



**Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Roma**

GRUPPO IVA E LIQUIDAZIONE IVA DI GRUPPO

Recenti orientamenti della giurisprudenza nazionale e
comunitaria

Relatori: Francesco Orioli, Stefania Saccone, Claudio Castellani e Antonio Orlandi-Contucci.



L'IVA di Gruppo ai sensi della direttiva 2006/112/UE:

Nozione:

•Art 11, primo comma:

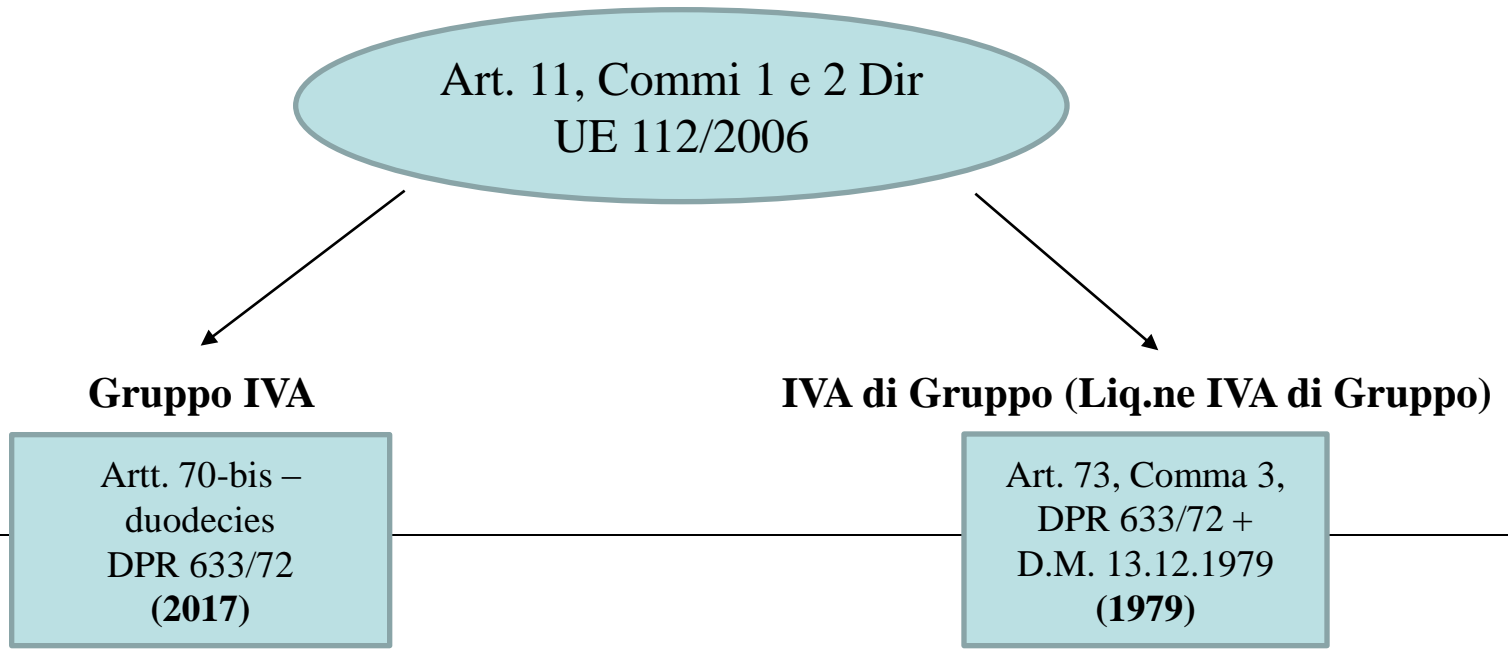
Previa consultazione del comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto, ogni Stato membro può considerare, come un unico soggetto passivo (ndr: Gruppo IVA + Liq.ne IVA di Gruppo), le persone stabilite nel territorio dello stesso Stato membro che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi.

•Art 11, secondo comma:

Uno Stato membro che esercita l'opzione prevista al primo comma, può adottare le misure necessarie a prevenire l'elusione o l'evasione fiscale mediante l'esercizio di tale disposizione.



Attuazione, nel tempo, dell' art 11 della Direttiva 2006/112/UE nell' ambito del DPR 633/72:



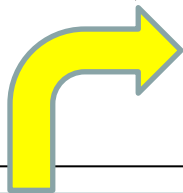
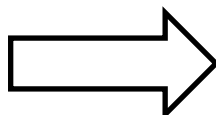


Nozione di Gruppo IVA:

Persone (soggetti passivi, persone fisiche e giuridiche, esercenti attività d'impresa od arti e professioni)

...e indipendenti, **ma (condizione)**
...oro da rapporti:

Gruppo
IVA



Finanziari (Italia: art 70-ter DPR 633/72 Co. 1) ed

Economici (Italia: art 70-ter DPR 633/72 Co. 2) ed

Organizzativi (Italia: art 70-ter DPR 633/72 Co. 3)

Tuttavia, (Art 11, comma 2, Dir 2006/112/UE), gli Stati membri possono regolare diversamente il Gruppo IVA al fine di prevenire l'elusione o l'evasione fiscale.



La Dir 2006/112/UE consente, quindi, agli Stati membri di:

- **limitare l'ambito di applicazione del Gruppo IVA a determinati soggetti (e.g. escludendo le società di persone);**
- **limitare oggettivamente i presupposti finanziari, economici ed organizzativi.**



Cfr. Corte di Giustizia Europea C-108/14 e C-109/14 Larentia+ Minerva (Germania):

Caso:

Larentia+Minerva mbH & Co. KG (in accomandita e Srl) controllante, in veste di socio accomandante, il 98% delle quote di due Srl & Co. KG, forniva a dette società, in qualità di «holding gestoria», prestazioni di servizi amministrativi e commerciali a titolo oneroso.

In tale ambito, la società Larentia+Minerva detraeva interamente l' Iva, assolta a monte per l' acquisizione, presso un terzo, dei capitali utilizzati per finanziare l' acquisto delle proprie partecipazioni nelle controllate, dall' IVA sulle vendite relativa alle prestazioni di servizi amministrativi e commerciali resi alle società controllate.

Sentenza:

•L'articolo 4, paragrafo 4, secondo comma, della sesta direttiva 77/388, come modificata dalla direttiva 2006/69, osta a che, una normativa nazionale, riservi la possibilità di costituire un Gruppo IVA, unicamente agli enti dotati di personalità giuridica e legati alla società madre di tale gruppo da un rapporto di subordinazione, salvo che tali due requisiti costituiscano misure necessarie e adeguate al conseguimento degli obiettivi volti a prevenire le prassi o le condotte abusive od a lottare contro la frode o l'evasione fiscale.

•L'articolo 4, paragrafo 4, della sesta direttiva 77/388, come modificata dalla direttiva 2006/69, non può raggiungere l'effetto di consentire ai soggetti passivi di farne valere il beneficio (i.e. Gruppo IVA) nei confronti del proprio Stato membro nel caso in cui la normativa di quest'ultimo non sia compatibile con la disposizione comunitaria e non possa essere interpretata in modo conforme alla direttiva.



Nel caso specifico, poi:

Atteso che la Larentia+Minerva non partecipava alla gestione di tutte le società controllate, La corte ha negato la possibilità di dedurre la parte dell'Iva assolta a monte sulle spese di acquisizione delle partecipazioni di controllo - riferibili alle società controllate - verso le quali la Larentia+Minerva non prestava servizi amministrativi e commerciali a titolo oneroso.



Sent. Cass. S.U. 02.02.2016 n. 1915 (IVA di Gruppo):

Caso:

Ricorso Agenzia Entrate contro Sent. Comm. Reg. Lazio che ammetteva la liquidazione di Iva di Gruppo tra la Milano Impianti Snc, controllante al 98% la Ma Ba. Srl, con compensazione dell' I'IVA a debito dovuta dalla Ma Ba. Srl, pur se non consentita ai sensi del D.M. 13.12.1979, n. 11065:

Sentenza:

La Corte ha mosso dall'art. 4, par. 4, della VI Dir. CEE, ora 11, comma 1, della Dir. 2006/112, già introduttivo dell'IVA di Gruppo (art. 73, Comma 3, DPR 633/72), ed ora del Gruppo IVA, sostenendo che la causa dovesse essere risolta in base al dettato normativo del DPR 633/72 che, fa *generico riferimento* ad «enti e società controllanti e controllati» che previo D.M. (13.12.1978) sono state autorizzati a liquidare l'IVA a livello di Gruppo.

Verificato che il **D.M. 13.12.1978** e la Circ. Min. Fin. 28.2.1986 n. 16/360711 **hanno limitato «contra legem»** (i.e. Art 73, Comma, 3 DPR 633/72) la liquidazione IVA di Gruppo alle sole società controllate costituite in forma di società di capitali, la Corte ha respinto il ricorso della AF.



Sent. Cass. S.U. 02.02.2016 n. 1915 (IVA di Gruppo):

Conclusioni:

La sentenza della Cassazione, nel sottolineare che la normativa regolamentare (i.e. D.M.) non può essere contraria alle disposizioni di Legge (Cfr. Artt 1. e 4 delle Disp. sulla Legge in Gen.), fa ritenere che, **ai fini del Gruppo IVA, il vincolo finanziario, di cui all'art. 70-ter, Comma 1, del DPR 633/72, debba sussistere anche nel caso di controllo esercitato da parte di società di persone.**

Ciò perché il Gruppo IVA, come la Liquidazione IVA di Gruppo, sono istituti previsti dall'art 11, Comma 1, della Dir UE 112/2006.

Al contrario, stante l'attuale riferimento dell'art. 70-ter, Comma 1, del DPR 633/72 al principio di controllo di cui all'art 2359 del Codice Civile, le persone fisiche (in quanto soggetti diversi dalle non società) esercenti attività d'impresa od arti e professioni, sembrerebbero essere escluse dal Gruppo IVA.



Corte di Giustizia Europea C-7/143 Skandia (Svezia):

Caso:

La SAC, società estera di acquisto, a livello mondo, di servizi informatici del Gruppo Skandia, operava in Svezia mediante una sede secondaria «**Skandia Sverige**». La sede secondaria svedese apparteneva ad un Gruppo IVA in Svezia. Skandia Sverige acquistava servizi informatici dalla SAC che perfezionava localmente rivendendo il prodotto finito.

L'Uff. delle Imposte svedese ha considerato la stabile organizzazione svedese della SAC, identificata ai fini IVA in Svezia, un soggetto passivo IVA autonomo rispetto alla casa madre, in quanto appartenente ad un Gruppo IVA, e riprendeva a tassazione gli addebiti del costo di acquisizione del prodotto informatico semilavorato, computati a «cost plus», addebitati dalla SAC alla Skandia Sverige.

Sentenza:

La Corte di Giustizia UE ha stabilito che:

- Il rapporto casa madre – stabile organizzazione non ha rilevanza IVA, perché il rischio economico della stabile organizzazione è a carico della casa madre (Cfr. in senso conforme Sent. Corte Giust. EU FCE Bank 2006):
- In quanto appartenente ad un Gruppo IVA svedese, qualsiasi rapporto tra la casa madre e la sede secondaria Skandia Sverige deve considerarsi posto in essere tra la casa madre e il Gruppo IVA, 10 soggetto diverso dalla sede secondaria. Quindi tale rapporto è rilevante ai fini IVA



Segue: Corte di Giustizia Europea C-7/143 Skandia (Svezia):

Effetti della Sentenza:

- **La Sent. della Corte ripropone il problema dei rapporti tra casa madre e sede secondaria. Il rapporto casa madre – sede secondaria non è rilevante ai fini IVA. Le prestazioni di servizi interne, in quanto operazioni svolte tra soggetti non indipendenti, sono fuori campo IVA (Cfr. Artt. 9, Comma 1, e 11, Comma 1, Dir UE 112/2006 e Ris. Min. Fin. 81/2006);**
- **Scopo dell'identificazione IVA della sede secondaria di società estere è, tuttavia, quello di generare un rapporto IVA autonomo della sede secondaria nello Stato di localizzazione con riferimento alle operazioni IVA da questa effettuate verso terzi (i.e. solo se la stabile organizzazione è coinvolta nell'operazione) e, pertanto, di consentire un eventuale rimborso IVA sulle operazioni a monte effettuate nello Stato di localizzazione della sede secondaria;**
- **Tuttavia, se la sede secondaria appartiene ad un Gruppo IVA (Italia: ipotizzando l'esistenza di un controllo ex art. 70-ter, Comma 1, DPR 633/72 – da verificare), nell'ipotesi di addebito dei costi tra casa madre e sede secondaria, il Gruppo IVA rappresenta un soggetto IVA autonomo ed unitario.**