

FONDAZIONE PER LA FORMAZIONE FORENSE
DELL'ORDINE DEGLI AVVOCATI DI FIRENZE

GRUPPO IVA ED IVA DI GRUPPO

IL REGIME DELL'«IVA DI GRUPPO»
E RAPPORTI CON IL «GRUPPO IVA»

22 SETTEMBRE 2021

GIUSEPPE MOLINARO

DOTTORE COMMERCIALISTA – REVISORE LEGALE

DOTTORE DI RICERCA IN DIRITTO TRIBUTARIO E DELL'IMPRESA

PROFESSORE A CONTRATTO DI DIRITTO TRIBUTARIO DELL'IMPRESA (2021/2022)– LUISS GUIDO CARLI

RESPONSABILE AFFARI TRIBUTARI DI FEDERCASSE - FEDERAZIONE ITALIANA DELLE BANCHE DI CREDITO COOPERATIVO E CASSE RURALI

Principali argomenti trattati

- Tratti salienti dell'IVA di Gruppo;
- Condizioni per aderire all'IVA di Gruppo;
- Adempimenti tipici dell'IVA di Gruppo;
- Responsabilità nell'IVA di Gruppo;
- IVA di Gruppo ed operazioni straordinarie.

Tratti salienti dell'IVA di Gruppo/1

Istituto fiscale di carattere opzionale che consente – a determinate condizioni – la compensazione dei debiti e dei crediti periodici IVA di soggetti appartenenti al medesimo gruppo societario (cfr. l'art. 73, u.c. del D.P.R. n. 633/1972 e le disposizioni attuative contenute nel D.M. 13 dicembre 1979 modificato dal D.M. 13 febbraio 2017).

Si tratta di una peculiare forma di «tassazione consolidata», in cui i soggetti aderenti mantengono la propria autonomia giuridico-tributaria e le operazioni realizzate tra gli stessi soggetti continuano a rilevare ai fini IVA.

L'«IVA di Gruppo» non si considera una implementazione (se non molto limitata) dell'art. 11 della Direttiva IVA.

Invece, con il più ampio istituto del «Gruppo IVA» – coerentemente con il predetto art. 11 – si costituisce un unico soggetto passivo ai fini dell'applicazione dell'IVA, pur in presenza di soggetti giuridici distinti, rendendo irrilevanti ai fini IVA le operazioni infragruppo.

Tratti salienti dell'IVA di Gruppo/2

Le società partecipanti al regime dell'«IVA di Gruppo»:

- 1) mantengono la propria autonomia ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (*pluralità di soggetti rilevanti ai fini del tributo vs unicità del soggetto nell'ambito del «Gruppo IVA»*);
- 2) sono soggette a tutti gli obblighi formali e sostanziali relativamente al tributo (ad eccezione del versamento d'imposta che spetta unicamente alla controllante);
- 3) partecipano alla compensazione finanziaria delle rispettive posizioni creditorie/debitorie IVA prodotte in vigenza della procedura ed alla stessa trasferite (non possono essere trasferiti crediti formati in precedenza e non è possibile effettuare trasferimenti parziali);
- 4) restano sotto il controllo della Direzione dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente.

Tratti salienti dell'IVA di Gruppo/3

Fermi restando tutti gli adempimenti Iva previsti in capo ai singoli soggetti aderenti all'Iva di Gruppo, la procedura prevede che i versamenti dell'Iva (periodici, mensili/trimestrali, acconto e saldo) vengano effettuati dalla controllante che ha l'onere di determinare l'imposta da versare all'Erario o il credito del Gruppo.

Si opera la somma algebrica dei debiti e dei crediti risultanti dalle liquidazioni di tutte le società partecipanti alla procedura e da queste trasferiti al Gruppo.

Compensando finanziariamente le rispettive posizioni debitorie e creditorie, si consente il recupero più celere dei crediti IVA rispetto ai contribuenti che non aderiscono a tale procedura che devono eventualmente attivare altri istituti per ottenere il recupero del credito IVA.

E' un regime che determina evidenti vantaggi in termini di tesoreria ma che – si ribadisce – non muta la perfetta soggettività passiva dei soggetti aderenti, non elimina gli adempimenti IVA in capo ai medesimi e non varia la qualificazione delle operazioni infragruppo, differentemente dal regime del «Gruppo IVA».

Tratti salienti dell'IVA di Gruppo/4

I crediti derivanti dalle liquidazioni periodiche trasferiti nell'ambito della procedura non possono essere utilizzati dalla controllante in compensazione «orizzontale» di altri debiti tributari e contributivi.

Il credito che dovesse scaturire dai prospetti riepilogativi della dichiarazione di gruppo può essere compensato con altri tributi diversi dall'IVA e con contributi, da parte della controllante, nei limiti quantitativi previsti tempo per tempo (possibilità non prevista in caso di «Gruppo IVA»).

E' possibile l'adesione alla procedura di alcune controllate e non di altre (non c'è la clausola «*all in, all out*» tipica del Gruppo IVA) e, quindi, si può verificare se sia più efficiente che ciascuna società operi: i) in procedura di liquidazione di gruppo (con la possibilità di compensare i saldi creditori di gruppo); ovvero ii) autonomamente (potendo singolarmente compensare crediti Iva con altri debiti tributari, fino all'importo massimo previsto).

Condizioni per aderire all'IVA di Gruppo/1

Al regime dell'«IVA di Gruppo» possono partecipare le società commerciali, residenti in Italia, le cui azioni o quote (con diritto di voto) siano possedute per una percentuale superiore al 50% da una società controllante [il controllo può essere «a catena» (indiretto) o «a raggiera» o «misto»].

Tale possesso deve sussistere fin dal 1° luglio dell'anno precedente a quello di adesione alla procedura (medesimo riferimento temporale previsto per adesione al Gruppo IVA).

Devono quindi sussistere contemporaneamente il requisito «quantitativo» ed il requisito «temporale».

Se viene meno il controllo di una società, per questa cessa in automatico l'adesione alla procedura dal mese/trimestre successivo; il perimetro del «Iva di Gruppo» potrebbe quindi mutare in corso di anno.

Condizioni per aderire all'IVA di Gruppo/2

Le controllanti, a loro volta controllate, possono avvalersi della procedura solo se la società che le controlla rinuncia ad avvalersene (come detto, non è necessario che tutte le società appartenenti ad un gruppo partecipino alla procedura).

Possono partecipare alla procedura anche le società di capitali (equiparate a quelle italiane) aventi sede nella UE se, nel territorio dello Stato, abbiano una stabile organizzazione o un rappresentante fiscale o si siano identificate direttamente (Risoluzione 21 febbraio 2005, n. 22/E).

Adempimenti tipici dell'IVA di Gruppo/1

- 1) la controllante deve presentare apposita opzione di adesione (VG) alla procedura delle liquidazioni di gruppo, nell'ambito della dichiarazione annuale IVA presentata nell'anno solare di decorrenza della procedura (quindi quella relativa al periodo d'imposta precedente) indicando: i) il numero di partita IVA di tutte le partecipanti, ii) l'opzione di adesione iii) il possesso dei requisiti di partecipazioni (quantitativo e temporale); iv) la sottoscrizione dei rappresentanti legali di tutte le società.
- 2) l'opzione – la cui mancanza determina l'illegittimità di eventuali compensazioni infragruppo - è valida a tempo indeterminato, sino a revoca che deve essere presentata con le medesime modalità dell'adesione;
- 3) in caso di variazioni della composizione dei partecipanti alla procedura, è sufficiente una comunicazione telematica con modello *ad hoc*;

Adempimenti tipici dell'IVA di Gruppo/2

- 4) la controllante deve annotare, su un registro riassuntivo numerato, i dati della propria liquidazione e quelli di tutte le controllate partecipanti e procedere alla determinazione della posizione Iva di gruppo (debito o credito);
- 5) la dichiarazione annuale IVA di ciascuna controllata (che deve compilare il quadro VK) partecipante alla procedura deve essere sottoscritta anche dalla controllante;
- 6) la controllante presenta la propria dichiarazione annuale IVA compilando alcuni quadri aggiuntivi («Prospetto riepilogativo IVA 26 PR») riservati alla procedura [quadri VS (distinta delle società del gruppo), VV (variazione delle comunicazioni periodiche di gruppo), VW (liquidazione dell'imposta di Gruppo), VY (determinazione dell'IVA da versare) e VZ (eccedenze detraibili di Gruppo di anni precedenti)];

Esempio

Registro riassuntivo mese agosto 2021

SOCIETA'	DEBITO IVA	CREDITO IVA
ALFA		1.000
BETA	(500)	
GAMMA		250
DELTA		1.500
TOTALE MESE AGOSTO 2021	(500)	2.750
CREDITO LUGLIO 2021		250
LIQUIDAZIONE AGOSTO 2021		2.500

Adempimenti tipici dell'IVA di Gruppo/3

- 7) la controllante deve indicare in apposito quadro della dichiarazione (VS), i dati complessivi dei crediti di imposta ricevuti da ciascuna controllata, suddividendoli in: i) parte chiesta a rimborso dalle singole partecipanti; ii) parte compensata infragruppo e iii) parte residua che si vuole chiedere a rimborso come credito Iva annuale da parte della controllante;
- 8) per ciascuna delle eccedenze compensate in corso di anno o in dichiarazione, deve essere presentata apposita garanzia da parte della controllante, salvo i casi di esonero;
- 9) il versamento derivante dalle liquidazioni periodiche, l'acconto annuale ed il saldo annuale sono effettuati dalla controllante;
- 10) il rimborso (trimestrale o annuale) può essere richiesto esclusivamente dalla controllante (vedi *infra*).
- 11) tutti gli adempimenti in tema di documentazione, fatturazione e registrazione delle operazioni, di tenuta dei registri obbligatori e di dichiarazione restano in capo alle singole società partecipanti alla procedura.

Adempimenti tipici dell'IVA di Gruppo/4

Il rimborso annuale può essere richiesto, con la presentazione della dichiarazione IVA annuale, solo con riferimento a quelle società che rispettano entrambe le seguenti condizioni:

- singolarmente devono avere i requisiti previsti per la richiesta di rimborso di cui all'art. 30 del D.P.R. n. 633/1972 (ammontare superiore a 2.582,28; aliquota media sugli acquisti superiore a quella sulle vendite, operazioni non imponibili per importi superiori al 25% del totale delle attività, etc.);
- devono presentare, a fine anno, una eccedenza a credito trasferita e non compensata.

La controllante deve presentare le idonee garanzie previste per i rimborsi (fideiussione bancaria, polizza fideiussoria, assunzione diretta), salvo i casi di esonero (es. visto di conformità), entro i termini della dichiarazione.

Adempimenti tipici dell'IVA di Gruppo/5

Il rimborso trimestrale può essere richiesto solo con riferimento a quelle società che rispettano entrambe le seguenti condizioni:

- singolarmente devono avere i requisiti previsti per la richiesta di rimborso di cui all'art. 30 del D.P.R. n. 633/1972 (ammontare superiore a 2.582,28; aliquota media sugli acquisti superiore a quella sulle vendite, operazioni non imponibili per importi superiori al 25% del totale delle attività, etc.);
- devono presentare, a fine anno, una eccedenza a credito trasferita e non compensata.

La controllante chiede il rimborso mediante la presentazione del modello IVA TR (frontespizio, prospetto riepilogativo e modulo per ogni soggetto per cui si chiede il rimborso).

La controllante deve presentare le idonee garanzie (fideiussione bancaria, polizza fideiussoria, assunzione diretta), salvo i casi di esonero (es. visto di conformità).

Responsabilità nell'IVA di Gruppo e nel Gruppo IVA/1

Dalla sostanziale differenza soggettiva delle due procedure (IVA di Gruppo e Gruppo IVA) discendono specifiche caratteristiche dei singoli partecipanti in termini di responsabilità.

Nel Gruppo IVA:

- il rappresentante di gruppo è responsabile per l'adempimento di tutti gli obblighi connessi all'opzione;
- 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.

Esiste quindi una responsabilità solidale paritetica a carico di tutti i soggetti partecipanti al Gruppo IVA, tenendo conto dell'unitarietà del soggetto passivo costituito dal gruppo stesso.

Responsabilità nell'IVA di Gruppo e nel Gruppo IVA/2

Nell'IVA di Gruppo, le responsabilità per omesso versamento del tributo, in generale, gravano sulla sola controllante.

Le controllate rispondono in solido con la controllante per gli importi risultanti dalle proprie liquidazioni periodiche o dalle proprie dichiarazioni e non versate dalla controllante.

Pertanto, la responsabilità solidale delle controllate è limitata al proprio debito trasferito alla procedura.

Per le eccedenze risultanti delle dichiarazioni annuali dei partecipanti alla procedura, compensate in tutto o in parte si applicano le previsioni dell'art. 38 bis, commi da 3 a 6 del D.P.R. n. 633/1972.

In particolare, le garanzie devono essere prestate dalle società il cui credito sia stato compensato (nella misura dell'importo relativo) entro il termine della dichiarazione annuale. In mancanza, le eccedenze compensate devono essere riversate.

IVA di Gruppo ed operazioni straordinarie/1

Nel tempo, l'Amministrazione Finanziaria ha fornito diversi chiarimenti circa gli effetti delle operazioni straordinarie sulla liquidazione IVA di Gruppo.

Se, per effetto di riorganizzazioni aziendali (conferimenti, fusioni, scissioni, etc.), al possesso diretto della società originaria si sostituisce un possesso indiretto di un suo ramo d'azienda affluito in una società neocostituita, è possibile avvalersi della procedura sin dalla data dell'operazione straordinaria.

Se a seguito di un conferimento, la conferente diventa controllante per effetto del conferimento stesso, è possibile avvalersi della procedura di liquidazione, dall'anno successivo, solo se il conferimento è avvenuto prima del primo luglio.

IVA di Gruppo ed operazioni straordinarie/2

In caso di fusione, è possibile l'accesso immediato alla procedura di liquidazione dell'IVA di Gruppo solo se le partecipanti all'operazione già adottavano la medesima procedura (Risoluzione 25 ottobre 2007, n. 302).

In caso di fusione inversa, in cui la controllata incorpora la controllante, la liquidazione di gruppo può essere continuata (purché entrambe in precedenza adottassero la procedura) dalla nuova controllante che assume tutti gli obblighi del caso (Risoluzione 22 novembre 2002, n. 367/E): in questo caso si presentano due dichiarazioni da parte dell'incorporante (una relativa alla propria attività svolta per l'intero anno considerando l'intero periodo in qualità di controllata; una in qualità di dichiarante per contro dell'incorporata – ex controllante – in cui si devono indicare tutti i dati relativi alle operazioni dell'incorporata fino all'ultima dichiarazione periodica effettuata prima della incorporazione).

IVA di Gruppo ed operazioni straordinarie/3

In caso di fusione per incorporazione di una società estranea alla procedura di liquidazione IVA di gruppo da parte di una società già inserita nella procedura non è possibile trasferire, alla controllante, le risultanze Iva dell'incorporata (Risoluzione 25 ottobre 2007, n. 302).

Con l'incorporazione non è possibile fare confluire nella procedura il credito maturato dall'incorporata sia nell'anno precedente sia nel corso dell'anno in cui è avvenuta la fusione.

E' possibile, invece, far confluire nella procedura il credito/debito Iva derivante dalle operazioni compiute dall'incorporata nel mese o nel trimestre in corso alla data in cui ha effetto l'incorporazione, in quanto non essendosi conclusa la liquidazione periodica, le medesime operazioni si devono considerare compiute direttamente dall'incorporante (Risoluzione 29 luglio 2011, n. 78).

IVA di Gruppo ed operazioni straordinarie/4

In caso di scissione parziale che abbia ad oggetto delle partecipazioni in società che partecipavano alla procedura ante scissione, la beneficiaria esterna al Gruppo non può proseguire la procedura nello stesso anno di decorrenza degli effetti della scissione ma deve attendere il decorso del tempo necessario per soddisfare il requisito del possesso temporale delle partecipazioni dal 1° luglio dell'anno precedente a quello di avvio della procedura (Risoluzione 6 giugno 2008, n. 232).

Grazie per l'attenzione!

Arrivederci!

Giuseppe Molinaro