

Giovedì 09/02/2017

Il Gruppo IVA

A cura di: Studio Dr. Paolo Soro

La Legge denominata "Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il triennio 2017-2019", appena entrata in vigore, ha introdotto una nuova figura fiscale denominata "Gruppo IVA", mediante l'inserimento del "Titolo V-bis Gruppo IVA" nel D.P.R. 633/72.

Come noto, è stata pubblicata, nella Gazzetta Ufficiale n. 297 del 21 dicembre 2016 (S.O. n. 57/L), la Legge 11 dicembre 2016, n. 232 - Legge di Bilancio per il 2017. L'art. 1, commi 24, 25 e 26, della Legge di Bilancio introduce in ambito nazionale la disciplina comunitaria del c.d. "Gruppo IVA", esercitando la facoltà, espressamente accordata agli Stati membri dell'Unione Europea, dall'art. 11 della Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006, che disciplina l'Imposta sul Valore Aggiunto.

Con un ritardo, dunque, di oltre 10 anni, anche l'Italia (come hanno già fatto altri Paesi membri), si appresta a dare il via al nuovo "Gruppo IVA": le disposizioni si applicheranno, in effetti, dal 1° gennaio 2018, con concreta operatività dei Gruppi medesimi, però, solo a partire dall'anno d'imposta successivo (2019). L'efficacia delle nuove norme è subordinata alla preventiva consultazione, da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze, del Comitato IVA dell'Unione Europea, oltre che, naturalmente, all'emanazione del Decreto dello stesso MEF recante le norme pratiche di attuazione, nonché del Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle Entrate.

Il nuovo Gruppo IVA, sostanzialmente, rappresenta la nascita di una determinata entità fiscale a fronte della contemporanea perdita di soggettività IVA da parte delle imprese che la costituiscono. Seppure dunque parrebbe superfluo rammentarlo, il Gruppo IVA di cui si parla, nulla ha a che vedere con la già nota IVA di gruppo: regime che permette di compensare i risultati a credito e a debito relativi alle liquidazioni periodiche delle società che ne fanno parte. Da rilevare, peraltro, che la sopra richiamata Legge di Bilancio per il 2017 ha apportato alcune variazioni anche a tale regime:

- Si prevede una nuova modalità di comunicazione dell'adesione a tale disciplina: in luogo della trasmissione dell'usuale modello IVA 26, la società controllante comunica all'Agenzia delle Entrate l'esercizio dell'opzione con la dichiarazione IVA presentata nell'anno solare a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione (nel modello di dichiarazione annuale IVA 2017, relativo al 2016, è stato inserito il nuovo quadro VG).
- Si considera controllata la società le cui azioni o quote sono possedute per oltre la metà dalla controllante, almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente a quello di esercizio dell'opzione (disposizione in linea pure con quanto concernente i nuovi Gruppi IVA), anziché - come stabilito anteriormente alle modifiche - fin dall'inizio dell'anno solare precedente.

Tornando al tema odierno, la costituzione del Gruppo IVA potrà avvenire a seguito di un'opzione esercitata da tutti i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato per cui ricorrano le condizioni, mediante presentazione, in via telematica, da parte del rappresentante del gruppo, della necessaria dichiarazione, contenente i requisiti previsti dalla legge stessa. Vale a dire:

- la denominazione del Gruppo IVA;
- i dati identificativi del Rappresentante del Gruppo IVA e degli altri soggetti partecipanti al Gruppo medesimo;
- l'attestazione della sussistenza, tra i soggetti anzidetti, 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 del 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.

Il modello necessario per esercitare l'opzione sarà - come al solito - preventivamente predisposto e approvato dall'Agenzia delle Entrate.

Se l'istanza in parola è trasmessa tra il 1° e il 30 settembre dell'anno di riferimento, il Gruppo si considererà costituito a decorrere dal primo giorno dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione. Se, invece, la presentazione avverrà tra il 1° ottobre e il 31 dicembre, il Gruppo IVA si considererà costituito a partire dal primo giorno del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

Detta opzione è vincolante per un triennio decorrente dall'anno in cui la stessa ha effetto. Ciò appare, d'altronde, insito dalla successiva disposizione che determina in un periodo minimo pari a tre anni, la durata di ogni Gruppo IVA. Trascorso il primo triennio, peraltro, l'opzione si rinnova automaticamente per ciascun anno successivo, fino a quando non è espressamente esercitata la sua revoca.

Da notare che laddove uno o più soggetti facenti parte del Gruppo non esercitino l'opzione, il vantaggio fiscale è recuperato in capo al Gruppo IVA, e quest'ultimo cesserà di esistere a partire dall'anno successivo a quello in cui l'Agenzia delle Entrate accerterà il suddetto mancato esercizio dell'opzione.

Se, inoltre, un soggetto è stato escluso dal Gruppo perché, al momento della presentazione della dichiarazione, non possedeva i requisiti richiesti (acquisiti solo dopo la costituzione), il soggetto potrà partecipare al Gruppo IVA a partire soltanto dall'anno successivo a quello in cui i menzionati requisiti sussistono, presentando l'apposita dichiarazione entro il novantesimo giorno successivo a tale data.

Infine, è bene tenere presente che l'adesione al Gruppo fa cessare gli effetti di tutte le altre eventuali opzioni in materia d'IVA già esercitate da ogni soggetto, anche se non è decorso il termine minimo di validità. Del resto, anche questo parrebbe insito nella normativa, dal momento che, con la costituzione della nuova entità fiscale (Gruppo IVA), come detto, ogni soggetto che ne fa parte perde automaticamente la propria autonoma soggettività IVA.

Il nuovo istituto prevede che possano divenire un unico soggetto passivo (denominato, per l'appunto, Gruppo IVA), i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato esercenti attività d'impresa, arte o professione, per i quali ricorrano congiuntamente il vincolo finanziario, economico e organizzativo. Attenzione, dunque, che tutti e tre i vincoli in questione debbono permanere, seppure - come vedremo subito - la legge dispone alcune precisazioni al riguardo.

Di regola, comunque, sussiste un vincolo:

- A) Finanziario, quando, ai sensi dell'art. 2359, c. 1, n. 1, Codice Civile, almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente, tra detti soggetti esiste, direttamente o indirettamente, un rapporto di controllo, ovvero detti soggetti sono controllati, direttamente o indirettamente, dal medesimo soggetto residente in Italia o in uno Stato con cui l'Italia ha un accordo che assicura un effettivo scambio di informazioni;
- B) Economico, quando tra i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato vi è una forma di cooperazione economica, che consiste nello svolgimento di un'attività principale dello stesso genere, ovvero complementare o interdipendente, ovvero di attività che comunque avvanzano, pienamente o sostanzialmente, uno o più di essi;
- C) Organizzativo, quando tra soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato esiste un coordinamento, in via di diritto, ai sensi delle disposizioni di cui al Libro V, titolo V, capo IX, del Codice Civile, o in via di fatto, tra gli organi decisionali degli stessi, ancorché tale coordinamento è svolto da altro soggetto.

La legge, peraltro, specifica che se tra i soggetti intercorre un vincolo finanziario, si presumono sussistenti anche quello economico e quello organizzativo. Dunque, pare - de facto - indispensabile l'esistenza del vincolo finanziario. Ma, il vincolo economico, in ogni caso, non sussiste se il vincolo finanziario tra i soggetti ricorre in dipendenza di partecipazioni acquisite nell'ambito di interventi finalizzati al recupero di crediti o derivanti dalla conversione in azioni di nuova emissione dei crediti verso imprese in temporanea difficoltà economica.

Il ruolo del Rappresentante del Gruppo (che assume piena soggettività agli effetti IVA per tutte le aziende partecipanti), dovrà essere svolto dalla società controllante. Peraltro, nel caso in cui le varie società non siano controllate da uno stesso soggetto con sede in Italia, il ruolo del rappresentante dovrà essere svolto da quel soggetto residente che ha il fatturato più alto. Purtroppo, ogni soggetto che partecipa al Gruppo ha, comunque, la responsabilità delle somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni, a seguito delle varie attività di controllo svolte dall'Agenzia delle Entrate.

Sono, viceversa, esclusi dalla possibilità di costituire un gruppo IVA:

- le sedi e le stabili organizzazioni situate all'estero;
- i soggetti la cui azienda sia sottoposta a sequestro giudiziario (in caso di pluralità di aziende, la disposizione opera anche se oggetto di sequestro è una sola di esse);
- coloro che sono assoggettati a una procedura concorsuale (fallimento, liquidazione coatta amministrativa, amministrazione straordinaria, concordato preventivo);
- i soggetti posti in liquidazione ordinaria.

In sintesi, in base alla nuova normativa:

- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi che vengono effettuate da un soggetto partecipante a un Gruppo IVA in favore di un altro soggetto anch'esso partecipante al medesimo Gruppo, non sono considerate cessioni di beni e prestazioni di servizi, rimanendo irrilevanti ai fini IVA;

- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi che vengono rese da un soggetto appartenente a un Gruppo IVA nei confronti di un soggetto a esso estraneo, si considerano, ai fini IVA, effettuate dal Gruppo IVA unitariamente inteso;

- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi poste in essere nei confronti di un soggetto appartenente a un Gruppo IVA da parte di un soggetto a esso estraneo, si considerano, ai fini IVA, effettuate al Gruppo IVA unitariamente considerato.

Gli obblighi e i diritti derivanti dall'applicazione delle norme IVA si intendono, rispettivamente, posti a carico e a favore del Gruppo IVA: ciò comporta, fra l'altro, che gli obblighi di fatturazione, registrazione, comunicazione, dichiarazione, etc., devono essere assolti dal Gruppo IVA e non dal singolo soggetto partecipante. Centrale, a tal riguardo, sarà dunque il ruolo del Rappresentante del Gruppo, il quale è deputato a esercitare il controllo sui vari soggetti che lo compongono.

La Legge, considerate poi talune inevitabili connessioni esistenti fra le due differenti normative, è intervenuta a modificare per quanto di inerenza pure il DPR 131/86, prevedendo che:

- Le scritture private non autenticate sono soggette a registrazione in caso d'uso se tutte le disposizioni in esse contemplate sono relative a operazioni soggette a IVA. Si considerano soggette a IVA anche le cessioni e le prestazioni tra soggetti partecipanti a un Gruppo IVA, le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta a norma degli artt. da 7 a 7-septies del DPR 633/1972, e quelle di cui al c. 6, art. 21, stesso DPR. La disposizione del periodo precedente non si applica alle operazioni esenti e imponibili ai sensi dei numeri 8), 8-bis), 8-ter) e 27-quinquies) del c. 1, art. 10, DPR 633/1972, e alle locazioni di immobili esenti ai sensi del c. 2, medesimo articolo, nonché alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi tra soggetti partecipanti a un Gruppo IVA, per le quali, se effettuate nei confronti di un soggetto non partecipante al Gruppo IVA, si applicherebbero le suddette disposizioni

- Per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti a IVA, l'imposta si applica in misura fissa. Si considerano soggette a IVA anche le cessioni e le prestazioni tra soggetti partecipanti a un Gruppo IVA, le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta a norma degli artt. da 7 a 7-septies del DPR 633/1972, e quelle di cui al c. 6, art. 21, medesimo DPR. La disposizione del periodo precedente non si applica alle operazioni esenti ai sensi dei numeri 8), 8-bis) e 27-quinquies), c. 1, art. 10, DPR 633/1972, e alle locazioni di immobili esenti ai sensi del c. 2, medesimo art. 10, nonché alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi tra soggetti partecipanti a un Gruppo IVA per le quali, se effettuate nei confronti di un soggetto non partecipante al Gruppo IVA, si applicherebbero le suddette disposizioni.

- Sono soggette all'imposta proporzionale di registro le locazioni di immobili strumentali di cui all'art. 10, c. 1, numero 8), DPR 633/1972, ancorché siano imponibili agli effetti IVA, ovvero intervengano tra soggetti partecipanti a un Gruppo IVA.

Queste, dunque, le novità introdotte che, pare lecito presumere, avranno un impatto notevole per i nuovi Gruppi IVA che si andranno a costituire. Restano, come sempre, da verificare in concreto le norme di attuazione che saranno emanate dal MEF e il connesso Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle Entrate.

Dr. Paolo Soro

Fonte: <http://www.paolosoro.it>