

IVA

Gruppo Iva: non tutti i “vincoli” hanno lo stesso peso

di Luca Caramaschi

Nell'ambito della disciplina del nuovo Gruppo Iva, disciplinata nel **titolo V-bis** del **D.P.R. 633/1972**, composto dagli articoli che vanno da [70-bis a 70-duodecies](#), un ruolo fondamentale lo giocano i **vincoli** che devono sussistere tra le realtà che entrano a far parte di questo nuovo Istituto.

Si tratta dei tre **vincoli (finanziario, economico e organizzativo)** che vengono espressamente definiti nell'[articolo 70-ter D.P.R. 633/1972](#).

Se, infatti, la verifica riguardante l'**esistenza di questi vincoli** (addirittura al **1° luglio dell'anno precedente** a quello in cui ha effetto il **Gruppo Iva**, oltre anche alla data di esercizio dell'opzione stessa) è un **aspetto preliminare imprescindibile**, è altrettanto vero che, anche in costanza di operatività del **Gruppo Iva**, dovranno essere monitorate le **future evoluzioni** che possono determinare l'**insorgere** delle condizioni in capo a nuovi soggetti o il **venir meno** delle stesse in capo ai soggetti che già ne fanno parte.

Per **vincolo finanziario** si intende l'esistenza di una forma di controllo, sia diretto e indiretto, ai sensi **dell'articolo 2359, comma 1, punto 1), cod. civ.** che, va ricordato, statuisce che sono considerate **società controllate** le società in cui un'altra società dispone della **maggioranza dei voti** esercitabile nell'**assemblea ordinaria**: l'[articolo 70-ter D.P.R. 633/1972](#), pertanto, pur facendo riferimento all'esistenza di un **controllo diretto e indiretto**, si sostanzia nel richiamo alla **detenzione diretta o indiretta di partecipazioni** che assicurano il controllo di un determinato soggetto.

Non si fa quindi riferimento, per la verifica della sussistenza del **vincolo finanziario**, alle altre **forme di controllo** previste sempre dall'[articolo 2359, comma 1, cod. civ.](#) e indicate nei **punti 2 e 3**, dove si parla di **controllo a seguito di esercizio di un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria** da parte di un altro soggetto. Questa verifica, non sempre facile, viene quindi **esclusa** in quanto l'esistenza di una **influenza dominante** non determina la sussistenza del **vincolo finanziario** che determina l'obbligo di inclusione all'interno del Gruppo Iva.

Sempre con riferimento al **vincolo finanziario**, la norma afferma che il vincolo finanziario sussiste anche quando il soggetto è **controllato direttamente o indirettamente** da un soggetto che sia residente anche in uno Stato con il quale **l'Italia** ha stipulato un **accordo che assicura un effettivo scambio di informazioni**.

Quindi, si ammette al Gruppo Iva anche un soggetto che sia **sostanzialmente controllato da un**

soggetto estero, purché, come detto, vi sia uno **scambio di informazioni con il nostro Paese**.

Con il **Principio di diritto n. 4 del 15.10.2018** l'Agenzia delle Entrate ha precisato che un soggetto costituito nella forma giuridica di **associazione**, se controllato da altro soggetto, non può partecipare al **Gruppo Iva** in quanto risulta impossibile verificare in capo ad esso la sussistenza del **vincolo finanziario**, stante la non applicazione delle regole che disciplinano il **diritto di voto delle società** previste dall'[articolo 2359, comma 1, cod. civ.](#).

Passando al **secondo vincolo**, quello **economico**, vedremo che si tratta (come per quello organizzativo) di requisiti che si pongono in una **posizione di "subordinazione"** rispetto al **vincolo finanziario**, il quale assume una valenza per così dire "principale" rispetto agli altri due.

Sussiste, secondo la norma, un **vincolo economico** tra i diversi soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato quando può essere individuata almeno una delle tre forme di **cooperazione economica** che vengono indicate dalla norma: è il caso nel quale i soggetti svolgono un'**attività principale dello stesso genere**, oppure attività che sono **complementari o interdipendenti**, o, infine, attività che **avvantaggiano**, dice la norma, pienamente o sostanzialmente uno o più di questi.

È facile notare come, con riferimento a queste tre **forme di cooperazione**, ci siano dei concetti che non sono propriamente **determinati**, e quindi la verifica della **complementarietà** o dell'**interdipendenza**, piuttosto che la verifica dell'esistenza di un vantaggio pieno o sostanziale sono certamente azioni da compiere con **estrema attenzione** posto che l'inclusione nel gruppo Iva è sostanzialmente guidata dalla **presenza congiunta di tutti i vincoli previsti dalla norma**.

Con il **Principio di diritto n. 5 del 15.10.2018** l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, per la verifica di tale requisito, in particolare quello relativo all'**attività principale svolta**, non rileva il **codice ATECO** attribuito quanto invece le attività, anche se momentaneamente non esercitate, previste nell'**oggetto sociale**.

L'ultimo vincolo richiesto è quello **organizzativo**.

Con riferimento al **vincolo organizzativo** che deve sussistere tra soggetti che fanno parte del Gruppo Iva la norma dice sostanzialmente che lo stesso ricorre quando è presente un **coordinamento di fatto o di diritto** tra i vari organi decisionali dei soggetti che entrano a far parte del gruppo, anche se questo **coordinamento** è svolto da **altri soggetti** quindi da **soggetti terzi rispetto a quelli interessati**.

Come già accennato in precedenza il **vincolo finanziario** presenta una certa caratteristica di "**preminenza**" rispetto ai vincoli economico e organizzativo.

È infatti l'[articolo70-ter D.P.R. 633/1972](#) ad affermare che se tra i soggetti interessati ad appartenere al Gruppo Iva intercorre il vincolo finanziario, così come lo abbiamo definito, si

presumono sussistenti anche i **vincoli economico e organizzativo**.

C'è quindi una sorta di **attrazione dei due vincoli (economico e organizzativo)** a quello **finanziario** per cui è nel momento in cui abbiamo verificato l'esistenza di una **catena di controllo** ai sensi dell'[articolo 2359, comma 1, punto 1, cod. civ.](#) che possiamo presumere il verificarsi delle condizioni per l'appartenenza al Gruppo da parte di quel soggetto.

Ma a questo punto, posto che un soggetto per il quale ricorre il **vincolo finanziario** potrebbe non essere d'accordo nell'appartenere al gruppo in quanto il soggetto stesso ritiene che non sussistano in particolar modo i vincoli sia **economico** che **finanziario**, ecco che la normativa riconosce la possibilità di presentare **un'istanza di interpello** ai sensi dell'[articolo 11, comma 1, lett. b\), L. 212/2000 \(statuto del contribuente\)](#).

È su questo tema che si è inserita l'Agenzia delle Entrate con la [risoluzione 54/E/2018](#) offrendo utili indicazioni per la gestione anche operativa di questi interpelli **“probatori”**.

Le utili **indicazioni** contenute in questo documento di prassi che possiamo richiamare sono le seguenti:

- la risposta dell'Agenzia delle Entrate deve **pervenire nei 120 giorni** (si cita a tal fine la [circolare AdE 9/E/2016](#) con la quale l'Agenzia ha fornito indicazioni operative con riferimento a questa tipologia di interpelli),
- l'esercizio dell'**opzione** per la costituzione del **Gruppo Iva** non è necessaria per poter presentare l'**istanza di interpello** finalizzata al riconoscimento della insussistenza di questi due requisiti che, come detto, vengono invece considerati **esistenti per presunzione** in presenza del **vincolo finanziario**. Tuttavia, ancorché il Gruppo non si sia ancora costituito, la [risoluzione 54/E/2018](#) ribadisce che l'istanza di interpello debba essere sottoscritta tanto dal soggetto che vuole accertare l'insussistenza del requisito quanto dal soggetto che acquisirà la qualifica di **rappresentante** del gruppo. Questo passaggio è assolutamente necessario, spiega il documento di prassi, perché il fatto che un soggetto entri o non entri a far parte del Gruppo condiziona evidentemente la scelta stessa di costituire il Gruppo medesimo.

Accanto all'**interpello probatorio** con il quale si vuole accertare l'insussistenza dei vincoli economico e organizzativo, c'è anche, in situazioni particolari, un **interpello “rovesciato”** ovvero l'interpello con il quale si intende **dimostrare la sussistenza del solo vincolo economico**.

Vi sono infatti dei casi nei quali è la stessa norma a **presumere** che il **vincolo economico** sia **insussistente** (soggetti per i quali **sussiste il vincolo finanziario** in dipendenza di **partecipazioni** che però sono state acquisite nell'ambito di **interventi finalizzati al recupero di crediti** o derivanti dalla **conversione in azioni** di nuova emissione dei crediti verso imprese in temporanea difficoltà finanziarie).

Infine, con la maxi [circolare esplicativa 19/E/2018](#) l'Agenzia delle entrate, raccogliendo le indicazioni in precedenza fornite con i richiamati principi di diritto, ha fornito le indicazioni **ufficiali** sulle disposizioni che disciplinano il nuovo Istituto, comprese quelle riferite ai **tre vincoli** in precedenza esaminati.

Seminario di specializzazione

LA FISCALITÀ NELL'E-COMMERCE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)