

Gruppo IVA: non si applica l'IVA nei rapporti interni nemmeno quando il destinatario della prestazione non è legittimato (o è legittimato solo parzialmente) a detrarla

Per la CGUE, le prestazioni onerose tra le società parti di un gruppo IVA non vanno assoggettate ad IVA, anche nel caso in cui l'imposta, dovuta o assolta dal destinatario di tali prestazioni non possa essere oggetto di una detrazione a monte. Va parimenti ricordato che nell'ambito del Gruppo IVA, il diritto alla detrazione dell'IVA dovuta o assolta a monte è conferito al gruppo stesso e non ai suoi membri (Finanzamt T, C-184/23, sentenza dell'11 luglio 2024).

La vicenda risolta dalla CGUE, nel luglio 2024, riprende e conferma sempre più la questione che le prestazioni infra gruppo, ossia quelle rese tra partecipanti all'interno del Gruppo IVA, risultano non soggette ad imposta. Al contempo, si poneva la questione della detraibilità dell'imposta. Anzitutto per i giudici UE, il diritto alla detrazione dell'IVA dovuta o assolta a monte è riconosciuto al solo gruppo e non ai suoi membri. Di conseguenza ciò non influenza la non debenza dell'IVA sulle operazioni infra-gruppo che rimarrebbero tali anche nel caso in cui l'IVA dovuta o assolta dal destinatario di tali prestazioni non possa essere oggetto di una detrazione a monte.

La disciplina del Gruppo IVA

La legge di bilancio 2017 ha introdotto nell'ordinamento domestico la disciplina del Gruppo IVA, inserendo il titolo V-bis all'interno del dpr 633/1972 (artt. da 70-bis a 70-duodecies).

Definito come unico soggetto, ai fini IVA, il Gruppo è composto da più soggetti passivi stabiliti nel territorio nazionale, che esercitano attività d'impresa, arte o professione, giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolati tra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi.

I tratti nodali del Gruppo Iva sono, da un lato, che le operazioni di cessioni di beni e/o prestazioni di servizi intra-gruppo sono da considerarsi fuori campo IVA. Dall'altro, il Gruppo si presenta come un unico soggetto sebbene la specificazione operazione sia realizzata da un solo membro.

Di conseguenza per la costituzione del Gruppo IVA, i soggetti passivi stabiliti nel territorio italiano, esercenti attività d'impresa, che dimostrino il possesso congiunto dei vincoli finanziario, economico e organizzativo, possono esercitare l'opzione per diventare un unico soggetto passivo, denominato appunto Gruppo Iva.

Il rappresentante del Gruppo esercita l'opzione mediante la presentazione, in via telematica, del modello AGI/1. Il modello va utilizzato anche per comunicare:

- le opzioni contabili, per l'esercizio delle opzioni di cui agli artt. 36 e 36 bis
- l'inclusione/esclusione partecipante, nel caso in cui si verifichi l'ingresso o la cessazione del partecipante al Gruppo
- il subentro di un nuovo rappresentante, sia nel caso in cui il rappresentante del Gruppo cessi di far parte del Gruppo senza che vengano meno gli effetti dell'opzione per gli altri partecipanti (art. 70-septies, comma 3), sia nel caso in cui il precedente rappresentante non cessi di partecipare al Gruppo
- la variazione della denominazione del Gruppo o delle attività esercitate, indicate in sede di opzione
- la revoca dell'opzione, che opera nei riguardi di tutti i soggetti partecipanti al Gruppo (art. 70-novies, comma 1)
- la cessazione del Gruppo, nel caso in cui venga meno la pluralità dei soggetti partecipanti (art. 70-decies, comma 4).

Il modello, sottoscritto da tutti i partecipanti, è presentato dal rappresentante del Gruppo IVA utilizzando i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate. La sottoscrizione e la presentazione avvengono esclusivamente in modalità telematica diretta, tramite l'applicazione web disponibile nell'area autenticata.

Quanto alle dichiarazioni doganali, queste potranno essere presentate da ogni singolo partecipante ad un Gruppo IVA mentre, in tema di plafond IVA, già dal primo anno di costituzione potrà essere esercitata l'opzione ed il Gruppo potrà beneficiare dello status di esportatore sulla base del plafond maturato da ciascun partecipante e nei limiti dell'ammontare complessivo delle esportazioni e delle operazioni assimilate registrate da tutti i partecipanti nell'anno solare o nei 12 mesi precedenti alla costituzione. qualora il Gruppo IVA intenda avvalersi della facoltà di acquistare in sospensione d'imposta beni e servizi, la dichiarazione d'intento di cui all'articolo 1 del D.L. n. 746 del 1983 dovrà essere trasmessa telematicamente all'Agenzia delle Entrate dal suo rappresentante. E' stata tuttavia ammessa la presentazione delle dichiarazioni suddette anche da parte dei singoli partecipanti al Gruppo medesimo che, in tale ipotesi, vi dovranno indicare, unitamente al proprio codice fiscale, il numero di partita IVA del Gruppo (Com. Agenzia delle Dogane 24/12/2018).

Va però sottolineato che la problematica nascente dalla partecipazione al gruppo di sole società italiane è superata, per quanto concerne la controllante, la quale potrà essere anche un soggetto non residente in Italia. Infatti l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che nel Gruppo IVA la controllante può essere estera, la quale esercita controllo sulle controllate italiane, a condizione però che fosse

rispettato il limite del volume d'affari e dei ricavi (Int. 487/2022). Rimane però aperto il problema dei soggetti partecipanti (controllate), i quali, devono essere necessariamente stabiliti nel territorio dello Stato italiano.

Il punto della CGUE

In ambito unionale, occorre prendere in considerazione l'appartenenza dei membri ad uno stesso gruppo IVA, rintracciando le norme specifiche previste all'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva (Danske Bank, C-812/19).

Secondo la formulazione di tale disposizione, ogni Stato membro ha la possibilità 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.

L'attuazione del regime previsto dall'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva implica che la normativa nazionale adottata sul fondamento di tale disposizione autorizzi le entità vincolate da siffatti rapporti a non essere più considerate quali soggetti passivi distinti ai fini dell'IVA per essere considerate quale unico soggetto passivo e che, qualora uno Stato membro applichi tale disposizione, la o le entità subordinate in forza della medesima disposizione non possono essere considerate come soggetti passivi a norma dell'articolo 4, paragrafo 1, della sesta direttiva (Ampliscientifica e Amplifin, C-162/07; Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, C-141/20; Finanzamt T (Prestazioni interne di un gruppo IVA), C-269/20).

Ne consegue che l'assimilazione di un gruppo IVA ad un soggetto passivo unico in forza dell'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva esclude che i membri del gruppo IVA continuino a presentare separatamente dichiarazioni IVA e ad essere individuati, tanto all'interno quanto all'esterno del loro gruppo, quali soggetti passivi, dato che solo il soggetto passivo unico è autorizzato a presentare tali dichiarazioni. La disposizione in discorso presuppone quindi 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.

Nella vicenda Finanzamt T, C-184/23, l'Avvocato Generale¹ ha rilevato che un prestatore appartenente a un gruppo IVA non può, qualora lo Stato membro abbia istituito un siffatto regime, essere considerato, a titolo individuale, un soggetto passivo distinto dal soggetto passivo che

¹ A. Rantos, conclusioni rassegnate all'udienza del 16 maggio 2024, pp. 44-45.

costituisce il gruppo IVA, cosicché non occorre determinare se tale prestatore soddisfi il requisito dell'indipendenza previsto all'articolo 4, paragrafo 1, della sesta direttiva quando fornisce una prestazione a titolo oneroso ad un'altra entità di detto gruppo. Di conseguenza, una siffatta prestazione non può rientrare nel campo di applicazione dell'IVA in forza dell'articolo 2, punto 1, di tale direttiva.

Occorre infine rilevare che il Comitato IVA, istituito ai sensi dell'articolo 398 della direttiva 2006/112, ha effettuato un'analisi identica in relazione al gruppo IVA di cui all'articolo 11 di tale direttiva, negli orientamenti scaturiti dalla cento diciannovesima riunione di tale comitato del 22 novembre 2021, in cui si afferma che il trattamento di un gruppo IVA come unico soggetto passivo impedisce ai membri di tale gruppo di continuare a operare, all'interno e all'esterno del gruppo, come soggetti passivi separati ai fini dell'IVA. Un siffatto documento, benché privo di valore vincolante, costituisce nondimeno un ausilio all'interpretazione della sesta direttiva (v., per analogia, ordinanza dell'8 ottobre 2020, Weindel Logistik Service, C-621/19, punto 48).

Parimenti, il punto 3.4.3 della 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, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto [COM (2009) 325 final], concernente le «Prestazioni nell'ambito del gruppo», precisa che le operazioni tra i membri di uno stesso gruppo IVA effettuate a titolo oneroso non esistono ai fini dell'IVA.

Finanzamt T, C-184/23

L'ultima decisione di CGUE in tema di Gruppo IVA risale allo scorso 11 luglio ove, a conclusione del caso Finanzamt T, C-184/23, i giudici unionali sono stati chiamati a pronunciarsi sulle questioni se:

- le prestazioni effettuate a titolo oneroso tra persone facenti parte di uno stesso gruppo IVA devono essere assoggettate all'IVA e se
- la circostanza che il beneficiario di tali prestazioni non possa detrarre l'IVA dovuta o assolta a monte debba essere presa in considerazione per il motivo che una situazione del genere comporterebbe un rischio di perdite di gettito fiscale.

Quanto alla questione se occorra distinguere il caso in cui il prestatore di una siffatta prestazione non possa avvalersi del diritto a detrazione dell'IVA dovuta o pagata a monte, per il motivo che sussisterebbe, in tal caso, un «rischio di perdite del gettito fiscale», occorre, in via preliminare, ricordare che, nell'ambito di un gruppo IVA, il diritto alla detrazione dell'IVA dovuta o assolta a monte è conferito al gruppo stesso, e non ai suoi membri.

Invece, per quanto concerne il «rischio di perdite del gettito fiscale», questa risulterebbe, a priori, non dall'applicazione di condizioni particolari al regime del gruppo IVA proprie del diritto di uno Stato membro, bensì dall'applicazione del sistema comune dell'IVA previsto dalla sesta direttiva e delle norme relative alla detrazione dell'IVA dovuta o assolta a monte da esso previste.

Di conseguenza le prestazioni effettuate a titolo oneroso tra persone facenti parte di uno stesso gruppo IVA non sono soggette all'IVA, anche nel caso in cui l'IVA dovuta o assolta dal destinatario di tali prestazioni non possa essere oggetto di una detrazione a monte.

Matteo Dellapina

Avvocato, Cultore in Diritto Tributario presso Università di Pavia, e' autore di pubblicazioni su riviste e quotidiani in materia fiscale.