



Ordine dei  
Dottori Commercialisti e degli  
Esperti Contabili di  
Roma

# **GRUPPO IVA: opzioni, revoca, diritti, obblighi, responsabilità e controllo**

*Dott. Claudio Castellani*

Componente della Commissione IVA ODCEC di Roma

Roma 15 dicembre 2017



## Riferimenti

- Art 11 Direttiva 2006/112/EC (Comunicazione della Commissione COM (2009) 325; Consultazione Comitato IVA WP 933)
- Titolo V-bis del DPR 633/72, composto dagli artt. da 70-bis a 70-duodecies, introdotto dall'art. 1, co. 24, L. 1.12.2016, n. 232 con effetto dal 1.1.2018 (Legge di Bilancio 2017)
- Relazione illustrativa alla legge di Bilancio 2017
- Rinvio a ulteriori Decreti ministeriali per attuazione



## La direttiva Comunitaria

### Articolo 11

*«Previa consultazione del comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto (in seguito denominato «comitato 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. Uno Stato membro che esercita l'opzione prevista al primo comma, può adottare le misure necessarie a prevenire l'elusione o l'evasione fiscale mediante l'esercizio di tale disposizione.»*



## La legge di Bilancio 2017 e la vigenza

Articolo 1

...

«30. Le disposizioni di cui ai commi 27 e 28 si applicano dal 1° gennaio 2017; **le altre disposizioni di cui ai commi 24, 25, 26 e 29 si applicano dal 1° gennaio 2018.»**

«31. Per le disposizioni di cui al comma 24 il Ministero dell'economia e delle finanze procede alla consultazione del Comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 11 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006.»



## **COSTITUZIONE del GRUPPO IVA** (art.70-quater)

- Il **GRUPPO IVA** si costituisce a seguito di opzione esercitata da **tutti** i soggetti passivi stabiliti in Italia per i quali ricorrano congiuntamente i requisiti di cui all'art. 70-ter (finanziario, economico, organizzativo).
- In caso di **mancata opzione** da parte di uno o più obbligati è recuperato a carico del gruppo l'eventuale **vantaggio fiscale** conseguito.
- Dall'anno successivo il gruppo **cessa** di esistere, salvo l'esercizio dell'opzione da parte di **tutti** gli obbligati.



## ***All-in all-out principle***

### Dalla Relazione

«Il primo periodo del comma 1 stabilisce che **l'opzione deve essere 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. L'opzione per la partecipazione al gruppo IVA riveste, in altri termini, carattere onnicomprensivo, dovendo obbligatoriamente riguardare **tutti i soggetti (nessuno escluso)** tra i quali ricorrono congiuntamente i tre vincoli in precedenza menzionati (c.d. "*all-in, all-out principle*").

Coerentemente il secondo periodo del comma 1 stabilisce che, in caso di mancato esercizio dell'opzione da parte di uno o più dei soggetti per cui ricorrano i vincoli, da un lato è recuperato in capo al gruppo IVA l'effettivo **vantaggio fiscale** conseguito e, dall'altro, a partire dall'anno successivo rispetto a quello in cui viene accertato il mancato esercizio dell'opzione, i soggetti di cui alla lettera a) devono esercitare l'opzione per partecipare al gruppo IVA; diversamente, il gruppo IVA cessa a partire dal predetto successivo anno.»



## **OPZIONE PER ADESIONE** (art.70-quater)

- L'opzione si presenta in via telematica con apposito modello di **dichiarazione** (vedi art. 70-duodecies).
- Essa vale per **tutti** i partecipanti al gruppo: se è presentata dall'**1.1 al 30.9** ha validità dall'anno **successivo**.
- Se è presentata dall'**1.10 al 31.12** ha validità dal **secondo** anno successivo.
- L'opzione ha validità **triennale** al termine del quale si rinnova automaticamente per ciascun anno successivo fino a quando non si esercita la **revoca** (vedi art.70-novies).



## **DICHIARAZIONI** di cui al titolo V-bis

Il modello di dichiarazione, le modalità di compilazione e trasmissione e le disposizioni di attuazione della normativa sul Gruppo Iva sono approvate con specifici decreti. La dichiarazione contiene:

- a) **denominazione** del gruppo;
- b) dati identificativi del **rappresentante di gruppo** e dei partecipanti;
- c) attestazione dell'esistenza dei **vincoli** di cui all'art. 70-ter;
- d) l'**attività** o le **attività** svolte;
- e) elezione di **domicilio**, irrevocabile fino alla scadenza dei termini di prescrizione, presso il rappresentante, da parte di tutti i partecipanti per la notifica di atti e provvedimenti;
- Sottoscrizione da parte di rappresentante e degli altri soggetti partecipati.





## **OPERAZIONI INTRAGRUPPO** (art.70-quinquies)

Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi tra **soggetti partecipanti al gruppo non** rilevano come cessioni di beni, né come prestazioni di servizi ai fini degli artt. 2 e 3 del D.P.R. 633/1972.

### Dalla Relazione:

«Per effetto di tale opzione, tali soggetti – fintanto che perdura l'opzione per il gruppo IVA – perdono l'autonoma soggettività ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e nasce un nuovo soggetto d'imposta (il gruppo IVA) che agirà come un qualsiasi soggetto passivo, trovando applicazione per lo stesso tutte le disposizioni in materia di IVA, con le specifiche disposizioni attuative previste dal titolo V-bis del d.P.R. n.633 e dal relativo decreto previsto dall'articolo 70-duodecies, ultimo comma.»



## **OPERAZIONI con SOGGETTI ESTERNI** (art.70- quinquies)

- Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto partecipante al gruppo ad un soggetto **esterno** si considerano **effettuate dal gruppo**;
- Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate ad un soggetto partecipante al gruppo da parte di un soggetto **esterno** si considerano effettuate verso il **gruppo**. Gli obblighi e i diritti in materia di Iva sono a carico o a favore del gruppo e non dei singoli partecipanti.



## OPERAZIONI con SOGGETTI ESTERNI adempimenti

Dalla Relazione:

In presenza di un unico soggetto passivo, assumono, infatti, rilevanza solo le cessioni e le prestazioni effettuate da un soggetto facente parte del gruppo IVA nei confronti di un terzo non facente parte del gruppo e, specularmente, quelle effettuate da un terzo non facente parte del gruppo IVA nei confronti di un soggetto facente parte del gruppo che si considerano, rispettivamente, effettuate e acquistate dal gruppo IVA.

Più in generale, come chiarito dal comma 4, il fatto che il soggetto passivo sia esclusivamente il gruppo IVA – e non più i partecipanti allo stesso – comporta che all'osservanza delle disposizioni in materia di IVA sia tenuto solo il gruppo.

In via del tutto esemplificativa spetterà al gruppo IVA procedere:

all'**applicazione dell'IVA** sulle operazioni imponibili poste in essere;

alla **determinazione dell'IVA detraibile**;

al calcolo dell'eventuale **rettifica della detrazione**;

al **pagamento** dell'imposta;

alle richieste di **rimborso**;

all'assolvimento degli **adempimenti formali** di **fatturazione, annotazione e dichiarazione**. È ipotizzabile che – per evidenti ragioni organizzative, in presenza di un unico soggetto passivo, ma di più entità giuridiche – agli adempimenti di fatturazione e annotazione possa provvedersi mediante l'utilizzazione di distinte serie di numerazione e di registri o blocchi sezionali;

all'**esercizio delle opzioni** che la normativa in materia di IVA accorda ai soggetti passivi. In merito alle opzioni, una considerazione particolare merita l'opzione di cui **all'articolo 36, terzo comma**, del d.P.R. n.633.



## Segue adempimenti

### **Le norme speciali**

Sono applicabili al gruppo IVA le modalità e i termini speciali di emissione, numerazione e registrazione delle fatture, di esecuzione delle liquidazioni e dei versamenti e dei decreti ministeriali emanati ai sensi degli articoli 22, 73 e 74 DPR 633/72, es.: telecomunicazioni, somministrazioni luce, gas, acqua, ecc.

I soggetti partecipanti al Gruppo IVA non possono partecipare alla procedura di liquidazione IVA di gruppo ex art. 73 DPR 633/1972.

Nuovo numero partita IVA per il gruppo



# COORDINAMENTO CON BOLLO E REGISTRO

## ESENZIONE DAL BOLLO PER LE OPERAZIONI INTERNE

Legge di Bilancio 2017, art. 1, comma 25.

«Nella tabella di cui all'allegato B al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, indicante atti, documenti e registri esenti dall'imposta di bollo in modo assoluto, dopo l'articolo 6 e' inserito il seguente:

«Art. 6-bis. Fatture, note, conti, ricevute, quietanze e simili documenti, recanti addebitamenti o accreditamenti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi tra soggetti partecipanti a un gruppo IVA. La disposizione si applica per le operazioni per le quali, se effettuate nei confronti di un soggetto non partecipante a un gruppo IVA, si applicherebbero le esenzioni di cui agli articoli 6 e 15 della presente tabella e all'articolo 66, comma 5, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni,

dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427».



# COORDINAMENTO CON BOLLO E REGISTRO

## EFFETTI SULL'IMPOSTA DI REGISTRO

Per quanto concerne, poi, l'imposta di registro, l'art. 1 co. 26 della L.232/2016 modifica gli artt. 5 e 40 del DPR 131/86, andando ad incidere sulla disciplina dell'alternatività IVA-registro, nonché modificando la disciplina della registrazione dei contratti stipulati nel Gruppo IVA.

In breve, l'applicazione dell'imposta di registro, nell'ambito del gruppo IVA, sarà improntata ai seguenti principi:

- le scritture private non autenticate aventi ad oggetto esclusivamente cessioni e prestazioni tra soggetti partecipanti ad un gruppo IVA si registreranno solo in caso d'uso, con la sola eccezione delle operazioni di cessione e locazione immobiliare imponibili o esenti che, se operate con soggetti estranei al gruppo, sarebbero soggette a registrazione in termine fisso;
- ove soggette a registrazione in termine fisso (come, ad esempio, nel caso di stipulazione per atto pubblico o scrittura privata autenticata) le cessioni e prestazioni tra soggetti partecipanti ad un gruppo IVA saranno soggette ad imposta di registro fissa (200,00 euro), in quanto si considerano "soggette ad IVA", con la sola eccezione delle operazioni di locazione di immobili strumentali che sono soggette ad imposta di registro proporzionale anche se imponibili ad IVA (ed anche se operate tra soggetti partecipanti ad un Gruppo IVA).



## **CREDITI PRECEDENTI** (art.70-sexies)

L'eccedenza di imposta detraibile dell'anno precedente a quello di ingresso nel gruppo non può essere trasferita al gruppo stesso, ma può:

- essere chiesta a **rimborso** anche se non ricorrono le condizioni dell'articolo 30 DPR 633/72, oppure
- essere utilizzata in **compensazione** (secondo le modalità previste dall'art.17 D.Lgs.241/1997).

Rilevanza dell'eccedenza detraibile formata con i versamenti IVA dell'ultimo anno



## **ADEMPIMENTI a cura del RAPPRESENTANTE del GRUPPO (art.70-septies)**

**Tutti** gli adempimenti Iva sono eseguiti dal **rappresentante del gruppo**, cioè dal soggetto che esercita il controllo ai sensi dell'art. 70-ter.

Se tale soggetto **non** può esercitare l'opzione (ad esempio perché non è stabilito in Italia) diviene rappresentante il soggetto con volume d'affari più elevato nel periodo antecedente alla nascita del gruppo.





## **RESPONSABILITÀ** (art.70-octies)

Il rappresentante è responsabile per gli obblighi derivanti dall'opzione. Tutti i soggetti partecipanti rispondono in **solido** per imposta, interessi e sanzioni dovuti a seguito di controlli.



## **DISPOSIZIONI per le OPZIONI e REVOCHE**

(art.70-nonies)

- Alle opzioni (vedi art.70-quater) e revoche relative al gruppo Iva **non** si applicano le disposizioni sul comportamento concludente previste dal DPR 442/1997. L'esercizio di questa opzione comporta il venir meno di **tutte** le opzioni Iva esercitate in precedenza, anche se non è cessato il periodo minimo previsto.
- La revoca vale per **tutti** i partecipanti al gruppo. Se la revoca è presentata dall'**1.1 al 30.9** ha validità dall'anno **successivo**; **se** è presentata dall'**1.10 al 31.12** ha validità dal **secondo** anno successivo.



## ESCLUSIONE DALLA PARTECIPAZIONE AL GRUPPO IVA (art.70-decies)

- **OPZIONE NULLA:** l'opzione esercitata da un soggetto non in possesso dei requisiti richiesti dall'art.70-bis è **priva di effetti** per tale soggetto.
- **DECADENZA dell'OPZIONE:** un soggetto partecipante al gruppo **cessa** a decorrere dalla **data** in cui:
  - viene meno il vincolo **finanziario**;
  - ha efficacia il provvedimento di **sequestro** dell'azienda ex art. 670 c.p.c.;
  - è emessa la sentenza dichiarativa del **fallimento**, o il decreto di ammissione al **concordato preventivo**, o alla **liquidazione coatta amministrativa**, o all'amministrazione **straordinaria** delle **grandi imprese in crisi**;
  - è deliberata la messa in **liquidazione volontaria**.
- Il venir meno del vincolo economico o organizzativo ha invece effetto dall'anno **successivo**.



## **CESSAZIONE del GRUPPO IVA** (art.70-decies)

Il gruppo cessa quando non esiste più una **pluralità** di soggetti **partecipanti**. L'eventuale credito residuo del gruppo è attribuita al soggetto rappresentante.

**La cessazione del gruppo e la decadenza di un soggetto partecipante** sono comunicate dal rappresentante di gruppo **entro 30 giorni dall'evento** con la dichiarazione prevista dall'art. 70-duodecies.



## **CONTROLLI** (art.70-undecies)

L'attività di controllo sugli adempimenti Iva (vedi art. 51) e di liquidazione dell'imposta (vedi art. 54-bis) sono demandate alle strutture individuate con il regolamento di cui all'art. 71, co. 3, D.Lgs 30.7.1999, n. 300.

Nel caso di disconoscimento della validità dell'opzione i controlli sono finalizzati a recuperare l'Iva nei limiti dell'**effettivo vantaggio** conseguito.



## **MODALITÀ e TERMINI SPECIALI** (art.70-duodecies)

Le modalità e i termini speciali di fatturazione, registrazione, liquidazione previsti dagli articoli 22, comma 2, 73 e 74 sono applicabili alle operazioni del gruppo Iva.

- Se al gruppo partecipano **banche** si applica il D.M. 12.2.2004, n. 75;
- se partecipano imprese di **assicurazione** il D.M. 30.5.1989;
- per le società di gestione di **fondi immobiliari** si applica l'art. 8, co. 1, D.L. 25.9.2001, n. 351.

Rinvio a provvedimento direttore AdE per controlli e modelli,  
DM non regolamentare per disposizioni attuative



## Punti di attenzione

- Prima opzione triennale (salvo permanenza dei requisiti)
- Principio all-in all-out, effetti sulle partecipate non 'funzionali'
- Calcoli economici per effetto nuovo pro-rata
- Individuazione vantaggio fiscale
- Esclusione soggetti non svolgenti attività d'impresa
- Responsabilità solidale
- Adempimenti