Ania

Associazione Nazionale
fra le Imprese Assicuratrici

Il Gruppo IVA nel settore bancario e assicurativo. Un lungo percorso di armonizzazione europea

Dott. Gianfilippo Scifoni

Responsabile Servizio Fisco
ANIA

Roma, 26 giugno 2018

GRUPPO IVA - le istanze del settore assicurativo
Agenda

- *dies a quo* per la verifica del vincolo finanziario

- versamento IVA del gruppo / utilizzo in compensazione credito IVA del gruppo

- separazione delle attività / passaggi interni

- rapporti tra gruppo IVA e *branch*
  → "norma Skandia" (commi 984-985 legge di bilancio 2018)

GRUPPO IVA - le istanze del settore assicurativo
Verifica del vincolo finanziario

Ai sensi dell'art. 70-*ter*, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972,
"*Si considera sussistente un vincolo finanziario tra soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato quando, ai sensi dell'art. 2359, primo comma, numero 1), del codice civile 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".

GRUPPO IVA - le istanze del settore assicurativo
Verifica del vincolo finanziario

Dies a quo per la verifica del vincolo finanziario:
"1° luglio dell'anno solare precedente"

⇩ ⇩ ⇩

soluzione "mediana" tra quanto previsto:

- dalla disciplina del **consolidato fiscale nazionale**

→ 1° gennaio dell'anno a partire dal quale l'opzione è efficace (art. 120, co. 2, T.U.I.R.)

- dalla disciplina della **cessione intragruppo delle eccedenze IRES**

→ inizio dell'anno precedente a quello cui si riferiscono i crediti di imposta ceduti (art. 43-*ter*, co. 4, D.P.R. n. 602/1973)

GRUPPO IVA - le istanze del settore assicurativo
Verifica del vincolo finanziario

Dies a quo per la verifica del vincolo finanziario:
"1° luglio dell'anno solare precedente"

⇩ ⇩ ⇩

Il riferimento operato dal legislatore è chiaramente al 1° luglio dell'anno anteriore a quello di (prima) efficacia dell'opzione (e, pertanto, dell'anno di esercizio dell'opzione qualora comunicata entro il 30 settembre).

Da parte di taluni è stato, tuttavia, posto il dubbio se il *dies a quo* non dovesse riferirsi all'anno precedente a quello di esercizio dell'opzione. Questo'ultima, come noto, ha efficacia differita al primo o al secondo anno successivo, a seconda che sia esercitata o meno entro il 30 settembre (15 novembre in via eccezionale per quest'anno).

GRUPPO IVA - le istanze del settore assicurativo
Verifica del vincolo finanziario

Dies a quo per la verifica del vincolo finanziario:
"1° luglio dell'anno solare precedente"

⇩ ⇩ ⇩

Per sgombrare il campo da ogni possibile dubbio al riguardo, è opportunamente intervenuto il decreto ministeriale attuativo del 6 aprile 2018 ove è stato precisato che i vincoli "*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*" e, pertanto, dal 1° luglio dell'anno in cui è esercitata l'opzione (ipotizzandone l'esercizio al più tardi al 30 settembre).

GRUPPO IVA - le istanze del settore assicurativo
Versamenti / utilizzo in compensazione crediti

UTILIZZABILITÀ LIMITATA ECCEDENZA IVA DEL GRUPPO

→ segregazione in capo al rappresentante del gruppo per l'utilizzo a scomputo della (sola) IVA a debito del gruppo.

⇩ ⇩ ⇩

Credito d'imposta annuale o infrannuale maturato dal Gruppo IVA: impossibilità di utilizzo in compensazione, *ex* art. 17, D.lgs. n. 241/1997, con i debiti relativi ad altre imposte e contributi dei partecipanti (art. 4, co. 4., D.M. 6 aprile 2018).

GRUPPO IVA - le istanze del settore assicurativo
Versamenti / utilizzo in compensazione crediti

VERSAMENTO DEBITO IVA DEL GRUPPO

→ eccedenza IVA a debito riducibile esclusivamente con crediti IVA del gruppo (annuali e/o trimestrali) riportati a nuovo.

⇩ ⇩ ⇩

Debito IVA del gruppo:
non riducibile utilizzando in compensazione, *ex* art. 17, D.lgs. n. 241/1997, i crediti relativi ad altre imposte e contributi maturati dai partecipanti (art. 4, co. 3., D.M. 6 aprile 2018).

GRUPPO IVA - le istanze del settore assicurativo
Versamenti / utilizzo in compensazione crediti

RESTRIZIONI UTILIZZO ECCEDENZE IVA A CREDITO DEL GRUPPO

→ possibile *ratio*: l'istituto del gruppo IVA ha valenza esclusivamente ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

⇩ ⇩ ⇩

La spiegazione non convince.

Nell'ambito del consolidato fiscale nazionale – regime di portata oltremodo ridotta rispetto al gruppo IVA, in quanto a differenza di quest'ultimo, non individua un autonomo soggetto passivo d'imposta ai fini IRES – è comunque consentito l'abbattimento del debito IRES della *fiscal unit* con imposte o contributi dei soggetti compresi nel perimetro di consolidamento.

GRUPPO IVA - le istanze del settore assicurativo
Versamenti / utilizzo in compensazione crediti

RESTRIZIONI UTILIZZO ECCEDENZE IVA A CREDITO DEL GRUPPO

→ discrasia rispetto alla disciplina del consolidato fiscale nazionale

⇩ ⇩ ⇩

Ogni partecipante alla *fiscal unit* può cedere, ai fini della compensazione con l'IRES di gruppo, i crediti utilizzabili in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.lgs. n. 241/1997, nel limite previsto dall'art. 25 di tale decreto per l'importo non utilizzato dal medesimo soggetto (cfr. art. 7, co. 1, lett. b), D.M. 1 marzo 2018).

La scelta del decreto attuativo pare governata da logiche di salvaguardia del gettito.

GRUPPO IVA - le istanze del settore assicurativo
Separazione delle attività

REGIMI DI SEPARAZIONE PREESISTENTI

I partecipanti a un gruppo IVA potrebbero aver avviato, *ex* art. 36 D.P.R. n. 633/1972, regimi di attività separate anteriormente all'avvio del gruppo.
Si pone il dubbio se tale scelta debba proseguire senza soluzione di continuità all'interno del gruppo.

⇩ ⇩ ⇩

Si ha ragione di ritenere che i "vecchi" regimi di attività separate NON debbano necessariamente transitare *tel quel* nel gruppo IVA.

GRUPPO IVA - le istanze del settore assicurativo
Separazione delle attività

REGIMI DI SEPARAZIONE PREESISTENTI

→ NO RIPROPOSIZIONE AUTOMATICA NEL GRUPPO IVA

Motivi di ordine **sostanziale**:

⇩ ⇩ ⇩

Il Gruppo IVA determina un'innegabile cesura rispetto alle ordinarie modalità di applicazione del tributo (*in primis*, la "sospensione" delle soggettività passive IVA dei partecipanti per tutta la durata dell'opzione e la conseguente irrilevanza delle transazioni interne al gruppo) tale da giustificare il completo ripensamento dell'assetto delle opzioni in precedenza vigenti (tra le quali quella per la separazione delle attività).

GRUPPO IVA - le istanze del settore assicurativo
Separazione delle attività

REGIMI DI SEPARAZIONE PREESISTENTI

→ NO RIPROPOSIZIONE AUTOMATICA NEL GRUPPO IVA

Motivi di ordine **formale**:

⇩ ⇩ ⇩

- l'opzione per il gruppo IVA comporta il venir meno di tutte le opzioni in materia di IVA eventualmente esercitate in precedenza dai partecipanti, pur se non sia decorso il periodo minimo di permanenza nel particolare regime prescelto (art. 70-*novies*, co. 4, D.P.R. n. 633/1972)

GRUPPO IVA - le istanze del settore assicurativo
Separazione delle attività

REGIMI DI SEPARAZIONE PREESISTENTI

→ NO RIPROPOSIZIONE AUTOMATICA NEL GRUPPO IVA

Motivi di ordine **formale**:

⇩ ⇩ ⇩

- la dichiarazione di avvio del gruppo IVA contiene, tra l'altro, "***le eventuali*** *opzioni di cui agli articoli 36 e 36-bis*" del D.P.R. n. 633/1972. Inoltre, limitatamente all'esercizio di queste ultime, è possibile **integrare** la dichiarazione entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello in cui ha effetto la costituzione del Gruppo IVA (cfr. art. 1, co. 3, D.M. 6 aprile 2018).

GRUPPO IVA - le istanze del settore assicurativo
Separazione delle attività

SEPARAZIONE ATTIVITÀ NEL GRUPPO IVA

Quale criterio seguire per l'individuazione delle attività separabili?

I codici ATECO?

⇩ ⇩ ⇩

Tradizionalmente l'A.F. ha ritenuto scindibili soltanto le attività classificate e numerate in diverse categorie economiche nell'ambito di quelle formanti l'elenco dei codici attività. È stata, quindi, negata la possibilità di scindere attività riconducibili a un medesimo codice ATECO, seppur soggette a diversi regimi IVA (cfr. risoluzioni AdE n. 87/E del 2010 e n. 184/E del 2008).

GRUPPO IVA - le istanze del settore assicurativo
Separazione delle attività

SEPARAZIONE ATTIVITÀ NEL GRUPPO IVA

Ratio dell'opzione per la separazione delle attività
(art. 36, co.3, D.P.R. n. 633/1972)

Eliminare gli effetti distorsivi conseguenti all'applicazione del pro-rata (generale) di detrazione

⇩ ⇩ ⇩

i.e. quelli che si determinerebbero - in presenza dell'esercizio di più attività, aventi differenti regimi IVA, nell'ambito della stessa impresa - in conseguenza dell'applicazione unitaria e indiscriminata del pro-rata generale di detrazione a tutte le attività esercitate (sia imponibili che esenti).

GRUPPO IVA - le istanze del settore assicurativo
Separazione delle attività

SEPARAZIONE ATTIVITÀ NEL GRUPPO IVA

Ratio dell'opzione per la separazione delle attività
(art. 36, co.3, D.P.R. n. 633/1972)

Eliminare gli effetti distorsivi conseguenti all'applicazione del pro-rata (generale) di detrazione

⇩ ⇩ ⇩

Per ovviare al pregiudizio derivante dall'applicazione unitaria del tributo in presenza del contestuale esercizio di attività imponibili ed esenti (tra le quali ultime rientra quella tipica delle imprese di assicurazione) è consentito optare per l'applicazione separata dell'imposta relativamente a ciascuna attività esercitata.

GRUPPO IVA - le istanze del settore assicurativo
Separazione delle attività

SEPARAZIONE ATTIVITÀ NEL GRUPPO IVA

Valenza dei codici ATECO

Dovrebbero rivestire **efficacia segnaletica**, ma mai costituire un parametro di riferimento obbligato per la separazione delle attività.

⇩ ⇩ ⇩

I codici in parola possono, in altri termini, costituire al più un'utile traccia per l'identificazione delle attività separabili, ma la relativa classificazione non dovrebbe considerarsi esaustiva del novero delle attività astrattamente esercitabili (e separabili).

GRUPPO IVA - le istanze del settore assicurativo
Separazione delle attività

SEPARAZIONE ATTIVITÀ NEL GRUPPO IVA

Valenza dei codici ATECO

Poiché la tabella ATECO risponde a prevalenti finalità statistiche e di controllo, i codici ivi riportati possono costituire al più un parametro segnaletico, ma mai esaustivo delle diverse tipologie di attività esercitabili.

⇩ ⇩ ⇩

In sintesi, la circostanza (obiettiva) che due attività siano inquadrabili in altrettanti codici ATECO rappresenta solo un ulteriore requisito a favore del possibile esercizio dell'opzione per la separazione dell'attività. Mai dovrebbe costituire una *conditio sine qua non* in tal senso.

GRUPPO IVA - le istanze del settore assicurativo
Separazione delle attività

SEPARAZIONE ATTIVITÀ NEL GRUPPO IVA

- Ampiezza della separazione

Si pone il dubbio circa l'estensione della separazione dell'attività rispetto ai vari soggetti partecipanti al gruppo che la esercitano

⇩ ⇩ ⇩

1° SCENARIO ("attrazione soggettiva")

La separazione di un'attività all'interno del gruppo attrae tutti i soggetti partecipanti che la esercitano.

In altri termini, l'attività con il medesimo codice ATECO separata nell'ambito del gruppo attrae nel regime di applicazione separata dell'IVA tutte le società partecipanti che la esercitano.

GRUPPO IVA - le istanze del settore assicurativo
Separazione delle attività

SEPARAZIONE ATTIVITÀ NEL GRUPPO IVA

- Ampiezza della separazione

Si pone il dubbio circa l'estensione della separazione dell'attività rispetto ai vari soggetti partecipanti al gruppo che la esercitano

⇩ ⇩ ⇩

2° SCENARIO ("no attrazione")

In presenza di un'attività con il medesimo codice ATECO, la separazione effettuata da alcuni partecipanti al gruppo non vincola gli altri partecipanti svolgenti la medesima attività (ad esempio quelli che, essendo caratterizzati da un elevato pro-rata di detrazione, non hanno interesse alla separazione).

GRUPPO IVA - le istanze del settore assicurativo
Separazione delle attività

SEPARAZIONE ATTIVITÀ NEL GRUPPO IVA

- Registrazione operazioni imponibili/esenti

Si pone il dubbio circa le modalità con cui tenere memoria delle operazioni relative alle attività oggetto di separazione

DOCUMENTAZIONE "INDIVIDUALE"

Ogni partecipante al gruppo deve tenere un registro sezionale distinto per ogni attività separata?

DOCUMENTAZIONE "DI GRUPPO"

È possibile tenere un unico registro sezionale a livello di gruppo?

→ è il rappresentante a tenere l'unico registro di gruppo per ciascuna attività separata esercitata.

GRUPPO IVA - le istanze del settore assicurativo
Separazione delle attività

SEPARAZIONE ATTIVITÀ – PASSAGGI DI BENI/SERVIZI

- Passaggi "interni" di beni e/o servizi tra le diverse attività separate

Nulla è stabilito al riguardo né nella norma primaria, né nel decreto di attuazione del 6 aprile 2018.

Potrebbe *prima facie* sostenersi l'applicazione dell'art. 36, co. 5, del D.P.R. n. 633/1972, con conseguente imponibilità a IVA dei passaggi di beni/servizi tra diverse attività separate (con determinazione del relativo imponibile in base al rispettivo v.n.).

NON SFUGGE PERÒ …

…che il gruppo IVA costituisce un soggetto passivo a sé stante che si sostituisce alle soggettività individuali dei partecipanti, con conseguente irrilevanza a IVA delle transazioni interne poste in essere tra gli stessi.

GRUPPO IVA - le istanze del settore assicurativo
Separazione delle attività

SEPARAZIONE ATTIVITÀ – PASSAGGI DI BENI/SERVIZI

- Passaggi "interni" di beni e/o servizi tra le diverse attività separate

Nulla è stabilito al riguardo né nella norma primaria, né nel decreto di attuazione del 6 aprile 2018.

risulterebbe quanto meno singolare tassare al valore normale i passaggi tra attività separate effettuati nell'ambito del medesimo contribuente partecipante al gruppo IVA (o tra diversi partecipanti) laddove …

DISCRASIA

… transazioni (anche aventi a oggetto gli stessi beni/servizi) intercorse tra soggetti facenti parte del medesimo gruppo non vengono a scontare il tributo, in quanto realizzate all'interno di un medesimo soggetto passivo d'imposta.

GRUPPO IVA - le istanze del settore assicurativo
Separazione delle attività

SEPARAZIONE ATTIVITÀ – PASSAGGI DI BENI/SERVIZI

- La regola ("ordinaria") dell'articolo 36, co. 5

*"(…) i passaggi di **servizi** all'attività soggetta a detrazione ridotta o forfettaria costituiscono prestazioni di servizio ai sensi dell'art. 3 e si considerano effettuati, in base al loro valore normale, nel momento in cui sono rese. Per i passaggi interni dei **beni** tra attività separate si applicano le disposizioni degli artt. 21 e seguenti, con riferimento al loro valore normale, e le annotazioni di cui agli artt. 23 e 25 devono essere eseguite nello stesso mese".*

RATIO

scongiurare il rischio che beni e servizi giungano al consumo finale senza prima aver assolto il tributo, come avverrebbe nel caso di iniziale imputazione (di comodo) dell'acquisto all'attività imponibile (con annessa detrazione piena dell'imposta).

GRUPPO IVA - le istanze del settore assicurativo
Separazione delle attività

SEPARAZIONE ATTIVITÀ – PASSAGGI DI BENI/SERVIZI

- Il regime ("speciale") del Gruppo IVA (art. 70-*quinquies*, co. 1)

"Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto partecipante a un gruppo IVA nei confronti di un altro soggetto partecipante allo stesso gruppo IVA non sono considerate cessioni di beni e prestazioni di servizi agli effetti degli articoli 2 e 3".

RATIO

dall'unica (*rectius*, unitaria) soggettività passiva del gruppo IVA – che si sostituisce a quelle individuali dei partecipanti – consegue l'IRRILEVANZA DELLE OPERAZIONI "INTERNE" AL GRUPPO.
A rilevare sono esclusivamente le operazioni effettuate verso (o ricevute da) soggetti terzi estranei al gruppo.

GRUPPO IVA - le istanze del settore assicurativo
Separazione delle attività

SEPARAZIONE ATTIVITÀ – PASSAGGI DI BENI/SERVIZI

- Quale norma prevale?

Quella "generale" dell'articolo 36, co. 5?

in considerazione del fatto che nonostante la costituzione del gruppo IVA, la separazione di attività al suo interno non fa venire meno l'esigenza di evitare l'indebita detrazione dell'imposta assolta sui beni oggetto di passaggio tra le attività separate (con conseguente transito al consumo finale di beni/servizi che non abbiano scontato precedentemente l'imposta nella misura dovuta).

GRUPPO IVA - le istanze del settore assicurativo
Separazione delle attività

SEPARAZIONE ATTIVITÀ – PASSAGGI DI BENI/SERVIZI

- Quale norma prevale?

Quella "generale" dell'articolo 36, co. 5?

la necessità di preservare il corretto assolvimento del tributo risulterebbe in linea con la tesi di quanti vorrebbero che nel gruppo IVA continui a trovare applicazione *tel quel* la disciplina della scissione dei pagamenti (c.d. "*split payment*"), **sebbene nel gruppo IVA scompaiano – per definizione – le soggettività passive individuali dei soggetti ricompresi nell'ambito applicativo di tale disciplina.**

GRUPPO IVA - le istanze del settore assicurativo
Separazione delle attività

SEPARAZIONE ATTIVITÀ – PASSAGGI DI BENI/SERVIZI

- Quale norma prevale?

Quella "speciale" dell'articolo 70-*quinquies*, co. 1?

l'irrilevanza sistematica delle operazioni "interne" al gruppo - costituente la principale caratteristica dell'opzione per il regime - opera a 360° permeando ogni aspetto legato all'applicazione del tributo nel particolare contesto rappresentato dal gruppo. Con conseguente "sospensione" delle regole generali che presidiano al funzionamento del tributo.

GRUPPO IVA - le istanze del settore assicurativo
Separazione delle attività

SEPARAZIONE ATTIVITÀ – PASSAGGI DI BENI/SERVIZI

- Quale norma prevale?

Quella "speciale" dell'articolo 70-*quinquies*, co. 1?

Sospensione - fintanto che è efficace l'opzione per il regime - della regola che tassa al valore normale i passaggi di beni/servizi tra attività separate.

ANALOGIA

Si tratta, del resto, di uno scenario perfettamente in linea con quello che caratterizza il regime delle compensazioni orizzontali che sono "bloccate" all'interno del gruppo IVA (cfr. art. 4, commi 3 e 4, del D.M. 6 aprile 2018).

GRUPPO IVA - le istanze del settore assicurativo
Separazione delle attività

SEPARAZIONE ATTIVITÀ – PASSAGGI DI BENI/SERVIZI

- Quale norma prevale?

Quella "speciale" dell'articolo 70-*quinquies*, co. 1?

Sospensione - fintanto che è efficace l'opzione per il regime - della regola che tassa al valore normale i passaggi di beni/servizi tra attività separate.

Si tratta della tesi preferibile, non solo perché perfettamente coerente con le peculiarità del gruppo IVA, ma anche perché consentirebbe di semplificare notevolmente l'operatività del nuovo regime.

GRUPPO IVA - le istanze del settore assicurativo
Separazione delle attività

SEPARAZIONE ATTIVITÀ – PASSAGGI DI BENI/SERVIZI

- Quale norma prevale?

se quella "generale"
(art. 36, co. 5)

- è il gruppo IVA a dover fatturare (al v.n.) e annotare nei registri IVA i beni/servizi oggetto di passaggio tra le attività separate?
- con indicazione della P. IVA di gruppo e dei cc. ff. dei soggetti interessati dal passaggio?

se quella "speciale"
(art. 70-*quinquies*, co. 1)

- nessun problema in termini di adempimenti
→ i passaggi di beni e servizi tra attività separate non devono essere fatturati (registrati), in quanto equiparati a transazioni interne al gruppo IVA.

Persone stabilite nel territorio di uno stesso Stato membro

Articolo *70-bis*, D.P.R. n. 633 del 1972:

- **IN**: stabili organizzazioni in Italia di soggetti esteri

  (comma 1: «*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 possono divenire un unico soggetto passivo*»)

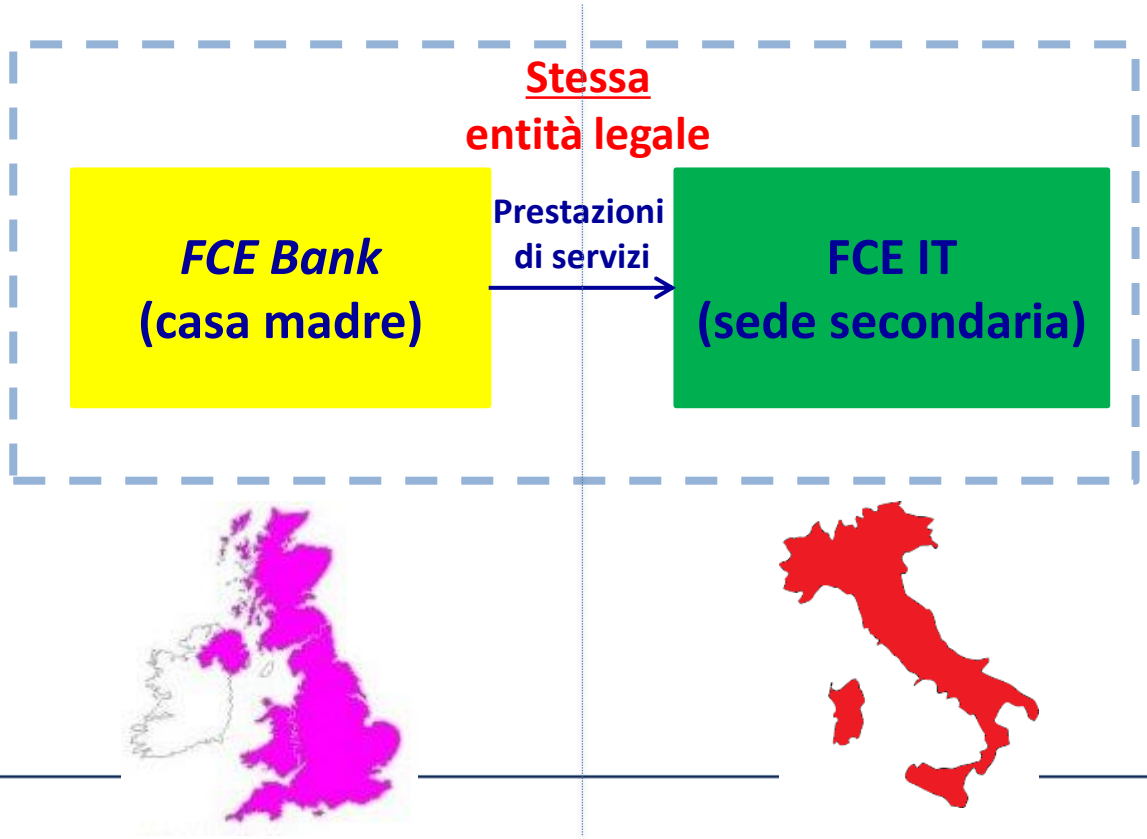
- **OUT**: stabili organizzazioni all'estero di soggetti stabiliti in Italia

  (comma 2: «*Non possono partecipare a un Gruppo IVA:*

  a) le sedi e le stabili organizzazioni situate all'estero»)

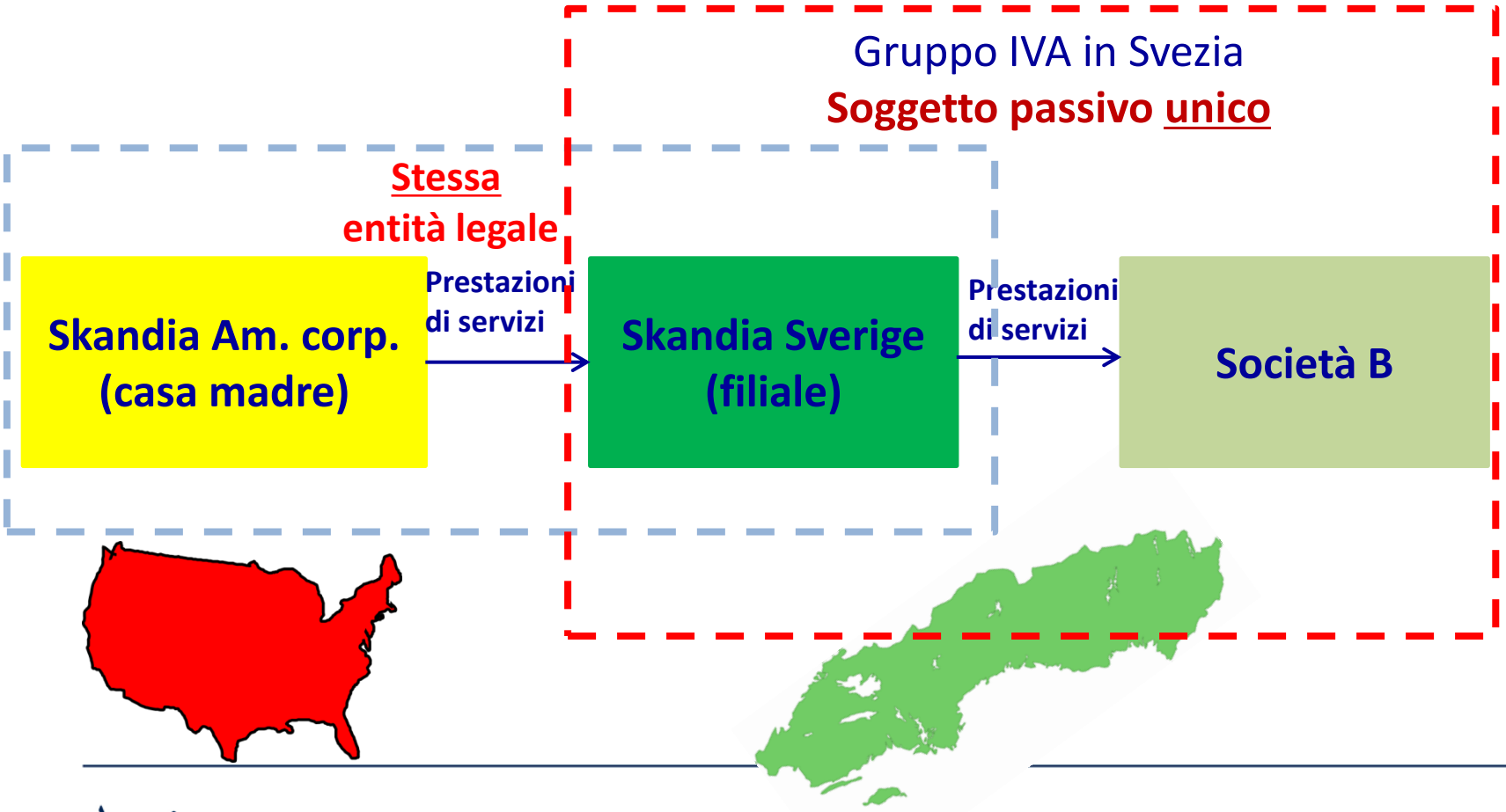
Persone stabilite nel territorio di uno Stato membro

- Sentenza C.G.U.E. causa C-210/04, *FCE Bank*



Persone stabilite nel territorio di uno Stato membro

- Sentenza C.G.U.E. causa C-7/13, *Skandia America corp.*



Persone stabilite nel territorio di uno Stato membro

Interpretazione **ristretta** dell'ambito territoriale
(Comitato IVA – Working paper n° 845 – 17 febbraio 2015)

- ESAME EFFETTI SENTENZA causa SKANDIA -

Il principio espresso nella sentenza:

- non riguarda le sole transazioni tra Paesi terzi e Stati membri, ma si estende anche a quelle rese in direzione inversa, nonché a quelle poste in essere tra soggetti entrambi residenti in Stati membri;
- non è limitato agli Stati membri che consentono l'appartenenza al gruppo IVA delle sole persone stabilite nel territorio del medesimo Stato membro.

Persone stabilite nel territorio di uno Stato membro

Interpretazione **ristretta** dell'ambito territoriale
(Comitato IVA – Working paper n° 845 – 17 febbraio 2015)

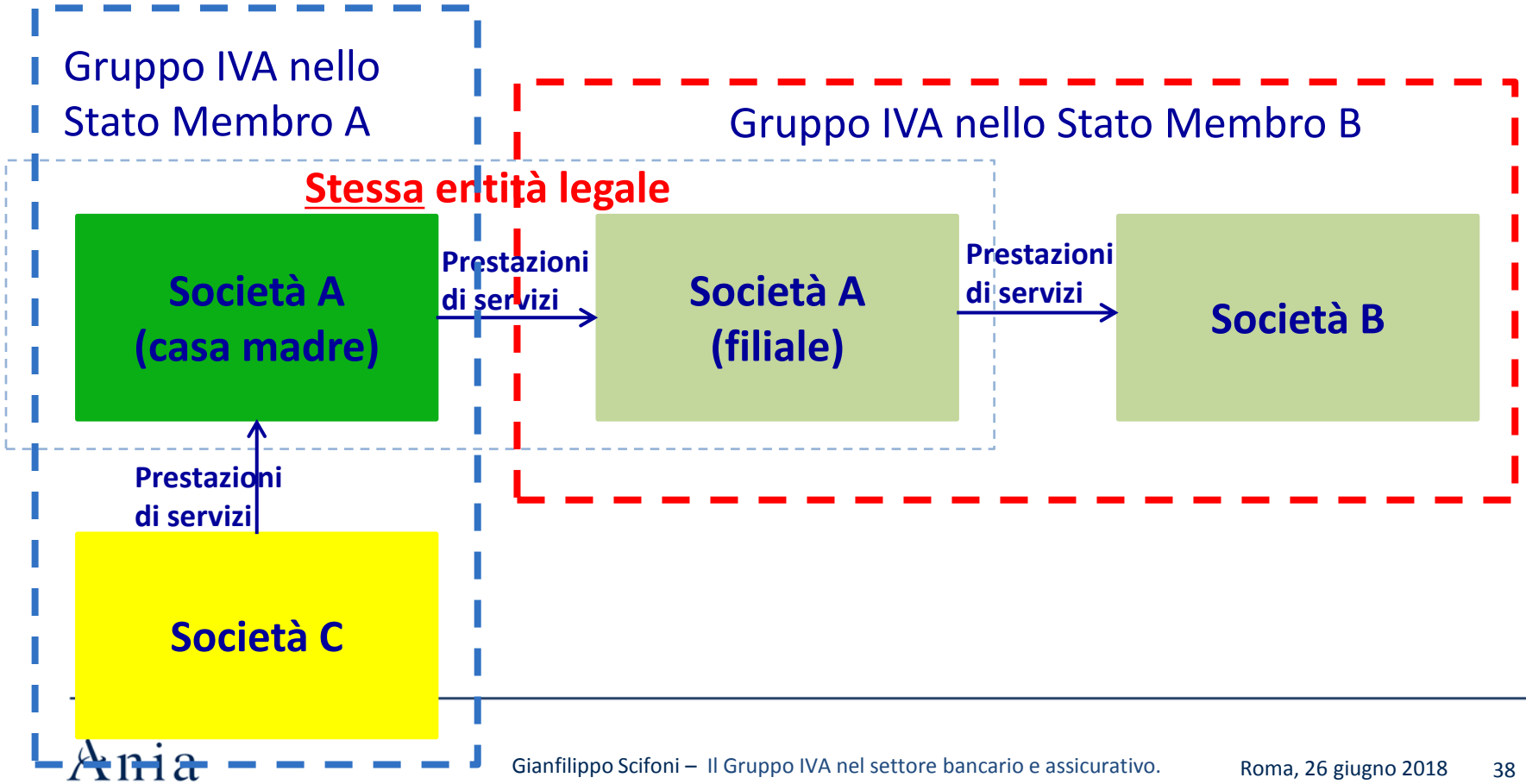
- ESAME EFFETTI SENTENZA causa SKANDIA -

In particolare:

- l'appartenenza ad un gruppo IVA deve essere **limitata** agli stabilimenti fisicamente presenti nello Stato membro che applica il gruppo («*narrow territorial scope approach*»);
- l'approccio per cui **l'intera** persona giuridica (sede principale e *branch* estera) potrebbe appartenere ad un gruppo IVA **non** è **conforme** alla normativa dell'Unione europea («*broad territorial scope approach*»).

Persone stabilite nel territorio di uno Stato membro

Interpretazione **ristretta** dell'ambito territoriale
(Orientamento Comitato IVA – Documento 886 REV – 6 dicembre 2016)



Persone stabilite nel territorio di uno Stato membro

Interpretazione **ristretta** dell'ambito territoriale
(Orientamento Comitato IVA – Documento 886 REV – 6 dicembre 2016)

§ 3. «*The VAT Committee, with a large majority, agrees that a supply of goods or services by one entity to another entity* ***of the same legal person*** *such as "head office to branch", "branch to head office" or "branch to branch",* ***where*** *only one of the entities involved in the transaction* ***is a member of a VAT group*** *or where the entities are members of separate VAT groups, shall constitute a* ***taxable transaction*** *for VAT purposes (...)*».

§ 4. «*The VAT Committee by a large majority agrees that a supply of goods or services* ***between an entity of a legal person*** *(head office or branch) established in a Member State irrespective of whether that Member State has introduced a VAT grouping scheme,* ***and a VAT group*** *in another Member State* ***which includes another entity of the same legal person*** *(branch or head office) shall constitute a* ***taxable transaction*** *for VAT purposes (...)*».

Persone stabilite nel territorio di uno Stato membro

Interpretazione **larga** dell'ambito territoriale

- *la casa madre partecipa ad un gruppo IVA nello **SM A***
- *l'intera persona giuridica partecipa ad un gruppo IVA nello **SM B***

- ESAME EFFETTI SENTENZA causa SKANDIA -

- in seguito alla sentenza l'AF italiana ha intrapreso una serie controlli a carico di società italiane che ponevano in essere operazioni con proprie *branch* partecipanti a un regime di Gruppo IVA nello Stato di stabilimento

→secondo la ricostruzione del Fisco la sentenza *Skandia American Corp.* avrebbe natura meramente ricognitiva di un principio già esistente nell'ordinamento comunitario e, come tale, applicabile anche anteriormente alla relativa pubblicazione.

- ESAME EFFETTI SENTENZA causa SKANDIA -

La tesi del Fisco, tuttavia, ometteva di considerare che il principio posto nella sentenza Skandia è:

1) riferito a un caso peculiare (casa madre extra-UE)

2) di portata quanto meno incerta e indefinita

ciò è testimoniato dalla circostanza obiettiva per cui la Commissione UE ha assunto una posizione definitiva in proposito (senza, peraltro, raggiungere l'unanimità) soltanto il 6 dicembre 2016, **a oltre due anni di distanza dal pronunciamento della sentenza**.

- LEGGE DI BILANCIO 2018 (n. 205/2017) - (articolo 1, commi 984-985)

Compiuta regolamentazione delle operazioni "in entrata" e "in uscita" effettuate nell'ambito del medesimo soggetto giuridico *(rectius*, entità legale) "casa madre / stabile organizzazione"*:*

a) rispetto a *head office* (*branch*) partecipanti a un Gruppo IVA italiano che rendono o ricevono prestazioni nei confronti o da un *head office (branch)* situato all'estero;

b) rispetto a *head office* (*branch*) partecipanti a un Gruppo IVA costituito in uno Stato membro UE che rendono o ricevono prestazioni nei confronti o da un *head office* (*branch*) situato nel territorio dello Stato.

Gruppo IVA
Disciplina delle operazioni cross-border

DIPARTIMENTO DELLE FINANZE DEL MEF
- schede di lettura alla legge di bilancio 2018

Per effetto della modifica normativa è stata prevista (peraltro, esclusivamente *pro futuro*) la rilevanza ai fini IVA delle operazioni (cessioni di beni e/o prestazioni di servizi) rese tra una casa madre e la propria stabile organizzazione, quando una delle due partecipi ad un Gruppo IVA nell'ordinamento di residenza, intervenendo sulle norme che regolano la territorialità delle operazioni, nonché su quelle riguardanti il Gruppo IVA.

Gruppo IVA
Disciplina delle operazioni cross-border

DIPARTIMENTO DELLE FINANZE DEL MEF
-schede di lettura alla legge di bilancio 2018

- Obiettivo della modifica normativa -

Allineare la normativa nazionale alla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea (sentenza del 17 settembre 2014, Causa C-7/13, "*Skandia American Corp*"), secondo cui le prestazioni di servizi fornite da uno stabilimento principale stabilito in un Paese terzo alla propria succursale stabilita in uno Stato membro costituiscono operazioni imponibili quando la succursale appartenga ad un Gruppo IVA.

Gruppo IVA
Disciplina delle operazioni cross-border

- LEGGE DI BILANCIO 2018 (n. 205/2017) -
(articolo 1, commi 984-985)

Integrazione dell'articolo 70-*quinquies* del D.P.R. n. 633/1972 per gestire le operazioni ***"outbound"***:

- operazioni effettuate da una casa madre (o s.o.) partecipante a un Gruppo IVA verso una sua s.o. (o casa madre) situata all'estero → "*si considerano effettuate dal gruppo IVA nei confronti di un soggetto che non ne fa parte*" (comma 4-*bis*);

- operazioni effettuate da una casa madre (o s.o.) residente verso una sua s.o. (o casa madre) partecipante a un Gruppo IVA nello Stato UE di stabilimento → "*si considerano effettuate nei confronti del gruppo IVA costituito nell'altro SM da un soggetto che non ne fa parte*" (comma 4-*quater*).

Gruppo IVA
Disciplina delle operazioni cross-border
- LEGGE DI BILANCIO 2018 (n. 205/2017) -
(articolo 1, commi 984-985)

Integrazione dell'articolo 70-*quinquies* del D.P.R. n. 633/1972 per gestire le operazioni ***"inbound"***:

- operazioni effettuate nei confronti di una casa madre (o s.o.) partecipante a un Gruppo IVA da una sua s.o. (o casa madre) situata all'estero → *"si considerano effettuate nei confronti del gruppo IVA da un soggetto che non ne fa parte"* (comma 4-*ter*);
- operazioni effettuate da una casa madre (o s.o.) partecipante a un Gruppo IVA nello Stato UE di stabilimento nei confronti di una sua s.o. (o casa madre) residente → *"si considerano effettuate dal gruppo IVA costituito nell'altro SM nei confronti di un soggetto che non ne fa parte"* (comma 4-*quinquies*).

Gruppo IVA
Disciplina delle operazioni cross-border
- LEGGE DI BILANCIO 2018 (n. 205/2017) -
(articolo 1, commi 984-985)

Integrazione dell'articolo 70-*quinquies* del D.P.R. n. 633/1972:

- BASE IMPONIBILE:
  qualora per le operazioni rese/ricevute da (a una) casa madre italiana a (da) una s.o. residente in un altro SM, una delle quali partecipante a un Gruppo IVA nell'ordinamento di stabilimento non sia previsto un corrispettivo, trova applicazione la disciplina dell'articolo 13, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 (comma 4-*sexies)*

→ Valorizzazione della transazione al valore normale qualora *i)* il soggetto che la riceve o la rende sia limitato nel diritto alla detrazione e *ii)* la controparte dell'operazione appartenga al medesimo gruppo societario.

Gruppo IVA
Disciplina delle operazioni cross-border
- LEGGE DI BILANCIO 2018 (n. 205/2017) -
(articolo 1, commi 984-985)

- DECORRENZA -

La disciplina della rilevanza ai fini IVA delle transazioni cross-border che intervengono tra una casa madre e una sua s.o. delle quali (almeno) una delle due partecipi a un regime di Gruppo IVA nello Stato di stabilimento trova applicazione *"alle operazioni effettuate a decorrere* ***dal 1 gennaio 2018****".*

Essendo stata sancita l'imponibilità a IVA delle predette transazioni cross-border a partire da una data prestabilita, decadono gli accertamenti riferiti ad annualità precedenti.

Ania

Associazione Nazionale
fra le Imprese Assicuratrici

Grazie per l'attenzione

Il Gruppo IVA nel settore bancario e assicurativo. Un lungo percorso di armonizzazione europea

Gianfilippo Scifoni

Roma, 26 giugno 2018