

STUDI DELL'ASSOCIAZIONE ITALIANA
DEI PROFESSORI DI DIRITTO TRIBUTARIO

3

Direttori

Mario NUSSI

Università degli Studi di Udine

Raffaello LUPI

Università degli Studi di Roma Tor Vergata

Daria COPPA

Università degli Studi di Palermo

Stefano FIORENTINO

Università degli Studi di Salerno

Sebastiano Maurizio MESSINA

Università degli Studi di Verona

Roberto SCHIAVOLIN

Università degli Studi di Padova

Raffaele PERRONE CAPANO

Università degli Studi di Napoli Federico II

Gaetano RAGUCCI

Università degli Studi di Milano

Fabio MARCHETTI

Libera Università Internazionale degli Studi Sociali "Guido Carli"

STUDI DELL'ASSOCIAZIONE ITALIANA DEI PROFESSORI DI DIRITTO TRIBUTARIO

La Collana “Studi dell’Associazione Italiana dei Professori di Diritto Tributario” raccoglie le ricerche e gli atti dei convegni promossi dall’Associazione. Le tematiche affrontate riguardano argomenti attuali del Diritto tributario, con particolare riferimento alle più recenti evoluzioni normative, giurisprudenziali e dottrinali.



Vai al contenuto multimediale

Nuove problematiche e prospettive di evoluzione del sistema dell'IVA

Atti del VII convegno annuale
23 marzo 2017

a cura di
Alberto Comelli

Contributi di
Fabrizio Amatucci
Lorenzo Bianchi
Francesco Cazzorla
Paolo Centore
Alberto Comelli
Maurizio Logozzo
Mario Nussi
Livia Salvini
Massimo Regalli





Aracne editrice

www.aracneeditrice.it
info@aracneeditrice.it

Copyright © MMXVIII
Giacchino Onorati editore S.r.l. – unipersonale

www.giacchinoonoratieditore.it
info@giacchinoonoratieditore.it

via Vittorio Veneto, 20
00020 Canterano (RM)
(06) 4551463

ISBN 978-88-255-1542-8

*I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica,
di riproduzione e di adattamento anche parziale,
con qualsiasi mezzo, sono riservati per tutti i Paesi.*

*Non sono assolutamente consentite le fotocopie
senza il permesso scritto dell'Editore.*

I edizione: giugno 2018

Indice

- 9 Saluti
Massimo Regalli
- 11 Presentazione
Alberto Comelli
- 15 Il perimetro del gruppo IVA
Livia Salvini
- 29 Detrazioni, rimborsi e rettifica delle dichiarazioni IVA tra recenti orientamenti della giurisprudenza e nuove disposizioni
Maurizio Logozzo
- 45 Attuazione del Piano d'azione della Commissione europea e recenti proposte di direttiva
Paolo Centore
- 57 Le sanzioni amministrative tra principio di proporzionalità e *ne bis in idem*
Fabrizio Amatucci
- 71 Sanzioni applicabili al soggetto coinvolto nelle frodi IVA: l'esperienza del Regno Unito
Lorenzo Bianchi
- 83 La responsabilità indiretta del soggetto coinvolto nelle frodi IVA nella recente giurisprudenza domestica
Francesco Cazzorla
- 91 Conclusioni
Mario Nussi

Saluti

MASSIMO REGALLI*

Convenuti Tutti,

a nome del magnifico Rettore, porto i saluti dell'ateneo di Parma ai partecipanti al VII convegno annuale sull'IVA dal titolo "Nuove problematiche e prospettive di evoluzione del sistema".

Sono un professore del Dipartimento di Scienze Economiche e Aziendali di questa Università. Conosco il ruolo che riveste l'Imposta sul Valore Aggiunto in ambito economico, l'importanza che assume per le imprese e le conseguenze che hanno le sue problematiche.

Ritengo quindi particolarmente importante ritrovarsi per fare il punto sulle evoluzioni attese in materia, anche alla luce della più recente giurisprudenza della Corte di giustizia dell'UE e della Corte di cassazione italiana.

Per questo sono lieto di essere qui e ringrazio, prima di tutto, il prof. Comelli e il Dipartimento di Giurisprudenza, studi politici e internazionali per aver voluto organizzare questo importante convegno. Ringrazio soprattutto gli autorevoli relatori per aver accettato l'invito. Auguro a tutti un buon lavoro. Sono certo che le relazioni presentate, oltre che particolarmente interessanti, forniranno ai partecipanti utili spunti operativi per il proprio lavoro.

* Professore di Economia degli intermediari finanziari, delegato del Rettore per accoglienza, assistenza e sviluppo dei servizi per gli studenti. Università degli Studi di Parma.

Presentazione

ALBERTO COMELLI*

Il convegno annuale sull'imposta sul valore aggiunto, organizzato dal Dipartimento di giurisprudenza, studi politici e internazionali dell'Università di Parma, è giunto alla settima edizione. Ogni anno sono numerose e non poco significative le novità che riguardano questo tributo, se si considerano le proposte di direttiva del Consiglio e le proposte di regolamento, le pertinenti sentenze della Corte di giustizia e della Corte di cassazione italiana, oltre alle modifiche della disciplina domestica. Nel corso degli ultimi dodici mesi è confermato pienamente tale assunto. Il convegno si è svolto in data 23 marzo 2017 nell'Aula magna dell'Ateneo di Parma e questo volume ne raccoglie gli atti.

Nel programma del convegno si è cercato di individuare selettivamente le principali novità che hanno caratterizzato l'evoluzione della disciplina dell'IVA, sia sul piano eurolunitario, sia sul versante domestico. In questa prospettiva, occorre verificare a quale stadio è giunta la realizzazione dello «spazio unico europeo dell'IVA», precisamente descritto nella Comunicazione della Commissione europea COM(2016) 148 del 7 aprile 2016.

Tra le varie proposte della Commissione presentate nel periodo di tempo considerato e il cui esame è stato affidato alla relazione del Prof. Paolo Centore, troneggiano quelle relative alla modernizzazione del sistema dell'IVA per il commercio elettronico transfrontaliero da impresa a consumatore, presentate in data 1 dicembre 2016, rispettivamente n. 755, 756 e 757. Inoltre, il 21 dicembre 2016 la Commissione europea ha proposto una direttiva del Consiglio, COM(2016) 811, con riferimento all'applicazione temporanea di un meccanismo generalizzato di inversione contabile, applicabile alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi al di sopra della soglia di 10.000,00 euro per fattura, mediante l'inserimento del nuovo art. 199-*quater* nel testo della direttiva del Consiglio 2006/112/CE.

Ma il tragitto per passare alla disciplina definitiva dell'IVA, con un nuovo assetto ordinamentale, superando definitivamente il regime transitorio introdotto dal primo gennaio 1993, richiede un approccio graduale, vale a

* Professore di Diritto tributario. Università degli Studi di Parma.

dire *step by step* e sembra tuttora non breve e non privo di ostacoli, talora insidiosi.

Un'importante tematica che viene specificamente trattata e opportunamente approfondita in un'apposita relazione, affidata alla Prof. Livia Salvini, attiene all'introduzione in Italia dell'istituto del «gruppo IVA», previsto facoltativamente dell'art. 11 della direttiva del Consiglio 2006/112/CE. Tale istituto, già disciplinato in molti Stati membri dell'UE, è stato finalmente introdotto dall'art. 1, comma 24 della l. n. 232/2016 (legge di bilancio 2017) mediante l'innesto nel d.p.r. n. 633/1972 del nuovo Titolo V-bis, a sua volta suddiviso in ben undici articoli, da 70-bis a 70-duodecies. Questa importante novella attua (sia pure ben oltre il termine ultimo ivi previsto) l'art. 13, comma 1, lett. b) della legge delega al Governo «per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita» (legge n. 23 del 2014). Ne scaturiscono una serie di problematiche tra le quali si segnala, in ordine di importanza, la necessità di definire precisamente quali soggetti possano far parte del «gruppo IVA», vale a dire occorre circoscrivere l'istituto sotto il profilo soggettivo e verificare, inoltre, se l'Agenzia delle entrate possa sindacare tale perimetro e, in caso di risposta affermativa, quali effetti possa produrre tale sindacato, sul piano dell'attività amministrativa di accertamento e sul versante sanzionatorio.

Sotto il profilo del principio della detrazione dell'imposta, vanno segnalate e approfondite due sentenze particolarmente importanti della Corte di cassazione, rese a sezioni unite, vale a dire gli arresti depositati in data 8 settembre 2016, rispettivamente n. 17757 e n. 17758. In essi si esaminano gli effetti prodotti dall'omessa presentazione della dichiarazione annuale, segnatamente sotto il profilo del riporto del credito ai fini dell'IVA nella dichiarazione relativa all'anno d'imposta successivo, rispetto a quello in cui il medesimo credito è sorto e per il quale la dichiarazione è stata omessa. A questa importante tematica è opportunamente dedicata una specifica relazione, affidata al Prof. Maurizio Logozzo, unitamente all'esame, da un lato, del rimborso dell'imposta e, dall'altro, della rettificabilità della dichiarazione annuale, per effetto della revisione organica realizzata nell'ottobre 2016 mediante l'inserimento nell'art. 8 del d.p.r. n. 322 del 1998 dei commi 6-bis, 6-ter, 6-quater e 6-quinques da parte dell'art. 5, comma 1, lett. b), n. 2) del d.l. n. 193/2016, convertito con modificazioni dalla l. n. 225/2016, sotto il profilo della nuova dichiarazione integrativa ai fini dell'IVA.

Un altro importante tema sul quale si è ritenuto che fosse opportuno focalizzare l'attenzione degli studiosi e degli operatori pratici è quello del sistema sanzionatorio amministrativo tributario. La prospettiva in virtù della quale è stato scelto questo argomento, affidato alla relazione del Prof. Fabrizio Amatucci, è duplice, tra le tante astrattamente possibili, vale a dire il principio di proporzionalità e quello del *ne bis in idem*.

Il primo, di matrice eurounionale, promuove e garantisce un ragionevole bilanciamento tra interessi contrapposti, vale a dire tra l'interesse fiscale nazionale e quello del singolo destinatario della sanzione (titolare di libertà fondamentali, tra le quali le libertà economiche e individuali) al minor pregiudizio o sacrificio possibile. A tal fine, occorre considerare l'eventuale sussistenza (o meno) di indizi di frode, la natura e la gravità dell'infrazione e le modalità di determinazione dell'importo della sanzione (in tal senso, cfr. Corte di giustizia 26 aprile 2017, C-564/15, *Tibor Farkas*, punto 60 e altri arresti ivi citati). Difatti, quest'ultima dev'essere idonea al raggiungimento dell'obiettivo perseguito dal legislatore, che si estrinseca *in primis* nel garantire l'esatta riscossione dell'imposta, evitando sia incoerenze nelle modalità repressive (e dissuasive) delle violazioni, sia di depotenziare la neutralità del tributo, che dev'essere pur sempre garantita quale principio che caratterizza in modo immanente il meccanismo di funzionamento ordinario dell'imposta in esame.

Quanto al principio del *ne bis in idem*, esso è previsto dall'art. 4 del protocollo n. 7 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo (rubricato: «Diritto di non essere giudicato o punito due volte») e dall'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'UE (rubricato: «Diritto di non essere giudicato o punito due volte per lo stesso reato»). Con riferimento alla materia sanzionatoria, numerose sentenze della CEDU hanno sottolineato che, in presenza di taluni requisiti, le sanzioni amministrative tributarie sono assimilate a quelle penali per la loro funzione dissuasiva e punitiva, lo scopo repressivo, il grado di afflittività e l'assenza di procedimenti irrogativi connessi, sul piano cronologico e sostanziale, in modo sufficientemente stretto (cfr. l'arresto della CEDU, Grande Camera, *A. e B. contro Norvegia* del 15 novembre 2016, ricorsi riuniti n. 24130/11 e n. 29758/11 e, da ultimo, CEDU, *Johannesson e a. contro Islanda*, 18 maggio 2017, ricorso n. 22007/11).

Se le sanzioni amministrative aventi questi requisiti (conseguentemente riqualficate come penali) e quelle penali tributarie si riferiscono agli stessi fatti materiali e sono applicabili al medesimo soggetto trasgressore, si realizza una duplicazione vietata denominata, appunto, *ne bis in idem*. La disciplina domestica, tuttavia, non ha pienamente recepito tale fondamentale e indelegabile principio e questa grave lacuna pone una serie di problematiche di difficile soluzione pratica, anche sul versante processuale.

Inoltre, è stata prevista una specifica relazione, affidata all'Avv. Lorenzo Bianchi, incentrata sulla collaborazione tra un gruppo di lavoro istituito presso la Cattedra di diritto tributario del Dipartimento di giurisprudenza, studi politici e internazionali dell'Università di Parma e l'Autorità fiscale del Regno Unito (*Her Majesty Revenue & Customs*), formalizzata in una *legal opinion* inviata a quest'ultima (e, segnatamente, all'*Indirect Tax Directorate*) in data 9 novembre 2016. Il tema affrontato era quello di una proposta di legge

(contenuta nel *Finance Bill* per il 2017) in materia di sanzioni amministrative applicabili al soggetto coinvolto nelle frodi, ai fini dell'IVA, nell'ottica di realizzare una maggiore efficacia e proporzionalità della risposta repressiva.

Questa proposta di legge suscita una serie di riflessioni calibrate sulla non adeguatezza dell'apparato sanzionatorio italiano relativamente ai soggetti coinvolti in frodi, ai fini dell'IVA, essendo necessario non solamente un maggior rispetto del principio di proporzionalità, ma anche una più efficace graduazione della sanzione sulla base della gravità del comportamento tenuto dal trasgressore. Contrariamente rispetto a quanto previsto a livello italiano, il *Finance Bill* contiene una importante disposizione che attua il principio del *ne bis in idem*, secondo cui non è punibile, sul versante amministrativo, un soggetto passivo per effetto della sua partecipazione ad una frode ai fini dell'IVA, qualora sia già stato condannato ad una sanzione penale definitiva. Una regola simmetrica potrebbe essere introdotta, con gli opportuni adattamenti, anche nella disciplina sanzionatoria italiana.

Questa utile analisi di tipo comparatistico, lungi dall'essere sterile, induce a riflettere attentamente sull'effettiva capacità di dissuasione dell'apparato sanzionatorio amministrativo calibrato sulla partecipazione del soggetto passivo alle frodi ai fini dell'IVA e sulla necessaria implementazione del principio del *ne bis in idem*. Difatti, la realizzazione pratica di quest'ultimo non può essere rimessa esclusivamente all'iniziativa creativa della giurisprudenza domestica, generalmente episodica e largamente non omogenea.

Infine, un intervento programmato è stato previsto e affidato all'Avv. Francesco Cazzorla, con riferimento alla responsabilità del soggetto coinvolto nelle frodi ai fini dell'IVA, alla stregua della giurisprudenza sia della Corte di giustizia, sia della Corte di cassazione italiana. Il tema necessita sicuramente di alcune puntualizzazioni e approfondimenti, laddove il fenomeno delle frodi fiscali è divenuto, per le sue ampie proporzioni, il vero tallone d'Achille, vale a dire il punto (più accentuatamente) debole del sistema europeo dell'IVA, suscettibile di minare pericolosamente le fondamenta di quest'ultimo, riducendo in modo significativo l'imposta riscossa. Per combattere questo pregiudizievole fenomeno, la giurisprudenza ha elaborato alcuni criteri generali, quali il *Knowledge Principle*, che non sono affatto facilmente applicabili nel nostro ordinamento e richiedono alcuni necessari adattamenti pratici.

In conclusione, il confronto non raramente dialettico tra il sistema europeo dell'IVA e la relativa disciplina italiana di attuazione implica la necessità di rinnovati approfondimenti sistematici e di continue e attente riflessioni, alle quali tutte le relazioni presentate durante i lavori di questo convegno hanno saputo dare un contributo pregevole e di alto profilo scientifico.

Il perimetro del gruppo IVA

LIVIA SALVINI*

1. Recependo la facoltà accordata dall'art. 11 della direttiva del Consiglio n. 2006/112/CE (e, ancora prima, dall'art. 4, paragrafo 4, della sesta direttiva del Consiglio n. 77/388/CEE), il legislatore nazionale con la legge di bilancio 2017 (l. n. 232/2016) ha finalmente introdotto in Italia l'istituto del "gruppo IVA", già in vigore ormai da diversi anni in quasi tutti gli Stati membri dell'Unione Europea¹. L'Italia aveva già da tempo adottato il terzo modello con l'istituto della liquidazione IVA di gruppo disciplinata dall'art. 73 del d.p.r. n. 633/1972, e ora adotta anche il primo con la disciplina qui in commento. Il regime di liquidazione IVA di gruppo è incompatibile con l'applicazione dell'IVA di gruppo. In particolare, il comma 24 dell'art. 1 della l. n. 232/2016 ha inserito nel corpo del d.p.r. n. 633/1972 un nuovo titolo V-bis che, con undici articoli (da 70-bis a 70-duodecies), reca la definizione del gruppo IVA e ne regola il funzionamento.

Tale intervento normativo dà concreta attuazione all'art. 13, comma 1, lett. b) della legge delega al Governo per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita (l. n. 23 dell'11 marzo 2014), che prevedeva la «attuazione del regime del gruppo ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), previsto dall'articolo 11 della direttiva 2006/112/CE». Già nel 2015 il Consiglio dei Ministri aveva predisposto un apposito schema di decreto legislativo, ma la delega era alla fine rimasta inattuata, soprattutto a causa dei possibili impatti sul gettito erariale.

L'istituto, utilizzabile esclusivamente da soggetti stabiliti nel territorio dello Stato, ha natura opzionale, essendo la sua attivazione facoltativa al ricorrere dei requisiti di legge; l'opzione deve obbligatoriamente riguardare tutti i soggetti passivi rispetto ai quali siano ravvisabili tali requisiti (cd. *all-in, all-out principle*). Le nuove disposizioni avranno efficacia a partire dal primo gennaio 2018, con concreta operatività per i contribuenti a partire dall'anno

* Professore ordinario di Diritto tributario. Libera Università Internazionale degli Studi Sociali "Guido Carli".

1. Nella disciplina dell'imposta sono astrattamente configurabili diversi modelli di "tassazione di gruppo", basati su: la c.d. "finzione giuridica", il consolidamento delle basi imponibili, il consolidamento finanziario. Cfr. AA.VV., *VAT and Group Companies*, in *Bulletin for International Taxation*, 2011, 349.

successivo qualora l'opzione venga esercitata dal primo gennaio al 30 settembre e dal secondo anno successivo laddove l'opzione venga esercitata tra il primo ottobre e il 31 dicembre. Come chiarito dalla relazione di accompagnamento alla legge di stabilità 2017, lo "slittamento" dell'efficacia di tali norme si è reso necessario per garantire «al Ministero dell'economia e delle finanze di poter utilmente procedere [...] alla consultazione del Comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto, come previsto dall'articolo 11 della direttiva 2006/112/CE»².

Tra i diversi interessanti profili della nuova disciplina vorrei qui soffermarmi su quello, fondamentale, costituito dall'individuazione dei soggetti che potranno far parte del gruppo IVA; in sostanza, tratterò del perimetro di applicazione del nuovo istituto, cercando anche di chiarire se tale perimetro sia, ed eventualmente in quali casi e con quali conseguenze, soggetto al sindacato dell'Amministrazione finanziaria.

Per trattare questo tema, sembra necessaria qualche premessa sulla genesi e sulla funzione di tale istituto, nell'ordinamento comunitario e in quello interno.

2. La seconda direttiva IVA (67/228/CEE) non conteneva alcuna specifica disciplina del gruppo IVA. Come emerge dalla relativa nota di accompagnamento (P-37/65), era ben presente il tema dell'*Organschaft* tedesco³; rispetto ad esso si osservava però che l'applicazione dell'imposta — data la sua caratteristica di neutralità nelle transazioni tra soggetti passivi — non avrebbe comportato problemi sotto il profilo della concorrenza anche qualora i membri del gruppo societario fossero stati considerati come soggetti distinti.

Il gruppo IVA compare nell'art. 4, paragrafo 4 della sesta direttiva IVA (77/388/CEE), la quale disponeva: «Con riserva della consultazione di cui all'articolo 29, ogni Stato membro ha la facoltà 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». Dall'esame dei relativi lavori preparatori emerge che la *ratio* di questa norma non è quella di costituire un regime "di favore" per i contribuenti, quanto quella di consentire agli Stati membri, per fini di semplificazione amministrativa o di lotta contro le pratiche abusive (es., se un'impresa viene artificialmente suddivisa in vari soggetti passivi in modo che ciascuno di essi possa avvalersi di un regime

2. Si veda la relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio (A.C. 4127, t. I, 136).

3. P. CENTORE, *L'IVA di gruppo tra norme interne e riforme unionali*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, II, 2136 ss.

speciale), di non considerare soggetti passivi distinti quei soggetti la cui “indipendenza” è unicamente una *fictio* giuridica (*legal technicality*)⁴.

Nell’art. 4, paragrafo 4, è stato poi aggiunto dalla direttiva 2006/69/CE un secondo comma, per il quale «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». La relazione alla proposta, che non per caso è contenuta in una direttiva che aveva lo specifico scopo di contribuire a contrastare la frode o l’evasione in materia di IVA, sottolinea che il fine della modifica era appunto quello di consentire agli Stati membri di adottare provvedimenti volti ad evitare che le disposizioni relative all’IVA di gruppo potessero causare fenomeni di elusione o evasione fiscale⁵.

A seguito della rifusione della sesta direttiva, l’art. 11 della direttiva n. 2006/112/CE ha sostanzialmente mantenuto la medesima formulazione del previgente art. 4.

Infine, la Commissione UE ha ritenuto opportuno raccomandare⁶ agli Stati membri di attenersi a discipline omogenee in sede di introduzione del regime del gruppo IVA nelle rispettive legislazioni nazionali. Difatti, la Commissione ha ravvisato che:

Visti i vantaggi che un regime 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.

Ciononostante, si registrano numerose differenze tra i regimi adottati nei diversi Paesi UE⁷.

In sede comunitaria, dunque, sembrano assolutamente prevalenti, rispetto alle finalità *lato sensu* agevolative per i contribuenti, le preoccupazioni per un uso improprio della disciplina dell’IVA di gruppo⁸, da parte tanto dei contribuenti, quanto degli Stati membri.

4. *Proposal for a sixth Council Directive on the harmonization of Member States concerning turnover taxes*, COM(73) 950 del 20 giugno 1973.

5. *Proposal for a Council Directive*, COM(2005) 89 del 16 marzo 2005.

6. COM(2009) 325. Per un’analisi delle vicende normative del gruppo IVA in ambito UE e per le proposte di sua abrogazione v. J.J.P. SWINKELS, *The Phenomenon of VAT Groups under EU Law and Their VAT-Saving Aspects*, in *International VAT Monitor*, 2010, 36.

7. AA.VV., *VAT and Group Companies*, cit.

8. Sui possibili usi abusivi del regime dell’IVA di gruppo v. ampiamente J.J.P. SWINKELS, *The Phenomenon*, cit.

3. In Italia, la lunga genesi dell'istituto in esame appare legata a filo doppio all'esigenza dei gruppi bancari ed assicurativi di non vedersi oltremodo penalizzati dall'indetraibilità dell'IVA sugli acquisti in caso di esternalizzazione di attività *no core* a società appartenenti al medesimo gruppo. Come evidenzia la relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio, «dal punto di vista finanziario, la norma ha un impatto solo con riferimento a quei gruppi costituiti da soggetti passivi che hanno un *pro-rata* di detraibilità inferiore al 100%. Si considerino, a titolo esemplificativo ma non esaustivo, i gruppi bancari, assicurativi e sanitari, per i quali l'incidenza delle operazioni esenti sul calcolo del *pro-rata* di detraibilità è alta». Nel caso in cui, per migliorare l'assetto organizzativo del gruppo, vengano affidati servizi di carattere ausiliario (amministrativo, informatico, *call center*, ecc.) a società del gruppo che rendono tali prestazioni imponibili alle altre società del gruppo che svolgono l'attività *core* esente, si verifica un'evidente diseconomia complessiva — che integra in sostanza una forma di distorsione della neutralità dell'IVA — conseguente al fatto che le società di servizi applicano un'IVA che le società acquirenti del gruppo non possono detrarre o possono detrarre solo in misura minima, effettuando in gran parte o totalmente operazioni esenti.

Per dare una risposta molto parziale a questi problemi, nel 2007 fu previsto⁹ che le società consortili o i loro consorzi costituiti da soci con *pro-rata* inferiore al 10% possano prestare servizi in esenzione da imposta nei confronti dei soci stessi, a condizione che i corrispettivi dovuti dai consorziati o soci ai predetti consorzi non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse (art. 10, comma 2 del d.p.r. n. 633/1972). In tale ambito, ciascun socio/soggetto passivo mantiene il proprio *pro-rata* di detraibilità dell'IVA sugli acquisti; invece la novella legislativa qui in esame prevede che il *pro-rata* di indetraibilità venga individuato in funzione di tutte le operazioni effettuate dai soggetti del gruppo IVA verso terzi e che esso venga applicato all'ammontare degli acquisti complessivi da terzi effettuati da tutti i soggetti partecipanti al gruppo. È evidente, sotto tale aspetto, che la ricomprensione nell'ambito del gruppo IVA di una o più società con elevato ammontare di operazioni imponibili comporta un innalzamento della complessiva percentuale di detraibilità dell'IVA sugli acquisti.

La relazione illustrativa ravvisa poi un'ulteriore differenza nel fatto che:

Nella legislazione vigente i consorzi possono operare in esenzione solo nei confronti dei loro soci, mentre nella legislazione proposta non si fa riferimento alla natura giuridica dei soggetti del gruppo IVA. Alla luce di quanto sopra esposto, il gruppo IVA può estendere la possibilità di effettuare prestazioni di servizi e cessioni di beni

9. In precedenza, l'art. 6 della l. n. 133/1999 aveva esentato le operazioni di carattere ausiliario svolte all'interno dei gruppi bancari e assicurativi; la norma è stata abrogata contestualmente all'introduzione dell'art. 10, comma 2, per problemi di compatibilità con le direttive in materia di IVA.

infragruppo fuori campo IVA anche a soggetti differenti dai consorzi, purché in possesso dei requisiti richiesti.

Né può trascurarsi il fatto che l'organizzazione dei consorzi richiede una regolamentazione di carattere mutualistico spesso complessa e non ha caratteristiche di duttilità rispetto alle molteplici esigenze dei gruppi.

Insomma, l'adozione, a lungo attesa, della disciplina dell'IVA di gruppo è in Italia essenzialmente legata al *favor* per i contribuenti, o più propriamente alla cessazione di una penalizzazione e distorsione della neutralità dell'IVA, assumendo connotati diversi e in un certo senso opposti a quelli che si è visto essere prevalenti in sede comunitaria. Peraltro, che l'intento del legislatore italiano sia stato (principalmente) quello di eliminare le distorsioni della neutralità dell'imposta piuttosto che quello di ostacolare frodi o abusi è dimostrato in modo eloquente dal fatto che si tratta di un regime opzionale a scelta dei contribuenti, e non obbligatorio al verificarsi di certe condizioni, come è invece in alcuni Stati unionali¹⁰.

4. Come è ben noto, la caratteristica fondamentale del gruppo IVA consiste nel fatto che con l'esercizio dell'opzione — e fino a che tale opzione mantiene la sua efficacia — i soggetti partecipanti «perdono la propria autonomia soggettiva ai fini IVA e nasce un nuovo soggetto passivo d'imposta (il gruppo IVA) che agirà come un qualsiasi soggetto passivo, trovando applicazione per lo stesso tutte le disposizioni in materia di IVA»¹¹. In altre parole, la soggettività "individuale" dei contribuenti che accedono a tale regime confluisce nella soggettività "collettiva" del gruppo IVA; con la conseguenza che restano estranee all'applicazione dell'imposta le operazioni interne al gruppo, mentre quelle effettuate/ricevute da un partecipante al gruppo verso/da soggetti esterni al gruppo si considerano effettuate/ricevute dal gruppo nel suo complesso.

Secondo la Commissione UE¹², il gruppo IVA rappresenta «una finzione creata ai fini dell'IVA, in cui la sostanza economica prevale sulla forma giuridica. Un gruppo IVA è un genere particolare di soggetto passivo che esiste solo ai fini dell'IVA». Corrispondentemente, i singoli partecipanti perdono la loro soggettività passiva in favore del gruppo.

Dal punto di vista del diritto interno¹³ potrebbe porsi, almeno astrattamente, qualche problema di compatibilità costituzionale di questo istituto.

10. AA.Vv., *VAT and Group Companies*, cit.

11. Si veda la relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio (A.C. 4127, t. I, 126).

12. COM(2009) 325.

13. Non invece dal punto di vista comunitario, posto che l'IVA in sede europea è espressamente definita come un'imposta sul consumo e come tale considerata.

E infatti, poiché per una consistente parte della dottrina e per tutta la giurisprudenza sono i soggetti passivi di diritto (e non i consumatori finali) a manifestare la capacità contributiva colpita dal tributo, si potrebbe ritenere che sia lesiva del relativo principio costituzionale la perdita di soggettività passiva che deriva dall'adesione al regime. Probabilmente sarebbe corretto dare a tale questione la stessa soluzione che è stata proposta per la trasparenza delle società di capitali ai fini delle imposte sul reddito, e cioè che la natura opzionale dell'istituto vale a salvaguardare i diritti dei contribuenti che decidono di accedervi¹⁴.

5. Ai sensi del comma 1 dell'art. 70-bis del d.p.r. n. 633/1972, possono esercitare l'opzione per l'applicazione del nuovo regime i soggetti passivi:

- a) stabiliti nel territorio dello Stato¹⁵;
- b) esercenti attività d'impresa, arte o professione;
- c) per i quali ricorrono congiuntamente i vincoli finanziario, economico e organizzativo di cui all'art. 70-ter.

Non possono, quindi, accedere al gruppo IVA i soggetti che non esercitano attività di impresa, arte o professione, anche se identificati ai fini IVA. Si pensi, ad esempio, agli enti non commerciali (art. 4, comma 4, del d.p.r. n. 633/1972) ai quali è attribuito il numero di partita IVA per effetto del superamento del limite annuo di 10.000 euro di acquisti di beni "intracomunitari"¹⁶.

A tale proposito si pongono alcune questioni.

La prima questione — che non mi sembra abbia finora destato l'attenzione dei commentatori — attiene all'inclusione, tra i soggetti che possono accedere al regime, dei contribuenti che esercitano arti o professioni. Poiché possono esercitare tali attività solo persone fisiche, sembra evidente che la scelta dell'Italia, al contrario di quella di altri Paesi europei, è stata di non

14. Si tratta della soluzione proposta, tra gli altri, da F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria*, Padova, 2012, 182 e ss. Sembra corretto operare un parallelo con la trasparenza disciplinata dall'art. 115 del t.u.i.r. e non con il regime del consolidato ai fini IRES dal momento che, come è noto, nel consolidato le società partecipanti non perdono la propria soggettività passiva, come accade invece per la società partecipata trasparente.

15. La Corte di giustizia ha affermato che possono far parte di un gruppo IVA solo i soggetti stabiliti «nel territorio di un solo e medesimo Stato membro» (causa C-60/90, *Polysar*).

16. Si veda la relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio (A.C. 4127, t. I, 126). Il comma 2 del medesimo articolo disciplina le esclusioni dall'accesso a tale regime. In particolare, è preclusa la partecipazione ad un gruppo IVA ai seguenti soggetti: a) le stabili organizzazioni all'estero di soggetti passivi aventi la sede dell'attività in Italia; b) i soggetti la cui azienda sia sottoposta a sequestro giudiziario, fermo restando che, in caso di pluralità di aziende, l'esclusione opera anche se oggetto di sequestro è una sola di esse; c) i soggetti sottoposti a fallimento, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa e amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi; d) i soggetti posti in liquidazione ordinaria.