

Risposta n. 222

OGGETTO: Interpello Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n.212 - Disciplina del Gruppo IVA - articolo 70-quinquies, comma 4, del d.P.R. n. 633 del 1972

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

Il Gruppo **Alfa** ha esercitato l'opzione per avvalersi, a far data dal 01/01/2019, della disciplina del Titolo V-bis del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 relativa al Gruppo IVA.

La società **Alfa**, ai sensi dell'articolo 70-septies del d.P.R. n. del 26 ottobre 1972 n. 633 del 1972, è il soggetto che, esercitando il controllo di cui all'articolo 70-ter, comma 1, dello stesso d.P.R. n. 633 del 1972, ha assunto la funzione di rappresentante dell'omonimo Gruppo IVA **Alfa**.

Fanno parte del Gruppo IVA, oltre alla capogruppo, altre quattro società. Dal neo costituito Gruppo IVA è stata esclusa, dopo parere favorevole espresso da parte di Codesta Agenzia delle Entrate, un'altra società del Gruppo, ovvero la società **Beta**.

Il consiglio di amministrazione della capogruppo, preso atto della sostanziale unificazione presso la stessa della quasi totalità dei servizi di

direzione, ha approvato l'attuale sistema di determinazione dei "prezzi" dei servizi infragruppo (regolamentato da appositi accordi quadro che regolano i rapporti fra le parti e nei quali vengono dettagliatamente descritte le attività ed il loro relativo trattamento economico), così come proposto da una qualificata società esterna alla quale è stato affidato il mandato relativo all'analisi della struttura di allocazione dei costi per le attività di servicing infragruppo svolti da **Alfa**.

Il pricing dei servizi infragruppo resi dalla capogruppo alle altre due società del Gruppo viene determinato sommando:

a) una quota fissa rappresentativa della parte di costi legati alla gestione dell'infrastruttura utilizzata per lo svolgimento dei servizi infragruppo. Tale somma è indicata nel contratto di service sottoscritto dalle società e come tale risulta certa e determinabile già nel corso dell'anno solare;

b) una quota variabile volta a recuperare i costi diretti ed indiretti sostenuti dalla capogruppo per la fornitura del servizio. Tale somma rappresenta una percentuale contrattualizzata del totale dei costi sostenuti dalla capogruppo per lo più legati al personale dipendente e può essere determinata solo dopo il 31 dicembre di ogni anno, in quanto i costi che la compongono si "consolidano" e si definiscono nell'anno successivo a quello di riferimento (e.g. per determinare il costo effettivo del personale impiegato occorre attendere l'elaborazione della busta paga di dicembre con i relativi conguagli che, di regola, avviene a gennaio dell'anno successivo nonché l'indice di rivalutazione dei TFR relativo al mese di dicembre che viene pubblicato a metà gennaio dell'anno successivo);

c) un mark-up che rappresenta la remunerazione aggiuntiva (determinata a valori di mercato) riconosciuta alla capogruppo quale fornitore dei servizi amministrativi e legata al rischio dell'attività prestata e ai benefici resi alle stesse. Tale somma rappresenta una percentuale commisurata alla quota variabile e, quindi, può essere determinato solo dopo aver calcolato il valore della quota stessa e quindi non prima di gennaio di ogni anno.

Oltre ai servizi svolti a favore delle due società (**Gamma** e **Delta**), la capogruppo, nell'ambito della propria attività, svolge alcune attività anche a favore delle altre due società appartenenti al Gruppo **Alfa**. Essendo queste ultime di dimensioni più modeste e svolgendo attività con profilo differente si è deciso di forfettizzare il costo del service svolto nei loro confronti prevedendo importi fissi stabiliti contrattualmente.

La società istante fa presente che, sulla base del fatto che contrattualmente è prevista una fatturazione annuale per i suddetti corrispettivi, negli ultimi tre esercizi (2015, 2016, 2017) si è sempre proceduto a fatturare nel mese di gennaio (con riversamento dell'IVA in febbraio) le competenze relative al periodo precedente (nel mese di gennaio 2018 sono stati infatti fatturati i corrispettivi del 2017).

In considerazione del fatto che le quote variabili risultano decisamente più rilevanti rispetto a quelle fisse (essendo pari a circa il 92,5 per cento del totale) anche queste ultime sono state fatturate con la medesima tempistica.

Tanto premesso, la società istante chiede chiarimenti in merito alla corretta modalità di fatturazione delle prestazioni di services rese in qualità di capogruppo sia nei confronti delle società del Gruppo IVA, sia nei confronti della società **Beta** esclusa dal Gruppo IVA, con riferimento all'anno 2018 e agli anni successivi.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante evidenzia che la necessità di fatturare dopo la chiusura dell'esercizio, ovvero dopo il 31 dicembre e quindi nell'anno successivo, dipende dal fatto che solo a partire da tale momento possono essere quantificati definitivamente tutti i costi dei servizi resi, formati, come sopra chiarito, oltre che da una quota fissa, di ammontare irrilevante, anche da quote variabili che incidono sul totale dei corrispettivi in maniera preponderante.

In merito agli obblighi di fatturazione delle suddette prestazioni di services riguardanti l'anno 2018 e gli anni successivi, la società istante, in piena continuità con quanto effettuato negli scorsi esercizi, intende emettere fattura applicando l'IVA per le prestazioni rese, in qualità di capogruppo, nei confronti della **Beta** società esclusa dal Gruppo IVA, mentre per le prestazioni rese alle società del Gruppo IVA intende fatturare in regime di fuori campo IVA ex art. 70-quinquies del d.P.R. n. 633 del 1972.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La disciplina nazionale del Gruppo IVA è delineata dal Titolo V-bis del d.P.R. n. 633 del 1972 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 d.P.R. n. 633 del 1972.

La circolare n. 19/E del 31 ottobre 2018 si è occupata di analizzare nel suo complesso la disciplina del Gruppo IVA. Per quanto qui interessa, con riferimento ai diritti ed obblighi del Gruppo IVA a seguito dell'esercizio dell'opzione, la circolare ha precisato che, 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.

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.

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, comma 1, 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”*.

Il comma 4 stabilisce, altresì, che *“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”*.

Pertanto, 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, quindi, 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.

In proposito, l'articolo 6, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972 stabilisce che l'imposta diviene esigibile nel momento di effettuazione dell'operazione, individuando, nei commi precedenti, specifici criteri per definire il momento di effettuazione delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi. Il momento in cui sorge l'esigibilità dell'imposta, di regola, coincide con il momento di effettuazione delle operazioni, eccezion fatta per i casi specificamente previsti dall'articolo 6 del DPR n. 633 del 1972 o da altre disposizioni di legge.

Pertanto, a partire dalla data in cui l'opzione per la costituzione del Gruppo diviene efficace, le operazioni effettuate dai partecipanti (per cui l'imposta è divenuta esigibile) saranno riconducibili al Gruppo IVA e, conseguentemente, allo stesso saranno imputabili i diritti e gli obblighi che derivano dall'applicazione delle disposizioni in materia di IVA.

Con riferimento alla fattispecie in esame, dalla disamina degli accordi di esternalizzazione (allegati all'istanza) stipulati tra la società capogruppo e le società del Gruppo emerge la previsione della cadenza annuale per il versamento dei corrispettivi e la fatturazione dei servizi infragruppo.

A tal riguardo, la società istante ha precisato che la necessità di fatturare dopo la chiusura dell'esercizio, ovvero dopo il 31 dicembre di ogni anno e, quindi, nel mese di gennaio dell'anno successivo all'espletamento dei servizi (come si è proceduto negli ultimi tre esercizi: 2015, 2016, 2017) dipende dal fatto che, solo a partire da tale momento, possono essere quantificati definitivamente tutti i costi dei servizi resi, formati anche da quote variabili che incidono sul totale dei corrispettivi in maniera preponderante.

Tanto premesso, ai sensi dell'articolo 70-quinquies, comma 4, del d.P.R. n. 633 del 1972, i servizi intercorsi tra i soggetti che partecipano al medesimo Gruppo IVA (per cui l'imposta è divenuta esigibile nel corso del 2019) sono irrilevanti ai fini IVA, attesa la natura unitaria del Gruppo IVA, soggetto passivo unico.

In proposito, l'articolo 70-quinquies, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972 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"*.

Come peraltro chiarito dalla citata circolare n. 19/E del 2018, 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. Inoltre, ai sensi dell'articolo 3, comma 3, del Decreto, per tali operazioni, permane solo l'obbligo di rilevazione 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, 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.

Per quanto concerne, invece, le prestazioni di servizi rese nei confronti della società **Beta** esclusa dal Gruppo IVA, le stesse (divenute esigibili nel corso del 2019), rilevanti ai fini IVA, si considerano effettuate dal neo costituito Gruppo IVA e non già dal singolo partecipante al Gruppo che ha reso il servizio.

A tal riguardo l'articolo 70-quinquies, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972 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, il quale sarà il soggetto tenuto alla fatturazione e agli adempimenti previsti in materia di IVA.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)