR, G. SINFIELD, *VAT and Group Companies in Bulletin for international taxation*, June 2011, pp. 349-362, paragrafo 5.

<sup>49</sup> Cfr. A. MONDINI, *Il principio di neutralità nell'IVA, tra mito e (perfettibile) realtà in I principi europei del diritto tributario*, p. 292, a cura di A. DI PIETRO e T. TASSANI, CEDAM, 2013.

<sup>50</sup> La detrazione della imposta sugli acquisti è giustificabile nella misura in cui quella imposta abbia gravato su componenti di costo che vengono non solo incorporati nel prezzo dei beni o servizi prodotti dall'impresa e successivamente immessi nel circuito produttivo/distributivo, ma anche nuovamente sottoposti a tassazione nello stadio successivo. Ove il valore aggiunto prodotto cessa di essere imponibile, cioè la tassazione si arresta al suo stadio definitivo, viene meno, a rigore, anche la funzione della detrazione. Sul punto cfr. F. GALLO, *Profili di una teoria di una imposta sul valore aggiunto*, ROMA, 1974, p.110.

garanzia della neutralità del tributo, e per l'effetto diviene fattore propulsivo di pratiche volte ad ovviare agli svantaggi finanziari generati dalla indetraibilità dell'imposta sugli acquisti<sup>51</sup>.

Il quadro delineato fornisce gravi indizi sulla incompiutezza della neutralità dell'IVA, carattere più mitologico che reale del tributo, che si spiega in parte in ragione della gradualità del processo di armonizzazione, in parte è l'effetto del perseguimento di interessi ulteriori sottesi alla tassazione al consumo.

Per far fronte ai pregiudizi determinati dalle esenzioni la cui previsione va a detrimento della neutralità dell'imposta sul valore aggiunto la direttiva IVA pone a disposizione dei soggetti passivi d'imposta svantaggiati il regime del Gruppo IVA<sup>52</sup>.

---

<sup>51</sup> Sul punto è d'uopo precisare che il contribuente non ha la disponibilità della ricerca di un risultato di neutralità maggiore rispetto a quello che gli accorda la direttiva. Cfr. A. MONDINI, *Il principio di neutralità nell'IVA, tra mito e (perfettibile) realtà in I principi europei del diritto tributario*, p. 301, a cura di A. DI PIETRO e T. TASSANI, CEDAM, 2013.

*"In sectors such as banking or insurance, however, where the right to deduct input VAT is limited as a consequence of exempt supplies, the effect of non-deductible VAT may influence the structure of the supply chain, thereby hindering the creation of specialized entities to which selected functions can be allocated. Exemption creates an incentive to insource rather than outsource. In this regard, a bank that decides to set up a subsidiary to develop customized software to be supplied to companies in the same group suffers an increased VAT burden, as the supplies by the specialized subsidiary are taxable but the bank cannot deduct the input VAT. However, if the bank has the capacity to sell the customized software to third parties, remaining vertically integrated rather than setting up a specialized subsidiary, this would give the bank an advantage over the customers to which it sells the software. In particular, the bank bears the burden of tax only on its taxed inputs, whereas the customers that it sells the software to are also taxed on the value added by the bank (its profits plus salaries and wages). The negative effect of exemption on supply chain structures is problematic. Exemption creates a bias towards vertical integration, even where such integration is inefficient. If a bank chooses the more efficient option and creates specialized subsidiaries, the efficiencies may be outweighed by the additional tax burden. In the context of related persons, there is clearly a conflict between the desire to maintain the multistage transaction tax design of VAT and a desire to recognize that the value added is overtaxed in circumstances where a group of closely related persons bears a higher cost burden than an equivalent integrated company. One solution is to allow related companies to «group» for VAT purposes".* Cfr. A. PAROLINI, C. BECHARA, M. van HILTEN, D. KRUGER, R. MILLAR, G. SINFIELD, *VAT and Group Companies in Bulletin for international taxation*, June 2011, pp. 349-362, paragrafo 2.

<sup>52</sup> Purposes of grouping are to simplify and facilitate compliance and improve tax neutrality. Cfr. A. PAROLINI, C. BECHARA, M. van HILTEN, D. KRUGER, R. MILLAR, G. SINFIELD, *VAT and Group Companies in Bulletin for international taxation*, June 2011, pp. 349-362, paragrafo 6.2.1.

Sul punto va evidenziato che la gamma degli scopi cui è funzionale il regime del Gruppo IVA va ben oltre l'obiettivo originariamente perseguito con la introduzione della previsione sul soggetto passivo d'imposta unico indicato nella proposta di sesta direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme - COM(73) 950 del 20.6.1973 - e riferito dalla Commissione europea nella Comunicazione n. 325 del 2 luglio 2009: *"Scopo della disposizione sull'IVA di gruppo è quello di consentire agli Stati membri, a fini di semplificazione amministrativa o di lotta contro le pratiche abusive (ad esempio, se un'impresa è suddivisa in vari soggetti passivi in modo che ciascuno possa avvalersi di un regime speciale), di non considerare soggetti passivi distinti quei soggetti la cui "indipendenza" è unicamente una modalità giuridica"*. Cfr. Commissione europea, *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*, COM (2009) 325 definitivo, par. 2.

Il Gruppo IVA è mezzo di tutela della neutralità economica del tributo in quanto non forza gli operatori economici esenti a privilegiare l'*insourcing* nell'approvvigionamento dei beni e dei servizi strumentali all'esercizio delle proprie attività economiche in luogo dell'*outsourcing*, né a preferire l'operatività attraverso *branches* piuttosto che attraverso *subsidiaries*<sup>53</sup>.

Il *fiscal unity model* sollevando, per effetto della irrilevanza ai fini IVA delle operazioni infragruppo, i soggetti passivi di imposta dal peso dell'IVA indetraibile, che è generalmente traslato in ultima istanza sui consumatori attraverso un incremento dei prezzi dei beni e servizi scambiati<sup>54</sup>, salva la funzionalità delle esenzioni<sup>55</sup>, e garantisce l'ininfluenza del tributo sul piano economico.

Al contempo tutela la neutralità competitiva che è compromessa quando il tributo diviene un costo e gli operatori economici sono obbligati a tenerne conto ai fini della organizzazione *tax sensitive* della loro attività d'impresa o comunque a formulare offerte sul

---

<sup>53</sup> VAT grouping implies that, from a VAT perspective, it is no longer relevant whether a company operates under an organizational structure of legally dependent branches or legally independent subsidiaries. Just like transactions between a company's main office and its branches or fixed establishments, it is also the case that transactions between a company's main office and its subsidiaries, or between a company's subsidiaries, are outside the scope of VAT, if they are registered as a group for VAT purposes.

Group registration enables groups of companies, who only have a partial or no right to deduct input tax, to organize their activities more efficiently without being burdened by irrecoverable VAT.

**Example:** 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.

Cfr. K. VYNCKE, *VAT grouping in the European Union: purposes, possibilities and limitations* in *International VAT Monitor*, 2007/4, pp. 250-261, paragrafo 2.

<sup>54</sup> Sul punto è bene evidenziare la differenza concettuale tra rivalsa e detrazione dell'imposta. Al riguardo autorevole dottrina ha affermato che "la rivalsa non deve essere in alcun modo confusa con la traslazione dell'imposta. Quest'ultima infatti è un fenomeno economico che si verifica quando chi ha pagato una imposta – contribuente percosso – riesce, mediante l'aumento del prezzo di un bene o servizio, a trasferire in tutto o in parte su altri (contribuente inciso) l'onere dell'imposta; la rivalsa è un istituto giuridico per effetto del quale chi ha pagato l'imposta (contribuente di diritto) ha diritto di chiederne il rimborso di un altro soggetto". Cfr. A. BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, MILANO, 1975, p. 184.

Sul tema della traslazione delle imposte si rinvia al completo saggio di M. ALLENA, *Gli effetti giuridici della traslazione delle imposte*, GIUFFRÉ, 2005.

<sup>55</sup> Le esenzioni da IVA sono dirette alla promozione di obiettivi extrafiscali, sociali, culturali, educativi, perseguiti attraverso l'azzeramento o la riduzione dell'incidenza della pressione fiscale sul consumatore e il suo trasferimento sugli operatori economici. Cfr. A. MONDINI, *Il principio di neutralità nell'IVA, tra mito e (perfettibile) realtà* in *I principi europei del diritto tributario*, p. 293, a cura di A. DI PIETRO e T. TASSANI, CEDAM, 2013.

mercato comparativamente peggiori di quelle dei concorrenti non svantaggiati dal carattere esente delle operazioni effettuate<sup>56</sup>.

La detrazione permette la sopravvivenza della neutralità concorrenziale del tributo. Ove il suo effetto è pregiudicato da una esenzione, può giocare a vantaggio degli operatori economici penalizzati il regime della tassazione consolidata che escludendo dal campo di applicazione del tributo le operazioni infra-gruppo, erode l'ammontare dell'IVA sugli acquisti indetraibile e funziona, dunque, come meccanismo idoneo a rendere la neutralità dell'imposta effettiva<sup>57</sup>.

Ciò posto un impiego del *fiscal unity model* suscettibile di alterare il funzionamento del complesso meccanismo giuridico congegnato per garantire la neutralità dell'IVA non dovrebbe essere ammissibile.

#### **4. L'abuso del regime dell'IVA di gruppo e la proporzionalità delle misure di contrasto**

La fusione ideale di più operatori economici reciprocamente legati gli uni agli altri da relazioni qualificate contribuisce a ristabilire la neutralità dell'IVA compromessa dalle limitazioni del diritto alla detrazione attraverso il quale si garantisce che i soggetti passivi d'imposta, collettori del tributo per conto dell'erario, non ne soffrano il peso.

I vantaggi di natura finanziaria ed amministrativa che dal Gruppo IVA derivano hanno funzione compensativa dei danni che il meccanismo di funzionamento dell'imposta arreca agli operatori economici esenti<sup>58</sup>.

---

<sup>56</sup> Cfr. M. GREGGI, *Il principio di inerenza e le ragioni della detraibilità dell'imposta*, in A. DI PIETRO (a cura di), *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, BOLOGNA, 2003.

<sup>57</sup> VAT grouping facilitates the concept of neutrality that is typical for the VAT system. It does not grant any additional advantages to the taxable persons that form part of a VAT group but, instead, simply eliminates unfair disadvantages.

VAT grouping neutralizes VAT costs incurred on intra-group transactions: restrictions on the right of deduction and exemption without the right of deduction are not applicable to intra-group transactions.

Cfr. K. VYNCKE, *VAT grouping in the European Union: purposes, possibilities and limitations* in *International VAT Monitor*, 2007/4, pp. 250-261, paragrafo 2.

<sup>58</sup> It does not grant any additional advantages to the taxable persons that form part of a VAT group but, instead, simply eliminates unfair disadvantages. Cfr. K. VYNCKE, *VAT grouping in the European Union: purposes, possibilities and limitations* in *International VAT Monitor*, 2007/4, pp. 250-261, paragrafo 2.

I soggetti passivi d'imposta non hanno la disponibilità della ricerca di un risultato di neutralità maggiore rispetto a quello che accorda loro la direttiva, eppure la prassi ha rilevato l'impiego di schemi artificiali architettati in funzione di una riduzione del costo dell'IVA indetraibile in cui il regime del consolidamento ai fini IVA gioca un ruolo importante, quali le forniture tramite operatori interposti (*channelling*)<sup>59</sup>.

Per fronteggiare il rischio di un uso del regime del Gruppo IVA, suscettibile di incidere negativamente sul gettito fiscale e sul funzionamento del mercato interno, il secondo paragrafo dell'articolo 11 della Direttiva IVA consente agli Stati membri di adottare misure di contrasto, purché proporzionate allo scopo perseguito, quello di prevenire l'elusione o l'evasione fiscale, e conformi alle previsioni ed ai principi di diritto europeo.

Se, come suggerisce la stessa formulazione della succitata disposizione, il legislatore comunitario ha messo in conto l'uso illecito (*contra legem*) del *fiscal unity model* così come quello formalmente lecito ma abusivo, quindi in frode alla legge, è sul secondo, di non semplice accertabilità e sindacabilità, che gli sforzi di prevenzione si concentrano.

Il concetto di elusione si sostanzia in un uso "distorto" ma lecito di uno strumento giuridico<sup>60</sup>. Esso è finitimo a quello di abuso del diritto.

Nell'ordinamento italiano fino alla introduzione dell'articolo 10-*bis* dello Statuto del contribuente<sup>61</sup>, ad opera dell'articolo 1, comma 1 del decreto legislativo n. 128 del 5 agosto 2015, le due nozioni erano distinte in ragione della circostanza che la fattispecie oggetto di contestazione fosse o meno prevista positivamente tra quelle tassativamente indicate

---

<sup>59</sup> VAT groups can be used to obtain unintended VAT advantages by abuse and avoidance in connection with VAT exemptions and deductions and so on. Cfr. K. K. E. ELGAARD, *A comparative analysis of VAT grouping schemes from a Nordic perspective-aspects of tax avoidance and fiscal competition in Nordic Tax Journal*, 2017; 1:1–25.

<sup>60</sup> Ecco alcuni criteri di definizione della elusione:

- if the primary purpose is to obtain tax benefits and the transaction would not have been carried out in the absence of those benefits, the transaction is unacceptable tax avoidance;
- tax avoidance arises in connection with the exploitation of the friction between form and substance aimed at circumventing the scope of a tax provision.

Cfr. K. K. E. ELGAARD, *A comparative analysis of VAT grouping schemes from a Nordic perspective-aspects of tax avoidance and fiscal competition in Nordic Tax Journal*, 2017; 1:1–25.

Cfr. anche P. PISTONE & R. SZUDOCZKY, *Chapter 2 – The Coordination of Tax Policies in the EU in Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, 2016, edited by M. LANG et al., Wien: LINDE, pp. 27- 51.

<sup>61</sup> Legge 27 luglio 2000, n. 212, "Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente".

dall'abrogato art. 37-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 29 settembre 1973<sup>62</sup>.

---

<sup>62</sup> La norma abrogato dall'articolo 1, comma 2 del Decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128 disponeva:

“1. Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti.

2. L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione.

3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano a condizione che, nell'ambito del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni:

a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili;

b) conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende;

c) cessioni di crediti;

d) cessioni di eccedenze d'imposta;

e) operazioni di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 544, recante disposizioni per l'adeguamento alle direttive comunitarie relative al regime fiscale di fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni, nonché il trasferimento della residenza fiscale all'estero da parte di una società;

f) operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni e le classificazioni di bilancio, aventi ad oggetto i beni ed i rapporti di cui all'articolo 81, comma 1, lettere da c) a c -quinquies), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

f-bis) cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra i soggetti ammessi al regime della tassazione di gruppo di cui all'articolo 117 del testo unico delle imposte sui redditi;

f-ter) pagamenti di interessi e canoni di cui all'art. 26-*quater*, qualora detti pagamenti siano effettuati a soggetti controllati direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in uno Stato dell'Unione europea;

f-quater) pattuizioni intercorse tra società controllate e collegate ai sensi dell'articolo 2359 del Codice civile, una delle quali avente sede legale in uno Stato o territorio diverso da quelli di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168-*bis* del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, aventi ad oggetto il pagamento di somme a titolo di clausola penale, multa, caparra confirmatoria o penitenziale.

[...].”

L'articolo 10-*bis* rubricato "*Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale*"<sup>63</sup> ha unificato i due concetti rendendo pressoché equipollente il riferimento all'uno o all'altro<sup>64</sup>.

Superando la digressione, è d'uopo evidenziare che la proposta di modifica alla Sesta Direttiva IVA che ha condotto all'inserimento nell'articolo 4 della disposizione ora contenuta nel secondo paragrafo dell'articolo 11, della Direttiva Rifusione, con specifico riferimento anche al sistema della tassazione consolidata, fu animata dalla volontà di consentire agli Stati membri di adottare misure idonee ad assicurare che l'operatività del regime non permettesse agli operatori economici di conseguire "an unfair result" e vantaggi ingiustificabili<sup>65</sup>, o arrecare pregiudizi ad altri operatori destinatari di effetti indiretti derivanti dall'applicazione del sistema del consolidamento<sup>66</sup>.

---

<sup>63</sup> L'articolo 10-*bis* dello Statuto del contribuente dispone quanto segue:

"1. Configurano abuso del diritto le operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni.

2. Ai fini del comma 1 si considerano:

a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato;

b) vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

3. Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente.

4. Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale.

[...]."

<sup>64</sup> In general, the distinction between tax avoidance and tax abuse is not clear and the concepts are often used more or less in the same way.

<sup>65</sup> Cfr. Commissione europea, Proposta di Direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda talune misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e di contribuire a contrastare l'evasione e l'elusione e recante abrogazione di talune decisioni che autorizzano misure derogatorie COM (2005) 89 definitivo, pagina 5.

La proposta ha condotto alla emanazione della Direttiva 2006/69/CE del Consiglio del 24 luglio 2006.

<sup>66</sup> It was stated that the rules on VAT grouping should not allow an unfair result that would unjustifiably benefit or prejudice those concerned. It is unclear whether "unfair results" and "unjustifiable benefits" only refer to tax avoidance or may also refer to competition neutrality, given the reference to the "prejudice of those concerned" which could imply harmful competition to the prejudice of taxable persons other than those in the VAT group. This is supported by the proposed amended wording of Article 4(4), third paragraph, of the Sixth VAT Directive, which refers to "unjustified disadvantage for taxable persons". "Where a Member State exercises the option provided for in the second subparagraph, it shall ensure that the application of this option creates neither unjustifiable benefit nor unjustified disadvantage for taxable persons". Cfr. Commissione europea, Proposta di Direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda talune misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e di contribuire a contrastare l'evasione e

Dunque il contrasto di pratiche abusive, ancor più che illecite, costituisce l'obiettivo sotteso al conferimento agli Stati membri, a livello normativo e, a valle, a livello amministrativo, di "revenue protection powers", che, è bene sottolineare non possono essere azionati per contrastare perdite di gettito conseguenti alla normale operatività del *fiscal unity mode*<sup>67</sup>, e non possono condurre a conseguenze a carico degli operatori economici non necessarie in funzione della tutela della riscossione dei tributi dovuti<sup>68</sup>.

Se è vero che il privato non può piegare il diritto accordatogli dalla legge per conseguire uno scopo che è altro rispetto a quello in funzione del quale il diritto è riconosciuto e tutelato, è altrettanto vero che le autorità pubbliche non possono impiegare il potere di cui sono titolari per fini ultronei.

L'arbitrarietà nell'esercizio del potere da parte delle pubbliche autorità, a livello sia normativo sia amministrativo, è limitato dal principio di proporzionalità.

Contro l'abuso del diritto non è dunque ammesso l'abuso del potere conferito ai legislatori nazionali dalla Direttiva IVA<sup>69</sup>.

---

l'elusione e recante abrogazione di talune decisioni che autorizzano misure derogatorie COM (2005) 89 definitivo, pagina 5.

<sup>67</sup> Sul punto si segnala il contenuto del paragrafo 4.1 del documento emesso dall'Amministrazione finanziaria britannica, in data 8 agosto 2014, e denominato "VAT Notice 700/2: group and divisional registration".

*"The VAT grouping legislation gives HM Revenue and Customs (HMRC) the power to prevent a company joining a VAT group and to remove an existing member from a VAT group where this is considered necessary for the protection of the revenue.*

*We will not normally use our revenue protection powers when we consider that the revenue loss follows from the normal operation of grouping. By this, we mean the 'revenue loss' which occurs because VAT is eliminated on the value added by a group member, when a supply takes place between 2 group members.*

*This includes the loss arising from supplies between group members being disregarded, where the recipient of the supply would not normally be able to deduct that VAT because it makes exempt supplies. We would normally consider such revenue loss, the same as if the VAT group members were all 1 company, to be a natural result of grouping.*

*Where we consider that there seems likely to be a revenue loss that goes beyond the accepted result of grouping, we may use our revenue protection powers".*

Documento disponibile al seguente link:

<https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-7002-group-and-divisional-registration>.

<sup>68</sup> Al riguardo nel documento emesso dall'Amministrazione finanziaria britannica, in data 8 agosto 2014, e denominato "VAT Notice 700/2: group and divisional registration" al paragrafo 4.2 che si apre con l'interrogativo "How do HMRC decide when to use the revenue protection powers?" è precisato che può farsi uso dei revenue protection powers quando è "necessary for the protection of the revenue". Il giudizio di necessità impone un bilanciamento tra l'interesse dell'operatore economico a beneficiare del regime di IVA di gruppo e quello erariale ad evitare una perdita di gettito in conseguenza dell'operatività di quel regime.

Il principio di proporzionalità evoca un bilanciamento tra l'interesse perseguito con l'esercizio di un potere e quello compromesso dall'esercizio di quel potere. Funge da controlimito all'intervento restrittivo degli Stati e da limite minimo di garanzia di effettività del diritto il cui abuso il potere vuole scongiurare.

Sul punto proprio con riferimento al regime del Gruppo IVA, la Corte di Giustizia europea nel caso *Larentia + Minerva and Marenave*, pur riconoscendo il potere degli Stati membri di assoggettare a restrizioni l'operatività del *fiscal unity model*, ai sensi del secondo paragrafo dell'articolo 11 della Direttiva IVA lo ha circoscritto alle misure necessarie e adeguate a prevenire le prassi o le condotte abusive o a lottare contro la frode o l'evasione fiscali<sup>70</sup>.

Le cautele antiabuso che possono avere natura amministrativa o normativa, sono dirette ad evitare fenomeni abusivi accertati dalle autorità fiscali preposte alle attività di controllo o dai competenti organi giurisdizionali.

La loro legittimità presuppone l'indefettibile esigenza di contrastare l'impiego del regime del Gruppo IVA per fini diversi da quelli sottesi alla sua previsione, la necessità della misura rispetto all'interesse fiscale o extrafiscale leso, l'adeguatezza e la proporzionalità della cautela adottata all'obiettivo perseguito, la sua coerenza con le ragioni del mercato unico europeo, con i principi dell'ordinamento unionale e con i meccanismi di funzionamento del sistema dell'IVA.

Non pare possibile giustificare, in un'ottica di contrasto agli usi distorti del regime dell'IVA di gruppo, la sua limitazione territoriale, invero disposta non dai legislatori nazionali ma dallo stesso legislatore europeo. E ciò in quanto la riserva del *fiscal unity model* alle persone stabilite nel territorio di uno stesso Stato membro non è idonea impedire il debordamento oltre i confini nazionali degli effetti del regime del raggruppamento e per di più parrebbe collidere con la libertà di stabilimento, garantita dal Trattato di funzionamento dell'Unione europea.

---

<sup>70</sup> Cfr. CGUE, cause riunite C-108/14 e C-109/14.

#### **4.1 Il disconoscimento dei vantaggi ingiusti derivanti dall'abuso dell'IVA di gruppo**

Sebbene la Direttiva IVA consenta agli Stati membri che esercitino l'opzione prevista dall'articolo 11 di adottare le misure necessarie a prevenire l'elusione o l'evasione fiscale mediante l'impiego del regime dell'IVA di gruppo, il sistema di protezione approntato dai legislatori nazionali potrebbe rilevarsi incompleto e inadeguato ad arginare quelle applicazioni del *fiscal unity model* che, pur essendo formalmente consentite dalla normativa che lo disciplina, siano fonte di benefici non previsti e che, probabilmente, non sarebbero state ammesse qualora il legislatore le avesse prese in considerazione e regolamentate in modo espresso.

I vuoti di disciplina sono, dunque, l'area di manovra più congegnale al perseguimento di vantaggi fiscali ingiustificati.

Una disciplina analitica e precisa dei regimi impositivi è lo strumento più efficace contro l'abuso. Tuttavia osta alla previsione di sistemi completi la imprevedibilità delle molteplici ipotesi applicative che solo la concreta operatività di un modello legale può disvelare.

Va, inoltre, rilevato che la preclusione preventiva di fattispecie che si pongono sulla linea di confine tra libertà di perseguire legittimamente le soluzioni più vantaggiose sul piano fiscale e la strumentalizzazione dei buchi di disciplina - tali sono quelle in cui si concretizza l'abuso del diritto - potrebbe stridere con il rispetto del principio di proporzionalità che deve orientare la previsione di ogni misura atta a comprimere le scelte di pianificazione degli operatori economici.

Ciò premesso ci si chiede se in un sistema quale quello delineato dall'articolo 11 della Direttiva IVA che prevede la definizione *ex ante* di misure anti-abuso, a fronte dell'accertamento di usi distorti del regime del consolidamento le amministrazioni finanziarie nazionali possano censurarli *ex post* e procedere al disconoscimento dei vantaggi indebiti ricorrendo a clausole generali anti-abuso.

Si ritiene di dover dare risposta positiva all'interrogativo.

Ciò in quanto, l'abuso del diritto in materia tributaria da intendersi come aggiramento delle norme impositive funzionale al conseguimento di un risultato non coerente con la loro

*ratio*<sup>71</sup> è istituto di derivazione comunitaria il cui fondamento è da ravvisarsi nel principio generale elaborato dalla Corte di giustizia a presidio delle finalità perseguite dal diritto eurounionale<sup>72</sup>, e la cui operatività in materia di IVA non richiede neppure la previsione nelle legislazioni nazionali di disposizioni che la recepiscano, sebbene, al riguardo, vada evidenziato che la Direttiva UE n. 2016/1164 contempra a carico degli Stati membri un obbligo di introduzione nei propri ordinamenti di norme antielusive di carattere generale

Il principio dell'abuso del diritto positivizzato in clausole generali per sua natura svolge una funzione di chiusura del sistema e la sua forza non può essere depotenziata dalla previsione di norme antielusive specifiche quali quelle previste ai sensi del paragrafo secondo dell'articolo 11 della Direttiva IVA.

La sua operatività può essere dunque fatta valere per neutralizzare i vantaggi indebiti derivanti da ogni fattispecie elusiva non specificamente normata, ivi compreso l'uso abusivo del regime del Gruppo IVA.

## **5. La limitazione territoriale del regime dell'IVA di gruppo e la libertà di stabilimento**

Ai sensi dell'articolo 11 della Direttiva IVA solo le persone stabilite nel territorio del medesimo Stato possono costituire, idealmente fondendosi, un unico soggetto passivo d'imposta.

La norma conduce ad una disparità di trattamento tra gruppi di imprese in ragione del luogo di stabilimento dei componenti, autorizzando gli Stati all'adozione di un modello di tassazione che si connota per un forte scollamento con la realtà economica la cui osservazione evidenzia il carattere prevalentemente multinazionale delle aggregazioni aziendali.

Inoltre sembrerebbe porsi in contrasto con la previsione di cui all'articolo 49 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea<sup>73</sup> da cui può estrapolarsi un divieto per gli Stati

---

<sup>71</sup> È abusato il regime impiegato tradendo le finalità sottose alla sua previsione. Cfr. in proposito la Raccomandazione della Commissione CE n. 2012/772/UE.

<sup>72</sup> Cfr. CGCE, caso Halifax, C-255/02.

<sup>73</sup> Art. 49, TFUE, (ex articolo 43 del TCE), paragrafo 1. "Nel quadro delle disposizioni che seguono, le restrizioni alla libertà di stabilimento dei cittadini di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro vengono

membri di previsione di trattamenti differenziati nei confronti di soggetti stabiliti sul territorio di altri Stati membri<sup>74</sup>.

Eppure come chiarito anche dalla Commissione europea nelle sue linee guida sul regime dell'IVA di gruppo un modello di tassazione consolidata riservato esclusivamente alle persone stabilite nel territorio dello Stato costituisce una corretta implementazione dell'articolo 11 della Direttiva IVA, sicché una sua valutazione di incompatibilità con il principio di cui all'articolo 49 del TFUE ridonderebbe in valutazione di illegittimità della fonte derivata per violazione di una norma primaria del diritto dell'Unione europea, cui la prima deve conformarsi<sup>75</sup>.

Ciò posto si rende necessaria una riflessione sulla frizione tra la limitazione territoriale di cui all'articolo 11 della Direttiva IVA e la libertà di stabilimento garantita dall'articolo 49 del TFUE.

Al tal fine occorre chiedersi se l'apparente violazione del principio di parità di trattamento tra i gruppi costituiti da imprese stabilite nel territorio di un unico Stato e i gruppi composti da imprese stabilite in differenti Stati membri trovi un fondamento ed una spiegazione nel quadro del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto nonché in quello di funzionamento dell'Unione europea.

La *ratio* della limitazione territoriale del *fiscal unity model*, che è un regime opzionale, è individuata nell'esigenza di tutelare la ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri e nel dovuto ossequio alla sovranità fiscale di quelli che hanno assunto la decisione politica di non riconoscere il gruppo come soggetto passivo unico.

Pertanto va evidenziato che lo stadio di armonizzazione dell'imposta sul valore aggiunto non è tale da consentire l'operatività di un regime di gruppo transnazionale, della

---

vietate. Tale divieto si estende altresì alle restrizioni relative all'apertura di agenzie, succursali o filiali, da parte dei cittadini di uno Stato membro stabiliti sul territorio di un altro Stato membro".

<sup>74</sup> "The territorial limitation of VAT grouping under EU law violates the principle of free establishment and prevents multinationals with a restricted right to recover input VAT from enjoying the advantages of shared service centres and other centralized functions". Cfr. R. ZUIDGEEEST, *Cross-Border VAT Grouping in International VAT Monitor*, no. 1 (2010), pp. 25-30.

<sup>75</sup> Sul punto si riporta l'opinione espressa dall'Avvocato Generale Juliane KOKOTT al punto 44 delle sue conclusioni rese nella causa C-97/2009, *Ingrid Schmelz*: "Una disposizione di una direttiva che conceda agli Stati membri unicamente una possibilità di azione in contrasto con il diritto dell'Unione senza lasciare margini per operare in senso conforme al medesimo sarebbe illegittima al pari della norma di diritto interno con la quale lo Stato membro abbia proceduto all'attuazione".

cui praticabilità si è discusso a Dublino nell'ambito del Programma Fiscalis 2020 al Joint meeting of the Group on the future of VAT and the VAT Expert Group, tenutosi nel settembre del 2016.

Alla luce delle osservazioni sin qui svolte si può ritenere che la limitazione territoriale sia mezzo adeguato a garantire il rispetto della sovranità fiscale degli Stati membri che hanno scelto di non implementare all'interno dei propri ordinamenti l'articolo 11 della Direttiva IVA.

Abnorme rispetto al fine risulterebbe la previsione di un *fiscal unity model* obbligatorio che ammetta nel perimetro del consolidamento operatori economici stabiliti in diversi Stati membri - oltretutto impraticabile fino a compiuta realizzazione del processo di armonizzazione del tributo - sia la rimozione della previsione che attualmente regola il regime<sup>76</sup>.

Eppure va notato che il riconoscimento del gruppo transfrontaliero quale unità fiscale ai fini IVA non condurrebbe a conseguenze diverse da quelle determinate dalla relazione tra una casa madre e la sua stabile organizzazione: l'irrilevanza delle transazioni intra-gruppo.

Casa madre e stabile organizzazione, come chiarito nella sentenza della Corte di Giustizia nella causa FCE Bank<sup>77</sup>, costituiscono, infatti, un unico soggetto passivo d'imposta esattamente come i membri di un'aggregazione aziendale ammessi a beneficiare, in ragione dei rapporti che li legano, del regime di tassazione consolidata.

La combinazione tra la non imponibilità delle operazioni tra casa madre e stabile organizzazione e la non imponibilità delle eventuali operazioni successive tra stabile organizzazione o casa madre ed altri componenti del Gruppo IVA, di cui le prime dovessero far parte è scongiurata dal fenomeno di dissolvimento del rapporto tra casa madre e stabile organizzazione che consegue alla partecipazione di una delle due ad un'unità IVA, descritto dalla Commissione europea nelle sue linee guida del 2009, statuito dalla Corte di Giustizia

---

<sup>76</sup> Cfr. C. B. ESKILDSEN, *VAT Grouping versus Freedom of Establishment* (2011) 20 in *EC Tax Review*, Issue 3, pp. 114–120.

<sup>77</sup> Cfr. CGUE, C-210/14, FCE Bank.

nel caso Skandia<sup>78</sup>, ed avallato dal Comitato IVA nelle guidelines emesse il 3 novembre 2015<sup>79</sup>.

La disgregazione dell'entità giuridica composta da casa madre e stabile organizzazione in soggetti separati per effetto dell'adesione di una delle due ad un Gruppo IVA che nasce dall'esigenza di impedire l'introduzione entro il perimetro dell'unità fiscale di soggetti stabiliti all'estero, evidenzia comunque la inefficace azione della limitazione territoriale del *fiscal unity model* sul contenimento degli effetti riflessi del regime di IVA di gruppo oltre giurisdizione.

---

<sup>78</sup> Cfr. CGUE, sentenza 17 settembre 2014, C-7/13.

<sup>79</sup> Cfr. Taxud.c.1(2015)5363861.

## **CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE**

L'analisi del regime europeo del soggetto passivo unico ai fini della imposta sul valore aggiunto, oggetto del presente lavoro, è finalizzata alla valutazione della tenuta dogmatica e della coerenza sistematica delle sue implementazioni nazionali, sul presupposto della conformità della matrice ai principi eurounitari che sovrintendono al funzionamento del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto nella sua preordinazione alla realizzazione del mercato unico.

L'attività di ricerca conduce ad alcune considerazioni sull'aderenza delle modalità operative del sistema dell'IVA di gruppo agli obiettivi di semplificazione e contrasto alla elusione sottesi alla sua previsione.

La riflessione non può che prendere le mosse dalla natura opzionale del sistema dell'IVA di gruppo, legittimato dall'articolo 11 della Direttiva IVA.

*"[...] 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".*

La facoltatività del regime illumina il valore di opportunità che il legislatore europeo riconosce alla tassazione consolidata dell'imposta sul valore aggiunto declinata secondo il modello dell'unità fiscale.

Nel concetto di opportunità è insito quello di potenziale utilità.

La valutazione in concreto sulla convenienza del regime è rimessa agli Stati membri.

La predisposizione di un sistema di Iva di gruppo non obbligatorio contraddice la auspicabile promozione del completamento del processo di armonizzazione dell'imposta sul valore aggiunto, concepito come mezzo per la realizzazione di un mercato comune europeo.

Nella opzionalità del *fiscal unity model* si annida il pericolo del suo impiego quale strumento di concorrenza fiscale.

A presidio della parità concorrenziale meglio funzionerebbe un modello obbligatorio di tassazione consolidata, che fungerebbe altresì da detonatore dell'azione anti-abuso sottesa alla ideazione del regime del soggetto passivo unico, concepito per impedire *"the splitting up of one undertaking among several taxable persons so that each may benefit from a special scheme"*

Invero, la transizione ad un sistema obbligatorio non disinnescerebbe il pericolo di un impiego del regime dell'IVA di gruppo distorsivo della concorrenza in assenza della previsione di un modello di tassazione consolidata standardizzato.

Cosa ha ostacolato la revisione del sistema nonostante i non rassicuranti esiti dei suoi test di funzionalità?

Potrebbe essere stata la consapevolezza della difficoltà di una compiuta disciplina di un modello di tassazione che equipara ad un soggetto passivo d'imposta un'entità fittizia scaturente dalla ideale fusione di più operatori economici.

Il gruppo IVA è considerato un unico soggetto passivo ed è quindi titolare degli stessi 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.

Eppure il principio non supera facilmente la prova di fatto.

Come conciliare allora le necessità di adattamento che ogni operazione di assimilazione impone con la concezione unitaria di soggetto passivo d'imposta propugnata dalla Direttiva IVA?

Il procrastinamento di iniziative di modernizzazione del regime potrebbe essere stato determinato dall'avvertita urgenza di un modello transfrontaliero derivante dalla constatata inevitabilità del debordamento delle conseguenze del *fiscal unity model* e, al contempo, dalla consapevolezza dell'assenza delle condizioni per la sua ammissione. Al riconoscimento di un Gruppo IVA cross-border ostano la mancata devoluzione da parte degli Stati membri della propria sovranità impositiva all'ordinamento dell'Unione e l'incompiuta armonizzazione dell'imposta sul valore aggiunto.

Anche la previsione di un sistema di tassazione consolidata obbligatoria e standardizzata pur garantendo la reciprocità degli effetti dei regimi di IVA di gruppo nazionali, non ne impedirebbe la propagazione oltre i confini territoriali di ciascuno Stato Membro.

Allo stato, l'istituto del soggetto passivo unico d'imposta di cui all'articolo 11 della Direttiva IVA costituisce punto di emersione della circostanza che il sistema unionale dell'imposta sul valore aggiunto conosce deviazioni consentite dal modello armonizzato, tali da far apparire l'armonizzazione come un obiettivo più ideale che reale nella definizione del tributo.

Le conseguenze sul funzionamento del mercato unico della rinuncia da parte del legislatore europeo al grado massimo di armonizzazione dell'IVA sono mitigate dalla operatività dei principi di diritto eurounitario di elaborazione anche giurisprudenziale che imbrigliano la discrezionalità politica degli Stati membri canalizzando le scelte nazionali verso la realizzazione degli obiettivi unionali.

Nella implementazione del regime dell'IVA di gruppo un ruolo conformativo dei poteri legislativi degli Stati membri è svolto dal principio della neutralità del tributo.

Con espressione plastica il modello dell'unità fiscale potrebbe definirsi strumento di ripristino della neutralità perduta, quella compromessa dalla limitazione del diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti afferenti ad operazione esenti.

La previsione di esenzioni implica la rinuncia da parte del legislatore europeo a quote di neutralità, confermata dalla predisposizione di un mezzo di bilanciamento solo opzionale.

La facoltatività del regime permette agli Stati di preservare le maggiori entrate che dalle esenzioni derivano alle casse erariali e depotenzia l'efficacia di un sistema di tassazione che determinando l'irrelevanza ai fini IVA delle operazioni infra-gruppo ridurrebbe il peso del tributo indetraibile e il rischio di una sua traslazione sul consumatore finale, che ridonderebbe in un pregiudizio alla funzionalità delle esenzioni.

Con la previsione di un regime di IVA di gruppo opzionale e discrezionalmente confezionabile dagli Stati Membri, il legislatore unionale sembrerebbe abdicare al suo ruolo di garante della neutralità, per rimetterlo alla Commissione europea, in sede di procedura di infrazione, ed alla Corte di Giustizia europea, in sede di rinvio pregiudiziale.

Il controllo *ex post* supplisce agli effetti negativi della politica unionale sulla tassazione di gruppo, sostanzialmente improntata al principio del *laissez-faire*, non scongiurati dalla prevista previa consultazione del Comitato IVA, procedura non assimilabile a quella di autorizzazione di cui all'articolo 395 della Direttiva IVA.

L'ampia discrezionalità che la formulazione scarna e non dettagliata del primo comma dell'articolo 11 della Direttiva IVA lascia agli Stati in ordine alla implementazione del regime del soggetto passivo unico è ulteriormente ampliata dalla clausola contenuta nel secondo comma che, positivizzando un obiettivo riconosciuto e promosso dal diritto europeo, anche in assenza di un'espressa attribuzione di competenza da parte del legislatore dell'Unione, riconosce agli Stati membri che esercitano l'opzione per l'IVA di gruppo la facoltà di adottare

le misure necessarie a prevenire l'elusione o l'evasione fiscale mediante l'impiego di tale regime. Ciò in quanto aggiunge alla definizione non puntuale delle condizioni positive di funzionamento del sistema di tassazione consolidata, la totale rimessione agli Stati membri, fermo il rispetto della funzione anti-abuso, della previsione delle condizioni negative di operatività.

All'intervento della Corte di Giustizia è dunque affidato il controllo delle normative nazionali recanti la disciplina del regime del Gruppo IVA e la loro conformità ai principi eurounitari, quali la neutralità dell'IVA, la tutela della concorrenza, la parità di trattamento, la proporzionalità, il divieto di abuso del diritto.

Alla Corte di Giustizia compete la interpretazione dell'articolo 11 della Direttiva IVA, disposizione nel cui tratto caratterizzante, la sinteticità, si annida l'ambiguità.

Le sue pronunce, correttivo e guida per i legislatori nazionali, hanno contribuito alla definizione del perimetro del regime, hanno chiarito l'interferenza del Gruppo IVA con il principio della unitarietà soggettiva tra casa madre e branches, ne hanno, indirettamente, accresciuto l'interesse per i gruppi bancari ed assicurativi a seguito dei chiarimenti sull'ambito di operatività dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f) della Direttiva IVA.

La sua giurisprudenza in larga misura normativa, calibrata sul perseguimento dell'obiettivo unionale di integrazione economica non può tuttavia sopperire al difetto di raccordo tra la previsione di un regime del soggetto passivo d'imposta unico e gli istituti del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto tagliati sul modello individuale di soggetto passivo.

L'attività di ricerca ha condotto a individuare come prioritaria nel programma di ridefinizione del regime dell'IVA di gruppo la compiuta definizione delle prerogative del soggetto passivo collettivo.

Non tutti i regimi fruibili dal soggetto passivo sembrerebbero attagliarsi al Gruppo IVA, non tutti gli istituti sembrerebbero suscettibili di applicazione indifferenziata all'unità fiscale.

È auspicabile uno sforzo del legislatore europeo di disciplina dell'operatività del Gruppo IVA come soggetto ancor più che come regime, pena la vanificazione di ogni tentativo di standardizzazione del sistema di consolidamento.

*Considerazioni conclusive*

Del resto, la definizione compiuta dei diritti e degli obblighi del soggetto passivo unico, la cui assenza frustra l'intento semplificatorio perseguito con la previsione della tassazione di gruppo, è il miglior antidoto contro il suo impiego abusivo.

La riflessione sin qui svolta conduce dunque a ritenere che la discrezionalità degli Stati membri nella determinazione delle condizioni di accesso al regime del Gruppo IVA, nella individuazione delle modalità di costituzione nonché di scioglimento dell'unità fiscale, non possa spingersi fino alla definizione dello statuto del soggetto passivo unico, pena la costruzione di una pluralità di modelli di soggetto passivo incompatibile con la Direttiva IVA.

## BIBLIOGRAFIA

- ABAGNALE A., SANTACROCE B., *Consorzi bancari non esenti Iva, Corte UE. I giudici del Lussemburgo sull'articolo 132 della direttiva: escluse dal beneficio banche e assicurazioni*, in *IL SOLE 24 ORE - NORME E TRIBUTI*, 22 settembre 2017
- ABDOELKARIEM R., PRINSEN F., *The Interaction between head office, branch and VAT Grouping: new challenges ahead for the European Union*, in *International VAT Monitor*, 2015
- ABI, ASSOCIAZIONE BANCARIA ITALIANA, *Il regime IVA di gruppo. Un confronto con l'Europa*, BANCARIA EDITRICE, 2010
- ALBANO A., *La soggettività passiva IVA delle società holding e l'accesso al regime dell'IVA di gruppo nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in *Rivista di diritto tributario*, 2005
- ALLENA M., *Gli effetti giuridici della traslazione delle imposte*, GIUFFRÈ, 2005
- AMAND C., *VAT grouping, FCE Bank and force of attraction - the internal market is leaking*, in *International VAT Monitor*, 2007
- AUJEAN M., *Value added tax in the internal market. A first assessment*, in *EC Tax Review*, 1995
- BERGMANN H., HIRSCHLER K., RÖDLER F., KORNBERGER M., *Tax treatment of holding companies in Austria*, in *International Bureau of fiscal documentation*, 2004
- BERLIRI A., *Corso istituzionale di diritto tributario*, GIUFFRÈ, 1975
- BERLIRI A., *L'imposta sul valore aggiunto. Studi e scritti vari*, GIUFFRÈ, 1973
- BERLIRI A., *Problematica giuridica dell'IVA*, in *Aspetti giuridici ed economici dell'IVA*, GIUFFRÈ 1973
- BORIA P., *Diritto tributario europeo*, GIUFFRÈ, 2010
- BORIA P., *Diritto tributario*, GIAPPICHELLI, 2016
- BORIA P., *Il sistema tributario*, GIUFFRÈ, 2008

- BOSELLO F., *Appunti sulla struttura giuridica dell'IVA*, in *Rivista del diritto finanziario e della scienza delle finanze*, 1978
- BOSELLO F., *L'imposta sul valore aggiunto*, Bologna, 1979
- BUZZELLI M. T., DE ANGELIS M., *Il regime fiscale IVA delle attività ausiliarie rese nell'ambito dei "gruppi esenti"*, in *Magistra - Banca e Finanza*, in *Rivista di diritto bancario e finanziario*, 2007
- CAPOLUPO S., *Finalmente la tassazione del gruppo IVA in il Fisco*, 2016
- CECAMORE L., *Valore Aggiunto (imposta sul)*, in *Digesto delle Discipline Giuridiche*, 1997
- CENTORE P. (a cura di) *Codice IVA nazionale e comunitaria*, IPSOA, 2015
- CENTORE P., *Codice IVA nazionale e comunitaria*, IPSOA, 2015
- CENTORE P., *Manuale dell'IVA Europea*, IPSOA, 2008
- CERIONI F., *L'onere di conoscenza del soggetto passivo nel sistema dell'IVA Europea e i suoi limiti secondo la Corte di Giustizia*, in *Bollettino Tributario*, 2013
- COMELLI A., *IVA comunitaria e nazionale*, CEDAM, 2000
- D'ANGELO G., *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, CEDAM, 2013
- DEIANA A. P., *Ancillary Services Rendered within Banking and Insurance Groups – Italy: the New Regime*, in *International VAT Monitor*, 2000
- DI PIETRO A., *Detrazione e neutralità*, in *Atti del Convegno ASSONIME – LUISS del 21 e 22 settembre 2009, L'imposta sul valore aggiunto, aspetti economici e giuridici*, in *Giurisprudenza delle imposte*, LXXXII, 2009
- DIAS SOARES C., ARNALDO A., *VAT Grouping Schemes–Standpoint*, in *International VAT Monitor*, 2005
- DZIURDZ K., MARCHGRABER C., *Non-Discrimination in European and Tax Treaty Law*, SCHRIFTENREIHE ISTR BAND 94, 2015

- EHRKE-RABEL T., *VAT grouping: the relevance of the territorial restriction of Article 11 of the VAT Directive*, in *World Journal of VAT/GST Law*, 2015
- ELGAARD K. K. E., *A comparative analysis of VAT grouping schemes from a Nordic perspective-aspects of tax avoidance and fiscal competition*, in *Nordic Tax Journal*, 2017
- ESKILDSEN C. B., *Insourcing and Outsourcing in a VAT Context*, in *Intertax*, 2012
- ESKILDSEN C. B., *VAT Grouping versus Freedom of Establishment*, in *EC Tax Review*, 2011
- FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, CEDAM, 2014
- FERRO LUZZI P., *IVA e società controllate*, in *il Fisco*, 1979
- FERRONI B., *Modifiche alla disciplina della liquidazione IVA di gruppo, aspettando il "Gruppo IVA"*, in *il Fisco*, 2017
- FICARI V., *Liquidazione congiunta dell'IVA ex art. 73 DPR 633 e rilevanza tributaria del gruppo di società* in *Rivista di diritto tributario*, GIUFFRÈ, 1992
- FORTE F., *Iva, accise e grande mercato*, GIUFFRÈ, 1990
- FRANSONI G., *La Corte di Giustizia travolge la disciplina della esenzione IVA per l'attività dei consorzi fra soggetti esenti*, in *Rivista di diritto tributario*, supplemento on line, PACINI GIURIDICA, 17 ottobre 2017
- GALGANO F., *Qual è l'oggetto della società holding?*, in *Contratto e impresa*, 1986
- GALLO F., *I gruppi di imprese e il fisco*, in *Studi in onore di Victor Uckmar*, CEDAM, 1996
- GALLO F., *Principi di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974
- GIORGI M., *I limiti della normativa nazionale sull'IVA di gruppo sono compatibili con i principi comunitari*. (Commento a Corte di Giustizia UE, 22 maggio 2008, causa C-162/07), in *Corriere tributario*, 2008

- GIORGI M., *Prestazioni di servizi tra casa madre e stabile organizzazione, tra assenza di dualità civilistica e "simmetrie fiscali"*, in *Dialoghi*, 2004
- GIOVANNINI A., *Concorrenza fiscale ed aiuti di Stato: principi e questioni concrete*, in *Rapporti e concorrenza tra ordinamenti* (a cura di A. IRACE e C. MAVIGLIA), GIUFFRÈ, 2007
- GIRELLI G., *La compensazione tributaria*, GIUFFRÈ, 2010
- GRANDINETTI M., *Iva di Gruppo: dalla Corte di Giustizia UE le guidelines per il legislatore delegato nazionale*, in *Rivista di diritto tributario*, 2014
- GRANDINETTI M., *L'iva di gruppo tra esigenze di armonizzazione europea e profili di diritto interno*, in *Rassegna tributaria*, 2012
- GREGGI M., *Il principio di inerenza e le ragioni della detraibilità dell'imposta*, in *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione* (a cura di A. DI PIETRO), UNIVERSITÀ DI BOLOGNA, 2003
- HENKOW O., *Financial activities in European VAT: A Theoretical and Legal Research of the European VAT System and the Actual and Preferred Treatment of Financial Activities*, KLUWER LAW INTERNATIONAL, 2008
- HENKOW O., *Financial activities in European VAT: A Theoretical and Legal Research of the European VAT System and the Actual and Preferred Treatment of Financial Activities*, KLUWER LAW INTERNATIONAL, 2008
- HERBAIN C. A., *VAT neutrality*, PRIMENTO DIGITAL PUBLISHING, 2015
- HULTIN H., LINDBLAD M., *Sweden – Value Added Taxation sec. 2.4, Topical Analyses*, IBFD
- KRISTOFFERSSON E., *Comparative studies of national law in the EU harmonized VAT*, in *Nordic Tax Journal*, 2015

- KRISTOFFERSSON E., *Groups of Companies and Intra-Company Dealings – A comparison between income tax and value added tax*, in *Value added tax and direct taxation – Similarities and Differences* (a cura di M. LANG, P. MELZ, E. KRISTOFFERSSON, T. ECKER), IBFD, 2009
- LANG M. , PISTONE P., SCHUCH J., STARINGER C., *ECJ - Recent Developments in Value Added Tax*, SCHRIFTENREIHE ISTR BAND 84, 2014
- LEJEUNE I., CALUWÉ B., DE CRAEMER M., *The Belgian VAT Grouping rules compared with the non-harmonised rules in the E.U. by 13 other Member States*, in *Tax planning international indirect taxes*, 2007
- LIBERATORE G., *Osservazioni europee all'IVA di gruppo*, in *L'IVA*, agosto/settembre, 2014
- LIBONATI B., *Il "gruppo" di società nella legge recente sull'I.V.A.*, in *Rivista delle società*, GIUFFRÈ, 1979
- LOUWINGER A., *ECJ Decisions Confirm Non-taxable Persons Can Be Part of VAT Group*, in *Tax Notes International*, p. 509, 2013
- LOVISOLO A., *Gruppo di imprese e imposizione tributaria*, CEDAM, 1985
- LOVISOLO A., *L'imposizione dei gruppi di società: profili evolutivi*, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano, Atti del Convegno, I settanta anni di "Diritto e pratica tributaria"* (Genova, 2-3 luglio 1999) coordinati da V. UCKMAR, CEDAM, 2000
- MANDÒ G., MANDÒ D., *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, IPSOA, 2009
- MANTINEO L., *Non è soggetto passivo IVA la "holding" che non esercita attività commerciale*, in *Le società*, 1992
- MARCHISIO E., *Il valore del gruppo e il valore nel gruppo*, in *Giurisprudenza Commerciale*, 2015
- MASPES P., SCIFONI G., *Tutti insieme appassionatamente: arriva il Gruppo IVA*, in *il Fisco*, 2017

- MASSIN I., VYNCKE K., *EC communication on VAT grouping: an attempt to harmonize or to restrict the use of group registration?*, in *International VAT Monitor*, 2009
- MAZZOCCHI S., *“Gruppo IVA”*: recepimento della normativa UE con molte incognite, in *il Fisco*, 2016
- MENCARELLI E., *Il gruppo Iva secondo gli orientamenti della Corte di Giustizia UE*, in *Rivista di diritto tributario – supplemento on line*, PACINI GIURIDICA, 17 gennaio 2017
- MONDINI A., *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*, PACINI, 2012
- MONDINI A., *Il principio di neutralità nell'IVA, tra mito e (perfettibile) realtà*, in *I principi europei del diritto tributario* (a cura di A. DI PIETRO, T. TASSANI), CEDAM, 2013
- MONTANARI F., *Le operazioni esenti nel sistema dell'IVA*, GIAPPICHELLI, 2013
- MURATORI D., PITRONE F., *Il Gruppo IVA italiano alla luce della sentenza della Corte di Giustizia Skandia*, in *Strumenti finanziari e fiscalità*, 2017
- NIKIFARAVA K., *Il primato del modello comunitario nell'IVA e il ruolo del giudice nazionale: alcune riflessioni in margine al caso FCE*, in *Rassegna Tributaria*, 2006
- OLIVIERI S., *Fiscalità indiretta. La Commissione chiarisce le norme in materia di raggruppamento IVA per garantirne una corretta ed uniforme applicazione*, in *Società*, 2009
- PAROLINI A., BECHARA C., van HILTEN M., KRUGER D., MILLAR R., SINFIELD G., *VAT and group of companies*, in *Bulletin for international taxation*, june 2011
- PAROLINI A., *European VAT and Groups of Companies*, in *International and EC Tax Aspects of Groups of Companies* (a cura di G. MAISTO), IBFD, 2008
- PEIROLO M., *Divieto di compensazione “orizzontale” per la società controllante che applica il regime dell'IVA di gruppo*, in *il Fisco*, 2017

- PEIROLO M., *Limiti della soggettività passiva IVA della stabile organizzazione*. Documento del 29 maggio 2015 disponibile al seguente link: <http://www.ecnews.it/limiti-della-soggettivita-passiva-iva-della-stabile-organizzazione>
- PFEIFFER S., *Current questions of EU VAT grouping*, in *World Journal of VAT/GST Law*, Vol. 4, Iss. 1, 2015
- PFEIFFER S., *VAT Grouping from a European perspective*, IBFD, 2015
- PISTONE P., SZUDOCZKY R., *The Coordination of Tax Policies in the EU*, in *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, edited by M. LANG et al., WIEN: LINDE, 2016
- PUCCI E., *L'Associazione temporanea di impresa. Quadro normativo, profili contabili e aspetti fiscali*, GIUFFRÈ, 2014
- RASI F., *I confini della nozione*, in *Aiuti fiscali in materia fiscale* (a cura di L. SALVINI), CEDAM, 2007
- RICCI C., *I gruppi di società tra opzione comunitaria e regimi nazionali*, in *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, (a cura di A. DI PIETRO), UNIVERSITÀ DI BOLOGNA, 2003
- RICCI C., *L'IVA di gruppo: la mancanza di soggettività salva la normativa italiana dalla censura comunitaria*, in *Diritto e pratica tributaria*, CEDAM, 2009
- RICCI C., *La tassazione consolidata dei gruppi di società. Studi preliminari*, CACUCCI EDITORE, 2010
- SALVATI A., *Riflessioni in tema di soggettività passiva iva delle società "in house"*, in *Rassegna Tributaria*, 1 / 2017
- SCHENK A., THURONYI V., CUI W., *Value added tax. A comparative approach*, CAMBRIDGE TAX LAW SERIES, 2015
- SCIFONI G., *È il vincolo finanziario a determinare, salvo eccezioni, l'ingresso nel gruppo IVA*, in *Corriere Tributario*, 4/2017

- SCIFONI G., *Gruppo IVA: tutti (forzatamente) insieme ma... non da subito*, in *Corriere Tributario*, 2017
- STEPPERT H., *Die umsatzsteuerliche Organschaft – ein nicht mehr zeitgemäßes Relikt*, UMSATZSTENEUR-RUNDSCHAU, 1994
- SWINKELS J. J. P., *European Union – The Phenomenon of VAT Groups under EU Law and their VAT savings aspects*, in *International VAT Monitor*, 2010
- SWINKELS J., *The EU VAT exemption for cost-sharing associations*, in *International VAT Monitor*, 2008
- SWINKELS J. J. P., *State Aid and VAT*, in *International VAT Monitor*, 2005
- TABELLINI P.M., *Gruppi di società nel diritto tributario*, in *Digesto. Discipline privatistiche. Sezione Commerciale*, VI, UTET, 1991
- TERRA B., KAJUS J., *A Guide to the European VAT Directives*, Vol. 1, IBFD, 2014
- TERRA B., KAJUS J., *A Guide to the European VAT Directives*, Vol. 1, IBFD, 2017
- TESAURO G., *Diritto dell'Unione Europea*, CEDAM, 2010
- TOMBARI U., *Diritto dei gruppi di imprese*, GIUFFRÈ, 2010
- VAN DOESUM A., VAN KESTEREN H., VAN NORDEN G. J., *Fundamentals of EU VAT law*, KLUWER LAW INTERNATIONAL, 2016
- VAN DOESUM A., VAN NORDEN G., *T(w)o Become One: The Communication from the Commission on VAT Grouping*, in *British Tax Review*, Vol. 6, 2009
- VAN DOESUM, VAN NORDEN G. J., *The right to deduct under EU VAT*, in *International VAT Monitor*, 2011
- VANDERSTICHELEN B., COLLA F., *L'unité TVA en Belgique*, in *Accountancy&Tax*, 2007
- VANISTENDAEL F., *The role of legal principles in eu tax law*, in *Principles of law: function, status and impact in Eu tax law* (a cura di C. BROKELIND), IBFD, 2014

- VITALE F., *Le prospettive di sviluppo*, in *Aiuti fiscali in materia fiscale* (a cura di L. SALVINI), CEDAM, 2007
- VYNCKE K., *Cost sharing associations as an alternative to VAT Grouping in Belgium*, in *International VAT Monitor*, 2006
- VYNCKE K., *Eu Vat grouping from a comparative tax law perspective*, in *EC Tax Review*, 2009
- VYNCKE K., *VAT grouping in the European Union: purposes, possibilities and limitations*, in *International VAT Monitor*, 2007
- WILLE. P., *VAT Grouping in Belgium, VAT and Bodies Governed by Public Law*, in *Bulletin for International Taxation*, 2008
- ZUIDGEEST R., *Cross-Border VAT Grouping*, in *International VAT monitor*, 2010

#### **DOCUMENTI DELLE ISTITUZIONI EUROPEE**

- Direttiva n. 67/227/CEE dell'11 aprile 1967 sull'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari
- Direttiva n. 67/228/CEE 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
- Direttiva n. 69/463/CEE del 9 dicembre 1969 in materia d'armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari - Introduzione dell'imposta sul valore aggiunto negli Stati Membri
- Direttiva n. 71/401/CEE del 20 dicembre 1971 in materia d'armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari - Introduzione dell'imposta sul valore aggiunto

- Direttiva n. 72/250/CEE del 14 luglio 1972 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (introduzione dell'imposta sul valore aggiunto in Italia)
- Direttiva n. 77/388/CE del 17 maggio 1977 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto
- Direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto
- Direttiva UE n. 2016/1164 del Consiglio del 12 luglio 2016 recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno
- Decisione n. 2000/597/CE, Euratom del Consiglio, del 29 settembre 2000, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità europee
- Raccomandazione della Commissione europea n. 2012/772/UE sulla pianificazione fiscale aggressiva
- Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011
- Commissione europea, Proposta di sesta direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari
  - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme. COM (73) 950
- European Commission, Arrangements for levying VAT on groups, 31 October 1997, No. XXI/2138/97
- Commissione europea, Proposta di Direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda talune misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e di contribuire a contrastare l'evasione e l'elusione e recante abrogazione di talune decisioni che autorizzano misure derogatorie COM (2005) 89

- Comunicazione della Commissione europea COM (2007) 747, 28 novembre 2007, “Proposta di DIRETTIVA DEL CONSIGLIO recante modifica della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto per quanto riguarda il trattamento dei servizi assicurativi e finanziari”
- 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, COM (2009) 325
- Commissione europea, COM (2010) 695, LIBRO VERDE sul futuro dell'IVA Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente
- Commission staff working document accompanying document to the GREEN PAPER on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, SEC (2010) 1455
- European Commission (TAXUD) (2011)1417007, Summary Report of the Outcome of the Public Consultation on the Green Paper on the Future of VAT Towards a Simpler, More Robust And Efficient VAT System
- Procedura di infrazione avviato dalla Commissione europea nei confronti dell'Italia n. 2002/5456
- Procedura di infrazione avviata dalla Commissione europea nei confronti della Spagna n. 2008/2142
- European Commission, taxud working document 1802/06, 15 February 2006
- Value Added Tax Committee, Guidelines resulting from the 101st meeting of 20 october 2014 document c – taxud.c.1(2015)46844 – 824
- Value Added Tax Committee, taxud.c.1(2015)747072 - Working paper no. 845,
- Value Added Tax Committee, Guidelines resulting from the 105th meeting of 26 october 2015 document a – taxud.c.1(2016)7465801 – 886

- Value Added Tax Committee, taxud.c.1 (2017) 6142196, Working Paper no. 933
- Comunicazione della Commissione sulla nozione di aiuto di Stato di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (2016/C 262/01)

## **MATERIALI GIURISPRUDENZIALI**

- CGCE, sentenza 20 giugno 1991, C-60/90, caso Polysar Investments Netherlands BV
  - Conclusioni dell'Avvocato Generale Walter VAN GERVEN, 24 aprile 1991, C-60/90
- CGCE, sentenza 7 settembre 1999, causa C 216/97, caso Jennifer Gregg e Mervyn Gregg
- CGCE, sentenza 27 gennaio 2000, C-23/98, caso Heerma
- CGCE, sentenza 14 novembre 2000, C-142/99, caso Floridienne e Berginvest
- Tribunale dell'Unione europea, ordinanza 7 febbraio 2001, T-36/00
- CGCE, sentenza 10 gennaio 2006, C-222/04, caso Cassa di Risparmio di Firenze
- GCCE, sentenza 21 febbraio 2006, C-255/02, caso Halifax;
- CGCE, sentenza 23 marzo 2006, C-210/04, caso FCE Bank
- CGCE, sentenza 10 aprile 2008, C-309/06, caso Marks & Spencer
- CGCE, sentenza 22 maggio 2008, C-162/07, caso Ampliscientifica Srl, Amplifin SpA/Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate
- CGCE, sentenza 16 settembre 2008, C-288/07, caso Isle of Wight Council
- CGCE, sentenza 29 ottobre 2009, C-29/08, Skatteverket/AB SKF
- CGUE, sentenza 26 ottobre 2010, C-97/09, caso Schmelz
  - Conclusioni dell'Avvocato Generale Juliane KOKOTT, 17 giugno 2010, C-97/09
- CGUE, sentenza 9 aprile 2013, C-85/11, Commissione europea/Irlanda
  - Conclusioni dell'Avvocato Generale Niilo JÄÄSKINEN, 27 novembre 2012, C-85/11
- CGUE, sentenza 25 aprile 2013, C-65/11, Commissione europea/Paesi Bassi
- CGUE, sentenza 25 aprile 2013, C-74/11, Commissione europea/Finlandia

- CGUE, sentenza 25 aprile 2013, C-86/11, Commissione europea/Regno Unito
- CGUE, sentenza 25 aprile 2013, C-480/10, Commissione europea/Svezia
- CGUE, sentenza 25 aprile 2013, C-109/11, Commissione europea/Repubblica ceca
- CGUE, sentenza 3 settembre 2014, C-589/12, caso GMAC UK
- CGUE, sentenza 16 luglio 2015, C-108/14 e C-109/14, casi Larentia + Minerva and Marenave Schifffahrt
- CGUE, sentenza 25 aprile 2013, C-74/11, Commissione europea/Regno di Danimarca
- CGUE, sentenza 17 settembre 2014, C-7/13, caso Skandia
  - Osservazioni scritte del Regno Unito, 17 aprile 2013, C-7/13
- CGUE, sentenza del 21 settembre 2017, C-326/15, caso Dnb Banka
- CGUE, sentenza del 21 settembre 2017, C-605/15, caso Aviva
- CGUE, sentenza del 21 settembre 2017, C-616/15, caso Commissione Europea/Germania
  - Conclusioni dell'Avvocato Generale Melchior WATHELET, 5 aprile 2017, C-616/15
- Corte di Cassazione, Sezioni Unite civili, sentenza del 2 febbraio 2016 n. 1915
- Corte di Cassazione, Sez. V civ., sentenza del 29 maggio 2006, n. 12768
- Högsta förvaltningsdomstolens, 2015 ref 22

## **PRASSI DELLE AMMINISTRAZIONI FINANZIARIE**

- Circolare Min. Finanze del 28 febbraio 1986, n. 16/360711
- Risoluzione del 9 luglio 2002, n. 221/E
- Risoluzione del 6 novembre 2002, n. 347/E
- Risoluzione del 21 marzo 2003, n. 68/E
- Risoluzione del 21 febbraio 2005, n. 22/E

- Circolare dell'Amministrazione finanziaria belga (AFER), 9 novembre 2007, n. 42
- Decisione dell'Amministrazione finanziaria belga in materia di TVA n. E.T.127.577 dd. 03.04.2015
  
- HM, Revenue and Customs, Brief 2 (2015): VAT grouping rules and the Skandia judgment, disponibile al seguente *link*: <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>
- HM, Revenue and Customs, 8 August 2014, VAT Notice 700/2: group and divisional registration, disponibile al seguente link: <https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-7002-group-and-divisional-registration>