

Approfondimento  
IVA

Circolare n. 19/E del 31 ottobre 2018

## I requisiti soggettivi per la costituzione del Gruppo IVA

di Giampaolo Giuliani (\*) e Mario Spera (\*\*)

Tra gli argomenti più importanti trattati dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 19/E del 31 ottobre 2018 in cui viene esaminata la disciplina del Gruppo IVA, vi è senza dubbio il commento all'art. 70-bis del D.P.R. n. 633/1972 - requisiti soggettivi per la costituzione di un Gruppo IVA -. In effetti, la corretta individuazione dei soggetti passivi che possono partecipare al Gruppo costituisce una vera e propria pietra angolare del sistema, dato che il legislatore nazionale ha stabilito l'applicazione del modello *all in all out*. In sostanza possono costituire un Gruppo IVA, tramite specifica opzione, tutti i soggetti passivi stabiliti in Italia, purché esercenti attività d'impresa, arte o professione e tra i quali ricorrano congiuntamente il vincolo finanziario, economico e organizzativo. Si sottolinea che tutti questi soggetti, nessuno escluso (è questo il principio *all in all out*), devono aderire al Gruppo. In assenza di questa adesione compatta, il Gruppo IVA non può costituirsi, con tutte le conseguenze che questo comporta ai fini della determinazione IVA da parte dei soggetti passivi che vi hanno aderito e quindi hanno gestito erroneamente l'imposta. Pertanto, è di fondamentale importanza comprendere chi deve aderire e chi, invece, deve essere escluso dal Gruppo; in tal senso, i chiarimenti contenuti nella circolare n. 19/E/2018 sono estremamente utili, anche se rimangono ancora aspetti dell'istituto alquanto incerti.

### 1. Premessa

L'art. 70-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 stabilisce al primo comma che "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'art. 70-ter, possono divenire un unico soggetto passivo, di seguito denominato 'gruppo IVA'".

Da una prima lettura sembrerebbe che tra gli elementi discriminatori per aderire/constituire il Gruppo IVA ci sia la necessità che tutti i soggetti siano **operatori economici** e siano **stabiliti in Italia**.

Al riguardo è opportuno sottolineare, immediatamente, come questa affermazione debba esse-

re parzialmente rivisitata poiché il successivo art. 70-ter prevede che il vincolo finanziario tra due o più soggetti passivi stabiliti (1) possa essere esercitato direttamente o indirettamente dal medesimo soggetto che può essere **residente** oltre che nel territorio dello Stato italiano **anche in altro Paese** con il quale l'Italia ha stipulato "un accordo che assicura uno scambio di informazioni".

Sul punto, l'Agenzia delle entrate chiarisce che con tale locuzione si debba fare riferimento ai Paesi elencati nella c.d. **white list** di cui al D.M. 4 settembre 1996, nonché ai Paesi che prevedono un adeguato scambio di informazioni tramite una convenzione per evitare la doppia imposizione sul reddito, ovvero uno specifico accordo internazionale o, ancora, a quei Paesi, con

(\*) Pubblicista.

(\*\*) *Principal* Studio Bernoni Grant Thornton.

(1) In proposito, si ritiene di dover precisare che il Gruppo

IVA non ha limiti dimensionali per cui può costituirsi anche con soli due soggetti passivi.

## Approfondimento IVA

cui trovano applicazione disposizioni comunitarie in materia di assistenza amministrativa (2). In ogni caso, al di là del preciso luogo del loro stabilimento, quello che è importante rilevare attiene alla possibilità di consolidare il gruppo IVA su di un soggetto che non deve essere necessariamente un operatore economico né deve essere stabilito in Italia.

### 2. Presupposto soggettivo

Nella circolare n. 19/E del 31 ottobre 2018 viene anche precisato che il **controllo diretto o indiretto** può essere esercitato anche dalle c.d. **holding statiche** o di mero godimento (3), le quali come è noto non esercitano un'attività economica né nei confronti delle società partecipate né in favore di terzi, ma si limitano a gestire le partecipazioni del Gruppo.

In sostanza, il consolidamento di soggetti passivi stabiliti può avvenire anche da parte di un soggetto che non svolge attività economica e che, inoltre, non è stabilito in Italia.

A tal proposito, nella circolare in parola, viene puntualizzato, a titolo esemplificativo, che possono assumere il ruolo di controllanti: i) imprese individuali; ii) consorzi non costituiti in forma societaria; iii) enti pubblici per la parte relativa alle operazioni commerciali; iv) persone fi-

siche esercenti arti e professioni. Condizione indefettibile è che questi soggetti possano esercitare il controllo, così come previsto dall'art. 2359 del Codice civile e richiamato all'art. 70-ter del D.P.R. n. 633/1972. Per contro - è bene ribadirlo ancora una volta -, la partecipazione al Gruppo IVA nel ruolo di controllati è ammessa per i soli soggetti passivi, per i quali sussista l'ulteriore elemento di essere stabiliti in Italia.

Peraltro, ai sensi dell'art. 7, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 633/1972, i soggetti diversi dalle persone fisiche si considerano stabiliti in Italia se qui si trova la loro sede legale ovvero è il luogo in cui si trova la loro sede effettiva (4). Sono, pertanto, escluse dal Gruppo IVA le sedi e stabili organizzazioni all'estero di soggetti passivi italiani, mentre rientrano nel perimetro del Gruppo IVA le stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati o residenti all'estero.

Non solo, come specificato dall'Amministrazione finanziaria, a differenza dei soggetti controllanti, i **soggetti passivi controllati** possono avere soltanto la **forma giuridica societaria**, in quanto nella definizione del vincolo finanziario il riferimento all'art. 2359 del Codice civile da parte dell'art. 70-ter del D.P.R. n. 633/1972 comporta che si considerano controllate "le società in cui un'altra società dispone della maggioran-

(2) Secondo quanto indicato nella circolare n. 19/E/2018, al punto 3.1, che commenta la lett. b) del comma 1 dell'art. 70-ter, in esame, ai fini dell'individuazione del rapporto di controllo è possibile far riferimento anche a un soggetto stabilito "in uno Stato con il quale l'Italia ha stipulato un accordo che assicura un effettivo scambio di informazioni". Questa formulazione potrebbe apparire analoga (ma in verità non lo è) con quella di cui all'art. 35-ter, ove è specificato che la possibilità per un soggetto non stabilito di far ricorso alla identificazione diretta in Italia è correlata con la sussistenza tra l'Italia ed il Paese di stabilimento (qualora diverso da uno Stato UE) di "strumenti giuridici che disciplinano la reciproca assistenza in materia di imposizione indiretta", analoghi a quelli di cui alle Direttive del Consiglio 76/308/CEE del 15 marzo 1976 e 77/799/CEE del 19 dicembre 1977 e al Regolamento CEE 218/92 del Consiglio del 27 gennaio 1992. Segnatamente, ai fini del Gruppo IVA va osservata la sussistenza di accordi sullo scambio di informazioni (rilevanti ai fini delle imposte dirette), mentre per l'identificazione è necessario riscontrare la presenza di accordi sulla assistenza in materia di imposte indirette.

(3) La Corte di Giustizia UE, nell'ordinanza relativa alla causa C-28/16 del 12 gennaio 2017, caso MVM, al punto 30 ha affermato che "Per quanto riguarda, più in particolare, il diritto alla detrazione di una società holding, la Corte ha già statuito che non ha lo status di soggetto passivo dell'IVA, ai sensi dell'art. 9 della direttiva 2006/112, e non ha diritto a detrazioni in base all'art. 167 di tale direttiva, una società holding il cui unico scopo sia l'assunzione di partecipazioni presso altre imprese, senza che tale società interferisca in modo diretto o indiretto nella gestione delle stesse, fatti salvi i diritti che tale società possiede nella sua qualità di azionista o di socio (v. sentenza

del 16 luglio 2015, Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt, C 108/14 e C 109/14, EU:C:2015:496, punto 18 e la giurisprudenza ivi citata)". Inoltre, al successivo punto 31, ha aggiunto che "Il mero acquisto e la mera detenzione di partecipazioni societarie non devono essere ritenuti attività economiche ai sensi della direttiva 2006/112 tali da conferire al soggetto che le abbia effettuate la qualità di soggetto passivo. Infatti, la semplice assunzione di partecipazioni finanziarie in altre imprese non costituisce sfruttamento di un bene al fine di trarne introiti che abbiano carattere stabile, in quanto l'eventuale dividendo, frutto di detta partecipazione, discende dalla mera proprietà del bene (v. sentenza del 16 luglio 2015, Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt, C 108/14 e C 109/14, EU:C:2015:496, punto 19 e la giurisprudenza ivi citata)".

(4) Molto chiaro, in proposito, il Reg. UE 282/2011, del 15 marzo 2011, che all'art. 10 prevede che: "1. Ai fini dell'applicazione degli artt. 44 e 45 della direttiva 2006/112/CE, il luogo in cui il soggetto passivo ha fissato la sede della propria attività economica è il luogo in cui sono svolte le funzioni dell'amministrazione centrale dell'impresa.

2. Per determinare il luogo di cui al paragrafo 1, si tiene conto del luogo in cui vengono prese le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa, del luogo della sua sede legale e del luogo in cui si riunisce la direzione.

Se tali criteri non consentono di determinare con certezza il luogo della sede di un'attività economica, prevale il criterio del luogo in cui vengono prese le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa.

3. La mera esistenza di un indirizzo postale non può far presumere che tale indirizzo corrisponda al luogo in cui il soggetto passivo ha stabilito la sede della propria attività economica".

## Approfondimento IVA

za dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria", e questa condizione non sembra consentire eccezioni.

Molto importanti sotto questo profilo le precisazioni, contenute nella circolare n. 19/E/2018, sul ruolo delle *holding* statiche che, oltre a potere controllare il Gruppo, possono avere un ruolo nel suo consolidamento laddove "tale società sia situata non all'apice, ma lungo la catena delle società partecipate".

Pertanto, secondo la condivisibile tesi dell'Amministrazione finanziaria, le **holding statiche** non possono partecipare al Gruppo IVA, in quanto come già detto non possono essere considerate soggetti passivi IVA, ma possono essere considerate ai fini del consolidamento. Per contro, le **holding gestorie o miste** possono partecipare a un Gruppo IVA, in quanto si configurano, a tutti gli effetti, come soggetti passivi d'imposta. Al riguardo la circolare n. 19/E/2018 spiega che detti soggetti sono da considerare quali "società che interferiscono nell'amministrazione dei soggetti partecipati, esercitandone la direzione, ovvero società che, indipendentemente dall'esercizio dell'attività di direzione, offrono ai soggetti partecipati servizi di comune interesse e di comune fruizione" (5).

Sotto questo profilo si deve tenere conto anche della particolare posizione che assumono le **stabili organizzazioni in Italia** di soggetti passivi non stabiliti.

In questi casi è evidente che, date le loro caratteristiche, il vincolo finanziario deve essere visto con riferimento alla casa madre estera la cui "stabile organizzazione in Italia costituisce una promanazione". Solo la casa madre, infatti, può esercitare il controllo così come previsto dall'art. 2359 del Codice civile.

In merito al ruolo della stabile organizzazione partecipante ad un gruppo, si rinvia alle considerazioni che saranno svolte più avanti.

Da ultimo, per quanto attiene al requisito soggettivo, si ricorda come il legislatore nell'art. 70-bis del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce delle esplicite **esclusioni**, in forza delle quali non possono "partecipare" a un gruppo IVA le sedi e le stabili organizzazioni situate all'estero, per la ovvia carenza del requisito di presenza sul territorio dello Stato. Inoltre, non possono essere consolidate, le società le cui aziende sono sottoposte a sequestro giudiziario ai sensi dell'art. 670 del Codice di procedura civile (6), le società soggette a una procedura di fallimento, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa e amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi ed, infine, i soggetti posti in liquidazione ordinaria.

Invero, vale la pena di segnalare come la formulazione utilizzata dal legislatore per le ipotesi suddette "non possono partecipare ad un gruppo IVA" non inficia che il gruppo IVA si possa egualmente costituire, senza però che i soggetti elencati vi partecipino. In un certo senso, questa situazione potrebbe essere vista come una deroga al principio *all in, all out* (7) generata esclusivamente dalla peculiarità dei soggetti esclusi.

È appena il caso di segnalare che l'ambito costitutivo del Gruppo non deve rimanere necessariamente statico (immutabile nel corso del tempo), ma può subire delle **variazioni** con l'aggiunta di nuovi soggetti ("che potrebbero acquisire i requisiti di partecipazione al regime successivamente alla sua attivazione, secondo le previsioni di cui all'art. 70-quater, comma 5, del D.P.R. n. 633"), ovvero con la defezione di altri ("in conseguenza del venir meno di alcuno dei... requisiti dopo l'esercizio dell'opzione per l'am-

(5) La Corte di Giustizia UE, nella causa C-142/99, caso Floridienne SA e Berginvest SA, ai punti 19 e 20 afferma che "va considerata attività economica ai sensi dell'art. 4, n. 2, della sesta direttiva siffatta interferenza nella gestione delle società controllate, ove essa implichi il compimento di operazioni soggette all'IVA ai sensi dell'art. 2 di tale direttiva, quali la prestazione di servizi amministrativi, di contabilità ed informatici da parte della Floridienne e della Berginvest alle loro società controllate" (punto 19). Al successivo punto 20, viene sostenuto che "affinché la riscossione di dividendi attribuiti da tali controllate alla società capogruppo, che interferisce in tal modo nella gestione di queste ultime, rientri nell'ambito di applicazione dell'IVA, si richiede inoltre che tali dividendi possano essere considerati come il corrispettivo dell'attività economica di cui trattasi, il che presuppone un nesso diretto tra l'attività esercitata e il controvalore percepito".

(6) Ciò vale anche quando, in presenza di più aziende, una

sola sia soggetta a sequestro giudiziario, ma tale condizione non impedisce anche alle altre di rientrare nel perimetro del gruppo.

(7) Sulla necessaria partecipazione di tutte le attività al Gruppo IVA, vale la pena di ricordare come la Commissione UE nella Comunicazione COM (2009) 325 "sull'opzione di IVA di gruppo prevista all'art. 11 della direttiva 2006/112 CE del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto", abbia affermato che "poiché un gruppo IVA è considerato un soggetto passivo unico, identificato mediante un numero unico d'identificazione IVA, tutte le attività dei membri del gruppo devono essere incluse. 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".

## Approfondimento IVA

missione, in ossequio al disposto di cui all'art. 70-*decies*, commi 2 e 3, del medesimo D.P.R. n. 633").

Infine, l'art. 20 del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119 ha esteso l'ambito applicativo del gruppo IVA anche ai **gruppi bancari cooperativi**, disciplinati dall'articolo 37-*bis* del D.Lgs. n. 385/1993 (Testo Unico Bancario), caratterizzato da una particolare struttura "in cui l'esercizio dell'attività di direzione e coordinamento sulle banche aderenti non si basa su un vincolo finanziario, ... bensì su un vincolo contrattuale" (8) (contratto di coesione).

### 3. Vincolo finanziario, economico e organizzativo

Si è già fatto cenno, in precedenza, alla circostanza che soggetti passivi IVA si possono consolidare tra loro in un Gruppo IVA, laddove siano giuridicamente **indipendenti**, ma strettamente **vincolati** fra loro in base a rapporti finanziari, economici ed organizzativi: si tratta in sostanza della coesistenza contemporanea dei tre vincoli.

Per specifica disposizione di legge, (art. 70-*ter*, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972) il **vincolo finanziario** assume un ruolo **prevalente** rispetto agli altri due, nel senso che in presenza del vincolo finanziario si presume che sussista anche il vincolo economico ed organizzativo.

Si tratta, comunque, di una presunzione relativa e non assoluta perché è possibile provare l'insussistenza/sussistenza del requisito economico e/o organizzativo mediante apposita **istanza di interpello**.

Nella circolare viene chiarito che è ammesso da parte del futuro rappresentante del Gruppo la presentazione di un'unica istanza per la inclusione o la esclusione di più soggetti passivi d'imposta da uno stesso Gruppo IVA il cui esito "non obbliga quest'ultimo all'esercizio dell'opzione di costituzione del Gruppo".

In generale l'interpello ha dunque una funzione probatoria.

Ad ogni modo, al di là dell'opportunità offerta dal legislatore con l'interpello, resta il ruolo cardine del vincolo finanziario che, sulla base di quanto previsto dal più volte citato art. 2359 del Codice civile, si presume operante in presenza di una percentuale di partecipazione di una so-

cietà nel capitale dell'altra per valori superiori al 50%, ovvero, in presenza di un contratto di *franchising* (9).

Evidentemente, la scelta del legislatore di attribuire maggiore valenza a questo vincolo è dettata dal grado di certezza e di facile riscontrabilità rispetto agli altri due vincoli. Sotto questo profilo appare utile quanto specificato nella circolare n. 19/E/2018, in tema di **controllo diretto o indiretto** attraverso alcune esemplificazioni.

Segnatamente, viene rappresentato il controllo c.d. a **"raggiera"** dove la società consolidante possiede delle partecipazioni in ognuna delle società controllate per una percentuale superiore al 50% del loro capitale sociale.

Altro tipo di controllo richiamato nella circolare è quello c.d. a **"catena"**, situazione in cui la consolidante possiede più del 50% del capitale di una società la quale a sua volta possiede più del 50% di altra società. Questo tipo di controllo che potremo definire anche a **"cascata"** è replicabile in un numero indefinito di volte, purché ogni società possieda oltre il 50% del capitale sociale della propria controllata.

Infine, viene rappresentato il controllo c.d. **ibrido**, dove nell'ambito di un controllo a catena una società può essere controllata da due società (di cui una possiede più del 50% del capitale dell'altra) che insieme possiedono più del 50% del capitale sociale di un'altra società.

L'Agenzia sottolinea come, nel caso in cui i soggetti stabiliti in Italia fossero controllati da un soggetto non residente, non si potrebbero frapporre altre società residenti all'estero, poiché solo in questo modo si possono garantire "le condizioni di certezza circa la verifica dell'esistenza in capo alla *holding* estera - dei requisiti di cui all'art. 2359 c.c. in relazione alla società partecipata italiana".

Un altro aspetto connesso al vincolo finanziario, esaminato nella circolare in parola, riguarda il **periodo di possesso** delle partecipazioni di controllo che deve sussistere, in base al Decreto ministeriale del 6 aprile 2018, a partire dal 1° luglio dell'anno precedente a quello in cui ha effetto l'opzione di costituzione del Gruppo IVA.

In particolare, se l'opzione è presentata entro il 1° di settembre, il Gruppo si costituisce nell'anno successivo; mentre se l'opzione è presentata

(8) Cfr. *Dossier* del 26 ottobre 2018 sull'atto Senato A.S. 886.

(9) In merito al contratto di *franchising*, la ripetuta circolare n. 19/E/2018 chiarisce che attraverso questo contratto viene ga-

rantito "che un'impresa ha effettivamente il controllo su un'altra".

## Approfondimento IVA

dal 1° ottobre al 31 dicembre, il Gruppo si realizza nel secondo anno successivo e in questo caso non è necessario possedere le partecipazioni entro il 1° luglio.

Evidentemente, la previsione di un lasso di tempo "antecedente" all'attivazione, in cui le società devono avere consolidato le proprie partecipazioni, è diretto ad evitare manovre elusive.

Tuttavia, questo rischio per l'Agenzia delle entrate non si presenta, ad esempio, per società costituite dal 1° luglio al 15 novembre se "destinatari del conferimento di un ramo di azienda da parte di una società già in possesso dei requisiti per l'ammissione ad un Gruppo IVA, sussistendo in tale ipotesi, quel necessario carattere di stabilità postulato dall'art. 70-ter del D.P.R. n. 633/1972 e dall'art. 1, comma 1, del Decreto (cfr. risoluzioni n. 132/E del 14 giugno 2007 (10) e 68/E del 21 marzo 2003)".

Passando ora alla disamina del **vincolo economico**, si rileva come questo richieda una comparazione tra le varie attività esercitate dalle società aderenti al Gruppo IVA, in modo da potere riscontrare il perseguimento di un obiettivo comune.

Su questo tema, l'Agenzia delle entrate propone alcune fattispecie che aiutano a comprendere quando è possibile individuare la presenza del vincolo economico.

Innanzitutto, l'Amministrazione finanziaria affronta il delicato tema dell'**attività principale**, dove ritiene più corretto utilizzare il **criterio qualitativo**, riservando questo criterio all'aggettivo "prevalente", arrivando a dire che l'attività che caratterizza un operatore economico non sia necessariamente quella da cui deriva il maggiore volume d'affari.

In altre parole, l'attività principale deve essere mutuata nell'oggetto sociale, laddove questo sia coerentemente applicato. Si tratta di una posizione importante che ovviamente deve considerarsi un principio avente valenza di carattere generale e dunque estensibile a tutti i settori economici.

In particolare, si ritiene un chiarimento molto utile nel settore dell'edilizia dove l'oggetto sociale delle imprese del comparto è quanto mai ampio e ha sempre creato indecisioni in tema di detraibilità dell'imposta.

Ci si riferisce, in particolare, alla indetraibilità oggettiva dell'IVA di cui all'art. 19-bis1 del D.P.R. n. 633/1972, connessa all'acquisizione di fabbricati o porzioni di fabbricati a destinazione abitativa se non per imprese che "hanno per oggetto esclusivo o principale l'attività di costruzione dei predetti fabbricati".

Ugualmente importante è la presa di posizione da parte dell'Amministrazione finanziaria relativamente ai **codici ATECO**. Nella circolare si afferma che attività dello stesso genere possono non essere svolte con lo stesso codice e quindi non si "può attribuire un valore determinante all'indicazione delle attività effettuate mediante il codice ATECO... potendo l'omogeneità tipologica delle attività essere riscontrata anche con riferimento ad attività non classificabili ai fini statistici con uno stesso codice di attività ATECO".

Anche in questo caso, si tratta di principi aventi carattere generale che ben si prestano ad essere adottati in diverse occasioni. Solo per fare un esempio, si pensi al *reverse charge* applicato nel settore edilizio dove i codici ATECO assumono un ruolo di assoluto rilievo.

Infine, l'Agenzia delle entrate conclude sul vincolo economico ricordando come esso sia presente ogni qual volta l'attività di una società determini un "beneficio sostanziale" ravvisabile, ad esempio, in una serie di servizi svolti per una riduzione dei costi amministrativi e contabili oppure perché la società si è impegnata a svolgere attività funzionali al perseguimento degli obiettivi economici di altre società del gruppo.

Quanto all'ultimo dei tre vincoli, il **vincolo organizzativo**, l'Agenzia pone l'accento principalmente sul fatto che esso richieda un'attività di direzione e coordinamento tra le società, per imprimere delle comuni politiche economiche o delle strategie.

Evidentemente, il coordinamento di questi obiettivi deve avvenire tra gli organi decisionali dei vari membri delle società del Gruppo IVA e, secondo l'Agenzia delle entrate, non necessariamente deve essere individuato nei vertici della gerarchia del gruppo.

Ad ogni modo, secondo l'Amministrazione finanziaria, il vincolo organizzativo implica in ogni caso una restrizione delle capacità decisionali delle singole società che devono acquisire gli indirizzi e le disposizioni indicate dal sogget-

(10) A titolo esemplificativo, il riferimento alla circolare n. 132/E/2007, pur esprimendosi in tema di liquidazione IVA di gruppo, precisa che "il conferimento di un ramo d'azienda in una società appositamente costituita per ricevere tale apporto

non interrompe il controllo già esercitato in modo diretto se, per effetto del conferimento, non viene meno il requisito del possesso di una percentuale superiore al 50% del capitale".

## Approfondimento IVA

to preposto a determinare la strategia del Gruppo.

Qualche ulteriore precisazione è necessaria con riferimento alla sussistenza dei vincoli, relativamente ai **gruppi bancari cooperativi**, per i quali si è già segnalata l'estensione dell'istituto in parola ad opera del D.L. n. 119/2018.

In primo luogo, il vincolo finanziario si presume sempre sussistente tra i partecipanti al gruppo bancario cooperativo; peraltro, il contratto di coesione, sul quale si fonda - come sopra detto - la direzione e il coordinamento della capogruppo sul gruppo, di fatto, comporta che trattasi di "una situazione assimilabile al controllo come definito dal codice civile, anche in coerenza con le linee guida della Commissione europea sulle modalità di attuazione del gruppo IVA" (11), secondo quanto chiarito dal Governo nella relazione illustrativa del D.D.L. di conversione del D.L. n. 119/2018 (12).

Infine, per l'anno 2019, la dichiarazione per la costituzione del gruppo IVA da parte dei partecipanti al gruppo bancario cooperativo ha effetto se presentata entro il 31 dicembre 2018 e se a tale data sussistono i vincoli (finanziario, economico e organizzativo), che con riferimento a quello finanziario comporta che al 31 dicembre 2018 debba essere stato sottoscritto il contratto di coesione. Inoltre, per questo tipo di gruppo, la dichiarazione per la costituzione del Gruppo IVA ha effetto dal 1° luglio 2019, se i partecipanti al gruppo bancario cooperativo abbiano sottoscritto il contratto di coesione successivamente al 31 dicembre 2018, ma entro il 30 aprile 2019.

### 4. Stabile organizzazione

Un ultimo argomento, che merita attenzione, riguarda il ruolo e la posizione di una stabile organizzazione in Italia che aderisce al Gruppo IVA.

Al riguardo, la circolare n. 19/E/2018, riprendendo quanto affermato dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza C-7/13 del 17 settembre 2014, caso Skandia, sottolinea che viene "reciso di fatto" il legame che unisce la stabile organizzazione alla casa madre (13). Inoltre la citata sentenza Skandia, al punto 31, rileva che "**società e succursale** non possono essere considerate quale unico soggetto passivo", facendo emergere, come evidenziato nella circolare n. 19/E/2018, che, "in caso di adesione ad un Gruppo IVA, non trova applicazione il principio secondo cui la stabile organizzazione e casa madre estera costituiscono un solo ed unico soggetto passivo" (14). Questo comporta, perciò, che i due soggetti (casa madre e stabile) non possono essere visti come un unico soggetto passivo e, pertanto, le operazioni che intercorrono tra loro, o per meglio dire tra la casa madre e il Gruppo IVA (atteso che la stabile viene inglobata nel Gruppo e perde la propria individualità), saranno rilevanti ai fini dell'imposta. Questa circostanza fa, tuttavia, emergere un ulteriore problema, e cioè come possano essere gestiti da parte di una stabile organizzazione, consolidata in un Gruppo IVA, i **rapporti** con la propria **casa madre**, soprattutto, quando quest'ultima svolga operazioni rilevanti ai fini IVA in Italia.

In particolare, ci si deve interrogare su come la casa madre dovrà assolvere l'imposta sul territo-

(11) Cfr. *Dossier* del 3 dicembre 2018, che accompagna l'A.C. n. 1408, relativo alla conversione del D.L. n. 119/2018, come modificato dal Senato.

(12) Una interessante modifica, introdotta dal Senato all'art. 20 del D.L. n. 119/2018, riguarda l'adesione al regime dell'adempiimento collaborativo da parte di uno dei soggetti che ha optato per la partecipazione al Gruppo IVA, questa "si estende obbligatoriamente a tutte le società partecipanti al gruppo IVA".

(13) Al punto 29 della sentenza Skandia, la Corte UE evidenzia come "l'assimilazione ad un soggetto unico esclude che gli appartenenti ad un gruppo IVA continuino a sottoscrivere separatamente dichiarazioni IVA e continuino ad essere riconosciuti, all'interno e all'esterno del loro gruppo, quali soggetti passivi, atteso che solamente il soggetto passivo unico è autorizzato a sottoscrivere tali dichiarazioni (...). Ne consegue che, in una fattispecie di tal genere, 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 membro, ma dello stesso gruppo IVA cui il medesimo appartiene". Invero, nello stesso senso si era anche

espressa la Commissione UE che, nella citata Comunicazione COM (2009) 325, affermava 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".

(14) In questo modo, quando un soggetto entra a far parte di un Gruppo IVA, allo stesso non risultano più applicabili i principi enunciati nella sentenza 23 marzo 2006, causa C-210/04, caso FCE Bank, secondo cui "la succursale di una società non residente è priva di autonomia e non esiste pertanto alcun rapporto giuridico tra loro. Esse devono essere considerate un solo ed unico soggetto passivo ai sensi dell'art. 4, n. 1, della sesta direttiva. La FCE IT non è dunque altro che un elemento della FCE Bank" (punto 51). La sentenza affermava, in conclusione, 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".

## Approfondimento IVA

rio dello Stato, visto che non dovrebbe potersi identificare in Italia, né qui dovrebbe poter nominare un proprio rappresentante fiscale, in presenza di una stabile organizzazione in Italia. Inoltre, bisogna anche chiedersi come la casa madre possa gestire eventuali rimborsi IVA a essa spettanti.

Ad ogni modo, agli scriventi, la soluzione di fare svolgere le suddette attività da parte del Gruppo IVA, come attività di supporto, sembra di difficile applicazione.

Ciò stante, si potrebbe ipotizzare una soluzione, secondo cui la stabile organizzazione, una volta entrata a far parte di un Gruppo IVA, perderebbe, solo ai fini di questa imposta, la sua identità di soggetto collegato alla casa madre, conservandola, invece, ai fini delle imposte sul reddito. Una costruzione di questo genere potrebbe consentire alla casa madre di operare in Italia tramite **identificazione diretta o rappresentante**

**fiscale**, ignorando la "particolare" presenza della sua stabile organizzazione; allo stesso modo potrebbe operare per il recupero dell'IVA assoluta: o tramite il rimborso per i soggetti non residenti (art. 38-bis2 del D.P.R. n. 633/1972) ovvero tramite dichiarazione IVA. Naturalmente, questa soluzione non si presenta del tutto soddisfacente, soprattutto in caso di uscita della stabile organizzazione dal Gruppo IVA, in quanto in tal caso riacquisirebbe la sua autonomia rispetto al Gruppo, ma la casa madre si troverebbe a dover gestire all'interno del territorio dello Stato una serie di situazioni incompatibili tra loro, quali, ad esempio, la contestuale presenza della stabile organizzazione e della identificazione diretta.

I dubbi e le soluzioni non soddisfacenti espone renderebbero importante una sollecita presa di posizione da parte dell'Agenzia delle entrate.