



ORDINE  
DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI  
CONTABILI

20/02/2024

Commissione Consultiva IMPOSTE INDIRECTE

## **GRUPPO IVA: ASPETTI FISCALI DEL GRUPPO**

***Dott. Giovanni Cenedella***



## *Che cosa è?*

Il Gruppo IVA è un regime **opzionale** (facoltativo) che, nell'ambito del «Gruppo» di soggetti passivi che vi aderiscono, o vi possono aderire, consente di accentrare la soggettività IVA in capo al soggetto passivo apicale di detto «Gruppo».

## *Effetto della costituzione del Gruppo IVA:*

L'**accentramento della soggettività passiva nell'ambito di un unico soggetto passivo** comporta che le operazioni imponibili (cessioni di beni e prestazioni di servizi) effettuate dai soggetti partecipanti al Gruppo IVA vengono fatturate, e la relativa imposta liquidata, dal soggetto passivo posto a capo del Gruppo IVA.

Le operazioni imponibili **infra-Gruppo sono considerate «fuori campo IVA»**.

## *A che cosa serve?*

L'unificazione di tutte le operazioni imponibili in un'unica gestione IVA accentrata, consente di aumentare il pro-rata di detraibilità. Pertanto, il Gruppo IVA è **ideato al fine di favorire i gruppi bancari, assicurativi, finanziari ed i gruppi con elevata incidenza di operazioni esenti**.



## Inquadramento comunitario (Dir EU 112/2006):

### Nozione:

#### Art 11, primo comma, Dir EU 112/2006:

Previa consultazione del comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto, **ogni Stato membro può considerare, come un unico soggetto passivo** (Gruppo IVA), le persone stabilite nel territorio dello stesso Stato membro che siano **giuridicamente indipendenti**, ma strettamente vincolate fra loro da **rapporti finanziari, economici ed organizzativi**.

Detti vincoli sono stati delineati nell'ambito delle *linee Guida UE n. 325 del 2 luglio 2009*.

#### Art 11, secondo comma, Dir EU 112/2006:

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 Dir EU 112/2006 consente, quindi, agli Stati membri di:**

- **limitare l'ambito di applicazione del Gruppo IVA a determinati soggetti (escludendo le società di persone);**
- **limitare soggettivamente i presupposti finanziari, economici ed organizzativi.**

Le modifiche alla disciplina comunitaria del Gruppo IVA adottate dall'Italia sono state sottoposte al vaglio dell'UE ed approvate.

**Inquadramento nazionale:**

- **Legge di bilancio 2017 (L. n. 232/2016) è stato inserito il nuovo Titolo V-bis del DPR 633/72: (Artt. 70-bis – Art- 70-duodecies DPR 633/72), introducendo dal 1° gennaio 2018 l'istituto del Gruppo IVA.**
- **D.M. (MEF) 6 aprile 2018.**
- **Circolare Agenzia delle Entrate 31.10.2018 n. 19.**
- **La disciplina (alternativa) della liquidazione IVA di Gruppo (Art. 73 DPR 633/72) è rimasta in vigore.**



## Requisiti soggettivi:

I **soggetti passivi** stabiliti nel territorio dello Stato esercenti attività d'impresa, arte o professione, per i quali ricorrano congiuntamente i **vincoli finanziario, economico e organizzativo** di cui all'articolo 70-ter, **possono divenire un unico soggetto passivo**, di seguito denominato «**Gruppo IVA**».

## NON POSSONO soggettivamente partecipare al Gruppo IVA:

- Le sedi e le stabili organizzazioni (di soggetti passivi stabiliti in Italia) situate all'estero.
- I soggetti passivi la cui azienda è stata sottoposta a sequestro ex Art. 670 cpc. In caso di più aziende, il divieto opera anche se una sola azienda sia stata sequestrata.
- I soggetti passivi sottoposti ad una procedura concorsuale (liquidazione giudiziale, concordato preventivo e liquidazione coatta amministrativa o amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi).
- I soggetti passivi posti in liquidazione ordinaria.



**NON POSSONO partecipare, in qualità di soggetti «controllati», al Gruppo IVA, perché non soggetti passivi:**

- a) gli enti non commerciali (con riferimento all'attività istituzionale);
- b) gli enti pubblici (con riferimento alle attività pubbliche svolte a titolo istituzionale);
- c) i consorzi interni (Art. 2602 – Art. 2011 Codice Civile);
- d) le **«holding» pure o statiche** (di pura detenzione ed amministrazione di partecipazioni, perché l'attività non è considerata economica ex Art. 8 Dir UE 116/2006).

E' invece **ammessa la partecipazione** delle **holding «gestorie» o «miste»** (che amministrano le partecipazioni ed **offrono servizi verso corrispettivo ai partecipanti**). Corte Giustizia Europea C142/99.

Con riferimento alle **«holding» pure o statiche** è necessaria tuttavia **una precisazione**. La Circolare n. 19/2018 chiarisce che **se una holding statica A, capogruppo, partecipa per almeno il 50% al capitale delle società B, C, e D, indipendenti tra loro, il Gruppo IVA sarà costituito dalle società consorelle B, C, e D, tutte direttamente controllate da A, a nulla rilevando il fatto che le società controllate non sono tra loro collegate.**



## ULTERIORI LIMITAZIONI alla partecipazione al Gruppo IVA

Tenuto conto della definizione del «vincolo finanziario» (vedi infra), ricondotto alla definizione di «società controllate», di cui all'Art. 2359 del Codice Civile:

**POSSONO PARTECIPARE al Gruppo IVA, in veste di soggetti controllati, SOLO** le società per le quali possono trovare applicazione le disposizioni di cui all'Art. 2359 del Codice Civile. Pertanto, dovrebbe essere esclusa, la partecipazione, in qualità di soggetti controllati, delle società di persone (società in nome collettivo e società in accomandita semplice).

**Possono, invece, partecipare, al Gruppo IVA, in qualità di soggetti controllanti** (Capo Gruppo):

- a) Imprese individuali.
- b) Società di persone.
- c) Consorzi interni.
- d) Enti pubblici con riferimento all'attività commerciale eventualmente svolta.
- e) Persone fisiche esercenti arti e professioni.

### **Nota:**

Le **stabili organizzazioni in Italia** (sedi secondarie) di **soggetti passivi esteri, Capo Gruppo IVA**, devono (**obbligatoriamente**) essere incluse **nel Gruppo IVA** (art. 70-quinquies DPR 633/72).



### Vincolo finanziario (Art. 70-ter 1. Comma DPR 633/72)

Si considera sussistente un **vincolo finanziario** tra soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato **quando, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile e almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente:**

- a) **tra detti soggetti esiste**, direttamente o indirettamente, un **rapporto di controllo**;
- b) **detti soggetti sono controllati**, direttamente o indirettamente, **dal medesimo soggetto**, purché **residente nel territorio dello Stato** ovvero **in uno Stato con il quale l'Italia ha stipulato un accordo** che assicuri un effettivo **scambio di informazioni**.

### Articolo 2359 1° comma n. 1 del codice civile

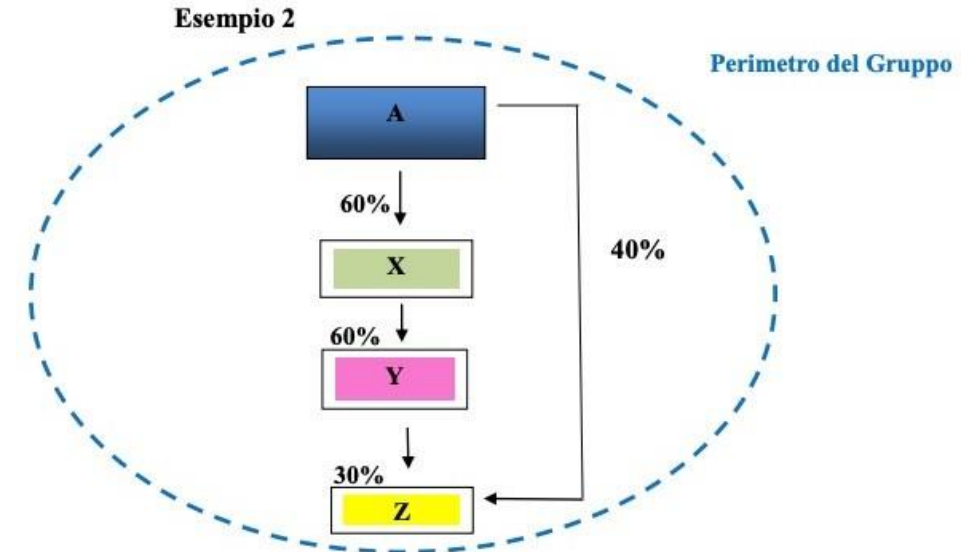
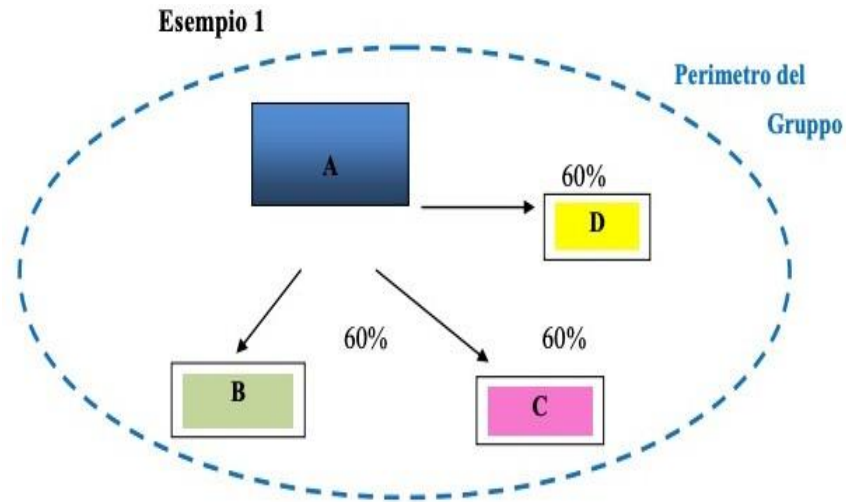
Sono considerate società controllate:

- 1) **le società** in cui un'altra società **dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria**.





## Vincolo finanziario (Art. 70-ter 1. Comma DPR 633/72)



Nel caso in cui la società A sia una holding statica:

- il perimetro del gruppo 1 sarà composto da B+C+D
- il perimetro del gruppo 2 sarà composto da X+Y+Z

Se la società A fosse controllata da una SO ITA di una società non residente, anche la SO dovrà far parte del Gruppo IVA



## Vincolo finanziario (Art. 70-ter 1. Comma DPR 633/72)

### Condizione temporale

Il vincolo finanziario **deve sussistere dal 1° luglio dell'anno precedente a quello in cui l'opzione ha effetto. L'opzione esercitata entro il 30 settembre attiva il Gruppo IVA dal 1° gennaio dell'anno successivo.**

Chi **opta** invece nel **periodo 1° ottobre – 31 dicembre**, dovrà attendere il **1° gennaio del secondo anno successivo**. In tal caso è **sufficiente** dimostrare il **possesso del vincolo finanziario al momento di esercizio dell'opzione**.

A tal proposito la **Circolare n. 19/2018** precisa quanto segue:

- a) se il soggetto passivo esercita l'opzione per la costituzione di un Gruppo IVA entro il 30 settembre, determinandone l'efficacia dall'anno successivo, il vincolo finanziario deve sussistere dal 1° luglio immediatamente precedente (ad esempio, **per i soggetti che intendono costituire un Gruppo IVA dal 2025 e che presentano la dichiarazione entro il 30.09.2024, il vincolo finanziario deve sussistere almeno dall'1.07.2024**);
- b) se il soggetto passivo esercita **l'opzione tra il 1° ottobre e il 31 dicembre**, con efficacia pertanto dal secondo anno successivo, **il vincolo finanziario deve sussistere al momento di esercizio dell'opzione**.



### Vincolo economico (Art. 70-ter 2. Comma DPR 633/72)

Il **vincolo economico** sussiste quando i soggetti passivi sono legati **da almeno una** delle seguenti **forme di cooperazione economica**:

- A) Svolgimento di almeno un'attività principale dello stesso genere.
- B) Svolgimento di attività complementari od interdipendenti.
- C) Svolgimento di attività che avvantaggiano, pienamente o sostanzialmente, uno o più soggetti passivi stabiliti partecipanti al Gruppo IVA.

#### **A) Attività principale/prevalente:**

Prevale l'aspetto qualitativo (**attività caratteristica**), rispetto a quello quantitativo (volume d'affari).

#### **A) Attività dello stesso genere:**

Si intendono le attività della **medesima tipologia come indicate nell'atto costitutivo**, quale oggetto sociale, **esercitabili anche in via potenziale**, e a prescindere dal fatto che un soggetto non le abbia momentaneamente esercitate. I codici **ATECO** adottati **non rilevano**.

### Vincolo economico (Art. 70-ter 2. Comma DPR 633/72)

#### **B) Attività complementari:**

Deve esistere un **rapporto** che combini le attività esercitate **in termini di funzionalità e di valore economico** (la circolare n. 19/2018 porta ad esempio l'attività di produzione di parti di autoveicoli, resa da un soggetto passivo d'imposta a favore di un altro – un'impresa automobilistica – che offre sul mercato i prodotti finiti).

#### **B) Attività interdipendenti:**

Deve esistere una **connessione tra le attività** e le eventuali reciproche attività (la circolare n. 19/2018 porta ad esempio l'attività di assistenza post-vendita svolta da un soggetto passivo a favore dei clienti di determinate tipologie di beni per conto del produttore).



### Vincolo economico (Art. 70-ter 2. Comma DPR 633/72)

#### **C) Attività di vantaggio a favore dei soggetti passivi che partecipano al Gruppo IVA:**

Tale forma di **cooperazione ha carattere residuale** rispetto a quelle appena viste. Si tratta di **attività che garantiscono benefici economici, in termini di riduzione dei costi** od un impatto «significativo» a **favore dei membri del Gruppo IVA**, ovvero, volte al perseguimento di un «obiettivo economico comune» (Cfr. Linee Guida UE n. 325 del 2 luglio 2009).

A titolo esemplificativo, un vincolo economico di questo tipo, sussiste nel caso in cui un soggetto passivo fornisca direttamente beni o servizi ad un altro soggetto passivo, anche qualora si tratti di attività di «funzionamento» (ad esempio servizi amministrativi, logistici, ecc.) e, conseguentemente, lo svolgimento dell'attività caratteristica del secondo soggetto non richieda il necessario impiego dei beni o servizi offerti dal primo.

#### **Presunzione**

*Il vincolo economico, al pari di quello organizzativo, si presume sussistente qualora tra i soggetti passivi ricorra il vincolo finanziario.*

### Vincolo organizzativo (Art. 70-ter 3. Comma DPR 633/72)

Il vincolo organizzativo **sussiste**, quando, **tra i soggetti passivi** partecipanti al Gruppo IVA, **esiste**:

- Un vincolo di direzione e coordinamento**, ai sensi del Capo IX del Codice Civile (art. 2497 e ss. Codice Civile), o anche di fatto (esistenza di una struttura di gestione parzialmente condivisa), **tale da definire la politica economica, le strategie e le linee essenziali del Gruppo IVA.**

#### **Il vincolo di direzione e coordinamento:**

- può essere esercitato anche da un soggetto terzo, estraneo al Gruppo IVA;
- si presume (presunzione relativa) se il soggetto, Capo Gruppo IVA, redige, o è obbligato, a redigere il bilancio consolidato (art. 2497-sexies Codice Civile);
- può sussistere in presenza di particolari vincoli contrattuali (contratti di agenzia, affiliazione commerciale, ecc.).

### Vincolo organizzativo (Art. 70-ter 3. Comma DPR 633/72)

La **Circolare n. 19/2018** precisa che il coordinamento tra organi decisionali di entità giuridiche distinte **può realizzarsi** secondo due modalità:

- mediante **un'interazione tra gli organi decisionali** stessi;
- mediante **devoluzione della definizione delle strategie operative di gruppo ad un'unica entità**, non necessariamente membro del Gruppo e non necessariamente posta al vertice della gerarchia del gruppo societario.

Tale coordinamento può essere l'effetto dell'esercizio del controllo di diritto, o può essere esercitato, ad esempio, in virtù di particolari vincoli contrattuali (ad esempio contratti di commissione, di agenzia, di concessione, di affiliazione commerciale).

### Presunzione

*Il vincolo organizzativo, al pari di quello economico, si presume sussistente qualora tra i soggetti passivi ricorra il vincolo finanziario.*



### Prevalenza «assorbente» del Vincolo finanziario (Art. 70-ter 4 e 5. Comma DPR 633/72)

In presenza del vincolo finanziario si **PRESUME** (presunzione relativa), che sussista **ANCHE**:

- Il **vincolo economico** (art. 70-ter Comma 2, DPR 633/72)
- Il **vincolo organizzativo** (art. 70-ter, Comma 3, DPR 633/72)

Nota:  
Si consiglia di presentare  
comunque un interpello

La disposizione ha la **finalità** di «**preservare**» il **Gruppo IVA**, dopo la sua costituzione (**l'opzione di costituzione ha durata vincolante per 3 Anni**), ovvero, di evitare «**sfaldamenti**» **causati dal venire meno dei vincoli «economico» ed «organizzativo» dopo la sua costituzione** (comporta l'esclusione del soggetto passivo dal Gruppo IVA).

La presunzione di presenza dei tre vincoli, può essere vinta, **mediante interpello** presentato ex Art. 11, Comma 1, lett. b), della L. 27 luglio 200. n. 212.



### Principio «*all-in, all-out*»

L'opzione da esercitare per costituire il Gruppo IVA ha carattere **omnicomprensivo**, dovendo obbligatoriamente riguardare tutti i soggetti (nessuno escluso) per i quali ricorrano i presupposti di legge (c.d. "**all-in, all-out principale**") e con riferimento a **tutte le attività esercitate**. Non è, dunque, possibile effettuare una cernita dei soggetti passivi da far partecipare al Gruppo IVA.

La mancata opzione da parte di soggetti in possesso dei requisiti previsti comporta (art. 70-quater co. 1 del DPR 633/72):

- il recupero a carico del Gruppo IVA dell'effettivo vantaggio fiscale ottenuto;
- la cessazione del Gruppo IVA a partire dall'anno successivo rispetto a quello in cui viene accertato il mancato esercizio dell'opzione, salvo che per i soggetti illegittimamente esclusi non si provveda ad esercitare l'opzione stessa.

Invece, l'esercizio dell'opzione da parte di un soggetto che non possiede i requisiti previsti è priva di effetti **per detto soggetto**. Anche in tal caso, il **recupero dell'imposta** avviene nei limiti dell'effettivo vantaggio fiscale conseguito (art. 70-undecies co. 3 del DPR 633/72; cfr. anche risposta a interpello 387/E/2022).



### Rappresentante di Gruppo

Secondo il disposto dell'art. 70-*septies* co. 2 del DPR 633/72, nella generalità dei casi, **il Rappresentante di gruppo è il soggetto che esercita il controllo di diritto (vincolo finanziario). Qualora il soggetto che esercita il controllo di diritto non abbia i requisiti per esercitare l'opzione** (ad esempio perché non è stabilito nel territorio dello Stato, ovvero perché non è un soggetto passivo ai fini IVA, come nel caso delle *holding* "statiche"), **il Rappresentante di gruppo è il soggetto partecipante con volume d'affari o ammontare di ricavi più elevato, da intendersi in valore assoluto**, nel periodo precedente alla costituzione del Gruppo stesso.

Ipotizzando che al Gruppo IVA partecipino due soggetti, A e B, e che:

- A abbia realizzato nell'anno precedente un volume d'affari pari a 101 milioni di €uro e ricavi per 109 milioni di €uro;
- mentre B ha realizzato nell'anno precedente un volume d'affari pari a 100 milioni di €uro e ricavi per 119 milioni di €uro,

il Rappresentante di gruppo è da individuare in B.



## Rappresentante di Gruppo - Responsabilità

Ai sensi dell'art. 70-*octies* del DPR 633/72, il **Rappresentante di Gruppo** è responsabile per l'**adempimento degli obblighi connessi all'esercizio dell'opzione ed alle operazioni effettuate dal Gruppo IVA nei confronti di terzi**, fra cui:

- manifestazione e revoca dell'opzione;
- dichiarazione delle variazioni intervenute nella composizione del Gruppo;
- fatturazione delle operazioni poste in essere;
- adempimento degli obblighi dichiarativi IVA;
- determinazione dell'IVA detraibile;
- versamento dell'imposta dovuta;
- calcolo dell'eventuale rettifica della detrazione;
- adempimento degli obblighi comunicativi ai fini dell'IVA;
- presentazione, ove ne ricorrano i presupposti, delle richieste di rimborso trimestrali e annuali.

### Rappresentante di Gruppo - Responsabilità

**Tuttavia, i soggetti partecipanti, diversi dal Rappresentante di gruppo, sono responsabili in solido con quest'ultimo per le somme dovute a titolo d'imposta, interessi e sanzioni a seguito delle attività di liquidazione e controllo.**

Come chiarito nella Relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio 2017 (L. 232/2016), l'art. 70-*octies* del DPR 633/72, nell'ambito del Gruppo IVA, diversamente da quanto previsto nel regime IVA di gruppo, **è prevista una responsabilità solidale paritetica a carico di tutti i soggetti partecipanti**, che sarebbe giustificata dall'unicità del soggetto passivo costituito a seguito dell'opzione.

### Esercizio dell'opzione per il GRUPPO IVA

L'opzione per la costituzione del Gruppo IVA è esercitata mediante la presentazione telematica del modello **AGI/1**, disponibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate, approvato con provv. Agenzia delle Entrate 19.9.2018 n. 215450. L'opzione è subordinata all'effettiva presentazione della dichiarazione in parola e **non ad un comportamento concludente.**

A seguito della costituzione del Gruppo IVA (e fintantoché la partecipazione allo stesso perdura), **i partecipanti perdono la propria autonomia soggettiva ai fini dell'IVA e divengono un unico soggetto passivo d'imposta.**

Per effetto dell'opzione, al Gruppo **viene attribuito un proprio numero di partita IVA**, cui è associato ciascun partecipante e **che dovrà essere riportato in ogni dichiarazione, atto o comunicazione relativi all'applicazione dell'imposta.**

**Il numero di partita IVA assume anche valenza di codice fiscale.**

**Le partite IVA dei soggetti partecipanti sono associate alla partita IVA del Gruppo, ma non vengono cessate né sospese,** e l'informazione circa tale associazione, nonché della relativa decorrenza, risulta dall'Anagrafe tributaria qualora si provveda ad interrogarla.

### Esercizio dell'opzione per il GRUPPO IVA

Qualora si intenda porre in essere operazioni intracomunitarie, **il Gruppo IVA deve dotarsi di una propria autonoma iscrizione alla banca dati VIES**, secondo le modalità previste dal provvedimento Direttore Agenzia delle Entrate 15.12.2014 n. 159941.

Conformemente al principio di unicità soggettiva, alla data di efficacia del Gruppo, **i partecipanti inclusi nel VIES ne sono automaticamente esclusi**. Questi ultimi soggetti, in caso di cessazione o revoca del Gruppo, per effettuare operazioni intracomunitarie saranno tenuti a reinscrivere al VIES.

**L'unitarietà soggettiva del Gruppo ai fini IVA non rileva né ai fini doganali, né ai fini delle accise**. In particolare, le **dichiarazioni doganali** continuano ad essere **presentate dai singoli partecipanti** al Gruppo, che mantengono la **titolarità di eventuali autorizzazioni** di rilevanza **doganale**, anche se vengono previste specifiche regole di compilazione del DAU per collegare al Gruppo IVA le operazioni poste in essere dai singoli soggetti.

Il Gruppo IVA **può** essere registrato con autonoma abilitazione all'utilizzo dei servizi telematici erogati dall'Agenzia, compresi quelli disponibili per la fatturazione elettronica.



## Esercizio dell'opzione per il GRUPPO IVA – Contenuto della Dichiarazione

La dichiarazione **Modello AGI/1** contiene i seguenti dati:

- la denominazione del Gruppo IVA;
- i dati identificativi del Rappresentante di gruppo oltre che dei soggetti partecipanti al Gruppo IVA;
- l'attestazione della sussistenza, tra i partecipanti, dei vincoli finanziario, economico e organizzativo;
- l'attività o le attività che saranno svolte dal Gruppo IVA;
- l'elezione, da parte di ciascun partecipante, del domicilio fiscale presso il Rappresentante di gruppo, al fine di consentire la notifica degli atti e dei provvedimenti relativi ai periodi d'imposta per i quali si esercita l'opzione (detta elezione di domicilio è irrevocabile fino al completo decorso del periodo di accertamento o di irrogazione delle sanzioni per l'ultimo anno di validità dell'opzione);
- la sottoscrizione del Rappresentante di gruppo e di tutti i partecipanti al Gruppo IVA.

In sede di esercizio dell'opzione per la costituzione del Gruppo IVA è altresì possibile:

- comunicare l'opzione per l'applicazione separata dell'imposta in relazione a talune attività ai sensi dell'art. 36 del DPR 633/72;
- comunicare l'opzione per la dispensa dagli adempimenti per le operazioni esenti *ex art. 36-bis* del DPR 633/72.



# GRUPPO IVA: ASPETTI FISCALI DEL GRUPPO

## Esercizio dell'opzione per il GRUPPO IVA – Struttura del modello

Il modello AGI/1 è composto:

- dal frontespizio;
- dal modulo per indicare i dati dei partecipanti, la relativa sottoscrizione, e le attività svolte dal Gruppo IVA.

All'interno del frontespizio occorre indicare:

- che la dichiarazione è effettuata ai fini dell'esercizio dell'opzione;
- i dati relativi al Gruppo IVA (in caso di opzione occorre indicare la denominazione del Gruppo, non essendo possibile indicare la partita IVA);
- il numero di partita IVA del Rappresentante di gruppo (il Rappresentante indica, inoltre, il proprio codice fiscale nel campo del frontespizio posto in alto a destra);
- i dati relativi alla sottoscrizione.

The image shows the 'DICHIARAZIONE PER LA COSTITUZIONE DEL GRUPPO IVA' form. At the top right, it is labeled 'Modello AGI/1'. The form is divided into several sections:

- TIPO DI DICHIARAZIONE:** A vertical list of options: 1 OPZIONE, 2 OPZIONI CONTABILI, 3 INCLUSIONE / ESCLUSIONE PARTECIPANTE, 4 SUBENTRO RAPPRESENTANTE, 5 VARIAZIONE DATI (with a date verification field), 6 REVOCA, and 7 CESSAZIONE (with a date cessation field).
- DATI RELATIVI AL GRUPPO IVA:** Fields for 'Denominazione' and 'Partita IVA'.
- DATI RELATIVI AL RAPPRESENTANTE DEL GRUPPO IVA:** Fields for 'Partita IVA' and 'Codice fiscale'.
- SOTTOSCRIZIONE:** Fields for 'Codice fiscale', 'Firma', 'Data sottoscrizione', and 'Allocazione azionaria'.



# GRUPPO IVA: ASPETTI FISCALI DEL GRUPPO

## Esercizio dell'opzione per il GRUPPO IVA – Struttura del modello

Il modello è poi composto dal quadro A per indicare i dati relativi ai soggetti che partecipano al Gruppo IVA (ai fini dell'opzione occorre indicare la partita IVA e la firma del soggetto partecipante).

CODICE FISCALE

Mod. N.

**QUADRO A**  
Soggetti partecipanti al Gruppo IVA

	Partita IVA	Data	Inclusione	Esclusione
A1	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
A2	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
A3	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
A4	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
A5	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
A6	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>



# GRUPPO IVA: ASPETTI FISCALI DEL GRUPPO

## Esercizio dell'opzione per il GRUPPO IVA – Struttura del modello

E dal quadro B per indicare le attività svolte dal Gruppo IVA (mediante l'indicazione dei codici attività e la relativa descrizione).

Nel caso in cui, in relazione all'attività indicata, il Gruppo applichi l'IVA separatamente (per obbligo o per opzione) ai sensi dell'art. 36 del DPR 633/72, occorrerà segnalare tale eventualità barrando l'apposita casella presente nel quadro B del modulo, in corrispondenza di ciascuna attività separata.

					giorno	mes	anno
QUADRO B Attività svolte dal Gruppo IVA	Tipo di comunicazione		Codice attività	Descrizione dell'attività	Contabilità separate		
	B1	<input type="checkbox"/> A	<input type="checkbox"/> C	_ _ _ _ _ _ _			
B2	<input type="checkbox"/> A	<input type="checkbox"/> C	_ _ _ _ _ _ _				
B3	<input type="checkbox"/> A	<input type="checkbox"/> C	_ _ _ _ _ _ _				
B4	<input type="checkbox"/> A	<input type="checkbox"/> C	_ _ _ _ _ _ _				
B5	<input type="checkbox"/> A	<input type="checkbox"/> C	_ _ _ _ _ _ _				
B6	<input type="checkbox"/> A	<input type="checkbox"/> C	_ _ _ _ _ _ _				
B7	<input type="checkbox"/> A	<input type="checkbox"/> C	_ _ _ _ _ _ _				
B8	<input type="checkbox"/> A	<input type="checkbox"/> C	_ _ _ _ _ _ _				
B9	<input type="checkbox"/> A	<input type="checkbox"/> C	_ _ _ _ _ _ _				
B10	<input type="checkbox"/> A	<input type="checkbox"/> C	_ _ _ _ _ _ _				



### Esercizio dell'opzione per il GRUPPO IVA – Modalità di presentazione della Dichiarazione

Come accennato, **l'opzione da esercitare per costituire il Gruppo IVA ha "carattere omnicomprensivo"**, dovendo obbligatoriamente riguardare tutti i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato tra i quali **ricorrano congiuntamente i vincoli finanziario, economico e organizzativo** di cui all'art. 70-ter del DPR 633/72, senza possibilità di effettuare una selezione fra tali soggetti (c.d. "*all-in, all-out principale*"). Pertanto, la dichiarazione (modello AGI/1) **deve essere sottoscritta da tutti i partecipanti e presentata telematicamente dal Rappresentante del gruppo.**



### Esercizio dell'opzione per il GRUPPO IVA – Termini di presentazione della Dichiarazione

L'opzione esercitata dai partecipanti del Gruppo IVA, mediante presentazione della dichiarazione da parte del Rappresentante di gruppo, ha **effetto a decorrere**:

- **dall'anno successivo a quello in cui è presentata, se la trasmissione telematica avviene dal 1° gennaio al 30 settembre;**
- **dal secondo anno successivo a quello in cui è presentata, se la trasmissione telematica avviene dal 1° ottobre al 31 dicembre.**

Resta fermo che **i relativi requisiti (vincoli) devono sussistere al momento di esercizio dell'opzione e comunque dal 1° luglio dell'anno precedente a quello in cui l'opzione ha effetto.**

**E' possibile correggere, integrare o cancellare i dati indicati nella dichiarazione già trasmessa, presentando una nuova dichiarazione entro la data di efficacia dell'opzione.**

Ad esempio, i soggetti che optano per la costituzione del Gruppo IVA a partire dal 2025 presentando il modello entro il 30.9.2024 possono rettificare la dichiarazione entro il 31.12.2024, mentre i soggetti che presentano il modello tra l'1.10.2024 e il 31.12.2024 potranno correggere la dichiarazione entro il 31.12.2025.

L'opzione è **vincolante per un triennio** a partire dall'anno in cui produce effetti e, successivamente al primo triennio, **si rinnova automaticamente di anno in anno, fino** a quando il Rappresentante di gruppo non esercita la **revoca**.



## Funzionamento del GRUPPO IVA - Premessa

L'unicità soggettiva del Gruppo IVA comporta che:

- **le cessioni di beni e le prestazioni di servizi che intercorrono tra i soggetti partecipanti al Gruppo IVA non rilevano ai fini del tributo;**
- **le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto partecipante al Gruppo IVA nei confronti di un soggetto che non ne fa parte si considerano effettuate dal Gruppo IVA;**
- **le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di un soggetto partecipante al Gruppo IVA da un soggetto che non ne fa parte si considerano effettuate nei confronti del Gruppo IVA.**

Per effetto dell'opzione, **assumono rilevanza ai fini IVA solo le operazioni poste in essere tra un soggetto partecipante al Gruppo ed un soggetto terzo** che non ne fa parte.

Tale principio si applica anche per le operazioni con l'estero, quali, ad esempio:

- gli acquisti intracomunitari di beni;
- le cessioni intracomunitarie di beni;
- le importazioni di beni;
- le esportazioni di beni.



### Funzionamento del GRUPPO IVA – Operazioni anteriori alla costituzione del Gruppo

Sotto il profilo temporale, **la ripartizione di diritti ed obblighi tra Gruppo e partecipanti** in occasione della costituzione (nonché dello scioglimento) del soggetto passivo unico è **operata avendo riguardo:**

- ✓ **per le operazioni attive, al momento di esigibilità IVA;**
- ✓ **per le operazioni passive, al momento in cui è esercitabile il diritto alla detrazione.**

Esempio:

Alfa fa parte di un Gruppo IVA costituito a decorrere dall'1.1.2023.

Un fornitore ha ceduto beni ad Alfa in data 27.12.2022 e quest'ultimo ha ricevuto la fattura d'acquisto in data 31.12.2022. Il diritto alla detrazione, in tal caso, spetterà alla società Alfa (e non al Gruppo).

Nel diverso caso in cui un professionista abbia fornito un servizio di consulenza ad Alfa nel mese di dicembre 2022 e questi abbia ricevuto la fattura in data 3.2.2023, il diritto alla detrazione spetterà al Gruppo IVA, in quanto soggetto in capo al quale si verificano entrambi i presupposti dell'esigibilità dell'imposta e del possesso della fattura (cfr. circ. 19/E/2018).



### Funzionamento del GRUPPO IVA – Operazioni interne al Gruppo

**Le operazioni effettuate tra soggetti partecipanti al medesimo Gruppo IVA non assumono rilevanza ai fini del tributo**, ai sensi e per gli effetti degli articoli 2 e 3 del D.P.R. 633/72, stante la più volte richiamata unicità soggettiva del Gruppo (art. 70-quinquies co. 1 del DPR 633/72).

Pertanto, **in relazione a tali operazioni non devono essere adempiuti gli obblighi IVA** (fatturazione, annotazione nei registri IVA, inserimento nei dichiarativi IVA, ecc.).

**Permane invece il generico obbligo di rilevare tali operazioni nel libro giornale** e nelle altre scritture contabili di cui al **DPR 600/73**.

Nella prassi le operazioni infragruppo vengono comunque documentate da fatture fuori campo IVA ai sensi dell'articolo 70-quinquies.

Per le imprese in **contabilità semplificata**, secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate (Circolare n. 19/2018), vi è l'obbligo di **“rilevare tali operazioni con idonea documentazione emessa nel rispetto del loro ordine cronologico** riportando tutti gli elementi utili ad identificare le operazioni medesime”.



### Funzionamento del GRUPPO IVA – Eccedenze creditorie antecedenti alla partecipazione

**Ai sensi dell'art. 70-sexies del DPR 633/72, l'eccedenza d'imposta detraibile che emerge dalla dichiarazione annuale di un soggetto passivo relativa all'anno precedente al primo anno di partecipazione al Gruppo IVA non può essere trasferita al Gruppo, salvo che per un ammontare pari ai versamenti IVA effettuati in detto anno precedente.**

La restante parte, però, può:

- essere chiesta a rimborso anche in mancanza della sussistenza delle condizioni di cui all'art. 30 del DPR 633/72;
- in alternativa, essere utilizzata in compensazione ex art. 17 del DLgs. 241/97.

Seguendo l'esempio riportato nella circ. Agenzia delle Entrate 19/2018, si pensi ad una società che, secondo le risultanze della dichiarazione IVA annuale relativa al periodo d'imposta 2023:

- abbia un credito IVA pari a 120.000,00 €;
- nel corso del 2023 abbia effettuato versamenti IVA per un importo pari a 50.000,00 €.

Qualora il soggetto abbia aderito ad un Gruppo IVA a partire dall'1.1.2024, l'eccedenza di credito IVA **dovrà** essere trasferita al Gruppo per un importo pari a 50.000,00 €.





### Funzionamento del GRUPPO IVA – Eccedenze creditorie antecedenti alla partecipazione

Per determinare l'ammontare del credito IVA trasferibile al Gruppo, il partecipante dovrà tenere conto anche dell'imposta assolta mediante compensazione con altre imposte (e contributi), ex art. 17 del DLgs. 241/97.

Il credito residuo, pari a 70.000,00 €uro, potrà invece essere recuperato mediante:

- richiesta di rimborso presentata dal partecipante anche in mancanza della sussistenza delle condizioni di cui all'art. 30 del DPR 633/72;
- compensazione con altre imposte e contributi.

**Specularmente** a quanto disposto dall'art. 70-sexies del DPR 633/72, l'art. 4 co. 3 del DM 6.4.2018 prevede che **l'eccedenza di IVA a debito** derivante **dall'attività svolta dal Gruppo non può essere compensata con i crediti relativi ad altre imposte o contributi maturati dai singoli partecipanti.**

Viene così stabilita una rigorosa separazione dell'eccedenza di IVA a debito del Gruppo rispetto ai singoli partecipanti.



### Funzionamento del GRUPPO IVA – Adempimento degli obblighi IVA

L'unicità soggettiva comporta che **all'osservanza degli obblighi e all'esercizio dei diritti** derivanti dall'applicazione delle norme in **materia di IVA** sia tenuto il **Gruppo IVA** e non i suoi partecipanti (art. 70-quinquies co. 4 del DPR 633/72), per il **tramite del Rappresentante di gruppo** (artt. 70-septies co. 1 e 70-octies del DPR 633/72).

**Il Gruppo IVA è, dunque, il soggetto passivo tenuto**, in termini esemplificativi e non esaustivi, a:

- **applicare l'IVA alle operazioni imponibili poste in essere;**
- **determinare l'IVA detraibile;**
- **calcolare l'eventuale rettifica della detrazione;**
- **versare l'imposta dovuta;**
- **presentare, ove ne ricorrano i presupposti, le richieste di rimborso trimestrali ed annuali;**
- **assolvere gli obblighi di dichiarazione delle operazioni poste in essere;**
- **esercitare le opzioni che la disciplina IVA accorda ai soggetti passivi.**



### Funzionamento del GRUPPO IVA – Utilizzo del PLAFOND

Ai sensi dell'art. 2 co. 2 del DM 6.4.2018, il **diritto ad acquistare beni e servizi senza pagamento dell'imposta, riservato ai soggetti in possesso dello status di esportatore abituale, è esercitato dal Gruppo IVA**, anche laddove il suddetto diritto sia stato maturato dai singoli partecipanti nell'anno precedente l'ingresso. Pertanto, **nel primo anno di efficacia dell'opzione, il Gruppo IVA beneficia complessivamente del plafond maturato da ciascun soggetto partecipante.**

**Negli anni successivi al primo**, la sussistenza delle condizioni per l'applicazione del beneficio deve essere verificata in capo al Gruppo IVA stesso, in base alle operazioni effettuate dal soggetto d'imposta unico nell'anno precedente o nei 12 mesi precedenti.

**Gli obblighi relativi alla trasmissione delle dichiarazioni di intento ricadono sul Rappresentante di gruppo.** Ne è ammessa la presentazione anche da parte dei singoli partecipanti, che indicheranno:

- quale partita IVA, quella attribuita al Gruppo IVA;
- quale codice fiscale, il proprio codice fiscale.

Ai sensi del citato art. 2 co. 2 del DM 6.4.2018, quando viene a cessare il Gruppo IVA, il **diritto ad acquistare beni e servizi senza pagamento dell'imposta, verrà esercitato dai singoli partecipanti, in proporzione alle operazioni a ciascuno di essi riferibili** che ne hanno costituito il presupposto.



### Funzionamento del GRUPPO IVA – SPLIT PAYMENT

Secondo quanto chiarito dall’Agenzia delle Entrate, qualora tra i partecipanti al Gruppo IVA vi siano uno o più soggetti interessati dalle norme in materia di split payment, **tale regime non è estendibile alle operazioni effettuate nei confronti del Gruppo stesso.**

La ratio risiede nel fatto che i **soggetti partecipanti, aderendo al Gruppo IVA, perdono la propria autonomia individualità IVA** e con questa, **anche i requisiti soggettivi che portano all’applicazione delle disposizioni di cui all’art. 17-ter del DPR 633/72.**

**Né, del resto, l’articolo 17-ter del D.P.R. n. 633 individua, tra i soggetti destinatari della scissione dei pagamenti, il Gruppo IVA.**



## Funzionamento del GRUPPO IVA – Fatturazione e registrazione delle operazioni

### 1. Fatture emesse dal Gruppo IVA

Ai sensi dell'art. 3 del DM 6.4.2018, **le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate dal Gruppo IVA sono documentate dal Rappresentante di gruppo o dai singoli partecipanti** mediante:

- emissione della fattura di cui all'art. 21 del DPR 633/72;
- le altre modalità previste dalla normativa vigente (es. documento commerciale).

Nell'ambito di tali documenti **deve essere indicato, oltre al numero di partita IVA del Gruppo, anche il codice fiscale del soggetto partecipante che ha realizzato l'operazione.**

### 2. Fatture ricevute dal Gruppo IVA

Con riguardo alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nei confronti del Gruppo IVA da parte di terzi, **il Rappresentante di gruppo o i partecipanti sono tenuti a comunicare ai fornitori, ai fini della fatturazione, sia il numero di partita IVA del Gruppo, sia il codice fiscale del singolo acquirente.**

Inoltre, l'art. 3 co. 2 del DM 6.4.2018 prevede che **i medesimi soggetti, al momento di ricezione della fattura, verifichino l'indicazione del codice fiscale, e che, in caso di omissione, provvedano al relativo inserimento.**



## Funzionamento del GRUPPO IVA – Fatturazione e registrazione delle operazioni

### 3. Regolarizzazione di fatture passive errate

È considerata irregolare la fattura ricevuta dal Gruppo IVA recante l'indicazione del numero di partita IVA del soggetto partecipante prima dell'adesione. In tali casi, il cessionario o committente deve comunicare, ove possibile, al cedente o prestatore, l'errore commesso, in modo che questi possa **emettere una nota di variazione ex art. 26 del DPR 633/72** e una nuova fattura riportante le corrette indicazioni. Tuttavia, in **caso di inerzia** di quest'ultimo, l'acquirente, per **non incorrere nelle relative sanzioni**, dovrà **emettere l'autofattura da regolarizzazione** secondo la procedura prevista **dall'art. 6 co. 8 lett. b) del D.Lgs. 471/97**.

### 4. Canali di ricezione delle fatture elettroniche

Con riguardo alle **modalità di ricezione delle fatture elettroniche**, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il **Gruppo IVA**, al fine di **semplificare l'imputazione degli acquisti effettuati dai singoli partecipanti**, può **dotarsi di più "indirizzi telematici"** (PEC o codice destinatario), **uno per ciascun soggetto aderente**.

In tal caso dovrà valutarsi di non usare il servizio di registrazione dell'indirizzo telematico (unico per il Gruppo), poiché le fatture verrebbero recapitate all'unico indirizzo registrato e associato alla partita IVA del Gruppo, senza che abbiano rilievo gli altri indirizzi telematici attivati.



## Funzionamento del GRUPPO IVA – Fatturazione e registrazione delle operazioni

### 5. Ripartizione degli obblighi di fatturazione e registrazione

Per quanto concerne l'individuazione dei soggetti che devono farsi carico dell'osservanza degli **obblighi di documentazione e registrazione delle operazioni poste in essere dal Gruppo**, la Circ. n. 19/2018 ha chiarito che questi **possono essere assolti, indifferentemente, dal rappresentante di gruppo oppure dai singoli partecipanti**. La scelta è rimessa agli interessati, i quali hanno la possibilità di adottare **i modelli organizzativi** ritenuti più adeguati:

- “**accentrando gli adempimenti in capo al rappresentante di gruppo**”;
- “**demandandone l'esecuzione a ciascun partecipante per le proprie operazioni**”;
- **adottando un sistema “misto”, “con l'esecuzione accentrata di taluni adempimenti (per esempio, la registrazione delle fatture) e decentrata di altri (es. certificazione fiscale delle operazioni attive e relative registrazioni)”**.

**In caso di adempimento degli obblighi da parte di ciascun partecipante per le proprie operazioni (seconda ipotesi), la contabilità tenuta da ciascuno dei membri del Gruppo (utilizzando in tal caso distinte serie di numerazione e distinti registri o blocchi sezionali) costituirà una sorta di registro sezionale, le cui risultanze dovranno confluire nelle liquidazioni periodiche di Gruppo.**



### Funzionamento del GRUPPO IVA – Liquidazioni e versamenti

Mentre gli adempimenti di documentazione e registrazione possono essere eseguiti, indifferentemente, dal Rappresentante di gruppo oppure dai singoli partecipanti, **la liquidazione dell'imposta e i relativi versamenti fanno capo esclusivamente al Rappresentante di gruppo**, giuste le disposizioni di cui ai co. 1 - 3 dell'art. 4 del DM 6.4.2018.

#### Acconto IVA

**Per il primo anno di operatività dell'opzione, il Gruppo IVA non è obbligato a versare l'acconto IVA**, poiché l'opzione per il Gruppo IVA determina la nascita di un nuovo soggetto passivo ai fini dell'imposta, con posizioni debitorie e creditorie autonome rispetto a quelle dei suoi membri.

**Il Gruppo IVA, nel primo anno di operatività dell'opzione, rientra fra le ipotesi di esonero**, in quanto, trattandosi di un soggetto autonomo, **mancherebbe il parametro storico** cui commisurare il versamento.

**Per gli anni successivi al primo**, al fine di determinare l'acconto verranno **utilizzate le consuete metodologie di calcolo** previste dalla normativa.





### Funzionamento del GRUPPO IVA – Determinazione del *pro-rata art. 19 c. 5 D.P.R. 633/72*

Stante l'unitarietà della soggettività passiva del Gruppo IVA, **il diritto di detrarre l'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi è determinato in base alle operazioni del Gruppo medesimo effettuate con i terzi.**

Né il DPR 633/72, né il DM 6.4.2018 disciplinano l'applicazione del pro-rata di detrazione da parte dei Gruppi IVA. Tuttavia, **con il principio di diritto n. 7 pubblicato il 19.10.2018, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che il Gruppo IVA calcola il pro-rata di detrazione come ogni altro soggetto passivo e, dunque, secondo le previsioni di cui agli artt. 19 co. 5 e 19-bis del DPR 633/72.**

**Per il primo anno di operatività, il pro-rata è determinato in via presuntiva, salvo il conguaglio di fine anno.**

In particolare, viene specificato che, per il Gruppo IVA, ***“il calcolo del pro-rata provvisorio va effettuato impiegando criteri coerenti con la natura del soggetto passivo d'imposta unico e con le regole che disciplinano le operazioni poste in essere dallo stesso per il tramite dei suoi membri”***.

### Funzionamento del GRUPPO IVA – Compensazione «orizzontale»

In base a quanto disposto dall'art. 4 del DM 6.4.2018, al Gruppo IVA è preclusa la possibilità di utilizzare in compensazione orizzontale ex art. 17 del D.Lgs. 241/97, i crediti del Gruppo con i debiti relativi ad altre imposte o contributi. Nello specifico:

- i crediti relativi a imposte diverse dall'IVA o i contributi maturati dai partecipanti al Gruppo non possono essere utilizzati in compensazione ai fini del versamento dell'imposta a debito del Gruppo (periodica o annuale);
- il credito IVA annuale o infrannuale maturato dal Gruppo non può essere utilizzato in compensazione con i debiti relativi ad altre imposte o contributi.

Per le ragioni sin qui esposte, si conferma che **il divieto di compensazione orizzontale, opera con riguardo a tutti i partecipanti al gruppo**. Il divieto di compensazione “orizzontale” opera, perciò, anche per il Rappresentante di gruppo.



## Funzionamento del GRUPPO IVA – Comunicazioni periodiche e Dichiarazione IVA

### Comunicazioni Periodiche IVA

**Il Rappresentante di gruppo**, ai sensi dell'art. 5 co. 1 del DM 6.4.2018, **effettua la comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche** di cui all'art. 21-bis del DL 78/2010.

### Dichiarazione IVA

Ai sensi dell'art. 5 co. 2 del DM 6.4.2018, **la dichiarazione IVA annuale del Gruppo è presentata dal Rappresentante di gruppo** secondo quanto ordinariamente disposto dall'art. 8 del DPR 322/98.

**Occorre peraltro indicare nel quadro VL l'ammontare complessivo dei crediti trasferiti dai singoli partecipanti prima dell'ingresso nel Gruppo IVA.**

**I singoli partecipanti**, nella compilazione della **dichiarazione IVA annuale relativa all'anno precedente** l'adesione al Gruppo IVA devono:

- segnalare mediante apposita casella del **quadro VA** che **la dichiarazione costituisce l'ultima** dichiarazione presentata **prima dell'adesione** al nuovo soggetto passivo unico;
- **indicare nel quadro VX l'ammontare del credito trasferito al Gruppo.**



### Funzionamento del GRUPPO IVA – Rettifica della detrazione (Art. 19-bis2)

Per quanto attiene alla **rettifica della detrazione** per effetto della **costituzione del Gruppo IVA**, si rileva che ai fini dell'individuazione della disposizione specificamente applicabile tra quelle recate dall'articolo 19-bis2 del D.P.R. n. 633, **sarà necessario valutare, con riferimento a ciascun bene** (distinguendo se trattasi di bene ammortizzabile o meno) o **a ciascun servizio**, se in sede di costituzione del Gruppo IVA si **sia determinata una modifica rispetto alla situazione precedente** riferibile ad **ogni singolo partecipante** al Gruppo, tale da **integrare una delle fattispecie disciplinate dall'articolo 19-bis2** del D.P.R. n. 633.

Ad esempio, qualora in **sede di costituzione del Gruppo IVA** vengano **destinati allo svolgimento di operazioni comportanti la limitazione del diritto alla detrazione** alcuni beni e servizi in relazione ai quali, anteriormente alla costituzione del Gruppo IVA, **la società partecipante aveva legittimamente operato la detrazione piena dell'imposta**, in quanto **destinati ad un'attività imponibile**, occorrerà operare la rettifica della detrazione ai sensi dell'art. 19-bis2 co. 1 e 2 del DPR 633/72 (***cambio di destinazione d'uso***).



### Funzionamento del GRUPPO IVA – Rettifica della detrazione (Art. 19-bis2)

Oppure, **se prima dell'ingresso nel Gruppo una società godeva del pieno diritto alla detrazione e, a seguito dell'adesione al regime, ha perso del tutto tale diritto**, in quanto, la relativa **attività è confluita** tra quelle per le quali il Gruppo ha esercitato l'opzione per la **dispensa dagli adempimenti ex art. 36-bis** del DPR 633/72, occorre operare la **rettifica della detrazione IVA** ai sensi dell'art. 19-bis2 co. 3 del DPR 633/72 (*mutamento nel regime IVA applicabile alle operazioni attive*).

In applicazione dell'art. 19-bis2 co. 9 del DPR 633/72, **le rettifiche saranno operate dal Gruppo IVA nella dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si verificano gli eventi che determinano le rettifiche della detrazione.**

Resta fermo che per i **beni ammortizzabili** il Gruppo IVA dovrà procedere alla **rettifica anche nelle dichiarazioni relative agli anni successivi a quello di costituzione del Gruppo** in relazione ai quali sia ancora aperto il periodo di tutela fiscale, **quinquennale (per i beni ammortizzabili diversi dai fabbricati) o decennale (per i fabbricati).**

**STESSO PRINCIPIO DA APPLICARE IN CASO DI CESSAZIONE DEL GRUPPO IVA**



### Funzionamento del GRUPPO IVA – Rimborsi IVA

**Il credito IVA** del Gruppo può essere chiesto a **rimborso in presenza dei presupposti di cui all'art. 30** del DPR 633/72, da verificarsi **in capo al Gruppo medesimo**.

I rimborsi sono eseguiti **unicamente su istanza presentata dal Rappresentante di gruppo**.

Il DM 6.04.2018 adegua le **condizioni stabilite dall'art. 38-bis** del DPR 633/72 **al Gruppo IVA**. In particolare è stabilito che, con riferimento a un Gruppo IVA:

- la dichiarazione sostitutiva di atto notorio prevista dall'art. 38-bis co. 3 del DPR 633/72 attesta:
  - **la sussistenza dei requisiti economico-patrimoniali** di cui alle lett. a) e b) dell'art. 38-bis co. 3 del DPR 633/72, prendendo come **riferimento la sommatoria dei valori di ciascun partecipante al Gruppo IVA;**
  - **la regolarità dei versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi** di cui alla lett. c) dell'art. 38-bis co. 3 del DPR 633/72 con riguardo a **tutti i componenti del Gruppo IVA;**
- le condizioni di cui al co. 4 lett. a) dell'art. 38-bis per **l'esonero dalla prestazione della garanzia patrimoniale**, vanno verificate **in capo a ciascun partecipante**.

È stato altresì chiarito che il **Rappresentante del Gruppo IVA non può prestare garanzia per il credito chiesto a rimborso** dal Gruppo ricorrendo alla procedura dell'assunzione diretta dell'obbligazione di restituzione delle somme prevista dall'art. 38-bis co. 5 del DPR 633/72.



### Funzionamento del GRUPPO IVA – Separazione delle attività del Gruppo

Anche per il **Gruppo IVA** è ammessa la **possibilità** di esercitare **l'opzione per la separazione delle attività** di cui **all'art. 36 co. 3** del DPR 633/72.

In sede di opzione per il regime di gruppo **occorre darne comunicazione nel modello AGI/1** (compilando la colonna 4 del quadro B).

**Dopo il primo esercizio** di operatività del Gruppo, l'opzione potrà essere esercitata o modificata mediante **comportamento concludente**.

La ratio dell'art. 36 co. 3 risiede nell'obiettivo di **evitare gli effetti negativi derivanti dall'applicazione della regola del pro-rata generale di detrazione**.

La separazione facoltativa, nell'ambito dell'unico soggetto passivo "collettivo", potrà avvenire alternativamente:

1. **Aggregando in un'unica attività separata le attività della medesima tipologia** ed in precedenza ascrivibili a diverse entità giuridiche partecipanti al Gruppo.
2. **Optando per una separazione che continui a riflettere le distinte entità giuridiche** che operativamente esercitano l'attività in questione.



## Funzionamento del GRUPPO IVA – Separazione delle attività del Gruppo

Si pone il caso in cui al Gruppo IVA partecipino:

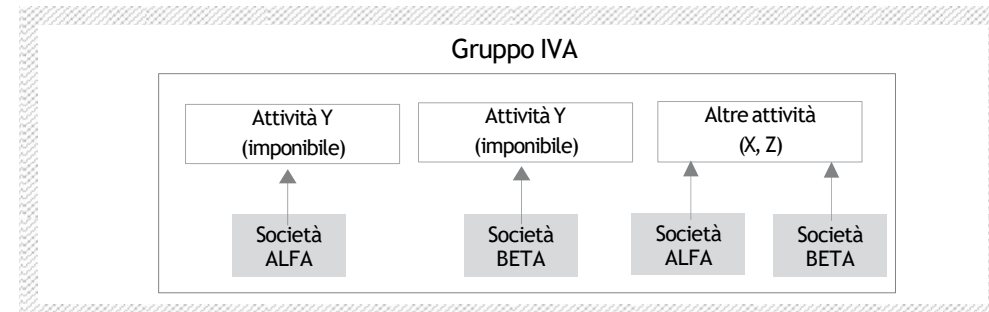
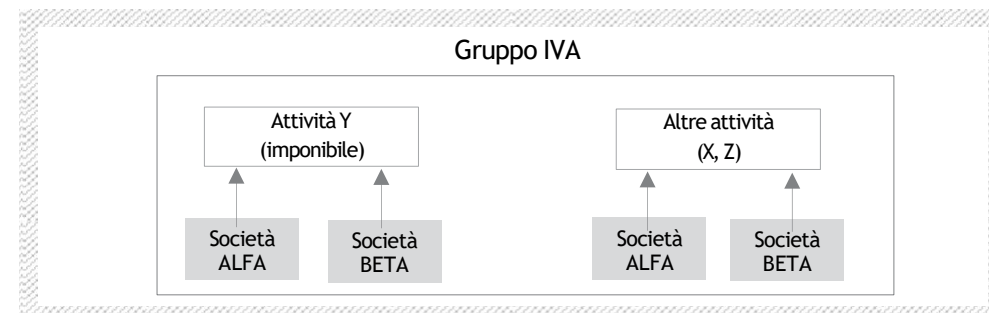
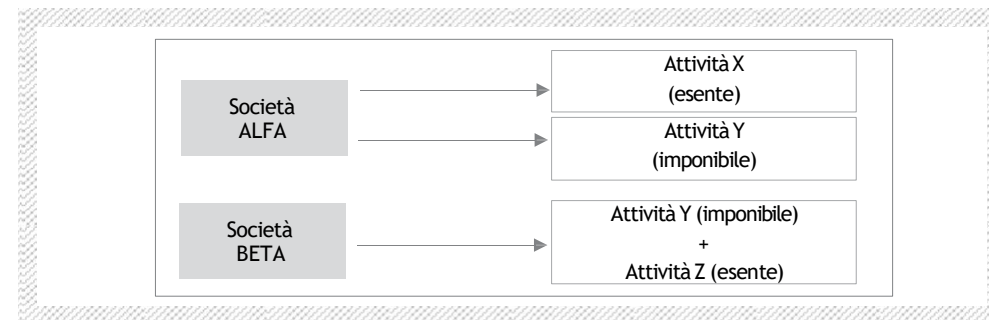
- la società ALFA, che esercita l'attività X (esente) e l'attività Y (imponibile) - con opzione per la separazione di dette attività anteriormente all'ingresso nel Gruppo;
- la società BETA che esercita l'attività Y (imponibile) e l'attività Z (esente) applicando l'imposta in modo unitario ed esercitando il diritto alla detrazione secondo la regola del pro-rata generale.

### **Separazione nel Gruppo IVA per attività omogenee**

Imposta applicata separatamente per l'intera attività Y.

### **Separazione nel Gruppo IVA che riflette entità giuridiche**

Imposta applicata separatamente, da un lato, per l'attività Y operativamente esercitata dalla società ALFA e, dall'altro, per l'attività Y operativamente esercitata dalla società BETA





### Funzionamento del GRUPPO IVA – Dispensa dagli adempimenti di cui all’art. 36-bis D.P.R. 633/72

I soggetti, compresi i Gruppi IVA, che **effettuano operazioni esenti** possono optare per la **dispensa dagli obblighi di fatturazione e registrazione ai sensi dell’art. 36-bis del DPR 633/72**. Sono escluse le operazioni relative all’oro da investimento, le prestazioni sanitarie e le prestazioni di ricovero e cura (per le quali non è possibile optare per la dispensa).

Tali soggetti **non possono**, di conseguenza, **esercitare il diritto alla detrazione dell’IVA assolta “a monte”**.

La dispensa si riferisce alle sole operazioni esenti, fermi restando **l’obbligo di fatturazione e registrazione delle altre operazioni imponibili**. Rimane anche l’obbligo di rilasciare la fattura su richiesta dal cliente

Per il primo anno, occorre darne **comunicazione in sede di opzione per il regime di gruppo**, barrando nel frontespizio del **modello AGI/1 la casella “Opzione 36-bis”**.

Tuttavia, **dopo il primo periodo** di operatività del Gruppo, l’opzione potrà essere esercitata o modificata mediante **comportamento concludente**, in base alle regole di cui al DPR 442/97.

### Funzionamento del GRUPPO IVA – Inclusione di nuovi partecipanti

Qualora **successivamente alla costituzione del Gruppo IVA dovessero configurarsi i presupposti** di cui all'art. 70-ter del DPR 633/72 anche **per altri soggetti passivi**, inizialmente legittimamente esclusi, **questi partecipano obbligatoriamente al Gruppo** a partire **dall'anno successivo a quello in cui tali vincoli si sono instaurati** (art. 70-quater co. 5 del DPR 633/72).

**Il vincolo finanziario**, anche ai fini dell'ingresso di un nuovo soggetto in un Gruppo IVA già esistente, **si considera instaurato a condizione che in capo a tale soggetto il controllo di diritto ex art. 2359 co. 1 n. 1 c.c. sussista dal 1° luglio dell'anno precedente**. A tal fine, occorre fare riferimento alla **data di iscrizione nel Registro delle Imprese dell'atto di trasferimento delle quote** (risposta a interpello 10.5.2022 n. 258/E).

**La dichiarazione di inclusione** del nuovo partecipante deve essere presentata dal **Rappresentante di gruppo entro 90 giorni da quello in cui i vincoli si sono instaurati**.

Pertanto, se il controllo viene conseguito in data successiva al 1° luglio dell'anno X, il vincolo si considera instaurato nell'anno X+1 e il nuovo soggetto aderisce al Gruppo dall'anno X+2; la dichiarazione di inclusione deve essere presentata entro 90 giorni decorrenti dal 1° luglio dell'anno X+1.



### Funzionamento del GRUPPO IVA – Cessazione dei partecipanti

**Ciascun soggetto passivo** che è parte del Gruppo IVA **cessa di parteciparvi se** si verifica uno dei casi di esclusione, ed in particolare qualora:

- **venga meno il vincolo finanziario** nei confronti del soggetto;
- sia riconosciuto il **venir meno del vincolo economico o organizzativo** nei confronti del soggetto;
- il soggetto subisca il **sequestro giudiziario dell'azienda** ex art. 670 c.p.c.;
- il soggetto sia sottoposto a **liquidazione giudiziale, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa o amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi**;
- il soggetto sia posto in **liquidazione ordinaria**.

**La cessazione è comunicata dal Rappresentante di gruppo** mediante presentazione telematica del modello AGI/1, **entro 30 giorni dalla data in cui si è verificato l'evento** che comporta la cessazione (art. 70-decies co. 2 e 3 del DPR 633/72).



## Funzionamento del GRUPPO IVA – Revoca dell'opzione – Cessazione del Gruppo

### REVOCA DELL'OPZIONE

La **revoca** dell'opzione avviene mediante **presentazione in via telematica**, da parte del Rappresentante di gruppo, **del modello AGI/1 sottoscritto da tutti i partecipanti** (art. 70-novies del DPR 633/72). La revoca produce effetti:

- a decorrere **dall'anno successivo**, se la dichiarazione in parola è presentata dal **1° gennaio al 30 settembre**;
- a decorrere **dal secondo anno successivo**, se la dichiarazione è presentata dal **1° ottobre al 31 dicembre**.

### CESSAZIONE DEL GRUPPO

Il Gruppo IVA **cessa quando viene meno la pluralità dei soggetti partecipanti**. La cessazione è comunicata dal Rappresentante di gruppo mediante **presentazione, in via telematica, del modello AGI/1 entro 30 giorni dalla data in cui si è verificato l'evento** che comporta la cessazione (art. 70-decies co. 4 e 5 del DPR 633/72).





ORDINE  
DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI  
CONTABILI

20/02/2024

Commissione Consultiva IMPOSTE INDIRECTE

**Grazie per  
l'attenzione**

*Dott. Giovanni Cenedella*

