Legge di bilancio. Le novità in materia di esenzione a confronto: procedure più snelle senza il requisito della mutualità e pro rata unico

Gruppo Iva «batte» consortili in facilità

Angelo D'Ugo
Alessandro Germani

La legge di bilancio 2017 ha introdotto in Italia il **gruppo Iva** ai sensi della direttiva 2006/112/Ce, inserendo nel Dpr 633/72 il nuovo titolo V-bis (articoli da 70-bis a 70-duodecies). La previsione di un unico soggetto Iva dovrebbe prevenire **pratiche abusive** attuabili in presenza di più soggetti solo giuridicamente separati. Più in generale, poi, il gruppo Iva risponde a finalità di **semplificazione amministrativa** e si presta in particolare alle esigenze dei gruppi con prevalente attività esente, quali quelli bancari e assicurativi.

In essi, infatti, si è assistito alla tendenza a costituire strutture societarie che accentravano funzioni no core quali It, legale, immobili, sinistri, in genere attività di back office. Chiaramente le rifatturazioni infragruppo necessitano dell'esenzione Iva, in quanto l'imposta, essendo indetraibile, costituisce un costo per banche e assicurazioni. L'articolo 6 della legge 133/99 consentiva di esentare ai fini Iva le prestazioni infragruppo riguardanti le cosiddette attività ausiliarie. Tale regime è stato abrogato e sostituito dal 2009 con l'articolo 10, comma 2, del Dpr 633/72, che ha esteso l'esenzione Iva a qualsiasi prestazione (non solo le attività ausiliarie):

- effettuata da strutture consortili nei confronti di consorziati con diritto alla detrazione non superiore al 10%
- purché ancorate al puro costo.

Affiancandosi oggi il nuovo gruppo Iva al regime delle consortili, può essere utile operare un confronto fra i due per apprezzarne vantaggi e svantaggi.

L'utilizzo delle strutture consortili presenta alcune rigidità giacché impone:

- il ricorso a schemi mutualistici, con meccanismi meno comuni rispetto alle realtà societarie lucrative;
- la prevalenza delle attività esenti verso i consorziati, pena la perdita tout court di poter operare in esenzione;
- l'addebito del mero costo della prestazione senza applicazione di alcun markup;
- l'individuazione del criterio di addebito dei costi promiscui ai consorziati e ai terzi (ris. 203/01).

Qualora si abbandoni la struttura consortile è ipotizzabile una trasformazione eterogenea in società di capitali con necessità di perizia (notariato Milano 20/04).

Invece il gruppo Iva non richiede il connotato di mutualità dei partecipanti e non impone l'applicazione del costo puro alle prestazioni infragruppo. Si assiste così ad una notevole semplificazione: nel regime delle consortili ogni soggetto passivo ha un suo pro rata di detraibilità; nel gruppo Iva, invece, il pro rata sugli acquisti è unico e dipende dalle operazioni che il gruppo complessivamente effettua verso terzi. Infatti, ai sensi dell'articolo 70-quinquies del Dpr 633/72, le operazioni effettuate:

- fra membri del gruppo Iva sono irrilevanti;
- da un partecipante verso un terzo si considerano effettuate dal gruppo Iva;
- da un terzo ad un partecipante si considerano effettuate nei confronti del gruppo.

Per la sua costituzione, che richiede almeno due soggetti escluse le branch estere, devono ricorrere congiuntamente i vincoli finanziario (controllo societario), economico (tipologia attività) e organizzativo (direzione e coordinamento), anche se sussistendo il primo gli altri si presumono.

Va segnalato che il requisito del controllo operato da un soggetto residente o da un non residente in uno Stato che assicuri un effettivo scambio di informazioni consente un notevole ampliamento del perimetro potenziale, sulla falsariga di quanto accade ai fini Ires nel consolidato orizzontale. L'opzione dovrebbe rappresentare una possibilità, non potendo il fisco "imporre" la costituzione del gruppo con finalità antiabuso: in tal senso, infatti, dispone la relazione governativa che sembra escluderne l'obbligo laddove parla di scelta dei soggetti.

Non vi è dubbio, invece, che la partecipazione debba essere onnicomprensiva, dovendo riguardare tutti i soggetti nessuno escluso, secondo il cosiddetto «all-in, all-out principle». Questo aspetto rappresenta una forte limitazione del gruppo Iva, come già osservato da Abi e Anianelle audizioni parlamentari, e meriterebbe un ripensamento per garantire un effettivo decollo della misura.

In ottica di pianificazione, poi, occorre considerare che a seguito della sentenza Skandia (causa C-7/13 del 17 settembre 2014) le prestazioni dalla mamma alla branch appartenente ad un gruppo Iva sono rilevanti, con un evidente aggravio di costi per le realtà con attività esente.

Il nuovo regime entrerà in vigore dal 2018 ma è destinato ad operare concretamente dal 2019 dando il tempo – paradossalmente troppo – ai gruppi di fare valutazioni di convenienza.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

POSTICIPAZIONE

Il nuovo regime entrerà in vigore dal 2018 ma è destinato a operare concretamente a partire dal 2019

I punti chiave

VINCOLI

VINCOLO FINANZIARIO
Sussiste quando ai sensi dell'art. 2359, c. 1 n. 1 e almeno dal 1 luglio dell'anno solare precedente fra i soggetti passivi stabiliti in Italia:

- esiste, direttamente o indirettamente, un rapporto di controllo;
- gli stessi 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.

VINCOLO ORGANIZZATIVO
Sussiste fra soggetti passivi stabiliti in Italia quando fra gli stessi esiste un coordinamento di diritto (direzione e coordinamento) o in via di fatto fra gli organi decisionali degli stessi, ancorché lo stesso sia svolto da un altro soggetto.

VINCOLO ECONOMICO
Sussiste fra soggetti passivi stabiliti in Italia in presenza di almeno una delle seguenti forme di cooperazione economica ovvero svolgimento di:
a) un'attività principale dello stesso genere;
b) attività complementari o interdipendenti;
c) attività che avvantaggiano, pienamente o sostanzialmente, uno o più di essi.

ADEMPIMENTI

Il rappresentante di gruppo coincide con il soggetto che esercita il vincolo finanziario. Nel caso di più società sorelle controllate da una mamma non residente il rappresentante coincide con il soggetto con volume d'affari o ammontare di ricavi più elevato nel periodo precedente alla costituzione del gruppo.

TIMING DELL'OPZIONE E DURATA

Se la dichiarazione con cui si esercita l'opzione è presentata dal 1 gennaio al 30 settembre l'opzione per il gruppo Iva ha effetto a decorrere dall'anno successivo; se viceversa è presentata dal 1 ottobre al 31 dicembre decorre dal secondo anno successivo. L'opzione è vincolante per un triennio a partire dall'anno di efficacia e si rinnova automaticamente per ciascun anno successivo fino a revoca.

RESPONSABILITÀ

Il rappresentante di gruppo è responsabile per l'adempimento degli obblighi connessi all'esercizio dell'opzione. Gli altri soggetti rispondono in solido per le somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni a seguito delle attività di liquidazione e controllo.