

I requisiti soggettivi d'accesso al Gruppo IVA

Alcune considerazioni ragionate in relazione al vincolo finanziario



Pierluigi Bourlot
BGR Tax and Legal
Dottore commercialista
Partner



Andrea Purpura
BGR Tax & Legal
Avvocato – Of Counsel
PhD in Economic, Business and Legal Sciences

Il Gruppo IVA rappresenta uno strumento di aggregazione tributaria tra soggetti economici i quali, in ragione della costituzione ovvero dell'adesione al gruppo, agiscono, ai fini IVA, come un unico soggetto passivo. Perché due o più soggetti possano costituire un Gruppo IVA è necessario che siano fra loro legati da tre vincoli: finanziario, economico ed organizzativo, come individuati dal D.P.R. n. 633/1972. Il presente contributo, oltre a fornire un breve inquadramento sistematico sui presupposti appena richiamati, si propone di evidenziare alcuni profili di criticità e punti aperti che sembrerebbero emergere in relazione al perimetro del gruppo – quantomeno nella prospettiva italiana – anche in relazione alle prime pronunce della Amministrazione finanziaria sul vincolo finanziario.

Il Gruppo IVA può, in estrema sintesi, essere inquadrato come un nuovo soggetto IVA, costituito tra più soggetti, al fine di neutralizzare l'applicazione dell'IVA, sorgente in ragione delle cessioni di beni effettuate e delle prestazioni di servizi erogate tra i soggetti aderenti al Gruppo medesimo^[1]. In altre parole, attraverso la costituzione di un Gruppo IVA, più soggetti economici si uniscono dando vita ad un unico centro d'imputazione e d'applicazione dell'IVA. Si comprende subito come tale istituto possa dunque essere particolarmente interessante laddove società appartenenti ad un gruppo che pongano in essere operazioni *intercompany* possano essere penalizzate da una situazione di indetraibilità parziale o totale ai fini IVA; si pensi, ad es. ai soggetti appartenenti a gruppi bancari o assicurativi.

In questa sede ci soffermeremo sui requisiti cd. "soggettivi" come emergenti dal dettato normativo contenuto all'interno del D.P.R. n. 633/1972, rassegnando alcune, diverse ed esemplificative posizioni nello specifico assunte dall'Amministrazione finanziaria. Più precisamente si rimanderà sia ai tre principi di diritto – i n. 4 e 5 del 15 ottobre 2018 e il n. 9 del 27 luglio 2020 – sia alla Circolare del 31 ottobre 2018 n. 19/E.

II. I requisiti soggettivi "ex lege" per l'accesso ai Gruppi IVA

I requisiti soggettivi, la cui sussistenza deve considerarsi inderogabile ai fini della legale costituzione di un Gruppo IVA, sono indicati nell'art. 70-bis D.P.R. n. 633/1972^[2], per il quale "[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»".

I. Inquadramento tematico	497
II. I requisiti soggettivi "ex lege" per l'accesso ai Gruppi IVA.....	497
III. I vincoli finanziario, economico ed organizzativo nel dettato normativo.....	498
IV. Individuazione di alcuni profili critici attinenti al "vincolo finanziario" anche alla luce di prassi resa dall'Amministrazione finanziaria	499
A. La relazione tra regolamentazione europea ed italiana in materia di Gruppi IVA	499
B. L'ampiezza (o la ristrettezza) del controllo nei Gruppi IVA: 50% o più del 50%?.....	500
C. Il perimetro del gruppo: il controllo indiretto.....	500
V. Conclusioni	502

I. Inquadramento tematico

La disciplina del Gruppo IVA, applicabile dal 1° gennaio 2018, è racchiusa nel Titolo V-bis del Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) n. 633/1972 (disciplina IVA) e, in particolare, negli art. da 70-bis a 70-duodecies, introdotto dall'art. 1, comma 24, della Legge (L.) n. 232/2016, in conformità alla Direttiva n. 2006/112/CE.

[1] In questi termini, si rimanda a PAOLO CENTORE, *IVA*, Milano 2015, cap. 56.

[2] Omettendo scientemente ogni riferimento alla normativa europea le cui peculiarità, e divergenze, rispetto alla normativa italiana verranno, eventualmente, esaminate più attentamente ed esaustivamente in altra circostanza.

Pertanto possono dar vita ad un Gruppo IVA i soggetti passivi che:

- a) siano stabiliti nel territorio dello Stato;
- b) esercitino attività d'impresa, arte o professione;
- c) siano fra loro legati da un vincolo finanziario, economico ed organizzativo.

L'art. 70-*bis*, nel secondo comma, inoltre definisce immediatamente quali soggetti, indipendentemente dalla sussistenza degli altri requisiti, non possano partecipare ad un Gruppo IVA, identificando quest'ultimi nelle sedi e nelle stabili organizzazioni situate all'estero, nei soggetti la cui azienda sia sottoposta a sequestro giudiziario (art. 670 del codice di procedura civile [c.p.c.])^[3]; nei soggetti sottoposti a una procedura concorsuale di cui all'art. 70-*decies*, comma 3, terzo periodo, D.P.R. n. 633/1972; nei soggetti posti in liquidazione ordinaria^[4].

Per quanto concerne i tre vincoli sopracitati, la cui presenza è necessaria per la costituzione o l'adesione al Gruppo IVA^[5], questi trovano disciplina, come noto, nell'art. 70-*ter* D.P.R. n. 633/1972. Va infine sottolineata, sempre in tema di aspetti soggettivi relativi al Gruppo, la disposizione di cui all'art. 70-*quater*, a mente della quale il Gruppo IVA si costituisce a seguito di opzione da esercitarsi da parte di tutti i soggetti per i quali sussistono i suddetti vincoli (cd. principio "all in, all out"), sicché il Gruppo IVA sarà correttamente costituito laddove tutti e soli i soggetti fra i quali sussistono i vincoli vi facciano parte.

Ai fini di un corretto inquadramento delle linee di confine che al perimetro soggettivo del Gruppo IVA si associano e, dunque, allo scopo di precisare correttamente in che modo i vincoli elencati possano essere definiti, esamineremo qui di seguito il dato normativo reso dal legislatore italiano e quindi valuteremo, anche in chiave critica, in che termini il testo di legge sia stato interpretato dall'Amministrazione finanziaria, con particolare riferimento al vincolo finanziario.

[3] Inoltre l'art. 70-*bis* D.P.R. n. 633/1972 chiarisce che in caso di pluralità di aziende, l'esclusione della sussistenza del Gruppo IVA operi anche se oggetto di sequestro sia soltanto una sola dei soggetti che compongono il Gruppo medesimo.

[4] La norma chiarisce, ancora, che non possono partecipare ad un Gruppo IVA (i) gli enti non commerciali per le attività istituzionali svolte (e tra questi, gli enti pubblici per le funzioni esercitate in veste di pubblica autorità, anche ove a fronte delle stesse percepiscano diritti, canoni, contributi o retribuzioni), (ii) i consorzi con mera rilevanza interna, (iii) le holding pure o statiche (società aventi quale unico scopo la detenzione di partecipazioni, che si limitano ad amministrare in senso statico le quote possedute, senza interferire nella gestione dei soggetti partecipati. Sul punto, va rilevato che la mera acquisizione e gestione di azioni non costituisce una vera e propria attività economica ai sensi dell'art. 9 Direttiva n. 2006/112/CE. In tal senso, si esprime GIUSEPPE CORASANITI, Il Gruppo IVA italiano tra esigenze di semplificazione e finalità antiabuso, in: *Strum. Fin. e Fisc.*, 38/2018, p. 8.

[5] I vincoli elencati devono sussistere al momento dell'esercizio dell'opzione per la costituzione del Gruppo IVA e comunque già dal 1° luglio dell'anno precedente a quello in cui ha effetto l'opzione. In tal senso, per una schematica e completa analisi dei requisiti per la costituzione di un gruppo IVA, si rimanda a FRANCESCO D'ALFONSO, Gruppo IVA: le dichiarazioni doganali, in: *Prat. Fisc. e Prof.* 9/2019, p. 30 ss.

III. I vincoli finanziario, economico ed organizzativo nel dettato normativo

I vincoli finanziario, economico ed organizzativo, necessari perché due o più soggetti possano dar vita ad un Gruppo IVA, sono declinati rispettivamente dai commi 1, 2 e 3 dall'art. 70-*ter* D.P.R. n. 633/1972.

Con riferimento al primo (e come si vedrà, più importante) vincolo, ovvero quello finanziario, il comma 1, D.P.R. n. 633/1972, prevede che questo debba considerarsi sussistente tra più soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato ogniqualvolta, ai sensi dell'art. 2359, primo comma, n. 1, del codice civile (c.c.) (e almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente): "a) tra detti soggetti esiste, direttamente o indirettamente, un rapporto di controllo; b) detti soggetti sono controllati, direttamente o indirettamente, dal medesimo soggetto, purché residente nel territorio dello Stato ovvero in uno Stato con il quale l'Italia ha stipulato un accordo che assicura un effettivo scambio di informazioni".

Sul punto si rammenta che ai sensi dell'art. 2359 c.c., primo comma, numero 1, sono considerate società controllate "le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria". Si noterà subito come il dettato normativo appena richiamato sia sostanzialmente analogo, se non del tutto sovrapponibile, alla disposizione di cui all'art. 117 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR) ai cui sensi, i soggetti per i quali sussistono i requisiti di cui al successivo art. 120 possono optare per la tassazione di gruppo ai fini dell'Imposta sui Redditi delle Società (IRES), ove fra gli stessi intercorra quel rapporto di controllo che trova specificazione nell'art. 2359, primo comma, n. 1 c.c.

Riguardo al vincolo economico il comma 2 dell'art. 70-*ter* D.P.R. n. 633/1972, afferma, conformemente alla linea espressa in sede unionale^[6], che debba considerarsi sussistente un vincolo economico tra soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato ogniqualvolta sia verificabile almeno una delle seguenti forme di cooperazione economica, ovvero:

- a) lo svolgimento di un'attività principale dello stesso genere;
- b) lo svolgimento di attività complementari o interdipendenti;
- c) lo svolgimento di attività che avvantaggiano, pienamente o sostanzialmente, uno o più di essi.

La sussistenza del vincolo economico è, quindi, data dalla connessione delle attività svolte tra i soggetti aspiranti a partecipare al Gruppo IVA.

Infine, relativamente al vincolo organizzativo, il terzo comma dell'art. 70-*ter* D.P.R. n. 633/1972 chiarisce che debba considerarsi sussistente un vincolo organizzativo^[7] laddove tra detti soggetti esista un coordinamento, in via di diritto, ai sensi delle disposizioni di cui al libro quinto, titolo V, capo IX, c.c., ovvero, in via di fatto, tra gli organi decisionali degli stessi, ancorché tale coordinamento sia svolto da un altro soggetto.

[6] Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo COM(2009)325 del 2 luglio 2009.

[7] Tra soggetti stabiliti nel territorio dello Stato.

Il titolo V, capo IX, c.c. disciplina la responsabilità dei soggetti che esercitano l'attività di direzione e coordinamento in società di capitali. I soggetti sottoposti ad attività di direzione coordinamento devono darne adeguata pubblicità, sia negli atti societari che presso il registro delle imprese. In ogni caso, l'art. 2497-*sexies* c.c. prevede un regime di presunzione semplice, ai sensi del quale si "presume salvo prova contraria che l'attività di direzione e coordinamento di società sia esercitata dalla società o ente tenuto al consolidamento dei loro bilanci o che comunque le controlla ai sensi dell'articolo 2359".

In termini generali, il concetto di coordinamento al quale rimanda il legislatore consiste nella definizione della politica economica, delle strategie e delle linee essenziali delle attività svolte da autonomi soggetti passivi d'imposta, imprimendo una identità o conformità di indirizzi operativi ad una pluralità di entità, formalmente distinte, tale da determinare la gestione del Gruppo alla stregua di una sola impresa[8].

Per quanto concerne, invece, più nello specifico, il coordinamento tra organi decisionali[9], questo può realizzarsi per mezzo di un'interazione tra gli stessi ovvero ancora mediante la devoluzione delle strategie operative di un Gruppo ad un'unica entità, che non faccia, obbligatoriamente parte del Gruppo IVA o che, in ogni caso, sia posta al vertice della gerarchia nell'ambito del gruppo societario[10].

Dopo aver delineato gli elementi caratterizzanti la sussistenza dei tre vincoli, il legislatore domestico, al fine di conferire maggior certezza alla norma, ha previsto, al comma quarto dell'art. 70-ter D.P.R. n. 633/1972, che "se tra i soggetti passivi intercorre il vincolo finanziario di cui al comma 1, si presumono sussistenti tra i medesimi anche i vincoli economico ed organizzativo di cui ai commi 2 e 3", con ciò sancendo, – con uno scarto, come si avrà modo di evidenziare più avanti nella trattazione, dal dettato normativo ed interpretativo unionale espresso dal Comitato IVA – una preminenza del vincolo finanziario rispetto agli altri vincoli.

Trattasi di una presunzione semplice[11] nei confronti della quale il contribuente può, ove ritenesse l'insussistenza di uno o di entrambi i requisiti di carattere organizzativo o economico, presentare un interpello (*ad escludendum*).

In base a quanto finora detto – considerando che, come anticipato, la disciplina del Gruppo IVA si regge sull'applicazione del principio cd. "all in, all out", in virtù del quale la costituzione di Gruppo IVA richiede, necessariamente, la partecipazione al medesimo, ovvero la successiva adesione allo stesso di tutti, e soltanto di quei, soggetti tra i quali sussistono i detti vincoli – il percorso definitorio del perimetro si articolerà in due fasi:

- la prima, necessaria, di individuazione di tutti i soggetti fra i quali sussiste il vincolo finanziario;
- la seconda, che il contribuente potrà in linea generale attivare, di presentazione di un interpello volto ad escludere uno o più soggetti tra i quali, sebbene sussistente il vincolo finanziario, non sussistano il vincolo economico ovvero quello organizzativo.

Ciò premesso, qui di seguito si analizzerà il vincolo finanziario anche alla luce delle posizioni assunte dalla Amministrazione finanziaria, riservandoci di analizzare gli ulteriori vincoli, economico ed organizzativo, attraverso ulteriori approfondimenti.

IV. Individuazione di alcuni profili critici attinenti al "vincolo finanziario" anche alla luce di prassi resa dell'Amministrazione finanziaria

A. La relazione tra regolamentazione europea ed italiana in materia di Gruppi IVA

Il primo profilo da sottoporre all'attenzione del lettore attiene alla relazione intercorrente tra norma interna italiana ed europea, ovvero, più precisamente, tra l'art. 70-ter, comma 4, D.P.R. n. 633/1972 e l'art. 11 Direttiva n. 2006/112/CE.

Al riguardo occorre subito segnalare come se da un lato la Direttiva citata sancisce, che "previa consultazione del comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto, 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" attribuendo ai tre vincoli pari dignità, l'approccio alla regolamentazione dei Gruppi IVA adottato dal legislatore italiano, presupponendo, in costanza di vincolo finanziario, la sussistenza anche degli altri due vincoli, cristallizza la prevalenza del vincolo finanziario su quello economico ed organizzativo[12].

Dubbi circa la prevalenza del vincolo finanziario sui restanti hanno formato oggetto di evidenziazione e perplessità, già nel 2017, da parte del Comitato IVA, organo che considerò la norma interna potenzialmente conflittuale con il diritto europeo proprio in ragione del diverso peso attribuito dal legislatore italiano ai criteri soggettivi per la partecipazione al Gruppo IVA[13].

La preminenza del vincolo finanziario nell'ottica appena esplicitata di presunzione, alla sua ricorrenza, anche della sussistenza dei vincoli economico ed organizzativo assume conseguenze rilevanti in considerazione del principio per cui

[12] Prevalenza che, secondo autorevole dottrina, sarebbe giustificabile in ragione dell'oggettiva verificabilità del vincolo finanziario in luogo, e a differenza, del vincolo economico ed organizzativo, presupposti non soggetti ad una verifica del medesimo tipo. In tal senso, per approfondimento, si rimanda all'analisi condotta da LIVIA SALVINI, Il perimetro del gruppo IVA, in: Nuove problematiche e prospettive di evoluzione del sistema dell'IVA, Atti del VII Convegno annuale del 23 marzo 2017, Roma 2018, p. 25.

[13] Sul punto si veda VAT Committee, Article 398 of Directive 2006/112/EC, Working paper no. 933, p. 8, in: <https://circabc.europa.eu/sd/a/0d7111aa-ecf8-46ea-a999-57af3f5e1a32/933%20-%20Consultation%20VAT%20Grouping.pdf> (consultato il 25.08.2021).

[8] Agenzia delle Entrate, Circolare n. 19/E del 31 ottobre 2018, p. 18.

[9] Quale espressione di un vincolo organizzativo tra soggetti.

[10] In questi termini, si rimanda a BENEDETTO SANTACROCE/MICHELE BRUSATERRA, Il gruppo IVA è operativo dal primo gennaio, in: IVA 2019, p. 29.

[11] Peraltro in linea, per quanto concerne il vincolo organizzativo, con analoghe previsioni di cui all'art. 2497-*sexies* c.c.

al Gruppo IVA debbano partecipare tutti (e soltanto) i soggetti tra i quali intercorrano detti vincoli. Ne deriva che, nella prospettiva domestica, il diritto di interpello del contribuente sarà, con riferimento a tali due vincoli, esclusivamente *ad escludendum*, vale a dire per dimostrare la non sussistenza dei medesimi tra due o più soggetti tra i quali ricorra, invece, una situazione di controllo ai sensi dell'art. 2359 comma 1, n. 1, c.c., con la conseguente esclusione, dal perimetro del Gruppo, dei soggetti per i quali si riuscirà a dimostrare l'assenza dei vincoli economico od organizzativo.

B. L'ampiezza (o la ristrettezza) del controllo nei Gruppi IVA: 50% o più del 50%?

Nella prospettiva delineata dal legislatore interno, la configurabilità di un vincolo finanziario, si diceva, sarebbe ancorata alla sussistenza di un rapporto di controllo esercitato dalla capogruppo ai sensi dell'art. 2359, comma 1, c.c.. In tal senso, dunque, il soggetto controllante dovrebbe disporre "della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria"^[14]; tale controllo è esercitabile tanto in via diretta^[15] quanto indiretta^[16].

In merito si rileva che qualche dubbio è emerso a fronte di un'affermazione dell'Amministrazione finanziaria nella Circolare n. 19/E del 2018, laddove, al fine di stilizzare e riportare l'attenzione del lettore verso alcune tipologie di controllo^[17], delineandone una "a raggiera"^[18] non abbia richiesto che la partecipazione del controllante sia superiore al 50%, bensì "ad almeno il 50%"^[19].

Ebbene, in relazione a quest'ultimo profilo la dottrina specializzata ha attribuito alla locuzione "per almeno il 50%" formulata dall'Agenzia delle Entrate la natura di mera svista formale^[20].

[14] In tal senso, si rimanda alla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 19/E del 2018, pp. 10-11, recante chiarimenti sulla disciplina del Gruppo IVA contenuta nel Titolo V-bis del D.P.R. n. 633/1972 e nel Decreto Ministeriale (D.M.) del 6 aprile 2018.

[15] E dunque, ad es., attraverso la detenzione di una partecipazione di controllo del soggetto controllato.

[16] Ovvero, a titolo esemplificativo, attraverso delle tipologie di controllo cd. "a raggiera", controllo che dovrebbe essere sempre unitario, nel senso che il controllo della maggioranza delle azioni o quote deve essere in capo ad un'unica società. In tal senso, si rimanda a RENATO PORTALE, IVA, Milano 2016, p. 2153.

[17] Sempre informate ai criteri di "generale funzionamento" dettati dalla norma di riferimento, ovvero l'art. 2359, comma 1, n. 1, c.c.

[18] L'ipotesi posta dall'Agenzia è quella della società A, capogruppo la quale partecipa per almeno il 50% al capitale delle società B, C, e D, indipendenti tra loro (cfr. Agenzia delle Entrate, Circolare n. 19/E del 31 ottobre 2018, p. 11).

[19] Più precisamente, ad avviso dell'Amministrazione finanziaria potrebbero rientrare nell'ambito di operatività delineata dal comma 1, n. 1, dell'art. 2359 c.c. – oltre all'ipotesi di controllo "a raggiera" alla quale si è fatto riferimento all'interno del testo principale, anche "le situazioni in cui si verifici un controllo a catena (ad esempio, il caso in cui A controlla B al 60 per cento, B a sua volta controlla C al 60 per cento, C infine controlla D al 60 per cento); le situazioni «ibride» in cui si verifici, nell'ambito di una catena, un controllo sia diretto che indiretto (ad esempio, il caso in cui A controlla X al 60 per cento, X controlla Y al 60 per cento, Y detiene una partecipazione del 30 per cento in Z, partecipata anche direttamente da A per il 40 per cento)". Sul punto si veda: Agenzia delle Entrate, Circolare n. 19/E del 31 ottobre 2018, pp. 11-12.

[20] E dunque, più semplicemente, un vero e proprio refuso. In tal senso, si veda ALESSANDRO DRAGONETTI/ANNA SFONDRINI/VALERIO PIACENTINI, Manuale di fiscalità internazionale, Milano 2019, p. 2552.

Si ritiene di aderire a detta valutazione. D'altra parte, laddove non si assumesse come corretta l'ipotesi per la quale l'Ufficio sia incorso in un mero errore "formale", si rischierebbe d'ingenerare in capo al contribuente una generalizzata incertezza circa le soglie effettive del vincolo finanziario.

C. Il perimetro del gruppo: il controllo indiretto

Un terzo profilo sul quale focalizzare l'attenzione attiene alla definizione del perimetro del Gruppo come espresso dall'art. 2359, comma 1, c.c. che, dal punto di vista "pratico", si concretizza nella circostanza per la quale potranno partecipare al Gruppo IVA, nella qualità di soggetti controllati, esclusivamente gli enti aventi la forma giuridica societaria, per i quali possano trovare applicazione le particolari regole concernenti il diritto di voto e l'assunzione delle deliberazioni sottese alla predetta disposizione civilistica^[21].

Nella prospettiva delineata, dunque, come sopra anticipato, il riferimento effettuato dall'art. 70-ter D.P.R. n. 633/1972 sembrerebbe essere sostanzialmente sovrapponibile a quello effettuato dall'art. 117 ss. TUIR. In altre parole, "[l]a nozione di vincolo finanziario risulterebbe essere orientata nella medesima direzione a quella di rapporto di controllo" rilevante ai fini dell'opzione per il regime del consolidato fiscale nazionale di cui agli artt. 117 ss. TUIR^[22].

Ebbene, con riferimento a tale profilo deve evidenziarsi come la Circolare n. 19/E^[23] abbia avuto modo di sottolineare che la norma riservi "la partecipazione al Gruppo IVA ai soggetti passivi italiani tra cui esiste un rapporto di controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile, e ammette che il suddetto legame si realizzi per il tramite di soggetti esteri, purché stabiliti in un Paese A X Y Z 13 con cui l'Italia abbia stipulato un accordo volto ad assicurare un effettivo scambio di informazioni. Quanto sopra induce ad escludere la sussistenza di un vincolo finanziario, ai sensi dell'articolo 70-ter del D.P.R. n. 633, tra soggetti che siano stabiliti in Italia e che siano controllati dalla medesima società estera, qualora nella catena che lega i controllati residenti alla controllante non residente si frappongano altre società stabilite all'estero. Come già sopra espresso, infatti, il riferimento all'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile non consente di riconoscere rilievo ai voti esercitabili nell'assemblea di società che non siano sottoposte alle regole di funzionamento

[21] Si rimanda nuovamente ad Agenzia delle Entrate, Circolare n. 19/E del 31 ottobre 2018 e, precisamente, alla parte in cui l'Ufficio afferma che deve considerarsi preclusa la partecipazione al Gruppo IVA, in veste di controllati, ai soggetti passivi IVA non costituiti in forma societaria per i quali non possono trovare applicazione le regole concernenti l'esercizio del diritto di voto in base alla disciplina cui fa riferimento l'art. 2359, comma 1, n. 1, c.c.

[22] Differenziandosi da questo, tuttavia, per quanto riguarda il periodo di sussistenza della predetta situazione di controllo: il vincolo finanziario in tale sede rilevante, infatti, deve sussistere almeno a partire dal 1° luglio dell'anno solare precedente (laddove ai fini dell'opzione per il consolidato nazionale la sussistenza del rapporto di controllo rilevante è richiesta a partire dall'inizio del primo periodo d'imposta di efficacia dell'opzione per il regime). In tal senso, si veda GIANFILIPPO SCILIFONI, È il vincolo finanziario a determinare, salvo eccezioni, l'ingresso nel gruppo IVA, in: Corr. Trib. 4/2017, p. 251.

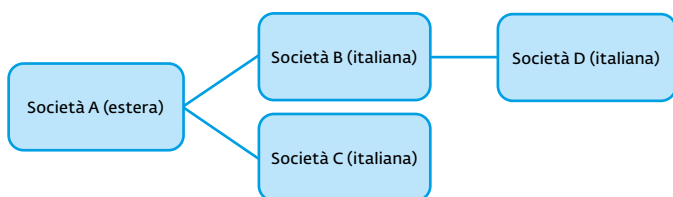
[23] Circolare recante "Chiarimenti sulla disciplina del Gruppo IVA contenuta nel Titolo V-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e nel D.M. 6 aprile 2018 del Ministro dell'Economia e delle Finanze".

richiamate dalla succitata disposizione civilistica ai fini del riscontro del vincolo finanziario in esame”.

La posizione espressa dall'Amministrazione finanziaria determina delle conseguenze non irrilevanti. Basti pensare alle due seguenti, e differenti, situazioni.

Si ipotizzi una prima struttura di gruppo ove: la Società A (estera) detenga le società B e C (italiane), e la B detenga anche D, anch'essa residente.

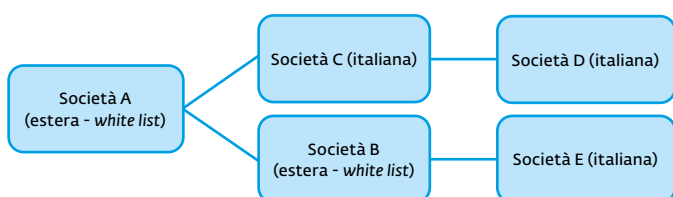
Figura 1: Prima ipotesi



Secondo quanto affermato dall'Ufficio, in piena coerenza con il dettato normativo, le società B, C e D possono accedere al regime del Gruppo IVA in quanto tutte società residenti detenute, B e C dalla stessa controllante (diretta) estera e D dalla società B residente.

Si supponga, invece, una diversa struttura per cui: la società A (estera – *white list*) detenga in modo diretto una società C (italiana) la quale, a sua volta, detenga una società D (anch'essa italiana) e, al contempo, la società B (estera – *white list*) la quale, a sua volta, detenga la società E (italiana).

Figura 2: Seconda ipotesi



Nella prospettiva disegnata dall'Amministrazione finanziaria sembrerebbe che soltanto le società C e D possano far Gruppo, in quanto la società E non sarebbe soggetta ad un controllo diretto da parte di A, controllante estera (ad es. francese) di C e D, ma sarebbe da questa controllata tramite la frapposta controllante diretta B, anch'essa di diritto estero (ad es. spagnola). Ad avviso dell'Ufficio, infatti, il vincolo finanziario non sussisterebbe “qualora nella catena che lega i controllati residenti alla controllante non residente si frappongano altre società stabilite all'estero”[24]. Ciò in quanto, a parere dell'Agenzia delle Entrate, il riferimento all'art. 2359 comma 1, n. 1, c.c. non consentirebbe di riconoscere rilievo ai voti esercitabili

[24] Attraverso la Circolare n. 19/E del 31 ottobre 2018 recante “Chiarimenti sulla disciplina del Gruppo IVA contenuta nel Titolo V-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e nel D.M. 6 aprile 2018 del Ministro dell'Economia e delle Finanze”.

nell'assemblea di società che non siano sottoposte alle regole di funzionamento richiamate da tale disposizione civilistica ai fini del riscontro del vincolo finanziario.

Assunta questa posizione con riferimento a società appartenenti allo stesso Gruppo con controllanti dirette od indirette estere, posizione che come vedremo a breve suscita a nostro avviso non poche perplessità, l'Amministrazione finanziaria ha, coerentemente, ritenuto, con riferimento alle stabili organizzazioni, sempre attraverso il medesimo documento di prassi sopra citato[25], che la valutazione del vincolo finanziario dovrebbe essere effettuata in capo alla casa madre estera, verificando la sussistenza del controllo di diritto, di cui all'art. 2359 c.c., tra quest'ultima e i soggetti passivi stabiliti in Italia.

Sicché, nell'eventualità in cui quest'ultimo sia integrato, potranno entrare a far parte del Gruppo IVA sia la stabile organizzazione, in quanto promanazione della società controllante estera, sia le società italiane controllate dal medesimo soggetto estero.

Pertanto la stabile organizzazione in Italia di una società di diritto estero (*white list*), la quale controlli direttamente (o anche indirettamente, ma per il tramite di società residenti in Italia) società residenti, potrà (o, *rectius*, dovrà salvo interpellato *ad escludendum*) far parte del Gruppo IVA costituito dalle società residenti sottoposte al comune controllo della casa madre[26].

Posizione, questa, ribadita con la risposta ad interpellato n. 539 del 2020[27], ove l'Ufficio ha ulteriormente specificato che il perimetro del Gruppo IVA sembrerebbe operare, essenzialmente, lungo due direttrici: una verticale, che comprende la controllante italiana e le controllate anch'esse stabilite in Italia; una orizzontale, che comprende le società stabilite in Italia e controllate dal medesimo soggetto, che può essere anch'esso stabilito in Italia o in un Paese estero *white list*[28].

Ebbene, alla luce del quadro che si è appena delineato sembrerebbero emergere almeno due perplessità.

[25] Si veda, ancora, Agenzia delle Entrate, Circolare n. 19/E del 31 ottobre 2018, p. 15.

[26] Sul punto si veda: Agenzia delle Entrate, Circolare n. 19/E del 31 ottobre 2018, pp. 14-15 e, precisamente, alla parte in cui l'Ufficio afferma, testualmente, che “in tema di determinazione del perimetro del Gruppo IVA, merita sottolineare che l'articolo 70-quinquies del D.P.R. n. 633 dispone che la stabile organizzazione ai fini IVA nel territorio dello Stato di un soggetto passivo non stabilito deve essere inclusa nel perimetro soggettivo del Gruppo stesso. La valutazione del vincolo finanziario, in tal caso, deve essere effettuata in capo alla casa madre estera, verificando la sussistenza del requisito di cui all'articolo 2359 c.c. tra i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato e la casa madre estera di cui la stabile organizzazione in Italia costituisce una promanazione”.

[27] Recante chiarimenti in tema di “Esclusione di una stabile organizzazione residente di una società del gruppo dalla partecipazione dal «Gruppo IVA», ex art. 70-bis, comma 1, D.P.R. n. 633/1972, per insussistenza dei vincoli previsti dall'art. 70-ter del D.P.R. n. 633/1972”.

[28] Sia consentito rinviare a PIERLUIGI BOURLOT/EDOARDO ANTONIELLI D'OULX, Gruppo IVA: la branch italiana è esclusa dal perimetro in mancanza del vincolo finanziario, in: Norme e Tributi Plus del 16 novembre 2020, p. 2.

In primo luogo la limitazione operata dall'Ufficio, ad avviso del quale l'unico perimetro ammissibile all'interno del nostro ordinamento sarebbe quello relativo al caso di controllo diretto di società non residente^[29], non sembrerebbe dirimere le perplessità atteso che non appare del tutto in linea con il dato normativo, che si limita a ricondurre il perimetro del Gruppo a tutti quei casi in cui sussista una situazione di controllo ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1, c.c. e, quindi, di detenzione diretta o indiretta dalla maggioranza dei diritti di voto nell'assemblea ordinaria: escludere quindi tutte le fattispecie di controllo indiretto esercitato tramite società estere, e quindi anche nel caso di situazioni in cui il controllo indiretto sia esercitato dalla società non residente tramite una partecipazione maggioritaria (più del 50%) nella società estera frapposta che attribuisca la maggioranza dei diritti di voto nelle assemblee ordinarie della società estera (solo in quanto non soggetta alla normativa italiana), ci sembra una di forzatura formalistica^[30].

Si pensi, ad es., alla seconda ipotesi formulata sopra ove la società A, non residente, detiene il 100% della società B, non residente e per effetto di tale controllo eserciti la maggioranza dei diritti di voto nelle assemblee aventi ad oggetto le materie di cui all'art. 2364 c.c. Ebbene, in tal caso ci pare che escludere la sub-controllata E dal perimetro del Gruppo in quanto la controllante diretta è non residente e, quindi, non soggetta alla normativa dell'art. 2359 c.c. (ma soggetta, ad es., a normativa analoga nel proprio Paese di residenza), non risponda appieno alla *ratio* della normativa.

In secondo luogo, l'interpretazione data dall'Amministrazione finanziaria sembrerebbe non essere allineata con la disciplina del consolidato nazionale di cui all'art. 117 TUIR, sebbene entrambe le normative facciano riferimento, quanto al requisito soggettivo, all'art. 2359, comma 1, n. 1, c.c. Si pensi nuovamente alla situazione rappresentata la seconda ipotesi sopra indicata.

Ebbene in tal caso l'interpretazione della Circolare n. 19/E parrebbe condurre alla determinazione di un perimetro del Gruppo IVA diverso e maggiormente ristretto rispetto a quello che, *a contrario*, potrebbe venirsi a configurare nell'ambito del consolidato fiscale nazionale^[31], seppur con gli ulteriori requisiti di cui all'art. 120 TUIR^[32]. Ed infatti, ben potrebbero,

[29] Escludendo "deliberatamente", pertanto, l'ipotesi di controllo indiretto.

[30] Considerato che il citato art. 70-ter D.P.R. n. 633/1972 prevede genericamente che il "controllo di diritto" possa esercitarsi anche in via indiretta, senza specifiche deroghe in caso di controllanti estere.

[31] Disposizione a mente della quale "[s]ono considerate società controllate: 1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria; 2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria; 3) le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa. Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta: non si computano i voti spettanti per conto di terzi. Sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole. L'influenza si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati".

[32] In questi termini, sia consentito rimandare nuovamente a BOURLOT/ANTONIELLI D'OULX (nota 28), p. 1.

secondo le regole del consolidato fiscale di cui all'art. 117, comma 2-bis, TUIR far parte del medesimo gruppo.

Pertanto, l'interpretazione data e ribadita più volte da parte dell'Amministrazione finanziaria e che, lo sottolineiamo, non trova un riscontro letterale nella norma, implicherebbe che, pur sussistendo una potenziale sovrapposibilità tra le discipline richiamate, il legislatore non abbia adottato, in tema di Gruppi IVA, il medesimo ampliamento concesso, di contro, al regime del consolidato fiscale nazionale.

Ci si chiede se non sia auspicabile, in relazione alla questione che ci occupa, un *revirement* dell'Amministrazione finanziaria in merito alla richiamata interpretazione la quale, sulla base delle considerazioni che si sono sino ad ora formulate, sembrerebbe atteggiarsi secondo termini eccessivamente formalistici.

Nell'eventualità in cui non si ritenga immaginabile una soluzione di questo tipo, si è dell'avviso per il quale si dovrebbe, perlomeno, considerare ammissibile la producibilità di una prova contraria e cioè il fatto che il sistema di *governance* e controllo previsto dalla legislazione applicabile alla società B consenta a chi ha il più del 50% di diritti di voto una situazione di controllo sostanzialmente analoga a quella prevista dalla normativa italiana. Sotto questo profilo, infatti, siamo dell'avviso che la presentazione di un *ruling* dovrebbe essere, in ogni caso, considerata ammissibile^[33].

V. Conclusioni

Si è avuto modo di evidenziare all'interno delle pagine che precedono come il primo "step" da effettuare ove si intendesse dare origine ad un Gruppo IVA, sia la definizione del perimetro e quindi la verifica della sussistenza dei vincoli previsti dal legislatore interno.

Tra i vincoli richiesti dalla normativa nazionale la sussistenza e la concreta declinazione di quello finanziario presenta margini di incertezza sia sotto un profilo teorico, che operativo.

Quanto detto sembrerebbe essere confermato da almeno due ordini di ragioni:

- *in primis* dalla circostanza per la quale il vincolo finanziario trova qualificazione (nella prospettiva normativa italiana) quale presupposto di configurazione del Gruppo IVA (e/o adesione al medesimo) formalmente e sostanzialmente preminente rispetto al vincolo economico ed organizzativo, da ciò discendendo la presunzione di esistenza di quest'ultimi nell'eventualità in cui sia, giustappunto, appurata la sussistenza del primo;
- *in secundis*, dal fatto che la posizione dell'Ufficio, relativamente alla sussistenza o meno del vincolo finanziario, non risulta scevra da critiche soprattutto nel caso in cui vi si guardi dal punto di vista delle realtà societarie multinazionali.

[33] Provando a dimostrare, ad es., la sussistenza del vincolo finanziario.

A tale, ultimo proposito, astenendoci dal riproporre considerazioni, già il profilo sul quale deve necessariamente richiamarsi conclusivamente l'attenzione è da individuarsi nel fatto che il vincolo finanziario, alla luce dell'interpretazione delle norme che ne regolano il funzionamento resa dall'Amministrazione finanziaria, sembrerebbe atteggiarsi in termini particolarmente – se non eccessivamente – rigorosi.

A parere di chi scrive sarebbe, quindi, auspicabile un ripensamento dell'Ufficio rispetto all'interpretazione delle norme che regolano il funzionamento del Gruppo IVA, ammettendo, ad es. la possibilità di interpelli anche "*ad includendum*" volti a dimostrare l'effettivo controllo ai sensi dell'art. 2359 c.c. (e, quindi, la sostanziale disponibilità dei diritti di voto necessari) anche in ipotesi di frapposizione nella catena di controllo di soggetti esteri. Il *revirement* in parola, dovrebbe, probabilmente, muovere dalla prospettata applicazione delle disposizioni in parola sulla base della *ratio* della norma, ampliando, così, a nuovi perimetri di Gruppo che oggi, quantomeno nella prospettiva stringente offerta dall'Amministrazione finanziaria, ove adottati, rischierebbero di condurre ad un potenziale (ma probabile) disconoscimento della validità dell'operazione da parte dell'Ufficio ed al conseguente recupero dell'IVA nei limiti dell'effettivo vantaggio conseguito.

Infine, sarebbe auspicabile che l'Agenzia delle Entrate, anche alla luce della sopracitata prassi, intervenuta con riferimento al controllo "formale" ex art. 2359, comma 1, n. 1, c.c., adottasse un'interpretazione meno rigida (e, dal nostro punto di vista, più aderente al dettato normativo) del vincolo "finanziario", tale, ad es., da consentire l'accesso al regime opzionale in esame anche in caso di gruppi societari che vedano, nella propria catena di controllo, enti esteri frapposti tra società estere e società italiane, sempreché, ovviamente, i requisiti sostanziali di *governance* richiesti dalla norma per la sussistenza del vincolo finanziario siano rispettati.