



Direzione Centrale Coordinamento Normativo  
Settore Fiscalità Indiretta  
Ufficio IVA

Roma, 31 ottobre 2018

***OGGETTO: IVA – Chiarimenti sulla disciplina del Gruppo IVA contenuta nel Titolo V-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e nel D.M. 6 aprile 2018 del Ministro dell'Economia e delle Finanze***

## Sommario

<b>CAPITOLO PRIMO: IL REGIME DEL GRUPPO IVA</b> .....	4
1. Il Gruppo IVA: quadro normativo unionale e nazionale .....	4
2. Requisiti soggettivi per la costituzione di un Gruppo IVA .....	6
3. Vincolo finanziario, vincolo economico e vincolo organizzativo .....	9
3.1. Vincolo finanziario .....	10
3.1.1. Il periodo di possesso delle partecipazioni di controllo .....	15
3.2. Vincolo economico .....	16
3.3. Vincolo organizzativo .....	21
3.4. La presunzione di coesistenza dei vincoli .....	22
4. L'interpello probatorio .....	23
<b>CAPITOLO SECONDO: NASCITA, MODIFICHE E SCIoglimento DEL GRUPPO IVA</b> .....	25
1. La dichiarazione di costituzione del Gruppo IVA .....	25
1.1 Opzioni per la separazione delle attività e per la dispensa dagli adempimenti per le operazioni esenti .....	27
2. Le modifiche del perimetro soggettivo del Gruppo IVA .....	28
3. La revoca dell'opzione e le altre ipotesi di cessazione del Gruppo IVA .....	31
<b>CAPITOLO TERZO: GLI EFFETTI DELL'OPZIONE PER IL REGIME DEL GRUPPO IVA</b> .....	33
1. Diritti ed obblighi .....	33
2. Le operazioni interne al Gruppo IVA .....	37
3. Operazioni rese o ricevute dal Gruppo IVA .....	39
4. Eccedenze creditorie antecedenti alla partecipazione al Gruppo IVA .....	39
5. I rapporti tra casa madre e <i>branches</i> membri di un Gruppo IVA .....	41
6. Decadenza dei regimi attivati dai partecipanti al Gruppo IVA .....	43
7. Utilizzo del <i>plafond</i> dei partecipanti ai fini dello <i>status</i> di esportatore abituale del Gruppo IVA – Dichiarazione d'intento .....	44
8. Il Gruppo IVA e la disciplina dello <i>split payment</i> .....	45
9. Rettifiche della detrazione in occasione della costituzione o della cessazione del Gruppo IVA .....	46
<b>CAPITOLO QUARTO: ADEMPIMENTI E RESPONSABILITÀ</b> .....	51
1. Il rappresentante del Gruppo IVA .....	51
2. Fatturazione e certificazione dei corrispettivi .....	52
3. Registrazione, liquidazione e versamenti .....	53
4. Divieto di compensazione .....	53
5. Comunicazioni periodiche e dichiarazioni IVA .....	54

<b>6. Rimborsi .....</b>	<b>54</b>
<b>7. Separazione delle attività e dispensa dagli obblighi di fatturazione per le operazioni esenti.....</b>	<b>55</b>
<b>7.1 L'opzione di cui all'articolo 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 nell'ambito del Gruppo IVA.....</b>	<b>56</b>
<b>7.1.1 Aspetti generali concernenti l'opzione di cui all'articolo 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 .....</b>	<b>56</b>
<b>7.1.2 L'allocazione di beni e servizi nel passaggio dalle opzioni dei singoli partecipanti alla separazione di attività nell'ambito del Gruppo IVA .....</b>	<b>62</b>
<b>7.1.3 Le modalità di separazione delle diverse attività svolte dalle differenti entità giuridiche partecipanti al Gruppo IVA .....</b>	<b>64</b>
<b>7.1.4 Passaggi interni da una ad altra attività per cui l'imposta è applicata separatamente nell'ambito del Gruppo IVA.....</b>	<b>69</b>
<b>7.1.5 Criteri di imputazione dei beni (ammortizzabili) e dei servizi utilizzati promiscuamente nell'ambito delle attività separate.....</b>	<b>75</b>
<b>7.2 Opzione di cui all'articolo 36-bis del D.P.R. n. 633 del 1972.....</b>	<b>77</b>
<b>8. La responsabilità nell'ambito del Gruppo.....</b>	<b>79</b>
<b>9. SGR .....</b>	<b>80</b>

## CAPITOLO PRIMO: IL REGIME DEL GRUPPO IVA

### 1. Il Gruppo IVA: quadro normativo unionale e nazionale

L'articolo 11 della direttiva 2006/112 CE del 28 novembre 2006 del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (di seguito Direttiva IVA), recante la disciplina della tassazione di gruppo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, autorizza gli Stati membri, previa consultazione del Comitato IVA, a considerare come un unico soggetto passivo le persone stabilite nel proprio territorio che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi.

Nell'esercizio della facoltà accordata agli Stati membri dal menzionato articolo 11 della Direttiva IVA, l'articolo 1, comma 24, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017), ha inserito nel decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito anche D.P.R. n. 633), dopo l'articolo 70, il Titolo *V-bis*, costituito dagli articoli da *70-bis* a *70-duodecies*, recanti la disciplina del Gruppo IVA.

Il regime del Gruppo IVA, che si ispira a finalità semplificatorie, oltre che antiabuso, è declinato dal Legislatore nazionale in conformità alle linee guida della Commissione europea, contenute nella “**Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo sull'opzione di IVA di gruppo prevista all'articolo 11 della direttiva 2006/112 CE del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto**”, n. 325 del 2 luglio 2009, agli interventi del Comitato IVA ed alle pronunce della Corte di Giustizia che hanno contribuito a definire la portata applicativa della previsione di cui al predetto articolo 11, nonché in ossequio al principio della neutralità dell'imposta sul valore aggiunto.

Il Gruppo IVA si inserisce nel panorama nazionale come un autonomo soggetto passivo d'imposta, in quanto tale titolare degli stessi diritti e degli stessi obblighi di qualsiasi altro soggetto passivo ed identificato, ai fini

dell'imposta sul valore aggiunto, mediante un proprio numero di partita IVA e una propria autonoma iscrizione al VIES.

L'ordinamento nazionale ne prevede la costituzione facoltativa, sia pur secondo il modello *all in, all out*, per cui i soggetti legati da vincoli finanziari, economici ed organizzativi, potranno scegliere se partecipare tutti ad un Gruppo IVA ovvero se non dare affatto vita al soggetto passivo d'imposta unico.

Come già in precedenza accennato, la disciplina nazionale del Gruppo IVA è delineata dal Titolo V-*bis* del D.P.R. n. 633 in vigore dal 1° gennaio 2018 e dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 6 aprile 2018 (di seguito anche "Decreto"), recante le disposizioni a carattere attuativo, emanato in ottemperanza alle previsioni di cui all'articolo 70-*duodecies*, comma 6, del medesimo Titolo.

In base a quanto disposto dall'articolo 11 della Direttiva IVA, l'Italia ha adempiuto all'obbligo di sottoporre il nuovo istituto (la cui disciplina contiene sia previsioni a carattere semplificatorio sia misure antiabuso) al vaglio del Comitato IVA.

Il modello fiscale di nuova introduzione si aggiunge, senza sopprimerla, alla procedura di liquidazione d'IVA di gruppo, forma di tassazione consolidata di autonomi soggetti passivi d'imposta, disciplinata dall'articolo 73 del D.P.R. n. 633 (di recente modificato dall'articolo 1, comma 27, lettera b), della legge n. 232 del 2016) e dal DM 13 dicembre 1979, come da ultimo novellato dal DM 13 febbraio 2017.

Si forniscono, di seguito, i chiarimenti in merito alla disciplina del Gruppo IVA, così come introdotta dal Legislatore nazionale con le norme sopra citate. In particolare, verranno analizzati i requisiti soggettivi necessari alla costituzione del Gruppo IVA, gli effetti della costituzione del Gruppo, le vicende modificative ed estintive del Gruppo.

## 2. Requisiti soggettivi per la costituzione di un Gruppo IVA

Ai sensi dell'articolo 70-*bis*, del D.P.R. n. 633, possono divenire un Gruppo IVA i 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 di cui all'articolo 70-*ter*.

Non possono partecipare a un Gruppo IVA:

- a) le sedi e le stabili organizzazioni situate all'estero;
- b) i soggetti la cui azienda sia sottoposta a sequestro giudiziario ai sensi dell'articolo 670 del codice di procedura civile; in caso di pluralità di aziende, la disposizione opera anche se oggetto di sequestro è una sola di esse;
- c) i soggetti sottoposti a una procedura concorsuale di cui all'articolo 70-*decies*, comma 3, terzo periodo del D.P.R. n. 633;
- d) i soggetti posti in liquidazione ordinaria.

La disposizione definisce, dunque, l'ambito soggettivo e territoriale di operatività del nuovo regime, riservando la costituzione di un Gruppo IVA ai soggetti passivi d'imposta di cui agli articoli 4 e 5 del D.P.R. n. 633.

La scelta del Legislatore di escludere dalla partecipazione al Gruppo IVA chi non sia in possesso dello *status* di soggetto passivo d'imposta è in linea con l'interpretazione del termine "persone" di cui all'articolo 11 della Direttiva IVA, fornita dalla Commissione UE nelle sue linee guida.

Ciò comporta che non possono partecipare ad un Gruppo IVA, ad esempio, *i*) gli enti non commerciali per le attività istituzionali svolte (e tra questi, gli enti pubblici per le funzioni esercitate in veste di pubblica autorità, anche ove a fronte delle stesse percepiscano diritti, canoni, contributi o retribuzioni), *ii*) i consorzi con mera rilevanza interna, *iii*) le *holding* pure o statiche [società aventi quale unico scopo la detenzione di partecipazioni, che si limitano ad amministrare in senso statico le quote possedute, senza interferire nella gestione dei soggetti partecipati (sul punto, va rilevato che la mera acquisizione e gestione di azioni non costituisce una vera e propria

attività economica ai sensi dell'articolo 9 della Direttiva IVA, cfr. *ex multis* Corte di Giustizia, sentenza del 20 giugno 1991, C-60/90, caso Polysar Investments Netherlands BV)].

È, invece, consentita la partecipazione ad un Gruppo IVA, in quanto soggetti passivi d'imposta, alle *holding* gestorie o miste [società che interferiscono nell'amministrazione dei soggetti partecipati, esercitandone la direzione, ovvero società che, indipendentemente dall'esercizio dell'attività di direzione, offrono ai soggetti partecipati servizi di comune interesse e di comune fruizione (Cfr. Corte di Giustizia, sentenza del 14 novembre 2000, C-142/99, caso Floridienne SA e Berginvest SA)].

Il perimetro soggettivo del Gruppo IVA è definito anche dalla previsione di cui all'articolo 70-ter, comma 1, del D.P.R. n. 633, ai sensi del quale *“si considera sussistente un vincolo finanziario tra soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato quando, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile e almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente:*

*a) tra detti soggetti esiste, direttamente o indirettamente, un rapporto di controllo;*

*b) detti soggetti 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”.*

Il riferimento, nella definizione del vincolo finanziario, all'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile (di seguito c.c.), secondo il quale sono considerate società controllate *«le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria»*, implica che possono partecipare al Gruppo IVA, nella veste di soggetti controllati, unicamente gli enti aventi la forma giuridica societaria per i quali trovano applicazione le particolari regole concernenti il diritto di voto e l'assunzione delle deliberazioni sottese alla predetta disposizione civilistica.

Conseguentemente, è preclusa la partecipazione al Gruppo IVA, in veste di controllati, ai soggetti passivi IVA non costituiti in forma societaria per i quali non possono trovare applicazione le regole concernenti l'esercizio del diritto di voto in base alla disciplina cui fa riferimento l'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile.

Va precisato che i soggetti passivi da ultimo citati (tra cui rientrano, a titolo esemplificativo, imprese individuali, consorzi non costituiti in forma societaria, enti pubblici per la parte relativa alle operazioni commerciali, persone fisiche esercenti arti o professioni) partecipano al Gruppo IVA solo in qualità di controllanti, a condizione che esercitino il controllo di cui all'articolo 2359, primo comma, numero 1), c.c. sopra menzionato e, naturalmente, sussistano gli altri requisiti previsti (vincolo economico ed organizzativo).

Ai fini dell'ingresso nel Gruppo, la soggettività passiva è condizione necessaria ma non sufficiente. L'articolo 70-*bis* del D.P.R. n. 633 richiede, infatti, quale requisito di adesione al regime del soggetto passivo d'imposta unico, che tutti i singoli partecipanti siano stabiliti nel territorio dello Stato, prevedendo espressamente che non possano partecipare a un Gruppo IVA le sedi e le stabili organizzazioni all'estero.

La condizione è conforme alla disposizione di cui all'articolo 11 della Direttiva IVA che limita l'ambito territoriale di operatività del Gruppo, escludendone la transnazionalità, al fine di garantire il rispetto della sovranità fiscale degli Stati membri dell'Unione Europea.

Il regime del Gruppo IVA è applicabile a tutti i settori dell'attività economica, anche ove essa sia svolta mediante costituzione di patrimoni separati. Da ciò deriva che possono aderire ad un Gruppo IVA anche le società di gestione del risparmio e le società costituite nell'ambito di un'operazione di cartolarizzazione.

Inoltre, a tutela delle possibilità di soddisfazione delle ragioni creditorie dell'Erario, l'articolo 70-*bis*, comma 2, del D.P.R. n. 633 non



consente l'adesione al regime della tassazione di gruppo ai soggetti sottoposti a fallimento, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa e amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, nonché ai soggetti posti in liquidazione ordinaria e a quelli la cui azienda sia oggetto di sequestro giudiziario.

Nel corso della sua operatività il Gruppo IVA può - in ogni caso - subire variazioni del suo perimetro soggettivo, per effetto della inclusione di entità che potrebbero acquisire i requisiti di partecipazione al regime successivamente alla sua attivazione, secondo le previsioni di cui all'articolo 70-*quater*, comma 5, del D.P.R. n. 633, o in conseguenza del venir meno di alcuno dei suddetti requisiti dopo l'esercizio dell'opzione per l'ammissione, in ossequio al disposto di cui all'articolo 70-*decies*, commi 2 e 3, del medesimo D.P.R. n. 633.

### **3. Vincolo finanziario, vincolo economico e vincolo organizzativo**

Come sopra anticipato, ai sensi dell'articolo 11, paragrafo primo, della Direttiva 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”.

La disposizione, tuttavia, non specifica le condizioni in presenza delle quali i vincoli finanziari, economici ed organizzativi possono dirsi esistenti e qualificarsi come stretti, così lasciando margini di manovra agli Stati nella loro definizione.

Alla mancanza ha tentato di sopperire la Commissione europea, che, nelle sopra citate linee guida del 2 luglio 2009, con valore orientativo, ha delineato i summenzionati legami in termini di rapporto di controllo, cooperazione economica e condivisione almeno parziale della struttura organizzativa, più precisamente definendo:

- il *vincolo finanziario*, in relazione ad una percentuale di partecipazione al capitale o ai diritti di voto (oltre il 50%), o con riferimento ad un contratto di *franchising*, il che garantisce che un'impresa ha effettivamente il controllo su un'altra;
- il *vincolo economico*, in base all'esistenza di almeno una delle forme di cooperazione economica seguenti: l'attività principale dei membri del Gruppo è dello stesso genere, o le attività dei membri del Gruppo sono complementari o interdipendenti, o un membro del Gruppo svolge attività che avvantaggiano, pienamente o sostanzialmente, gli altri membri;
- il *vincolo organizzativo*, in relazione all'esistenza di una struttura di gestione almeno parzialmente condivisa.

Di seguito si procede all'esame dei suddetti vincoli così come declinati dal Legislatore nazionale.

### **3.1. Vincolo finanziario**

Con riferimento al requisito del vincolo finanziario (e cioè il primo dei tre vincoli che debbono necessariamente sussistere tra i partecipanti al Gruppo), il comma 1 dell'articolo 70-ter citato dispone che *“Si considera sussistente un vincolo finanziario tra soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato quando, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile e almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente:*

*a) tra detti soggetti esiste, direttamente o indirettamente, un rapporto di controllo;*

*b) detti soggetti 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”.*

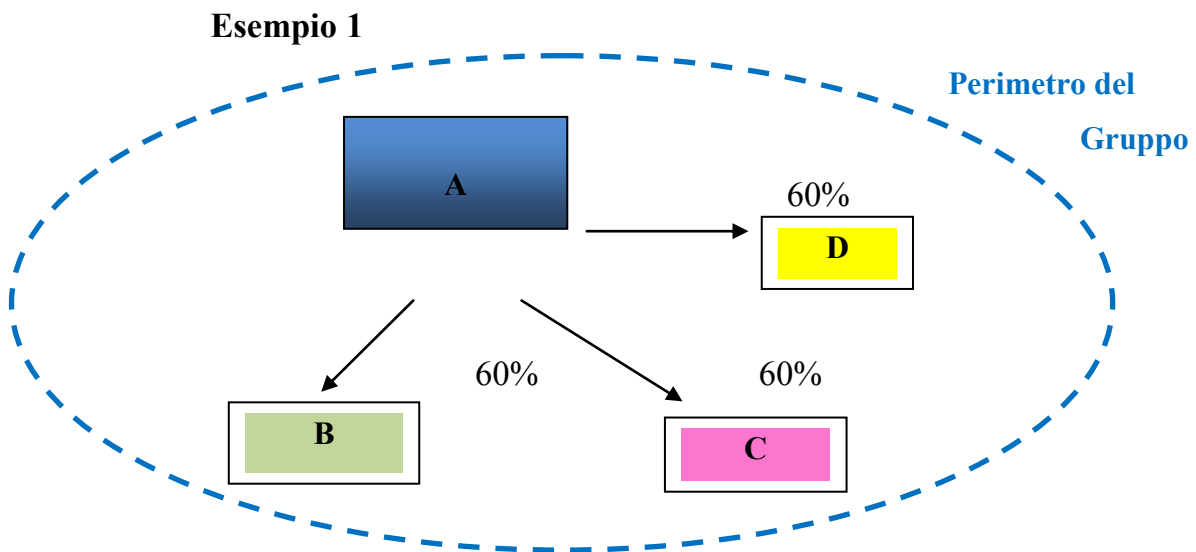
Il parametro fondamentale, fissato dalla norma citata è costituito dalla nozione generale di controllo di diritto fornita al primo comma, numero 1),

dell'articolo 2359 c.c.; in base a tale disposizione, si considera controllata la società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria.

Tale controllo, secondo quanto stabilito dalla lettera a) sopra citata, può essere esercitato sia in modo diretto che in modo indiretto.

Fornendo alcuni esempi (basati sul presupposto che la società che detiene le partecipazioni sia una *holding* operativa, e cioè un soggetto passivo di imposta che a tutti gli effetti svolge un'attività economica rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto), rientrano nella disposizione in esame:

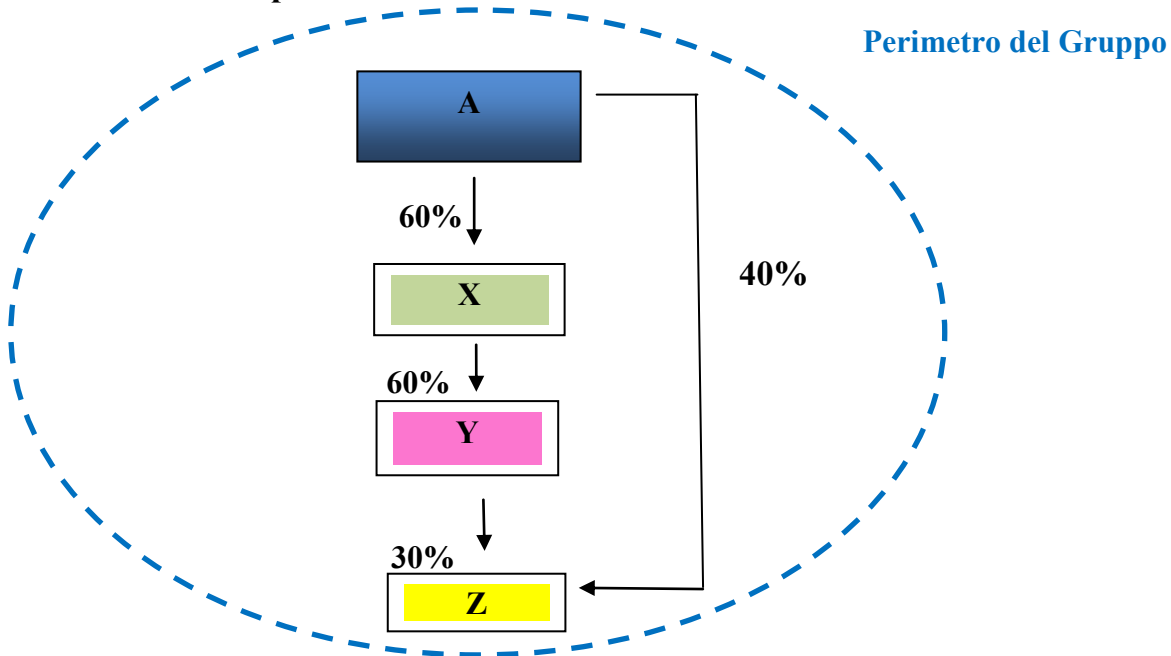
- le situazioni di controllo c.d. “a raggiera” (ad esempio, il caso in cui una società A, capogruppo, partecipa per almeno il 50 per cento al capitale delle società B, C, e D, indipendenti tra loro);



- le situazioni in cui si verifichi un controllo a catena (ad esempio, il caso in cui A controlla B al 60 per cento, B a sua volta controlla C al 60 per cento, C infine controlla D al 60 per cento);
- le situazioni “ibride” in cui si verifichi, nell'ambito di una catena, un controllo sia diretto che indiretto (ad esempio, il caso in cui A controlla X al 60 per cento, X controlla Y al 60 per cento, Y detiene una

partecipazione del 30 per cento in Z, partecipata anche direttamente da A per il 40 per cento)

### Esempio 2



Si rimarca che in base a quanto stabilito dalla lettera b) del comma 1 in esame, il Gruppo può essere controllato anche da un soggetto che sia stabilito non già in Italia, ma in un Paese con cui sia stato stipulato un accordo che assicura un effettivo scambio di informazioni.

Con tale locuzione, il Legislatore intende riferirsi, anche per quanto concerne la costituzione del Gruppo IVA, ad uno dei Paesi annoverati nella c.d. “white list”, di cui al DM 4 settembre 1996 e successive modificazioni, nonché a quelli che prevedono un adeguato scambio di informazioni tramite una convenzione per evitare la doppia imposizione sul reddito, uno specifico accordo internazionale o con cui trovano applicazione disposizioni comunitarie in materia di assistenza amministrativa.

La norma, quindi, riserva la partecipazione al Gruppo IVA ai soggetti passivi italiani tra cui esiste un rapporto di controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile, e ammette che il suddetto legame si realizzi per il tramite di soggetti esteri, purché stabiliti in un Paese

con cui l'Italia abbia stipulato un accordo volto ad assicurare un effettivo scambio di informazioni.

Quanto sopra induce ad escludere la sussistenza di un vincolo finanziario, ai sensi dell'articolo 70-ter del D.P.R. n. 633, tra soggetti che siano stabiliti in Italia e che siano controllati dalla medesima società estera, qualora nella catena che lega i controllati residenti alla controllante non residente si frappongano altre società stabilite all'estero. Come già sopra espresso, infatti, il riferimento all'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile non consente di riconoscere rilievo ai voti esercitabili nell'assemblea di società che non siano sottoposte alle regole di funzionamento richiamate dalla succitata disposizione civilistica ai fini del riscontro del vincolo finanziario in esame.

Il requisito del controllo deve essere, quindi, verificato solo in capo alla prima società *holding* situata all'estero, dovendosi interpretare in tale senso il richiamo, effettuato dal Legislatore nazionale, alla circostanza che il Gruppo "domestico" deve essere controllato, direttamente o indirettamente, dal medesimo soggetto, pur stabilito in un Paese diverso dall'Italia. Ciò garantisce, peraltro, condizioni di certezza circa la verifica dell'esistenza - in capo alla *holding* estera - dei requisiti di cui all'articolo 2359 c.c. in relazione alla società partecipata italiana.

Nell'ambito della valutazione del perimetro del Gruppo IVA un accenno merita il caso in cui la società capogruppo, diversamente dalle ipotesi sopra affrontate, sia una *holding* c.d. "statica" o "di mero godimento", limitandosi al mero possesso delle partecipazioni delle società del Gruppo, senza svolgere alcuna attività economica né nei confronti di terzi, né nei confronti delle società partecipate.

Al verificarsi di tale evenienza, il novero dei soggetti passivi ammessi a partecipare al Gruppo IVA non comprende la *holding* medesima, che - non essendo un soggetto passivo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (per mancanza del requisito oggettivo) - non può esercitare l'opzione per aderire al

Gruppo stesso (al riguardo, si rimanda al precedente paragrafo n. 2 che ha illustrato i requisiti soggettivi dei partecipanti al Gruppo IVA).

Tuttavia, sulla base del richiamo, effettuato dalla lettera b) del comma 1 dell'articolo 70-ter, al fatto che possono formare un Gruppo le società che sono controllate, direttamente o indirettamente, dal medesimo "soggetto" (senza che sia specificato che deve trattarsi di un soggetto passivo di imposta), si ricava che anche la *holding* statica (o la *sub-holding* statica, nel caso in cui tale società sia situata non all'apice ma lungo la catena delle società partecipate) debba essere considerata ai fini del consolidamento del vincolo finanziario dei membri del Gruppo. In tale ipotesi, pertanto, il Gruppo medesimo sarà formato dalle società direttamente o indirettamente controllate ai sensi del primo comma, numero 1), dell'articolo 2359 c.c. dalla *holding* "statica", che – pur essendo esclusa dal perimetro del Gruppo - costituirà comunque il punto di riferimento imprescindibile ai fini dell'individuazione del nuovo soggetto passivo di imposta.

Per esemplificare, si ipotizzi che nella casistica sopra esposta la società A sia una *holding* statica. Da ciò deriva che:

- nell'Esempio 1, il Gruppo IVA sarà costituito dalle società sorelle B, C, e D che, pur non essendo collegate tra loro, sono tutte direttamente controllate da A;
- nell'Esempio 2, il Gruppo sarà costituito dalle società X, Y, e Z; tale ultima società, pur essendo partecipata da Y solo per il 30 per cento del capitale sociale, rientra nel perimetro del Gruppo IVA in forza della quota di partecipazione del 40 per cento che A (pur esclusa dal Gruppo) detiene direttamente in Z.

Sempre in tema di determinazione del perimetro del Gruppo IVA, merita sottolineare che l'articolo 70-quinquies del D.P.R. n. 633 dispone che la stabile organizzazione ai fini IVA nel territorio dello Stato di un soggetto passivo non stabilito deve essere inclusa nel perimetro soggettivo del Gruppo stesso. La valutazione del vincolo finanziario, in tal caso, deve essere

effettuata in capo alla casa madre estera, verificando la sussistenza del requisito di cui all'articolo 2359 c.c. tra i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato e la casa madre estera di cui la stabile organizzazione in Italia costituisce una promanazione.

A titolo di esempio, si consideri un soggetto giuridico estero (X) che dispone di una stabile organizzazione in Italia; lo stesso soggetto (X), inoltre, controlla (secondo uno schema a raggiera) ai sensi del primo comma, n. 1), dell'articolo 2359 c.c. le società nazionali A, B, C e D. Qualora sia esercitata l'opzione per la costituzione del Gruppo IVA, faranno parte del Gruppo medesimo la stabile organizzazione di (X) e le società italiane A, B, C e D.

### **3.1.1. Il periodo di possesso delle partecipazioni di controllo**

Il vincolo finanziario tra soggetti passivi d'imposta necessario ai fini della partecipazione ad un Gruppo IVA deve sussistere, ai sensi dell'articolo 1, comma 1 del Decreto, 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.

Chi opta per la costituzione di un Gruppo entro il 30 settembre, (determinando l'attivazione del regime a partire dal primo gennaio successivo, giusta la previsione di cui all'articolo 70-*quater*, comma 3, del D.P.R. n. 633), deve dimostrare il possesso del vincolo finanziario a decorrere dal 1° luglio immediatamente precedente.

Chi esercita l'opzione dal 1° ottobre al 31 dicembre (determinando l'attivazione del regime a partire dal secondo anno successivo, in base alla previsione di cui al citato articolo 70-*quater*, comma 3, del D.P.R. n. 633), deve dimostrare il possesso del vincolo finanziario a partire dal momento dell'esercizio dell'opzione. Non occorre, in detta ipotesi, la prova della sussistenza dei vincoli dal 1° luglio dell'anno precedente al momento dell'esercizio dell'opzione.

La condizione temporale posta dall'articolo 70-ter del D.P.R. n. 633 e dall'articolo 1, comma 1 del Decreto assolve alla funzione di impedire, con finalità antielusive, che possano fondersi in un unico soggetto passivo entità legate da vincoli occasionali o temporanei; tale rischio non si ravvisa, ad esempio, nell'ipotesi di società costituite dal 1° luglio al 15 novembre 2018 (termine ultimo per l'esercizio della stessa opzione nel primo anno di operatività della disciplina), se destinatarie del conferimento di un ramo di azienda da parte di una società già in possesso dei requisiti per l'ammissione ad un Gruppo IVA, sussistendo, in tale ipotesi, quel necessario carattere di stabilità postulato dall'articolo 70-ter del D.P.R. n. 633 e dall'articolo 1, comma 1 del Decreto (cfr. Risoluzioni n. 132/E del 14 giugno 2007 e 68/E del 21 marzo 2003).

### **3.2. Vincolo economico**

Ai sensi dell'articolo 70-ter, comma 2 del D.P.R. n. 633 si considera sussistente un vincolo economico tra soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato sulla base dell'esistenza di almeno una delle seguenti forme di cooperazione economica:

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

Ai fini dell'individuazione delle situazioni che integrano il vincolo economico è utile partire dalla *ratio* originariamente sottesa alla previsione di cui all'articolo 4, paragrafo 4 della Direttiva Consiglio 77/388/CEE del 17 maggio 1977, (sesta direttiva), quale esplicitata nella relazione di accompagnamento e riportata nelle linee guida della Commissione europea del 2009: “*consentire agli Stati membri, a fini di semplificazione amministrativa o di lotta contro le pratiche abusive (ad esempio, se un'impresa è suddivisa in*



*vari soggetti passivi in modo che ciascuno possa avvalersi di un regime speciale), di non considerare soggetti passivi distinti quei soggetti la cui 'indipendenza' è unicamente una modalità giuridica".*

Alla base della disposizione sul Gruppo IVA contenuta nella sesta direttiva si colloca il principio di prevalenza della sostanza sulla forma perseguito tramite il disconoscimento della indipendenza giuridica dei componenti dei gruppi e la valorizzazione della loro interdipendenza economica, oltretché finanziaria ed organizzativa.

In linea con detta concezione va interpretato l'articolo 70-bis, comma 1, del D.P.R. n. 633, ai sensi del quale *"i 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 di cui all'articolo 70-ter, possono divenire un unico soggetto passivo"*.

I legami tra soggetti passivi d'imposta richiesti per la costituzione di un Gruppo IVA devono essere tali da permettere di ravvisare il perseguimento di uno scopo comune quale obiettivo dell'attività esercitata da ciascuno.

Centrale è a tal fine l'accertamento del vincolo economico, fattore che fa di un gruppo un'impresa plurisoggettiva, vale a dire una realtà economica, condizione imprescindibile ai fini della considerazione di più esercenti attività d'impresa, arte o professione alla stregua di un unico soggetto passivo.

Ciò premesso si procede, senza pretesa di esaustività, all'enucleazione delle fattispecie sussumibili in ciascuna delle forme di cooperazione economica declinate dal secondo comma dell'articolo 70-ter del D.P.R. n. 633 in linea con le indicazioni fornite dalla Commissione europea.

Il riscontro della sussistenza di un vincolo economico tra soggetti passivi postula lo svolgimento di un'operazione comparatistica, diretta alla valutazione di un rapporto tra attività.

Analizzando analiticamente i punti sopra esposti, si pone in primo luogo la necessità di stabilire cosa debba intendersi per "attività principale" e per "attività dello stesso genere", e se per la individuazione dell'attività

principale di un operatore economico debba farsi riferimento ad un criterio di tipo quantitativo o di tipo qualitativo.

Sul punto, si evidenzia che l'impiego dell'aggettivo "principale" in luogo di "prevalente" induce a ritenere più corretto l'utilizzo del criterio qualitativo, dovendosi dunque intendere rilevante, ai fini dell'analisi in esame, l'attività caratteristica dell'operatore economico (indicata quale oggetto sociale nell'atto costitutivo per i soggetti passivi d'imposta), e non semplicemente quella da cui deriva il maggiore volume d'affari.

In merito al concetto di "attività dello stesso genere" devono intendersi per tali quelle appartenenti alla medesima tipologia di attività commerciale o professionale. In particolare, la rilevanza ai fini della verifica del vincolo economico, ai sensi dell'articolo 70-ter del D.P.R. n. 633, delle attività indicate quale oggetto sociale nell'atto costitutivo, comporta che ai medesimi fini non può essere attribuito valore determinante all'indicazione delle attività effettuata mediante gli appositi codici ATECO.

Infatti, agli effetti del riscontro del vincolo economico, l'appartenenza delle attività alla medesima tipologia non comporta la necessaria classificazione di tali attività secondo un medesimo codice di attività ATECO, potendo l'omogeneità tipologica delle attività essere riscontrata anche con riferimento ad attività non classificabili a fini statistici con uno stesso codice di attività ATECO.

L'applicazione dei criteri suindicati permette di concludere che l'esercizio, da parte di soggetti passivi legati da un rapporto di controllo, di attività dello stesso tipo, anche se svolte in settori differenti (es. fornitura di servizi di *audit* a committenti vari) realizza la forma di cooperazione economica di cui all'articolo 70-ter, comma 2, lettera a), del D.P.R. n. 633.

Rispetto alla previsione di cui alla lettera b), secondo la quale possono considerarsi legati da un vincolo economico i soggetti che svolgono attività complementari o interdipendenti, si pone l'esigenza di stabilire cosa debba intendersi per attività complementari o interdipendenti.

La complementarità postula un rapporto di necessaria strumentalità tra attività la cui funzionalità ed il cui valore economico si manifestano solo in combinazione, mentre l'interdipendenza, invece, implica una connessione tra attività reciproca ma eventuale.

Ciò posto, a titolo esemplificativo, si ritiene complementare l'attività di produzione di parti di autoveicoli, resa da un soggetto passivo d'imposta a favore di un altro che offra sul mercato i prodotti finiti e interdipendente l'attività di assistenza post vendita svolta da un operatore economico a favore dei clienti di determinate tipologie di beni per conto del produttore.

Sembra integrare, altresì, una forma di cooperazione economica, riconducibile alla previsione di cui alla lettera b) del secondo comma, del menzionato articolo 70-ter, il rapporto intercorrente tra le parti dei cosiddetti contratti di distribuzione, tra i quali particolare rilievo rivestono la concessione di vendita ed il *franchising* di distribuzione (affiliazione commerciale), caratterizzati da un certo grado di integrazione economica tra produttori e rivenditori e dall'ingerenza dei primi nell'attività dei secondi.

Infine, secondo la previsione di cui alla lettera c) possono considerarsi legati da un vincolo economico i soggetti che svolgono attività che avvantaggiano, pienamente o sostanzialmente, uno o più di essi.

Per comprendere quali fattispecie possano ascrivere alla suddetta modalità di cooperazione economica occorre in primo luogo rilevare che essa ha carattere residuale - comprende cioè forme di vincolo economico tra soggetti passivi d'imposta diverse rispetto a quelle declinate dalle precedenti lettere a) e b) - per poi procedere allo scrutinio del significato sotteso al verbo "avvantaggiare".

Il termine sottende il ruolo ancillare, ausiliario, svolto da un'attività rispetto ad un'altra, invero ipotizzabile anche nella forma di cooperazione economica di cui alla lettera b).

Una più attenta riflessione conduce a ritenere che le due modalità di esplicazione di un vincolo economico tra soggetti passivi d'imposta divergano

perché l'ipotesi sub b) richiede una specificità dell'attività in senso lato servente o comunque intermedia rispetto a quella finale, mentre il vantaggio di cui alla lettera c) ha carattere generico.

Ciò posto, a titolo esemplificativo, si ritiene che possa considerarsi sussistente un vincolo economico tra i membri di un Gruppo ai sensi della lettera c), nell'ipotesi in cui uno di essi fornisca direttamente beni o servizi ad un altro, anche ove lo svolgimento dell'attività caratteristica del secondo non richieda il necessario impiego dei beni o servizi offerti dal primo (es. servizi amministrativi).

L'interdipendenza tra attività integra il vincolo economico se è tale per cui senza le attività di un membro quelle degli altri membri non potrebbero essere svolte, o comunque risulterebbero pesantemente svantaggiate.

Il vincolo economico richiede, quindi, che l'attività di un membro offra un beneficio sostanziale a quella svolta da altro membro, riducendone, ad esempio, i costi amministrativi (servizi di contabilità al gruppo; gestione del personale di livello inferiore, ecc.) o che il membro sia impegnato nello svolgimento, dietro corrispettivo, di attività funzionali al perseguimento degli obiettivi economici della sua controllante e/o delle società sorelle.

Infine, si precisa che affinché un vincolo economico possa essere considerato sussistente è necessario che l'attività di un membro del gruppo societario abbia un impatto significativo sull'attività di un altro membro. Questa condizione sembrerebbe trovare fondamento nelle linee guida della Commissione del 2009 nella parte recante la definizione di vincolo economico: *“L'attività principale dei membri del gruppo è dello stesso genere, o le attività dei membri del gruppo sono complementari o interdipendenti, o un membro del gruppo svolge attività che avvantaggiano, **pienamente o sostanzialmente**, gli altri membri”*.

Per concludere, l'esame delle fattispecie di cooperazione economica, contemplate dall'articolo 70-ter, al comma 2, porta a ritenere che possa

riconoscersi un legame economico solo tra soggetti passivi d'imposta le cui attività siano volte al perseguimento di un comune obiettivo economico.

Come si preciserà nel prosieguo, il vincolo economico è presunto tra soggetti legati da un rapporto di controllo di diritto, e, quindi, dal vincolo finanziario di cui all'articolo 70-ter, comma 1, del D.P.R. n. 633.

### **3.3. Vincolo organizzativo**

Ai sensi dell'articolo 70-ter, comma 3 del D.P.R. n. 633, si considera sussistente un vincolo organizzativo tra soggetti stabiliti nel territorio dello Stato 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.

La disposizione sviluppa l'indice di sussistenza del vincolo organizzativo tra soggetti (che la Commissione europea nelle sue linee guida individua nella presenza di una struttura di gestione almeno parzialmente condivisa), ricorrendo al concetto di coordinamento, e rinviando alle norme di diritto interno sopra richiamate.

In termini generali si ritiene che il coordinamento consista nella definizione della politica economica, delle strategie e delle linee essenziali delle attività svolte da autonomi soggetti passivi d'imposta, imprimendo una 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 tra organi decisionali, espressione di un vincolo organizzativo tra soggetti, può realizzarsi tramite una interazione tra gli stessi o mediante devoluzione della definizione delle strategie operative di gruppo ad un'unica entità, non necessariamente membro del Gruppo IVA (ad esempio, perché localizzata all'estero o perché priva del vincolo finanziario ed esercente

l'attività di direzione sulla base di contratti), o non necessariamente posta al vertice della gerarchia nell'ambito del gruppo societario.

Il coordinamento può esplicarsi in via di diritto ed essere l'effetto dell'esercizio del controllo di diritto di cui all'articolo 2359, primo comma, numero 1), c.c., giusta anche la presunzione di cui all'articolo 2497-*sexies* c.c. [secondo cui “(...) *si presume salvo prova contraria che l'attività di direzione e coordinamento di società sia esercitata dalla società o ente tenuto al consolidamento dei loro bilanci o che comunque le controlla ai sensi dell'articolo 2359*”], o in via di fatto.

L'attività di direzione e coordinamento può essere, ad esempio, esercitata in virtù di “particolari vincoli contrattuali” quali i contratti di agenzia, di commissione, di concessione, di affiliazione commerciale che pongono la società agente o commissionaria o concessionaria o affiliata in una condizione di dipendenza economica e ne fanno una società satellite della società preponente o concedente o affiliante, come previsto dall'articolo 2497-*septies* c.c.

Il vincolo organizzativo tra soggetti implica, quindi, una limitazione della capacità decisionale di ciascuno di essi e la loro sottoposizione agli indirizzi ed al controllo di una struttura unica preposta alla determinazione degli obiettivi di gruppo.

Esso, come si preciserà nel prosieguo, è presunto tra soggetti legati da un rapporto di controllo di diritto, e quindi dal vincolo finanziario di cui all'articolo 70-*ter*, comma 1, del D.P.R. n. 633.

#### **3.4. La presunzione di coesistenza dei vincoli**

La partecipazione di più soggetti passivi d'imposta ad un Gruppo IVA richiede la coesistenza tra gli stessi dei vincoli finanziari, economici ed organizzativi di cui all'articolo 70-*ter* del D.P.R. n. 633 e la loro permanenza durante l'intero periodo di esistenza del Gruppo stesso.

La disposizione, per ragioni semplificatorie, assegna una preminenza relativa al vincolo di carattere finanziario, stabilendo, al comma 4, che dall'esistenza dello stesso si presume anche quella dei vincoli economico ed organizzativo.

La presunzione di cui al comma 4 può essere vinta fornendo prova contraria, ai sensi del successivo comma 5, mediante presentazione di apposita istanza di interpello da parte *i)* del soggetto individuato quale rappresentante del Gruppo e *ii)* del membro in relazione al quale si voglia dimostrare la insussistenza del vincolo presunto.

Sempre in tema di presunzione, si sottolinea, inoltre, che ai sensi del comma 6 dell'articolo 70-ter del D.P.R. n. 633, il vincolo economico si considera in ogni caso insussistente nella specifica ipotesi in cui il vincolo finanziario è stabilito per effetto dell'acquisizione di partecipazioni nell'ambito di interventi finalizzati al recupero di crediti o derivanti dalla conversione in azioni di nuova emissione di crediti verso imprese in temporanea difficoltà finanziaria di cui all'articolo 113, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica, 22 dicembre 1986, n. 917.

La disposizione, quindi, esclude dal perimetro del Gruppo IVA le società per le quali il vincolo finanziario è stato acquisito nell'ambito di operazioni di conversione di crediti in partecipazioni, poste in essere per finalità conservative e non sulla base di specifiche scelte d'investimento correlate allo svolgimento dell'attività tipica del settore in cui opera il gruppo societario e delle connesse attività accessorie e strumentali.

Anche la presunzione di insussistenza del vincolo economico è superabile mediante presentazione di interpello probatorio.

#### **4. L'interpello probatorio**

Per dimostrare l'insussistenza del vincolo economico o di quello organizzativo tra soggetti passivi d'imposta - dato per esistente in presenza di

quello finanziario, ai sensi del comma 5 dell'articolo 70-ter del D.P.R. n. 633 - o per dimostrare la ricorrenza di quello economico - presunto insussistente nella specifica ipotesi di cui al comma 6 dell'articolo 70-ter - è prevista la presentazione all'Agenzia delle entrate di apposita istanza di interpello, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge 27 luglio 2000 n. 212, con finalità, rispettivamente, di esclusione dal Gruppo IVA o di ammissione allo stesso.

L'interpello in esame ha funzione probatoria e può essere presentato anche prima dell'esercizio dell'opzione per la costituzione del Gruppo IVA, qualora si intenda dimostrare la mancanza del vincolo economico od organizzativo, ovvero la sussistenza del vincolo economico fin dal momento di costituzione del nuovo soggetto

Secondo le previsioni di cui all'articolo 11, comma 3 della citata legge n. 212 del 2000, la risposta è fornita dall'Amministrazione finanziaria nel termine di 120 giorni dalla presentazione dell'istanza.

Come chiarito con la risoluzione del 10 luglio 2018, n. 54/E, la legittimazione alla presentazione delle istanze di interpello di cui all'articolo 70-ter è riconosciuta al rappresentante del Gruppo IVA, costituendo o costituito, e al soggetto passivo d'imposta rispetto al quale si voglia dimostrare la insussistenza o la sussistenza di uno dei vincoli. Per la regolare presentazione dell'interpello è necessario che lo stesso sia sottoscritto dal legale rappresentante di entrambi i soggetti suindicati.

La duplice sottoscrizione è funzionale alla rappresentazione complessiva della rete dei soggetti passivi interessati alla formazione di un Gruppo IVA, che solo il rappresentante può fornire. In ogni caso, la presentazione dell'istanza di interpello da parte del futuro rappresentante non obbliga quest'ultimo all'esercizio dell'opzione di costituzione del Gruppo IVA. L'esito dell'interpello può, infatti, incidere sul giudizio degli operatori economici in ordine all'opportunità di avvalersi del nuovo istituto.



Per esigenze semplificatorie, al fine di agevolare valutazioni complessive, si ammette la presentazione di un'unica istanza per la espunzione di più soggetti passivi d'imposta da uno stesso Gruppo IVA o per la inclusione nel medesimo.

Le istanze ad oggetto plurimo dovranno essere sottoscritte, oltre che dal rappresentante del Gruppo IVA costituendo o costituito, da ciascuno dei membri rispetto ai quali voglia fornirsi prova contraria alla operatività delle presunzioni di cui ai commi 4 e 6 dell'articolo 70-ter del D.P.R. n. 633.

## **CAPITOLO SECONDO: NASCITA, MODIFICHE E SCIoglimento** **DEL GRUPPO IVA**

### **1. La dichiarazione di costituzione del Gruppo IVA**

Come anticipato, il Gruppo IVA, soggetto passivo d'imposta collettivo, è costituito a seguito di una opzione esercitata da tutti i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato per i quali ricorrano congiuntamente i vincoli finanziario, economico e organizzativo di cui all'articolo 70-ter, del D.P.R. n. 633.

L'opzione è esercitata mediante presentazione di apposita dichiarazione, trasmessa, in via telematica, dal rappresentante del Gruppo, individuato secondo i criteri fissati dall'articolo 70-septies del D.P.R. n. 633 .

Il modello di dichiarazione, nonché le modalità per la trasmissione, secondo le previsioni di cui all'articolo 70-duodecies, comma 5, del medesimo D.P.R. n. 633, sono stati approvati con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 19 settembre 2018, n. 215450.

La dichiarazione di costituzione di un Gruppo IVA deve recare, secondo le previsioni di cui all'articolo 70-quater, comma 2, del D.P.R. n. 633, le seguenti indicazioni:

- a) la denominazione del Gruppo IVA;

- b) i dati identificativi del rappresentante del Gruppo IVA e dei soggetti partecipanti al Gruppo medesimo;
- c) l'attestazione della sussistenza, tra i soggetti partecipanti al Gruppo, dei vincoli di cui all'articolo 70-ter;
- d) l'attività o le attività che saranno svolte dal Gruppo IVA;
- e) l'elezione di domicilio presso il rappresentante di Gruppo da parte di ciascun soggetto partecipante al Gruppo medesimo, ai fini della notifica degli atti e dei provvedimenti relativi ai periodi d'imposta per i quali è esercitata l'opzione.

La dichiarazione in esame deve essere sottoscritta dal rappresentante del Gruppo, che è responsabile dell'adempimento degli obblighi connessi all'esercizio dell'opzione, giusta la previsione contenuta nel primo comma dell'articolo 70-octies del D.P.R. n. 633, e [come specificato dall'articolo 70-quater, comma 2, lettera f), del D.P.R. n. 633 e dall'articolo 1, comma 2, del Decreto] da tutti i soggetti partecipanti.

Ai sensi dell'articolo 70-quater, comma 3, del D.P.R. n. 633, la dichiarazione di costituzione di un Gruppo IVA, se presentata dal 1° gennaio al 30 settembre, esplica i suoi effetti a decorrere dall'anno successivo a quello di presentazione; se presentata dal 1° ottobre al 31 dicembre, determina la operatività del Gruppo IVA a decorrere dal secondo anno successivo a quello di presentazione.

In sede di prima applicazione delle disposizioni di cui al Titolo V-bis del D.P.R. n. 633, l'articolo 7 del Decreto ha previsto che la dichiarazione per la costituzione del Gruppo IVA ha effetto dall'anno 2019, se presentata entro il 15 novembre del 2018, al fine di consentire ai soggetti interessati di valutare le condizioni per l'esercizio di detta opzione.

In sostanza, il termine finale di presentazione della dichiarazione per la costituzione di un Gruppo a decorrere dal primo gennaio 2019, in deroga alla previsione dell'articolo 70-quater, comma 3 sopra citato, scade in data 15 novembre 2018.

L'opzione per la costituzione di un Gruppo IVA non può effettuarsi per comportamento concludente, giusta la espressa esclusione dell'applicazione delle disposizioni di cui al D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442, disposta dall'articolo 70-*novies*, comma 3 del D.P.R. n. 633.

L'adesione al regime del Gruppo IVA è vincolante per un triennio decorrente dall'anno in cui la stessa ha effetto, sia pur subordinatamente alla permanenza nel suddetto arco temporale dei vincoli (finanziario, economico, organizzativo) tra i soggetti passivi d'imposta, che costituiscono condizione sostanziale per divenire un unico soggetto passivo.

Trascorso il primo triennio, l'opzione si rinnova automaticamente per ciascun anno successivo, fino a quando non è esercitata la revoca di cui all'articolo 70-*novies* del D.P.R. n. 633.

### **1.1 Opzioni per la separazione delle attività e per la dispensa dagli adempimenti per le operazioni esenti**

La dichiarazione di costituzione di un Gruppo IVA, ai sensi dell'articolo 1, comma 3 del Decreto succitato, contiene, altresì, le opzioni, eventuali, di cui agli articoli 36 e 36-*bis* del D.P.R. n. 633, relativi ai regimi di separazione delle attività e dispensa dagli adempimenti per le operazioni esenti che il Gruppo intende applicare sin dal momento iniziale della sua operatività.

È ammessa l'integrazione della dichiarazione, qualora priva delle opzioni per i regimi suddetti, fino al 31 dicembre che precede l'effettiva operatività del Gruppo IVA, giusto il disposto di cui all'articolo 1, comma 3, del Decreto.

Successivamente al primo anno di operatività del Gruppo IVA, le opzioni di cui agli articoli 36 e 36-*bis* del D.P.R. n. 633 potranno essere esercitate o modificate per comportamento concludente, conformemente alle previsioni di cui al D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442.

## 2. Le modifiche del perimetro soggettivo del Gruppo IVA

Il perimetro soggettivo del Gruppo IVA, così come definito nel momento della costituzione, può subire modifiche durante il periodo di operatività del soggetto passivo unico.

In particolare, con riguardo all'ampliamento del perimetro soggettivo del Gruppo IVA, l'articolo 70-*quater*, comma 5, del D.P.R. n. 633 dispone che *“se negli anni di validità dell'opzione di cui al comma 1 i vincoli economico e organizzativo di cui all'articolo 70-ter, commi 2 e 3, si instaurano nei riguardi dei soggetti che erano stati esclusi dal gruppo IVA ai sensi del comma 5 del medesimo articolo, ovvero se il vincolo finanziario di cui all'articolo 70-ter, comma 1, si instaura nei riguardi di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato relativamente ai quali non sussisteva all'atto dell'esercizio dell'opzione, i predetti soggetti partecipano al gruppo IVA a decorrere dall'anno successivo a quello in cui tali vincoli si sono instaurati”*.

Con riferimento, invece, alla riduzione del perimetro soggettivo del Gruppo IVA, l'articolo 70-*decies*, del D.P.R. n. 633, elenca al comma 2 gli eventi che determinano l'obbligo di uscita di un soggetto passivo dal Gruppo IVA, stabilendo che: *“Ciascun soggetto partecipante a un gruppo IVA cessa di partecipare al gruppo medesimo se si verifica uno dei seguenti casi:*

- a) viene meno il vincolo finanziario nei riguardi di tale soggetto;*
- b) è riconosciuto, ai sensi dell'articolo 70-ter, comma 5, il venir meno del vincolo economico od organizzativo nei riguardi di tale soggetto;*
- c) tale soggetto subisce il sequestro giudiziario dell'azienda ai sensi dell'articolo 670 del codice di procedura civile;*
- d) tale soggetto è sottoposto a una procedura concorsuale;*
- e) tale soggetto è posto in liquidazione ordinaria”*.

Il medesimo articolo 70-*decies* al comma 3, individuando il momento in cui le cause di esclusione esplicano i loro effetti sul perimetro del Gruppo, dispone che *“la partecipazione al gruppo IVA cessa a decorrere dalla data in*

*cui si verificano gli eventi previsti nel comma 2, lettere a), c), d) o e), e ha effetto per le operazioni compiute e per gli acquisti e le importazioni annotati a partire da tale data. Nell'ipotesi di cui al comma 2, lettera b), la partecipazione al gruppo IVA cessa a decorrere dall'anno successivo a quello in cui è riconosciuto il venir meno del vincolo. Per l'individuazione della data in cui si verifica l'evento, nelle ipotesi di cui alle lettere c), d) o e) del comma 2, si fa riferimento alla data di efficacia del provvedimento che dispone il sequestro giudiziario, alla data della sentenza dichiarativa del fallimento, alla data del decreto di ammissione al concordato preventivo, alla data del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa, alla data del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi o alla data di assunzione della delibera assembleare della liquidazione ordinaria”.*

L'inclusione di ulteriori partecipanti, prevista all'articolo 70-*quater* del D.P.R. n. 633, la loro esclusione, ai sensi del successivo articolo 70-*decies*, comma 5, sono effettuate con le modalità di cui all'articolo 1, comma 2, del Decreto, vale a dire mediante dichiarazione da presentarsi in via telematica, secondo le procedure indicate dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 19 settembre 2018 n. 215450.

La dichiarazione per l'inclusione deve essere presentata, ai sensi dell'articolo 70-*quater*, comma 5, del D.P.R. n. 633, entro il novantesimo giorno successivo a quello in cui i vincoli si sono instaurati.

Termini più brevi sono previsti per la dichiarazione di esclusione, che deve essere presentata entro trenta giorni dalla data in cui si sono verificati gli eventi di cui all'articolo 70-*decies*, comma 2, come prescritto al comma 5 della medesima disposizione del D.P.R. n. 633.

Con le stesse modalità il Decreto prevede, in via residuale, che venga formalizzata ogni altra variazione che interessi il Gruppo, quale ad esempio la sostituzione del rappresentante, che ha effetto dal giorno successivo alla

cessazione del precedente rappresentante, ai sensi del comma 3 dell'articolo 70-*septies* del D.P.R. n. 633.

La modifica del perimetro soggettivo del Gruppo IVA può realizzarsi anche per effetto dell'ingresso di un soggetto passivo in possesso dei requisiti di partecipazione, non incluso al momento dell'esercizio dell'opzione per la costituzione del soggetto passivo unico in violazione del principio *all in, all out*.

L'inclusione nel Gruppo IVA di un soggetto che avrebbe dovuto farvi già parte richiede l'esercizio di una opzione da presentarsi secondo le modalità di cui all'articolo 1, comma 2, del Decreto; il successivo comma 4 del medesimo articolo 1 stabilisce che l'opzione ha efficacia dal 1° gennaio dell'anno successivo all'opzione medesima.

La presentazione della dichiarazione di adesione al Gruppo del soggetto che non sia stato inserito, in violazione del principio *all in all out*, (giusta la previsione di cui all'articolo 70-*quater*, comma 1, lett. b), del D.P.R. n. 633) impedisce la cessazione d'ufficio del Gruppo IVA, dovendo, comunque, essere recuperato a carico del Gruppo IVA l'effettivo vantaggio fiscale eventualmente conseguito per effetto della mancata inclusione nel Gruppo IVA di un soggetto passivo in possesso dei requisiti di partecipazione.

In base a quanto previsto dall'articolo 70-*undecies*, comma 3, del D.P.R. n. 633, deve ritenersi che trovi applicazione il recupero dell'effettivo vantaggio conseguito anche a seguito dell'esercizio dell'opzione per l'inserimento, nel Gruppo IVA, di un soggetto per il quale non sussista il vincolo finanziario di cui all'articolo 70-*ter*, comma 1; in tal caso, il Gruppo IVA, quale soggetto passivo unico, resta operativo, in base a quanto disposto dall'articolo 70-*decies*, comma 1, del D.P.R. n. 633, che - per la suddetta eventualità - si limita a prevedere che l'opzione sia priva di effetti limitatamente al soggetto privo di requisiti.

### **3. La revoca dell'opzione e le altre ipotesi di cessazione del Gruppo IVA**

Come sopra anticipato, al paragrafo 1, l'articolo *70-quater*, comma 4, del D.P.R. n. 633 fissa in tre anni la durata minima di operatività del Gruppo. Decorso tale periodo, l'opzione si rinnova automaticamente per ciascun anno successivo fino a quando la stessa non sia revocata.

La revoca del regime del Gruppo IVA va effettuata mediante dichiarazione da presentarsi secondo le modalità previste dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate n. 215450 del 19 settembre 2018.

Come prescritto dall'articolo *70-novies*, comma 1, del D.P.R. n. 633, la dichiarazione di revoca deve essere sottoscritta dal rappresentante del Gruppo e dai partecipanti, giacché produce effetti nei confronti di ciascuno di loro.

Non è ammessa la revoca per comportamento concludente.

Simmetricamente a quanto stabilito dall'articolo *70-quater*, comma 3 del D.P.R. n. 633, in ordine alla efficacia temporale della dichiarazione di costituzione del Gruppo, l'articolo *70-novies*, al comma 2, dispone che la dichiarazione di revoca presentata dal 1° gennaio al 30 settembre abbia effetto a decorrere dall'anno successivo, mentre quella presentata dal 1° ottobre al 31 dicembre, abbia effetto a decorrere dal secondo anno successivo.

La dichiarazione di revoca con cui si voglia determinare la cessazione di un Gruppo IVA è priva di effetto prima del decorso di un triennio dall'anno in cui è divenuta efficace l'opzione per la costituzione.

Il Gruppo IVA può altresì sciogliersi, oltre che per effetto di una dichiarazione di revoca, in conseguenza del venir meno della pluralità dei partecipanti o per effetto della violazione del principio *all in, all out*, qualora tale violazione non sia sanata secondo le previsioni di cui all'articolo *70-quater*, comma 1, del D.P.R. n. 633 (vedi precedente paragrafo n. 2).

La pluralità dei soggetti partecipanti può venir meno per effetto del verificarsi - per ciascuno dei membri del Gruppo IVA - di una delle cause di

esclusione previste dal comma 2 dello stesso articolo 70-*decies*, sopra richiamate. La circostanza che sia venuta meno la pluralità dei partecipanti deve essere comunicata dal rappresentante di Gruppo entro trenta giorni dalla data in cui la circostanza stessa si è verificata, con la presentazione della dichiarazione di cui all'articolo 70-*duodecies*, comma 5 del D.P.R. n. 633.

Il Legislatore stabilisce altresì che il Gruppo IVA cessi qualora, a seguito dell'accertamento della violazione del principio *all in, all out*, non venga esercitata l'opzione di cui all'articolo 70-*quater* comma 1, lettera b), del D.P.R. n. 633 per l'inclusione nel Gruppo del soggetto che avrebbe dovuto partecipare al Gruppo medesimo, essendo in possesso dei requisiti previsti. La suddetta opzione ha effetto dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello in cui è esercitata, a prescindere dal momento di presentazione della relativa dichiarazione all'Amministrazione, come previsto dall'articolo 1, comma 4 del Decreto.

In ogni caso, l'accertamento della violazione del principio *all in, all out*, pur non determinando l'immediato scioglimento del Gruppo IVA, comporta il recupero in capo al Gruppo stesso dell'effettivo vantaggio fiscale conseguito.

In seguito alla cessazione del Gruppo, torna a vivere la soggettività passiva individuale di ciascuno dei membri del Gruppo stesso.

Non è prevista alcuna comunicazione nel caso in cui il Gruppo sia da considerare sciolto per effetto del mancato esercizio dell'opzione che avrebbe dovuto sanare la violazione del principio *all in, all out*, rilevata dall'Amministrazione finanziaria in sede di attività di controllo; al verificarsi di tale evenienza, il Gruppo cessa a partire dall'anno successivo rispetto a quello in cui la violazione stessa è accertata, secondo la previsione di cui all'articolo 70-*quater*, comma 1, lettera b), del D.P.R. n. 633.



## CAPITOLO TERZO: GLI EFFETTI DELL'OPZIONE PER IL REGIME DEL GRUPPO IVA

### **1. Diritti ed obblighi**

Coerentemente con quanto disposto dall'articolo 70-*quinquies*, comma 4, del D.P.R. n. 633 (in base a cui *“gli obblighi e i diritti derivanti dall'applicazione delle norme in materia di IVA sono, rispettivamente, a carico e a favore del Gruppo IVA”*), l'articolo 2 del Decreto (rubricato *“Diritti ed obblighi del Gruppo IVA”*), stabilisce che *“1. Ai sensi dell'art. 70-quinquies, comma 4, del decreto n. 633 del 1972, il Gruppo IVA assume gli obblighi ed i diritti derivanti dall'applicazione delle disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto con riferimento alle operazioni per le quali l'imposta diventa esigibile o il diritto alla detrazione è esercitabile a partire dalla data in cui ha effetto l'opzione per la costituzione del Gruppo.*

*2. Il diritto all'acquisto di beni e servizi senza il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dall'art. 8, comma 2, del decreto n. 633 del 1972, è esercitato:*

*a) dal Gruppo IVA, anche ove maturato dai singoli partecipanti nell'anno antecedente l'ingresso;*

*b) dai singoli partecipanti a seguito della cessazione del Gruppo IVA, in proporzione alle operazioni, a ciascuno di essi riferibili, che ne hanno costituito il presupposto.*

*3. Il Gruppo IVA, per effetto della sua costituzione, applica le disposizioni relative alla rettifica della detrazione di cui all'art. 19-bis2 del decreto n. 633 del 1972 con riferimento alla data in cui i beni e i servizi sono stati acquistati dai partecipanti.*

*4. I singoli partecipanti assumono gli obblighi e i diritti derivanti dall'applicazione delle disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto con riferimento alle operazioni per le quali l'imposta diventa esigibile o il*

*diritto alla detrazione è esercitabile anteriormente alla data di ingresso nel Gruppo IVA ovvero successivamente alla sua cessazione.*

*5. Il credito d'imposta maturato e non utilizzato dal Gruppo IVA prima della cessazione è chiesto a rimborso ai sensi dell'art. 30 del decreto n. 633 del 1972, ovvero computato in detrazione dal rappresentante del Gruppo nelle proprie liquidazioni o nella propria dichiarazione annuale”.*

Come sopra già evidenziato, a seguito della costituzione del Gruppo IVA, gli aderenti al Gruppo perdono l'autonoma soggettività ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e si costituisce un nuovo soggetto d'imposta dotato di un proprio numero di partita IVA e di una propria autonoma iscrizione al VIES. Al riguardo, è utile precisare che a partire dalla data di efficacia del Gruppo (1° gennaio), se quest'ultimo effettua operazioni intracomunitarie deve richiedere l'inclusione nel VIES. Le modalità di richiesta di inclusione nel VIES sono le stesse già previste dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 15 dicembre 2014, n. 159941, e, nel caso specifico, tramite le apposite funzioni rese disponibili nei servizi telematici dell'Agenzia, direttamente o tramite intermediari incaricati.

È importante altresì evidenziare che, alla data di efficacia del Gruppo, i partecipanti – qualora inclusi nel VIES - verranno automaticamente esclusi da tale elenco; dopo la cessazione o revoca del Gruppo, tornando a vivere la soggettività passiva di ciascun partecipante, il partecipante medesimo dovrà autonomamente iscriversi o reinscriversi al VIES, nel caso effettui operazioni intracomunitarie.

Il numero di partita IVA – cui è associato ciascun partecipante - è riportato nelle dichiarazioni e in ogni altro atto o comunicazione relativi all'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. La partita IVA che viene attribuita al Gruppo a seguito della sua costituzione, assume, anche la valenza di codice fiscale.

Le partite IVA dei soggetti partecipanti vengono associate alla partita IVA del Gruppo. L'informazione di tale associazione, corredata della data di

decorrenza, viene resa dall'Anagrafe Tributaria in sede di interrogazione o verifica della singola partita IVA, in modo che il trattamento della stessa possa essere regolato in modo corretto.

Il Gruppo neo costituito rappresenta, quindi, in luogo dei partecipanti al Gruppo medesimo, il soggetto passivo tenuto all'osservanza delle disposizioni in materia di IVA per le operazioni che verranno poste in essere dal Gruppo nel suo complesso (*i.e.*, da ciascuno dei partecipanti che agiscono in qualità di Gruppo).

Da ciò deriva, quindi, che gli obblighi dichiarativi, di liquidazione e di versamento dell'imposta, nonché tutti gli altri adempimenti contabili gravano in capo al Gruppo IVA (il codice relativo alla natura giuridica del Gruppo medesimo, da utilizzare nelle comunicazioni all'Amministrazione finanziaria, è 61).

Il Gruppo IVA potrà essere registrato con autonoma abilitazione all'utilizzo dei servizi telematici erogati dall'Agenzia, compresi quelli disponibili per la fatturazione elettronica. In analogia a quanto già previsto per i soggetti diversi da persona fisica, il Gruppo opera per il tramite di soggetti persone fisiche appositamente incaricati, i quali, tra l'altro, potranno consultare tutti i documenti afferenti al Gruppo.

Il comma 4 del Decreto stabilisce che il Gruppo IVA assume tutti 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. Sono posti a carico dei singoli partecipanti, per contro, tutti gli obblighi e i diritti IVA con riguardo alle operazioni per le quali l'imposta diventa esigibile, o il diritto alla detrazione è esercitabile, anteriormente alla data di ingresso nel Gruppo o dopo la sua cessazione.

Da un punto di vista temporale, pertanto, la ripartizione di diritti ed obblighi tra Gruppo e partecipanti in occasione della costituzione e dello scioglimento del soggetto passivo unico è operata:

- per quanto concerne le operazioni attive, avendo riguardo al momento di esigibilità dell'IVA relativa alle operazioni poste in essere (così come individuato dall'articolo 6 del D.P.R. n. 633, o da altre specifiche disposizioni);
- per quanto concerne le operazioni passive, al momento in cui il diritto alla detrazione dell'imposta è esercitabile.

Per quanto, in particolare, concerne la detrazione dell'imposta, la circolare n. 1/E del 17 gennaio 2018 ha chiarito che l'esercizio di tale diritto è ancorato alla duplice condizione *i*) (sostanziale) dell'avvenuta esigibilità dell'imposta e *ii*) (formale) del possesso di una valida fattura redatta conformemente alle disposizioni di cui all'articolo 21 del D.P.R. n. 633.

Pertanto, con riguardo alle operazioni (cessioni di beni e prestazioni di servizi) che sono effettuate nel periodo che intercorre tra l'esercizio dell'opzione e l'effettiva costituzione del Gruppo, sarà necessario - al fine del corretto esercizio del diritto alla detrazione - verificare quale sia il soggetto (Gruppo IVA o partecipanti al Gruppo) in capo a cui si sono verificati entrambi i menzionati presupposti.

Si ponga, ad esempio, nell'ipotesi di un Gruppo IVA costituito a decorrere dal 1° gennaio 2019, il caso di un fornitore che abbia ceduto beni ad un soggetto partecipante al Gruppo in data 27 dicembre 2018 e questi abbia ricevuto la fattura di acquisto in data 31 dicembre 2018; in tal caso il diritto alla detrazione spetterà alla società partecipante al Gruppo che farà concorrere il credito IVA nella liquidazione del mese di dicembre (entro il 16 gennaio), ovvero alla determinazione del saldo della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno 2018, presentata dalla società medesima.

Diversamente, nel caso in cui un professionista abbia fornito un servizio di consulenza ad un soggetto partecipante al Gruppo nel mese di dicembre 2018 e questi abbia ricevuto la fattura di acquisto in data 3 febbraio 2019, quindi, dopo la costituzione del Gruppo IVA (1° gennaio 2019), il diritto alla detrazione spetterà al neo costituito Gruppo IVA, che è il soggetto

in capo a cui si verificano entrambi le condizioni di esigibilità dell'imposta e del possesso della fattura. Il credito IVA concorrerà, quindi, ad una delle liquidazioni periodiche del Gruppo nel corso del 2019, ovvero alla determinazione del saldo della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno 2019, presentata dal Gruppo.

Si precisa, infine, che i soggetti che partecipano ad un Gruppo IVA non possono optare per la liquidazione IVA di Gruppo, ex articolo 73, comma 3, del D.P.R. n. 633, considerato che i due istituti sono distinti e la relativa disciplina prevede diversi presupposti applicativi.

## **2. Le operazioni interne al Gruppo IVA**

L'articolo 70-*quinquies*, comma 1, del D.P.R. n. 633 stabilisce che *“Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto partecipante a un Gruppo IVA nei confronti di un altro soggetto partecipante allo stesso Gruppo IVA non sono considerate cessioni di beni e prestazioni di servizi agli effetti degli articoli 2 e 3”*. Tale disposizione è ripresa dall'articolo 3, comma 3, del Decreto con riferimento alle operazioni interne al Gruppo, in base al quale *“Le operazioni effettuate tra i soggetti partecipanti al Gruppo IVA non sono considerate cessioni di beni e prestazioni di servizi ai sensi degli articoli 2 e 3 del decreto n. 633 del 1972”*.

Le disposizioni normative in esame chiariscono, dunque, che le operazioni (cessioni di beni e prestazioni di servizi) che intercorrono tra i soggetti che partecipano al medesimo Gruppo sono irrilevanti ai fini IVA, attesa la natura unitaria del Gruppo, soggetto passivo unico.

Ciò comporta che in relazione alle operazioni infragruppo non assuma alcuna rilevanza, agli effetti dell'IVA, la determinazione della base imponibile delle anzidette operazioni, e che, per le operazioni medesime, non debba essere osservato alcun obbligo di fatturazione, annotazione nei registri IVA e inserimento nella dichiarazione annuale IVA. A conferma di tale circostanza

interviene il comma 3 dell'articolo 3 del Decreto, stabilendo che *“Resta fermo l'obbligo di rilevare tali operazioni nell'ambito delle scritture contabili di cui al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, diverse dai registri prescritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto; le imprese in contabilità semplificata sono tenute a rilevare tali operazioni con idonea documentazione emessa nel rispetto del loro ordine cronologico riportando tutti gli elementi utili ad identificarle”*.

Permane, pertanto, per le operazioni effettuate tra soggetti partecipanti al Gruppo, l'obbligo di rilevare tali operazioni nel libro giornale e nelle altre scritture contabili di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, mentre le imprese in contabilità semplificata sono tenute a rilevare tali operazioni con idonea documentazione emessa nel rispetto del loro ordine cronologico riportando tutti gli elementi utili ad identificare le operazioni medesime.

Nonostante l'irrilevanza, ai fini IVA, delle cessioni di beni o delle prestazioni di servizi infragruppo, si è del parere che - nell'ipotesi in cui l'IVA sia applicata separatamente nell'ambito del Gruppo - i passaggi interni di beni e servizi, ai sensi dell'articolo 36 del D.P.R. n. 633, da un'attività ad un'altra attività costituiscano operazioni rilevanti ai fini IVA (per un'analisi sul tema, si rimanda al successivo Capitolo quarto, paragrafo n. 7.1.2.).

Per quanto concerne, invece, l'autoconsumo e le assegnazioni di beni ai soci, nell'ambito del Gruppo IVA, si rimanda alla disciplina generale prevista in materia dal D.P.R. n. 633.

Da ultimo, è opportuno precisare 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. Ciò in quanto costituiscono pagamenti di denaro non ricollegabili a una sottostante operazione che ha valenza ai fini IVA, essendo corrisposti a titolo di compensazione di uno svantaggio finanziario.

### **3. Operazioni rese o ricevute dal Gruppo IVA**

L'articolo 70-*quinquies*, comma 2, del D.P.R. n. 633 stabilisce che *“Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto partecipante a un Gruppo IVA nei confronti di un soggetto che non ne fa parte si considerano effettuate dal Gruppo IVA”*.

Il comma 3 dell'articolo 70-*quinquies* prevede, altresì, che *“Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di un soggetto partecipante a un Gruppo IVA da un soggetto che non ne fa parte si considerano effettuate nei confronti del Gruppo IVA”*.

Pertanto, in considerazione della soggettività unitaria del Gruppo IVA, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate o ricevute da uno dei soggetti partecipanti al Gruppo IVA, avendo come controparte un soggetto non partecipante al Gruppo medesimo, si considerano effettuate (o acquisite) dal Gruppo stesso.

Tale principio vale anche per le importazioni/esportazioni e gli acquisti/cessioni intracomunitarie posti in essere da membri del Gruppo, che si reputano effettuate da e verso il Gruppo stesso. In proposito, l'articolo 2, comma 2, del Decreto stabilisce che il diritto all'acquisto di beni e servizi senza il pagamento dell'IVA è esercitato dal Gruppo IVA, che utilizza anche il *plafond* maturato in capo al singolo membro nell'anno precedente al suo ingresso. Si rinvia, al riguardo, agli approfondimenti contenuti nel successivo paragrafo n. 6.

### **4. Eccedenze creditorie antecedenti alla partecipazione al Gruppo IVA**

In base all'articolo 70-*sexies*, primo periodo, del D.P.R. n. 633, *“l'eccedenza di imposta detraibile risultante dalla dichiarazione annuale relativa all'anno precedente al primo anno di partecipazione al Gruppo IVA non si trasferisce al Gruppo medesimo, ma può essere chiesta a rimborso,*

*anche in mancanza delle condizioni di cui all'art. 30 del presente decreto, ovvero compensata a norma dell'art. 17 del D.Lgs 9 luglio 1997, n. 241.”*

Per effetto di tale disposizione - introdotta per motivi di cautela fiscale, allo scopo di evitare che le partecipazioni di controllo in soggetti con una rilevante posizione creditoria siano acquisite al fine di utilizzare in compensazione le eccedenze IVA pregresse - successivamente alla costituzione del Gruppo IVA, non è consentito il trasferimento al Gruppo delle eccedenze di credito, emergenti dalla dichiarazione annuale di ciascun soggetto partecipante e relative all'anno precedente a quello di ingresso nel Gruppo medesimo.

Tale eccedenza resta, dunque, nella disponibilità esclusiva del soggetto partecipante al Gruppo IVA, il quale può scegliere se richiedere il rimborso dell'IVA a credito in sede di dichiarazione annuale ai sensi dell'articolo 30 del D.P.R. n. 633, anche qualora non ricorrano le condizioni di ammissibilità ivi previste, ovvero se utilizzare detto credito in compensazione con altre imposte e contributi ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997 (i.e. compensazione orizzontale).

Tale principio è, in ogni caso, derogato dal secondo periodo dell'articolo 70-*sexies*, che dispone il trasferimento a favore del Gruppo IVA della parte delle eccedenze detraibili pregresse che trova capienza nei versamenti IVA effettuati nell'anno precedente al primo anno di partecipazione al Gruppo.

Si ipotizzi, per esemplificare, il caso di un soggetto che, in sede di dichiarazione IVA annuale relativa al 2018, vanti un credito IVA pari a centoventimila euro e che, nel corso del 2018, abbia effettuato versamenti di IVA per un importo pari a cinquantamila euro. In caso di partecipazione al Gruppo IVA, al 1° gennaio 2019 dovrà essere trasferita al Gruppo l'eccedenza di credito IVA pari ad un l'importo di cinquantamila euro. Il credito residuo, pari a settantamila euro, potrà essere chiesto a rimborso dal partecipante



ovvero dal medesimo utilizzato, nei termini anzidetti, in compensazione con altre imposte e contributi.

È il caso di specificare che, al fine di individuare l'eccedenza di imposta detraibile che può essere trasferita al Gruppo IVA, si deve tener conto anche dell'imposta assoluta dal partecipante mediante compensazione con altre imposte e/o contributi ai sensi del richiamato articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997.

Specularmente al disposto del primo periodo dell'articolo 70-*sexies* del D.P.R. n. 633, l'articolo 4, comma 3, del Decreto stabilisce una rigorosa separazione dell'eccedenza di IVA a debito del Gruppo rispetto ai singoli partecipanti, stabilendo che l'eccedenza di IVA a debito imputabile al Gruppo non può essere compensata con i crediti relativi ad altre imposte o contributi maturati dai singoli partecipanti. Si rinvia, al riguardo, al successivo paragrafo n. 4 del Capitolo quarto.

## **5. I rapporti tra casa madre e *branches* membri di un Gruppo IVA**

I commi da 4-*bis* a 4-*sexies* dell'articolo 70-*quinquies* del D.P.R. n. 633, introdotti dall'articolo 1, comma 984 della legge di bilancio 2018 (legge 27 dicembre 2017, n. 205), disciplinano le operazioni tra casa madre e una stabile organizzazione (ubicata in uno Stato diverso da quello della casa madre), qualora una delle due aderisca a un Gruppo IVA.

Le succitate disposizioni prevedono testualmente che:

*“4bis. Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da una sede o da una stabile organizzazione partecipante a un gruppo IVA nei confronti di una sua stabile organizzazione o della sua sede situata all'estero si considerano effettuate dal gruppo IVA nei confronti di un soggetto che non ne fa parte.*

*4ter. Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di una sede o di una stabile organizzazione partecipante a un*

*gruppo IVA da una sua stabile organizzazione o dalla sua sede situata all'estero si considerano effettuate nei confronti del gruppo IVA da un soggetto che non ne fa parte.*

*4quater. Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di una sede o di una stabile organizzazione partecipante a un gruppo IVA, costituito in un altro Stato membro dell'Unione europea, da una sua stabile organizzazione o dalla sua sede situata nel territorio dello Stato si considerano effettuate nei confronti del gruppo IVA costituito nell'altro Stato membro da un soggetto che non ne fa parte”.*

*4quinquies. Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da una sede o da una stabile organizzazione partecipante a un gruppo IVA, costituito in un altro Stato membro dell'Unione europea, nei confronti di una sua stabile organizzazione o della sua sede situata nel territorio dello Stato si considerano effettuate dal gruppo IVA costituito nell'altro Stato membro nei confronti di un soggetto che non ne fa parte.*

Dal dettato normativo emerge, dunque, che in seguito all'adesione al Gruppo IVA, assumono rilevanza ai fini dell'imposta sul valore aggiunto le cessioni di beni e/o prestazioni di servizi rese o ricevute tra una casa madre e una stabile organizzazione. Vengono, pertanto, recepiti nell'ordinamento giuridico italiano i principi espressi dalla Corte di Giustizia, nella sentenza C-7/2013 del 17 settembre 2014, caso Skandia, in base ai quali “...le prestazioni di servizi fornite da uno stabilimento principale stabilito in un paese terzo alla propria succursale stabilita in uno Stato membro costituiscono operazioni imponibili quando la succursale appartenga ad un gruppo IVA” (punto 32 della sentenza citata).

Secondo la Corte, infatti, l'adesione al Gruppo IVA di una stabile organizzazione ovvero di una casa madre comporta che venga reciso di fatto il legame che intercorre tra le stesse, venendo meno l'unitarietà soggettiva tra la casa madre e la propria stabile organizzazione. Pertanto, in caso di adesione ad un Gruppo IVA, non trova applicazione il principio secondo cui la stabile

organizzazione e casa madre estera costituiscono un solo ed unico soggetto passivo, ai sensi dell'articolo 9 della citata Direttiva (cfr. Corte di Giustizia dell'Unione Europea, sentenza 23 marzo 2006, C-210/04, FCE Bank).

Per quanto concerne la decorrenza della novella legislativa, l'articolo 1, comma 985 della citata Legge di bilancio 2018 dispone che *“le disposizioni di cui al comma 984 si applicano alle operazioni effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2018”*. Con tale previsione, il Legislatore, nel rispetto di esigenze di tutela e certezza dei rapporti giuridici, ha dunque inteso limitare - sotto il profilo temporale - gli effetti della nuova disciplina che pertanto, è applicabile, dal 1° gennaio 2018.

Infine, merita rilevare che ai sensi del comma 4-*sexies* dell'articolo 70-*quinquies* la base imponibile delle operazioni che intervengono tra una stabile organizzazione e una casa madre (qualora una delle due appartenga ad un Gruppo IVA), in presenza di un corrispettivo, è determinata, ai sensi dell'articolo 13, commi 1 e 3, del D.P.R. n. 633.

In altri termini, in queste ipotesi, ai fini della determinazione della base imponibile si dovrà fare riferimento all'ammontare complessivo dei corrispettivi, ove dovuti al cedente o al prestatore secondo le condizioni contrattuali, ovvero al valore normale, nei casi previsti dal comma 3 del medesimo articolo 13 (comma 4-*sexies* dell'articolo 70-*quinquies*, introdotto dalla Legge n. 205 del 2017). In particolare, il valore normale dovrà essere determinato in relazione al corrispettivo che si scambiano due parti indipendenti, ai sensi del comma 1 dell'articolo 14 del D.P.R. n. 633 o, in mancanza di valori comparabili, in funzione del prezzo di acquisto (per i beni) o delle spese sostenute (per i servizi), ai sensi del comma 2 dell'articolo 14.

## **6. Decadenza dei regimi attivati dai partecipanti al Gruppo IVA**

Tra le conseguenze che derivano dall'esercizio dell'opzione per la costituzione del Gruppo IVA si annovera la decadenza dei regimi IVA

opzionali che i partecipanti al Gruppo medesimo hanno attivato anteriormente alla costituzione del Gruppo.

In particolare, in base all'articolo 70-novies, comma 4, del D.P.R. n. 633 “*l'esercizio da parte di un soggetto dell'opzione di cui all'art. 70-quater comporta il venir meno degli effetti delle opzioni in materia di imposta sul valore aggiunto esercitate dallo stesso in precedenza, anche se non è decorso il periodo minimo di permanenza nel particolare regime prescelto*”.

La *ratio* di tale disposizione va ravvisata nel venir meno della soggettività passiva individuale di ciascun membro del Gruppo IVA, soggettività che resta “sospesa” per tutto il tempo in cui sarà efficace l'opzione espressa per la costituzione del Gruppo medesimo. Pertanto, una volta costituito il Gruppo, infatti, l'unico soggetto passivo legittimato ad attivare eventuali regimi opzionali è il Gruppo IVA.

## **7. Utilizzo del *plafond* dei partecipanti ai fini dello *status* di esportatore abituale del Gruppo IVA – Dichiarazione d'intento**

In base all'articolo 2, comma 2, del Decreto, il diritto all'acquisto di beni e servizi senza il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 8, comma 2, del D.P.R. n. n. 633, è esercitato dal Gruppo IVA anche qualora sia maturato dai singoli partecipanti nell'anno antecedente all'ingresso nel Gruppo medesimo.

Pertanto, il Gruppo IVA, già dal primo anno di efficacia dell'opzione per la sua costituzione, potrà beneficiare dello *status* di esportatore abituale sulla base del *plafond* maturato da ciascun partecipante al Gruppo medesimo e, dunque, nei limiti dell'ammontare complessivo delle esportazioni e delle operazioni assimilate registrate da tutti i partecipanti nell'anno solare o nei dodici mesi precedenti alla costituzione del Gruppo IVA.

Costituito il Gruppo, la verifica del possesso della qualifica di esportatore abituale andrà verificata in capo al Gruppo stesso, tenendo conto

dei corrispettivi conseguiti per le operazioni con l'estero poste in essere dal soggetto passivo d'imposta unico. Qualora il Gruppo IVA intenda avvalersi della facoltà di acquistare in sospensione d'imposta beni e servizi, il rappresentante del Gruppo dovrà trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate le dichiarazioni d'intento disciplinate dall'articolo 1 del D.L. n. 746 del 1983, e successivamente trasmetterle ai propri fornitori, unitamente alla ricevuta di avvenuta trasmissione delle stesse all'Agenzia delle entrate.

In considerazione della peculiarità del meccanismo degli acquisti senza applicazione dell'imposta, si è in ogni caso del parere che sia ammessa la presentazione delle dichiarazioni d'intento anche da parte dei singoli partecipanti al Gruppo, che dovranno indicare nella citata dichiarazione di intento, unitamente al proprio codice fiscale, il numero di partita IVA del Gruppo.

## **8. Il Gruppo IVA e la disciplina dello *split payment***

Con specifico riguardo all'interazione tra disciplina della scissione dei pagamenti, c.d. *split payment*, di cui all'articolo 17-ter del D.P.R. n. 633, e Gruppo IVA - alla luce del fatto che i soggetti partecipanti al Gruppo perdono l'autonoma soggettività ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, costituendosi un nuovo soggetto d'imposta - si è del parere che qualora il Gruppo IVA comprenda nel suo perimetro uno o più partecipanti che rientrerebbero nella disciplina dello *split payment*, tale regime non trovi applicazione per le operazioni effettuate nei confronti del Gruppo.

Per effetto della partecipazione al Gruppo, infatti, si deve ritenere che siano venuti meno, ai fini dell'imposta, i requisiti soggettivi che giustificavano l'applicazione della disciplina dello *split payment*.

Né, del resto, l'articolo 17-ter del D.P.R. n. 633 individua, tra i soggetti destinatari della scissione dei pagamenti, il Gruppo IVA.

## **9. Rettifiche della detrazione in occasione della costituzione o della cessazione del Gruppo IVA**

L'articolo 2 del Decreto stabilisce, al comma 3, che *“Il Gruppo IVA, per effetto della sua costituzione, applica le disposizioni relative alla rettifica della detrazione di cui all'articolo 19-bis2”* del D.P.R. n. 633 *“con riferimento alla data in cui i beni e i servizi sono stati acquistati dai partecipanti”*.

Da tale disposizione emerge che la costituzione del Gruppo IVA comporta, per quanto attiene alla disciplina della rettifica della detrazione, effetti del tutto analoghi a quelli correlati ad un'operazione di fusione tra società.

La disposizione citata, inoltre, richiama l'articolo 19-bis2 del D.P.R. n. 633 senza fare riferimento particolare a taluna delle ipotesi di rettifica della detrazione disciplinate da tale ultimo articolo. Ciò in quanto, per effetto della costituzione del Gruppo IVA – quale nuovo soggetto passivo “collettivo” agli effetti di tale imposta – possono essere integrate, a seconda dei casi, le differenti fattispecie di rettifica della detrazione normativamente previste dall'articolo 19-bis2 richiamato.

In particolare, le previsioni interessate in tema di rettifica della detrazione per effetto della costituzione del Gruppo IVA sono quelle recate dai commi 1, 2, 3, 4 e 7 dell'articolo 19-bis2 del D.P.R. n. 633 .

L'articolo 19-bis2 del D.P.R. n. 633 disciplina la rettifica del diritto alla detrazione dell'IVA nelle seguenti ipotesi:

- se si verifica una discordanza tra la previsione d'impiego dei beni e dei servizi fatta dal contribuente al momento del loro acquisto e la loro effettiva utilizzazione, comportante un diritto alla detrazione in misura diversa da quella inizialmente operata (articolo 19-bis2, commi 1 e 2, del D.P.R. n. 633);
- se intervengono mutamenti nel regime delle operazioni attive, nel regime delle detrazioni o nella stessa attività esercitata comportanti la detrazione dell'imposta in misura diversa da quella già operata (articolo

19-bis2, comma 3, del D.P.R. n. 633 ); tale ipotesi di rettifica, pur avendo il medesimo scopo di quella disciplinata dai commi 1 e 2 dell'articolo 19-bis2 del D.P.R. n. 633, e cioè quello di adeguare la detrazione dell'imposta all'effettiva e mutata utilizzazione dei beni e dei servizi, se ne differenzia in quanto le modifiche previste dal comma 3 del medesimo articolo 19-bis2 *“debbono essere effettuate in unica soluzione per tutti i beni esistenti presso l'impresa nel momento in cui si verificano gli eventi straordinari che le giustificano, senza attendere l'effettivo impiego dei beni stessi”* (cfr. circolare 328/E del 24 dicembre 1997, par. 4.2);

- con riferimento ai beni ammortizzabili, se intervengono variazioni nella percentuale del pro-rata generale di detraibilità applicabile all'imposta relativa agli acquisti (articolo 19-bis2, comma 4, del D.P.R. n. 633); in caso di variazioni del pro-rata generale superiori a dieci punti la rettifica è obbligatoria, altrimenti è facoltativa purché la scelta sia mantenuta per almeno cinque anni consecutivi.

In tutte le ipotesi sopra citate è previsto che la rettifica della detrazione avvenga entro i termini normativamente stabiliti dalle citate disposizioni.

In particolare, la detrazione dell'imposta relativa agli acquisti di beni non ammortizzabili e di servizi è rettificata (in aumento o in diminuzione) qualora i beni e i servizi medesimi siano utilizzati per effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione in misura diversa da quella inizialmente operata al verificarsi congiunto delle seguenti condizioni:

- che gli stessi non siano stati oggetto di prima utilizzazione da parte del soggetto passivo;
- che il soggetto passivo non abbia effettuato la detrazione in base al pro-rata generale di cui all'articolo 19, comma 5 e all'articolo 19-bis del D.P.R. n. 633 (in tal caso non deve essere operata alcuna rettifica della detrazione relativamente ad eventuali cambi di destinazione dei beni non ammortizzabili e dei servizi, in quanto la detrazione operata

inizialmente con il criterio forfetario del pro-rata prescinde dall'effettiva utilizzazione dei beni e dei servizi e l'unica rettifica ipotizzabile in caso di applicazione del criterio del pro-rata generale è quella riguardante i soli beni ammortizzabili ai sensi del comma 4 dell'articolo 19-*bis*2 del D.P.R. n. 633).

Per quanto riguarda, invece, la rettifica della detrazione dell'imposta relativa agli acquisti di beni ammortizzabili, la stessa è eseguita in rapporto al diverso utilizzo che si realizza nell'anno della loro entrata in funzione o nei quattro anni successivi – proporzionata in tal caso a tanti quinti quanti sono gli anni mancanti al compimento del quinquennio – (articolo 19-*bis*2, comma 2), ovvero, in caso di mutamenti di regime o di variazione della percentuale del pro-rata di detraibilità, la rettifica è operata in ciascuno dei quattro anni successivi alla data di entrata in funzione del bene (articolo 19-*bis*2, commi 3 e 4). Il predetto periodo di rettifica (c.d. periodo di tutela fiscale) è esteso a dieci anni per l'imposta assoluta sull'acquisto di fabbricati o di aree fabbricabili (articolo 19-*bis*2, comma 8).

Il comma 7 dell'articolo 19-*bis*2 disciplina, inoltre, il caso in cui i beni oggetto della rettifica siano acquisiti in dipendenza di atti di fusione, cessione e conferimento di azienda o di rami d'azienda, stabilendo che, in tale circostanza il soggetto acquirente, cessionario o conferitario applica le disposizioni dello stesso articolo 19-*bis*2 con riferimento alla data in cui i beni sono stati originariamente acquistati, sulla base dei dati forniti dall'azienda cedente o conferente.

Ciò premesso, per quanto attiene alla rettifica della detrazione per effetto della costituzione del Gruppo IVA, si rileva che ai fini dell'individuazione della disposizione specificamente applicabile tra quelle recate dall'articolo 19-*bis*2 del D.P.R. n. 633, sarà necessario valutare, con riferimento a ciascun bene (distinguendo se trattasi di bene ammortizzabile o meno) o a ciascun servizio, se in sede di costituzione del Gruppo IVA si sia determinata una modifica rispetto alla situazione precedente riferibile ad ogni



singolo partecipante al Gruppo, tale da integrare una delle fattispecie disciplinate dall'articolo 19-*bis*2 del D.P.R. n. 633.

Tale modifica di situazione, infatti, può essere determinata, in sede di costituzione del Gruppo IVA, da eventi differenti quali, ad esempio, l'esercizio dell'opzione per l'applicazione separata dell'imposta ai sensi dell'articolo 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633 o per l'esonero dagli adempimenti ai sensi dell'articolo 36-*bis* del D.P.R. n. 633 o, diversamente, in assenza degli eventi appena citati, per effetto della variazione del pro-rata generale di detrazione relativo a determinate attività rispetto a quello applicato, anteriormente all'ingresso nel Gruppo, da parte della società partecipante.

Va considerata, inoltre, l'ipotesi in cui, in sede di iniziale allocazione dei beni e dei servizi nell'ambito delle attività separate - relativamente al Gruppo IVA - ai sensi dell'articolo 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633 venga effettuato un cambio di destinazione d'uso dei predetti beni e servizi.

Si ipotizzi, ad esempio, il caso in cui, in sede di costituzione del Gruppo IVA, vengano destinati allo svolgimento di operazioni comportanti la limitazione del diritto alla detrazione determinati beni e servizi (beni non ammortizzabili e servizi non oggetto di prima utilizzazione e beni ammortizzabili per i quali è in corso il periodo di tutela fiscale) in relazione ai quali, anteriormente alla costituzione del Gruppo IVA, la società partecipante aveva legittimamente operato la detrazione piena dell'imposta in quanto destinati ad un'attività imponibile.

In tal caso, la differente destinazione rileverà agli effetti della rettifica della detrazione ai sensi dell'articolo 19-*bis*2, commi 1 e 2, del D.P.R. n. 633. Resta fermo che – come chiarito nel paragrafo n. 7.1.2 del Capitolo quarto – l'allocazione dei beni e dei servizi alle diverse attività da parte del nuovo soggetto passivo “collettivo” costituito dal Gruppo IVA non assume rilevanza per il Gruppo stesso quale “passaggio interno” tra attività separate ai sensi dell'articolo 36, quinto comma, del D.P.R. n. 633.

In sintesi, al verificarsi delle varie ipotesi di cui all'articolo 19-*bis*2, si dovrà procedere, nella dichiarazione IVA relativa all'anno di costituzione del Gruppo, alla rettifica della detrazione:

- per i beni non ammortizzabili e i servizi al verificarsi congiunto di due condizioni: *i*) che gli stessi non siano stati oggetto di prima utilizzazione da parte delle società partecipanti che li hanno acquistati prima della costituzione del Gruppo IVA, per l'effettuazione di operazioni imponibili o esenti, e *ii*) che tali società non applicassero il criterio di determinazione dell'IVA detraibile del pro rata generale;
- per i fabbricati e per gli altri beni ammortizzabili (sempreché non siano rispettivamente decorsi più di dieci dall'acquisto o dall'ultimazione o più di cinque anni dall'entrata in funzione), in ragione, per ciascun anno, di un decimo o di un quinto dell'imposta secondo i criteri di calcolo normativamente stabiliti dall'articolo 19-*bis*2 del D.P.R. n. 633.

In applicazione delle regole generali in tema di rettifica della detrazione recate dal comma 9 dell'articolo 19-*bis*2 del D.P.R. n. 633, le rettifiche saranno operate dal Gruppo IVA, nella dichiarazione relativa all'anno in cui si verificano gli eventi che determinano le rettifiche della detrazione, sulla base delle risultanze delle scritture contabili obbligatorie.

Resta inteso, che per i beni ammortizzabili, il Gruppo IVA dovrà procedere alla rettifica anche nelle dichiarazioni relative agli anni successivi a quello di costituzione del Gruppo in relazione ai quali sia ancora aperto il periodo di tutela fiscale, quinquennale (per i beni ammortizzabili diversi dai fabbricati) o decennale (per i fabbricati).

I chiarimenti sopra forniti relativamente alla rettifica della detrazione in occasione della costituzione del Gruppo IVA sono validi, specularmente, anche in sede di cessazione del Gruppo stesso in conseguenza di una delle cause normativamente stabilite.

## **CAPITOLO QUARTO: ADEMPIMENTI E RESPONSABILITÀ**

### **1. Il rappresentante del Gruppo IVA**

L'articolo 70-*septies* chiarisce alcuni rilevanti profili procedurali, connessi alla circostanza che gli obblighi dichiarativi, di liquidazione e di versamento dell'imposta, nonché tutti gli altri adempimenti contabili gravano solo in capo al Gruppo IVA.

Tutti gli adempimenti citati sono assolti dal “rappresentante di gruppo”, che, secondo quanto disposto dal primo periodo del comma 2, dell'articolo in parola, è individuato *ope legis* nel soggetto che esercita sugli altri partecipanti al Gruppo IVA il controllo previsto dall'articolo 70-*ter*, comma 1, del D.P.R. n. 633 (c.d. “vincolo finanziario”).

Qualora tale soggetto non possa esercitare l'opzione (ad esempio, nel caso in cui si tratti di una *holding* di mero godimento), il ruolo di rappresentante del Gruppo è attribuito *ope legis*, al partecipante in capo a cui si rilevi il volume d'affari (ai fini IVA) o l'ammontare di ricavi (ai fini delle imposte dirette) più elevato nell'anno precedente la costituzione del Gruppo.

L'articolo in commento prevede altresì forme di subentro nella rappresentanza di gruppo, nella particolare ipotesi che il rappresentante cessi di farne parte, senza che vengano meno gli effetti dell'opzione per gli altri partecipanti. Si segnala, peraltro, come previsto dalle istruzioni per la compilazione del modello per la costituzione del Gruppo IVA, che il subentro di un nuovo rappresentante potrebbe avvenire anche quando il rappresentante precedente non cessi di far parte del Gruppo, ad es. in particolari ipotesi di trasformazioni soggettive.

In tal caso, subentra quale rappresentante di Gruppo, dal giorno successivo alla cessazione del precedente rappresentante, un altro soggetto partecipante al Gruppo IVA individuato ai sensi del comma 2 dell'articolo in commento, con riferimento all'ultima dichiarazione presentata, tenendo conto

che rileverà solo l'ammontare dei ricavi in quanto la posizione IVA individuale è sospesa per la partecipazione al Gruppo stesso.

La sostituzione deve essere comunicata dal nuovo rappresentante di Gruppo entro trenta giorni, utilizzando l'apposito modello approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 215450 del 19 settembre 2018.

## **2. Fatturazione e certificazione dei corrispettivi**

L'articolo 3, comma 1 del Decreto dispone che gli adempimenti inerenti la documentazione delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi poste in essere dal Gruppo, secondo le disposizioni in materia di IVA (mediante emissione della fattura o degli alternativi strumenti di certificazione fiscale), possono essere assolti dal rappresentante del Gruppo oppure dai singoli partecipanti, alternativamente ed indifferentemente.

È rimessa quindi agli interessati la scelta di individuare il soggetto che deve farsi carico dell'osservanza dei predetti obblighi, secondo i modelli organizzativi ritenuti più adeguati, accentrando gli adempimenti in capo al rappresentante del Gruppo, oppure demandandone l'esecuzione a ciascun partecipante per le proprie operazioni: in tale seconda ipotesi, la contabilità tenuta da ciascun partecipante costituirà una sorta di un registro sezionale, le cui risultanze confluiranno nelle liquidazioni periodiche di Gruppo. Deve ritenersi, inoltre, possibile, ove sussistano esigenze in tal senso, l'adozione di un sistema "misto", con l'esecuzione accentrata di taluni adempimenti (per esempio, la registrazione delle fatture) e decentrata di altri (es. certificazione fiscale delle operazioni attive e relative registrazioni)

Il comma 2, del medesimo articolo 3 stabilisce che, ai fini della fatturazione delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuati nei confronti del Gruppo IVA, il rappresentante del Gruppo o i partecipanti comunicano ai fornitori la partita IVA del Gruppo ed il codice fiscale del

singolo acquirente. Al momento della ricezione della fattura, i medesimi soggetti verificano l'indicazione del codice fiscale e provvedono al suo inserimento ove mancante.

Come in precedenza rilevato, le operazioni intercorrenti fra i partecipanti del Gruppo non costituiscono cessioni di beni e prestazioni di servizi ai fini dell'IVA, restando fermo l'obbligo di rilevare le medesime nelle scritture contabili previste dal D.P.R. n. 600 del 1973, oppure - per le imprese in contabilità semplificata - mediante idonea documentazione emessa nel rispetto dell'ordine cronologico, riportandovi tutti gli elementi utili all'identificazione delle operazioni stesse.

### **3. Registrazione, liquidazione e versamenti**

Ai sensi dell'articolo 4 del Decreto il rappresentante del Gruppo IVA o i partecipanti effettuano le registrazioni previste dal D.P.R. n. 633 anche mediante l'adozione di appositi registri sezionali.

Il rappresentante del Gruppo IVA effettua le liquidazioni periodiche dell'imposta; merita rilevare che mentre gli adempimenti di documentazione e registrazione possono essere eseguiti, indifferentemente, dal rappresentante del Gruppo oppure dai singoli partecipanti, la liquidazione dell'imposta e i relativi versamenti fanno capo esclusivamente al rappresentante del Gruppo, giuste le disposizioni di cui ai commi da 1 a 3 dell'articolo 4 del Decreto.

### **4. Divieto di compensazione**

Ai sensi dei commi 3 e 4 dell'articolo 4 del Decreto, ai fini del versamento dell'imposta a debito non è ammessa la compensazione con i crediti relativi ad altre imposte o contributi maturati dai partecipanti al Gruppo. Inoltre, il credito d'imposta annuale o infrannuale maturato dal

Gruppo IVA non può essere utilizzato in compensazione con i debiti relativi ad altre imposte e contributi dei partecipanti.

## **5. Comunicazioni periodiche e dichiarazioni IVA**

L'articolo 5 del Decreto stabilisce che il rappresentante del Gruppo IVA effettua:

- le comunicazioni dei dati delle fatture emesse, ricevute e registrate (articolo 21 del D.L. n. 78/2010, disposizione che sarà abrogata dal 1° gennaio 2019, ovvero articolo 1, D.Lgs. n. 127/2015) nonché delle relative note di variazione;
- la comunicazione dei dati di sintesi delle liquidazioni periodiche IVA (articolo 21-*bis* del D.L. n. 78/2010).

In capo al rappresentante del Gruppo è posto, inoltre, l'obbligo di presentare la dichiarazione annuale IVA relativa alle attività svolte dal Gruppo, con la richiesta di rimborso dell'eventuale imposta a credito, giuste le disposizioni di cui agli articoli 4 e 5 del Decreto.

L'indicazione dei suddetti adempimenti, in ogni caso, non è esaustiva; in via generale, infatti, come previsto dal comma 4 dell'articolo 70-*quinquies* del D.P.R. n. 633 e ribadito dal comma 1 dell'articolo 2 del Decreto, il Gruppo IVA assume tutti gli obblighi e i diritti derivanti dall'applicazione delle norme in materia di IVA per le operazioni effettuate dai partecipanti (dovrà, per esempio, presentare gli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie).

## **6. Rimborsi**

Il Decreto di attuazione della disciplina del Gruppo IVA nel disciplinare i presupposti di esercizio del diritto al rimborso IVA da parte del Gruppo adegua le condizioni stabilite dall'articolo 38-*bis* del D.P.R. n. 633 alla natura collettiva del soggetto passivo unico.

Più nel dettaglio, ai sensi dell'articolo 6 del Decreto, la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà attesta:

- la sussistenza delle condizioni di cui alle lettere a) e b) del citato articolo 38-*bis*, comma 3, prendendo a riferimento la sommatoria dei valori di ciascun partecipante al Gruppo IVA;

- la regolarità dei versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi da parte di tutti i componenti del Gruppo IVA.

Nel caso in cui venga effettuata una richiesta di rimborso per un ammontare superiore a 30.000 euro, le condizioni dettate dall'articolo 38-*bis*, comma 4, lettera a), dovranno essere verificate in capo a ciascun partecipante; ai fini del 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, lettera b), del sopra richiamato articolo 38-*bis*, rilevano gli avvisi di accertamento o di rettifica notificati al Gruppo IVA nei due anni antecedenti la richiesta di rimborso.

Infine, merita rilevare che così come i rimborsi IVA sono eseguiti unicamente su richiesta del rappresentante, anche l'eccedenza d'imposta chiesta a rimborso in sede di dichiarazione annuale può essere ceduta dal rappresentante del Gruppo IVA, che sia stato delegato dai partecipanti.

## **7. Separazione delle attività e dispensa dagli obblighi di fatturazione per le operazioni esenti**

Il Gruppo, in quanto nuovo soggetto d'imposta, potrà procedere all'esercizio delle opzioni che la normativa IVA accorda ai soggetti passivi, quali ad esempio le opzioni previste, rispettivamente, dall'articolo 36, terzo comma – relativo all'esercizio di più attività – e dall'articolo 36-*bis* – relativo alla dispensa dagli adempimenti per le operazioni esenti – del D.P.R. n. 633. Rinviando a quanto già chiarito nel paragrafo n. 1.1 del Capitolo secondo circa le modalità dell'esercizio delle opzioni in commento, si analizzano di seguito gli impatti delle medesime sul Gruppo IVA.

## **7.1 L'opzione di cui all'articolo 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 nell'ambito del Gruppo IVA**

### **7.1.1 Aspetti generali concernenti l'opzione di cui all'articolo 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972**

L'articolo 36, primo comma, del D.P.R. n. 633 stabilisce, in via generale, che nei confronti dei soggetti che esercitano più attività l'imposta si applica unitariamente e cumulativamente per tutte le attività, con riferimento al volume di affari complessivo.

Tale regola è derogata dalle disposizioni recate dai successivi commi dello stesso articolo 36 i quali disciplinano, rispettivamente, le ipotesi in cui il contribuente è obbligato all'applicazione separata dell'imposta (commi secondo e quarto) e l'ipotesi in cui il contribuente può optare per l'applicazione separata dell'imposta (terzo comma). Il quinto comma dello stesso articolo 36 detta regole applicabili a tutti i casi in cui l'IVA è applicata separatamente.

Tralasciando in questa sede l'esame delle previsioni relative alle ipotesi di separazione obbligatoria delle attività, vengono esaminati, in quanto di particolare importanza in caso di costituzione del Gruppo IVA, gli aspetti concernenti la disciplina della separazione facoltativa delle attività.

Il terzo comma dell'articolo 36 citato stabilisce che i soggetti che *“esercitano più imprese o più attività nell'ambito della stessa impresa”* hanno facoltà di optare per l'applicazione separata dell'imposta *“relativamente ad alcuna delle attività esercitate”*.

Lo stesso terzo comma dell'articolo 36 prevede che, in seguito all'esercizio di tale opzione, la detrazione dell'IVA spetta a condizione che l'attività sia gestita con contabilità separata ed è esclusa *“per l'imposta relativa ai beni non ammortizzabili utilizzati promiscuamente”*.

L'applicazione separata dell'imposta con riferimento a determinate attività consente ai soggetti passivi di evitare possibili effetti negativi che



potrebbero verificarsi con l'applicazione unitaria ed indifferenziata, a tutte le attività esercitate, del pro-rata generale di detrazione disciplinato dagli articoli 19, comma 5 e 19-bis del D.P.R. n. 633, che riguarda il complesso dei beni e dei servizi utilizzati dal soggetto passivo al fine di realizzare tanto le operazioni che danno diritto alla detrazione quanto quelle che non conferiscono tale diritto, a prescindere dalla circostanza che tali beni e servizi siano o meno oggetto di utilizzazione promiscua (cfr. risoluzione n. 320810 del 13 marzo 1991).

In sostanza, possono avere interesse alla separazione delle attività i soggetti passivi che esercitano, unitamente ad altre attività, attività esenti per le quali l'applicazione del pro-rata generale comporterebbe effetti negativi sul diritto di detrazione (cfr. circolare n. 18 del 22 maggio 1981, par. 9).

In tal caso, l'esercizio dell'opzione per la separazione facoltativa delle attività prevista dall'articolo 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633 consente, al soggetto passivo che svolge sia attività soggette ad imposta che attività esenti di poter detrarre integralmente l'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi relativi (cioè afferenti) alle sue operazioni imponibili, attraverso l'adozione di un metodo specifico di determinazione del diritto alla detrazione che consente di tener conto della destinazione effettiva dei beni e dei servizi acquistati.

In caso di esercizio dell'opzione per l'applicazione separata dell'IVA per una determinata attività, la detraibilità dell'imposta è esclusa, come sopra precisato, per l'IVA relativa ai beni non ammortizzabili utilizzati promiscuamente nell'esercizio dell'attività separata, mentre – in relazione agli acquisti di beni ammortizzabili e di servizi, utilizzati promiscuamente - la detrazione dell'imposta, in presenza di attività soggetta a detrazione ridotta per effetto dell'applicazione del pro-rata generale, è, invece, ammessa nei limiti della parte imputabile a ciascuna attività separata (cfr. risoluzione n. 445015 del 20 maggio 1991).

Ciò posto, in merito al requisito relativo all'esercizio di *“più imprese”* o di *“più attività nell'ambito della stessa impresa”*, stabilito dall'articolo 36,

terzo comma, del D.P.R. n. 633 ai fini dell'esercizio dell'opzione per la separazione, si precisa, anzitutto, che secondo la costante prassi dell'Amministrazione finanziaria lo stesso requisito si realizza laddove le attività siano oggettivamente scindibili e come tali suscettibili di formare oggetto di autonome attività d'impresa (cfr. risoluzione n. 396118 dell'8 giugno 1984, risoluzione n. 397112 del 27 luglio 1985, risoluzione n. 415845 del 28 novembre 1986 e risoluzione n. 63 del 17 giugno 1998).

Ad esempio, sulla base del predetto criterio, sono state considerate separabili un'attività finanziaria, esente ai fini IVA, ed un'attività di consulenza, imponibile agli effetti dell'IVA (cfr. risoluzione n. 445015 del 20 maggio 1991).

In sostanza, come ribadito con risoluzione n. 184/E del 5 maggio 2008, è possibile procedere all'applicazione separata dell'IVA ai sensi dell'articolo 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633 purché in presenza di attività effettivamente distinte ed obiettivamente autonome, ancorché svolte nell'ambito della stessa impresa.

Tale criterio è stato oggetto di ulteriore precisazione nella più recente prassi dell'Amministrazione finanziaria. Al riguardo, la circolare n. 22/E del 28 giugno 2013, al paragrafo 9, ha specificato che, in base alla regola di carattere generale di cui all'articolo 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633, sono suscettibili di essere separate, ai fini dell'applicazione dell'imposta, soltanto le attività sostanzialmente diverse fra loro "di regola individuate da diversi codici della tabella ATECO di classificazione delle attività economiche".

Fermi restando i chiarimenti sinora richiamati, si è del parere che sia necessario procedere ad un'interpretazione della norma, oltre che fondata su considerazioni di ordine sistematico, conforme alle previsioni in materia di IVA recate dalla Direttiva IVA.

Dal punto di vista sistematico, si rende necessario porre in correlazione, l'articolo 36 con le previsioni in tema di pro-rata generale di detraibilità di cui all'articolo 19, comma 5 e 19-bis del D.P.R. n. 633,

interpretando la nozione di “*più attività nell'ambito della stessa impresa*” prevista dall’articolo 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633 in modo coerente con la nozione di “attività” recata dall’articolo 19, comma 5, del D.P.R. n. 633.

In proposito, va rilevato che con la circolare n. 328/E del 1997, par. 3.3, è stato chiarito che, se da un lato “*l'occasionale effettuazione di operazioni esenti da parte di un contribuente che svolge essenzialmente un'attività soggetta ad IVA (come pure l'occasionale effettuazione di operazioni imponibili, da parte di un soggetto che svolge essenzialmente un'attività esente) non dà luogo all'applicazione del pro-rata*”<sup>1</sup>, dall’altro la regola del pro-rata “*è comunque applicabile qualora il soggetto ponga in essere sistematicamente, nell'ambito di una stessa attività, sia operazioni imponibili sia operazioni esenti, come, ad esempio, si verifica nei confronti di una casa di cura, la quale effettui sia prestazioni esenti in regime di convenzione sia prestazioni imponibili*”.

Ciò comporta, per ragioni di coerenza sistematica, che ai fini della nozione di “*più attività nell'ambito della stessa impresa*” prevista dall’articolo 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633, il riferimento alla classificazione ATECO, rispondente essenzialmente a finalità statistiche e di controllo, pur costituendo un criterio utile ed adottabile in via principale, non può tuttavia considerarsi necessariamente esaustivo per il riscontro del carattere della diversità delle attività separabili ai sensi dello stesso articolo 36, terzo comma.

In altri termini, l’inquadrabilità delle attività in diversi codici ATECO, pur avendo un peculiare rilievo ai fini dell’applicazione della separazione facoltativa delle attività, costituisce solamente uno dei criteri utilizzabili al fine di verificare l’esistenza o meno di più attività nell’ambito della stessa impresa.

Da ciò consegue che la riconducibilità delle attività ad un medesimo codice della classificazione ATECO non assume necessariamente carattere

---

<sup>1</sup> In tali casi torna, naturalmente, applicabile, ai fini della determinazione dell'imposta detraibile, il criterio generale dell'utilizzazione specifica dei beni e dei servizi, con indetraibilità dell'imposta afferente i beni ed i servizi impiegati nelle operazioni esenti, ai sensi dell’articolo 19, comma 4, del D.P.R. n. 633 (cfr. circolare n. 328/E del 1997, par. 3.3).

ostativo alla separazione prevista dall'articolo 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633; qualora, infatti, le attività svolte presentino in concreto una costante uniformità nei loro elementi essenziali e siano comunque suscettibili di essere distinte in base a criteri oggettivi, deve ritenersi soddisfatta la condizione della sussistenza di attività effettivamente distinte ed obiettivamente autonome, ancorché svolte nell'ambito della stessa impresa.

Si ritiene, ad esempio, che si possa optare per la separazione ai sensi dell'articolo 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633 nel caso in cui un soggetto passivo ponga in essere, in via sistematica e non occasionale, sia operazioni imponibili sia operazioni esenti (inquadabili nell'ambito di un medesimo codice di classificazione ATECO), e si riscontri la presenza strutturale di acquisti di beni e servizi specificamente riferibili alle diverse tipologie di operazioni attive (rispettivamente, imponibili ed esenti) poste in essere nonché vi sia, rispetto ai beni ammortizzabili ed ai servizi utilizzati promiscuamente, la possibilità di determinare, sempre con criteri oggettivi, l'effettiva quota di utilizzo nell'ambito delle diverse tipologie di operazioni. Tale possibilità consente di evitare gli effetti negativi che deriverebbero dall'applicazione unitaria ed indifferenziata, a tutte le attività esercitate, del pro-rata generale di detrazione.

Tale scelta è peraltro in linea con i principi che ispirano la Direttiva IVA, così come enunciati anche dalla Corte di Giustizia, che ha ritenuto conforme all'ordinamento dell'Unione europea il meccanismo di detrazione previsto dall'ordinamento nazionale (che prevede l'applicazione generalizzata della regola del pro-rata), in quanto viene offerta agli operatori economici la possibilità di optare, ai sensi dell'articolo 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633 per la separazione delle attività, consentendo in tal modo un più preciso esercizio del diritto alla detrazione, anziché soggiacere alle limitazioni del diritto a detrazione conseguenti all'applicazione del criterio forfetario del pro-rata (si veda, al riguardo, la sentenza del 14 dicembre 2016, causa n. C-378/15).

In definitiva, l'interpretazione e l'applicazione della disposizione di cui all'articolo 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633 devono assicurare al contribuente, che ordinariamente acquista beni e servizi specificamente destinati allo svolgimento sistematico di operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione, di determinare l'imposta detraibile in termini più specifici e maggiormente rispondenti all'effettivo utilizzo dei beni e dei servizi acquistati, in armonia con il principio di neutralità dell'IVA che costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto istituito dal diritto dell'Unione europea.

Si ricorda, per completezza, che ai sensi dell'articolo 36, terzo comma, sesto periodo, del D.P.R. n. 633 (nella formulazione conseguente alle modifiche introdotte dall'articolo 57 del D.L. n. 1 del 2012, convertito con modificazione dalla legge n. 27 del 2012), è espressamente stabilita la facoltà di optare per l'applicazione separata dell'imposta per i *“soggetti che effettuano sia locazioni o cessioni, esenti da imposta, di fabbricati o porzioni di fabbricato a destinazione abitativa che comportano la riduzione della percentuale di detrazione a norma dell'art. 19, comma 5, e dell'art. 19-bis, sia locazione o cessioni di altri fabbricati o di altri immobili, con riferimento a ciascuno di tali settori di attività”*.

Tale norma, in sostanza, prevede specificatamente la possibilità di separare, nell'ambito dell'attività di locazione di fabbricati, le locazioni di fabbricati abitativi esenti dalle locazioni di altri fabbricati. Tale facoltà di separazione è consentita, simmetricamente, anche in relazione alle cessioni di fabbricati, con la possibilità di separare le cessioni di fabbricati abitativi esenti dalle cessioni di altri fabbricati o immobili (cfr. circolare n. 22/E del 2013, par. 9).

Quanto sopra chiarito in relazione agli aspetti di carattere generale relativi all'ambito applicativo dell'opzione di cui all'articolo 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633, si analizzano di seguito, nello specifico, gli aspetti relativi, all'esercizio di tale opzione nell'ambito del Gruppo IVA.

Come più volte sopra ricordato, con la costituzione di un Gruppo IVA viene a configurarsi quale soggetto passivo d'imposta esclusivamente il Gruppo stesso e non più le entità giuridiche partecipanti al Gruppo. Ciò comporta che, per la separazione delle attività, si applichino al Gruppo IVA (soggetto passivo d'imposta "collettivo"), in caso di esercizio dell'opzione di cui all'articolo 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633, le stesse regole e gli stessi criteri validi per la generalità dei soggetti passivi d'imposta individuali.

Ciò precisato, è opportuno chiarire alcuni aspetti applicativi in merito alla separazione facoltativa delle attività nell'ambito del Gruppo IVA correlati al passaggio, con la costituzione del Gruppo stesso, da una soggettività passiva d'imposta "individuale" dei partecipanti a una soggettività passiva "collettiva" in capo al Gruppo IVA.

In particolare, verranno trattati di seguito i profili relativi: all'allocazione dei beni che transitano, a seguito della costituzione del Gruppo, da attività separate del singolo partecipante ad attività separate nell'ambito del Gruppo stesso; le modalità di aggregazione delle differenti attività svolte dalle diverse entità giuridiche che entrano a far parte del Gruppo; le regole concernenti i passaggi interni di beni e servizi tra attività separate nell'ambito del Gruppo; i criteri di imputazione dei beni (ammortizzabili) e dei servizi utilizzati promiscuamente.

### **7.1.2 L'allocazione di beni e servizi nel passaggio dalle opzioni dei singoli partecipanti alla separazione di attività nell'ambito del Gruppo IVA**

Come già accennato nel paragrafo n. 5 del Capitolo terzo, ai sensi dell'articolo 70-*novies*, comma 4, del D.P.R. n. 633, l'esercizio da parte di un soggetto dell'opzione per entrare a far parte di un Gruppo IVA (sia nel caso in cui esso sia di nuova costituzione, sia nel caso in cui esso sia già costituito) 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.

Ad esempio, 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 "n", qualora tale soggetto entri a far parte di un Gruppo IVA nell'anno "n+1", ciò comporta il venir meno degli effetti dell'opzione, ancorché esso sia nel periodo minimo di permanenza della stessa (in assenza dell'opzione per il Gruppo IVA, il periodo minimo triennale avrebbe compreso anche l'anno "n+2").

Il soggetto passivo "collettivo" costituito dal Gruppo IVA potrà procedere alla separazione delle attività ai sensi dell'articolo 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633, ed alla conseguente allocazione, alle diverse attività esercitate, dei beni e dei servizi acquistati, seguendo le stesse regole valide per qualsiasi altro soggetto passivo "individuale" che opti per la separazione delle attività.

Pertanto, l'allocazione dei beni e dei servizi alle diverse attività da parte del nuovo soggetto passivo "collettivo" costituito dal Gruppo IVA non assume rilevanza per il Gruppo stesso quale "passaggio interno" tra attività separate, in quanto si tratta dell'iniziale assegnazione dei beni e dei servizi alle diverse attività individuate dall'opzione per la separazione. In tale fase non troveranno, quindi, applicazione le disposizioni in tema di passaggi interni tra attività separate di cui all'articolo 36, quinto comma, del D.P.R. n. 633, e ciò indipendentemente dalla destinazione originaria del bene o del servizio, vale a dire, a prescindere dalla circostanza che il fattore produttivo venga o meno destinato ad essere utilizzato - nell'ambito del Gruppo IVA - in un'attività distinta rispetto a quella per la quale era impiegato dalla società partecipante anteriormente alla costituzione del Gruppo.

La diversa destinazione del bene o del servizio in sede di iniziale allocazione dei fattori produttivi nell'ambito delle attività separate del Gruppo IVA potrà, eventualmente, rilevare ai fini della rettifica della detrazione ai

sensi dell'articolo 19-*bis*2 del D.P.R. n. 633, come chiarito nel paragrafo n. 9 del Capitolo terzo.

### **7.1.3 Le modalità di separazione delle diverse attività svolte dalle differenti entità giuridiche partecipanti al Gruppo IVA**

Sulla base dei chiarimenti sopra forniti, la facoltà di optare per l'applicazione separata dell'imposta relativamente a talune delle attività esercitate è consentita, ai sensi dell'articolo 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633, nella misura in cui l'esercizio di tale opzione risponda all'esigenza di rendere la detrazione dell'imposta maggiormente corrispondente alla reale destinazione dei beni e dei servizi acquistati, evitando gli effetti negativi derivanti dall'applicazione della regola del pro-rata generale di cui agli articoli 19, comma 5 e 19-*bis* del D.P.R. n. 633.

A tale ultimo riguardo, l'applicazione separata dell'imposta relativamente a talune delle attività esercitate nell'ambito del Gruppo IVA (attività identificate in base ai criteri chiariti in via generale nel precedente paragrafo 7.1.1) potrà avvenire sia attraverso l'aggregazione, nell'ambito di un'unica attività separata, delle attività appartenenti alla medesima tipologia ed in precedenza ascrivibili a diverse entità giuridiche partecipanti al Gruppo, sia procedendo ad una separazione che rifletta, sotto il profilo operativo, in un'ottica di continuità e di semplificazione delle rilevazioni analitico-gestionali dei centri di costo, l'articolazione delle attività esercitate dai diversi partecipanti al Gruppo IVA (potendo il Gruppo optare, in tale ultimo caso, per avere più attività separate, pur appartenendo esse alla medesima tipologia).

In sostanza, qualora la stessa attività sia operativamente svolta da più di una entità giuridica appartenente al Gruppo IVA, la separazione ai sensi dell'articolo 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633 nell'ambito del nuovo ed unico soggetto passivo "collettivo" potrà avvenire sia "aggregando" in un'unica attività separata le medesime attività riferibili, nel concreto, ai diversi



soggetti partecipanti al Gruppo, sia optando per una separazione che continui a riflettere le distinte entità giuridiche che operativamente esercitano l'attività in questione. Si propone, al riguardo, il seguente esempio.

### **Esempio n. 1**

Si ponga il caso che al Gruppo IVA partecipino la società ALFA, che esercita l'attività X (esente) e l'attività Y (imponibile) – con opzione, anteriormente all'ingresso nel Gruppo IVA, per la separazione di dette attività – e la società BETA che esercita l'attività Y (imponibile) e l'attività Z (esente) applicando l'imposta in modo unitario ed esercitando il diritto alla detrazione secondo la regola del pro-rata generale.

In tal caso, ipotizzando che nell'ambito del Gruppo IVA l'attività Y sia operativamente esercitata da ALFA e da BETA, relativamente alla predetta attività Y sarà possibile applicare separatamente l'imposta nei seguenti modi:

- imposta applicata separatamente per l'intera attività Y;
- imposta applicata separatamente, da un lato, per l'attività Y operativamente esercitata dalla società ALFA e, dall'altro, per l'attività Y operativamente esercitata dalla società BETA;
- imposta applicata separatamente solo per l'attività Y operativamente esercitata dalla società ALFA ma non per l'attività Y operativamente esercitata dalla società BETA;
- imposta applicata separatamente solo per l'attività Y operativamente esercitata dalla società BETA ma non per l'attività Y operativamente esercitata dalla società ALFA.

Ovviamente l'imposta potrà essere o meno applicata separatamente anche per l'attività X e/o per l'attività Z così come sarà possibile escludere dall'applicazione separata dell'imposta l'attività Y (sia considerata nel suo insieme che con riferimento ai singoli ambiti di operatività delle società ALFA e BETA).

Da quanto sopra esposto consegue che, qualora il Gruppo IVA opti per la separazione di una determinata attività, la separazione non dovrà

necessariamente riguardare tutte le entità giuridiche che di fatto svolgono detta attività, potendo invece l'applicazione separata dell'imposta essere scelta con riferimento all'attività operativamente riconducibile solo a talune entità partecipanti al Gruppo (nell'esempio sopra riportato, la separazione nell'ambito del Gruppo IVA dell'attività Y non dovrà obbligatoriamente coinvolgere sia la società ALFA che la società BETA), potendo, invece, essere attuata anche con riferimento alla sola attività Y svolta operativamente dalla società ALFA ma non relativamente alle attività operativamente svolte dalla società BETA per le quali, se caratterizzate in ipotesi da un alto pro-rata di detraibilità, il Gruppo IVA potrebbe avere scarso interesse all'applicazione separata dell'imposta.

Tale principio vale, *a fortiori*, anche in presenza di singole operazioni svolte in modo marginale (accanto ad un'attività principale) da una entità giuridica che non ha esercitato, anteriormente alla costituzione del Gruppo IVA, l'opzione per la separazione di cui all'articolo 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633, ancorché tali operazioni appartengano alla stessa tipologia di quelle oggetto di un'attività svolta in via principale da un'altra entità giuridica facente parte del medesimo Gruppo IVA. Si propone, al riguardo, il seguente esempio.

### **Esempio n. 2**

Si ipotizzi che al Gruppo IVA partecipino la società ALFA, che esercita l'attività X (esente) e, in via occasionale, singole operazioni Y (imponibili), con applicazione dell'imposta in via unitaria e cumulativa, e la società BETA che esercita l'attività Y (imponibile) e l'attività Z (esente) ed abbia optato per l'applicazione separata dell'imposta.

In tal caso, qualora il Gruppo intenda esercitare l'opzione per l'applicazione separata dell'imposta relativamente all'attività Y (operativamente svolta dalla società BETA) non sarà tenuto a ricomprendere nell'ambito di tale attività separata anche le singole operazioni Y operativamente svolte in via occasionale dalla società ALFA.

Si fa presente, altresì, che si potrà procedere all'applicazione separata dell'imposta combinando i criteri separatori sopra descritti, vale a dire separando talune attività in base al criterio dell'appartenenza ad una stessa tipologia (a prescindere dalla circostanza che siano svolte da diverse entità giuridiche facenti parte del Gruppo) e separando, nel contempo, altre attività avendo come criterio di riferimento per la suddivisione le singole entità giuridiche che operativamente svolgono le attività stesse. Si propone, al riguardo, il seguente esempio.

**Esempio n. 3**

Si ipotizzi che al Gruppo IVA partecipino la società GAMMA, che esercita l'attività W (imponibile), l'attività X (esente) e l'attività Y (imponibile) – con opzione, anteriormente all'ingresso nel Gruppo IVA, per la separazione di dette attività – e la società DELTA che esercita l'attività W (imponibile), l'attività Y (imponibile) e l'attività Z (esente) con applicazione dell'imposta unitariamente e cumulativamente e con detrazione determinata con il pro-rata generale.

In tal caso, considerato che le attività W e Y, anche successivamente alla costituzione del Gruppo IVA continueranno entrambe ad essere operativamente (di fatto) esercitate sia dalla società GAMMA che dalla società DELTA (pur essendo, giuridicamente, agli effetti dell'IVA, imputabili all'unico soggetto passivo costituito dal Gruppo IVA), relativamente alle stesse attività sarà possibile applicare separatamente l'imposta nei seguenti modi:

- imposta applicata separatamente per l'intera attività W e per l'intera attività Y;
- imposta applicata separatamente per l'intera attività W nonché, distintamente, per l'attività Y operativamente esercitata dalla società GAMMA e per l'attività Y operativamente esercitata dalla società DELTA;

– imposta applicata separatamente per l'intera attività Y nonché, distintamente, per l'attività W operativamente esercitata dalla società GAMMA e per l'attività W operativamente esercitata dalla società DELTA;

– imposta applicata separatamente, sia relativamente all'attività W che all'attività Y, distinguendo l'attività W operativamente esercitata dalla società GAMMA dall'attività W operativamente esercitata dalla società DELTA, nonché distinguendo l'attività Y operativamente esercitata dalla società GAMMA e l'attività Y operativamente esercitata dalla società DELTA.

Sarà possibile, ovviamente, optare per l'applicazione separata dell'imposta anche relativamente alle attività X e Z così come sarà possibile escludere dall'applicazione separata dell'imposta l'attività W (sia considerata nel suo insieme che con riferimento ai singoli ambiti di operatività delle società GAMMA e DELTA), l'attività Y (sia considerata nel suo insieme che con riferimento ai singoli ambiti di operatività delle società GAMMA e DELTA) sia entrambe le attività W e Y.

Si ribadisce, comunque, che le modalità sopra descritte in relazione all'applicazione separata dell'imposta relativamente ad una o più attività nell'ambito del Gruppo IVA devono considerarsi ammissibili a condizione che risultino coerenti con la *ratio*, che fonda la previsione recata dall'articolo 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633, di evitare gli effetti negativi derivanti dall'applicazione della regola del pro-rata generale di cui agli articoli 19, comma 5 e 19-*bis* del D.P.R. n. 633.

In tale ottica, con riferimento all'Esempio n. 3, il Gruppo IVA potrebbe escludere dalla separazione l'insieme delle attività operativamente svolte dalla società DELTA – applicando per tali attività l'imposta unitariamente e cumulativamente – qualora le stesse siano caratterizzate da un alto pro-rata di detraibilità.

#### **7.1.4 Passaggi interni da una ad altra attività per cui l'imposta è applicata separatamente nell'ambito del Gruppo IVA**

Nell'ipotesi di applicazione separata dell'IVA, è applicabile al Gruppo – ove ne ricorrano i presupposti – il quinto comma dell'articolo 36 del D.P.R. n. 633, che disciplina, tra l'altro, l'attrazione all'ambito impositivo dei passaggi interni di beni e servizi da una ad altra attività per cui l'IVA è applicata separatamente.

Ai suddetti passaggi interni non troverà applicazione, la previsione del comma 1 dell'articolo 70-*quinquies* del citato D.P.R. n. 633 secondo la quale le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto partecipante a un Gruppo IVA nei confronti di un altro soggetto partecipante allo stesso Gruppo IVA non sono considerate cessioni di beni e prestazioni di servizi agli effetti degli articoli 2 e 3 del medesimo D.P.R. n. 633.

L'irrelevanza agli effetti dell'applicazione dell'IVA delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate tra entità giuridiche partecipanti al Gruppo IVA opererà, invece, ai sensi dell'articolo 70-*quinquies*, comma 1, del D.P.R. n. 633, qualora il Gruppo IVA applichi unitariamente e cumulativamente l'imposta ai sensi del primo comma dell'articolo 36 del D.P.R. n. 633.

Per quanto attiene alla disciplina dei passaggi interni di beni e servizi in caso di applicazione separata dell'IVA, si fa presente (tralasciando in questa sede il richiamo alle particolari regole previste per i passaggi interni di beni all'attività di commercio al minuto e per i passaggi di beni dall'attività di commercio al minuto ad altra attività) che, in base a quanto stabilito dal citato quinto comma dell'articolo 36 del D.P.R. n. 633:

– *“Per i passaggi interni dei beni tra attività separate si applicano le disposizioni degli artt. 21 e seguenti, con riferimento al loro valore normale, e le annotazioni di cui agli artt. 23 e 25 devono essere eseguite nello stesso mese”* (v. articolo 36, quinto comma, terzo periodo, del D.P.R. n. 633 );

– *“i passaggi di servizi all’attività soggetta a detrazione ridotta o forfettaria costituiscono prestazioni di servizio”* ai sensi dell’articolo 3 dello stesso D.P.R. n. 633 e *“si considerano effettuati, in base al loro valore normale, nel momento in cui sono resi”* (v. articolo 36, quinto comma, secondo periodo, del D.P.R. n. 633 ).

Le citate disposizioni prevedono, in sostanza, che:

- i passaggi di beni tra attività separate devono essere assoggettati ad IVA, con obbligo, quindi, di fatturazione con riferimento al loro valore normale e di annotazione nei registri di cui agli articoli 23 e 25 del D.P.R. n. 633 entro lo stesso mese;

- i passaggi di servizi tra attività separate, qualora vengano eseguiti nei confronti di attività soggetta a detrazione ridotta (in quanto soggetta all’applicazione della regola del pro-rata generale) o forfettizzata (ad esempio in applicazione di un regime speciale) sono assoggettabili ad IVA, con obbligo di fatturazione, con riferimento al loro valore normale, e di registrazione, con l’avvertenza che tali operazioni, in mancanza di pagamento dei corrispettivi, si considerano effettuate nel momento in cui sono rese.

Il tenore letterale delle richiamate previsioni di cui all’articolo 36, quinto comma, del D.P.R. n. 633 mentre limita esplicitamente la rilevanza ai fini impositivi dei passaggi interni di servizi tra attività separate alla condizione che gli stessi servizi siano diretti a un’attività soggetta a detrazione ridotta o forfettizzata, non prevede espressamente un’analogia condizione per quanto riguarda la rilevanza agli effetti impositivi dei passaggi interni di beni tra attività separate.

A tale riguardo va rilevato che la normativa dell’Unione europea in materia di IVA, recata dalla Direttiva 2006/112/CE, disciplina i passaggi tra attività separate agli articoli 18, lettera a), e 27 della medesima Direttiva, vale a dire nell’ambito delle operazioni senza corrispettivo assimilate a cessioni di beni a titolo oneroso e prestazioni di servizi verso corrispettivo. In particolare:

- relativamente ai passaggi interni di beni, l'articolo 18, lettera a) della Direttiva 2006/112/CE prevede che gli Stati membri possano assimilare ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso *“la destinazione da parte di un soggetto passivo alle esigenze della propria impresa, di un bene prodotto, costruito, estratto, lavorato, acquistato o importato nell'ambito di detta impresa, qualora l'acquisto del bene in questione presso un altro soggetto passivo non gli dia diritto alla detrazione totale dell'IVA”*;

- per i passaggi interni di servizi l'articolo 27 della stessa Direttiva stabilisce che *“Per prevenire distorsioni di concorrenza e previa consultazione del comitato IVA, gli Stati membri possono assimilare a una prestazione di servizi a titolo oneroso la fornitura, da parte di un soggetto passivo, di un servizio per le esigenze della sua impresa, qualora la fornitura di detto servizio da parte di un altro soggetto passivo non gli dia diritto alla detrazione totale dell'IVA”*.

Dall'esame di tali disposizioni emerge che, tanto per i passaggi interni di beni che per quelli di servizi tra attività separate, la rilevanza ai fini impositivi di detti passaggi può essere prevista solo quando il bene o il servizio “passi” a un'attività che conferisce il diritto alla detrazione dell'IVA in misura inferiore rispetto alla misura del diritto alla detrazione conferito dall'attività dalla quale il bene o il servizio viene “passato”.

Solo in tali ipotesi, infatti, la rilevanza impositiva agli effetti dell'IVA dei passaggi interni tra attività separate è giustificata dall'esigenza di garantire il corretto funzionamento del meccanismo di applicazione dell'IVA e la conseguente neutralità dell'imposta.

Ciò ha luogo ad esempio nel caso in cui l'IVA assolta sull'acquisto del bene o del servizio oggetto di passaggio sia stata detratta ed il passaggio avvenga rispetto a un'attività che, invece, non conferisce (o conferisce in misura più limitata) il diritto alla detrazione dell'IVA.

Al contrario, nessuna rilevanza impositiva può essere invece prevista qualora il passaggio di beni o servizi avvenga tra attività che conferiscono

(ovvero limitano o precludono) in uguale misura il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sui beni e i servizi acquistati o prodotti. Ciò accade, ad esempio:

- nel caso di passaggio di beni o servizi da un'attività che dà luogo ad operazioni che conferiscono il diritto integrale alla detrazione ad un'attività che parimenti dà luogo ad operazioni che conferiscono il diritto integrale alla detrazione;

- nel caso di passaggio di beni o servizi da un'attività per la quale è stata esercitata l'opzione ai sensi dell'articolo 36-*bis* del D.P.R. n. 633 ad un'attività dove parimenti è stata esercita l'opzione ai sensi del medesimo articolo 36-*bis*.

Negli esempi da ultimo citati, un'eventuale rilevanza impositiva ai fini dell'IVA dei passaggi interni di beni e servizi si porrebbe in contrasto con la funzione correttiva cui si ispira la normativa dell'Unione europea, compromettendo il meccanismo di applicazione dell'IVA e la neutralità dell'imposta.

Peraltro, le operazioni costituite dai passaggi interni di beni e servizi tra attività separate appartengono al medesimo insieme all'interno del quale sono riconducibili le cessioni e le prestazioni di servizi gratuite disciplinate dagli articoli 16 e 26 della direttiva 2006/112/CE nonché, a livello nazionale, dall'articolo 2, secondo comma dall'articolo 3, terzo comma, del D.P.R. n. 633.

In particolare:

- l'articolo 16 della Direttiva 2006/112/CE stabilisce che *“È assimilato a una cessione di beni a titolo oneroso il prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo il quale lo destina al proprio uso privato o all'uso del suo personale, lo trasferisce a titolo gratuito o, più generalmente, lo destina a fini estranei alla sua impresa, quando detto bene o gli elementi che lo compongono hanno dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA”*;



– l’articolo 26, paragrafo 1, della stessa Direttiva 2006/112/CE prevede che è assimilata ad una prestazione di servizi a titolo oneroso, fra l’altro, *“l'utilizzazione di un bene destinato all'impresa per l'uso privato del soggetto passivo o per l'uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa, qualora detto bene abbia dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA”*.

In attuazione di tali previsioni, la normativa nazionale subordina espressamente la rilevanza agli effetti dell’IVA delle cessioni gratuite di beni, della destinazione dei beni all’uso o al consumo personale o familiare del soggetto passivo o ad altre finalità estranee all’esercizio dell’attività economica, alla circostanza che per i predetti beni sia stata operata la detrazione dell’imposta all’atto dell’acquisto o dell’importazione, escludendo invece esplicitamente l’assoggettamento ad IVA nel caso in cui per detti beni non sia in origine stata operata la detrazione [v. articolo 2, secondo comma, nn. 4) e 5) del D.P.R. n. 633]. Analogamente, anche per le prestazioni di servizi effettuate per l’uso personale o familiare dell’imprenditore ovvero a titolo gratuito o per altre finalità estranee all’esercizio dell’impresa, la norma nazionale subordina in via espressa la rilevanza IVA di dette prestazioni, fra l’altro, alla medesima circostanza che l’imposta afferente agli acquisti di beni e servizi relativi alla loro esecuzione sia detraibile (v. articolo 3, terzo comma, del D.P.R. n. 633).

In conformità con le previsioni della Direttiva 2006/112/CE appena citate nonché in coerenza sistematica con le espresse previsioni recate dall’articolo 2, secondo comma, n. 5) del D.P.R. n. 633, la prassi dell’Amministrazione finanziaria (cfr. fra l’altro, la circolare n. 26/E del 1° giugno 2016, par. 7), nel caso di assegnazione di beni ai soci, disciplinata dall’articolo 2, secondo comma, n. 6) del D.P.R. n. 633, ha affermato che, pur in assenza di un’espressa specificazione da parte della stessa norma nazionale, tali assegnazioni – integranti un’ipotesi di destinazione di beni a finalità estranee all’esercizio di impresa – devono considerarsi escluse dall’applicazione

dell'IVA nel caso in cui i beni assegnati siano stati acquistati o importati senza aver operato all'atto dell'acquisto o dell'importazione la detrazione dell'imposta.

Dalle considerazioni sopra esposte discende che, per analoghe esigenze di compatibilità con le previsioni della disciplina IVA della Direttiva 2006/112/CE, anche relativamente alla disciplina dei passaggi interni di beni tra attività separate, recata dall'articolo 36, quinto comma, del D.P.R. n. 633, la rilevanza impositiva agli effetti dell'IVA di tali passaggi di beni deve essere subordinata – al pari di quanto esplicitamente stabilito dalla norma con riferimento ai passaggi interni di servizi – alla condizione che i beni siano diretti ad un'attività soggetta a detrazione ridotta o forfetizzata, nonostante la disposizione in esame non contenga in via espressa alcuna specificazione in merito a tale condizione.

In sostanza, stante il loro carattere eccezionale, le disposizioni dell'articolo 36, quinto comma, del D.P.R. n. 633 relative ai passaggi interni di beni e servizi tra attività separate devono essere applicate solo quando si ponga in concreto l'esigenza di garantire il corretto esercizio del diritto alla detrazione. Ciò si verifica solo nel caso in cui il passaggio del bene o del servizio avvenga verso un'attività che conferisce il diritto alla detrazione in misura inferiore rispetto a quella dell'attività di provenienza del bene o del servizio.

La rilevanza ai fini impositivi è, di converso, esclusa, quando il bene e il servizio passi ad un'attività per cui l'IVA è applicata separatamente provenendo da un'attività in cui è precluso il diritto alla detrazione (ad esempio nel caso di esercizio, per l'attività di provenienza, dell'opzione di cui all'articolo 36-*bis* del D.P.R. n. 633).

Tali chiarimenti valevoli in via generale in relazione alla disciplina dei passaggi interni tra attività separate ai sensi dell'articolo 36, quinto comma, del D.P.R. n. 633, trovano applicazione anche per i passaggi interni di beni e

servizi tra attività separate nell'ambito del soggetto passivo "collettivo" costituito dal Gruppo IVA.

Si precisa che l'assolvimento nell'ambito del Gruppo IVA degli obblighi di fatturazione dei passaggi interni di beni e servizi tra attività separate – qualora assumano rilevanza impositiva agli effetti dell'IVA in presenza delle condizioni sopra chiarite – dovrà avvenire, in base a quanto previsto, in generale, in tema di fatturazione delle operazioni effettuate dal (o nei confronti del) Gruppo IVA dall'articolo 3 del Decreto, con l'indicazione nella fattura che documenta fiscalmente il passaggio interno, oltre al numero di partita IVA del Gruppo anche il codice fiscale del soggetto partecipante operativamente esercente l'attività separata verso cui ha luogo il passaggio del bene o del servizio.

#### **7.1.5 Criteri di imputazione dei beni (ammortizzabili) e dei servizi utilizzati promiscuamente nell'ambito delle attività separate**

Nel caso di applicazione separata dell'IVA relativamente a talune attività, l'articolo 36 del D.P.R. n. 633 detta talune previsioni per quanto attiene alla disciplina del diritto alla detrazione dell'IVA assolta con riferimento ai beni e ai servizi utilizzati promiscuamente.

In particolare, il quinto comma dell'articolo 36 del D.P.R. n. 633 stabilisce che in tutti i casi nei quali l'imposta è applicata separatamente per una determinata attività la detrazione di cui all'articolo 19 dello stesso D.P.R. n. 633, se ridotta in base alla regola del pro-rata generale ovvero se applicata forfettariamente, *“è ammessa per l'imposta relativa ai beni e ai servizi utilizzati promiscuamente, nei limiti della parte imputabile all'esercizio dell'attività stessa”*.

Il precedente terzo comma del medesimo articolo 36 del D.P.R. n. 633 prevede che nel caso di esercizio dell'opzione per la separazione delle attività, la detrazione di cui all'articolo 19 del citato D.P.R. n. 633 spetta a condizione

che l'attività sia gestita con contabilità separata e, in deroga a quanto stabilito dal quinto comma dello stesso articolo 36, “è esclusa (...) per l'imposta relativa ai beni non ammortizzabili utilizzati promiscuamente”.

In sostanza, nel caso di esercizio dell'opzione per l'applicazione separata dell'imposta relativamente a talune attività, la detrazione dell'IVA relativa agli acquisti è comunque esclusa per i beni non ammortizzabili utilizzati promiscuamente nell'esercizio delle attività separate mentre, relativamente agli acquisti di beni ammortizzabili e di servizi, utilizzati promiscuamente, la detrazione dell'imposta - naturalmente nell'ipotesi di attività per la quale sussistano limitazioni al diritto alla detrazione o per la quale la detrazione sia forfetizzata - è invece ammessa nei limiti della parte imputabile a ciascuna attività separata.

Tale norma trova applicazione anche nel caso in cui l'opzione per la separazione delle attività sia esercitata dal soggetto passivo “collettivo” costituito dal Gruppo IVA.

Per quanto concerne l'individuazione della parte imputabile a ciascuna attività separata, la prassi dell'Amministrazione finanziaria ha chiarito che il riferimento al rapporto tra volumi d'affari delle diverse attività può essere consentito solo ed esclusivamente qualora il contribuente non sia in grado di determinare in concreto, in base a criteri oggettivi, la misura con cui i beni ammortizzabili o i servizi acquistati risultino utilizzabili per l'esercizio dell'attività separata [come, ad esempio, nel caso di spese per il riscaldamento, la cui utilizzazione per le attività separate può essere individuata con riferimento alla cubatura dei locali riscaldati (cfr. circolare n. 18 del 22 maggio 1981, par. 9, risoluzione n. 450565 del 29 dicembre 1990 e risoluzione n. 445015 del 20 maggio 1991)].

Tali criteri sono validi anche relativamente ai beni ammortizzabili e ai servizi utilizzati promiscuamente nelle attività separate del Gruppo IVA.

In particolare, al fine di individuare il carattere promiscuo o meno del bene o del servizio, potrà ad esempio farsi riferimento, relativamente alle

fatture concernenti le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti del Gruppo, all'indicazione del codice fiscale del soggetto acquirente partecipante al Gruppo stesso, ai sensi dell'articolo 3, comma 2, del Decreto.

Inoltre, nell'ipotesi in cui la separazione delle attività ai sensi dell'articolo 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633 nell'ambito del Gruppo IVA rifletta, sotto il profilo operativo, la separazione delle attività esistente in capo ai soggetti partecipanti al Gruppo IVA prima della sua costituzione, i partecipanti continueranno ad applicare, nell'individuazione della parte di beni o servizi promiscui imputabile a ciascuna attività separata, gli stessi criteri utilizzati anteriormente alla costituzione del Gruppo sempreché rispondenti ai connotati di oggettività sopra richiamati.

## **7.2 Opzione di cui all'articolo 36-bis del D.P.R. n. 633 del 1972**

In via generale, ai sensi dell'articolo 36-bis del D.P.R. n. 633 il contribuente può optare per la dispensa dagli obblighi di fatturazione e di registrazione relativamente alle operazioni esenti da IVA ai sensi dell'articolo 10 dello stesso D.P.R. n. 633 – tranne quelle indicate ai numeri 11) (operazioni relative all'oro da investimento), 18) (prestazioni sanitarie) e 19) (prestazioni di ricovero e cura) dello stesso articolo 10 – fermi restando l'obbligo di fatturazione e registrazione delle altre operazioni eventualmente effettuate, l'obbligo di registrazione degli acquisti e gli altri obblighi stabiliti dalla normativa IVA, ivi compreso l'obbligo di rilasciare la fattura quando sia richiesta dal cliente.

Nel caso in cui abbia esercitato la predetta opzione il contribuente non è ammesso a detrarre dall'IVA eventualmente dovuta quella relativa agli acquisti e alle importazioni.

Come già chiarito dall'Amministrazione finanziaria, l'opzione per la dispensa dagli obblighi di fatturazione e registrazione per le operazioni esenti ai sensi dell'articolo 36-bis del D.P.R. n. 633 può essere esercitata anche con

riferimento all'attività esente per la quale il contribuente abbia esercitato l'opzione per l'applicazione separata dell'imposta ai sensi dell'articolo 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633 (cfr. risoluzione n. 334082 del 11 gennaio 1982 e risoluzione n. 450565 del 29 dicembre 1990). In tale eventualità, la dispensa dagli adempimenti di fatturazione e registrazione ai sensi dell'articolo 36-*bis* del D.P.R. n. 633 ha effetto solo con riferimento alle operazioni esenti poste in essere nell'ambito dell'attività esente per la quale è stata scelta l'applicazione separata dell'imposta, non estendendosi alle operazioni esenti relative ad altre eventuali attività esenti svolte dallo stesso soggetto ma per le quali non è stata effettuata l'opzione per l'applicazione separata dell'imposta. In tal caso, inoltre, sarà indetraibile l'IVA afferente gli acquisti di beni e servizi relativi all'attività separata per la quale è stata esercitata l'opzione per la dispensa dagli obblighi di fatturazione e registrazione.

Nel caso in cui l'opzione ai sensi dell'articolo 36-*bis* del D.P.R. n. 633 sia esercitata dal soggetto passivo "collettivo" costituito dal Gruppo IVA trovano applicazione le medesime regole sopra descritte valevoli per i soggetti passivi "individuali".

In merito alle modalità ed ai termini per l'esercizio dell'opzione ai sensi dell'articolo 36-*bis* del D.P.R. n. 633 si rinvia a quanto precisato nel precedente paragrafo n. 1.1 del Capitolo secondo anche relativamente all'esercizio di detta opzione nella fase di costituzione del Gruppo IVA.

Si ricorda che, come già anticipato nel paragrafo n. 5 del Capitolo terzo, ai sensi dell'articolo 70-*novies*, comma 4, del D.P.R. n. 633, l'esercizio da parte di un soggetto dell'opzione per entrare a far parte di un Gruppo IVA (sia nel caso in cui esso sia di nuova costituzione, sia nel caso in cui esso sia già costituito) 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.

Qualora il Gruppo IVA abbia optato, ai sensi dell'articolo 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633, per l'applicazione separata dell'imposta relativamente ad una o più attività che danno luogo ad operazioni esenti, lo stesso Gruppo potrà optare, relativamente alle operazioni esenti relative ad una o più di tali attività separate, per l'esonero dagli obblighi di fatturazione e registrazione ai sensi dell'articolo 36-*bis* del D.P.R. n. 633, sempre che trattasi di operazioni esenti diverse da quelle di cui ai numeri 11), 18) e 19) dell'articolo 10 del medesimo D.P.R. n. 633.

Nell'eventualità in cui, per una determinata attività esente, il Gruppo IVA abbia compiuto, relativamente all'esercizio o meno dell'opzione ai sensi dell'articolo 36-*bis* del D.P.R. n. 633, scelte differenti rispetto a quelle operate dalla società partecipante anteriormente alla costituzione del Gruppo medesimo, ciò rileverà agli effetti della rettifica della detrazione ai sensi dell'articolo 19-*bis*2 del D.P.R. n. 633 per quanto riguarda l'IVA assolta per i beni e i servizi acquistati afferenti l'attività esente rispetto alla quale è stata posta in essere una diversa scelta opzionale, come chiarito nel precedente paragrafo n. 9 del Capitolo terzo.

Tale eventualità potrebbe realizzarsi, ad esempio, nel caso in cui il Gruppo IVA abbia esercitato l'opzione per la dispensa dagli adempimenti ai sensi dell'articolo 36-*bis* del D.P.R. n. 633 (soggiacendo quindi all'indetraibilità totale dell'IVA afferente gli acquisti di beni e servizi relativi a tale attività) con riferimento ad un'attività esente per la quale, anteriormente alla costituzione del Gruppo, la società partecipante, invece, non aveva esercitato un'analogha opzione (senza quindi soggiacere all'indetraibilità totale dell'IVA relativa agli acquisti di beni e servizi ad essa afferenti).

## **8. La responsabilità nell'ambito del Gruppo**

L'articolo 70-*octies* del D.P.R. n. 633 disciplina il regime della responsabilità nell'ambito del Gruppo IVA. In particolare, il comma 1

dell'articolo citato stabilisce che *“Il rappresentante di gruppo è responsabile per l'adempimento degli obblighi connessi all'esercizio dell'opzione”*.

Il successivo comma 2 del medesimo articolo 70-*octies* prevede che *“Gli altri soggetti partecipanti al gruppo IVA sono responsabili in solido con il rappresentante di gruppo per le somme che risultano dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni a seguito delle attività di liquidazione e controllo”*.

Come chiarito nella Relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio 2017, l'articolo 70-*octies*, nel regolare i profili di responsabilità connessi all'esercizio dell'opzione, *“prevede una responsabilità solidale paritetica a carico di tutti i soggetti partecipanti al gruppo IVA, tenendo conto della unitarietà del soggetto passivo costituito dal gruppo stesso”*.

L'unicità del soggetto giustifica, pertanto, tale tipo di responsabilità. Tale solidarietà comporta dunque che, per le somme che risultano dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni a seguito delle attività di liquidazione e controllo, l'Amministrazione finanziaria potrà recuperare gli importi non versati dal rappresentante del soggetto unico, rivolgendosi a ciascun partecipante al Gruppo per il recupero di quanto dovuto.

## **9. SGR**

Come anticipato al paragrafo n. 2 del Capitolo primo, il regime del Gruppo IVA è applicabile a tutti i settori dell'attività economica, anche ove essa sia svolta mediante costituzione di patrimoni separati, posta in essere, ad esempio, dalle società di gestione del risparmio e dalle società di cartolarizzazione.

La ammissione alla disciplina del Gruppo IVA delle società di gestione di fondi (di seguito anche SGR) trova espressa conferma nella previsione di cui all'articolo 70-*duodecies*, comma 4, del D.P.R. n. 633, ai sensi del quale *“Le disposizioni di cui all'articolo 8, comma 1, secondo,*



*quarto e quinto periodo, del D.L. 25 settembre 2001, n. 351, convertito, con modificazioni, dalla L. 23 novembre 2001, n. 410, si applicano anche nei casi in cui una società di gestione di fondi partecipi ad un gruppo IVA”.*

La norma si preoccupa di assicurare la compatibilità delle disposizioni sul Gruppo IVA e di quelle, speciali, previste per i fondi immobiliari dall’articolo 8 del D.L. n. 351 del 2001.

*Ai sensi della disposizione da ultimo richiamata “La società di gestione è soggetto passivo ai fini dell’imposta sul valore aggiunto per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi relative alle operazioni dei fondi immobiliari da essa istituiti. L’imposta sul valore aggiunto è determinata e liquidata separatamente dall’imposta dovuta per l’attività della società secondo le disposizioni previste dal decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, ed è applicata distintamente per ciascun fondo. Al versamento dell’imposta si procede cumulativamente per le somme complessivamente dovute dalla società e dai fondi. Gli acquisti di immobili effettuati dalla società di gestione e imputati ai singoli fondi, nonché le manutenzioni degli stessi, danno diritto alla detrazione dell’imposta ai sensi dell’articolo 19 del citato decreto. Ai fini dell’articolo 38-bis del medesimo decreto, gli immobili costituenti patrimonio del fondo e le spese di manutenzione sono considerati beni ammortizzabili ed ai rimborsi d’imposta si provvede entro e non oltre sei mesi, senza presentazione delle garanzie previste dal medesimo articolo.”*

Dall’analisi del dato normativo si evince che, a seguito della inclusione delle società di gestioni in un Gruppo IVA:

- per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi relative alle operazioni dei fondi immobiliari istituiti dalle società di gestione agisce quale soggetto passivo ai fini dell’imposta sul valore aggiunto il Gruppo e non la SGR;

- *l'imposta sul valore aggiunto è determinata e liquidata separatamente dall'imposta dovuta per l'attività della SGR, ed è applicata distintamente per ciascun fondo.*
- al versamento delle imposte dovute dai fondi, pur gestiti per legge come attività separate, debba procedere il rappresentante del Gruppo IVA cumulativamente con le somme complessivamente dovute dal Gruppo.

Le SGR per la fatturazione delle operazioni attive e passive poste in essere per conto dei fondi dovranno impiegare il numero di partita IVA attribuito al Gruppo, unitamente al proprio codice fiscale e ai dati identificativi del fondo cui le operazioni stesse sono imputate.

Qualora le operazioni rese o ricevute dalla SGR (anche per conto dei fondi) abbiano quale controparte un altro membro del Gruppo, esse saranno irrilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, secondo le previsioni di cui all'articolo 70-*quinquies* del D.P.R. n. 633.

Per effetto della partecipazione al Gruppo IVA la SGR (che come autonomo soggetto passivo, ai sensi del comma 2 dell'articolo 8 del menzionato decreto legge n. 351 del 2001, può utilizzare i crediti IVA riferibili alle operazioni dei fondi immobiliari in compensazione "orizzontale" delle imposte e dei contributi dalla stessa dovuti ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, senza applicazione del limite di importo di 700.000 euro previsto in via ordinaria per le altre tipologie di contribuenti) dovrà soggiacere ai limiti posti dall'articolo 4, comma 4, del Decreto, secondo cui *"Il credito d'imposta annuale o infrannuale maturato dal Gruppo IVA non può essere utilizzato in compensazione con i debiti relativi ad altre imposte e contributi dei partecipanti"*.

Diversamente, stante il richiamo contenuto nell'articolo 70-*duodecies* al quinto periodo del comma 1 dell'articolo 8 del D.L. n. 351 del 2001, resta fermi – per gli immobili costituenti il fondo - il diritto ai rimborsi d'imposta senza presentazione delle garanzie previste dall'articolo 38-*bis* di D.P.R. n. 633.

A tutela dei sottoscrittori delle quote dei fondi e della natura di patrimoni separati, propria di questi ultimi, la disposizione di cui all'articolo 70-*octies*, comma 2, del D.P.R. n. 633 che prevede la responsabilità dei partecipanti ad un Gruppo IVA in solido con il rappresentante per le somme che risultano dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni a seguito delle attività di liquidazione e controllo non può comunque comportare l'aggredibilità dei fondi, se non per l'adempimento di obblighi d'imposta ad essi specificamente riferibili.

\*\*\*

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

**IL DIRETTORE DELL'AGENZIA**

**Antonino Maggiore**

(Firmato digitalmente)