



**CONSIGLIO
DELL'UNIONE EUROPEA**

**Bruxelles, 6 luglio 2009
(OR. en)**

11734/09

FISC 95

NOTA DI TRASMISSIONE

Origine: Signor Jordi AYET PUIGARNAU, Direttore, per conto del Segretario Generale della Commissione europea

Data: 2 luglio 2009

Destinatario: Signor Javier SOLANA, Segretario Generale/Alto Rappresentante

Oggetto: 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 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto

Si trasmette in allegato, per le delegazioni, il documento della Commissione COM(2009) 325 definitivo.

All.: COM(2009) 325 definitivo



COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE

Bruxelles, 2.7.2009
COM(2009) 325 definitivo

**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 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto**

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 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto

1. INTRODUZIONE

L'articolo 11 della direttiva 2006/112 CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto¹ (in appresso "direttiva IVA") offre agli Stati membri la possibilità di introdurre regimi di IVA di gruppo nella legislazione nazionale. Ogni Stato membro può considerare due o più persone stabilite nello stesso Stato membro, che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi come un unico soggetto passivo ai fini dell'IVA. Gli Stati membri che desiderino esercitare tale opzione devono consultare in via preliminare il comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto (in appresso "comitato IVA") e sono autorizzati ad adottare le misure necessarie a prevenire l'elusione o l'evasione fiscale risultanti dall'esercizio di tale opzione.

Nel caso in cui uno Stato membro desideri avvalersi dell'opzione dell'IVA di gruppo di cui all'articolo 11, ciò va considerato come una particolare deroga nazionale alle norme comunitarie normali in materia di IVA.

Benché l'opzione dell'IVA di gruppo fosse disponibile per gli Stati membri fin dagli anni '70, la Commissione ha tuttavia osservato che essi dimostrano un interesse crescente nei confronti di tale opzione. A conoscenza della Commissione vi sono ora 15 Stati membri² che hanno introdotto regimi di IVA di gruppo nella legislazione nazionale.

La formulazione dell'articolo 11 è concisa, il che consente agli Stati membri di stabilire dettagliate modalità di esecuzione relative all'opzione dell'IVA di gruppo. Inoltre, la direttiva IVA non prevede altre disposizioni che si riferiscono in modo specifico all'IVA di gruppo. Dalle consultazioni fra gli Stati membri e il comitato IVA è risultato ormai evidente che vi sono notevoli differenze tra i diversi regimi di IVA di gruppo attuati negli Stati membri.

Visti i vantaggi che un regime di IVA di gruppo può offrire a taluni soggetti passivi, il regime, a seconda delle sue caratteristiche, può compromettere il principio di neutralità fiscale ed essere motivo di concorrenza fiscale tra Stati membri. A causa di tale eventualità, le attuali differenze tra i regimi nazionali di IVA di gruppo

¹ Direttiva 2006/112/CE, del Consiglio del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347 dell'11.12.2006, pag. 1). Direttiva modificata da ultimo dalla direttiva 2008/8/CE (GU L 44 del 20.2.2008, pag. 11).

² Austria, Belgio, Repubblica ceca, Cipro, Danimarca, Estonia, Finlandia, Germania, Ungheria, Irlanda, Paesi Bassi, Romania, Spagna, Svezia e Regno Unito. La Slovacchia introdurrà il regime dell'IVA di gruppo nel luglio 2009.

potrebbero avere ripercussioni sul mercato interno e sui principi fondamentali del sistema comunitario dell'IVA, cosa che è anche confermata dal fatto che molti regimi di gruppo, per il modo in cui sono concepiti, non garantiscono che i loro effetti siano limitati al territorio nazionale.

È pertanto essenziale garantire un'applicazione più uniforme della disposizione in questione.

Alla luce di tali premesse, obiettivo della presente comunicazione è spiegare l'ottica della Commissione in merito alla maniera di tradurre in modalità pratiche le disposizioni dell'articolo 11 rispettando i principi fondamentali del sistema comunitario dell'IVA.

In base alle reazioni che susciterà la presente comunicazione, la Commissione deciderà se un ulteriore intervento sia opportuno e quando. Tale azione potrebbe consistere nel proporre modifiche specifiche all'articolo 11, ma anche nel contribuire con altri mezzi ad applicare più uniformemente, e in maniera fiscalmente neutra, le norme attuali.

2. OBIETTIVO ORIGINARIO DELLA DISPOSIZIONE SULL'IVA DI GRUPPO

Il concetto di IVA di gruppo è stato introdotto nella normativa comunitaria soltanto dall'articolo 4, paragrafo 4, della sesta direttiva IVA³. Secondo la relazione⁴ a quella proposta, scopo della disposizione sull'IVA di gruppo è quello di consentire agli Stati membri, a fini di semplificazione amministrativa o di lotta contro le pratiche abusive (ad esempio, se un'impresa è suddivisa in vari soggetti passivi in modo che ciascuno possa avvalersi di un regime speciale), di non considerare soggetti passivi distinti quei soggetti la cui "indipendenza" è unicamente una modalità giuridica.

L'articolo 4, paragrafo 4, è stato modificato dalla direttiva 2006/69/CE del Consiglio⁵ del 24 luglio 2006, in cui è stato aggiunto un secondo comma. Secondo la relazione alla proposta⁶, scopo della modifica era quello di aiutare gli Stati membri ad evitare che l'attuazione dell'IVA di gruppo desse adito a comportamenti scorretti. Cosicché il secondo comma autorizza gli Stati membri ad adottare provvedimenti volti ad evitare che le disposizioni relative all'IVA di gruppo causino evasione o elusione fiscale.

A seguito della rifusione della sesta direttiva, l'articolo 11 della direttiva IVA contiene attualmente le disposizioni sull'IVA di gruppo. La rifusione non ha

³ Sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145 del 13.6.1977, pag. 1).

⁴ Proposta di sesta direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (COM(73) 950 del 20.6.1973).

⁵ Direttiva 2006/69/CE del Consiglio del 24 luglio 2006 che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda talune misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e di contribuire a contrastare la frode o l'evasione fiscale e che abroga talune decisioni che autorizzano misure derogatorie (GU L 221 del 12.8.2006, pag. 9).

⁶ Proposta di direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda talune misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e di contribuire a contrastare l'evasione e l'elusione e recante abrogazione di talune decisioni che autorizzano misure derogatorie (COM(2005) 89 definitivo del 16.3.2005).

modificato né il campo d'applicazione dei regimi di IVA di gruppo, né i loro requisiti formali.

Infine, va osservato che la presente comunicazione non si riferisce al concetto di "modalità di condivisione dei costi", che, in base all'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA attualmente costituisce un'esenzione obbligatoria per talune attività nell'interesse pubblico e una nuova forma delle quali è stata anche introdotta nella recente proposta della Commissione riguardante il trattamento IVA dei servizi assicurativi e finanziari⁷. Il concetto di condivisione dei costi, in tali modalità, è in effetti completamente diverso da quello nell'IVA di gruppo, poiché, ad esempio, non ha l'effetto di creare un nuovo soggetto passivo unico.

3. ANALISI DELLA DISPOSIZIONE RELATIVA ALL'IVA DI GRUPPO

L'articolo 11 della direttiva IVA va interpretato alla luce degli obiettivi originari citati.

3.1. Necessità di consultazione preliminare del Comitato IVA

Prima di introdurre un regime nazionale di IVA di gruppo è obbligatoria la consultazione del comitato IVA. La formulazione stessa della norma dispone che si possa istituire un regime di IVA di gruppo soltanto previa consultazione del comitato IVA⁸. La Commissione ritiene che il disposto dell'articolo indica che l'obbligo di consultare il comitato IVA deve essere soddisfatto prima della *pubblicazione* delle norme nazionali che disciplinano il regime di IVA di gruppo. Lo stesso vale per le modifiche sostanziali ai regimi esistenti di IVA di gruppo.

Al fine di conferire pieno significato a tale norma, e soprattutto di consentire una discussione schietta in seno al comitato IVA, tale consultazione dovrebbe svolgersi con sufficiente anticipo.

Poiché il secondo comma dell'articolo 11 è parte integrante della disposizione sull'IVA di gruppo, l'obbligo di consultare il comitato IVA si applica anche in questo caso, anche se tale opzione è contenuta in un paragrafo separato.

3.2. Obiettivo principale dell'opzione di IVA di gruppo

La conseguenza fondamentale dell'applicazione dell'IVA di gruppo, di cui all'articolo 11, è di consentire a dei soggetti passivi, vincolati tra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi, di non essere più trattati ai fini dell'IVA come soggetti distinti, bensì come un unico soggetto passivo. In altri termini, vari soggetti passivi strettamente vincolati tra loro vengono fusi in un unico soggetto passivo ai fini

⁷ Proposta di direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto per quanto riguarda il trattamento dei servizi assicurativi e finanziari (COM(2007) 747definitivo/2 del 20.2.2008) e proposta di regolamento del Consiglio recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto per quanto riguarda il trattamento dei servizi assicurativi e finanziari (COM(2007)746 definitivo/2 del 20.2.2008).

⁸ Cfr. in proposito la sentenza della Corte di giustizia europea nella causa C-162/07, Ampliscientifica, punto 18 (GU C 171 del 5.7.2008, pag. 8).

dell'IVA. Tale conseguenza è stata confermata dalla Corte di giustizia europea nella causa C-162/ 07, Ampliscientifica⁹.

In tal senso, un gruppo IVA potrebbe essere descritto come una "finzione" creata ai fini dell'IVA, in cui la sostanza economica prevale sulla forma giuridica. Un gruppo IVA è un genere particolare di soggetto passivo che esiste soltanto ai fini dell'IVA. Si basa su reali vincoli finanziari, economici ed organizzativi tra imprese. Benché ogni membro del gruppo mantenga la propria forma giuridica, la costituzione del gruppo IVA prevale, soltanto ai fini dell'IVA, sulle forme giuridiche basate, ad esempio, sul diritto civile o sul diritto societario. Cosicché, aderendo ad un gruppo IVA, il membro del gruppo si svincola, ai fini dell'IVA, da qualsiasi forma giuridica possibile, esistente contemporaneamente, e diventa invece parte di un nuovo soggetto passivo distinto ai fini dell'IVA, vale a dire il gruppo IVA.

Poiché un gruppo IVA viene considerato un soggetto passivo unico, ne consegue logicamente che il gruppo può soltanto essere identificato, ai fini dell'IVA, mediante un numero IVA unico, conformemente all'articolo 214 della direttiva IVA, ad esclusione di qualsiasi altro numero IVA individuale. L'impiego di un solo numero è determinato dalla necessità, sia per gli operatori economici che per le amministrazioni fiscali degli Stati membri, di identificare con ragionevole certezza coloro che effettuano operazioni soggette all'IVA¹⁰. Il numero d'identificazione individuale di ciascuno dei membri può ancora essere conservato dalle amministrazioni fiscali, ma soltanto per consentire un controllo delle attività interne del gruppo IVA.

3.3. Chi può costituire un gruppo IVA?

Ai sensi dell'articolo 11, gli Stati membri possono considerare come un soggetto passivo unico qualsiasi persona stabilita nel territorio.

3.3.1. La nozione di "persone"

La Commissione ritiene che il riferimento alle "persone" nell'articolo 11 si applichi soltanto a coloro che soddisfanno 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, paragrafo 1, o perché è un ente pubblico che agisce nelle condizioni di cui al primo comma dell'articolo 13, paragrafo 1, non può essere membro di un gruppo IVA.

È opportuno rammentare che l'articolo 11 rientra nel titolo III "Soggetti passivi" nella direttiva IVA. Inoltre, l'articolo 11 non prevede deroghe alla definizione di "soggetto passivo" di cui all'articolo 9, paragrafo 1, di tale direttiva.

Ne deriva logicamente che le persone considerate soggetti passivi "unici" devono anche essere soggetti passivi di per sé, poiché il significato del concetto di "gruppo" è quello di "raggruppare" persone che siano tutte impegnate in attività che rientrano nel campo d'applicazione della direttiva IVA. In tale contesto l'aggettivo "unico"

⁹ Causa C-162/07, Ampliscientifica, punto 19.

¹⁰ Causa C-162/07, Ampliscientifica, punto 20.

implica che, se non ci fosse il gruppo, esisterebbero vari soggetti passivi: lo status di soggetto passivo quindi è implicitamente presente presso tutti i membri di gruppo.

Il termine "persone" è stato usato dal legislatore per evitare la ripetizione del termine "soggetto passivo" piuttosto che per includere coloro che non sono imponibili. Lo stesso formula redazionale è anche sistematicamente utilizzata nelle varie versioni linguistiche¹¹. Tale formula redazionale è stata usata dal legislatore in altri punti della direttiva, tra l'altro nella prima frase dell'articolo 9, paragrafo 2, dove il termine "persone" è stato chiaramente impiegato per riferirsi ai soggetti passivi.

Risulta inoltre chiaramente dalla giurisprudenza consolidata della Corte che i termini fondamentali della direttiva IVA come "soggetto passivo" e "attività economiche" sono di per sé oggettivi, a prescindere dallo scopo o dai risultati delle operazioni di cui trattasi¹². Inoltre, conformemente al fine della direttiva, che è, tra l'altro, istituire un sistema comune di IVA fondato su una definizione uniforme di "soggetto passivo", tale status deve essere valutato unicamente in base ai criteri previsti nella direttiva stessa¹³.

La formulazione scelta dalla Corte nel caso *Ampliscientifica*¹⁴ conferma tale interpretazione. Secondo la Corte:

"Ne consegue che l'assimilazione ad un soggetto passivo unico esclude che detti soggetti giuridicamente dipendenti continuino a presentare separatamente dichiarazioni IVA e continuino ad *essere individuati*, tanto all'interno quanto all'esterno del loro gruppo, *quali soggetti passivi* [...]".

Alla luce di quanto precede, la Commissione ritiene essenziale che l'attuazione di regimi di IVA di gruppo non influenzi la nozione di soggetto passivo. Consentire a persone che non sono soggetti passivi di aderire ad un gruppo IVA influenzerebbe sicuramente tale definizione. Se una persona che non è un soggetto passivo aderisce a un gruppo IVA, tale persona diventa parte di quel soggetto passivo "unico"¹⁵. Una persona che non sia soggetto passivo, e non abbia né diritti né obblighi ai sensi della direttiva IVA, non deve poter essere assoggettata all'imposta per il semplice motivo di aver aderito ad un gruppo IVA. Questo equivarrebbe ad aggirare i criteri che definiscono che cosa costituisce un soggetto passivo.

¹¹ La versione inglese si riferisce a "persons", la versione francese si riferisce a "les personnes", la versione tedesca si riferisce a "ansässige Personen".

¹² Causa C-255/02, Halifax, punto 55 (GU C 131 del 3.6.2006, pag. 1).

¹³ Causa C-186/89 W.M. van Tiem, punto 25 (Raccolta della giurisprudenza della Corte 1990-I, pag. 4363).

¹⁴ Causa C-162/07, Ampliscientifica, punto 19.

¹⁵ Conclusioni dell'avvocato generale, il 24 aprile 1991, nella causa C-60/90, Polysar Investments Netherlands BV, punti 8 e 9. Le conclusioni esponevano una serie di ragioni secondo le quali è ammesso a partecipare a un gruppo IVA soltanto chi è soggetto passivo ai fini dell'IVA. In particolare le conclusioni sostenevano che il secondo comma dell'articolo 4, paragrafo 4, della sesta direttiva IVA non era volto a modificare i presupposti dell'obbligo d'imposta enunciati all'articolo 4, paragrafo 1. Ne consegue pertanto che l'articolo 4, paragrafo 4, non permette a uno Stato membro di considerare unico soggetto passivo due enti strettamente vincolati reciprocamente, qualora si accerti che uno dei due non esercita "attività economiche" ai fini dell'IVA.

3.3.2. *La nozione di "persone stabilite nel territorio dello stesso Stato membro"*

3.3.2.1. Interpretazione della nozione:

La formulazione dell'articolo 11 limita già la sfera territoriale di un regime di IVA di gruppo applicato da uno Stato membro alle persone stabilite sul territorio dello stesso Stato membro. È pertanto determinante sapere chi può essere considerato "stabilito" ai sensi di tale disposizione.

Non esistono indicazioni che ci possano orientare quanto al significato di tale nozione. La relazione della proposta di sesta direttiva IVA non fornisce spiegazioni riguardanti la limitazione dell'applicazione territoriale allo Stato membro interessato.

La Commissione ritiene che "stabilite nel territorio dello stesso Stato membro" rimandi alle imprese aventi la sede della loro attività economica nel territorio dello Stato membro che applica il regime di IVA di gruppo, ma non comprenda quei centri di attività stabile che sono situati all'estero. Tuttavia devono essere compresi i centri di attività stabile di imprese straniere situate sul territorio dello Stato membro che applica il regime di IVA di gruppo. Di conseguenza, soltanto le imprese aventi la sede della loro attività economica o centri di attività stabile di tale imprese o di imprese straniere, fisicamente presenti sul territorio dello Stato membro che ha introdotto il regime di IVA di gruppo, possono aderire a un gruppo IVA.

Tale interpretazione è sostenuta da numerosi argomenti:

- in primo luogo, è conforme alla formulazione attuale del criterio di territorialità di cui all'articolo 11.
- In secondo luogo, l'estensione territoriale coincide con la giurisdizione IVA dello Stato membro che applica il regime di IVA di gruppo, e quindi anche con gli obblighi di identificazione ai fini dell'IVA ivi applicabili. In tal modo il regime di IVA di gruppo rimane agevole da gestire e controllare in quanto tutti i membri di un gruppo sono soggetti alle norme dello stesso Stato membro.
- In terzo luogo, la nozione di "stabilite" ai sensi dell'articolo 11 corrisponde alla nozioni di "stabiliti" che si trova in altre norme della direttiva IVA e va interpretata allo stesso modo.

La giustificazione principale per escludere i centri di attività stabile, situati all'estero, di imprese aventi la sede della propria attività economica nello Stato membro che applica il regime di IVA di gruppo è il fatto che non siano fisicamente stabilite sul territorio dello stesso Stato membro. Poiché il regime di IVA di gruppo è un'opzione facoltativa, scelta da uno Stato membro, non dovrebbe aver l'effetto di estendersi oltre il territorio fisico dello Stato membro che ha introdotto tale regime. In caso contrario si può violare la sovranità fiscale di un altro Stato membro. Inoltre, se due Stati membri decidessero di introdurre il regime di IVA di gruppo, diverrebbe possibile che un centro di attività stabile di uno di essi, situato all'estero, aderisse a gruppi IVA in entrambi gli Stati membri. Un risultato simile non è compatibile con i principi fondamentali del sistema comune di IVA, né gestibile a livello di amministrazione nazionale. E non è un risultato accettabile sotto il profilo del controllo.

Sebbene sia chiaro che l'articolo 11 limita l'estensione territoriale di un regime di IVA di gruppo, è altrettanto ovvio che l'interpretazione deve essere conforme ai requisiti economici e al principio di libertà di stabilimento previsto all'articolo 43, in combinato disposto con l'articolo 48 del trattato CE, che consente ai centri di attività stabili di imprese straniere di usufruire delle stesse agevolazioni fiscali di quelle concesse alle imprese sottoposte al diritto nazionale dello Stato membro in questione. La suddetta interpretazione permette ai centri di attività stabili di imprese straniere, situate nello Stato membro che applica il regime di IVA di gruppo, di essere incluse e di usufruire delle stesse agevolazioni fiscali di quelle concesse alle imprese dello stesso Stato membro e pertanto è conforme al trattato CE.

3.3.2.2. Nesso con la causa FCE Bank

Nel caso della Banca FCE¹⁶, la Corte ha concluso 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. Cioché una prestazione di servizi nell'ambito della stessa entità giuridica non rientra nel campo d'applicazione dell'IVA.

L'esclusione dei centri di attività stabile situati all'estero di un soggetto passivo dello Stato membro che ha introdotto il regime di IVA di gruppo può di primo acchito sembrare in contraddizione con la sentenza nella causa FCE Bank. Tuttavia tale sentenza non fa alcun riferimento alla situazione di un gruppo IVA. Inoltre va osservato 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. Il che significa che se un soggetto passivo aderisce a un gruppo IVA, qualsiasi servizio che presti in seguito al suo centro di attività stabile situato all'estero sarebbe considerato come prestazione fornita tra due soggetti passivi distinti. Il fatto che il centro di attività stabile situato all'estero sia escluso dall'ammissione ad un gruppo IVA nello stesso Stato membro non è pertanto in contraddizione con la sentenza FCE Bank.

3.3.3. *Inclusione di tutte le attività e partecipazione ad un gruppo IVA per volta*

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.

Per la stessa ragione, i regimi nazionali di IVA di gruppo devono vietare ai soggetti passivi di aderire a più di un gruppo IVA per volta, cosa che costituisce anche un aspetto essenziale sotto il profilo del controllo fiscale.

¹⁶ Causa C-210/04, FCE Bank plc (GU C 131 del 3.6.2006, pag. 14).

3.3.4. *La condizione relativa ai vincoli "finanziari, economici ed organizzativi"*

La Commissione ritiene che tale condizione vada interpretata nel senso che i tre vincoli devono permanere durante l'intero periodo di esistenza del gruppo IVA e, nel caso che un membro non soddisfi più il requisito relativo ai tre vincoli, è tenuto a lasciare il gruppo IVA. Le seguenti ragioni giustificano la posizione della Commissione:

- innanzitutto dall'uso della congiunzione di coordinazione "e" consegue che si tratta di condizioni cumulative.
- In secondo luogo, poiché il gruppo IVA rappresenta un concetto particolare di soggetto passivo e pertanto funziona su basi speciali, è essenziale che sia sottoposto a condizioni assai rigorose, cosa che è garantita dal cumulo dei requisiti citati.
- In terzo luogo, tale cumulo di condizioni offre ulteriori garanzie contro l'applicazione abusiva dell'IVA di gruppo, poiché consente di escludere le strutture del tutto artificiali prive di qualsiasi consistenza economica.

Tenendo conto dei principi generali che ispirano questa disposizione, la Commissione ritiene che come orientamenti si potrebbero usare le seguenti definizioni dei tre vincoli.

Il vincolo finanziario: definito in relazione ad una percentuale di partecipazione al capitale o ai diritti di voto (oltre il 50%), o con riferimento ad un contratto di franchising, il che garantisce che un'impresa ha effettivamente il controllo su un'altra.

Il vincolo economico: definito in base all'esistenza di almeno una delle forme di cooperazione economica seguenti. L'attività principale dei membri del gruppo è dello stesso genere, o le attività dei membri del gruppo sono complementari o interdipendenti, o un membro del gruppo svolge attività che avvantaggiano, pienamente o sostanzialmente, gli altri membri.

Il vincolo organizzativo: definito in relazione all'esistenza di una struttura di gestione almeno parzialmente condivisa.

3.3.5. *A quali settori di attività economica deve applicarsi il regime di IVA di gruppo?*

Il regime di IVA di gruppo deve essere aperto a tutti i settori dell'attività economica nello Stato membro che lo introduce. Tale condizione si evince dalla formulazione dell'articolo 11, dove non sono previste limitazioni a settori determinati e consegue anche dal principio della neutralità fiscale. Non si può introdurre un regime nazionale di IVA di gruppo soltanto per alcuni settori, poiché in tal modo si favorirebbero talune imprese rispetto ad altre esponendosi anche alla critica sotto il profilo degli aiuti di stato (selettività).

Le limitazioni alla possibilità di accedere ad un regime di IVA di gruppo sarebbero giustificate soltanto qualora fosse necessario adottare provvedimenti contro potenziali abusi in operazioni chiaramente determinate. In assenza di tale giustificazione non è accettabile che il regime di IVA di gruppo sia limitato dalla legislazione nazionale ad un particolare settore, quale, ad esempio, il settore finanziario o quello assicurativo.

3.4. Diritti e obblighi di un gruppo IVA

3.4.1. A chi incombono gli obblighi?

Poiché un gruppo IVA è considerato un unico soggetto passivo, tale gruppo è quindi soggetto agli stessi diritti ed obblighi di qualsiasi altro soggetto passivo e ad esso si applicano tutte le norme della direttiva IVA, nonché le sentenze della Corte europea di giustizia. In tal modo gli obblighi incombono al gruppo di IVA in quanto tale, non ai suoi membri. Pertanto, nell'istituire un regime nazionale di IVA di gruppo, è fondamentale concepirlo nell'ambito del quadro normativo comunitario previsto per i soggetti passivi ordinari.

Ad esempio il numero di IVA unico del gruppo IVA deve essere utilizzato per emettere le fatture relative a cessioni di beni o prestazioni di servizi che si reputano effettuate dal gruppo IVA.

Come qualsiasi altro soggetto passivo, il gruppo IVA è tenuto a presentare dichiarazioni IVA e, se del caso, elenchi riepilogativi. Le dichiarazioni IVA riguardano l'importo di IVA netto proveniente da ciascun membro del gruppo, tenendo conto del fatto che le operazioni tra membri non danno luogo a fatturazione e pagamento di IVA, vale a dire che i crediti IVA di taluni membri del gruppo sono compensati dai debiti IVA di altri membri: ai fini dell'IVA, sia i crediti che i debiti sono crediti e debiti del gruppo IVA e non dei singoli membri. Nella causa *Ampliscentifica*¹⁷, la Corte ha sostenuto che l'assimilazione ad un soggetto passivo unico esclude che detti soggetti membri di un gruppo IVA continuino a presentare separatamente dichiarazioni IVA quali soggetti passivi, atteso che unicamente il soggetto passivo unico, ossia il gruppo IVA, è autorizzato a presentare tali dichiarazioni d'imposta.

Ne consegue che l'opzione di IVA di gruppo è innanzitutto una misura di semplificazione amministrativa.

3.4.2. Trattamento delle prestazioni a/ o da terzi

Per quanto riguarda i terzi, il gruppo IVA opera come un soggetto passivo unico. Di conseguenza, tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate da un membro del gruppo per un destinatario non appartenente al gruppo sono considerate eseguite dal gruppo e non dal singolo membro. Analogamente le cessioni di beni e le prestazioni di servizi da parte di terzi a uno o più dei membri del gruppo si considerano effettuate dal gruppo. Allo stesso modo le importazioni e le acquisizioni intracomunitarie ad opera di membri del gruppo si reputano effettuate dal gruppo stesso. In tal modo la situazione di un gruppo ai fini dell'IVA ed il trattamento delle operazioni che esegue o di cui è destinatario sono del tutto comparabili a quelle di un soggetto passivo con varie filiali.

3.4.3. Prestazioni nell'ambito del gruppo

Per quanto riguarda le operazioni interne al gruppo IVA, ossia operazioni a titolo oneroso tra i singoli membri, poiché il gruppo IVA è assimilato a un soggetto passivo

¹⁷ Causa C-162/07, *Ampliscentifica*, punto 19.

unico, tali operazioni vanno considerate come effettuate dal gruppo per sé stesso. È questa una delle conseguenze più rilevanti della costituzione di un gruppo IVA, poiché, tranne talune prestazioni assimilate (articoli 16, 18, 26 e 27), le operazioni a titolo oneroso interne al gruppo IVA non esistono ai fini dell'IVA; sono "al di fuori del campo d'applicazione". Ne deriva che l'opzione di IVA di gruppo può anche offrire vantaggi di tesoreria per le imprese.

3.4.4. Diritti ed obblighi in caso di formazione e di scioglimento di un gruppo IVA

Dal momento in cui il gruppo IVA diventa un unico soggetto passivo, diritti ed obblighi dei singoli membri ai fini dell'IVA vengono automaticamente trasferiti al gruppo IVA. Lo stesso avviene quando un soggetto passivo aderisce a un gruppo IVA esistente.

L'articolo 11 non prevede disposizioni relative al periodo di tempo durante il quale un singolo membro deve rimanere membro di un gruppo IVA. Il secondo paragrafo dell'articolo 11, tuttavia, consente agli Stati membri di adottare provvedimenti volti a garantire che non si possano trarre indebiti vantaggi dal regime di IVA di gruppo. La Commissione ritiene che consenta di prevedere misure quali la fissazione di un periodo minimo di adesione a un gruppo IVA.

Poiché il gruppo IVA è considerato un unico soggetto passivo, che ha assunto diritti ed obblighi dei membri ai fini dell'IVA, quando un gruppo IVA cessa di esistere i diritti e obblighi assunti dal gruppo tornano a ricadere sui singoli membri dal momento in cui il gruppo di IVA ha cessato di esistere. Contemporaneamente, gli ex membri del gruppo tornano allo status di soggetti passivi individuali. Lo stesso avviene quando un membro lascia il gruppo.

3.5. Il diritto a detrazione di un gruppo IVA

3.5.1. Norme in materia di diritto a detrazione applicabili ad un gruppo IVA

L'assimilazione del gruppo IVA ad un soggetto passivo unico ai fini dell'IVA ha come conseguenza che il diritto di detrarre l'IVA a monte è determinato in base alle operazioni del gruppo, in quanto tale, con i terzi.

In tale contesto, le norme relative all'adeguamento del diritto alla detrazione dovranno essere applicate in modo idoneo, ad esempio, nei casi in cui un soggetto passivo entra in un gruppo o lo lascia, o qualora le attività di un membro del gruppo cambino in modo tale che il diritto a detrazione del gruppo debba essere modificato.

In proposito va rammentato che, al fine di determinare l'IVA detraibile, l'articolo 173 offre agli Stati membri varie possibilità. Sebbene la regola generale sia quella della detrazione proporzionale ("pro rata") prevista agli articoli 174 e 175, si può però anche ricorrere al sistema dell'imputazione diretta che meglio rispecchia l'utilizzo reale dei beni e dei servizi.

Tali opzioni lasciano spazio a notevoli differenze tra gli Stati membri quanto ai metodi impiegati per determinare il diritto di detrazione dell'IVA assolta a monte, dalle quali possono derivare differenze nell'importo di IVA detraibile negli Stati membri. Inoltre non vi sono norme comuni per limitare il diritto di detrazione

dell'IVA assolta a monte per le spese non aventi carattere strettamente professionale, per le quali gli Stati membri possono limitare la detrazione ai sensi dell'articolo 176.

3.5.2. *L'incidenza dell'IVA di gruppo sul diritto a detrazione*

Una delle conseguenze più importanti della costituzione di un gruppo IVA è la 'scomparsa', sotto il profilo dell'IVA, delle operazioni effettuate tra i membri del gruppo. In un gruppo IVA consistente soltanto di soggetti passivi con diritto a detrazione totale, l'effetto sul gettito fiscale è neutro per lo Stato membro nel cui territorio opera il gruppo IVA.

Tuttavia, in un gruppo IVA composto anche di soggetti passivi senza diritto o con diritto parziale a detrazione, l'effetto sul gettito d'imposta potrebbe non essere più neutro. L'IVA non detraibile che dev'essere versata per operazioni imponibili effettuate da un membro del gruppo a vantaggio di un altro membro non avente diritto o avente soltanto diritto a detrazione parziale è infatti persa per l'Erario, poiché le operazioni interne al gruppo sono inesistenti ai fini dell'IVA. Sotto questo aspetto il gruppo IVA neutralizza i costi ai fini dell'IVA sostenuti per le operazioni interne al gruppo.

Ne consegue che un regime di IVA di gruppo può essere finanziariamente vantaggioso per i gruppi IVA che comprendono membri senza diritto, o con diritto a detrazione parziale. Tali vantaggi possono variare a seconda delle modalità di attuazione stabilite dagli Stati membri, in particolare per quanto riguarda le norme relative al diritto a detrazione.

La Commissione ritiene che sia oltremodo importante che gli Stati membri garantiscano un'applicazione piena e corretta della normativa comunitaria che disciplina il diritto a detrazione dei gruppi IVA.

3.5.3. *Necessità di adottare provvedimenti antielusione*

Il secondo paragrafo dell'articolo 11 consente inoltre agli Stati membri di adottare i provvedimenti necessari per evitare l'evasione o l'elusione fiscale.

Occorre anche ricordare che nella sentenza *Halifax*¹⁸, la Corte ha chiarito che gli Stati membri dispongono dei poteri necessari per lottare contro le pratiche abusive.

La Commissione ritiene comunque che dall'attuazione dell'opzione di IVA di gruppo non debbano risultare vantaggi indebiti, né svantaggi ingiustificati.

Tenendo conto degli obiettivi originali dell'opzione di IVA di gruppo, che deve essere considerata soprattutto una misura di semplificazione, nessun regime fondato su tale opzione deve falsare la concorrenza o compromettere il principio di neutralità fiscale. Si devono evitare situazioni in cui l'opzione di IVA di gruppo è utilizzata per attrarre le imprese in determinati Stati membri e diventa in tal modo motivo di concorrenza fiscale tra di loro.

¹⁸ Causa C-255/02.

Si sottolinea quindi l'importanza che gli Stati membri si avvalgano di tale possibilità e adottino tutti i provvedimenti necessari al fine di evitare l'evasione e l'elusione fiscale, nonché le pratiche abusive, derivanti dall'uso dei loro regimi nazionali di IVA di gruppo. Dall'attuazione dell'opzione di IVA di gruppo non devono risultare vantaggi indebiti, né svantaggi ingiustificati.

4. CONCLUSIONI

La Commissione invita il Consiglio e il Parlamento europeo a prendere atto della sua posizione relativa ai regimi di IVA di gruppo illustrata nella presente comunicazione con le seguenti finalità:

- contribuire ad un'applicazione più uniforme dell'articolo 11 della direttiva IVA, evitando in tal modo le conseguenze negative sul mercato interno e le contraddizioni con i principi fondamentali del sistema comunitario dell'IVA;
- offrire linee guida agli Stati membri nell'introdurre i regimi di IVA di gruppo nella legislazione nazionale o nel modificare tali regimi.

La presente comunicazione non incide sul ruolo della Commissione quale custode dei trattati ai sensi dell'articolo 211 del trattato.