

Maggio 2018

Il regime del Gruppo IVA alla luce del Decreto attuativo

Giulia Beltramelli, associate, Gianni, Origoni, Grippo, Cappelli and Partners

1. Introduzione: inquadramento normativo

Il Ministro dell'Economia e delle Finanze con il Decreto del 6 aprile 2018 (GU n. 90 del 18 aprile 2018), ha introdotto, conformemente all'art. 70-*duodecies*, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972, le disposizioni di attuazione della disciplina del "Gruppo IVA", prevista dalla Legge n. 232/2016 (c.d. "Legge di bilancio" per il 2017) e successive modificazioni.

Si rileva anzitutto come l'obiettivo perseguito dall'istituto del Gruppo IVA sia quello di *«consentire agli stati membri di non collegare sistematicamente la qualità di soggetto passivo alla nozione di indipendenza puramente giuridica, per esigenze di semplificazione amministrativa o per evitare abusi, quali, ad esempio, il frazionamento di un'impresa tra più soggetti passivi allo scopo di beneficiare di un regime specifico»*¹.

Il regime del Gruppo IVA trova il proprio fondamento nell'art. 11 della Direttiva 2006/112/CE, ai sensi del quale *«Ogni Stato membro può considerare come unico soggetto passivo le persone stabilite nel territorio stesso dello Stato membro che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi»*.

Con detta disposizione, viene riconosciuto a ciascuno Stato Membro la facoltà di superare l'autonomia giuridica di soggetti tra di loro autonomi, seppur vincolati da determinati rapporti, per considerarli come un unico soggetto ai fini IVA. Conseguentemente, le cessioni di beni e le prestazioni di servizio poste in essere da soggetti passivi che aderiscono al Gruppo IVA risultano irrilevanti all'interno del gruppo, trovando rilevanza soltanto per le operazioni effettuate all'esterno del loro gruppo².

Conformemente a tali principi e norme, è stato inserito nel D.P.R. n. 633/1972 il nuovo titolo V-*bis* (artt. da 70-*bis* a 70-*duodecies*)³, rubricato "Gruppo IVA", recante la

¹ Cfr. la COM 73/(950); nello stesso senso CGE, causa C-85/11 del 9 aprile 2013, Commissione europea c. Irlanda, punto 47, e *VAT Committee Working Paper* No. 918, 2017.

² Cfr. CGE, 17 settembre 2014, causa C-7/13, *Skandia*, punto 29.

³ Le nuove disposizioni sono state introdotte mediante l'art. 1, comma 24, della Legge n. 232/2016.

disciplina del nuovo istituto; nonché, in ossequio all'art. 70-*duodecies*, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972, è stato emanato il relativo Decreto attuativo⁴.

2. Requisiti per l'“accesso” al regime del Gruppo IVA

E' assolutamente rilevante delineare fin da subito il perimetro soggettivo di estensione del regime del Gruppo IVA, ovverosia quali siano i soggetti che possono parteciparvi.

Si tratta dei soggetti passivi tra i quali sussiste congiuntamente - non alternativamente - un vincolo finanziario, economico e organizzativo⁵.

In base a quanto previsto dall'art. 70-*ter* del D.P.R. n. 633/1972 sussiste un vincolo finanziario, quando dal 1° luglio dell'anno solare precedente: *i*) tra i soggetti esiste, direttamente o indirettamente, un vincolo di controllo; *ii*) i soggetti sono controllati, direttamente o indirettamente, dallo stesso soggetto, purché residente nel territorio dello Stato o in uno Stato con il quale l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni.

Per quanto riguarda il vincolo economico, lo stesso è evincibile qualora sussista almeno una delle seguenti forme di cooperazione economica: *i*) svolgimento di un'attività principale dello stesso genere; *ii*) svolgimento di attività complementari o interdipendenti; *iii*) svolgimento di attività che avvantaggiano, pienamente o sostanzialmente, uno o più di essi.

Esiste un vincolo organizzativo quando tra detti soggetti esiste un coordinamento, in via di diritto (ai sensi delle disposizioni di cui al libro quinto, titolo V, capo IX, del codice civile), o in via di fatto, tra gli organi decisionali degli stessi, ancorché tale coordinamento sia svolto da un altro soggetto.

Se tra i soggetti passivi sussiste un vincolo finanziario, si presume la sussistenza, fra gli stessi, anche del vincolo economico e organizzativo.

E' comunque prevista la possibilità, ai sensi del comma 5 dell'art. 70-*ter* del D.P.R. n. 600/1973, di dimostrare l'insussistenza del vincolo economico o di quello organizzativo

⁴ Il comma 6 dell'art. 70-*duodecies* del D.P.R. n. 633/1972 prevede infatti che con Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze vengano previste le disposizioni necessarie per l'attuazione delle norme sul Gruppo IVA.

⁵ Cfr. VAT Committee – Working Paper No- 918, 2017, ove viene previsto «*Likewise, the present wording of Article 11 of the VAT Directive lays down a cumulative enumeration of the financial, economic and organisational links, thus requiring the three links to exist simultaneously [...] As already stated in the Commission's Comunication, VAT groups could be described as a fiction created for VAT purposes, where economic substance is given precedence over legal form. In this case “economic substance” should be taken to comprise the three requirements laid down in Article 11 of the VAT Directive (the economic, financial and organisational links), which must be met for a group of legally independent persons to be treated as a single taxable person*».

presentando all'Agenzia delle Entrate apposita istanza di interpello *ex art. 11, comma 1, lett. b)*, della L. n. 212/2000.

Inoltre, l'opzione per tale regime è strettamente correlata ad un vincolo territoriale ed all'esercizio di determinate attività.

L'art. 70-*bis*, al comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, prevede infatti la possibilità di optare per il regime del Gruppo IVA nei confronti dei soli «*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, di seguito denominato "gruppo IVA"»*.

La disciplina nazionale sopra citata, ha recepito puntualmente il dato europeo, nel senso che l'opzione per il Gruppo IVA, analogamente a quanto previsto dalla Direttiva 2006/112/CE:

- i. può interessare solamente i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, restando invece esclusi dal perimetro di riferimento i soggetti passivi non stabiliti nel territorio dello stesso;
- ii. richiede l'esercizio di un'attività d'impresa, arte o professione.

I richiamati confini territoriali fanno sì, da una parte, che le sedi e le stabili organizzazioni situate all'estero restino escluse dalla disciplina, dall'altra, che vengano ricomprese le stabili organizzazioni ai fini IVA nel territorio dello Stato di soggetti passivi non stabiliti⁶.

Per quanto riguarda l'esclusione dalla facoltà di esercitare l'opzione per il Gruppo IVA per i soggetti che non esercitano l'attività d'impresa, arte o professione, occorre rilevare come la stessa persista anche qualora tali soggetti risultino identificati ai fini IVA⁷. La stessa esclusione dovrebbe valere per le c.d. *holding* pure, ovvero quei soggetti la cui attività (che si sostanzia nel mero possesso di partecipazioni, quote sociali, obbligazioni o titoli al fine della percezione di dividendi, interessi o qualsiasi altro frutto) non costituisce esercizio di impresa.

Per completezza, tra gli ulteriori soggetti preclusi dall'accesso al regime del Gruppo IVA, ai sensi dell'art. 70-*bis*, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, vi sono i soggetti la cui azienda

⁶ Anche se la norma non si esprime chiaramente in tal senso, è possibile giungere a tale conclusione nel momento in cui l'art. 70-*quinquies* del D.P.R. n. 633/1972, (modificato attraverso l'art. 1, comma 984, della L. n. 205/2017, c.d. "Legge di bilancio" per il 2018), considera effettuate nei confronti del/dal Gruppo IVA le cessioni/prestazioni da parte di un soggetto passivo non residente alla sua stabile organizzazione, e viceversa.

⁷ Tra di essi, gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni individuate dall'art. 4, comma 4, del D.P.R. n. 633/192, che non risultano essere qualificabili come soggetti passivi di imposta, ancorché titolari di partita IVA al (solo) fine di porre in essere operazioni intracomunitarie.

sia sottoposta a sequestro giudiziario ai sensi dell'art. 470 del c.p.c., i soggetti sottoposti a una procedura concorsuale ed i soggetti posti in liquidazione ordinaria.

Il Decreto attuativo qui in commento ha ripreso puntualmente quanto previsto dalla richiamata normativa in merito ai requisiti necessari per accedere al regime del Gruppo IVA. Ai sensi dell'art. 1 del Decreto, è infatti possibile considerare come un unico soggetto agli effetti dell'IVA, l'insieme dei soggetti passivi stabiliti nel territorio nazionale, esercenti attività d'impresa, arte o professione, che siano giuridicamente indipendenti ma, strettamente vincolati tra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi.

Ciò premesso, si rileva come alcune questioni relative alla disciplina del Gruppo IVA non siano state affrontate, prima di tutto, dalla disciplina prevista nel nuovo titolo V-bis del D.P.R. n. 633/1972, in via residuale, dal Decreto attuativo.

Ci si riferisce, in particolare, al soggetto tenuto a presentare la suddetta istanza di interpello al fine di dimostrare l'insussistenza del vincolo economico o di quello organizzativo. Nel silenzio normativo, il soggetto più appropriato sembrerebbe la società interessata a non aderire al regime del Gruppo IVA, e non la società capogruppo.

Un'ulteriore questione è legata alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti da includere nel perimetro di un Gruppo IVA. Nulla viene previsto in merito alle modalità di verifica della sussistenza del vincolo finanziario in presenza di tali stabili organizzazioni. Si potrebbe dunque ipotizzare che detta verifica sia posta nell'ambito dei rapporti tra i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato e la casa-madre estera, di cui la stabile organizzazione rappresenta niente altro che una mera promanazione.

Ad ogni modo, si auspica un intervento chiarificatore da parte dell'Agenzia delle Entrate su entrambe le questioni.

3. Esercizio dell'opzione, della revoca e di ogni altra variazione rilevante ai fini del Gruppo IVA

L'esercizio dell'opzione per il Gruppo IVA, così come le relative variazioni, sono vincolati ad alcune regole formali.

Segnatamente, l'art. 1 del Decreto, al comma 2, prevede che la dichiarazione di costituzione del Gruppo IVA, una volta sottoscritta da tutti i soggetti partecipanti (per i quali ricorrono i suddetti requisiti) secondo il c.d. principio del c.d. "all-in, all-out", debba essere trasmessa telematicamente dal rappresentante del Gruppo medesimo all'Agenzia delle entrate.

La dichiarazione deve contenere le indicazioni contenute nell'art. 70-*quater*, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, ovverosia: *i*) la denominazione del Gruppo IVA; *ii*) i dati identificativi del rappresentante del Gruppo IVA, e dei soggetti partecipanti al gruppo

medesimo; *iii*) l'attestazione della sussistenza, tra i soggetti partecipanti al Gruppo IVA, dei richiamati vincoli; *iv*) l'attività o le attività che saranno svolte dal Gruppo IVA; *v*) l'elezione di domicilio presso il rappresentante di gruppo da parte di ciascun soggetto partecipante al Gruppo IVA, ai fini della notifica degli atti e dei provvedimenti relativi ai periodi d'imposta per i quali è esercitata l'opzione; *vi*) la sottoscrizione del rappresentante di gruppo, che presenta la dichiarazione, e degli altri soggetti.

Tale dichiarazione, in base a quanto previsto dell'art. 70-*quater*, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, se presentata dal 1° gennaio al 30 settembre, ha effetto a decorrere dall'anno successivo, se presentata dal 1° ottobre al 31 dicembre, ha effetto a decorrere dal secondo anno successivo.

Il successivo comma 4 prevede che, permanendo i richiamati vincoli, l'opzione sia vincolante per un triennio decorrente dall'anno in cui la stessa ha effetto e che si rinnovi automaticamente per ciascun anno successivo, fino a quando non è esercitata la revoca.

In sede di prima applicazione delle disposizioni sul Gruppo IVA, per consentire ai soggetti interessati di poter analizzare le condizioni per esercitare l'opzione per la costituzione del Gruppo IVA a partire dal 1° gennaio 2019, l'opzione potrà essere presentata entro il 15 novembre 2018, anziché, come previsto a regime dall'art. 70 *quater* del D.P.R. n. 633 del 1972, entro il 30 settembre 2018. In tal senso, la disposizione transitoria di cui all'art. 7 del Decreto.

Le stesse regole valesvoli per l'esercizio dell'opzione devono essere osservate, ai fini della successiva inclusione di ulteriori partecipanti, della loro esclusione, della revoca dell'opzione, nonché per ogni altra variazione rilevante ai fini del regime del Gruppo IVA (art. 1, comma 4, del Decreto).

Possono quindi essere ammessi al Gruppo IVA i soggetti per i quali, i vincoli economico e organizzativo, che non sussistevano nell'ambito dell'esercizio della prima opzione, si instaurino successivamente.

4. Effetti dell'opzione per il Gruppo IVA

Una volta effettuata l'opzione, viene attribuito al Gruppo IVA un unico numero di partita IVA, cui verrà associato ciascun soggetto partecipante⁸.

A partire dalla data in cui ha effetto l'opzione per la sua costituzione, ai sensi dell'art. 2 del Decreto, il Gruppo IVA assume gli obblighi e i diritti derivanti dall'applicazione dell'imposta con riguardo alle operazioni per le quali l'IVA è esigibile, o la detrazione è esercitabile.

⁸ Ai sensi dell'art. 1, comma 6, del D.P.R. n. 633 del 1972, l'Agenzia delle Entrate consente di verificare la validità di tale partita IVA ed i dati dei partecipanti al Gruppo, a tutti soggetti interessati.

Per quanto riguarda la documentazione delle operazioni effettuate dal Gruppo, l'art. 3 del Decreto prevede che il rappresentante o i partecipanti emettano fattura indicando, oltre al numero di partita IVA del Gruppo IVA, anche il codice fiscale del soggetto partecipante che ha realizzato l'operazione. Specularmente, per la fatturazione delle operazioni effettuate nei confronti del Gruppo, il rappresentante o i partecipanti debbono comunicare ai fornitori sia la partita IVA del Gruppo che il codice fiscale del soggetto acquirente.

Il comma 3, dell'art. 3 del Decreto (riprendendo quanto previsto dall'art. 70-*quinquies* del D.P.R. n. 633 del 1972), stabilisce che le operazioni che intercorrono tra i soggetti che partecipano al Gruppo IVA non sono considerate cessioni di beni e prestazioni di servizi agli effetti degli artt. 2 e 3 del D.P.R. n. 633 del 1972, pertanto non assumono rilevanza ai fini IVA. Tali operazioni devono comunque essere inserite nelle scritture contabili diverse dai registri IVA.

Le registrazioni negli appositi registri IVA, così come l'adozione dei registri sezionali, secondo quanto previsto dall'art. 4 del Decreto, spettano al rappresentante del Gruppo IVA, o ai singoli partecipanti.

Il rappresentante del Gruppo IVA è altresì tenuto ad effettuare le liquidazioni periodiche dell'IVA, le comunicazioni dei dati delle fatture emesse e ricevute e le comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche *ex* artt. 21 e 21-*bis* del D.L. n. 78 del 2010, a trasmettere la dichiarazione annuale (artt. 4 e 5 del Decreto), a cedere l'imposta chiesta a rimborso in sede di dichiarazione annuale su delega dei partecipanti, nel rispetto delle condizioni di cui agli artt. 1260 ss. del codice civile (art. 6, comma 5, del Decreto).

5. Compensazione e rimborsi IVA

Uno degli aspetti rilevanti, da tenere in considerazione ai fini della valutazione per l'esercizio dell'opzione per il Gruppo IVA, è legato alla conseguente impossibilità di effettuare alcuna compensazione c.d. "orizzontale".

Secondo quanto previsto dall'art. 4, commi 3 e 4, del Decreto, l'imposta a debito del Gruppo IVA non può essere compensata con i crediti relativi ad altre imposte o contributi dei singoli soggetti partecipanti, parimenti, il credito annuale o infrannuale maturato dal Gruppo IVA non può essere utilizzato in compensazione con i debiti relativi ad altre imposte o contributi dei partecipanti.

Per quanto concerne i rimborsi IVA maturati dal Gruppo IVA, il Decreto ha introdotto specifiche regole mediante l'art. 6, in base al quale, le disposizioni di cui all'art. 38-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972 devono riferirsi al Gruppo stesso⁹.

⁹ Segnatamente, la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà deve attestare: *i*) la sussistenza delle condizioni previste alle lett. a) e b) comma 3, dell'art. 38-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972 devono prendere a riferimento la sommatoria dei valori di ciascun partecipante al Gruppo IVA; *ii*) la regolarità dei versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi, di cui alla lettera c) del medesimo comma 3, da parte di tutti i

Il credito IVA che non dovesse essere utilizzato dal Gruppo IVA prima della cessazione dello stesso, potrà essere chiesto a rimborso ai sensi dell'art. 30 del D.P.R. n. 633/1972, ovvero computato in detrazione dal rappresentante del Gruppo IVA nelle proprie liquidazioni o nella propria liquidazione annuale (art. 2, comma 5, del Decreto).

Infine, l'eccedenza IVA delle singole società risultante dalla dichiarazione annuale relativa all'anno precedente al primo anno di partecipazione al Gruppo IVA, ai sensi dell'art. 70-*sexies* del D.P.R. n. 633 del 1972, non può essere trasferita al Gruppo, ma può essere chiesta a rimborso, anche in mancanza delle condizioni di cui all'art. 30 del D.P.R. n. 633 del 1972, ovvero compensata a norma dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997.

6. Conclusioni

Sulla base di quanto appena visto, è evidente come l'opzione per il Gruppo IVA richieda una valutazione *case by case*, che varia in funzione delle specifiche caratteristiche dei singoli soggetti interessati ad aderirvi.

Nell'ambito di un'attenta analisi preventiva dei *pro* e dei *contro*, occorre tener in considerazione quello che – solamente per determinati soggetti – potrebbe rappresentare un ostacolo: trattasi della conseguente impossibilità di effettuare alcuna compensazione “orizzontale”. Tale aspetto potrebbe disincentivare quei soggetti che, pur presentando un credito IVA (oppure un credito relativo ad altre imposte) risulterebbero comunque costretti ad un esborso finanziario, a fronte della contestuale debenza di imposte nei confronti del Fisco.

Invece, il regime del Gruppo IVA rappresenta certamente un'opportunità da cogliere nell'ambito di quei gruppi che presentano un elevato numero di transazioni *intercompany* dal momento che, per tali operazioni, è prevista l'irrilevanza ai fini IVA.

La *ratio* ispiratrice dell'istituto mira infatti ad una semplificazione amministrativa, consistente nel fatto che, i soggetti partecipanti al Gruppo IVA, pur essendo giuridicamente diversi, vengono considerati come un unico soggetto ai fini IVA.

Ebbene, se l'obiettivo della disciplina è quello di agevolare i soggetti che risultino tra loro legati da determinati rapporti finanziari, economici ed organizzativi, il Decreto contenente le disposizioni di attuazione di detta disciplina, avrebbe potuto chiarire più e meglio taluni aspetti della stessa, che purtroppo restano ancora incerti, così da compromettere le potenzialità del regime.

componenti del Gruppo IVA; mentre, le condizioni di cui al comma 4, lett. a), vanno verificate in capo a ciascun partecipante; infine, per il calcolo della differenza, per ciascun anno, tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta o del credito dichiarato superiore ai limiti indicati nel comma 4, lett. b), rilevano gli avvisi di accertamento o di rettifica notificati al Gruppo IVA nei due anni antecedenti la richiesta di rimborso.

In conclusione, sebbene il Decreto abbia definito puntualmente alcuni aspetti tecnici legati al regime del Gruppo IVA, restano alcune specifiche questioni aperte, che si auspica vengano chiarite dall'Amministrazione Finanziaria in via di prassi, specie con riferimento alla sussistenza dei vincoli finanziari, economici ed organizzativi.