

CORRIERE TRIBUTARIO

2 APRILE

2018

13

IVA

- Opzione per il gruppo IVA
- Rettifiche in materia di transfer pricing
- Non imponibilità delle cessioni effettuate in alto mare

REATI TRIBUTARI

Misure di prevenzione patrimoniale

FISCALITA' INTERNAZIONALE

Fondi di investimento esteri

SANZIONI

Riduzione delle sanzioni sproporzionate

WEB TAX

Chiave di lettura a livello comunitario

LAVORO DIPENDENTE

Retribuzioni convenzionali

TRIBUTI LOCALI

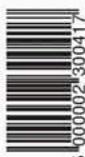
Agevolazioni IMU per coltivatori diretti e IAP iscritti alla previdenza agricola

DI PROSSIMA PUBBLICAZIONE

- Finanziamenti infruttiferi e derivati incorporati
- Compensi per prestazioni professionali
- Beneficiario effettivo
- Neo-residenti
- Enti e casse sanitarie
- Ne bis in idem
- Fabbricati collabenti

Anno XLII - Direzione e Redazione: Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano

00230041



5-000002-300417



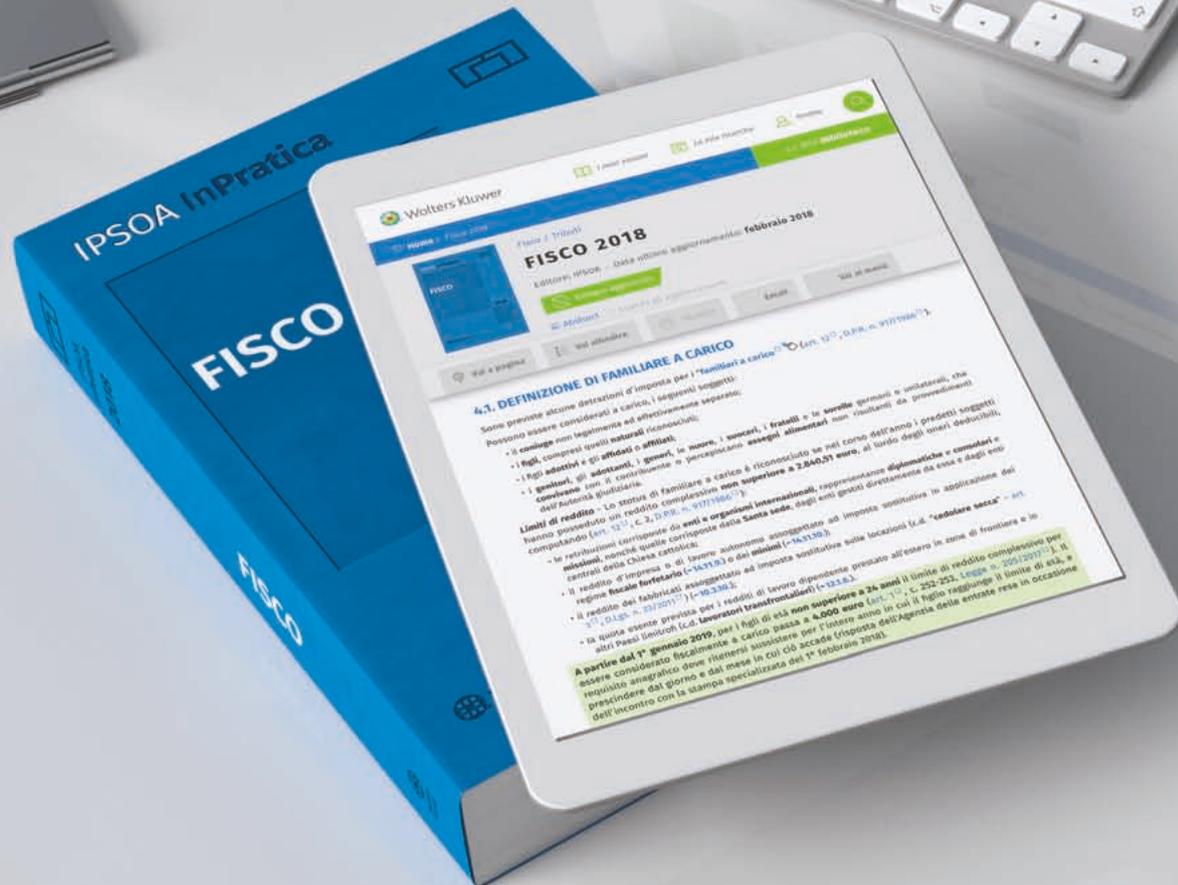
Wolters Kluwer



www.edicolaprofessionale.com

IPSOA InPratica FISCO è già on line

EDIZIONE 2018



Y48GACL

Testo digitale sempre aggiornato

Modifiche immediatamente visibili

Testo integrale di norme e interpretazioni

Integrato con One|FISCALE per approfondire



ACQUISTALO SUBITO! www.ipsoa.it/fiscoinpratica - Tel. 02.45435207
Cerca il tuo consulente editoriale su shop.wki.it/agenzie
Visita le migliori librerie professionali

IVA

Il gruppo IVA: luci ed ombre in attesa del Decreto attuativo

L'istituto del gruppo IVA, nel rappresentare un potenziale strumento di interesse per i contribuenti ed in particolare per i "soggetti finanziari", necessita di una serie di valutazioni propedeutiche alla sua adozione opzionale, oltre che di un adeguato supporto operativo per la sua concreta attuazione nel contesto dei processi aziendali. Avuto altresì riguardo alla eventuale opportunità di gestire la definizione del perimetro soggettivo attraverso un interpello ad excludendum, è ormai indifferibile l'emanazione delle disposizioni attuative e di un adeguato corredo interpretativo di prassi. Ciò quanto meno per non pregiudicare la possibile applicazione dal 2019. In tale ambito, dovranno essere opportunamente affrontate una serie di problematiche, quali la sopravvivenza della posizione individuale dei partecipanti in relazione ad operazioni estranee all'ambito operativo del gruppo, i riflessi ed i correttivi (negoziali) della responsabilità solidale paritetica, gli impatti sui regimi opzionali.

di Davide Morabito e Gianluca Stancati

975

Irrilevanti ai fini IVA le rettifiche in materia di transfer pricing

Nella determinazione dell'IVA, le rettifiche derivanti dall'applicazione dell'art. 110, comma 7, del T.U.I.R., possono comportare uno scostamento dal principio cardine del corrispettivo di cui all'art. 73 della Direttiva 112/2006/CEE, unicamente nelle ipotesi tassativamente elencate dall'art. 80 della medesima Direttiva. Ciò significa che le suddette riprese possono avere valenza ai fini della determinazione della base imponibile IVA solamente qualora una delle due controparti sia soggetta a limitazioni di detrazione, giusta la trasposizione del suddetto principio nell'art. 13, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972.

di Mauro Ravaccia

983

La prova del requisito dell'alto mare per la non imponibilità IVA

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 6/E/2018, ha chiarito ed integrato taluni principi che erano stati precedentemente introdotti con la risoluzione n. 2/E/2017. In particolare, è stato chiarito che il termine "viaggio" fa riferimento agli spostamenti tra porti (italiani, UE o extra UE) che la nave effettua per rendere un servizio di trasporto passeggeri oppure ai fini della propria attività commerciale, nell'ambito dei quali sono effettuate operazioni di carico/scarico merci o di imbarco/sbarco. Sono stati forniti esempi di documentazione ufficiale attestante la condizione dell'alto mare, facendovi rientrare il giornale di bordo tenuto dal comandante della nave, i contratti commerciali, le fatture e i relativi mezzi di pagamento, nonché strumenti elettronici di bordo in grado di individuare il punto nave. Inoltre, è stato esteso il criterio previsionale, che prevede un'applicazione provvisoria del regime di non imponibilità IVA sulla base di una dichiarazione con cui l'armatore attesti l'effettiva intenzione di adibire il mezzo alla navigazione in alto mare, a tutti i casi in cui il contribuente preveda che l'utilizzo effettivo del mezzo in un dato anno sarà diverso da quello risultante dai dati relativi all'anno precedente. Tale "apertura" è stata tuttavia controbilanciata da una serie di obblighi in capo al fornitore e al cessionario volti a garantire la corretta applicazione della non imponibilità IVA sulle forniture di beni e servizi di cui all'art. 8-bis del D.P.R. n. 633/1972.

di Francesco Spaziante e Francesca Vitale

995

Reati tributari

L'evasore fiscalmente pericoloso: prevenzione patrimoniale e contrasto agli illeciti fiscali

Le evoluzioni intervenute negli ultimi anni evidenziano un allargamento del campo di applicazione della normativa di prevenzione penale, con riflessi anche nell'ambito del diritto tributario. Per via giurisprudenziale si è, così, introdotta la figura del contribuente "fiscalmente pericoloso", in considerazione dell'abitudine e rilevanza dei suoi illeciti tributari. In tale contesto si colloca la sentenza n. 53003/2017 della Corte di cassazione, VI sezione penale, con la quale la Suprema Corte ha avuto modo di affrontare alcuni nodi irrisolti in merito all'interrelazione tra disciplina di prevenzione patrimoniale e complessiva disciplina punitiva di matrice tributaria.

di Alberto Marcheselli e Stefano Maria Ronco

1000

Fiscalità internazionale

L'applicazione ai fondi esteri delle Convenzioni contro le doppie imposizioni

L'accesso alle Convenzioni contro le doppie imposizioni rappresenta, per i fondi di investimento esteri, un fattore chiave nelle decisioni di investimento nel nostro Paese. Tuttavia, le troppe incertezze sul tema si traducono spesso in un concreto pregiudizio per l'investimento, associato al rischio sopportato dai sostituti d'imposta. Le Convenzioni stesse e l'ordinamento interno sembrano tuttavia già fornire le principali soluzioni, richiedendo (solo) un esercizio di ricostruzione sistematica.

di Carlo Galli e Sara Mancinelli

1017

Sanzioni

La discrezionalità amministrativa nella riduzione delle sanzioni sproporzionate

L'ordinanza n. 29998/2017 della Corte di cassazione interviene sulla tematica dei criteri di determinazione della sanzione previsti, in via generale, dall'art. 7 del D.Lgs. n. 472/1997, norma modificata dal D.Lgs. n. 158/2015 in attuazione della delega fiscale. Secondo una lettura del citato art. 7, non esisterebbe una sproporzione ex se delle sanzioni, ma sarebbero soltanto le "circostanze" a "svelare/manifestare" tale sproporzione. In assenza di esse, quindi, il meccanismo di perequazione dell'art. 7 non potrebbe operare. Tale conclusione non può essere condivisa. Esistono, infatti, nell'ordinamento tributario, sanzioni sproporzionate a prescindere dalle circostanze che hanno caratterizzato l'illecito. Le predette circostanze rilevano già in virtù del comma 1 dell'art. 7, il quale è suscettibile di ricomprendere ogni valutazione e circostanza che ha connotato la consumazione della violazione.

di Pierluigi Antonini

1025

Web tax

Web tax: una lettura in chiave comunitaria

Particolarmente complessa risulta la definizione del presupposto oggettivo della nuova web tax italiana introdotta dalla Legge di bilancio 2018, stante l'ampia nozione di "prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici" su cui essa poggia. In attesa del Decreto ministeriale deputato a fornire l'esatto perimetro del nuovo tributo, utili spunti ricostruttivi - quanto meno in relazione agli aspetti tecnici - appaiono tuttavia rinvenibili in ambito comunitario, ed in particolare nel settore dell'IVA.

di Aldo Bisioli e Anna Zullo

1032

Lavoro dipendente

Interferenze delle retribuzioni convenzionali con i piani di azionariato e con la normativa contributiva

La gestione della fiscalità dei lavoratori operanti all'estero è normalmente veicolata dall'applicazione delle c.d. retribuzioni convenzionali previste dall'art. 51, comma 8-bis, del T.U.I.R. le quali, nonostante si apprestino a festeggiare il diciottesimo anno di vigenza, presentano ancora notevoli dubbi applicativi in tutti i casi di interrelazione con piani di incentivazione a formazione pluriennale. Inoltre, l'impossibilità di applicare detti livelli forfetari di reddito in ambito contributivo nel caso di assegnazioni di lavoratori in Paesi convenzionati genera importanti complicazioni per i datori di lavoro.

di Giuseppe Marianetti

1039

Tributi locali

Agevolazioni IMU per coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali iscritti alla previdenza agricola

Con la risoluzione n. 1/DF/2018, il Ministero dell'Economia e delle Finanze fornisce importanti chiarimenti sulle agevolazioni IMU spettanti a coltivatori diretti (CD) e imprenditori agricoli professionali (IAP) che, pur essendo titolari di un trattamento pensionistico, continuano a svolgere attività agricola e per tale ragione rimangono iscritti alla previdenza agricola. La soluzione, che ammette la compatibilità dello status di pensionato con la qualifica di CD e IAP iscritti alla previdenza e con la conseguente spettanza dei benefici fiscali, appare esaurientemente argomentata sulla base di una lettura sistematica delle norme e pienamente in linea con la ratio che informa le agevolazioni riservate a tali soggetti, consistente nel favorire ed incentivare l'attività agricola svolta in modo "professionale".

di Domenico Buono

1046



Per la consultazione della normativa, della prassi e della giurisprudenza tributaria citate nel presente fascicolo si rinvia alla **Banca Dati BIG Suite**, IPSOA.

CORRIERE TRIBUTARIO

Settimanale di attualità, critica e opinione

Direzione scientifica

Cesare Glendi - Professore Emerito di diritto processuale civile presso l'Università di Parma e Avvocato in Genova

Coordinamento scientifico

Gianfranco Ferranti - Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato scientifico

Sara Armella - Avvocato in Genova e Milano

Massimo Basilavecchia - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Teramo e Avvocato in Pescara

Mauro Beghin - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Padova, Avvocato e Dottore commercialista in Padova

Mariagrazia Bruzzone - Avvocato in Genova

Angelo Busani - Notaio in Milano

Paolo Centore - Avvocato in Genova e Milano

Primo Ceppellini - Dottore commercialista in Milano

Piermaria Corso - Professore ordinario di diritto processuale penale presso l'Università di Milano e Avvocato in Milano

Mario Damiani - Professore straordinario di diritto tributario presso l'Università LUM J. Monnet - Bari e Titolare modulo J. Monnet della Commissione europea

Annibale Dodero - Agenzia delle entrate - Direttore Centrale Normativa

Alberto Marcheselli - Professore di diritto finanziario presso l'Università di Genova, Avvocato in Genova

Luca Miele - Dottore commercialista in Roma

Paolo Moretti - Presidente Istituto per il Governo Societario e della Fondazione Accademia romana di ragioneria

Raffaele Rizzardi - Dottore commercialista - Componente del Comitato Fiscale della Confédération Fiscale Européenne

Luca Rossi - Dottore commercialista in Milano e Roma

Gianfilippo Scifoni - Responsabile Servizio Fiscale Ania

Dario Stevanato - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Trieste, Avvocato e Dottore commercialista in Venezia

Antonio Tomassini - Avvocato in Milano e Roma

Ivan Vacca - Condirettore generale Responsabile imposizione diretta, Responsabile coordinamento imposizione indiretta - ASSONIME

Giuseppe Zizzo - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università C. Cattaneo - Liuc Castellanza e Avvocato in Milano

Editrice Wolters Kluwer Italia s.r.l. - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI) - <http://www.ipsoa.it>

Direttore responsabile Giulietta Lemmi

Redazione Paola Boniardi, Valentina Cazzaniga, Marcello Gervasio

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 361 del 2 novembre 1977. Tariffa R.O. C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano.
Iscritta nel registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991. Iscrizione al R.O.C. n. 1702

Pubblicità



E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI), Italia

Realizzazione grafica

Ipsosa

Fotocomposizione

Sinergie Grafiche Srl - Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI) - Tel. 02/57789422

Stampa

Geca s.r.l. - Via Monferrato, 54 - 20098 San Giuliano Milanese (MI) - Tel. 02 99952

Rivista licenziata per la stampa il 21 marzo 2018

Contributi redazionali

Per informazioni in merito a contributi, articoli ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:

Ipsosa Redazione Corriere Tributario

Tel. 02 82476.017

e-mail: redazione.fiscale.ipsoa@wki.it

Casella postale 12055 - 20120 Milano

Amministrazione

Per informazione su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo ecc. scrivere o telefonare a:

Ipsosa Servizio Clienti

Casella Postale 12055 - 20120 Milano - Tel. 02 82476.1 - Fax 02 82476.799

Abbonamenti

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI) Servizio Clienti: tel. 02 824761 - e-mail: servizioclienti.ipsoa@wki.it - www.servizioclienti.wki.it

L'abbonamento comprende il settimanale Pratica Fiscale e Professionale e il servizio online consultabile all'indirizzo www.edicolaprofessionale.com/corrieretributario

Italia Abbonamento annuale € 380,00

Esteri Abbonamento annuale € 760,00

Prezzo copia € 18,00

Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta.

Distribuzione

Vendita esclusiva per abbonamento. Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Egregio abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196. La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l. con sede legale in Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), titolare del trattamento e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

Il gruppo IVA: luci ed ombre in attesa del Decreto attuativo

di Davide Morabito (*) e Gianluca Stancati (**)

L'istituto del gruppo IVA, nel rappresentare un potenziale strumento di interesse per i contribuenti ed in particolare per i "soggetti finanziari", necessita di una serie di **valutazioni** propeedeutiche alla sua adozione opzionale, oltre che di un adeguato **supporto operativo** per la sua concreta attuazione nel contesto dei processi aziendali. Avuto altresì riguardo alla eventuale opportunità di gestire la definizione del perimetro soggettivo attraverso un **interpello ad excludendum**, è ormai indifferibile l'emanazione delle disposizioni attuative e di un adeguato corredo interpretativo di prassi. Ciò quanto meno per non pregiudicare la possibile applicazione dal 2019. In tale ambito, dovranno essere opportunamente affrontate una serie di problematiche, quali la sopravvivenza della **posizione individuale** dei partecipanti in relazione ad operazioni estranee all'ambito operativo del gruppo, i riflessi ed i correttivi (negoziali) della **responsabilità solidale** paritetica, gli impatti sui **regimi opzionali**.

La Legge di bilancio per l'anno 2017 (Legge 11 dicembre 2016, n. 232) ha introdotto nel D.P.R. n. 633/1972 ("Decreto IVA") il "Titolo V-bis", che regola l'istituto del gruppo IVA.

La novità normativa, pur efficace dal 1° gennaio 2017, consente, in presenza dei presupposti di legge, di esercitare l'opzione per il gruppo IVA dall'anno 2018, rendendo l'istituto concretamente operativo, al più presto, dal 1° gennaio 2019.

Il legislatore italiano ha così esercitato la facoltà ex art. 11 della Direttiva 2006/112/CE ("Direttiva IVA") di "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".

In ossequio al citato art. 11 (1), le autorità italiane hanno avviato la consultazione presso il Comitato IVA (2), che ha reso noto il suo parere con il *Working Paper* n. 933 dell'8 novembre 2017. Con detto documento, gli esperti unionali hanno evidenziato alcuni profili di incoerenza tra il gruppo IVA italiano e gli indirizzi comunitari, su cui le nostre autorità hanno fornito chiarimenti durante il meeting del 1° dicembre 2017 (come riferito nel *Working Paper* n. 939 del 27 febbraio 2018).

Il Comitato IVA ha evidenziato vari elementi di perplessità rispetto ad alcune scelte operate dal legislatore nazionale.

Un "ristretto" parametro partecipativo

Una prima questione è emersa con riferimento ai criteri soggettivi per la partecipazione ad un gruppo IVA, poiché l'art. 70-bis del Decreto

(*) *Avvocato cassazionista in Verona, Partner Studio Associato di Consulenza legale e tributaria corrispondente KPMG International*

(**) *Avvocato cassazionista e revisore legale in Roma, Titolare di contratto integrativo di Diritto Tributario Progredito presso la Luiss, Partner Studio Associato di Consulenza legale e tributaria corrispondente KPMG International*

(1) L'art. 11 della Direttiva IVA prevede che la consultazione debba essere "preventiva", e debba cioè avvenire prima che sia approvata la normativa domestica di implementazione.

Cfr. Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento Europeo sull'opzione di IVA di gruppo prevista all'art. 11 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, datata 2 luglio 2009,

par. 3.1.

La consultazione del Comitato IVA da parte delle autorità italiane è stata attivata in data successiva all'entrata in vigore nelle disposizioni sul gruppo IVA italiano.

(2) Il Comitato IVA è un'istituzione comunitaria costituita ai sensi dell'art. 398 della Direttiva IVA, con funzione consultiva in materia di IVA. I pareri resi dal Comitato IVA sulle questioni che debbono essere oggetto di consultazione ai sensi della Direttiva sono obbligatori, ma non vincolanti per gli Stati membri.

Per informazioni sul ruolo e le funzioni del Comitato IVA:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-committee_en.

IVA limita detta facoltà ai soli “soggetti passivi stabiliti nel territorio dello stato esercenti attività d’impresa, arte o professione”.

Il suddetto perimetro partecipativo, che presuppone lo “stabilimento” dei partecipanti nel territorio dello Stato, è coerente con l’art. 11 della Direttiva e con l’indirizzo della Commissione Europea relativo agli elementi di carattere territoriale del gruppo IVA, finalizzati ad evitare lo sconfinamento del vincolo derivante dalla creazione del gruppo “oltre il territorio fisico dello Stato membro che ha introdotto tale regime” (3).

Una medesima coerenza non appare altrettanto evidente con riferimento alla “natura” dei soggetti aventi titolo a partecipare ad un gruppo IVA italiano.

Invero l’art. 11 della Direttiva, menzionando il più ampio concetto di “persone”, consentirebbe di includere in un gruppo IVA, sia quei soggetti che, singolarmente, non si qualificano come “soggetti passivi”, sia gli enti privi di personalità giuridica.

Al contrario, il succitato art. 70-bis, richiamando esclusivamente i “soggetti passivi” quali membri del gruppo, esclude le c.d. *holding pure*, e cioè quei soggetti la cui attività, sostanzandosi nel mero possesso di partecipazioni, quote sociali, obbligazioni o titoli al fine della percezione dei relativi dividendi, interessi o altri frutti, non costituisce “esercizio di impresa” ai sensi dell’art. 4 del D.P.R. n. 633/1972.

La delegazione italiana, in risposta a una richiesta di chiarimenti avanzata sul punto dal Comitato IVA, ha confermato che le c.d. *hol-*

SOLUZIONI OPERATIVE

Holding pure

L’art. 70-bis del D.P.R. n. 633/1972, richiamando esclusivamente i soggetti passivi IVA quali membri del gruppo IVA, esclude le c.d. *holding pure*, e cioè quei **soggetti** la cui **attività**, sostanzandosi nel mero possesso di partecipazioni, quote sociali, obbligazioni o titoli al fine della percezione dei relativi dividendi, interessi o altri frutti, **non** costituisce esercizio di **impresa**. La delegazione italiana, in risposta a una richiesta di chiarimenti avanzata sul punto dal Comitato IVA, ha confermato che le c.d. **holding pure** sono **escluse** dalla partecipazione al **gruppo IVA**.

ding pure sono escluse dalla partecipazione al gruppo IVA.

Tale scelta è giustificata dal comma 2 del citato art. 11, in forza del quale ciascuno Stato membro può, in sede attuativa, modulare il perimetro dei soggetti legittimati all’inclusione nel gruppo IVA, adottando “le misure necessarie a prevenire l’elusione o l’evasione fiscale mediante l’esercizio di tale disposizione”, nel rispetto

del principio di neutralità.

Al contempo, la delegazione italiana ha chiarito che le fondazioni e le *partnership* che svolgono attività economica possono entrare a far parte di un gruppo IVA.

I vincoli finanziari, economici ed organizzativi e la loro esclusione

L’art. 11 della Direttiva richiede, come condizione essenziale per la costituzione del soggetto passivo “gruppo IVA”, la contemporanea sussistenza di vincoli finanziari, economici ed organizzativi tra i vari partecipanti.

Come chiarito dalla Corte di Giustizia (4), ciascuno Stato membro, nell’implementare l’art. 11, deve specificare l’ambito di applicazione dei predetti vincoli in base alla disciplina domestica (5), pur tenendo conto dell’esigenza di un’uniforme applicazione della normativa europea, per evitare che lo schema del gruppo IVA sia attuato nei diversi Stati con sostanziali disomogeneità (6).

In tale contesto, il legislatore nazionale ha specificato il c.d. vincolo finanziario mutuandolo dall’art. 2359, comma 1, n. 1, c.c. (“sono considerate società controllate: 1) le società in cui un’altra società dispone della maggioranza dei

(3) Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento Europeo, cit., par. 3.3.2.1.

(4) Cfr. sentenza della Corte di Giustizia in cause riunite C-108/14 e C-109/14, *Larentia + Minerva*, par. 50.

(5) Cfr. Value Added Tax Committee (Article 398 of Directive 2006/112/EC) *Working Paper* no. 918 (*Meaning of “financial,*

economic and organisational links” among VAT group members) del 16 febbraio 2017, par. 3.1.2.

(6) Cfr. sentenza della Corte di Giustizia in causa C-74/11, *Commission v Finland*, par. 62.

Questo profilo è stato confermato anche in *Working Paper* no. 918, cit., par. 3.1.2.

voti esercitabili nell'assemblea ordinaria"). L'art. 70-ter del Decreto IVA ha poi statuito che esso decorra "almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente", senza però chiarire se occorra fare riferimento all'anno di esercizio dell'opzione o a quello di efficacia del gruppo. Anche se la Relazione illustrativa della disciplina di attuazione del gruppo IVA afferma che il controllo dovrebbe "sussistere fin dal 1° luglio dell'anno precedente a quello di esercizio dell'opzione" (i.e. dal 1° luglio 2017, se la scelta di costituire il gruppo è esercitata nell'anno in corso), è ragionevole domandarsi se il silenzio della norma non consenta di adottare l'impostazione alternativa (7), tenuto conto che la specificazione secondo cui il controllo deve decorrere "dal 1° luglio dell'anno solare precedente a quello di esercizio dell'opzione" è prevista solo nel riformato art. 73 del Decreto IVA, in tema di liquidazione dell'IVA di gruppo, e non anche nella corrispondente norma sul gruppo IVA.

In virtù della definizione civilistica di "controllo", sarebbero *de facto* impossibilitati ad accedere al gruppo IVA, sia i soggetti passivi non costituiti in forma societaria, sia le società prive di un organo assembleare, in cui possa essere esercitato il voto per l'esercizio del controllo di diritto.

Tale conclusione mal si concilia, peraltro, con il chiarimento fornito dalla delegazione italiana al Comitato IVA, secondo cui anche le

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Gruppo IVA costituito da soggetti italiani sotto il controllo di soggetto non-UE

- Non è chiaro se un gruppo IVA potrà essere costituito da più soggetti italiani, sotto il comune controllo di un soggetto terzo residente in uno Stato extra-UE.
- Si ritiene che la possibilità di ricomprendere nel **gruppo IVA** le società **controllate da soggetti non-UE** discenderebbe dal tenore dell'art. 70-ter del Decreto IVA, il quale richiede, per la verifica del comune controllo, che la **controllante** sia **residente** in uno **Stato** con il quale l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un **effettivo scambio di informazioni**. Tale scambio di informazioni parrebbe quello previsto dalle **convenzioni** per evitare le **doppie imposizioni**, stipulate tra l'Italia e ben 95 Stati (sia UE, che non-UE), e non sarebbe, pertanto, assimilabile ai più restrittivi strumenti giuridici che disciplinano la reciproca assistenza in materia di imposizione indiretta, richiamati dall'art. 35-ter del D.P.R. n. 633/1972 sulla identificazione diretta ai fini IVA.

fondazioni e le *partnership* possono far parte del Gruppo IVA.

È opportuno ricordare che anche le società di persone possono accedere alla liquidazione IVA di gruppo (cfr. sentenza n. 1915/2016 delle SS.UU. della Corte di cassazione), sebbene solo in qualità di controllanti, e purché non a loro volta controllate. Sempre sul requisito del controllo, è opportuno evidenziare come non sia del tutto chiaro se un gruppo IVA potrà essere costituito da più soggetti italiani, sotto il comune controllo di un soggetto terzo residente in uno Stato extra-UE (come diventerà anche il Regno Unito per effetto della Brexit).

Ad avviso di chi scrive, la possibilità di ricomprendere nel gruppo IVA le società controllate da soggetti non-UE discenderebbe dal tenore dell'art. 70-ter, comma 1, lett. b), del Decreto IVA, il quale richiede, per la verifica del comune controllo, che la controllante sia residente "in uno Stato con il quale l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni".

Tale "scambio di informazioni" parrebbe quello previsto dalle convenzioni per evitare le doppie imposizioni (8), stipulate tra l'Italia e ben 95 Stati (sia UE, che non-UE), e non sarebbe, pertanto, assimilabile ai più restrittivi "strumenti giuridici che disciplinano la reciproca assistenza in materia di imposizione indiretta", richiamati dall'art. 35-ter del D.P.R. 633/1972 sulla identificazione diretta ai fini dell'IVA, che attualmente risultano in essere solo con gli altri Stati membri (9).

(7) Questa interpretazione è stata avvalorata anche da ANIA, nella circolare alle imprese prot. n. 0037 del 14 febbraio 2018.

(8) Art. 26 "Exchange of information", in "OECD Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital".

(9) Non esistendo "strumenti giuridici che disciplinano la re-

D'altra parte, è interessante notare che anche nel caso C-7/13 Skandia la casa madre era residente in uno Stato extra-UE (gli USA), mentre la sua sede secondaria faceva parte di un Paese membro (la Svezia), dove era stato costituito il gruppo IVA. I giudici unionali non hanno sollevato alcun rilievo sul fatto che il gruppo IVA svedese includesse anche una *branch* di casa madre extra-UE. Alla stessa stregua, non dovrebbero esserci preclusioni a ricomprendere, nel gruppo IVA italiano, anche società soggette a "controllo extra-UE".

Si evidenzia, poi, che il legislatore nazionale, pur attribuendo rilevanza cruciale ai requisiti dell'art. 70-ter del D.P.R. n. 633/1972 (che, come detto, debbono sussistere congiuntamente per legittimare la costituzione del gruppo IVA), ha introdotto una presunzione relativa di esistenza del vincolo economico ed organizzativo, una volta soddisfatto quello finanziario. Detta presunzione sarebbe finalizzata ad evitare una valutazione "casistica" dei vincoli organizzativo ed economico che, per loro natura, esprimono concetti ampiamente discrezionali.

Di tale avviso non pare essere il Comitato IVA, che, nella comunicazione alla delegazione italiana, ha posto il dubbio di compatibilità della detta norma interna con quella comunitaria; l'art. 11 della Direttiva, invero, non ammetterebbe presunzioni (ancorché relative) sull'esistenza degli indefettibili vincoli finanziario, economico ed organizzativo, che an-

SOLUZIONI OPERATIVE

Tempistiche per la scelta dell'opzione

Assumendo che soggetti passivi italiani, legati dal **vincolo finanziario**, stiano valutando la convenienza dell'**opzione** per il gruppo IVA nel primo anno in cui essa può essere esercitata (i.e. 2018), e con riferimento al **primo periodo** d'imposta di effettiva **applicazione** (i.e. 2019), tale scelta andrebbe manifestata entro il **30 settembre 2018**. Se, però, vi fosse la necessità di presentare un **interpello ad excludendum**, le tempistiche risulterebbero oltremodo ristrette, considerato che l'onere di provare il difetto del vincolo economico ed organizzativo, pur in presenza di un legame di carattere finanziario, incombe in capo all'istante. Per poter validamente esercitare l'opzione entro la prima scadenza utile, l'istanza di interpello andrebbe presentata, idealmente, nel **primo trimestre** dell'anno corrente; solo rispettando questo ristretto termine, l'istante potrebbe confidare in una risposta dell'Amministrazione finanziaria in tempo utile a strutturare le procedure e i sistemi interni, a supporto dell'operatività del gruppo.

drebbero di volta in volta valutati in modo unitario ed indipendente.

La presunzione (anche solo relativa) di esistenza dei vincoli economico ed organizzativo, in presenza di quello finanziario, può essere superata (ai sensi del comma 5 dell'art. 70-ter) solo presentando all'Agenzia delle entrate istanza di interpello probatorio *ad excludendum*, ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. b), della Legge n. 212/2000. Anche questo aspetto è stato criticato dal Comitato IVA, per il quale non è chiaro come la possibilità di costituire un gruppo IVA "su opzione" si concili con la clausola del c.d. *all-in all-out*, che invece pare imporre a tutti i soggetti per cui ricorra, per lo meno, il vin-

colo finanziario di parteciparvi (a meno che non venga dimostrata l'assenza degli altri vincoli).

Nel criticare la norma italiana, il Comitato IVA ha confermato la chiara presa di posizione già espressa in un precedente *Working Paper*, dove si sottolineava che, sebbene il vincolo finanziario garantisca certezza normativa, potendo individuarsi alla stregua di criteri obiettivi, ciò non può far concludere che, una volta che tale vincolo sia riconosciuto, gli ulteriori legami vadano presunti per "trascinamento". Se così fosse, il *test* tripartito (i.e. vincoli finanziario, economico ed organizzativo) sarebbe ridotto all'esame di una sola condizione (i.e. vincolo finanziario). Il Comitato IVA ha quindi concluso, in modo alquanto perentorio, che "non è possibile" presumere l'esistenza dei vin-

ciproca assistenza in materia di imposizione indiretta" tra l'Italia e gli Stati extra-UE, le società ivi residenti devono nominare un rappresentante fiscale in Italia per ivi ottenere una posizio-

ne IVA, non potendo accedere all'identificazione diretta. Cfr. risoluzione n. 220/E/2003.