

Verona, 9 Novembre 2018

## CIRCOLARE TEMATICA

### Gruppo IVA - Chiarimenti (circ. Agenzia delle Entrate 31.10.2018 n. 19)

DISCLAIMER: La presente circolare ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale e non costituisce un parere professionale né può considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.

INFORMATIVA AI SENSI DEL REGOLAMENTO EUROPEO 679/16 (GDPR): La presente circolare è inviata a soggetti che hanno fornito liberamente i propri dati personali nel corso di rapporti professionali, di incontri o simili. I dati personali in questione sono trattati per finalità collegate ai rapporti professionali intercorrenti con gli interessati, per finalità informative ma non sono comunicati a soggetti terzi. Il "titolare" del trattamento dati è Studio Righini e Associati con sede in Verona, Piazza Cittadella, 13. Il trattamento dei dati è curato solo da soci, collaboratori e dipendenti incaricati del trattamento o da incaricati di occasionali operazioni di manutenzione. Qualora Lei avesse ricevuto la presente circolare per errore oppure desiderasse non ricevere più comunicazioni di questo tipo in futuro potrà comunicarcelo inviando una e-mail a [studiorighini@studiorighini.it](mailto:studiorighini@studiorighini.it)

## 1 PREMESSA

L'istituto del Gruppo IVA consente a una pluralità di soggetti passivi IVA, nel rispetto di determinate condizioni e previo esercizio di una specifica opzione, di operare come un unico soggetto passivo ai fini dell'imposta. Ciò comporta, fra l'altro, che le operazioni infragruppo non sono soggette al tributo.

La circ. Agenzia delle Entrate 31.10.2018 n. 19 ha fornito chiarimenti sui molteplici aspetti relativi all'applicazione del nuovo istituto. Tali chiarimenti sono di seguito esaminati, prestando particolare attenzione ai requisiti per la costituzione del Gruppo. Ciò in considerazione del fatto che i soggetti passivi che intendono costituire un Gruppo IVA efficace dall'1.1.2019 devono esercitare la relativa opzione entro il 15.11.2018 (ovvero entro il 31.12.2018 in relazione ai Gruppi Bancari Cooperativi).

### 1.1 QUADRO NORMATIVO

La normativa di riferimento è contenuta nel Titolo *V-bis* del DPR 633/72 (artt. *70-bis* - *70-duodecies*) e si fonda sui principi enunciati dall'art. 11 della direttiva 2006/112/CE.

Le disposizioni attuative della disciplina sono contenute nel DM 6.4.2018 (pubblicato sulla *G.U.* 18.4.2018 n. 90).

Con il provv. Agenzia delle Entrate 19.9.2018 n. 215450 è stato approvato il modello AGI/1, utilizzabile sia per esercitare l'opzione per la costituzione del Gruppo IVA, sia per dichiarare eventuali variazioni relative al Gruppo, la revoca dell'opzione, la cessazione del Gruppo, nonché per manifestare le opzioni per la separazione delle attività (art. 36 del DPR 633/72) ovvero per la dispensa dagli adempimenti IVA per le operazioni esenti (art. *36-bis* del DPR 633/72).

### 1.2 VANTAGGI CONNESSI ALLA COSTITUZIONE DEL GRUPPO IVA

Dall'applicazione dell'istituto del Gruppo IVA derivano benefici di natura organizzativo-gestionale ed economico-finanziaria. Infatti, la costituzione del Gruppo IVA consente, fra l'altro:

- il risparmio dei costi associati all'indetraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi infragruppo, in quanto queste ultime operazioni sono irrilevanti ai fini dell'imposta;
- l'accentramento degli adempimenti IVA in capo ad un unico soggetto, il Rappresentante del Gruppo, nonché il venir meno degli obblighi IVA per le operazioni infragruppo irrilevanti ai fini dell'imposta;
- l'automatica compensazione delle posizioni debitorie e creditorie IVA dei partecipanti.

L'istituto appare particolarmente vantaggioso per i gruppi di imprese del settore bancario e assicurativo che, effettuando operazioni esenti IVA, sono soggetti all'indetraibilità dell'imposta relativa alle operazioni passive, posto che per tali soggetti è anche venuta meno la possibilità di utilizzare il regime di esenzione per i consorzi *ex art.* 10 co. 2 del DPR 633/72 (cfr. Corte di Giustizia UE 21.9.2017 cause C-326/15, C-605/15, C-616/15).

## 2 AMBITO SOGGETTIVO

Possono costituire un Gruppo IVA i soggetti passivi d'imposta stabiliti nel territorio dello Stato, esercenti attività d'impresa, arte o professione, per i quali ricorrano congiuntamente i vincoli finanziario, economico e organizzativo ai sensi dell'art. *70-ter* del DPR 633/72.

Tali vincoli – di seguito esaminati – devono sussistere al momento dell'esercizio dell'opzione per la costituzione del Gruppo IVA e comunque già dal 1° luglio dell'anno precedente a quello in cui l'opzione ha effetto.

Per espressa previsione normativa, a tutela delle possibilità di soddisfazione delle ragioni creditorie dell'Erario, la partecipazione al Gruppo IVA è preclusa:

- ai soggetti la cui azienda sia sottoposta a sequestro giudiziario *ex art. 670 c.p.c.* (in caso di pluralità di aziende la preclusione opera anche se oggetto di sequestro è una sola di esse);
- ai soggetti la cui azienda sia sottoposta a fallimento, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa o amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi;
- ai soggetti posti in liquidazione ordinaria.

## 2.1 ENTI NON SOGGETTI PASSIVI IVA

La circ. Agenzia delle Entrate 19/2018 ha chiarito che sono esclusi dalla partecipazione al Gruppo IVA i soggetti che non possono qualificarsi come soggetti passivi ai sensi degli artt. 4 e 5 del DPR 633/72, quali:

- gli enti non commerciali per le attività istituzionali svolte (compresi gli enti pubblici per le funzioni esercitate in veste di pubblica autorità);
- i consorzi con mera rilevanza interna;
- le *holding* c.d. "pure" o "statiche", la cui attività è limitata alla mera acquisizione e gestione di azioni, senza interferenza nella gestione dei soggetti partecipati; sono ammesse al Gruppo IVA, invece, le *holding* "gestorie" o "miste".

## 2.2 SOGGETTI NON STABILITI IN ITALIA

Ulteriore requisito per la partecipazione al Gruppo IVA è la circostanza che i singoli partecipanti siano stabiliti nel territorio dello Stato. Infatti, la norma prevede espressamente che non possono partecipare a un Gruppo IVA neanche le stabili organizzazioni all'estero di soggetti che hanno sede in Italia.

## 2.3 ENTI NON COSTITUITI IN FORMA SOCIETARIA

Poiché, come si dirà più diffusamente di seguito, ai fini della sussistenza del vincolo finanziario di cui all'art. 70-ter del DPR 633/72, occorre che tra i soggetti passivi IVA sussista un rapporto di controllo ai sensi dell'art. 2359 co. 1 n. 1 c.c., la partecipazione al Gruppo IVA è preclusa, in veste di controllati, ai soggetti passivi IVA non costituiti in forma societaria per i quali non possono trovare applicazione le regole concernenti il diritto di voto in base alla suddetta disciplina.

A titolo esemplificativo, possono partecipare al Gruppo IVA soltanto in qualità di controllanti, e non anche in qualità di controllati:

- le imprese individuali;
- i consorzi non costituiti in forma societaria;
- gli enti pubblici per quanto attiene alle operazioni commerciali;
- le persone fisiche esercenti arti o professioni.

## 2.4 SOCIETÀ DI GESTIONE DEL RISPARMIO

La circ. Agenzia delle Entrate 19/2018 precisa che possono aderire al Gruppo IVA anche le società di gestione del risparmio e le società costituite nell'ambito di un'operazione di cartolarizzazione, poiché il regime del Gruppo IVA è applicabile a tutti i settori dell'attività economica, anche laddove essa sia svolta mediante costituzione di patrimoni separati.

### 3 VINCOLO FINANZIARIO

Ai sensi dell'art. 70-ter del DPR 633/72, il vincolo finanziario sussiste quando:

- tra i soggetti passivi vi è, direttamente o indirettamente, un rapporto di controllo ai sensi dell'art. 2359 co. 1 n. 1 c.c.;
- i soggetti sono controllati, direttamente o indirettamente, dal medesimo soggetto ai sensi dell'art. 2359 co. 1 n. 1 c.c., purché residente in Italia ovvero in uno Stato estero con il quale l'Italia ha stipulato un accordo che assicura un effettivo scambio di informazioni.

In base alla nozione generale di controllo di diritto fornita dall'art. 2359 co. 1 n. 1 c.c., si considera controllata la società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria.

La circ. Agenzia delle Entrate 19/2018 evidenzia che tale controllo può essere esercitato sia in modo diretto che in modo indiretto e fornisce, in merito, alcune esemplificazioni.

#### 3.1 CONTROLLO ESERCITATO DA UN SOGGETTO ESTERO

L'art. 70-ter del DPR 633/72 ammette la possibilità che il controllo sui soggetti passivi IVA partecipanti a un Gruppo sia esercitato da un soggetto non stabilito in Italia. Occorre, però, che il soggetto in questione sia comunque stabilito in uno Stato con il quale l'Italia ha stipulato un accordo che assicura un effettivo scambio di informazioni.

La circ. 19/2018 chiarisce che tali Stati sono:

- gli Stati annoverati nella c.d. “white list” di cui al DM 4.9.96;
- gli Stati che prevedono un adeguato scambio di informazioni tramite una convenzione per evitare la doppia imposizione sul reddito o uno specifico accordo internazionale;
- gli Stati con i quali trovano applicazione disposizioni comunitarie in materia di assistenza amministrativa.

Si precisa altresì che la sussistenza di un vincolo finanziario deve ritenersi esclusa tra soggetti stabiliti in Italia controllati dalla medesima società estera qualora, nella catena che lega i controllati residenti alla controllante non residente, si frappongano altre società stabilite all'estero. Ciò in quanto non è possibile attribuire rilievo ai voti esercitabili nell'assemblea di società che non siano sottoposte alle regole di funzionamento di cui all'art. 2359 co. 1 n. 1 c.c. Il vincolo finanziario, dunque, deve essere verificato soltanto in capo alla prima società *holding* situata all'estero.

#### 3.2 CONTROLLO ESERCITATO DA UNA *HOLDING* “STATICA”

Se la società capogruppo è una *holding* “statica”, il Gruppo IVA sarà formato dalle società direttamente o indirettamente controllate da quest'ultima ai sensi dell'art. 2359 co. 1 n. 1 c.c. Tuttavia, la *holding* “statica”, pur essendo considerata ai fini dell'individuazione del vincolo finanziario, non può essere inclusa nel perimetro del Gruppo quale soggetto partecipante, risultando priva della soggettività passiva ai fini IVA.

#### 3.3 VERIFICA DEL VINCOLO PER LA STABILE ORGANIZZAZIONE ITALIANA DI UN SOGGETTO ESTERO

La stabile organizzazione italiana di un soggetto non stabilito può partecipare al Gruppo IVA italiano a condizione che il vincolo finanziario sia verificato in capo alla casa madre estera. Pertanto, ipotizzando che tra le società A, B, C e D stabilite nel territorio dello Stato e la società estera X, do-

tata di una stabile organizzazione in Italia, si realizzi il rapporto di controllo definito ai sensi dell'art. 2359 co. 1 n. 1 c.c., il Gruppo IVA sarà composto dai soggetti passivi italiani (A, B, C e D) e dalla stabile organizzazione italiana di X.

### 3.4 GRUPPI BANCARI COOPERATIVI

Ai sensi dell'art. 70-ter del DPR 633/72, come modificato dall'art. 20 del DL 119/2018 (in corso di conversione in legge), possono costituire un Gruppo IVA anche i Gruppi Bancari Cooperativi stabiliti nel territorio dello Stato di cui all'art. 37-bis del DLgs. 385/93, sebbene in relazione agli stessi non possa ravvisarsi il rapporto di controllo di cui all'art. 2359 co. 1 n. 1 c.c.

Per tali soggetti, infatti, il vincolo finanziario si considera comunque sussistente in ragione del contratto di coesione cui i partecipanti aderiscono.

## 4 VINCOLO ECONOMICO

Il vincolo economico si riscontra quando tra i soggetti passivi si realizza almeno una delle seguenti forme di cooperazione economica:

- svolgimento di un'attività principale dello stesso genere;
- svolgimento di attività complementari o interdipendenti;
- svolgimento di attività che avvantaggiano pienamente o sostanzialmente uno o più di essi.

### 4.1 ATTIVITÀ PRINCIPALE DELLO STESSO GENERE

In base alla circ. Agenzia delle Entrate 19/2018, per "attività principale" deve intendersi non l'attività dalla quale deriva il maggiore volume d'affari, bensì l'attività caratteristica dell'operatore economico, indicata quale oggetto sociale nell'atto costitutivo dei soggetti passivi d'imposta.

Inoltre, per "attività dello stesso genere" devono intendersi le attività appartenenti alla medesima tipologia commerciale o professionale, anche ove non classificabili ai fini statistici con uno stesso codice ATECO; tale omogeneità tipologica si riscontra, dunque, anche quando più soggetti passivi esercitano attività dello stesso tipo in settori differenti (ad esempio la fornitura di servizi di *audit* a committenti vari).

### 4.2 ATTIVITÀ COMPLEMENTARI E INTERDIPENDENTI

La circ. 19/2018 chiarisce altresì che, per "attività complementari" devono intendersi quelle legate da un rapporto di necessaria strumentalità, la cui funzionalità e il cui valore economico si manifestano solo in combinazione (es. la produzione di parti di autoveicoli da parte di un soggetto passivo ad un altro che offra sul mercato i prodotti finiti).

Per "attività interdipendenti" devono intendersi, invece, quelle tra le quali si realizza una connessione reciproca ma eventuale (es. l'attività di assistenza post vendita svolta da un soggetto passivo a favore dei clienti di determinate tipologie di beni per conto del produttore).

### 4.3 ATTIVITÀ CHE AVVANTAGGIA UN ALTRO SOGGETTO

In base alla citata circ. 19/2018, per "attività che avvantaggia pienamente o sostanzialmente" un altro soggetto passivo deve intendersi l'attività che svolge un ruolo ancillare/ausiliario rispetto a un'altra attività, essendo funzionale al perseguimento degli obiettivi economici dell'altro membro, ovvero offrendo un beneficio sostanziale all'attività svolta da quest'ultimo (es. la fornitura di beni o servizi da parte di un soggetto passivo nei confronti di un altro, anche laddove lo svolgimento dell'attività ca-

ratteristica del secondo non richieda il necessario impiego dei beni o servizi offerti dal primo, come la fornitura di servizi amministrativi).

L'individuazione della forma di cooperazione economica in esame ha, tuttavia, carattere residuale rispetto alle modalità di cooperazione precedentemente indicate.

## 5 VINCOLO ORGANIZZATIVO

Il vincolo organizzativo risulta verificato quando esiste un coordinamento tra gli organi decisionali (tramite un'interazione tra gli stessi).

Tale coordinamento può essere svolto anche da un altro soggetto, non necessariamente membro del Gruppo IVA.

Secondo quanto chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 19/2018, il coordinamento consiste nella definizione della politica economica, delle strategie e delle linee essenziali delle attività svolte dai soggetti passivi, *“imprimendo un'identità o conformità di indirizzi operativi ad una pluralità di entità, formalmente distinte, tale da determinare la gestione del Gruppo alla stregua di una sola impresa”*.

Il coordinamento può esplicarsi in via di diritto, per effetto dell'esercizio del controllo di cui all'art. 2359 co. 1 n. 1 c.c., ovvero in via di fatto. Ad esempio, le attività di direzione e coordinamento possono essere esercitate in virtù di vincoli contrattuali (quali i contratti di agenzia, di commissione, di concessione, di affiliazione commerciale).

## 6 PRESUNZIONI

L'art. 70-ter co. 4 del DPR 633/72 assegna una preminenza al vincolo finanziario sul vincolo economico e organizzativo e stabilisce l'operatività di una presunzione in base alla quale, al sussistere del vincolo finanziario, si considerano sussistenti anche gli altri due vincoli.

L'art. 70-ter co. 6 del DPR 633/72 prevede un'ulteriore presunzione in base alla quale il vincolo economico si considera in ogni caso insussistente per i soggetti per i quali il vincolo finanziario ricorre in dipendenza di partecipazioni acquisite nell'ambito degli interventi finalizzati al recupero di crediti o derivanti dalla conversione in azioni di nuova emissione dei crediti verso imprese in temporanea difficoltà finanziaria, di cui all'art. 113 co. 1 del TUIR.

In entrambi i casi, per superare la presunzione disposta dalla norma, e dunque, rispettivamente, al fine di escludere o includere uno o più soggetti nel perimetro del Gruppo IVA, è possibile presentare all'Agenzia delle Entrate istanza di interpello ai sensi dell'art. 11 co. 1 lett. b) della L. 212/2000. La relativa risposta sarà fornita entro 120 giorni dalla presentazione (si vedano, in merito, i chiarimenti forniti con la ris. Agenzia delle Entrate 10.7.2018 n. 54).

## 7 RAPPRESENTANTE DEL GRUPPO IVA

Il Rappresentante del Gruppo IVA è individuato nel soggetto che esercita il controllo di diritto ai sensi dell'art. 2359 co. 1 n. 1 c.c.

Tuttavia, se tale soggetto non può esercitare l'opzione (ad esempio perché non è stabilito nel territorio dello Stato, ovvero perché è una *holding* “statica”, priva, dunque, della soggettività passiva ai fini IVA), il Rappresentante del Gruppo è individuato nel soggetto con volume d'affari o ammontare di ricavi più elevato, in valore assoluto, nell'anno precedente alla costituzione del Gruppo IVA (art. 70-septies del DPR 633/72).

Spetta al Rappresentante del Gruppo presentare la dichiarazione per la costituzione del Gruppo IVA, nonché comunicare, mediante il medesimo modello dichiarativo, la revoca dell'opzione, le eventuali variazioni riguardanti il Gruppo o la sua cessazione.

Inoltre, il Rappresentante adempie gli obblighi ed esercita i diritti del Gruppo IVA, per cui è tenuto, fra l'altro, a:

- presentare la dichiarazione IVA annuale del Gruppo;
- effettuare le liquidazioni e i versamenti dell'imposta dovuta;
- presentare le istanze per il rimborso delle eccedenze creditorie;
- effettuare le comunicazioni dei dati delle fatture o delle liquidazioni IVA;
- presentare i modelli INTRASTAT.

## 8 ESERCIZIO DELL'OPZIONE

I soggetti passivi che, in presenza dei requisiti di legge, intendono costituire un Gruppo IVA devono esercitare la relativa opzione presentando l'apposito modello dichiarativo approvato con il provv. Agenzia delle Entrate 19.9.2018 n. 215450 (modello AGI/1).

### 8.1 MODALITÀ DI ESERCIZIO DELL'OPZIONE

La compilazione, la sottoscrizione e l'invio del modello AGI/1 avvengono in modalità telematica diretta, tramite l'apposita applicazione *web* "Costituzione Gruppo IVA" accessibile utilizzando i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate.

Nello specifico il modello:

- viene predisposto *on line* dal Rappresentante del Gruppo utilizzando l'apposita applicazione *web*;
- viene reso disponibile da quest'ultimo ad ogni partecipante nella propria area autenticata del sito dell'Agenzia delle Entrate, per la relativa sottoscrizione;
- viene infine sottoscritto dal Rappresentante del Gruppo e, successivamente, inviato dal medesimo Rappresentante mediante la stessa applicazione *web*.

### 8.2 DECORRENZA DELL'OPZIONE

Il termine di efficacia dell'opzione per la costituzione del Gruppo IVA differisce a seconda del momento nel quale viene presentata la relativa dichiarazione:

- se la dichiarazione è presentata dal 1° gennaio al 30 settembre, l'opzione ha effetto dall'anno successivo alla presentazione;
- se la dichiarazione è presentata dal 1° ottobre al 31 dicembre, l'opzione ha effetto dal secondo anno successivo alla presentazione.

### *Condizione temporale del possesso delle partecipazioni di controllo*

Ai sensi dell'art. 1 co. 1 del DM 6.4.2018, i vincoli finanziario, economico e organizzativo devono sussistere *"al momento dell'esercizio dell'opzione per la costituzione del soggetto passivo unico, e comunque, già dal 1° luglio dell'anno precedente a quello in cui l'opzione ha effetto"*.

Tenendo conto dei termini di efficacia dell'opzione per la costituzione del Gruppo, la circ. Agenzia delle Entrate 19/2018 precisa che:

- se l'opzione è esercitata entro il 30 settembre (con efficacia del Gruppo dall'anno successivo), occorre che il vincolo finanziario risulti sussistente dal 1° luglio immediatamente precedente;

- se l'opzione è esercitata tra il 1° ottobre e il 31 dicembre (con efficacia dal secondo anno successivo), occorre che il vincolo finanziario risulti sussistente alla data di esercizio dell'opzione, e non anche a partire dal 1° luglio dell'anno precedente al momento dell'esercizio dell'opzione.

Tale condizione, si precisa, ha la funzione di impedire, con finalità antielusive, che possano fondersi in un unico soggetto passivo entità legate da vincoli occasionali o temporanei.

### 8.3 ESERCIZIO DELL'OPZIONE CON EFFETTO A DECORRERE DAL 2019

L'art. 7 del DM 6.4.2018 dispone che, in sede di prima applicazione del nuovo istituto, al fine di consentire ai soggetti interessati di effettuare le necessarie valutazioni, l'opzione per la costituzione del Gruppo IVA con effetto dall'anno 2019 può essere esercitata entro il 15.11.2018 (anziché entro il 30.9.2018).

Secondo quanto chiarito dalla circ. 19/2018, l'opzione per la costituzione di un Gruppo IVA dal 2019 può includere anche società costituite dall'1.7.2018 al 15.11.2018, ove destinatarie del conferimento di un ramo di azienda da parte di una società già in possesso dei requisiti per l'ammissione a un Gruppo IVA, potendosi in tal caso ritenere assolto il requisito della stabilità dei vincoli.

#### *Gruppi Bancari Cooperativi*

Ai sensi dell'art. 20 del DL 119/2018 (in corso di conversione in legge), i Gruppi Bancari Cooperativi di cui all'art. 37-bis del DLgs. 385/93 possono esercitare l'opzione per la costituzione del Gruppo IVA con effetto dall'anno 2019 entro il 31.12.2018, purché a tale data sussistano i vincoli finanziario, economico e organizzativo.

Per verificare la sussistenza del vincolo economico occorre fare riferimento alla data di sottoscrizione del contratto di coesione di cui all'art. 37-bis co. 3 del DLgs. 385/93.

### 8.4 DURATA DELL'OPZIONE

L'opzione è vincolante per un triennio a partire dall'anno in cui produce effetti, sempre che permangano le condizioni di legge. Successivamente al primo triennio, l'opzione si rinnova automaticamente di anno in anno, fino a quando il Rappresentante del Gruppo non esercita la revoca.

### 8.5 CARATTERE OMNICOMPRESIVO DELL'OPZIONE

L'opzione per la costituzione del Gruppo IVA ha carattere omnicomprensivo, in quanto riguarda tutti i soggetti passivi IVA stabiliti nel territorio dello Stato per i quali ricorrano congiuntamente i vincoli finanziario, economico e organizzativo di cui all'art. 70-ter del DPR 633/72, senza possibilità di effettuare una selezione fra tali soggetti (c.d. "*all-in, all-out principle*").

Pertanto, in caso di mancato esercizio dell'opzione da parte di uno o più dei soggetti per i quali ricorrono i requisiti:

- è recuperato a carico del Gruppo IVA l'effettivo vantaggio fiscale conseguito;
- il Gruppo IVA cessa a partire dall'anno successivo rispetto a quello in cui viene accertato il mancato esercizio dell'opzione, a meno che i predetti soggetti esercitino l'opzione per partecipare al Gruppo medesimo (con effetti dal 1° gennaio dell'anno successivo).

## 8.6 OPZIONE ESERCITATA IN ASSENZA DEI REQUISITI

L'esercizio dell'opzione da parte di un soggetto per il quale non sussistono i requisiti di cui all'art. 70-*bis* del DPR 633/72 (soggettività passiva ai fini dell'IVA, luogo di stabilimento in Italia, soggezione ai vincoli finanziario, economico e organizzativo) è priva di effetti limitatamente a tale soggetto.

## 8.7 OPZIONE PER LA SEPARAZIONE DELLE ATTIVITÀ O PER LA DISPENSA DAGLI ADEMPIMENTI

In sede di costituzione del Gruppo IVA, è possibile comunicare l'esercizio dell'opzione per la separazione delle attività (art. 36 del DPR 633/72), nonché per la dispensa dagli adempimenti in relazione alle attività esenti (art. 36-*bis* del DPR 633/72). Le opzioni hanno effetto a decorrere dalla stessa data di efficacia dell'opzione per la costituzione del Gruppo.

Qualora le opzioni non siano state comunicate in sede di costituzione del Gruppo, la dichiarazione può essere integrata, barrando l'apposita casella presente nel frontespizio del modello AGI/1, entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello in cui ha effetto la costituzione del Gruppo.

## 9 EFFETTI DELLA COSTITUZIONE DEL GRUPPO

A seguito della costituzione del Gruppo IVA (e fintantoché la partecipazione allo stesso perdura), i partecipanti al Gruppo perdono la propria autonomia soggettiva ai fini dell'IVA e divengono un unico soggetto passivo d'imposta. Pertanto, al Gruppo viene attribuito un proprio numero di partita IVA, cui è associato ciascun partecipante e che dovrà essere riportato in ogni dichiarazione, atto o comunicazione relativi all'applicazione dell'IVA.

In caso di effettuazione di operazioni nei confronti di soggetti stabiliti in altri Stati membri dell'Unione europea, dunque, il Gruppo IVA dovrà registrarsi anche all'interno della banca dati VIES con un unico identificativo.

### 9.1 RETTIFICA DELLA DETRAZIONE

Per quanto attiene alla disciplina della rettifica della detrazione, la circ. Agenzia delle Entrate 19/2018 precisa che la costituzione di un Gruppo IVA comporta effetti del tutto analoghi a quelli correlati a un'operazione di fusione tra società. Pertanto, a seguito della costituzione del Gruppo, occorre valutare, con riferimento a ciascun bene o servizio, se si sia determinata una modifica rispetto alla situazione precedente riferibile a ogni singolo partecipante al Gruppo, tale da richiedere la rettifica della detrazione ai sensi dell'art. 19-*bis*2 del DPR 633/72.

### 9.2 EFFETTI SULLE OPERAZIONI POSTE IN ESSERE

#### *Operazioni tra partecipanti al Gruppo IVA*

Le operazioni effettuate tra soggetti partecipanti allo stesso Gruppo IVA sono escluse dal campo di applicazione dell'imposta in quanto non si considerano cessioni di beni o prestazioni di servizi ai sensi degli artt. 2 e 3 del DPR 633/72.

Tuttavia, tali operazioni devono essere rilevate nel libro giornale e nelle altre scritture contabili di cui al DPR 600/73. Inoltre, le imprese in contabilità semplificata rilevano tali operazioni con idonea documentazione emessa nel rispetto del loro ordine cronologico.

La circ. 19/2018 precisa che le somme eventualmente scambiate tra i partecipanti al Gruppo sulla base di pattuizioni interne in contropartita di vantaggi/svantaggi fiscali conseguenti all'adesione al regime non assumono rilevanza ai fini IVA.

### **Operazioni tra Gruppo IVA e soggetti terzi**

Si considerano effettuate dal Gruppo IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto partecipante al Gruppo nei confronti di un soggetto terzo non partecipante.

Allo stesso modo, si considerano effettuate nei confronti del Gruppo IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto che non fa parte del Gruppo nei confronti di un soggetto che ne fa parte.

### **Operazioni tra casa madre e stabile organizzazione**

L'unicità soggettiva del Gruppo IVA risulta prevalente rispetto all'unicità soggettiva esistente tra casa madre e stabile organizzazione. Pertanto, le operazioni effettuate da/nei confronti di una casa madre nei confronti di/da una propria stabile organizzazione assumono rilevanza IVA se la casa madre e/o la stabile organizzazione partecipano ad un Gruppo IVA in Italia o in un altro Stato membro.

### **Acquisti con utilizzo del plafond IVA**

Il diritto all'acquisto di beni e servizi senza il pagamento dell'imposta con utilizzo del *plafond*, riconosciuto agli esportatori abituali ai sensi dell'art. 8 co. 2 del DPR 633/72, può essere esercitato dal Gruppo IVA già a partire dal primo anno di efficacia dell'opzione, anche se maturato dai singoli partecipanti nell'anno antecedente all'ingresso.

Una volta costituito il Gruppo, la verifica dello *status* di esportatore abituale dovrà essere effettuata in capo al Gruppo stesso.

Le dichiarazioni di intento sono trasmesse dal Rappresentante del Gruppo ovvero da parte dei singoli partecipanti, indicando, unitamente al codice fiscale del singolo, il numero di partita IVA del Gruppo.

### **Inapplicabilità dello split payment**

Qualora il Gruppo IVA comprenda nel suo perimetro soggetti che rientrerebbero nella disciplina dello *split payment* di cui all'art. 17-ter del DPR 633/72, quest'ultimo meccanismo non trova applicazione per le operazioni effettuate nei confronti del Gruppo. Per effetto dell'adesione al Gruppo IVA, infatti, vengono meno i requisiti soggettivi che giustificano l'applicazione dello *split payment*.

## **9.3 DECADENZA DELLE ALTRE OPZIONI**

L'opzione per la costituzione del Gruppo IVA comporta il venir meno, in capo al soggetto passivo, degli effetti delle opzioni in materia di IVA esercitate in precedenza, anche laddove non fosse ancora decorso il periodo minimo di permanenza nel particolare regime prescelto.

In particolare, la costituzione di un Gruppo IVA è alternativa all'adesione al regime di cui all'art. 73 del DPR 633/72 (c.d. "liquidazione IVA di gruppo").

## **9.4 ECCEDENZE CREDITORIE ANTECEDENTI ALLA PARTECIPAZIONE AL GRUPPO**

L'eccedenza di IVA detraibile relativa all'anno precedente al primo anno di partecipazione al Gruppo IVA non viene trasferita al Gruppo medesimo.

Tale credito può invece essere:

- chiesto a rimborso, anche in assenza dei presupposti di cui all'art. 30 del DPR 633/72;
- utilizzato in compensazione nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97.

Fa eccezione la parte dell'eccedenza detraibile pari all'ammontare dei versamenti IVA effettuati nell'anno precedente al primo anno di partecipazione al Gruppo IVA. Tale parte, infatti, può essere trasferita al Gruppo medesimo.

## 10 DIRITTI E OBBLIGHI DEL GRUPPO IVA

Il Gruppo IVA assume gli obblighi e i diritti previsti dalla disciplina IVA con riguardo alle operazioni per cui l'imposta diventa esigibile o il diritto alla detrazione diventa esercitabile a partire dalla data in cui ha effetto l'opzione per la sua costituzione.

### 10.1 OBBLIGHI DI FATTURAZIONE E REGISTRAZIONE

In particolare, le fatture e gli altri documenti emessi dal Gruppo devono riportare:

- oltre al numero di partita IVA del Gruppo,
- anche il codice fiscale del soggetto partecipante che ha realizzato l'operazione.

Per tale ragione, è previsto che il Rappresentante del Gruppo o i singoli partecipanti comunichino la partita IVA del Gruppo e il codice fiscale del singolo acquirente ai fornitori.

Al momento di ricezione della fattura gli acquirenti verificano altresì l'indicazione del codice fiscale e, ove tale informazione risulti mancante, provvedono al relativo inserimento.

Si rileva, in particolare, che mentre gli obblighi di liquidazione e di versamento dell'imposta sono assolti per il tramite del Rappresentante del Gruppo, gli obblighi di documentazione e registrazione possono essere eseguiti, indifferentemente e alternativamente, dal Rappresentante del Gruppo oppure dai singoli partecipanti. La circ. Agenzia delle Entrate 19/2018 chiarisce che è ammessa anche la possibilità di adottare un sistema "misto".

Le modalità e i termini speciali di emissione, numerazione e registrazione delle fatture, nonché di esecuzione delle liquidazioni e dei versamenti periodici stabiliti con decreti ministeriali emanati in attuazione degli artt. 22 co. 2, 73 e 74 del DPR 633/72, si applicano alle operazioni soggette a tali disposizioni anche laddove effettuate dal Gruppo IVA.

### 10.2 SEPARAZIONE DELLE ATTIVITÀ E DISPENSA DAGLI ADEMPIMENTI

Nell'ambito della circ. Agenzia delle Entrate 19/2018, ampio spazio è dedicato all'esame degli effetti sul Gruppo IVA derivanti dall'eventuale esercizio dell'opzione:

- per la separazione delle attività *ex art. 36 del DPR 633/72*;
- per la dispensa dagli adempimenti IVA per le operazioni esenti *ex 36-bis del DPR 633/72*.

### 10.3 DIVIETO DI COMPENSAZIONE "ORIZZONTALE"

Non è ammessa, per il Gruppo IVA, la possibilità di ricorrere alla compensazione "orizzontale", di cui all'art. 17 del DLgs. 241/97, per:

- compensare l'IVA a debito del Gruppo con i crediti relativi ad altre imposte o contributi maturati dai partecipanti;
- compensare il credito IVA annuale o infrannuale maturato dal Gruppo con i debiti relativi ad altre imposte e contributi dei partecipanti.

## 11 VARIAZIONI DEL GRUPPO IVA

### 11.1 INCLUSIONE DI NUOVI PARTECIPANTI

In virtù del carattere omnicomprensivo dell'opzione, se successivamente all'iniziale manifestazione di volontà i vincoli finanziario, economico e organizzativo ricorrono anche per altri soggetti passivi, inizialmente esclusi, tali soggetti partecipano obbligatoriamente al Gruppo a partire dall'anno successivo a quello in cui tali vincoli si sono instaurati.

Il Rappresentante del Gruppo, in tal caso, presenta apposita dichiarazione entro il novantesimo giorno successivo a quello in cui i vincoli si sono instaurati.

La mancata inclusione comporta:

- il recupero a carico del Gruppo IVA dell'effettivo vantaggio fiscale ottenuto;
- la cessazione del Gruppo IVA a partire dall'anno successivo rispetto a quello in cui viene accertato il mancato esercizio dell'opzione, salvo che per i soggetti illegittimamente esclusi si provveda ad esercitare l'opzione stessa.

### 11.2 CESSAZIONE DELLA PARTECIPAZIONE AL GRUPPO

Per un soggetto facente parte del Gruppo IVA la partecipazione al Gruppo cessa quando si verificano gli eventi indicati nella seguente tabella.

Causa di esclusione	Decorrenza dell'esclusione
Venir meno del vincolo finanziario	Data in cui viene meno il vincolo finanziario
Riconoscimento del venir meno del vincolo economico od organizzativo a seguito della presentazione di apposita istanza di interpello <i>ex art. 70-ter</i> co. 5 del DPR 633/72	Anno successivo a quello in cui è riconosciuto il venir meno del vincolo
Sequestro giudiziario dell'azienda ai sensi dell'art. 670 c.p.c.	Data in cui ha efficacia il provvedimento che dispone il sequestro giudiziario
Soggetto sottoposto a una procedura concorsuale	Data della sentenza dichiarativa di fallimento Data del decreto di ammissione al concordato preventivo Data del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa Data del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi
Soggetto posto in liquidazione ordinaria	Data di assunzione della delibera assembleare della liquidazione ordinaria

L'esclusione dei soggetti per i quali la partecipazione al Gruppo cessa in ragione degli eventi sopra elencati è comunicata dal Rappresentante del Gruppo entro 30 giorni dalla data in cui si sono verificati gli eventi, mediante apposita dichiarazione.

### 11.3 SOSTITUZIONE DEL RAPPRESENTANTE

Se il Rappresentante cessa di far parte del Gruppo IVA senza che vengano meno gli effetti dell'opzione per gli altri partecipanti, subentra quale Rappresentante del Gruppo un altro soggetto aderente che, con riferimento all'ultima dichiarazione presentata, possiede i requisiti per assumere tale ruolo.

La sostituzione del Rappresentante ha effetto dal giorno successivo alla cessazione del precedente Rappresentante del Gruppo ed è comunicata dal nuovo Rappresentante entro 30 giorni mediante apposita dichiarazione.

### 12 REVOCA DELL'OPZIONE

La revoca dell'opzione è comunicata dal Rappresentante del Gruppo mediante apposita dichiarazione sottoscritta anche dagli altri soggetti partecipanti e ha effetto:

- a decorrere dall'anno successivo, se la dichiarazione è presentata tra il 1° gennaio e il 30 settembre;
- a decorrere dal secondo anno successivo, se la dichiarazione è presentata dal 1° ottobre al 31 dicembre.

La revoca opera con riguardo a tutti i partecipanti al Gruppo IVA.

### 13 CESSAZIONE DEL GRUPPO IVA

Il Gruppo IVA cessa quando viene meno la pluralità dei soggetti partecipanti.

La cessazione viene comunicata dal Rappresentante del Gruppo, mediante apposita dichiarazione, entro 30 giorni dalla data in cui si è verificato l'evento.

#### *Credito IVA non utilizzato dal Gruppo*

A seguito della cessazione del Gruppo, il credito IVA maturato e non utilizzato può essere chiesto a rimborso ai sensi dell'art. 30 del DPR 633/72, ovvero computato in detrazione dal Rappresentante del Gruppo nelle proprie liquidazioni periodiche o nella propria dichiarazione annuale.

### 14 RESPONSABILITÀ

Ai sensi dell'art. 70-*opties* del DPR 633/72, il Rappresentante del Gruppo è responsabile per l'adempimento degli obblighi connessi all'esercizio dell'opzione.

Inoltre, è prevista una responsabilità solidale paritetica a carico di tutti i partecipanti del Gruppo IVA per le somme che risultano dovute a titolo d'imposta, interessi e sanzioni a seguito delle attività di liquidazione e controllo.

Lo Studio resta a disposizione per ogni chiarimento.

Studio Righini