

Gennaio 2017

Il nuovo soggetto passivo unico Gruppo IVA e gli effetti sulla portata del “Suo” diritto alla detrazione

Antonio Piciocchi e Ilaria Giannone, STS Deloitte

Come noto, lo scorso 7 dicembre 2016, il Senato della Repubblica ha approvato il disegno di legge di Bilancio per l'anno finanziario 2017, che inserisce nel decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito, “d.P.R. n. 633/1972”) il nuovo titolo V-bis (articoli da 70-bis a 70-duodecies), rubricato “Gruppo IVA”. Viene così ad essere finalmente recepito nel nostro ordinamento l'art. 11 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006¹.

Il Gruppo IVA resterà “congelato” per tutto il 2017: le nuove disposizioni infatti troveranno applicazione a partire dal 1° gennaio 2018 (con operatività dell'istituto dal 2019), previa consultazione del Comitato IVA.

In attesa delle specifiche disposizioni attuative previste dal titolo V-bis del d.P.R. n. 633/1972 e del decreto ministeriale di cui all'articolo 70-duodecies, si possono identificare alcuni aspetti di rilievo del nuovo istituto, partendo dall'aspetto principale, legato alla soggettività passiva “collettiva” del Gruppo IVA, anche alla luce della recente giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di pro-rata di detrazione (sentenza del 14 dicembre 2016, C-378/15, causa Mercedes Benz Italia Spa)².

La nuova soggettività passiva del Gruppo IVA

Ai sensi dell'art. 70-bis, primo comma, del d.P.R. n. 633/197, la costituzione di un Gruppo IVA comporta la nascita di un **unico soggetto passivo IVA “collettivo”** che assorbe al suo interno tutti i soggetti passivi “individuali”, stabiliti nel territorio dello

¹ L'articolo 11 dispone al primo comma che <<previa consultazione del comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto (in seguito denominato «comitato IVA»), ogni Stato membro può considerare come un unico soggetto passivo le persone stabilite nel territorio dello stesso Stato membro che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi>>.

² Si veda “La Corte di Giustizia si pronuncia a favore del pro-rata IVA italiano” del 15 dicembre 2016.

Stato, legati da un vincolo finanziario, organizzativo ed economico (c.d. “*eligible subjects*”)³.

Il passaggio da una soggettività passiva d’imposta “individuale” di ciascun singolo partecipante ad una soggettività passiva “collettiva” in capo al Gruppo IVA determina la conseguente **irrilevanza ai fini IVA delle operazioni c.d. “interne” al Gruppo IVA**.

In base a quanto previsto dalla Direttiva, recepita dall’art. 70-*quinquies*, soltanto le operazioni c.d. “esterne” al Gruppo IVA sono rilevanti ai fini IVA; tali operazioni – ossia quelle effettuate da un soggetto facente parte del Gruppo IVA nei confronti di un terzo non facente parte dello stesso e, specularmente, quelle effettuate da un terzo nei confronti di un soggetto facente parte del Gruppo IVA– si considerano effettuate dal (e nei confronti del) Gruppo IVA, unico soggetto passivo.

L’impatto sulla determinazione dell’IVA detraibile

Soprattutto con riferimento agli operatori del settore bancario, per i quali l’incidenza delle operazioni esenti è alta, la partecipazione ad un Gruppo IVA è destinata ad incidere, in maniera significativa, sulla determinazione dell’IVA detraibile.

Prima di tutto, per le banche partecipanti, verrà meno il costo dell’IVA indetraibile sugli acquisti di servizi imponibili resi da altri membri del Gruppo IVA (per irrilevanza delle operazioni “interne”); sinora, invece, l’IVA sugli acquisti da soggetti del “gruppo bancario” ha sempre rappresentato un costo fisiologico per le banche, mitigabile con l’adesione a strutture consortili disciplinate dal secondo comma dell’art 10 del d.P.R. n. 633 del 1972 .

Passando poi alla determinazione dell’IVA detraibile, è opportuno evidenziare che – in considerazione della nuova soggettività passiva collettiva del Gruppo IVA – a ciascun partecipante non corrisponderà più un singolo pro-rata di detraibilità da applicare ai propri specifici acquisti, ma a tutti i soggetti partecipanti, complessivamente considerati, corrisponderà un **unico pro-rata di detraibilità**, che sarà calcolato in base a tutte le operazioni verso terzi effettuate dai membri del Gruppo IVA e poi applicato a tutti gli acquisti da terzi effettuati da ciascuno degli stessi membri.

Il nuovo soggetto passivo collettivo “Gruppo IVA” – incorporando al suo interno sia soggetti passivi che svolgono attività esenti sia soggetti passivi che svolgono attività imponibili – sarà così assimilabile ad un qualunque altro **soggetto passivo “misto”**⁴,

³ Ai sensi del successivo art. 70-quater, il gruppo IVA è costituito a seguito di un’opzione esercitata da tutti i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato per i quali ricorrano congiuntamente i vincoli finanziario, economico e organizzativo. Come chiarito nella Relazione Illustrativa del DDL di Bilancio, l’opzione per la partecipazione al gruppo IVA riveste carattere onnicomprensivo, dovendo obbligatoriamente riguardare tutti i soggetti (nessuno escluso) tra i quali ricorrono congiuntamente i vincoli finanziario, economico e organizzativo (c.d. “*All-in, All-out principles*”).

⁴ Esercente attività imponibili e attività esenti.

con diritto alla detrazione dell'IVA su tutti gli acquisti (e non limitatamente agli acquisti promiscui⁵) nel limite del pro-rata matematico, la cui applicazione generalizzata prevista nel nostro ordinamento⁶ è stata recentemente ritenuta compatibile con la normativa comunitaria dalla Corte di Giustizia UE, come ricordato sopra⁷.

A tal riguardo, vale da subito segnalare che il problema dell'approssimazione dovuta dall'applicazione generalizzata del pro-rata matematico non solo ai costi c.d. promiscui ma anche ai c.d. costi specifici⁸, viene ad essere enormemente amplificato quando applicato al Gruppo IVA.

Tale minor precisione nella detrazione dell'IVA relativa agli acquisti specifici infatti si potrà riverberare in maniera ancor più significativa, attesa la coesistenza nel gruppo IVA di tutte le diverse attività dei vari soggetti partecipanti, che, vale ricordare, dovranno necessariamente essere tutti i soggetti (nessuno escluso) legati dai vincoli finanziario, economico e organizzativo (c.d. "*All-in, All-out principles*")⁹.

Nell'attesa delle specifiche disposizioni attuative, nella valutazione prospettica degli effetti della potenziale adozione del Gruppo IVA, si potranno eseguire le seguenti operazioni, tenendo presente l'irrelevanza delle operazioni tra i soggetti partecipanti al Gruppo IVA: rideterminazione dell'IVA acquisti; calcolo del pro-rata del Gruppo, dunque solo con riferimento alle operazioni verso soggetti non partecipanti.

Se il pro-rata dovesse risultare pari a zero allora sicuramente la separazione delle attività sarà premiante per il contribuente. Qualora invece il pro-rata di detrazione non sia pari a zero, la scelta tra pro-rata generale o la separazione delle attività andrà ponderata in relazione alle percentuali di detrazione e ai diversi importi di IVA acquisti relativi a ciascuna delle varie attività, ai fini della massimizzazione dell'IVA detraibile.

In relazione a quanto sopra vale ricordare che l'adozione del Gruppo IVA consente ai vari soggetti partecipanti di resettare completamente il loro status con riferimento alle opzioni dagli stessi esercitate. In particolare, l'art. 70-*novies*, comma 4, stabilisce che l'esercizio da parte di un soggetto dell'opzione per entrare a far parte di un gruppo IVA comporta il venir meno degli effetti delle opzioni dallo stesso in precedenza esercitate, anche se non è decorso il periodo minimo di permanenza nel regime prescelto. Così, ipotizzando che un soggetto abbia esercitato l'opzione per l'applicazione separata dell'imposta di cui all'articolo 36 del d.P.R. n. 633 nell'anno 2017, qualora tale soggetto entri a far parte di un gruppo IVA nell'anno 2019, la soggettività passiva unica

⁵ Acquisti utilizzati sia per l'effettuazione di operazioni con diritto a detrazione, sia di operazioni esenti.

⁶ Ai sensi degli artt. 19, comma 5 e 19-bis del d.P.R. n. 633/1972.

⁷ Sentenza del 14 dicembre 2016, C-378/15, causa Mercedes Benz Italia Spa.

⁸ Per costi specifici si intendono i costi direttamente imputabili alle operazioni con diritto a detrazione e alle operazioni senza diritto a detrazione.

⁹ Si ipotizzino, ad esempio, il caso di una banca con pro-rata pari a zero che aderisce ad un Gruppo IVA insieme a due società c.d. "strumentali" (B e C), che rendono anche a terzi servizi soggetti ad IVA (quindi con un pro-rata di detraibilità del 100%).

del Gruppo IVA, comporta il venir meno degli effetti dell'opzione nel 2019; pertanto ancorché il singolo soggetto partecipante sia nel periodo minimo di permanenza della stessa, il Gruppo IVA potrebbe validamente adottare il pro-rata generalizzato.

In tale contesto si potranno dunque sviluppare le valutazioni degli operatori, che tuttavia dovranno - ancor più attentamente - valutare le varie sfaccettature del regime di separazione delle attività, segnatamente con riferimento ad alcuni problematici aspetti che non sembrano in linea con i principi della Direttiva.