

IVA

Principio di unicità soggettiva per il gruppo Iva

di **Marco Peirola**

Nell'ambito dell'attuazione della delega fiscale, di cui alla L. 23/2014, al Governo è stato devoluto il compito di riesaminare la disciplina dell'**Iva di gruppo**.

La revisione proposta nell'ambito della riforma fiscale è volta all'attuazione del **principio di unicità soggettiva previsto dalla normativa unionale**, in quanto l'attuale sistema – regolato dall'[articolo 73, comma 3, del D.P.R. 633/1972](#) e dal [D.M. 13 dicembre 1979](#) – è caratterizzato dal **mantenimento della soggettività passiva delle singole società facenti parte del gruppo**.

In esito all'ordinanza della **Corte di Cassazione n. 5503/2007**, la Corte di giustizia, nel caso Ampliscientifica e Amplifin (causa C-162/07), si è espressa sulla **legittimità della disciplina dell'Iva di gruppo**, affermando che il regime del gruppo Iva 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 assegnato un **unico numero di partita Iva**. L'[articolo 11 della Direttiva 2006/112/CE](#), di "ricasting" dell'articolo 4, par. 4, dell'abrogata VI Direttiva CEE, dispone infatti che, previa consultazione del Comitato 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.

In Italia, invece, la disciplina in esame è stata recepita in termini diversi; in particolare, **senza dare luogo ad una vera e propria unificazione soggettiva** delle società facenti parte del gruppo, ma attuando comunque una deroga, sia pure parziale, ai principi in materia di soggettività d'imposta, attraverso la previsione di una **procedura unificata di compensazione e di versamento del tributo** ([risoluzione AdE 347/E/2002](#)).

Dando attuazione al principio espresso dalla L. 23/2014, che ha delegato il Governo a realizzare una riforma del sistema fiscale improntata a criteri di maggiore equità e trasparenza e orientata alla crescita, i [commi 24-31](#) dell'articolo 1 della L. 232/2016 (legge di Bilancio 2017) hanno istituito nel D.P.R. 633/1972 la disciplina del gruppo Iva mediante l'introduzione del **nuovo Titolo V-bis, che comprende gli articoli da 70-bis a 70-duodecies**.

La novellata disciplina, applicabile a partire **dal 1° gennaio 2018** e con concreta **operatività dal 2019**, deve essere interpretata alla luce delle indicazioni fornite in materia dalla Corte di giustizia e delle osservazioni formulate dalla Commissione europea nella comunicazione COM(2009)325 del 2 luglio 2009, in cui vengono fornite agli Stati membri le **linee guida** per recepire le disposizioni dell'articolo 11 della Direttiva 2006/112/CE rispettando i **principi**

fondamentali del sistema comunitario dell'Iva.

Su specifici aspetti, come quello riguardante il **profilo soggettivo** della disciplina dell'Iva di gruppo, le indicazioni della Corte e della Commissione non sono del tutto allineate.

In merito ai **requisiti per la costituzione del gruppo Iva**, l'[articolo 70-bis del D.P.R. 633/1972](#) specifica che possono avvalersi del nuovo regime 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 al successivo [articolo 70-ter](#).

La Relazione illustrativa ha precisato che non possono partecipare al gruppo Iva i **soggetti che non esercitano un'attività d'impresa, arte o professione, anche se identificati ai fini dell'imposta**. È il caso degli **enti non commerciali** non soggetti passivi Iva, di cui all'[articolo 4, comma 4, del D.P.R. 633/1972](#), ai quali sia attribuito il numero di partita Iva per effetto del **superamento del limite annuo di acquisti** di provenienza intracomunitario previsto dall'[articolo 38, comma 5, lettera c\), del D.L. 331/1993](#), pari a 10.000 euro.

La **limitazione dell'adesione al gruppo Iva** riferita ai soggetti passivi è in linea con l'interpretazione dell'[articolo 11 della Direttiva 2006/112/CE](#) fornita dalla Commissione europea, ma non con quella della giurisprudenza della Corte di giustizia.

Riguardo alla **nozione di "persone"**, di cui all'[articolo 11, par. 1, della Direttiva 2006/112/CE](#), la Commissione intende riferirsi a coloro che soddisfano i criteri per essere **soggetti passivi** ai fini dell'Iva. Cosicché un'entità che non sia un soggetto passivo, o perché non soddisfa la definizione di cui all'articolo 9, par. 1, o perché è un ente pubblico che agisce nelle condizioni di cui al primo comma dell'articolo 13, par. 1, **non può essere membro** di un **gruppo Iva**. I giudici comunitari, invece, hanno affermato che il gruppo Iva si applica anche ai **soggetti non passivi d'imposta**, tenuto conto non solo del tenore letterale del dato normativo, ma anche della sua collocazione sistematica nell'ambito del Titolo III della Direttiva 2006/112/CE e degli obiettivi perseguiti dal regime in esame (causa C-109/11, Commissione/Repubblica ceca; causa C-95/11, Commissione/Danimarca; causa C-86/11, Commissione/Regno Unito; causa C-65/11, Commissione/Paesi Bassi; causa C-74/11, Commissione/Finlandia; causa C-85/11, Commissione/Irlanda).

Occorre poi rilevare che l'[articolo 70-quinquies del D.P.R. 633/1972](#), nel regolare gli effetti che scaturiscono dalla costituzione del gruppo Iva sulle operazioni poste in essere dai partecipanti, non definisce la portata applicativa della sentenza Skandia America (causa C-7/13), relativa ai **rapporti tra casa madre e stabile organizzazione appartenente al gruppo Iva**. Cionondimeno, è dato rilevare che il principio **dell'unitarietà giuridica della stabile organizzazione** rispetto alla casa madre, consacrato dalla sentenza FCE Bank (causa C-210/04), deve intendersi derogato quando la stabile organizzazione o la casa madre fanno parte di un gruppo Iva. Ne discende che se, per esempio, la stabile organizzazione fa parte di un gruppo Iva, la **casa madre deve assoggettare ad imposta le prestazioni di servizi** rese nei suoi confronti, come statuito dai giudici europei.

Infine, per ciò che riguarda la disciplina dell'Iva di gruppo, si dà conto che, con **comunicato stampa** pubblicato lo scorso 10 febbraio, l'Agenzia delle Entrate ha reso noto che, **per il 2017, è ancora possibile comunicare l'opzione per la liquidazione dell'Iva di gruppo inviando l'apposito modello già utilizzato in passato** (modello Iva 26), in **alternativa** alla previsione introdotta dalle legge di Bilancio 2017, secondo cui la scelta per la liquidazione dell'Iva di gruppo va comunicata nella **dichiarazione annuale Iva** presentata nell'anno solare a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione (quadro VG).

