



CEPPELLINI LUGANO & ASSOCIATI

IL TEMA DEL MESE

GIUGNO 2018

LE SCADENZE

☐ 25/06/2018

- *Elenchi intrastat mensili: presentazione degli elenchi riepilogativi delle cessioni di beni e servizi intracomunitari Mod. Intrastat relativi al mese di Maggio 2018;*

☐ 30/06/2018

- *Termine di versamento delle imposte risultanti da dichiarazioni modello Redditi (IRES) ed IRAP, senza maggiorazione;*

☐ 30/06/2018

- *Redazione e giuramento della perizia di stima e versamento dell'imposta sostitutiva per la rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e dei terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti al 1 gennaio 2018;*

IL TEMA DEL MESE

La nuova disciplina del Gruppo Iva

Il Decreto del Ministero dell'Economia del 6 aprile 2018 ha dato attuazione anche in Italia al regime del c.d. "Gruppo Iva" previsto dall'articolo 11 della Direttiva 2006/112/Ce del 28 novembre 2016.

Il Decreto consente l'esercizio effettivo dell'opzione del Gruppo Iva dopo che, in attuazione dell'articolo 11 della Direttiva 2006/112/CE, le Leggi di Bilancio del 2017 (Legge n. 232/2016) e del 2018 (Legge n. 201/2017) hanno trasposto le regole europee nell'ordinamento nazionale.

LA NUOVA DISCIPLINA DEL GRUPPO IVA

1) Premessa

Nell'ambito della normativa prevista ai fini IVA, in corrispondenza del titolo V-bis del DPR 26 ottobre 1972 n. 633 (artt. da 70-bis a 70-duodecies del DPR n. 633/72) è stata introdotta la nuova disciplina del c.d. "Gruppo IVA" che, a partire dal 1 gennaio 2018, è utilizzabile in alternativa alla liquidazione IVA di Gruppo già disciplinata dall'articolo 73, comma 3, del DPR n. 633/72.

I principali vantaggi derivanti dal Gruppo IVA sono costituiti dal fatto di:

- 1) consentire l'ottimizzazione del ciclo finanziario collegato all'IVA attraverso la previsione di una procedura unificata di compensazione e di versamento del tributo (in tal senso, infatti, attraverso la costituzione del Gruppo IVA i soggetti partecipanti danno vita ad un nuovo soggetto passivo d'imposta che, esclusivamente ai fini IVA, si sostituisce ad essi e li rappresenta unitariamente nell'applicazione del tributo);
- 2) evitare l'indetraibilità da pro-rata (ex art. 19-bis DPR n. 633/72), determinando in tal modo un legittimo risparmio d'imposta in capo alle società del Gruppo che svolgono sia attività imponibili sia esenti;
- 3) snellire la gestione amministrativa nei rapporti *intecompany*;
- 4) nell'ambito di gruppi con operatività internazionale, aumentare la possibilità di eseguire acquisti verso terzi senza applicazione di IVA ricorrendo all'utilizzo del cosiddetto "plafond", ai sensi dell'articolo 8, comma 2 del DPR n. 633/72.

I vantaggi

2. I soggetti ammessi

Possono far parte del Gruppo IVA i soggetti passivi che esercitano un'attività di impresa, arte o professione all'interno del territorio dello Stato tra i quali ricorrono congiuntamente i vincoli finanziario, economico ed organizzativo (ex articolo 70-ter del DPR n. 633/72).

In particolare:

- ai fini dell'esistenza del vincolo finanziario:
 - tra i soggetti deve esistere, direttamente o indirettamente, un rapporto di controllo, secondo le disposizioni previste dal codice civile;
 - i soggetti devono essere controllati, direttamente o indirettamente, dal medesimo soggetto, purchè residente nel territorio dello Stato con il quale l'Italia ha stipulato un accordo;
- ai fini dell'esistenza del vincolo economico: è necessario che tra i soggetti passivi esista una delle seguenti forme di cooperazione:
 - svolgimento di un'attività principale dello stesso genere;
 - svolgimento di attività complementari o interdipendenti;

Le tipologie di vincoli previste

- svolgimento di attività che avvantaggiano, pienamente o sostanzialmente, uno o più di essi;
- ai fini dell'esistenza del vincolo organizzativo: tra i soggetti deve esistere “... un coordinamento, in via di diritto o in via di fatto, fra gli organi decisionali degli stessi, ancorchè tale coordinamento sia svolto da un altro soggetto”.

In presenza del requisito di tipo finanziario, si presumono sussistenti anche il vincolo economico e quello organizzativo (articolo 70-quarter, comma 1, DPR n. 633/72).

I sopra citati vincoli devono sussistere al momento dell'esercizio dell'opzione del Gruppo IVA e, comunque, già dal 1 luglio dell'anno precedente a quello in cui ha effetto l'opzione.

Non possono optare per il Gruppo IVA le sedi e le stabili organizzazioni situate all'estero, nonchè i soggetti la cui azienda è sottoposta a sequestro giuriziaro o a procedura concorsuale o posti in liquidazione ordinaria.

3. La costituzione del Gruppo IVA

Il Gruppo IVA è costituito mediante una specifica opzione¹ che viene esercitata da parte di tutti i soggetti passivi che sono stabiliti nel territorio dello Stato e per i quali ricorrano congiuntamente i vincoli finanziario, economico ed organizzativo sopra illustrati².

Le caratteristiche dell'opzione

In particolare, questa opzione:

- è vincolante per un **triennio** a decorrere dall'anno in cui la stessa ha effetto;
- trascorso il primo triennio, **si rinnova automaticamente** per ciascun anno successivo, fino a quando non viene esercitata la revoca;
- si fonda sul principio “all-in, all-out”, nel senso che riguarda obbligatoriamente tutti i soggetti per i quali ricorrano i presupposti di legge³;
- viene esercitata mediante presentazione telematica, da parte del rappresentante del Gruppo⁴, di una **dichiarazione di costituzione** (sottoscritta da tutti i soggetti partecipanti) in cui devono essere indicati:

¹ Si ricorda che l'opzione non può essere esercitata a mezzo di comportamento concludente. L'opzione per il Gruppo IVA comporta il venir meno degli effetti delle opzioni IVA esercitate in precedenza, anche se non è decorso il periodo minimo di permanenza del regime.

² Le modalità di presentazione della dichiarazione di costituzione del Gruppo dovranno essere stabilite con uno specifico provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate. In particolare la dichiarazione contiene anche le eventuali opzioni previste dagli articoli 36 (applicazione separata dell'imposta) e 36-bis (dispensa dagli adempimenti relativi alle operazioni esenti) del DPR n. 633/72.

³ E' possibile che un soggetto sia escluso dal Gruppo IVA dimostrando l'insussistenza del vincolo economico o di quello organizzativo, mediante presentazione di istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b) della L. 212/2000.

⁴ Il rappresentante del Gruppo IVA è il soggetto che esercita il controllo previsto dall'articolo 70-ter, comma 1, DPR 633/72 (vincolo finanziario). Se questi non può esercitare l'opzione, la qualità di rappresentante del Gruppo verrà assunta dal soggetto partecipante con volume d'affari o ammontare di ricavi più elevato nel periodo precedente alla costituzione del Gruppo. Se il rappresentante di Gruppo cessa di far parte del Gruppo IVA, senza che vengano meno gli effetti dell'opzione per gli altri partecipanti, subentra quale rappresentante di Gruppo un altro soggetto partecipante al Gruppo IVA, individuato con riferimento all'ultima dichiarazione presentata. La sostituzione ha effetto dal giorno successivo alla cessazione del precedente

- la denominazione del Gruppo IVA;
- i dati identificativi del Gruppo e dei soggetti partecipanti al Gruppo stesso;
- l’attestazione della sussistenza, tra i sopra citati soggetti, dei vincoli organizzativi, finanziari ed economici richiesti;
- l’attività o le attività che saranno svolte dal Gruppo IVA;
- l’elezione di domicilio presso il rappresentante di Gruppo da parte di ciascun soggetto partecipante al Gruppo stesso, ai fini delle notifiche degli atti e provvedimenti relativi ai periodi d’imposta per i quali è esercitata l’opzione;
- la sottoscrizione del rappresentante di Gruppo che presenta la dichiarazione e degli altri soggetti che partecipano al Gruppo⁵.

La decorrenza di costituzione del Gruppo IVA

Nello specifico, il Gruppo IVA deve considerarsi costituito:

- in caso di presentazione della dichiarazione entro la data del **30 settembre 2018**: a partire dal **1 gennaio 2019**;
- in caso di presentazione della dichiarazione dal **1 ottobre 2018** al **31 dicembre 2018**: a partire dal **1 gennaio 2020**.

In deroga a quanto sopra, in sede di prima applicazione, il D.M. 6 aprile 2018 ha previsto che la dichiarazione di costituzione del Gruppo IVA potrà avere effetto a partire dal **1 gennaio 2019**, se presentata entro il prossimo **15 novembre 2018** (e quindi oltre il termine “ordinario” del 30 settembre 2018 sopra citato).

Il Gruppo IVA assume gli obblighi e i diritti derivanti dall’applicazione delle disposizioni in materia di IVA con riferimento alle operazioni per le quali l’imposta diventa esigibile⁶ ovvero il diritto alla detrazione è esercitabile a partire dalla data in cui ha effetto l’opzione per la costituzione del Gruppo⁷. Pertanto:

La rilevanza delle operazioni nel Gruppo IVA

- **le operazioni (cessioni di beni e/o prestazioni di servizi) effettuate da un soggetto partecipante al Gruppo IVA nei confronti di un altro soggetto partecipante allo stesso Gruppo IVA**: non sono considerate cessioni di beni o prestazioni di servizi (e quindi operazioni rilevanti ai fini IVA)⁸;
- **le operazioni (cessioni di beni e/o prestazioni di servizi) effettuate da un soggetto partecipante al Gruppo IVA nei confronti di un soggetto che non ne fa**

rappresentante di Gruppo, ed è comunicata entro 30 giorni dal nuovo rappresentante di Gruppo con la dichiarazione prevista dall’articolo 70-duodecies, comma 5.

⁵ A quest’ultimo riguardo si ricorda che il Gruppo IVA opera attraverso il rappresentante. Tuttavia, gli altri soggetti sono comunque responsabili in solido con quest’ultimo per le somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni a seguito delle attività di liquidazione e controllo (articolo 70-octies del DPR n. 633/72).

⁶ Tra questi si ricorda tra l’altro il diritto del Gruppo Iva di acquistare beni e servizi con utilizzo del plafond Iva (articolo 8 comma 2 del Dpr 633/72) anche se quest’ultimo dovesse essere stato maturato dai singoli partecipanti nell’anno precedente all’ingresso nel Gruppo stesso.

⁷ Ex articolo 70-quinques, comma 4, DPR n. 633/72.

⁸ In sostanza, gli scambi interni al Gruppo non rilevano ai fini IVA perché il Gruppo IVA viene considerato alla stregua di un unico soggetto. Tuttavia, il D.M. 6 aprile 2018 dispone comunque la rilevazione delle operazioni infragruppo nell’ambito delle scritture contabili diverse dai registri IVA. Ai fini dell’alternatività IVA/registro, salvo specifiche eccezione (es. per operazioni immobiliari), le cessioni e le prestazioni di servizi fra soggetti appartenenti al Gruppo IVA si considerano «soggette a Iva» e quindi tassate ai fini dell’imposta di registro in misura fissa in caso d’uso e/o per atti pubblici/scritture private autenticate.

parte: sono considerate come effettuate dal Gruppo (viceversa, le operazioni effettuate nei confronti di uno dei componenti del Gruppo da parte di un soggetto che non ne fa parte, saranno considerate come effettuate nei confronti del Gruppo IVA).

In particolare il diritto all'acquisto di beni e servizi senza il pagamento dell'IVA (ai sensi dell'articolo 8, comma 2, del DPR n. 633/72) sarà esercitato:

- dal Gruppo IVA, anche ove maturato dai singoli partecipanti nell'anno antecedente all'ingresso nel regime;
- 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.

Inoltre, il Gruppo IVA è tenuto ad applicare le disposizioni previste in tema di rettifica della detrazione (ex articolo 19-bis2 del DPR n. 633/72) con riferimento alla data in cui i beni e servizi sono stati acquistati dai partecipanti (ciò significa che il periodo quinquennale o decennale può considerarsi iniziato nella sfera giuridica del partecipante per poi essere trasferito, con l'esercizio dell'opzione e per gli anni mancanti al suo compimento, al Gruppo IVA).

4. Le operazioni effettuate dal Gruppo IVA

Una volta costituito, al Gruppo Iva viene attribuito uno **specifico numero di partita IVA** a cui è associato ciascun partecipante (di conseguenza, il Gruppo IVA figurerà come un unico soggetto d'imposta, ovvero come un unico contribuente nei rapporti con l'Amministrazione Finanziaria). In particolare il numero di partita IVA del Gruppo dovrà essere riportato all'interno delle dichiarazioni e di ogni atto (oppure comunicazione) che attiene all'applicazione dell'IVA.

Il meccanismo di applicazione

Può essere opportuno sottolineare che:

- il rappresentante del Gruppo o i partecipanti sono tenuti a **documentare le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuati con la fattura** indicando, oltre al numero di partita IVA del Gruppo, anche il codice fiscale del soggetto partecipante che ha realizzato l'operazione⁹;
- ai fini della **fatturazione delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi** effettuati nei confronti del Gruppo IVA ("operazioni passive"), il rappresentante del Gruppo o i partecipanti sono tenuti a comunicare ai fornitori la partita IVA del Gruppo ed il codice fiscale del singolo acquirente che ha effettuato l'acquisto;
- le **liquidazioni periodiche dell'imposta** sono effettuate dal rappresentante del Gruppo IVA, mentre la **registrazione delle operazioni** dovrà essere effettuata nei registri IVA, anche mediante l'adozione di appositi registri sezionali da parte del rappresentante del Gruppo IVA o dei partecipanti;

⁹ E' quindi rimessa agli interessati la scelta di individuare il soggetto che deve farsi carico dell'osservanza degli obblighi relativi alla documentazione delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi e degli obblighi di registrazione (il rappresentante del Gruppo oppure i singoli partecipanti al Gruppo stesso).

- il rappresentante del Gruppo IVA è tenuto ad effettuare le **comunicazioni dei dati** relativi alle fatture emesse, ricevute e registrate, nonché delle relative note di variazione;
- ai fini del **versamento dell'imposta a debito** non è ammessa la compensazione (ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/97) con i crediti relativi ad altre imposte o contributi maturati dai partecipanti del Gruppo;
- in presenza dei presupposti previsti dall'articolo 30 del DPR n. 633/72, i **rimborsi IVA** sono eseguiti in capo al Gruppo IVA, su richiesta del rappresentante e applicando le disposizioni previste dall'articolo 38-bis del DPR n. 633/72¹⁰.

5. La cessazione del Gruppo

Ciascun soggetto optante cessa di partecipare al Gruppo IVA al verificarsi di una delle seguenti ipotesi:

- 1) cessazione del vincolo finanziario;
- 2) cessazione del vincolo economico o di quello organizzativo;
- 3) sequestro giudiziario dell'azienda;
- 4) assoggettamento a una procedura concorsuale;
- 5) assoggettamento a liquidazione ordinaria.

La partecipazione al Gruppo IVA cessa con effetto immediato al verificarsi di una delle ipotesi indicate. Nel solo caso di cessazione del vincolo economico ed organizzativo, l'effetto decorre dall'anno successivo a quello in cui è riconosciuto il venir meno del vincolo.

Oltre a quanto sopra, il Gruppo IVA cessa quando viene meno la pluralità dei soggetti partecipanti. In questa ipotesi, l'eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione del Gruppo IVA non chiesta a rimborso è computata in detrazione dal soggetto partecipante che agiva in qualità di rappresentante di Gruppo nelle proprie liquidazioni o nella propria dichiarazione.

La cessazione del Gruppo deve essere comunicata (con specifica dichiarazione) dal rappresentante di Gruppo entro 30 giorni dalla data in cui si sono verificati gli eventi.

6. La gestione delle eccedenze creditorie antecedenti la partecipazione a Gruppo IVA

L'eccedenza d'imposta detraibile che emerge dalla dichiarazione annuale relativa all'anno precedente al primo anno di partecipazione al Gruppo IVA, non può essere

¹⁰ Nello specifico, 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), dell'articolo 38-bis del DPR n. 633/72, assumono rilevanza gli avvisi di accertamento o di rettifica notificati al Gruppo IVA nei due anni antecedenti la richiesta di rimborso. Inoltre, l'eccedenza d'imposta chiesta a rimborso in sede di dichiarazione annuale, è cedibile dal rappresentante del Gruppo IVA su delega dei partecipanti, nel rispetto delle disposizioni previste dagli articoli 1260 (cedibilità dei crediti) e seguenti del Codice Civile

trasferita al Gruppo IVA, per la sola parte eccedente i versamenti IVA effettuati in detto anno precedente.

Il legislatore ha, tuttavia, inteso agevolare il recupero di detto credito, prevedendo la possibilità di chiederlo a rimborso, anche in mancanza della sussistenza delle condizioni di cui all'art. 30 del DPR 633/1972.

Alternativamente, il soggetto passivo IVA può utilizzare detto credito, in tutto o in parte, in compensazione orizzontale ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/1997.