

# Gruppo IVA: valutazioni di convenienza

di Francesco Grandolfo (\*), Paolo Lisi (\*\*) e Fabrizio Papotti (\*\*\*)

L'avvicinarsi del termine per esercitare l'opzione per l'adesione al Gruppo IVA, attualmente stabilito nel 15 novembre 2018, ma con effetto già dal 1° gennaio 2019, impone un'analisi attenta degli aspetti dell'istituto che maggiormente si prestano ad orientare la scelta degli operatori. L'analisi della convenienza di optare per l'adozione del Gruppo IVA va fatta tenendo conto delle disposizioni che offrono **vantaggi** per le società aderenti, come la **riduzione** degli **obblighi** amministrativi e la minimizzazione degli **oneri finanziari**, nonché la facoltà, riconosciuta in sede di Decreto attuativo, di optare per la **separazione** delle **attività** in costanza di Gruppo. L'analisi deve proseguire con l'individuare le norme che possono rivelarsi **penalizzanti** per la singola realtà aziendale. Ci si riferisce: al principio **"all in all out"**, che può dimostrarsi eccessivamente rigido alla prova delle vicende soggettive del Gruppo; ai **rapporti** tra Gruppo e **branch** di una delle società aderenti ed alla rilevanza IVA delle prestazioni di servizio poste in essere tra loro, alla certificazione delle operazioni ed alla tenuta della **contabilità** di Gruppo; nonché al **divieto di compensazione** di un eventuale credito IVA, generato dal Gruppo, con poste a debito delle società aderenti.

La Legge di bilancio 2017 (1) ha introdotto in Italia, con effetto dal 1° gennaio 2018, l'istituto del Gruppo IVA, la cui disciplina è contenuta nei nuovi articoli da 70-bis a 70-duodecies del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Al fine di recepire i principi enunciati dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza 17 settembre 2014, causa C-7/13, Skandia, la Legge di bilancio 2018 (2) ha aggiunto cinque commi (dal 4-bis al 4-sexies) all'art. 70-quinquies del D.P.R. n. 633/1972, rubricato "Operazioni effettuate dal Gruppo IVA e nei confronti di esso", prendendo in considerazione i rapporti tra casamadre e *branch* nelle ipotesi in cui una delle due entità abbia aderito ad un Gruppo IVA. Infine, il D.M. 6 aprile 2018 ha previsto le disposizioni attuative, in vista del primo anno di introduzione del Gruppo IVA, che sarà il 2019 per i soggetti che avranno esercitato l'opzione entro il 15 novembre 2018.

Il tassello mancante al quadro delineato è un Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate con il quale saranno approvati il mo-

dello da utilizzare per esercitare l'opzione, le variazioni e la revoca dell'opzione, nonché le relative specifiche tecniche per la sua trasmissione telematica (3).

## Gruppi bancari, finanziari, assicurativi

È di immediata evidenza che il Gruppo IVA possa diventare uno strumento di pianificazione fiscale interessante per quei gruppi di società che svolgono prevalentemente attività esenti, come i gruppi bancari, finanziari ed assicurativi nonché quelli immobiliari. Questi operatori non addebitano l'IVA in rivalsa e, se svolgono esclusivamente operazioni attive esenti, hanno un pro-rata di indetraibilità dell'IVA sugli acquisti pari al 100%. L'IVA indetraibile costituisce un costo che incide sul prezzo finale del prodotto (bene o servizio) e che di fatto viene traslato sui clienti, come pure sopportato dalle società stesse in termini di competitività. Per ridurre allora questi effetti negativi, in passato sono state adottate strategie finalizzate all'autoproduzione di beni e servizi che, se acqui-

(\*) *Dottore Commercialista, BDO Tax & Law S.r.l. Stp*

(\*\*) *Avvocato, BDO Tax & Law S.r.l. Stp*

(\*\*\*) *Avvocato, BDO Tax & Law S.r.l. Stp*

(1) Legge 11 dicembre 2016, n. 232, che, con l'art. 1, com-

ma 24, ha recepito l'art. 11 della Direttiva 2006/112/CE.

(2) Legge 27 dicembre 2017, n. 205.

(3) L'emanazione di tale provvedimento è prevista dall'art. 70-duodecies, comma 5, D.P.R. n. 633/1972.

# IVA

stati presso operatori terzi, avrebbero dato luogo ad IVA indetraibile (4).

Il Gruppo IVA, sotto questo profilo, incoraggia l'aggregazione di soggetti legati fra loro dai vincoli finanziario, economico e organizzativo, di modo che gli operatori esenti possano approvvigionarsi di beni e servizi all'interno del Gruppo senza anticipare l'IVA sugli acquisti, con evidenti vantaggi finanziari in termini di *cash flow* e senza subire il costo dell'imposta indetraibile.

Senza contare che tutti gli acquisti effettuati presso soggetti terzi rispetto al Gruppo si considerano effettuati dal Gruppo che detrae l'imposta in base al proprio pro-rata di indetraibilità. Ne consegue che, se al Gruppo partecipano soggetti con differenti pro-rata di indetraibilità, il pro-rata generale del Gruppo può rivelarsi migliore di quello delle singole società aderenti e consentire un maggiore recupero dell'imposta sugli acquisti.

## Fatturazione, registrazione, dichiarazione delle operazioni

L'adesione al Gruppo porta con sé l'irrelevanza, ai fini IVA, delle operazioni effettuate tra gli aderenti (5).

Si assiste in tal modo ad una suddivisione delle operazioni nell'ambito del Gruppo IVA tra:

- quelle che intervengono tra i partecipanti al Gruppo, irrilevanti ai fini IVA;

### LA NOVITÀ NORMATIVA

#### Operazioni che intervengono tra i partecipanti al Gruppo IVA

Con riferimento alle operazioni che intervengono tra i partecipanti al Gruppo IVA, irrilevanti ai fini IVA, il D.M. 6 aprile 2018 richiede l'osservanza, da parte di ciascuna delle società coinvolte nell'operazione, dell'obbligo di **rilevazione nelle scritture contabili** tenute ai fini delle **imposte diverse dall'IVA**, precisando inoltre che le imprese in **contabilità semplificata** sono tenute a rilevare le operazioni con idonea **documentazione** emessa nel rispetto del loro **ordine cronologico** riportando tutti gli **elementi** utili ad identificarle. Pertanto, anche se le operazioni tra soggetti del Gruppo non sono soggette a fatturazione e ai conseguenti obblighi previsti dalla disciplina IVA, le stesse devono comunque essere documentate ai fini delle imposte dirette ed annotate nella contabilità generale.

- quelle che intervengono tra il Gruppo e i soggetti esterni.

Con riferimento alle prime, il Decreto attuativo (6) richiede, comunque, l'osservanza, da parte di ciascuna delle società coinvolte nell'operazione, dell'obbligo di rilevazione nelle scritture contabili tenute ai fini delle imposte diverse dall'IVA, precisando inoltre che le imprese in contabilità semplificata sono tenute a rilevare le operazioni con idonea documentazione emessa nel rispetto del loro ordine cronologico riportando tutti gli elementi utili ad identificarle.

Pertanto, anche se le operazioni tra soggetti del Gruppo non sono soggette a fatturazione e ai conseguenti obblighi previsti dalla disciplina IVA, le stesse devono comunque essere documentate ai fini delle imposte dirette ed annotate nella contabilità generale.

L'altra tipologia di operazioni, che intervengono con soggetti terzi rispetto al Gruppo, invece, è soggetta - oltre che alla rilevazione ai fini delle imposte dirette - anche all'obbligo di fatturazione, mediante utilizzo della partita IVA del Gruppo (7). In sede di fatturazione è, tuttavia, richiesta l'indicazione del "codice fiscale del soggetto partecipante che ha realizzato l'operazione". Analogamente, in caso di acquisto "il rappresentante del Gruppo o i partecipanti comunicano ai fornitori la partita IVA del

(4) Il pensiero va naturalmente, *in primis*, alla previsione contenuta nell'art. 10, comma 2, D.P.R. n. 633/1972 che esenta da IVA le prestazioni (anche quelle di natura bancaria, finanziaria e assicurativa) rese dai consorzi ai propri consorziati o soci, a condizione che per tali prestazioni non sia previsto un corrispettivo ma solo un rimborso spese.

(5) La normativa le esclude dal novero delle operazioni considerate cessioni di beni o prestazioni di servizi (art. 70-*quinquies*, comma 1, D.P.R. n. 633/1972 e art. 3, comma 3, del Decreto 6 aprile 2018).

(6) Art. 3, comma 3, del Decreto citato.

(7) A seguito della trasmissione della dichiarazione per la costituzione, al Gruppo IVA è attribuita una propria partita IVA, cui è associato ciascun partecipante, che è riportata nelle dichiarazioni e in ogni altro atto di comunicazione relativi all'applicazione dell'IVA. L'Agenzia delle entrate dovrà rendere disponibile la banca dati contenente le informazioni utili a verificare la validità della partita IVA del Gruppo e i dati dei suoi partecipanti (art. 1, comma 5 e 6 del Decreto).

Gruppo e il codice fiscale del singolo acquirente. Al momento della ricezione della fattura i medesimi soggetti verificano l'indicazione del codice fiscale e provvedono al suo inserimento ove mancante" (8).

In proposito, si renderà necessario un coordinamento con le specifiche tecniche della fatturazione elettronica, atteso che il tracciato della fattura elettronica non prevede un campo dove indicare il codice fiscale della società partecipante all'operazione (9).

La necessità di ricondurre le operazioni al singolo partecipante si spiega considerando che tutte le transazioni, benché fatturate con la partita IVA del Gruppo, sono di fatto poste in essere dalle società del Gruppo e devono essere riconducibili a queste soprattutto per ragioni reddituali e di imposizione diretta.

La riconducibilità dell'operazione al soggetto che l'ha posta in essere si rivela importante anche ai fini IVA quando, ad esempio, dopo la cessazione del Gruppo, i partecipanti devono ricostituire il proprio *plafond* IVA (10), che verrà riattribuito in proporzione alle operazioni a ciascuno di essi riferibili.

In tema di registrazione l'art. 4 del Decreto dispone che "Il rappresentante del Gruppo IVA o i partecipanti effettuano le registrazioni di cui agli artt. 23, 24 e 25 del D.P.R. n. 633/1972, anche mediante l'adozione di appositi registri sezionali".

Dalla lettura della norma sembra, quindi, che l'adempimento possa essere effettuato alternativamente dal rappresentante del Gruppo (quindi dalla società controllante/capogruppo) o dal partecipante, presumibilmente quello che ha "realizzato" l'operazione.

La parola "anche" utilizzata dall'articolo in esame lascia intendere che, in alternativa al sezionale, il Gruppo IVA possa istituire appositi registri IVA "acquisti e vendite" destinati ad accogliere le operazioni intrattenute con i terzi.

Sul punto, sono, comunque, auspicabili chiarimenti da parte dell'Agenzia delle entrate.

In definitiva, i vantaggi più evidenti della partecipazione al Gruppo IVA sono di natura amministrativa finanziaria, e consentono - rispettivamente - di risparmiare oneri contabili e dichiarativi a questi collegati e di non anticipare l'IVA nell'ambito delle operazioni infragruppo. Con particolare riferimento a questi ultimi, uno dei vantaggi derivanti dall'adozione dell'istituto del Gruppo IVA andrebbe rinvenuto nella possibile riduzione dei costi di natura amministrativa che, di regola, vengono sostenuti da ciascun membro del Gruppo e, quindi, sotto questo profilo, si potrebbe rivelare appetibile per quelle società collegate che, in via esclusiva o principale, pongono in essere operazioni tra di loro.

### **Effetto della partecipazione al Gruppo sulla separazione delle attività**

Un altro interessante effetto dell'ingresso nel Gruppo è la cessazione degli effetti delle opzioni precedentemente esercitate dai partecipanti anche se è non decorso il periodo minimo di permanenza nel regime (11). Si pensi, ad esempio, alle opzioni per la separazione attività o per la dispensa dagli adempimenti per le operazioni esenti, contenute rispettivamente negli artt. 36 e 36-bis del D.P.R. n. 633/1972.

Questo effetto "interruttivo" spiega perché il Decreto 6 aprile 2018 abbia previsto che, in sede di costituzione del Gruppo, deve risultare l'eventuale esercizio delle opzioni di cui agli artt. 36 o 36-bis del D.P.R. n. 633/1972 (12).

La possibilità di optare per gli artt. 36 o 36-bis del D.P.R. n. 633/1972 obbliga, da una parte, ad un'analisi di convenienza circa la riproposizione delle precedenti opzioni, esercitate dai singoli partecipanti e, quindi, offre un ulteriore elemento di riflessione sulla convenienza della stessa adozione del Gruppo IVA.

(8) Art. 3, comma 1 e 2 del Decreto citato.

(9) Specifiche tecniche allegate al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 89757/2018.

(10) Il richiamo è a quanto disposto dall'art. 2, comma 2, lett. b) del Decreto 6 aprile 2018.

(11) Previsione contenuta nell'art. 70-novies, comma 4 del

D.P.R. n. 633/1972.

(12) Art. 1, comma 3, Decreto 6 aprile 2018. In difetto di manifestazione in sede di costituzione, è possibile trasmettere una dichiarazione integrativa entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello in cui ha effetto la costituzione del Gruppo.

# IVA

Dall'altra, la scelta di attribuire al Gruppo IVA la facoltà di optare per la gestione separata delle attività esercitate e, conseguentemente, per l'applicazione separata dell'imposta, potrebbe rivelarsi idonea a mitigare gli effetti negativi collegati all'applicazione del pro-rata generale, in capo a quei gruppi societari i cui membri esercitano attività esenti non in via occasionale. La separazione facoltativa delle attività risulterebbe opportuna per il Gruppo laddove una parte dell'attività svolta dai suoi membri fosse esente da IVA e potrebbe apparire conveniente nella misura in cui l'imposta sugli acquisti specificamente afferenti alle attività esenti risultasse inferiore alla quota di imposta indetraibile derivante dall'applicazione del pro-rata.

A titolo esemplificativo, se una società immobiliare, prima dell'ingresso nel Gruppo, ha separato l'attività di locazione di fabbricati in regime di imponibilità IVA da quella svolta in esenzione, la riproposizione da parte del Gruppo dell'opzione per la separazione attività (13) dovrebbe allora comportare:

- da un lato, il duplice vantaggio di poter recuperare l'IVA sugli acquisti afferenti l'attività di locazione imponibile e non dover operare rettifiche alla detrazione dell'IVA nel restante "periodo di osservazione fiscale" di cui all'art. 19-bis2, comma 8, del D.P.R. n. 633/1972 (14);
- dall'altro, non si può sottacere il rischio che i passaggi di servizi tra attività separate (come

(13) Persa, appunto, a causa dell'ingresso della società nel Gruppo IVA.

(14) Per i fabbricati e porzioni di essi il periodo di osservazione in dieci anni, decorrenti da quello di acquisto o di ultimazione: quando necessario, per stabilire questo momento, nel caso del Gruppo IVA, si deve far riferimento alla data di acquisto da

## VALUTAZIONI DI CONVENIENZA

### Opzioni in precedenza esercitate dai partecipanti al Gruppo IVA

Con l'ingresso nel Gruppo IVA, **cessano** gli **effetti** delle **opzioni** precedentemente esercitate dai partecipanti anche se è non decorso il periodo minimo di permanenza nel regime. Si pensi, ad esempio, alle opzioni per la separazione attività o per la dispensa dagli adempimenti per le operazioni esenti. La possibilità di usufruire di tali opzioni obbliga, da una parte, ad un'analisi di convenienza circa la riproposizione delle precedenti opzioni, esercitate dai singoli partecipanti. Dall'altra, la scelta di attribuire al Gruppo IVA la facoltà di optare per la **gestione separata delle attività** esercitate e, conseguentemente, per l'applicazione separata dell'imposta, potrebbe rivelarsi idonea a **mitigare** gli **effetti negativi** collegati all'applicazione del **pro-rata** generale, in capo a quei gruppi societari i cui membri esercitano attività esenti non in via occasionale.

nel caso di locazione del fabbricato da parte dell'attività imponibile a quella esente) siano da assoggettare ad IVA, in virtù del principio sancito nell'art. 36, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972 (15). Infatti, il riferimento al "soggetto che esercita più attività" (16) e che, avendo optato per la separazione delle attività, è tenuto ad assoggettare ad IVA i passaggi di servizi tra attività separate, ad oggi riferito alla singola società, domani dovrebbe intendersi riferito al Gruppo IVA. Se così non fosse, l'attività separata "esente" non verrebbe gravata dell'IVA sui servizi ad essa resi dall'attività "imponibile" e quest'ultima, grazie alla separazione, avrebbe diritto a recuperare interamente l'IVA sugli acquisti, senza subire la limitazione della detrazione derivante dal pro-rata del Gruppo.

Per superare il problema, si potrebbe pensare di trasferire l'immobile in un'altra società partecipante anch'essa al Gruppo IVA, così che la locazione del fabbricato, essendo resa da una società all'altra del Gruppo IVA, possa godere del regime di esclusione IVA. In tale ipotesi, senza manifestazione dell'opzione per la separazione delle attività da parte del Gruppo, il trasferimento dell'immobile da una società all'altra comporterebbe una limitazione alla detrazione dell'IVA sugli acquisti relativi al fabbricato (ad esempio le spese di manutenzione) in conseguenza dell'applicazione del pro-rata del Gruppo, nonché l'obbligo di operare la rettificazione, avrebbe diritto a recuperare interamente l'IVA sugli acquisti, senza subire la limitazione della detrazione derivante dal pro-rata del Gruppo.

Per superare il problema, si potrebbe pensare di trasferire l'immobile in un'altra società partecipante anch'essa al Gruppo IVA, così che la locazione del fabbricato, essendo resa da una società all'altra del Gruppo IVA, possa godere del regime di esclusione IVA. In tale ipotesi, senza manifestazione dell'opzione per la separazione delle attività da parte del Gruppo, il trasferimento dell'immobile da una società all'altra comporterebbe una limitazione alla detrazione dell'IVA sugli acquisti relativi al fabbricato (ad esempio le spese di manutenzione) in conseguenza dell'applicazione del pro-rata del Gruppo, nonché l'obbligo di operare la rettificazione, avrebbe diritto a recuperare interamente l'IVA sugli acquisti, senza subire la limitazione della detrazione derivante dal pro-rata del Gruppo.

parte del partecipante al Gruppo che detiene il fabbricato.

(15) In base alla norma citata "i passaggi di servizi all'attività soggetta a detrazione ridotta o forfettaria costituiscono prestazioni di servizio ai sensi dell'art. 3 e si considerano effettuati, in base al valore normale, nel momento in cui sono rese".

(16) Riferimento nel comma 5 dell'art. 36.

ca della detrazione dell'IVA relativa alle spese iniziali di acquisto, costruzione o ultimazione del fabbricato stesso nel periodo di osservazione fiscale (17).

Naturalmente, il trasferimento dell'immobile tra società appartenenti al Gruppo IVA dovrà essere valutato anche sotto il profilo dell'imposizione indiretta diversa dall'IVA. In particolare, nei casi di esclusione dall'ambito di applicazione IVA, l'operazione sarà soggetta, come regola generale, ad imposta di registro, ipotecaria e catastale in misura proporzionale (18).

### Principio "all in all out" e vicende soggettive del Gruppo IVA

Il "Gruppo IVA" (19) può essere costituito dai soggetti passivi IVA stabiliti nel territorio dello Stato che esercitano attività d'impresa, arte o professione, per i quali ricorrono congiuntamente i vincoli finanziario, economico e organizzativo (20).

La disciplina è ispirata al principio "all in, all out", in base al quale, una volta che si sia optato per la costituzione del Gruppo, è obbligatoria l'inclusione di tutti i soggetti per i quali ricorrono i vincoli.

Da ciò deriva che il Gruppo può essere interessato da vicende soggettive, patologiche o fisiologiche, di notevole rilievo.

#### LA PRASSI AMMINISTRATIVA

##### Istanza di interpello ai fini dell'inclusione o esclusione nel Gruppo IVA

Con la **risoluzione n. 54/E/2018**, l'Agenzia delle entrate ha fornito indicazioni in merito alla proposizione dell'istanza di interpello ai fini dell'inclusione o esclusione di alcuni soggetti dal perimetro del Gruppo IVA. In particolare, l'Agenzia ha ritenuto **ammissibile** la presentazione dell'**interpello** anche nel **periodo anteriore** alla **costituzione** di un **Gruppo IVA** e ciò sulla base della considerazione che l'inammissibilità di istanze antecedenti la formazione del Gruppo IVA determinerebbe la inclusione nel Gruppo IVA di soggetti passivi privi dei requisiti già al momento della opzione, così come la esclusione di entità in possesso degli stessi alla data della dichiarazione di costituzione.

In sede di costituzione è infatti possibile che sia stato:

- incluso un soggetto che non aveva i requisiti: in tal caso l'inclusione è priva di effetti limitatamente a tale soggetto (art. 70-*decies*, comma 1);
- escluso un soggetto che possedeva i requisiti (art. 70-*quater*, comma 1): in tal caso è recuperato a carico del Gruppo IVA l'effettivo vantaggio fiscale conseguito e il Gruppo IVA cesserà solo a partire dall'anno successivo a quello in cui venga accertata tale mancata inclusione, ove alla stessa non si ponga rimedio con la partecipazione anche di tale soggetto al Gruppo IVA (21).

Durante la vita del Gruppo, l'aspetto più rilevante è l'obbligo di inclusione dei soggetti che, inizialmente privi di una delle condizioni per la partecipazione, ne vengono in possesso successivamente alla costituzione del Gruppo (22). Di questo effetto dovrà tenersi conto in sede di realizzazione di operazioni straordinarie - come il conferimento d'azienda - che possono portare all'acquisizione di pacchetti di maggioranza, specie da parte della *holding* del Gruppo societario.

Al contrario, se i vincoli vengono meno o si verificano alcuni eventi precisamente individuati (sequestro giudiziario dell'azienda (23), procedure concorsuali, liquidazione ordinaria),

(17) Previsto dal già citato art. 19-*bis*2, comma 8, del D.P.R. n. 633/1972.

(18) In applicazione del principio di alternatività IVA/registro, sancito dagli artt. 5 e 40 del D.P.R. n. 131/1986.

(19) Definito "un unico soggetto passivo" dall'art. 70-*bis* del D.P.R. n. 633/1972.

(20) Di tali vincoli, che devono sussistere al momento dell'esercizio dell'opzione per la costituzione del Gruppo e, comunque, già dal 1° luglio dell'anno solare precedente a quello in cui ha effetto l'opzione, l'art. 70-*ter* fornisce le necessarie definizioni.

(21) Come si esprime la relazione illustrativa alla Legge di bi-

lancio 2017, "dovrà procedersi a un recupero d'imposta nei limiti dell'effettivo vantaggio rispetto a quello che si sarebbe verificato ove tale soggetto, correttamente, fosse stato escluso dal Gruppo IVA".

(22) L'inclusione decorre dall'anno successivo a quello in cui i vincoli si sono instaurati e deve essere oggetto di dichiarazione da presentare entro 90 giorni dal verificarsi dell'evento (art. 70-*quater*, comma 5).

(23) Con una previsione alquanto penalizzante, l'art. 70-*bis*, comma 2, lett. b), prevede che, "in caso di pluralità di aziende, la disposizione opera anche se oggetto di sequestro è una sola [azienda, N.d.A.] di esse".

## IVA

il soggetto interrompe la sua partecipazione al Gruppo a decorrere:

- dalla data in cui si verificano gli eventi previsti (24);
- dall'anno successivo a quello dell'interpello che riconosce il venir meno del vincolo economico o organizzativo (25).

A questo proposito, si rammenta che con la recente risoluzione 10 luglio 2018, n. 54/E, l'Agenzia delle entrate ha fornito indicazioni in merito alla

proposizione dell'istanza di interpello ai fini dell'inclusione o esclusione di alcuni soggetti dal perimetro del Gruppo IVA. Per quanto qui interessa, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto ammissibile la presentazione dell'interpello anche nel periodo anteriore alla costituzione di un Gruppo IVA e ciò sulla base della considerazione che l'inammissibilità di istanze antecedenti la formazione del Gruppo IVA determinerebbe la inclusione nel Gruppo IVA di soggetti passivi privi dei requisiti già al momento della opzione, così come la esclusione di entità in possesso degli stessi alla data della dichiarazione di costituzione (26).

Sotto altro profilo, è auspicabile un'applicazione con modalità più flessibili del principio in parola, al fine di permettere la costituzione di Gruppi IVA a livello di *sub-holding* intermedie, che garantisca comunque l'adesione di tutte le società in possesso dei requisiti per aderire al Gruppo.

Infine, anche la possibilità di includere nel Gruppo IVA i fondi immobiliari potrebbe offrire interessanti opportunità agli operatori del settore.

### VALUTAZIONI DI CONVENIENZA

#### Rapporti tra casamadre e branch

Se la sede italiana dispone di una **branch** in un Paese UE con la quale pone in essere soprattutto **prestazioni di servizi**, tali operazioni non sono considerate rilevanti ai fini IVA e, quindi, sono **escluse** dagli obblighi di **fatturazione, registrazione, dichiarazione**, ecc. Se, invece, la sede italiana dovesse decidere di costituire un **Gruppo IVA** in Italia, le medesime operazioni diverrebbero **rilevanti** ai fini IVA con evidenti effetti sugli adempimenti IVA collegati, compresa, ad esempio, la comunicazione delle operazioni transfrontaliere, prevista con effetto dal 1° gennaio 2019.

#### Rapporti tra casamadre e branch

La Corte di Giustizia UE, con la sentenza del 23 marzo 2006, causa C-210/04, FCE Bank, ha sancito il principio della irrilevanza, ai fini IVA, delle prestazioni di servizi poste in essere tra la casamadre e la propria *branch* estera, in considerazione del fatto che tali soggetti possono essere considerati un'unica entità. L'Agenzia delle entrate ha condiviso tali considerazioni con la

risoluzione 16 giugno 2006, n. 81/E.

Tale principio è stato, in parte, superato dalla citata sentenza Skandia, nella quale è stato stabilito che l'unitarietà tra casamadre e *branch* viene meno quando uno dei due soggetti partecipa ad un Gruppo IVA.

Ne deriva la rilevanza ai fini IVA dei servizi resi/ricevuti dalla casamadre, appartenente ad un Gruppo IVA, nei confronti/da parte della propria *branch*. Medesima conseguenza per il caso in cui sia la *branch* a partecipare ad un Gruppo IVA.

Come accennato in apertura, ai fini di adeguamento normativo, la Legge di bilancio 2018 ha inserito cinque nuovi commi (dal 4-bis al 4-sexies) nell'art. 70-*quinquies* del D.P.R. n. 633/1972, rubricato "Operazioni effettuate dal Gruppo IVA e nei confronti di esso", sancendo la rilevanza IVA di tutte le operazioni (cessioni di beni e prestazioni di servizi) rese e ricevute tra casamadre e *branch* appartenenti ad un Gruppo IVA costituito in Italia o in un altro Paese UE.

Evidentemente tali novità devono essere tenute in considerazione anche in sede di scelta per la costituzione del Gruppo IVA. Se la sede italiana dispone di una *branch* in un Paese UE

(24) La relativa disciplina è contenuta nell'art. 70-*decies*, commi 2 e 3.

(25) Il Decreto 6 aprile 2018 ha specificato che l'effetto decorre dal 1° gennaio dell'anno successivo.

(26) Più precisamente l'Agenzia, nel citato documento di prassi, si esprime chiarendo che "si ritiene che il previo esercizio dell'opzione per la costituzione del Gruppo IVA non costituisca condizione per la valida presentazione degli interpelli".

con la quale pone in essere soprattutto prestazioni di servizi, attualmente tali operazioni non sono considerate rilevanti ai fini IVA e, quindi, sono escluse dagli obblighi di fatturazione, registrazione, dichiarazione ecc. Se, invece, la sede italiana dovesse decidere di costituire un Gruppo IVA in Italia, le medesime operazioni diverrebbero rilevanti ai fini IVA con evidenti effetti sugli adempimenti IVA collegati, compresa, ad esempio, la comunicazione delle operazioni transfrontaliere, prevista con effetto dal 1° gennaio 2019.

### Altri aspetti

Un ulteriore aspetto da tenere in considerazione è il divieto di compensazione previsto dall'art. 4 commi 3 e 4 del Decreto.

In particolare:

- da una parte (comma 3), non è ammessa la compensazione orizzontale tra IVA a debito del Gruppo e i crediti per imposte e contributi dei singoli partecipanti;
- dall'altra (comma 4), è vietata la compensazione del credito IVA annuale o infrannuale del Gruppo che non può essere compensato con i debiti per imposte e contributi dei partecipanti al Gruppo.

È evidente la potenziale penalizzazione di queste disposizioni, che consentono compensazio-

ni orizzontali solo in capo al rappresentante del Gruppo (27).

Un cenno meritano, inoltre, le previsioni relative ai requisiti patrimoniali e di versamento ai fini dell'esonero dalla garanzia in caso di rimborso IVA (28). La disciplina prevista dagli artt. 30 e 38-bis del D.P.R. n. 633/1972 in materia di rimborsi IVA si applica anche all'eventuale istanza di rimborso proposta dal Gruppo IVA. Tuttavia, poiché il Gruppo non ha di fatto una propria consistenza patrimoniale, ai fini della dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà si dovrà prendere in considerazione la sommatoria dei valori patrimoniali dei partecipanti.

Inoltre, per quanto riguarda la regolarità dei versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi, con norma alquanto penalizzante, è previsto che la verifica debba essere condotta nei confronti di ciascuno dei partecipanti al Gruppo, con la conseguenza - a quanto pare - che anche un solo inadempiente comprometta la possibilità di rilasciare la dichiarazione.

Infine, per quanto riguarda le operazioni in regime di *split payment*, sarebbe opportuna una previsione che impedisse l'estensione di tale obbligo al Gruppo IVA cui la società aderisce.

(27) Disposizioni sì penalizzanti ma che non devono certo stupire, poiché in linea con il principio della compensazione orizzontale, che richiede la titolarità dei debiti e dei crediti in capo al medesimo soggetto. Si veda in proposito la risoluzione

15 novembre 2017, n. 140/E, in tema di accollo del debito d'imposta altrui ed estinzione per compensazione.

(28) Art. 6 del Decreto 6 aprile 2018.