



REGIME SPECIALE DELL'IVA DI GRUPPO

NEI PAESI A.M.A.

*Analisi comparativa delle scelte di adozione del regime
nei sistemi tributari di Italia, Francia e Spagna*

*Documento elaborato dalla Commissione Fiscale
di A.M.A. – Arco Mediterraneo dei Professionisti Contabili
Ultima revisione maggio 2018.
Tutti i diritti riservati.*

A cura di: Federico Broglia; Simona Bianciardi; Llorenç Maristany.



INDICE

1. Introduzione alla direttiva IVA UE: definizione generale di IVA di gruppo e le opzioni per gli Stati membri.....	4
2. La legge di attuazione della Direttiva: breve descrizione del regime secondo le opzioni previste dal legislatore nazionale.....	9
ITALIA	9
FRANCIA	11
SPAGNA	11
3. Condizioni per l'applicazione dei diversi Regimi IVA di Gruppo	12
3.1. Requisiti soggettivi.....	12
ITALIA	12
FRANCIA	15
SPAGNA	16
3.2. Condizioni generali di applicazione del regime	17
ITALIA	17
FRANCIA	18
SPAGNA	19
4. Funzionamento del regime e benefici per le entità partecipanti	20
ITALIA	20
FRANCIA	24
SPAGNA	25
5. Obblighi associati all'applicazione del Regime e conseguenze in tema di accertamento e riscossione .	26
5.1. Adempimenti generali per l'applicazione del Regime	26
ITALIA	26
FRANCIA	30
SPAGNA	31
5.2. Particolarità e responsabilità in tema di accertamento e riscossione dell'imposta	33
ITALIA	33
FRANCIA	34
SPAGNA	35
6. Perdita del diritto alla applicazione del Regime	37
6.1. Motivi di esclusione dal Regime e data di effetto	37
ITALIA	37
FRANCIA	39



SPAGNA.....	40
6.2. Conseguenze della cessazione del Regime IVA di Gruppo	41
ITALIA	41
FRANCIA	42
SPAGNA.....	42
7. Conclusioni.....	43



1. Introduzione alla direttiva IVA UE: definizione generale di IVA di gruppo e le opzioni per gli Stati membri

L'articolo 11 della direttiva 2006/112/EC del Consiglio (di seguito anche "Direttiva IVA"), del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune dell'Imposta sul Valore Aggiunto, offre agli Stati membri la possibilità di introdurre regimi unitari di applicazione dell'imposta riservati alle entità appartenenti ad un gruppo societario. La formulazione della norma dal punto di vista letterale è oltremodo semplice ed immediata: *"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 (grassetto n.d.r.)".

La disposizione normativa attuale, contenuta nella Direttiva 2006/112/EC cosiddetta "Direttiva di rifusione" era già prevista nella VI Direttiva, la n. 77/388/CEE di armonizzazione delle legislazioni dei vari stati membri relativamente alle imposte sulla cifra d'affari e istituzione dell'Imposta sul Valore Aggiunto, all'art. 4 par. 4) comma 1, che recitava: *"Con riserva della consultazione di cui all'art. 29, ogni Stato membro ha la facoltà di considerare come unico soggetto passivo le persone residenti all'interno del paese che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi".*

Sin dall'istituzione del tributo armonizzato nella Comunità Europea del 1977, pertanto, i singoli Stati membri avevano la facoltà di istituire l'applicazione unitaria del tributo a persone giuridiche indipendenti ma legate fra loro da rapporti di partecipazione e altri vincoli di natura finanziaria, economica ed organizzativa: tali regimi sono noti come "Gruppi di entità ai fini IVA", "Gruppi IVA" o anche "IVA di Gruppo".

Come abbiamo visto, ogni Stato membro può considerare due o più persone stabilite nello stesso Stato membro, che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da



rapporti finanziari, economici ed organizzativi, come un unico soggetto passivo ai fini dell'IVA. Gli Stati membri che desiderino esercitare tale opzione devono consultare in via preliminare il comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto e sono autorizzati ad adottare le misure necessarie a prevenire l'elusione o l'evasione fiscale risultanti dall'esercizio di tale opzione.

Nella sua semplicità, la Direttiva ha una portata dirompente, autorizzando gli Stati membri a derogare alla basilare regola di applicazione e determinazione dell'imposta in via separata per ogni soggetto passivo, consentendo di considerare come soggetto passivo unitario entità giuridiche tra loro collegate, con la naturale conseguenza di porre al di fuori del campo di applicazione del tributo tutte le operazioni di cessione di beni e di prestazioni di servizi realizzate tra le medesime società, in quanto appartenenti al Gruppo IVA.

La Commissione delle Comunità europee, preoccupata delle notevoli divergenze nell'applicazione della presente disposizione, già dal 2009 emanò la Comunicazione al Consiglio e al Parlamento europeo n. 325 del 2 luglio 2009, contenente alcune linee guida relativamente all'applicazione dell'articolo 11 della Direttiva IVA, al fine di armonizzare il regime in commento fra i diversi Stati membri. Come risultava alla Commissione, nel 2009 erano 15 i Paesi membri ad aver adottato, con diverse opzioni, il regime dell'IVA di Gruppo: Austria, Belgio, Repubblica Ceca, Cipro, Danimarca, Estonia, Finlandia, Germania, Ungheria, Irlanda, Paesi Bassi, Romania, Spagna, Svezia e Regno Unito.

Da notare come, **relativamente ai Paesi AMA**, soltanto la Spagna fu annoverata tra i Paesi che avevano implementato l'art. 11 della Direttiva IVA. Ricordiamo che l'Italia, sin dal lontano 1979 (art. 73 comma 3 DPR 633/1972 e DM attuativo 13 dicembre 1979) aveva istituito la procedura della "*Liquidazione IVA di Gruppo*", che tuttavia non fu considerata quale implementazione dell'opzione concessa dalla Direttiva IVA, in quanto consente, come vedremo, unicamente la compensazione delle posizioni di debito-credito IVA maturate in capo alle singole società, le quali mantengono agli effetti applicativi del tributo perfetta autonomia.

La definizione del concetto di Gruppo IVA, e le caratteristiche del medesimo, sono ben chiariti dalla stessa Commissione Europea nella Comunicazione del 2009 sopra citata, che costituisce tuttora la principale fonte interpretativa dell'art. 11 della Direttiva IVA.



In quella sede, la Commissione così si esprime: *“La conseguenza fondamentale dell'applicazione dell'IVA di gruppo, di cui all'articolo 11, è di consentire a dei soggetti passivi, vincolati tra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi, di non essere più trattati ai fini dell'IVA come soggetti distinti, bensì come un unico soggetto passivo. In altri termini, vari soggetti passivi strettamente vincolati tra loro vengono fusi in un unico soggetto passivo ai fini dell'IVA. (...) In tal senso, un gruppo IVA potrebbe essere descritto come una "finzione" creata ai fini dell'IVA, in cui la sostanza economica prevale sulla forma giuridica. (...) Cosicché, aderendo ad un gruppo IVA, il membro del gruppo si svincola, ai fini dell'IVA, da qualsiasi forma giuridica possibile, esistente contemporaneamente, e diventa invece parte di un nuovo soggetto passivo distinto ai fini dell'IVA, vale a dire il gruppo IVA”*.

Il necessario corollario di quanto sopra, in tema di codice di identificazione IVA, è la attribuzione da parte delle amministrazioni fiscali dei singoli Stati membri di un codice unico per l'intero Gruppo IVA. Così la Commissione: *“Poiché un gruppo IVA viene considerato un soggetto passivo unico, ne consegue logicamente che il gruppo può soltanto essere identificato, ai fini dell'IVA, mediante un numero IVA unico, conformemente all'articolo 214 della direttiva IVA, ad esclusione di qualsiasi altro numero IVA individuale. (...) Il numero d'identificazione individuale di ciascuno dei membri può ancora essere conservato dalle amministrazioni fiscali, ma soltanto per consentire un controllo delle attività interne del gruppo IVA”*. La Commissione riprese, con questo orientamento, la posizione della giurisprudenza comunitaria della Corte di Giustizia.¹

La Commissione UE, consapevole anche della possibilità che l'Iva di gruppo possa compromettere il principio di neutralità fiscale ed essere motivo di concorrenza fiscale tra i vari Stati membri, eventualità confermata dal fatto che in molti regimi di Gruppo IVA non veniva garantito che i loro effetti fossero limitati al territorio nazionale, ritenne opportuno, proprio con la comunicazione n. 325 del luglio 2009 *“Tradurre in modalità pratiche le disposizioni dell'articolo 11 rispettando i principi fondamentali del sistema comunitario dell'IVA”*. In particolare la Commissione fornì le linee guida per l'applicazione della disposizione, specificando che:

- la procedura per l'IVA di Gruppo può essere adottata solo da soggetti passivi d'imposta stabiliti nel territorio dello stesso Stato membro;

¹ Corte di Giustizia UE, causa C-162/07 “Ampliscientifica”, punti 19, 20.



- devono essere incluse tutte le attività svolte dai membri del gruppo IVA, escluse le attività svolte da sedi e stabili organizzazioni situate all'estero;
- possono invece partecipare al regime le stabili organizzazioni (*rectius*, centri di attività stabile) di imprese straniere situati nel territorio dello Stato, in quanto ivi stabiliti;²
- si può partecipare a un solo Gruppo IVA;
- i vincoli di natura finanziaria, economica e organizzativa tra le società del gruppo IVA devono sussistere per l'intero periodo di esistenza del gruppo IVA;
- tali vincoli devono sussistere simultaneamente, ossia si tratta di tre condizioni necessarie (utilizzo della congiunzione "e" da parte dell'art. 11 della Direttiva);
- gli obblighi IVA incombono sul Gruppo in quanto considerato un unico soggetto passivo;
- il gruppo IVA opera verso i terzi come un soggetto passivo unico³;
- le operazioni *a titolo oneroso* interne al Gruppo IVA non rilevano ai fini del tributo, in quanto considerate al di fuori del campo di applicazione dell'imposta.

In relazione al significato delle espressioni *vincolo finanziario*, *vincolo economico* e *vincolo organizzativo*, il documento citato fornisce i seguenti criteri interpretativi:

1. *vincolo finanziario*: esistenza di una percentuale di partecipazione al capitale o ai diritti di voto che garantisca il controllo di un'entità sull'altra (normalmente, oltre il 50%);
2. *vincolo economico*: i membri del Gruppo IVA esercitano attività principali dello stesso genere, ovvero attività complementari o interdipendenti, ovvero vi sono attività svolte da un membro del gruppo che avvantaggiano pienamente o sostanzialmente gli altri membri;
3. *vincolo organizzativo*: esistenza di una struttura di gestione almeno parzialmente condivisa nel Gruppo IVA.

La comunicazione terminò sottolineando l'importanza che gli Stati membri "*adottino tutti i provvedimenti necessari al fine di evitare l'evasione e l'elusione fiscale, nonché le pratiche abusive,*

² In tema di rapporti tra la casa madre e la propria stabile organizzazione, definiti in ambito IVA dalla Corte di Giustizia UE, causa C-210/04 "FCE Bank PLC" nel senso di escludere dal campo di applicazione dell'imposta le prestazioni di servizi realizzate nell'ambito della stessa entità giuridica, e quindi tra la casa madre e il proprio centro di attività stabile, la Commissione rileva che, nel caso in cui ad esempio la casa madre estera entri a far parte di un Gruppo IVA, ciò avrebbe l'effetto di "separarla" dal suo centro di attività stabile estero, per essere entrata a far parte di un nuovo e diverso soggetto passivo, e pertanto le operazioni effettuate verso la *branch* tornerebbero ad essere rilevanti ai fini del tributo.

³ La Commissione prevede una sorta di "finzione giuridica" per la quale le operazioni IVA realizzate da un soggetto appartenente al Gruppo verso i terzi sono considerate come eseguite dal Gruppo, così come le operazioni di terzi verso un soggetto del Gruppo vengono considerate come acquisti effettuati dal Gruppo.



derivanti dall'uso dei regimi nazionali di IVA di gruppo. Dall'attuazione dell'opzione di IVA di gruppo non devono risultare vantaggi indebiti, né svantaggi ingiustificati". Infine la Commissione, consapevole della possibile perdita di gettito da parte degli Stati membri derivante dall'applicazione dell'art. 11 della Direttiva, esortò gli Stati membri all'applicazione "piena e corretta" delle norme comunitarie in tema di diritto alla detrazione dell'imposta.

In sintesi i principali vantaggi dell'istituto dell'IVA di gruppo per le imprese aderenti si possono riassumere nei seguenti aspetti:

- 1) non rilevanza ai fini IVA delle operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi effettuate all'interno del Gruppo, con evidenti benefici in caso di entità aderenti che abbiano differenti pro-rata di detrazione, o con posizioni a cronico credito di IVA (si pensi al caso degli esportatori abituali);
- 2) possibilità per i gruppi societari che effettuano in prevalenza operazioni esenti, prive del diritto alla detrazione dell'imposta, di incorporare nel Gruppo IVA società controllate che forniscano servizi accessori (ad es. servizi informatici, di fornitura di tecnologia ecc...) evitando così il costo occulto derivante dalla mancata detrazione dell'IVA⁴;
- 3) determinazione di un pro-rata di detrazione unitario per il Gruppo IVA, influenzato unicamente dalle attività che le entità del Gruppo effettuano verso i terzi non appartenenti al Gruppo medesimo;
- 4) semplificazione amministrativa, in quanto gli obblighi e gli adempimenti relativi al tributo gravano soltanto sul Gruppo IVA come unico soggetto passivo (il che comporta ad esempio che sia il Gruppo e non più i singoli membri a presentare la dichiarazione annuale IVA⁵);
- 5) compensazione diretta ed immediata delle posizioni a debito/credito delle entità appartenenti al Gruppo, con evidenti vantaggi di tesoreria.

⁴ Problema noto ad esempio nel settore sanitario con il nome di "fiscal-technological drag" e già oggetto di studio nelle istituzioni europee.

⁵ Corte di Giustizia UE, causa C-162/07 "Ampliscentifica", punto 19.



2. La legge di attuazione della Direttiva: breve descrizione del regime secondo le opzioni previste dal legislatore nazionale

ITALIA

In Italia, come si è detto, sin dal lontano 1979 è stata introdotta la facoltà di operare, da parte della società controllante, il versamento complessivo delle somme dovute da parte del gruppo formato dalla medesima controllante e dalle proprie società controllate. Tale opzione, conosciuta come **“Liquidazione IVA di gruppo”**, è codificata all’art. 73, commi 3, 4 e 5, del D.P.R. n. 633/1972 (di seguito anche “T.U. IVA”) e dal provvedimento di attuazione, emanato con D.M. del 13 dicembre 1979.

Tale normativa, su base facoltativa e opzionale, è attualmente in vigore e prevede che dall’anno di esercizio dell’opzione le società aderenti perdano la disponibilità dei saldi a debito o a credito risultanti dalle liquidazioni periodiche, dovendoli trasferire alla società controllante, la quale si incarica del versamento cumulativo all’Erario, previa compensazione delle posizioni debitorie e creditorie. La società controllante dovrà presentare telematicamente, oltre alla propria dichiarazione annuale, una dichiarazione annuale del gruppo IVA, dove confluiranno i risultati delle liquidazioni periodiche di tutte le società aderenti.

Si ricorda, infatti, che in Italia il debito di imposta viene determinato sulla base delle risultanze delle “liquidazioni periodiche IVA”, normalmente su base mensile, con versamento entro il giorno 16 del mese successivo a quello di riferimento. Tuttavia, i soggetti titolati ad aderire al c.d. “Regime semplificato per i contribuenti minori” ex art. 32 del T.U. IVA, ossia quelli che abbiano realizzato un volume di affari, nell’anno precedente, inferiore ad euro 400.000= (con attività di prestazione di servizi o di esercenti arti e professioni) ovvero 700.000= (negli altri casi) possono optare per la periodicità trimestrale delle liquidazioni periodiche; in questo caso, i versamenti devono essere effettuati entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento, con un aggravio a titolo di interesse pari all’1% del risultato della liquidazione trimestrale.⁶

⁶ Ai sensi dell’art. 74 c. 4 del T.U. IVA alcuni contribuenti, in relazione all’attività esercitata, sono invece titolati ad effettuare le liquidazioni periodiche su base trimestrale per regime naturale, e non subiscono l’aggravio dell’1% a titolo di interesse.



Le società si definiscono controllate quando la controllante possiede, direttamente o indirettamente, più del 50% della partecipazione al capitale (azioni o quote), senza considerare le azioni prive dei diritti di voto; per ragioni di tutela erariale, inoltre, è previsto che il requisito del controllo debba sussistere dal primo luglio dell'anno solare precedente a quello di esercizio dell'opzione. Non è necessario che tutte le società del gruppo, che posseggano i requisiti anzidetti, partecipino alla Liquidazione di gruppo, ben potendo la società controllante scegliere di anno in anno le società da inserire, in base a valutazioni di convenienza.

Come si vede, l'Italia aveva (sino ad oggi) dato attuazione in misura molto limitata alla possibilità prevista dalla Direttiva comunitaria, istituendo un regime che di fatto consente evidenti vantaggi di tesoreria, in quanto permette la immediata compensazione dei crediti e dei debiti IVA periodici del gruppo, ma che non muta la perfetta soggettività passiva dei soggetti aderenti, non elimina gli adempimenti in capo ai medesimi, né varia la qualificazione delle operazioni infra-gruppo effettuate.

Tale situazione si è notevolmente modificata con l'entrata in vigore della Legge di Bilancio per l'anno 2017, con la quale l'Italia ha deciso di introdurre un vero e proprio regime IVA di Gruppo, perfettamente aderente ai contenuti della Direttiva comunitaria, come sopra analizzati. Infatti la Legge 11 dicembre 2016 n. 232 ha introdotto nel T.U. IVA il Titolo V-BIS, denominato "**Gruppo IVA**", che con gli articoli da 70-bis a 70-duodecies disciplina il nuovo istituto, prevedendo che: "*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'art. 70-ter, possono divenire un unico soggetto passivo, di seguito denominato «gruppo IVA»*".

Già dal tenore letterale del primo comma dell'art. 70-bis citato, si evince la portata innovativa e radicale della disposizione normativa. Infatti, sia l'introduzione di un apposito Titolo nella legge IVA, sia e soprattutto le parole utilizzate "*divenire un unico soggetto passivo*" non lasciano spazio a dubbi interpretativi, delineando la volontà del legislatore di aderire nel modo più pieno e completo ai contenuti dell'art. 11 della Direttiva, istituendo un nuovo soggetto, il Gruppo IVA appunto, dotato di piena autonomia ai fini del tributo, al pari di qualsiasi altro soggetto passivo.

Ai sensi del comma 30, art. 1 della Legge n. 232/2016, le disposizioni relative al nuovo Gruppo IVA si applicano a partire dal 1° gennaio 2018: a partire dal corrente anno, infatti, è possibile esercitare



l'opzione mediante dichiarazione di adesione, secondo la modulistica che sarà approvata con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate di prossima emanazione. L'effettiva applicazione del nuovo Regime, pertanto, in ragione delle tempistiche relative alla data di effetto dell'opzione – che vedremo nei successivi capitoli – avrà decorrenza 1° gennaio 2019.

FRANCIA

L'amministrazione francese ha sempre dimostrato una certa reticenza all'implementazione, che rimane comunque opzionale, nell'ordinamento francese del concetto di Gruppo IVA secondo l'articolo 11 della direttiva 2006/112, principalmente in ragione di timori legati alla non rilevanza ai fini IVA delle operazioni infragruppo.

Non volendo però creare situazioni di svantaggi competitivi, almeno sull'aspetto relativo agli indubbi vantaggi di tesoreria derivanti dall'IVA di gruppo, il legislatore francese ha formulato nel 2010 un primo passo verso l'IVA di gruppo introducendo con l'articolo 50 della legge di bilancio rettificativa 2010-1658 del 29 dicembre 2010, l'istituto, opzionale, della liquidazione dell'IVA di gruppo che permette, a partire dal primo gennaio 2012, a un soggetto passivo di scegliere, con l'accordo delle società che controlla, di liquidare l'IVA, e relative tasse assimilate, dovuta dai membri di tale gruppo. Tale articolo è stato codificato negli articoli 1693 ter et 1693 ter A del *Côte Generale des Impôts* e negli articoli L. 48, L. 176 et L.177 del *Livre des procédures fiscales*.

Si evidenzia quindi una sostanziale simmetria tra le scelte del legislatore tributario francese ed italiano, sino all'introduzione da parte dell'Italia del nuovo assetto del Gruppo IVA.

SPAGNA

La possibilità offerta dalla Direttiva comunitaria è stata attuata nel sistema fiscale spagnolo dalla Legge n. 36/2006, sotto il nome di Regime Speciale del Gruppo di Entità (di seguito anche REGE).

La normativa spagnola relativa al REGE è contenuta nella Legge sull'IVA, agli articoli 120, 163-*quinquies* e seguenti della Legge n. 37/1992, e negli articoli 30, 61-*bis* e seguenti del Regolamento IVA.

L'obiettivo perseguito dal regime in commento è duplice:



- evitare i costi finanziari derivanti dall'esistenza di saldi IVA a debito e a credito risultanti dalle autoliquidazioni presentate dai vari membri delle entità del gruppo, mediante la creazione di un sistema di compensazione di detti saldi;
- eliminare, attraverso la definizione di una nuova regola per la determinazione della base imponibile, i costi fiscali derivanti dalla presenza del valore aggiunto generato all'interno del gruppo di società, quando vengono effettuate operazioni infragruppo a favore di entità soggette alla regola del pro-rata.

Il sistema REGE è volontario ed è stato implementato in due modalità, entrambe opzionali, che possono essere così definite:

- Generale, in cui semplicemente si compensano tra loro i risultati delle dichiarazioni-liquidazioni di ciascun periodo tra le varie entità appartenenti al Gruppo;
- Avanzato, il quale oltre alla compensazione dei saldi delle autoliquidazioni, prevede norme specifiche per le operazioni infragruppo, tra cui la diversa quantificazione delle medesime e un sistema di deduzioni *ex lege*.

3. Condizioni per l'applicazione dei diversi Regimi IVA di Gruppo

3.1. Requisiti soggettivi

ITALIA

In ragione della coesistenza dei due diversi regimi, quello delle Liquidazioni periodiche di gruppo e quello del nuovo Gruppo IVA, che come abbiamo visto entrerà in vigore dal 1° gennaio 2018, è oltremodo interessante analizzare in parallelo i requisiti e le condizioni di applicazione di entrambi, giacché rappresenteranno due diverse opzioni a disposizione dei gruppi societari residenti in Italia. Entrambi i regimi sono, come abbiamo visto, su base opzionale; tuttavia, mentre l'opzione per le Liquidazioni periodiche può anche essere esercitata dalla controllante con soltanto alcune delle proprie controllate, il Gruppo IVA prevede l'obbligatoria partecipazione di tutti i soggetti passivi, appartenenti al Gruppo, per i quali sussistano i requisiti previsti dalla normativa.



La Legge di Bilancio 2017, oltre ad introdurre il Gruppo IVA, ha riordinato la disciplina relativa alle Liquidazioni di gruppo, mediante riscrittura dell'art. 73 del T.U. IVA e modifica del DM attuativo, ad opera del Decreto ministeriale del 13 febbraio 2017.

Vediamo quindi quali sono i requisiti per l'accesso ai diversi regimi.

Liquidazioni di Gruppo

I requisiti soggettivi dei partecipanti alle *Liquidazioni di Gruppo* sono stabiliti dall'art. 73 comma 3 e dall'art. 2 del DM 13.12.1979 (come modificato dal DM 13.02.2017).

- Possono partecipare alla procedura sia le società di capitali, sia le società di persone, in seguito alle modifiche operate dalla Legge di Bilancio 2017.
- La società controllante può essere residente in Italia o in uno Stato appartenente alla Unione Europea, nel qual caso la società controllante comunitaria è tenuta ad identificarsi in Italia a mezzo della propria Stabile Organizzazione, o del Rappresentante Fiscale, ovvero tramite Identificazione Diretta.⁷
- Sono definite società controllate le società di capitali o di persone le cui partecipazioni sono detenute dalla controllante, indirettamente o direttamente, in percentuale superiore al 50% del capitale sociale.
- Il requisito di cui al punto precedente deve essere verificato a partire dal 1° luglio dell'anno solare precedente a quello di inizio dell'opzione.
- Possono entrare nella speciale procedura tutte le società controllate, anche esercenti attività diverse o soggette a regimi speciali IVA.
- La società controllante, a sua volta controllata da un'altra società, può avvalersi della procedura in qualità di controllante soltanto se la controllante di livello superiore rinuncia ad avvalersene.
- La società controllante deve mantenere il requisito del controllo per l'intero anno solare.

Gruppo IVA

Nel caso del *Gruppo IVA* i requisiti soggettivi di accesso al regime sono in parte diversi. Stabilisce infatti il 1° comma dell'art. 70-bis del T.U. IVA che possono partecipare al Gruppo:

⁷ Vedasi a proposito la R.M. 21 febbraio 2005 n. 22/E.



- i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato: in tal modo vengono esclusi i soggetti non residenti, identificati in Italia, ma dovrebbero essere incluse le Stabili Organizzazioni di società non residenti;
- i soggetti passivi esercenti attività di impresa, arte o professione: viene pertanto espressamente consentito a tutti i soggetti passivi IVA, compresi i titolari di attività di lavoro autonomo, di essere parte di un *Gruppo IVA* (si pensi ad esempio al caso delle Società tra professionisti);

Al contrario, non possono partecipare al *Gruppo IVA*: le società e stabili organizzazioni situate all'estero – ma possono parteciparvi le società italiane controllate da capogruppo residenti in Paesi con i quali è in vigore un accordo per l'effettivo scambio di informazioni in materia fiscale – ; le società in liquidazione ordinaria; le società sottoposte a fallimento, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa e amministrazione straordinaria.

La norma in tema di *Gruppo IVA* all'art. 70-ter definisce meglio, in aderenza con il dettato comunitario, il requisito del controllo, stabilendo che debbano sussistere congiuntamente tre vincoli: finanziario, economico ed organizzativo.

- Vincolo Finanziario: tra i soggetti deve sussistere, almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente, il rapporto di controllo dettato dall'art. 2359 primo comma n. 1) del C.C., ossia la maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria.
- Vincolo Economico: si considera sussistente quando i soggetti, stabiliti in Italia, svolgono alternativamente
 1. un'attività principale dello stesso genere;
 2. attività complementari o interdipendenti;
 3. attività che avvantaggiano, pienamente o sostanzialmente, uno o più di essi.
- Vincolo Organizzativo: si considera sussistente quando tra i soggetti, stabiliti in Italia, esista attività di coordinamento in via di diritto secondo le disposizioni del Codice Civile, ovvero in via di fatto tra gli organi decisionali degli stessi.⁸

⁸ Si può supporre che, con tale formulazione, il legislatore abbia inteso fare riferimento al disposto dell'art. 2497-sexies del C.C. il quale introduce la presunzione legale di sussistenza della attività di direzione e coordinamento allorquando il soggetto che la esercita sia tenuto al consolidamento dei bilanci dei soggetti controllati, ovvero li controlli di diritto o di fatto ex art. 2359 C.C.



Va sottolineato come il legislatore nazionale abbia stabilito una presunzione legale relativa, di sussistenza dei vincoli Economico ed Organizzativo, in presenza del Vincolo Finanziario. Stabilisce infatti il comma 4 dell'art. 70-ter, che se tra i soggetti del gruppo intercorre il vincolo finanziario, si presumono sussistenti anche quelli economico ed organizzativo, salva la possibilità per il Gruppo di presentare all'Agenzia delle Entrate apposita istanza di Interpello ex art. 11 comma 1 lett. b) della Legge n. 212/2000, c.d. "Interpello probatorio". Ricordando infatti che il neo introdotto regime del Gruppo IVA prevede l'obbligatoria partecipazione di tutti i soggetti, per i quali risultino verificati i vincoli di inclusione, viene consentita la possibilità al Gruppo di dimostrare la non presenza dei vincoli sopra enunciati in relazione a soggetti con attività dissimili, o periferici nell'ambito del gruppo societario di appartenenza, al fine di determinarne la loro esclusione dal regime.

A *contrariis*, per tutti i soggetti controllati di diritto ex art. 2359 1° comma n. 1) del C.C., non è necessario dimostrare la sussistenza dei vincoli economici ed organizzativi, in quanto assistiti da presunzione *ex lege*.

FRANCIA

I requisiti soggettivi dei partecipanti alle Liquidazioni di Gruppo sono le seguenti:

- Deve essere un soggetto passivo IVA francese dipendente dall'agenzia delle entrate per i grandi contribuenti (DGE), ovvero avere un fatturato o un totale attivo di bilancio superiore a 400 milioni di euro, o detenere almeno il 50% di una società avente fatturato o un totale attivo di bilancio superiore a 400 milioni di euro, o essere controllato (almeno 50% del capitale) da una società avente fatturato o un totale attivo di bilancio superiore a 400 milioni di euro.
- Può trattarsi anche di un soggetto che effettua anche operazioni esenti, ma non deve trattarsi di un soggetto che effettua esclusivamente operazioni esenti.
- La controllante deve detenere il controllo, diretto o indiretto, di più del 50% del capitale, e dei diritti di voto, delle filiali incluse nella liquidazione IVA di gruppo, ma non c'è un periodo minimo di detenzione.
- Il perimetro delle società partecipanti alla Liquidazioni di Gruppo non deve necessariamente ricomprendere tutte le società controllate dalla capogruppo.



- Il requisito del controllo deve essere mantenuto per tutta la durata dell'opzione.
- Le controllate devono avere la data di chiusura dell'esercizio contabile coincidente con quello della capogruppo.
- Devono continuare a depositare le loro dichiarazioni mensili IVA (CA3).
- Ciascuna società può fare parte di un solo gruppo IVA.

SPAGNA

- Le società partecipanti devono essere dotate di personalità giuridica propria.
 1. Sono esentate da tale obbligo le stabili organizzazioni, in relazione alle partecipazioni detenute dalle medesime, nella misura in cui rispettino gli altri requisiti obbligatori stabiliti per le entità dominanti.
- La controllante deve detenere un controllo effettivo sulle entità del gruppo partecipanti, attraverso una partecipazione diretta o indiretta di oltre il 50% nel capitale o nei diritti di voto delle stesse.
- Le partecipazioni di controllo di cui al punto precedente devono essere mantenute per tutto l'anno solare.
- La controllante non deve essere a sua volta partecipata da qualsiasi altra entità avente sede nel territorio di applicazione dell'imposta, qualificata per essere considerata come entità controllante.
 1. In caso contrario, si realizzerebbe una violazione del requisito di cui all'articolo 163 *quinquies* della Legge n. 37/1992, che stabilisce che nessuna attività commerciale o professionale può formare contemporaneamente parte di più di un Gruppo di entità.
- A differenza di quanto enunciato in relazione al ruolo di soggetto controllante, le stabili organizzazioni non possono mai assumere il ruolo di società controllate.
- La società controllata della quale si acquisisca una partecipazione pari o superiore al 50% (del capitale o dei diritti di voto) nel corso dell'anno solare, in caso di rispetto degli altri requisiti sopra elencati sarà integrata nel Gruppo di entità nel corso dell'anno solare seguente all'acquisizione della partecipazione.



- Per le società controllate di nuova costituzione, esse saranno integrate nel Gruppo di entità sin dal momento della loro incorporazione, sempreché siano soddisfatti gli ulteriori requisiti per essere ammessi al Gruppo.

3.2. Condizioni generali di applicazione del regime

ITALIA

Liquidazioni di Gruppo

Le condizioni generali di applicazione dell'opzione per le *Liquidazioni di Gruppo* sono fissati dall'art. 3 del DM 13.12.1979 (come modificato dal DM 13.02.2017).

- La società controllante comunica, nella dichiarazione IVA presentata nell'anno a decorrere dal quale intende aderire alla procedura, l'opzione congiunta tra la medesima e le società controllate con le quali intende aderire – possibile scelta discrezionale.
- La comunicazione deve riportare la percentuale di possesso delle partecipazioni al capitale delle società controllate, con la relativa data di decorrenza, e la sottoscrizione dei rappresentanti legali di ciascuna società che abbia aderito alla procedura;
- L'opzione, in seguito alle modifiche della Legge di Bilancio 2017, ha effetto a tempo indeterminato, sino a rinuncia all'opzione, da comunicarsi con le stesse modalità previste per la sua sottoscrizione (in Dichiarazione IVA) ovvero sino a sopravvenuta mancanza dei requisiti di partecipazione.
- La sopravvenuta mancanza del requisito del controllo ha effetto a partire dalla liquidazione periodica relativa al mese o trimestre nel quale si è verificata.
- Le eccedenze a credito relative all'anno precedente a quello di adesione alla procedura, restano nella esclusiva disponibilità delle società che le hanno generate.

Gruppo IVA

In tema di *Gruppo IVA*, le condizioni e gli adempimenti per la sua costituzione sono stati trasfusi nell'art. 70-*quater* del T.U. IVA. In ragione delle caratteristiche dell'opzione, che diversamente dalle Liquidazioni di gruppo comporta la vera e propria costituzione di un nuovo soggetto passivo IVA, allo scopo di evitare arbitraggi a danno dell'Erario il legislatore ha, come già ricordato,



disposto la obbligatoria partecipazione di tutti i soggetti, appartenenti al gruppo societario, per i quali risultano integrati i presupposti sopra illustrati. A presidio di tale obbligo, la norma prevede in caso di mancata partecipazione di tutti i soggetti titolati, la sanzione del recupero ai danni del Gruppo dell'effettivo vantaggio fiscale conseguito, e la cessazione del Gruppo medesimo.

L'opzione viene esercitata mediante invio telematico della dichiarazione da parte del "Rappresentante del Gruppo", e sottoscritta da tutti i membri del gruppo. L'opzione è vincolante per un triennio, e si rinnova automaticamente per uguali periodi, fino a revoca.

Il Decreto Ministeriale del 6 aprile 2018, pubblicato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze (di seguito anche "DM attuativo"), conferma l'unitarietà del nuovo soggetto denominato Gruppo IVA, stabilendo che ad esso verrà attribuito uno specifico numero di partita Iva, al quale sono associati tutti i partecipanti per le operazioni effettuate. L'Agenzia delle Entrate renderà disponibili a chiunque ne faccia richiesta le informazioni relative alla composizione e alla validità della partita IVA del Gruppo.

FRANCIA

- La capogruppo deve formulare l'opzione prima della data di inizio dell'esercizio per cui vuole che l'opzione sia applicata.
- I membri del gruppo devono dare il loro accordo scritto all'agenzia delle entrate affinché la capogruppo possa assolvere l'IVA al posto dei singoli membri.
- Non tutte le società controllate dalla capogruppo devono necessariamente aderire alla liquidazione IVA di gruppo.
- Una convenzione deve essere conclusa tra la capogruppo e ciascuna filiale per regolamentare il funzionamento interno al gruppo della liquidazione IVA di gruppo, ovvero: i flussi di tesoreria, la redistribuzione di eventuali rimborsi IVA e, eventualmente, la ripercussione sulle filiale di eventuali interessi e sanzioni relativi a infrazioni da loro commesse.
- L'opzione ha una durata minima di tre anni ed è tacitamente rinnovata fintanto che la capogruppo non presenta una domanda di sospensione che avrà efficacia un mese dopo la chiusura dell'esercizio.



- A partire dal secondo esercizio in cui è stata esercitata l'opzione, il perimetro dei membri aderenti alla liquidazione IVA di gruppo può essere modificato e la società capogruppo può, con l'accordo delle controllate, escludere alcuni membri ed includerne altri. La capogruppo deve inviare all'agenzia delle entrate, al più tardi entro la data di chiusura dell'esercizio, la lista aggiornata dei membri aderenti alla liquidazione IVA di gruppo per l'esercizio successivo.

SPAGNA

Conformemente alle opzioni della direttiva, viene considerato Gruppo di entità il gruppo formato da una controllante e le sue controllate, secondo i requisiti sopra elencati, le quali siano legate tra loro da vincoli di ordine finanziario, economico e organizzativo.

A norma dell'articolo 7 del regolamento IVA:

- si considera sussistente il vincolo finanziario quando l'entità controllante ha un controllo effettivo sulle altre entità del gruppo attraverso una quota di oltre il 50% del capitale o dei diritti di voto delle partecipate;
- si considera sussistente il vincolo economico quando le entità del gruppo effettuano la medesima attività economica ovvero attività distinte ma complementari o accessorie tra loro;
- si considera sussistente il vincolo organizzativo quando esiste una direzione comune delle entità del gruppo.

Si presume, salvo prova contraria, che un'entità controllante la quale soddisfi il requisito di collegamento finanziario, integrerà anche i vincoli economico e organizzativo. In base all'interpretazione vincolante V0266-09 del 12 febbraio 2009 del Dipartimento generale delle imposte sui consumi, *"il fatto di avere una percentuale di diritti di voto inferiore al 50% non è un ostacolo, di per se stesso, per l'esistenza di un forte legame tra di essi, nei diversi ordinamenti citati dalla direttiva. In queste circostanze, la percentuale di partecipazione pari o superiore al 50% deve essere accompagnata da un solido vincolo finanziario, economico od organizzativo, senza che sia necessaria la simultaneità dei tre ordini di vincolo"*.

Le ulteriori condizioni di applicazione del regime sono le seguenti.



- Le entità partecipanti al Gruppo devono essere stabilite nel territorio di applicazione dell'IVA, che coincide con il territorio nazionale spagnolo.
- Non è consentito partecipare contemporaneamente a più di un Gruppo di entità.
- Ciascuno dei soggetti che, rispettando i requisiti di cui sopra, desidera essere parte del Gruppo di entità deve manifestare individualmente l'adesione al Gruppo, e optare per l'applicazione del regime speciale in parola. L'opzione ha una validità minima di 3 anni e si intenderà tacitamente rinnovata per uguale periodo, salvo rinuncia (rinuncia che, a sua volta, avrà una durata minima di 3 anni).
- La manifestazione di adesione di cui sopra deve essere adottata dal Consiglio di Amministrazione, o dall'organo che esercita analoga funzione, per ciascuna delle entità partecipanti al Gruppo.
- Il termine per manifestare l'adesione da parte delle società partecipanti è stabilito il primo giorno del primo anno di calendario nel quale il regime verrà applicato. Sostanzialmente, l'adesione deve essere decisa prima dell'inizio del primo anno di applicazione del regime in commento.
- L'applicazione del regime speciale è in ogni caso condizionato alla sua applicazione da parte della società controllante.

4. Funzionamento del regime e benefici per le entità partecipanti

ITALIA

Liquidazioni di Gruppo

Il regime delle *Liquidazioni di Gruppo* consente, come abbiamo visto, la compensazione intersoggettiva delle posizioni a debito e credito del periodo. Ogni soggetto partecipante perde totalmente, dal momento di effetto dell'adesione al Gruppo, la disponibilità del saldo delle proprie liquidazioni periodiche, dovendo trasferirlo alla società controllante. Il funzionamento della procedura di liquidazione di gruppo è il seguente:

- le società controllate calcolano autonomamente il risultato della propria liquidazione periodica, senza alcuna modificazione del regime tributario delle eventuali operazioni infra-



gruppo effettuate, e trasferiscono il proprio credito/debito del periodo alla società controllante;

- la controllante esegue le compensazioni inter-soggettive dei risultati delle liquidazioni di tutte le società, e l'eventuale versamento del debito IVA di gruppo o il riporto del credito della liquidazione aggregata al periodo di imposta successivo, salva la possibilità di richiedere il rimborso IVA trimestrale (o l'utilizzo del medesimo credito in compensazione esterna) sussistendo i requisiti di cui all'art. 38-*bis* comma 2 del DPR 633/1972;
- le controllate sono responsabili solidalmente per la parte di imposta trasferita al gruppo e non compensata con crediti di altri soggetti;
- il credito annuale emergente dalla dichiarazione di gruppo può essere, naturalmente, riportato per la compensazione interna o "verticale" all'anno successivo, ovvero essere richiesto a rimborso dalla società controllante, ma con riferimento alla posizione della singola controllata che ha maturato e trasferito il credito; a tal fine la controllante compilerà il quadro "VS" del Prospetto Riepilogativo per la richiesta di rimborso, nel quale indicherà i singoli importi richiesti a rimborso per conto di ciascuna controllata e le relative causali legittimanti, presentando inoltre le opportune garanzie ove dovute;⁹
- il credito annuale emergente dalla dichiarazione di gruppo può essere, inoltre, utilizzato dalla controllante in compensazione esterna, su modello di versamento F24, per compensare propri debiti tributari diversi dall'IVA, ovvero ceduto al gruppo nell'eventualità di adesione al regime del consolidato fiscale per le imposte dirette;
- le eccedenze a credito del periodo di imposta precedente restano nella disponibilità delle società che le hanno prodotte, e non possono essere utilizzate nella liquidazione di gruppo;
- per ragioni di tutela erariale ogni società che apporti al Gruppo una posizione a credito ha l'obbligo di garantire l'amministrazione finanziaria relativamente ai crediti che abbiano trovato effettiva compensazione nell'ambito della Liquidazione di Gruppo. Vedremo nel paragrafo successivo quali adempimenti ciò comporta.

⁹ L'importo complessivo richiesto a rimborso per le singole società del gruppo, di cui al rigo VS20 col.1, deve infatti corrispondere al totale dell'importo del credito annuale di gruppo richiesto a rimborso, indicato al rigo VY4 dei modelli IVA 2017 (come modificati in seguito al recepimento delle modifiche apportate dal DM 13.02.2017.



Gruppo IVA

Come abbiamo visto, tutte le società appartenenti al Gruppo, per le quali risultano verificati i requisiti di accesso, perdono la propria soggettività passiva in favore di quella del Gruppo medesimo, in relazione alle attività effettuate dal Gruppo. Il DM attuativo ha precisato alcuni aspetti relativi al funzionamento del regime, tra cui:

- le opzioni ex art. 36 e 36-bis potranno essere esercitate dal Gruppo attraverso il modello di opzione, che a tal fine potrà essere integrato sino al 31 dicembre dell'anno precedente a quello di efficacia dell'opzione medesima;
- il diritto ad effettuare acquisti in regime di non imponibilità IVA per utilizzo del plafond, viene esercitato dal Gruppo anche ove maturato dai soggetti partecipanti nell'anno precedente all'avvio del regime, e torna ad essere esercitato dai soggetti partecipanti a seguito della cessazione del Gruppo, in proporzione alle operazioni ad essi riferibili che ne hanno costituito presupposto;
- le disposizioni in tema di rettifica alla detrazione ex art. 19-bis2 del T.U.IVA vengono osservate dal Gruppo, con riferimento alla data in cui i beni e i servizi sono stati acquistati dai partecipanti.

A tale proposito, dispone l'art. 70-quinquies che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra i soggetti partecipanti al Gruppo *"non sono considerate cessioni di beni e prestazioni di servizi"* agli effetti IVA. La legge di attuazione del regime, pertanto, qualifica non soggette ad imposta tutte le operazioni infra-gruppo effettuate in costanza di adozione del regime. In questo modo, le operazioni in parola non avranno alcun effetto nella determinazione del risultato IVA del Gruppo¹⁰, il che si traduce in rilevanti effetti tributari:

- viene azzerata l'imposta esigibile dai soggetti del Gruppo che prestano servizi o cedono beni in favore di società partecipanti, così come la detrazione della medesima imposta da parte dei soggetti cessionari;

¹⁰ Perfetta neutralità delle operazioni infra-gruppo, esattamente come avviene *mutatis mutandis* nella redazione del bilancio consolidato di gruppo per effetto delle rettifiche di consolidamento.



- per l'effetto di quanto precede, l'imposta sul valore aggiunto netto di queste transazioni rappresenta una potenziale perdita di gettito per l'Erario;
- il volume delle operazioni infra-gruppo non è più in grado di influenzare il pro-rata di detrazione dei soggetti partecipanti, che verrà unicamente calcolato sulle eventuali operazioni realizzate verso soggetti esterni al Gruppo (e non considerate come effettuate dal Gruppo medesimo, come vedremo);
- i soggetti partecipanti al Gruppo con pro-rata di detrazione limitato, ad esempio causa l'effettuazione di operazioni esenti, non saranno più penalizzati dalla mancata detrazione dell'IVA relativa all'acquisizione di servizi da fornitori interni al Gruppo, in quanto non più applicata; inoltre, si realizzeranno evidenti benefici in termini di tesoreria, non dovendo più corrispondere l'IVA su queste operazioni.

Indubbiamente, la norma che più necessitava di disposizioni attuative è quella riportata al 2° comma dell'art. 70-quinquies, che prevede che le operazioni effettuate da un soggetto partecipante al *Gruppo IVA* verso soggetti terzi "*si considerano effettuate dal Gruppo IVA*". Viene in tal modo sancito lo "spossessamento" delle società appartenenti al Gruppo in relazione alla propria soggettività passiva, confermato dalla simmetrica disposizione del comma 3° dove si prevede che le medesime operazioni, rese da un soggetto terzo nei confronti di una società partecipante al Gruppo, "*si considerano effettuate nei confronti del Gruppo IVA*". Il DM attuativo, infatti, dispone all'art. 3 che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi vengono documentate dal Rappresentante del Gruppo, ovvero dai partecipanti, con indicazione in fattura della partita IVA del Gruppo, e altresì del codice fiscale del singolo partecipante che ha realizzato l'operazione. Similmente, in caso di acquisti i fornitori fattureranno alla partita IVA del Gruppo, indicando anche il codice fiscale del soggetto cui è riferibile l'acquisto.

La scelta della locuzione "*si considerano*" operata dal legislatore determina quindi, come già in altre casistiche disciplinate dal T.U. IVA,¹¹ la istituzione di una finzione giuridica tributaria, cui consegue la permanenza in capo ai soggetti partecipanti al Gruppo dell'onere di effettuare tutti gli adempimenti di fatturazione e registrazione delle fatture emesse e ricevute, se non già adempiuti a cura del Rappresentante.

¹¹ Si pensi alle prestazioni tra mandante e mandatario nel mandato senza rappresentanza, di cui al 3° comma dell'art. 3 T.U. IVA.



Le registrazioni delle operazioni attive e passive realizzate dal Gruppo potranno essere effettuate dai singoli partecipanti o dal Rappresentante del Gruppo. Ai sensi dell'art. 4 del DM attuativo, i registri IVA tenuti dalle singole società partecipanti costituiscono registri sezionali del *Gruppo IVA*. Il Rappresentante dovrà poi incaricarsi di calcolare il risultato della liquidazione periodica complessiva nel registro riepilogativo del Gruppo.. Rilevante aspetto che già si evinceva nelle pieghe della norma primaria, e che è stato esplicitato nel DM attuativo, è quello relativo al divieto di compensazione "esterna" in F24 dei crediti/debiti derivanti dalle liquidazioni IVA di Gruppo con debiti/crediti tributari o contributivi maturati dai singoli partecipanti.

E' evidente come l'entrata in vigore del nuovo regime sarà guardata con più vivo interesse da parte dei gruppi societari maggiormente strutturati, e attivi in settori con limitazioni al diritto alla detrazione, quali quelli bancario, assicurativo, sanitario e assistenziale, per i quali sarà opportuno effettuare precisi calcoli di convenienza all'adozione dell'opzione.

FRANCIA

Una volta che l'opzione è entrata in vigore il funzionamento della liquidazione di gruppo dell'IVA è il seguente:

- le società appartenenti al gruppo, compresa la capogruppo, non sono esonerate dalla produzione mensile della dichiarazione IVA CA3, senza tuttavia accompagnare tale dichiarazione né dal relativo pagamento, né da un'eventuale domanda di rimborso;
- la società capogruppo sottoscrive, ogni mese, entro il giorno 24 del mese successivo a quello a cui si riferisce la dichiarazione, una dichiarazione di sintesi sulla quale riporta gli importi delle dichiarazioni prodotte dalle società appartenenti al gruppo;
- nel caso in cui dalla somma dell'IVA a debito e dell'IVA a credito delle diverse dichiarazioni delle società appartenenti al gruppo, risulti un'IVA a debito, la dichiarazione di sintesi è accompagnata dal pagamento del saldo IVA dovuto dal gruppo;
- nel caso in cui dalla somma dell'IVA a debito e dell'IVA a credito delle diverse dichiarazioni delle società appartenenti al gruppo, risulti un'IVA a credito, tale credito può essere, alternativamente, richiesto a rimborso dalla capogruppo o riportato nella dichiarazione di sintesi del gruppo del mese successivo;



- la capogruppo risponde anche di eventuali sanzioni o interessi per eventuali infrazioni commesse dalle società partecipanti al gruppo;
- l'eventuale credito IVA di una società appartenente al gruppo relativo a periodi antecedenti all'ingresso della società nel gruppo potrà essere richiesto a rimborso; mentre un eventuale credito IVA maturato durante l'appartenenza al gruppo IVA può essere utilizzato solo dalla capogruppo per la liquidazione dell'IVA di gruppo.

SPAGNA

Considerazioni generali

Nel caso in cui uno qualsiasi degli altri regimi speciali disciplinati dalla presente legge sia applicabile alle operazioni effettuate da una delle entità incluse nel gruppo di entità, tali operazioni seguiranno il corrispondente regime di detrazione secondo tali regimi. E' inoltre possibile la richiesta di rimborso mensile.

Modalità normale o semplificata

- In questa modalità, le entità applicano le regole fiscali generali dell'IVA in tutte le loro operazioni (sia intra-gruppo che esterne) e predispongono la propria liquidazione periodica, il cui saldo a debito o credito non è gestito dalla controllata.
- Da questo punto, la controllante prepara una liquidazione periodica aggregata, che incorpora i saldi delle liquidazioni periodiche delle società controllate. La controllante ha la responsabilità di versare il saldo risultante (se a debito). Se il risultato dell'aggregazione mostra un'eccedenza a credito, questo importo potrà essere utilizzato in compensazione dal gruppo nei periodi successivi;

Modalità avanzata

- La base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dell'applicazione dell'imposta tra le entità dello stesso gruppo che applicano la "modalità avanzata" è costituito dal costo delle merci e dei servizi utilizzati direttamente o indirettamente, totalmente o parzialmente, nella sua realizzazione e per i quali l'imposta è stata effettivamente sopportata e versata.



- In caso sia richiesto di documentare le transazioni riportate nella fattura corrispondente, sarà necessario provare sia la quantificazione del costo di cui al punto precedente, sia l'importo che deriverebbe dall'applicazione delle regole generali e degli eventuali regimi speciali dell'imposta sul valore aggiunto (*articoli 78 e 79*).
- Quando i beni ceduti hanno lo *status* di beni d'investimento, l'imputazione del loro costo deve essere effettuata integralmente entro il periodo di osservazione di detti beni previsto dalla normativa IVA spagnola, che va da 1 a 10 anni di calendario, computati a partire dal suo utilizzo effettivo o dalla sua entrata in funzione, a seconda che si tratti di beni mobili o immobili.
- Per quanto riguarda le operazioni con entità che non fanno parte dello stesso gruppo, ciascuna società partecipante agirà in conformità alle regole generali dell'imposta, senza che, a tal fine, il regime del Gruppo IVA abbia alcun effetto.
- Nel periodo di vigenza dell'opzione in commento, le operazioni intra-gruppo costituiscono un settore differenziato dell'attività, al quale si intendono afferenti i beni e i servizi utilizzati direttamente o indirettamente, totalmente o parzialmente, per la realizzazione delle suddette operazioni e la cui imposta è stata effettivamente sopportata e versata.
In questo caso, imprenditori e professionisti possono dedurre integralmente le quote di imposta sopportate e destinate, totalmente o parzialmente, a svolgere operazioni che generino il diritto alla detrazione. Tale deduzione è effettuata in base alla destinazione prevedibile di tali beni e servizi, salva la successiva rettifica in seguito a modifica del regime di tali operazioni.

5. Obblighi associati all'applicazione del Regime e conseguenze in tema di accertamento e riscossione

5.1. Adempimenti generali per l'applicazione del Regime

ITALIA

Liquidazioni di gruppo

Gli adempimenti che i soggetti partecipanti alla procedura devono osservare sono i seguenti:



- Comunicazione: in primo luogo la controllante deve presentare apposita comunicazione di adesione alla procedura delle liquidazioni di gruppo, unitamente alla dichiarazione annuale IVA presentata nell'anno solare di decorrenza della procedura (quindi quella relativa al periodo di imposta precedente) indicando:
 1. il numero di partita IVA di tutte le società partecipanti;
 2. il tipo di comunicazione che si intende presentare (opzione/revoca);
 3. il possesso dei requisiti di partecipazione: periodo di possesso della partecipazione ed entità della medesima;
 4. la sottoscrizione dei rappresentanti legali di tutte le società che abbiano esercitato l'opzione (o delle società che debbano comunicare la revoca volontaria dell'opzione)
- la Comunicazione effettuata è valida a tempo indeterminato sino a revoca, da comunicarsi ai sensi del punto precedente: in un gruppo senza variazioni nella sua composizione, né revoche da parte di alcune controllate, sarà quindi sufficiente la comunicazione presentata nell'anno di avvio della procedura;
- in caso di variazioni nel corso dell'anno dei dati relativi alle società controllate, è prevista apposita comunicazione con modello approvato dal direttore dell'Agenzia delle Entrate;
- la società controllante deve annotare, su apposito registro riassuntivo numerato, i dati della propria liquidazione e quelli di tutte le controllate partecipanti, e procedere alla determinazione della posizione IVA complessiva;
- le società controllate preparano ed inviano telematicamente la propria dichiarazione annuale IVA, compilando l'apposito "quadro VK" nel quale riepilogano i dati dei crediti e dei debiti trasferiti al Gruppo, distinguendo quelli che hanno trovato effettiva compensazione;
- la dichiarazione annuale IVA di ciascuna controllata partecipante alla procedura deve essere sottoscritta anche dalla società controllante, e deve segnalare altresì il numero di partita IVA della medesima controllante;
- la controllante prepara ed invia telematicamente la propria dichiarazione annuale IVA compilando altresì alcuni quadri aggiuntivi ("*Prospetto Riepilogativo IVA 26 PR*") riservati



alla procedura di Liquidazione di gruppo, nei quali determina la posizione annuale complessiva;

- nel prospetto *IVA 26 PR* va indicato il risultato delle liquidazioni complessive aggregate di gruppo, con la separata indicazione del credito IVA che ha trovato effettiva compensazione nel gruppo, e di quello che residua e che si vuole eventualmente richiedere a rimborso;
- l'obbligo di versamento dell'acconto IVA grava esclusivamente sulla società controllante;
- la società controllante ha l'obbligo di indicare in apposito quadro ("*IVA 26 PR/2017 – quadro VS*" nei modelli dichiarativi attualmente in vigore) i dati complessivi dei crediti di imposta ricevuti da ciascuna controllata, suddividendoli nella parte chiesta a rimborso/compensazione trimestrale, in quella utilizzata in compensazione "interna" nelle liquidazioni aggregate di Gruppo, ovvero nella parte residua che si intende chiedere a rimborso come credito IVA annuale del Gruppo;
- per ciascuna delle eccedenze di cui al punto precedente, devono essere osservate le disposizioni che disciplinano gli utilizzi in compensazione o le richieste di rimborso dei crediti IVA, valevoli per ciascun soggetto passivo, e le eventuali presentazioni delle garanzie se dovute;¹²
- le garanzie non sono richieste per richieste di rimborso inferiori ad euro 30.000, ovvero per richieste di importi superiori se munite di Visto di conformità e presentazione della prevista autocertificazione che attesta il possesso dei requisiti di consistenza patrimoniale della società;¹³

¹² Nella normativa attuale, le compensazioni "esterne" effettuate nel modello di versamento F24 di crediti tributari, compresa l'Iva, superiori ad euro 5.000, è soggetta alla presentazione della dichiarazione annuale dalla quale promanano, munita dell'apposizione del "Visto di conformità", ossia dall'attestazione da parte di professionista abilitato di aver effettuato i controlli previsti dall'art. 2 del DM 31 maggio 1999 n. 164. Per le richieste di rimborso, la soglia oltre la quale è previsto obbligatoriamente il Visto di conformità è fissata in euro 30.000. In caso di assenza del Visto, ovvero in caso di particolari ipotesi di rischio fiscale previste dalla legge (contribuenti nei primi due anni di attività, presenza di avvisi di accertamento Iva sopra determinate soglie quantitative, richiesta di rimborso dell'eccedenza detraibile all'atto della cessazione dell'attività) il contribuente deve presentare le garanzie previste (fideiussione bancaria o assicurativa a prima richiesta, cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, garanzie da parte dei Confidi per le PMI).

¹³ L'impresa deve attestare l'assenza dei seguenti parametri, che realizzerebbero procedure di "liquidazione occulta" della medesima: i) diminuzione del patrimonio netto di oltre il 40% rispetto all'ultimo bilancio approvato; ii) diminuzione della consistenza degli immobili di oltre il 40% rispetto all'ultimo bilancio approvato; iii) operazioni di cessione di azienda o di rami di essa; iv) cessione di azioni o quote della società per più del 50% del capitale sociale, nell'anno precedente.



- la garanzia può consistere anche nell'assunzione diretta da parte della controllante dell'obbligo di restituire su richiesta dell'Amministrazione finanziaria la somma compensata, in caso si tratti di società tenuta alla presentazione del bilancio consolidato e che abbia un netto patrimoniale superiore ad euro 250 milioni.
- la sopravvenuta mancanza di uno dei requisiti per accedere alla procedura (es. la perdita del controllo da parte della controllante) ha effetto a partire dalla liquidazione periodica nella quale si è verificata, e le eccedenze a credito dei periodi precedenti, trasferite alla controllante, non possono tornare nella disponibilità della controllata fuoriuscita;
- in conseguenza di quanto sopra, tutti gli adempimenti in tema di fatturazione, registrazione delle operazioni, tenuta dei registri obbligatori e dichiarazione restano in capo alle singole società partecipanti.

Gruppo IVA

In primo luogo, i membri del gruppo societario per i quali ricorrano congiuntamente i vincoli finanziario, economico ed organizzativo devono esercitare apposita opzione, con la quale si determina la costituzione del Gruppo IVA. L'opzione è esercitata mediante presentazione, in via telematica, di apposita dichiarazione¹⁴ nella quale sono indicati:

- la denominazione del Gruppo IVA;
- i dati identificativi del Rappresentante;
- l'attestazione di sussistenza dei vincoli finanziario, economico ed organizzativo;
- l'attività o le attività che saranno svolte dal Gruppo;
- l'elezione di domicilio presso il Rappresentante, da parte di tutte le entità del Gruppo, irrevocabile sino a decadenza del potere di accertamento relativamente all'ultimo anno di vigenza dell'opzione;
- la sottoscrizione di tutti i soggetti appartenenti al Gruppo, e ovviamente del Rappresentante.

Se la dichiarazione è presentata dal 1° gennaio al 30 settembre, l'opzione ha effetto a decorrere dall'anno solare successivo, mentre se è presentata dopo il 30 settembre avrà effetto a partire dal

¹⁴ L'art. 70-duodecies prevede l'approvazione di un modello di dichiarazione mediante provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, di prossima emanazione.



secondo anno successivo. Il DM attuativo ha introdotto in proposito una disposizione transitoria, per il primo anno di applicazione, prorogando il termine per l'invio della dichiarazione per la costituzione del Gruppo IVA al 15 novembre p.v., in luogo del 30 settembre – in caso si intenda adottare il regime dal 1° gennaio 2019.

L'opzione è vincolante per un triennio, e si rinnova in via automatica annualmente, alla fine del primo triennio per ciascun anno successivo sino a revoca.

La revoca dell'opzione è comunicata con le stesse modalità previste per l'esercizio dell'opzione, deve essere pertanto sottoscritta da tutti i membri del gruppo, ed esplica effetto con le medesime tempistiche sopra illustrate.

Il Rappresentante del Gruppo esercita nei modi ordinari gli adempimenti in tema di obblighi e diritti derivanti dalle norme in materia di IVA. Valgono inoltre le seguenti regole:

- l'opzione esercitata da un soggetto che non possiede i requisiti soggettivi, non esplica effetti limitatamente a quel soggetto;
- ciascun soggetto cessa di partecipare al Gruppo IVA se viene meno il requisito finanziario, a partire dalla data specifica, ovvero se dimostra mediante interpello che sono venuti meno i requisiti economico od organizzativo, a partire dall'anno successivo;
- le società che entrano in liquidazione ordinaria ovvero in procedure concorsuali cessano di partecipare al Gruppo IVA a partire dalla data di assunzione della delibera di messa in liquidazione, ovvero dalla data di ingresso nella procedura concorsuale;
- il Gruppo cessa naturalmente ove venga meno la pluralità dei partecipanti.

FRANCIA

- Nonostante la responsabilità della liquidazione dell'IVA di gruppo ricada sulla capogruppo, le altre società appartenenti al gruppo sono responsabili in solido con la capogruppo per il pagamento dell'IVA fino a concorrenza del debito IVA di ciascuna società.
- Una convenzione deve essere conclusa tra la capogruppo e ciascuna filiale per regolamentare il funzionamento interno al gruppo della liquidazione IVA di gruppo, ovvero: i flussi di tesoreria, la redistribuzione di eventuali rimborsi IVA e, eventualmente, la



ripercussione sulle filiali di eventuali interessi e sanzioni relativi a infrazioni da loro commesse.

- In tema di fatturazione non vi è nessun obbligo specifico perché ciascuna società conserva il proprio numero di identificazione IVA.
- Ogni società adempie ai propri obblighi in materia di registri IVA.
- La controllante deve compilare e inviare il modulo 3310-CA3-P-SD dove indica la lista delle società facenti parti della liquidazione di gruppo, la percentuale di possesso diretta e indiretta e la lista delle società che hanno cessato di fare parte della liquidazione di gruppo.
- Ogni società appartenente al gruppo deve barrare sulla prima pagina del modulo di dichiarazione mensile dell'IVA, CA3, la casella 5 che indica l'appartenenza al gruppo di liquidazione.
- La controllante, oltre a riempire ed a inviare la sua dichiarazione mensile IVA CA3, dovrà altresì compilare e inviare la dichiarazione di sintesi di gruppo CA3G sulla base della quale potrà poi procedere ad effettuare eventuali pagamenti di debiti IVA o eventuali richieste di rimborso/compensazione di crediti IVA.

SPAGNA

La controllante rappresenta il Gruppo di entità dinanzi all'amministrazione fiscale e pertanto deve rispettare gli obblighi fiscali specifici di natura materiale e formale derivanti dal regime speciale del Gruppo di entità.

- La controllante in quanto rappresentante del Gruppo deve osservare gli adempimenti che seguono.
 1. Comunicare all'amministrazione tributaria le informazioni:
 - il rispetto del requisito rappresentato dalla sottoscrizione delle manifestazioni di adesione individuali al Gruppo, da comunicarsi entro il mese di dicembre dell'anno solare precedente a quello di inizio di applicazione del regime;
 - le relazioni tra le entità del Gruppo che applicano il regime speciale, individuando le entità che manifestano qualsiasi modifica della loro



composizione rispetto all'anno precedente, con la medesima periodicità di cui al punto precedente;

- la rinuncia all'applicazione del regime speciale, da comunicarsi entro il mese di dicembre dell'anno precedente a quello a partire dal quale deve esplicitare effetto;
- comunicare l'opzione per la modalità avanzata, entro il mese di dicembre dell'anno precedente a quello a partire dal quale deve esplicitare effetto.

2. Presentare le liquidazioni periodiche aggregate del Gruppo di entità.

3. Raccogliere il debito tributario per il versamento o richiedere la compensazione all'amministrazione, a seconda dei casi, a seguito delle liquidazioni periodiche presentate.

- Tutte le entità, sia la controllante sia le controllate, devono presentare le proprie liquidazioni periodiche individuali prima della presentazione della liquidazione periodica aggregata del Gruppo.
- Le entità che applicano il regime speciale del gruppo di entità presentano le liquidazioni con periodicità mensile, indipendentemente dal loro volume di operazioni.
- Predisporre un sistema informativo analitico basato su criteri ragionevoli di imputazione dei beni e dei servizi utilizzati direttamente o indirettamente, in tutto o in parte, nell'esecuzione delle operazioni in relazione alla modalità avanzata (punto 4.2). Questo sistema dovrebbe riflettere l'uso successivo di tali beni e servizi fino alla loro utilizzazione finale al di fuori del Gruppo.

Il sistema informativo deve includere una relazione che giustifichi i criteri di imputazione utilizzati, che devono essere omogenei per tutte le entità del gruppo e mantenuti durante tutti i periodi in cui si applica il regime speciale, a meno che non siano modificati per motivi ragionevoli, che dovranno essere giustificati nella relazione stessa.

Questo sistema informativo deve essere mantenuto sino al termine di prescrizione ordinario, pari a 4 anni a partire dalla data di termine per la presentazione dell'autoliquidazione relativa al periodo di imposta considerato.



- Gli adempimenti di fatturazione, particolari di questo regime, sono stati commentati anteriormente al capitolo 4.

5.2. Particolarità e responsabilità in tema di accertamento e riscossione dell'imposta

ITALIA

Liquidazioni di gruppo

In conseguenza della natura della procedura in commento, per le società partecipanti non muta la responsabilità nei confronti dell'amministrazione finanziaria in relazione a tutti gli obblighi recati dalla normativa IVA, fatta eccezione per il versamento del saldo a debito delle liquidazioni periodiche e della dichiarazione annuale, che restano di competenza della società controllante, con responsabilità solidale da parte delle controllate partecipanti limitatamente all'imposta trasferita, al netto delle compensazioni effettuate.¹⁵ Infatti, il particolare sistema di garanzie a tutela dell'erario, previsto ogni qualvolta si realizzi una compensazione tra le posizioni a credito di alcune società con quelle a debito di altre, il cui obbligo ricade su ciascuna società che ha trasferito il credito poi compensato, ha reso superfluo disciplinare ulteriormente le responsabilità tributarie. Naturalmente la società controllante sarà responsabile di fronte all'erario per la corretta esecuzione dei calcoli delle liquidazioni complessive del gruppo, e del relativo versamento. Inoltre, se le società controllate non presentano le garanzie prescritte, il credito oggetto di compensazione deve essere riversato all'erario entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale, in quanto considerato come mancato versamento, con responsabilità solidale di tutti i soggetti partecipanti.

La responsabilità del controllo della dichiarazione annuale delle società controllate resta di esclusiva competenza degli uffici IVA di competenza territoriale delle medesime.

Gruppo IVA

Dispone l'art. 70-*octies* del T.U.IVA come riformato dalla legge istitutiva, che il Rappresentante del Gruppo è responsabile per "l'adempimento degli obblighi connessi all'esercizio dell'opzione".

¹⁵ Come chiarito dalla RM 16/E del 6 febbraio 2001.



Posto che il Gruppo IVA subentra nei diritti e negli obblighi tributari dei soggetti partecipanti, relativamente alle operazioni per le quali l'imposta è esigibile ovvero il diritto alla detrazione è esercitabile a partire dalla data di effetto dell'opzione, il Rappresentante dovrà adempiere agli obblighi in tema di documentazione e registrazione delle operazioni, nel caso in cui non provvedano i singoli soggetti partecipanti, dovrà provvedere alla raccolta delle somme dovute in base ai calcoli delle liquidazioni periodiche effettuate, protocollare e numerare le dichiarazioni di intento ricevute ed emettere quelle proprie del Gruppo, richiedere i rimborsi di imposta ovvero operare le relative compensazioni. Sarà certamente diffusa la pratica di regolare questi ed altri aspetti del funzionamento del Regime mediante un contratto tra il Rappresentante e i soggetti del Gruppo, similmente a quanto avviene per il consolidato fiscale nazionale.

Il Rappresentante, infine, è responsabile dell'invio di tutte le comunicazioni tributarie (liquidazioni periodiche, dati fatture) e della dichiarazione IVA annuale del Gruppo.

In tema di responsabilità, la legge è molto chiara nello stabilire un regime di responsabilità solidale tra la controllante e le società controllate, in relazione a tutte le somme (imposta, sanzioni ed interessi) che risultassero dovute a seguito delle attività di controllo: lo prevede espressamente il secondo comma dell'articolo citato.

In tema di attività di controllo, la norma istitutiva prevede la individuazione di strutture apposite presso l'Agenzia delle Entrate, alle quali demandare le attività nei confronti dei Gruppi IVA, oltre che le attività di verifica e di esecuzione dei rimborsi richiesti dai medesimi. La norma pone un limite fondamentale, in coerenza con il dettato comunitario: se viene verificata la non spettanza del regime, e di conseguenza disconosciuta la relativa opzione, la possibilità da parte dell'amministrazione finanziaria di procedere ad accertamento viene limitata all'effettivo vantaggio fiscale conseguito dai soggetti partecipanti.¹⁶

E' inoltre garantito il coordinamento tra le disposizioni relative a particolari settori, tra cui il bancario, l'assicurativo e quello dei fondi mobiliari, e la normativa dei Gruppi IVA.

FRANCIA

- Ogni società rimane responsabile nei confronti dell'amministrazione per la correttezza della propria dichiarazione IVA mensile.

¹⁶ E' atteso un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, per disciplinare le modalità e gli adempimenti finalizzati a garantire l'efficacia delle attività di controllo nei confronti dei Gruppi IVA.



- Qualora, a seguito di controlli effettuati dall'amministrazione sulle singole dichiarazioni IVA, l'amministrazione proponga una proposta di rettifica a una società appartenente al gruppo, provvede anche ad informare la società capogruppo delle somme che saranno dovute dalle singole società in seguito ai controlli comprese eventuali penalità (interessi di ritardo 0,40% al mese e sanzioni, 10% in caso di errori, 40% in caso di mala fede e 80% in caso di manovre fraudolente).
- La capogruppo è invece la sola responsabile in caso di penalità legate al mancato o ritardato pagamento dell'imposta (interessi di ritardo di 0,40% al mese e maggiorazione del 5% in caso di ritardo nel pagamento).

La durata della prescrizione in materia di IVA di gruppo resta quella ordinaria, pari alla fine del terzo anno successivo a quello in cui l'IVA è diventata esigibile.

SPAGNA

- Se una delle entità incluse nel Gruppo presenta una dichiarazione o una liquidazione individuale non corretta, si applicano le sanzioni e gli interessi applicabili a seconda dei casi (dal 5% a 20% per quanto riguarda le sanzioni, come stabilito dall'articolo 27 della legge 58/2003), senza peraltro influenzare il fatto che il saldo della singola dichiarazione-liquidazione presentata sia stato incluso in una liquidazione o dichiarazione aggregata del Gruppo di entità.
- Quando la dichiarazione o la liquidazione aggregata di Gruppo presentata sia non corretta, le sanzioni commentate al punto precedente saranno applicate al risultato della medesima, e la controllante sarà responsabile della sua effettiva riscossione.
- Le entità che applicano il regime speciale del Gruppo di entità sono solidalmente responsabili per il pagamento dei debiti fiscali derivanti da questo regime speciale.
- La mancata predisposizione o disponibilità del sistema informativo sopra descritto è considerata come infrazione fiscale grave della società controllante. La sanzione è rappresentata da una multa proporzionale pari al 2% del volume delle operazioni del gruppo.



- Le imprecisioni o le omissioni del suddetto sistema informativo è considerata come infrazione fiscale grave della società controllante. La sanzione è rappresentata da una multa proporzionale pari al 10% dell'ammontare del valore di beni e servizi acquisiti da terzi e a cui si riferiscono le informazioni imprecise o omesse.
- Le sanzioni previste nei precedenti due paragrafi saranno coerenti con quelle che derivano dalla applicazione degli articoli 191, 193, 194 e 195 della Legge generale delle imposte 58/2003, vale a dire:
 1. sanzioni per non aver riscosso il debito fiscale che deriva da una liquidazione o dichiarazione;
 2. sanzioni per inadempimento dell'obbligo di presentare dichiarazioni complete o corrette o documenti necessari per eseguire le liquidazioni;
 3. sanzioni per ottenere rimborsi non dovuti;
 4. sanzioni per richieste di rimborsi, benefici o incentivi fiscali non spettanti;
 5. sanzioni per determinare o accreditare elementi positivi o negativi non esistenti o crediti fiscali apparenti.
- Tuttavia, se al contribuente viene comminata la sanzione dovuta alla mancata predisposizione o disponibilità del sistema informativo di cui sopra, le sanzioni per non aver riscosso il debito fiscale da liquidazione periodica o quelle dovute alla violazione dell'obbligo di presentare dichiarazioni complete e corrette o documenti necessari per eseguire le liquidazioni, come sopra richiamate, non potranno essere qualificate come gravi o molto gravi.
- La controllante sarà considerata responsabile per le violazioni degli obblighi specifici del regime speciale del Gruppo di entità. Le altre entità che applicano il regime speciale saranno solidalmente responsabili per il pagamento di queste sanzioni.
- Le entità che applicano il regime speciale del Gruppo di entità risponderanno delle infrazioni derivanti da violazioni dei propri obblighi fiscali.
- Le azioni volte a verificare il corretto adempimento degli obblighi degli enti che applicano il regime speciale del gruppo di entità saranno rivolte all'entità dominante, come



rappresentante dello stesso. Allo stesso modo, verifiche possono essere effettuate verso le entità dipendenti, che dovranno rispondere all'amministrazione fiscale.

- Le azioni di verifica o indagine svolte su qualsiasi entità del Gruppo interromperanno il periodo di prescrizione dell'imposta per il totale delle entità del Gruppo dal momento in cui l'entità dominante ne ha avuto conoscenza formale.
- I verbali e gli accertamenti che derivano dalle verifiche circa la sussistenza dei requisiti per l'applicazione del regime speciale, se effettuati presso le società controllate, si estenderanno alla entità controllante.
- Si intenderà sussistente la circostanza di particolare complessità prevista dall'articolo 150.1. Della legge 58/2003, quando si applica questo regime speciale.

6. Perdita del diritto alla applicazione del Regime

6.1. Motivi di esclusione dal Regime e data di effetto

ITALIA

Liquidazioni di gruppo

La procedura in commento è, lo ricordiamo, volontaria, pertanto è normale che nell'ambito di un gruppo societario soltanto alcune società optino per la Liquidazione di gruppo. A partire dal 2017, l'opzione ha effetto a tempo indeterminato, non dovendo essere ripresentata annualmente come avvenuto sino al periodo di imposta 2016. E' pertanto possibile attivare la rinuncia/revoca dell'opzione in precedenza esercitata, attraverso i moduli IVA 26 PR contenuti nella dichiarazione annuale IVA presentata dalla società controllante.

Il principale motivo di esclusione dalla procedura di Liquidazione di gruppo è rappresentato, naturalmente, dalla perdita dei requisiti legittimanti l'accesso, che lo ricordiamo riguardano l'entità della partecipazione e il periodo di possesso della medesima. Non sono previste limitazioni in relazione alla natura giuridica delle società del gruppo, essendo stata ampliata la possibilità di accesso alle società di persone, ad opera della Legge di Bilancio 2017, mentre come abbiamo visto la procedura è preclusa agli imprenditori individuali e ai lavoratori autonomi.

Non sono previste limitazioni altresì:



- in relazione al tipo di attività esercitata: possono aderire alla procedura società soggette a regimi speciali Iva, come ad esempio quelli per l'agricoltura o per il commercio di beni usati) e società che liquidano l'imposta con regole particolari (es. settore delle telecomunicazioni);
- con riguardo alle società soggette a procedure concorsuali;
- con riguardo alle società soggette a liquidazione ordinaria.

La perdita del requisito del controllo, determina la fuoriuscita della società dalla procedura sin dal periodo di liquidazione periodica IVA nel quale si è verificato. Nei modelli di dichiarazione Iva sono previste regole particolari per riflettere questa fattispecie.

Altra particolarità in relazione alla procedura in commento è rappresentata dalla società partecipante che acquisisca lo status di "non operativa". Infatti, le società che risultino non operative ex art. 30 della Legge 724/1994 non potranno trasferire i propri crediti al gruppo per la compensazione, e la società controllante non potrà chiedere a rimborso detti crediti per conto della singola società. Come si vede, pertanto, non si tratta di una esclusione dal regime della società, ma piuttosto di una sterilizzazione della sua posizione in seno al gruppo, limitatamente alle proprie eccedenze a credito, fintantoché non perderà lo status di non operativa.

La prassi dell'Agenzia ha risolto diverse casistiche particolari, soprattutto in relazione all'inclusione/esclusione dalla procedura in presenza di operazioni straordinarie:

- nel caso in cui in seguito ad un'operazione straordinaria, al possesso diretto della partecipazione o del ramo di azienda si sostituisca quello indiretto rappresentato dalla partecipazione in una società controllata (per effetto di fusione, scissione, conferimento) il periodo di possesso non si interrompe, potendo pertanto optare per la Liquidazione di gruppo considerando anche il periodo di possesso precedente;¹⁷
- in relazione alla fusione, se le società partecipanti già liquidavano l'Iva secondo la procedura in commento, potranno proseguire nella Liquidazione di gruppo anche dopo la data di effetto dell'operazione;
- secondo quanto commentato al punto precedente, l'incorporazione di una società estranea alla procedura, da parte di una società partecipante, comporta la sterilizzazione

¹⁷ Ad esempio, costituendo una società interamente posseduta da un'altra, alla quale la controllante trasferisce un proprio ramo di azienda mediante conferimento (RM 14.06.2007 n. 132/E).



dell'eventuale credito portato dall'incorporata sia relativo all'anno precedente, sia all'anno di effettuazione della fusione, limitatamente a quello maturato sino alla liquidazione periodica IVA chiusa precedentemente alla data di effetto dell'incorporazione.

Gruppo IVA

E' già stato accennato all'obbligo, da parte del gruppo societario che decida di adottare l'opzione, di includere tutte le società per le quali i requisiti di accesso risultino verificati. Inoltre, l'opzione esercitata vincola il gruppo al permanere per un triennio nel Regime. Decorso tale termine, l'opzione può essere revocata con le modalità sopra illustrate (le medesime valedoli per l'esercizio dell'opzione).

Ciascun soggetto partecipante al Gruppo IVA cessa di farne parte se si verificano le seguenti situazioni:

1. viene meno il vincolo finanziario, economico od organizzativo;
2. viene riconosciuta dall'amministrazione finanziaria mediante interpello l'assenza del vincolo economico od organizzativo (pur sussistendo il vincolo finanziario);
3. il soggetto subisce il sequestro giudiziario dell'azienda;
4. il soggetto è posto in procedura concorsuale, ovvero in liquidazione ordinaria;
5. viene meno la pluralità dei soggetti partecipanti al Gruppo IVA.

La cessazione del Regime ha effetto per le operazioni compiute e per gli acquisiti registrati a partire dalla data nella quale si verificano le predette situazioni, ad eccezione di quella sub 2. per la quale la data di effetto è fissata il 1° gennaio dell'anno successivo a quello nel quale viene accolto l'interpello.

La cessazione del Regime è comunicata dal Rappresentante del Gruppo entro 30 giorni dalla data in cui si sono verificati gli eventi rilevanti.

FRANCIA

La liquidazione IVA di gruppo termina per tutte le società appartenenti al gruppo quando la capogruppo manifesta la volontà di sospendere l'opzione alla fine del periodo triennale.

Il regime della liquidazione IVA di gruppo viene inoltre meno:

- qualora la capogruppo rimanga la sola società del gruppo;



- quando la capogruppo non applica più il regime normale dell'IVA o non dipende più dall'agenzia delle entrate per i grandi contribuenti (DGE), ossia se il fatturato dovesse scendere al di sotto dei 400 milioni di euro;
- quando la capogruppo non è più soggetto passivo IVA.

Nel caso in cui la capogruppo venga assorbita da un'altra società, quest'ultima può continuare il gruppo IVA solo se ne informa l'amministrazione nel mese che segue la fusione.

Qualora venissero meno i requisiti di controllo delle società controllate, queste cessano di far parte della liquidazione di gruppo a partire dal primo giorno del mese successivo al venir meno dei requisiti e la società che fuoriesce dal gruppo deve informare la DGE entro la data di deposito della dichiarazione IVA relativa al mese nel corso del quale i requisiti vengono meno.

SPAGNA

Il Regime si rende inapplicabile nei seguenti casi:

- Quando si verifica la mancata adozione delle manifestazioni di adesione di cui al precedente punto 3.2 implica l'impossibilità di applicare il regime di cui trattasi da parte di soggetti che non l'hanno adottata, indipendentemente dal fatto che il regime possa essere applicato ad altre entità del gruppo che invece le abbiano adottate. Questo, in pratica, porta ad un sistema di sottoscrizione volontario: potrebbe essere che una società controllata rispetti tutti i requisiti menzionati, ma non sia interessata ad applicare il regime speciale del Gruppo di entità. Se questo fosse il caso, mediante la mancata adozione della manifestazione di adesione, la società resterebbe esclusa dal Gruppo, indipendentemente dal fatto che il Regime in commento possa applicarsi al resto delle entità del gruppo, se soddisfano tutti i requisiti necessari.
- Quando sono soddisfatti i requisiti di cui all'articolo 58 della Legge fiscale generale 58/2003, e pertanto all'impresa in questione si applichi lo speciale sistema di stima indiretta dell'IVA.
- In caso di violazione dell'obbligo di preparazione e conservazione del sistema informativo cui si fa riferimento negli obblighi di cui al capitolo 5 del presente documento.



- Quando ci si trova in una procedura concorsuale o in liquidazione ordinaria, sino alla fine di ogni periodo di liquidazione. In questo caso, l'entità che verrebbe esclusa dall'applicazione del regime speciale è la società soggetta alle procedure menzionate, senza che ciò limiti la possibilità di applicazione del Regime speciale in questione per il resto delle entità del gruppo.

Di seguito le date di effetto rilevanti:

- Quando un'entità controllata perde tale condizione, sarà esclusa dal gruppo di entità con effetto dal periodo di liquidazione in cui si verifica tale circostanza.
- La cessazione dell'applicazione del regime speciale del Gruppo di entità avrà effetto nel periodo di liquidazione in cui si verifica una delle circostanze che determinano l'esclusione del regime

6.2. Conseguenze della cessazione del Regime IVA di Gruppo

ITALIA

Liquidazioni di Gruppo

La cessazione della speciale procedura per sopravvenuta mancanza del requisito del controllo, come abbiamo visto, determina la fuoriuscita della società sin dal periodo di liquidazione periodica nel quale si è verificato. La ex controllata, pertanto, dovrà determinare la propria posizione IVA e procedere autonomamente al riporto del credito al periodo successivo, ovvero al versamento del debito di imposta.

I saldi a credito dei periodi di liquidazione precedenti alla fuoriuscita della società, trasferiti alla controllante, possono essere utilizzati esclusivamente dalla medesima, per le proprie liquidazioni periodiche ovvero per la richiesta a rimborso sussistendo i requisiti.

Anche in caso di cessazione per revoca dell'opzione da parte dell'intero Gruppo, il credito della dichiarazione aggregata per l'ultimo anno di imposta di applicazione della procedura resterà nella esclusiva disponibilità del soggetto ex controllante, non essendo previsto alcun meccanismo di restituzione alle società che lo hanno generato.



Gruppo IVA

La legge si limita a prevedere, per la cessazione del Regime causa la venuta meno della pluralità dei partecipanti (ma a tale risultato dovrebbe pervenirsi anche in relazione alle altre casistiche illustrate) che il credito del Gruppo non chiesto a rimborso sarà computato in detrazione dal soggetto che agiva quale Rappresentante nelle proprie liquidazioni periodiche o nella propria dichiarazione annuale.

FRANCIA

In caso di cessazione della liquidazione dell'IVA di gruppo, l'eventuale credito IVA che scaturisce dalla dichiarazione di sintesi sottoscritta in relazione all'ultimo mese d'applicazione del regime di gruppo viene trasferito definitivamente alla capogruppo. La capogruppo potrà chiederne il rimborso.

Ogni società che faceva parte del gruppo ridiventa responsabile della liquidazione e del versamento dell'IVA a partire dal primo giorno del mese successivo alla cessazione del gruppo.

SPAGNA

- Nello stesso periodo di liquidazione in cui cessa di applicarsi il Regime speciale del Gruppo di entità, le società che facevano parte di esso dovranno rispettare tutti gli adempimenti previsti dalla Legge IVA per il regime generale (o quelli del corrispondente regime speciale corrispondente se l'entità in questione soddisfa i requisiti per esservi inclusa).
- Quando un imprenditore o lavoratore autonomo conferisce un saldo a credito di una propria liquidazione individuale in una dichiarazione-liquidazione aggregata di Gruppo, non sarà possibile utilizzare detto saldo per la compensazione in nessuna dichiarazione-liquidazione individuale successiva, indipendentemente dal fatto che risulti a posteriori inapplicabile il regime speciale di Gruppo.
- Alla cessazione del regime, se residuano importi chiesti a rimborso o non ancora utilizzati in compensazione per le società facenti parte del Gruppo, questi importi verranno attribuiti a tali entità in proporzione al volume delle operazioni per l'ultimo anno solare nel quale il regime speciale ha trovato applicazione.



7. Conclusioni

Si evidenzia come attualmente, **in Italia**, coesista la possibilità di esercitare l'opzione per entrambi i "regimi" IVA sopra commentati. Mentre il primo è la ben nota procedura delle liquidazioni IVA di Gruppo, che offre evidenti vantaggi di tesoreria per gruppi con posizioni differenziate a debito/credito di imposta, la seconda rappresenta il recepimento dell'art. 11 della Direttiva IVA nella sua formulazione più piena.

E' possibile prevedere che la qualificazione fuori dal campo di applicazione del tributo di tutte le operazioni interne tra soggetti partecipanti possa avere un effetto estremamente rilevante nei gruppi caratterizzati dalla perdita dell'IVA causa effettuazione di operazioni esenti. Tuttavia, l'impossibilità di compensare i crediti IVA emergenti con debiti tributari e contributivi dei soggetti partecipanti, rappresenta una potenziale pregiudizio finanziario che peserà nei calcoli di convenienza che i gruppi si apprestano ad effettuare.

Inoltre, tutte le casistiche che si manifesteranno, nei rapporti tra i soggetti partecipanti e tra questi e il Rappresentante del Gruppo – che normalmente è anche la società controllante – renderà opportuna l'adozione di apposite convenzioni o contratti che regolino diritti, doveri e responsabilità, anche in termini di trasferimenti finanziari derivanti dal funzionamento del regime. Vedremo quindi nei successivi mesi le scelte adottate dai gruppi societari che opteranno per l'istituto in esame, in particolare quelli bancari, assicurativi, immobiliari e sanitari, nei quali il costo relativo all'IVA non recuperata per limitazioni al diritto alla detrazione è più rilevante.

La Francia, dal canto suo, ha adottato soltanto in questi ultimi anni la procedura delle Liquidazioni IVA di Gruppo, del tutto assimilabile a quella in vigore in Italia, se non fosse per il requisito dimensionale delle società che possono accedervi, che rende ancor più marginale l'istituto in parola.

Infine, **la Spagna** ha adottato una versione intermedia dell'istituto di cui all'art. 11 della Direttiva 2006/112/CE, prevedendo una modalità normale, del tutto simile alla procedura delle Liquidazioni IVA di Gruppo italiana e francese, ed una versione avanzata, certamente interessante in virtù della particolarità legata alla fatturazione delle operazioni imponibili interne al Gruppo sulla base del



costo dei fattori produttivi utilizzati, che permette di azzerare il valore aggiunto interno generato: proprio questo aspetto, unitamente alla possibilità di detrarre l'IVA su tali fattori produttivi acquisiti, consente di ridurre la perdita di IVA nei gruppi caratterizzati dall'effettuazione di operazioni esenti. Da segnalare, tuttavia, la relativa complessità dell'opzione spagnola, in termini di quantificazione della corretta base imponibile di tali operazioni attraverso un apposito sistema informativo, soggetto al controllo dell'amministrazione finanziaria.

NOTE A MARGINE (DISCLAIMER)

Il presente documento effettua una analisi comparativa dei regimi fiscali in oggetto, a scopo informativo e senza alcuna pretesa di esaustività; in particolare esso non costituisce, né può essere inteso, come una valutazione di convenienza ovvero una raccomandazione all'adozione dei regimi ivi analizzati, né da parte di A.M.A. né delle istituzioni ad essa partecipanti, e non è volto a supportare scelte che incidano sulla posizione fiscale di singoli, di società e/o di enti o altre organizzazioni.

**A.M.A. – REGIME SPECIALE DELL'IVA DI GRUPPO NEI PAESI A.M.A.
TABELLA RIASSUNTIVA**

Per l'Italia, coesistenza di due diversi regimi: A) Nuovo Regime del GRUPPO IVA; B) Liquidazioni IVA di gruppo.

Declinazioni del GRUPPO IVA nei PAESI AMA	ITALIA	FRANCIA	SPAGNA
Tipologia di Regime adottato	<p>A) Gruppo IVA come soggetto passivo autonomo = piena adozione delle opzioni della Direttiva 2006/112/EC art. 11. <i>Esercitabile dal periodo di imposta 2019</i></p> <p align="center">---</p> <p>B) Liquidazioni IVA di Gruppo. <i>Esercitabile dal periodo di imposta 1980</i></p>	<p>Liquidazioni IVA di Gruppo. <i>Esercitabile dal periodo di imposta 2012</i></p>	<p>Regime del Gruppo IVA ai sensi dell'art. 11 della Direttiva 2006/112/EC. <i>Esercitabile dal periodo di imposta 2007</i></p>
Caratteristica principale dei Regimi adottati	<p>A) Perdita della soggettività passiva delle entità partecipanti: il Gruppo IVA acquisisce un numero identificativo IVA unitario. Le operazioni interne effettuate tra entità partecipanti non rilevano ai fini IVA.</p> <p align="center">---</p> <p>B) Compensazione inter-soggettiva dei crediti/debiti IVA del periodo.</p>	<p>Compensazione inter-soggettiva dei crediti/debiti IVA del periodo.</p>	<p>Regime GENERALE: compensazione inter-soggettiva crediti/debiti IVA del periodo.</p> <p align="center">---</p> <p>Regime AVANZATO: regole specifiche per le operazioni infra-gruppo e per il calcolo del pro-rata di detrazione.</p>
Requisiti soggettivi società controllante	<p>A) Soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato. Società residente in Stato "collaborativo" per le partecipazioni detenute in Italia.</p> <p align="center">---</p> <p>B) Soggetto passivo stabilito in Italia o residente in UE, nel qual caso identificato direttamente, o con Stabile Organizzazione o Rappresentante Fiscale in Italia.</p>	<p>Soggetto passivo con personalità giuridica, stabilito nel territorio dello Stato.</p>	<p>Soggetto passivo con personalità giuridica, stabilito nel territorio dello Stato. Stabile organizzazione di società residente in UE per le partecipazioni detenute in Spagna.</p>
Requisiti dei soggetti partecipanti	<p>A) società di capitali, di persone, stabili organizzazioni ed anche lavoratori autonomi tra i quali ricorrano congiuntamente i vincoli finanziario, economico ed organizzativo. Non è consentita la partecipazione a: sedi e stabili organizzazioni all'estero;</p>	<p>Soggetti passivi con personalità giuridica, stabiliti nel territorio dello Stato, controllati di diritto dal medesimo soggetto controllante. Devono avere la data di chiusura dell'esercizio contabile coincidente con quella della controllante.</p>	<p>Soggetti passivi con personalità giuridica, stabiliti nel territorio dello Stato, tra i quali ricorrano congiuntamente i vincoli finanziario, economico ed organizzativo. Non sono ammesse le società in procedura concorsuale o in liquidazione ordinaria.</p>

A.M.A. – REGIME SPECIALE DELL’IVA DI GRUPPO NEI PAESI A.M.A.

TABELLA RIASSUNTIVA

Declinazioni del GRUPPO IVA nei PAESI AMA	ITALIA	FRANCIA	SPAGNA
	aziende sottoposte a sequestro giudiziario; soggetti sottoposti a procedura concorsuale o a liquidazione ordinaria. --- B) società di capitali e di persone.		
Vincolo Finanziario	SI, oltre il 50% dei diritti di voto.	SI, oltre il 50% dei diritti di voto.	SI, oltre il 50% dei diritti di voto.
Periodo minimo di detenzione del controllo	Dal 1° luglio dell’anno solare precedente, e per tutti gli anni di durata dell’opzione.	Per tutti gli anni di durata dell’opzione.	Per tutti gli anni di durata dell’opzione.
Vincolo Economico	A) attività principale dello stesso genere o attività complementari o interdipendenti. Si presume sussistere <i>ex lege</i> in presenza del vincolo finanziario. B) NO	NO	Attività principale dello stesso genere o attività complementari o interdipendenti. Si presume sussistere <i>ex lege</i> in presenza del vincolo finanziario.
Vincolo Organizzativo	A) Attività di coordinamento in via di diritto o in via di fatto tra gli organi decisionali dei soggetti partecipanti. Si presume sussistere <i>ex lege</i> in presenza del vincolo finanziario. B) NO	NO	Attività di direzione comune dei soggetti del Gruppo. Si presume sussistere <i>ex lege</i> in presenza del vincolo finanziario.
Soglie dimensionali del gruppo o delle società partecipanti	NO	SI: fatturato/totale attivo > € 400ml, quindi soggetta al controllo della Direzione Grandi Contribuenti.	NO
Obbligatoria partecipazione di tutte le società del Gruppo	A) SI, tutte le entità per le quali risultano soddisfatti i vincoli devono partecipare. Possibilità di presentare Interpello probatorio, per escludere alcune entità con le quali manchino i vincoli economico e/o organizzativo. La mancata inclusione di un soggetto che soddisfa i requisiti è causa di interruzione del Regime e di recupero del vantaggio fiscale conseguito dal Gruppo. --- B) NO, possono partecipare	NO, possono partecipare solo alcune controllate e non altre.	NO, possono partecipare solo alcune controllate e non altre.

A.M.A. – REGIME SPECIALE DELL’IVA DI GRUPPO NEI PAESI A.M.A.

TABELLA RIASSUNTIVA

Declinazioni del GRUPPO IVA nei PAESI AMA	ITALIA	FRANCIA	SPAGNA
	solo alcune controllate e non altre.		
Possibilità di partecipare a più Gruppi IVA	NO	NO	NO
Limitazioni sulla attività esercitata dai partecipanti	A) sussistendo il vincolo economico, nella dichiarazione di adesione al Regime deve essere indicata l’attività o le attività esercitate dal Gruppo. B) NO	SI: esclusione per le società che effettuano esclusivamente operazioni esenti.	NO
Richiesta di adesione al Regime	A) Dichiarazione di adesione a firma di tutte le società del Gruppo, entro il 30 settembre dell’anno precedente all’avvio del Regime. B) Opzione nella dichiarazione dei redditi presentata nel periodo di imposta di avvio della procedura, sottoscritta da tutte le società partecipanti.	Opzione sottoscritta da tutte le società partecipanti prima dell’inizio del periodo di imposta di avvio del Regime. Obbligo di Convenzione tra controllante e partecipate per regolare gli effetti dell’adesione nei rapporti interni.	Manifestazione di adesione da parte delle società partecipanti, con delibera dell’organo amministrativo da comunicare all’amministrazione finanziaria entro il primo giorno del periodo di imposta di avvio del Regime.
Durata dell’opzione	A) un triennio con tacito rinnovo sino a revoca. B) a tempo indeterminato salvo rinuncia.	Un triennio con tacito rinnovo sino a revoca.	Un triennio con tacito rinnovo sino a revoca; nuova opzione non esercitabile prima di un ulteriore triennio.
Garanzie per l’Erario sulle compensazioni effettuate e sui debiti di imposta	A) Responsabilità in solido delle partecipanti per i debiti tributari del Gruppo. B) I crediti trasferiti dalle partecipanti e compensati nelle liquidazioni IVA di gruppo sono soggetti alle garanzie in tema di compensazioni “esterne”. Responsabilità in solido per le posizioni a credito/debito attribuite al Gruppo.	Responsabilità in solido delle partecipanti per i debiti tributari trasferiti al Gruppo.	Responsabilità in solido delle partecipanti per i debiti tributari trasferiti al Gruppo.
Funzionamento del Regime e benefici per i soggetti partecipanti	A) Il nuovo soggetto denominato Gruppo IVA si sostituisce alle entità partecipanti, assumendo su di sé tutti i diritti e gli obblighi derivanti dalla disciplina IVA, che verranno adempiuti dal Rappresentante del Gruppo. Le operazioni effettuate tra soggetti partecipanti sono	Le società trasferiscono la propria posizione IVA periodica alla controllante, la quale calcola il debito/credito complessivo del Gruppo ed effettua i pagamenti, ovvero riporta in compensazione o richiede a rimborso il credito.	Modalità NORMALE: le società trasferiscono la propria posizione IVA periodica alla controllante, la quale calcola il debito/credito complessivo del Gruppo ed effettua i pagamenti, ovvero riporta in compensazione o richiede

A.M.A. – REGIME SPECIALE DELL’IVA DI GRUPPO NEI PAESI A.M.A.

TABELLA RIASSUNTIVA

Declinazioni del GRUPPO IVA nei PAESI AMA	ITALIA	FRANCIA	SPAGNA
	<p>fuori dal campo di applicazione dell’IVA. Il calcolo del pro-rata non viene più influenzato dalle operazioni infra-gruppo, in quanto viene unitariamente determinato il pro-rata del Gruppo IVA basato esclusivamente sulle operazioni svolte verso l’esterno.</p> <p>B) Le società trasferiscono la propria posizione IVA periodica alla controllante, la quale calcola il debito/credito complessivo del Gruppo ed effettua i pagamenti, ovvero riporta in compensazione o richiede a rimborso il credito.</p>		<p>a rimborso il credito. Modalità AVANZATA: le operazioni infra-gruppo rappresentano una attività separata, la cui base imponibile è rappresentata dai costi sostenuti per i fattori produttivi correlati alla operazione attiva realizzata. La fatturazione di queste operazioni pertanto avviene “al costo” senza alcun valore aggiunto. E’ possibile detrarre l’IVA assolta sui costi sostenuti per tali operazioni.</p>
Adempimenti in tema di fatturazione e di registrazione delle operazioni	<p>A) La fatturazione attiva e passiva avviene da e verso la partita IVA del Gruppo, con obbligatoria indicazione dei codici fiscali dei soggetti partecipanti cui l’operazione si riferisce. Gli adempimenti di registrazione delle operazioni e di fatturazione possono essere adempiuti dal Rappresentante del Gruppo ovvero dai singoli partecipanti. In questo caso, i Registri IVA tenuti dai singoli partecipanti rappresentano registri sezionali del Gruppo.</p> <p>B) Tenuta di apposito registro riassuntivo numerato, con i dati della propria posizione IVA e quella degli altri soggetti, per determinare la posizione IVA complessiva. Tutti gli altri adempimenti IVA restano in capo ai singoli soggetti partecipanti.</p>	<p>Tutti gli adempimenti IVA in tema di fatturazione e registrazione delle operazioni restano in capo ai singoli soggetti partecipanti.</p>	<p>Tutti gli adempimenti IVA in tema di fatturazione e registrazione delle operazioni restano in capo ai singoli soggetti partecipanti. Nella modalità AVANZATA, la fatturazione delle operazioni infra-gruppo deve rispettare le particolari regole derivanti dalla quantificazione della base imponibile, come sopra indicato.</p>
Adempimenti dichiarativi	<p>A) la dichiarazione annuale IVA è presentata unicamente dal Rappresentante del Gruppo. Le liquidazioni e le comunicazioni IVA periodiche, la dichiarazione annuale e gli altri adempimenti vengono</p>	<p>Le dichiarazioni IVA mensili vengono presentate dai singoli soggetti partecipanti e dalla controllante, che presenta anche una speciale dichiarazione</p>	<p>I dati delle liquidazioni IVA periodiche vengono presentate dai singoli soggetti partecipanti e dalla controllante, con periodicità mensile indipendentemente dal</p>

A.M.A. – REGIME SPECIALE DELL’IVA DI GRUPPO NEI PAESI A.M.A.

TABELLA RIASSUNTIVA

Declinazioni del GRUPPO IVA nei PAESI AMA	ITALIA	FRANCIA	SPAGNA
	<p>adempiti dal Rappresentante del Gruppo.</p> <p>B) Le liquidazioni IVA periodiche vengono presentate dai singoli soggetti partecipanti e dalla controllante, che presenta anche una comunicazione per il Gruppo determinando il debito/credito di periodo. Le dichiarazioni annuali dei soggetti partecipanti riportano indicazione della procedura di Liquidazione IVA di Gruppo, e indicano le operazioni attive e passive effettuate, e calcolano l’eventuale pro-rata di detrazione; la dichiarazione della controllante riporta in apposito modulo i dati delle posizioni a debito/credito delle partecipanti, trasferiti al Gruppo, con separata indicazione dei crediti che hanno trovato effettiva compensazione nel Gruppo. La controllante determina la posizione annuale a debito/credito complessiva. Può utilizzare il credito annuale per compensazioni esterne con propri debiti tributari.</p>	<p>aggregata per il Gruppo determinando la posizione IVA complessiva. Le dichiarazioni annuali dei soggetti partecipanti riportano indicazione della procedura di Liquidazione IVA di Gruppo, e indicano le operazioni attive e passive effettuate, e calcolano l’eventuale pro-rata di detrazione; la dichiarazione della controllante riporta in apposito modulo i dati delle posizioni a debito/credito delle partecipanti, trasferiti al Gruppo, con separata indicazione dei crediti che hanno trovato effettiva compensazione nel Gruppo. La controllante determina la posizione annuale a debito/credito complessiva.</p>	<p>volume di operazioni effettuate. La controllante presenta anche una comunicazione aggregata per il Gruppo determinando la posizione IVA complessiva. Il soggetto controllante deve predisporre un sistema informativo analitico con criteri di imputazione ragionevoli dei beni e dei fattori produttivi utilizzati per le operazioni infra-gruppo, se adottata l’opzione per la modalità AVANZATA. Tale sistema funge da base per la determinazione della base imponibile di dette operazioni.</p>
Rimborsi del credito IVA	<p>A) Il credito IVA del Gruppo può essere richiesto a rimborso esclusivamente dal Gruppo per il tramite del suo Rappresentante.</p> <p>B) Il credito risultante dalle liquidazioni IVA di Gruppo può essere richiesto a rimborso dalla controllante, sia trimestralmente sia annualmente, rispettando le regole stabilite con riferimento ai singoli soggetti presso i quali il credito si è determinato. Il credito non può tornare nella disponibilità</p>	<p>Il credito risultante dalle liquidazioni IVA di Gruppo può essere richiesto a rimborso dalla controllante. Il credito non può tornare nella disponibilità delle società partecipanti.</p>	<p>Il credito risultante dalle liquidazioni IVA di Gruppo può essere richiesto a rimborso dalla controllante. Il credito non può tornare nella disponibilità delle società partecipanti.</p>

A.M.A. – REGIME SPECIALE DELL’IVA DI GRUPPO NEI PAESI A.M.A.

TABELLA RIASSUNTIVA

Declinazioni del GRUPPO IVA nei PAESI AMA	ITALIA	FRANCIA	SPAGNA
	delle società partecipanti.		
Regole in tema di accertamento	<p>A) Responsabilità solidale tra tutti i soggetti del Gruppo per imposta, sanzioni ed interessi dovuti in seguito ad accertamento; attività di controllo demandata a gruppi dedicati dell’Agenzia delle Entrate.</p> <p>B) Le verifiche possono essere svolte sia presso la società controllante sia presso le controllate. Eventuali accertamenti svolti presso le controllate si estendono alla controllante se volte a rettificare i dati delle liquidazioni di Gruppo.</p>	<p>Le verifiche possono essere svolte sia presso la società controllante sia presso le controllate. Eventuali accertamenti svolti presso le controllate si estendono alla controllante se volte a rettificare i dati delle liquidazioni di Gruppo.</p>	<p>Responsabilità solidale di tutti i soggetti partecipanti per le sanzioni applicate al Gruppo. Le verifiche possono essere svolte sia presso la società controllante sia presso le controllate; in questo ultimo caso si estendono alla controllante se vanno a rettificare i dati delle liquidazioni di Gruppo.</p>
Cessazione del Regime e conseguenze	<p>A) La venuta meno dei vincoli finanziario, economico ed organizzativo determina la fuoriuscita dal Regime per il soggetto in questione; la mancata inclusione di un soggetto passivo del Gruppo per il quale i requisiti risultano soddisfatti determina la cessazione del Regime per tutto il Gruppo, a partire dall’anno successivo a quello nel quale la mancata inclusione viene verificata.</p> <p>B) La perdita del requisito del controllo ha effetto sin dalla liquidazione IVA nella quale si è verificata. Il credito del periodo ante interruzione resta nella disponibilità del soggetto controllante, non essendo previsto alcun meccanismo di restituzione alle società che lo hanno generato.</p>	<p>La procedura si interrompe se la capogruppo non è più soggetta alla vigilanza della direzione grandi contribuenti, ovvero se non integra più il requisito del controllo. Il credito del periodo ante interruzione resta nella disponibilità del soggetto controllante, non essendo previsto alcun meccanismo di restituzione alle società che lo hanno generato.</p>	<p>Esclusione dei soggetti per i quali non risultano sussistenti i vincoli finanziario, economico ed organizzativo. Cessazione del Regime in caso di violazione dell’obbligo di realizzare il sistema informativo descritto più sopra. E’ previsto un meccanismo di redistribuzione delle eccedenze a credito dei periodi ante cessazione del Regime, ai soggetti che li hanno generati in proporzione al volume di affari dell’ultimo anno solare di applicazione del Regime.</p>