

Circolare n. 2 del 30.01.2012

Novità Iva della Legge Comunitaria 2010 ed opzione per la liquidazione di gruppo dell'imposta

Indice

1	Novità Iva della Legge Comunitaria 2010	2
2	Opzione per l'Iva di gruppo	7
2.1	Presupposti	7
2.2	Esercizio dell'opzione.....	8
2.3	Effetti dell'opzione e crediti esclusi	10

1. Novità Iva della Legge Comunitaria 2010

L'art. 8, co. 2, della Legge 15 dicembre 2011, n. 217, entrato **in vigore dal 17 gennaio 2012** – al fine di attuare le direttive comunitarie nn. 69 e 162/CE del 2009 – ha apportato significative modifiche al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ed, in particolare, alle seguenti disposizioni:

- **art. 6, co. 3:** è stato **abrogato il terzo periodo**, riguardante il **momento di effettuazione delle prestazioni di servizi**, secondo cui *"In ogni caso le prestazioni di servizi di cui all'articolo 7-ter, rese da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro della Comunità nei confronti di un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato, effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore ad un anno e che non comportano versamenti di acconti o pagamenti anche parziali nel medesimo periodo, si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare fino alla conclusione delle prestazioni medesime"*. Contestualmente, è stata **inserita** – coerentemente con la predetta eliminazione – una **nuova norma, contenuta nel successivo co. 6:** *"In deroga al terzo e quarto comma, le prestazioni di servizi di cui all'articolo 7-ter, rese da un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato ad un soggetto passivo ivi stabilito, e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli 7-quater e 7-quinquies, rese da un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato ad un soggetto passivo che non è ivi stabilito, si considerano effettuate nel momento in cui sono ultimate, ovvero, se di carattere periodico o continuativo, alla data di maturazione dei corrispettivi. Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nel primo periodo è pagato in tutto o in parte il corrispettivo, la prestazione di servizi si intende effettuata, limitatamente all'importo pagato, alla data del pagamento. Le stesse prestazioni, se effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore a un anno e se non comportano pagamenti anche parziali nel medesimo periodo, si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare fino all'ultimazione delle prestazioni medesime"*. Sul punto, si rammenta che la **base imponibile** di tali servizi continuativi di durata ultrannuale è costituita dalle spese sostenute dal soggetto passivo per la loro esecuzione, a norma dell'**art 13, co. 2, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972**, ovvero da determinarsi "rapportando il corrispettivo totale pattuito dalle parti (da corrispondersi a fine prestazione) alla quota parte di servizio che è stata resa nel momento in cui si rileva l'ultimazione della prestazione, e cioè alla fine di ciascun anno solare" (C.M. n. 37/E/2011);

OSSERVA

In altri termini, **per le prestazioni di servizi, il momento di effettuazione, che determina l'insorgere dell'esigibilità del tributo, è collegato:**

- quale **regola generale, all'atto del pagamento del corrispettivo** (art. 6, co. 3);
- quale **deroga, al precedente momento di emissione della fattura** (art. 6, co. 4).¹

La **Comunitaria 2010** aggiunge nell'art. 6 del DPR 633/72 il citato co. 6, che introduce, in buona sostanza, **una regola ad hoc per alcune tipologie di prestazioni di servizi**, ed, in particolare **per le seguenti**:

- **prestazioni di servizi generiche, di cui all'art. 7-ter del DPR 633/73, rese da un soggetto passivo stabilito in altro Paese (Ue o extraUe), nei confronti di un committente soggetto passivo stabilito in Italia;**
- **prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui agli artt. 7-quater e 7-quinquies, del DPR 633/72, rese da un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato ad un soggetto passivo che non è ivi stabilito.**

In entrambe le fattispecie indicate, **il momento di effettuazione dell'operazione è il seguente**:

- ✓ **regola generale**: momento di ultimazione della prestazione, ovvero se trattasi di servizi a carattere periodico e continuativo, data di maturazione dei corrispettivi;
- ✓ **deroga**: se anteriormente al momento di ultimazione della prestazione (ovvero alla data di maturazione dei corrispettivi, per i servizi continuativi), è pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata alla data di pagamento del corrispettivo.

Infine, è **introdotta una "cautela" per le prestazioni effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore a un anno, che non comportano pagamenti anche parziali nel medesimo periodo, qual caso si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare fino all'ultimazione delle prestazioni medesime.**

Relativamente alla novità normativa in questione, **è bene osservare che le prestazioni interessate sono, dal lato "passivo", solo quelle generiche di cui all'art. 7-ter del DPR 633/72, rese da soggetti passivi stabiliti in altro Stato, nei confronti di un committente soggetto passivo d'imposta in Italia.** Trattasi, quindi, di servizi territorialmente rilevanti in Italia, per i quali il debitore d'imposta è il committente nazionale, il quale integra la fattura del prestatore comunitario, ovvero emette autofattura se il prestatore è stabilito in un Paese extraUe. Al contrario, se il servizio prestato dal soggetto non residente rientra tra le deroghe di cui agli artt. 7-quater e 7-quinquies del DPR 633/72, e secondo le regole ivi stabilite sono rilevanti territorialmente in Italia, il momento di effettuazione di tali operazioni resta disciplinato dalle regole generali di cui all'art. 6, co. 3 e 4, del DPR 633/72.

Dal lato "attivo", invece, l'art. 6, co. 6, del DPR 633/72, si riferisce, come visto, alle prestazioni diverse da quelle di cui agli artt. 7-quater e 7-quinquies, e quindi **la nuova regola sul momento**

¹ Sono previste, dal co. 5 dell'art. 6 del DPR 633/72, particolari regole per le operazioni effettuate con gli enti pubblici e per i prodotti farmaceutici.

di effettuazione dell'operazione si rende applicabile anche in questo caso ai servizi generici di cui all'art. 7-ter del DPR 633/72, tenuto conto che i servizi di cui ai successivi artt. 7-sexies e 7-septies, le regole ivi indicate si applicano solo in presenza di committenti "privati", e quindi non sono interessati dalle nuove regole in commento.

In altre parole, è possibile concludere come segue:

- ✎ **per i servizi generici di cui all'art. 7-ter del DPR 633/72, resi e ricevuti con controparti soggetti passivi d'imposta in altri Stati**, il momento di effettuazione dell'operazione è collegato alla data di ultimazione della prestazione, ovvero al precedente momento di pagamento del corrispettivo;
- ✎ **per le altre prestazioni di servizi, ovvero anche per quelle di cui all'art. 7-ter con committente non soggetto passivo d'imposta stabilito in altro Stato, o con committente soggetto passivo d'imposta in Italia**, si rendono applicabili le "tradizionali" regole previste dall'art. 6, co. 3 e 4, del DPR 633/72, per la verifica del momento di effettuazione dell'operazione, ossia data di pagamento del corrispettivo, ovvero, se antecedente, data di emissione della fattura.

- **art. 17, co. 2:** *"Nel caso delle prestazioni di servizi di cui all'articolo 7-ter rese da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione, **il committente adempie gli obblighi di fatturazione e di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331**".*

OSSERVA

In altri termini, **la Legge Comunitaria 2010 ha introdotto una deroga alla regola generale dell'obbligo di autofatturazione**, coerentemente con l'orientamento – ancorchè di natura facoltativa – dell'Agenzia delle Entrate (**CC.MM. 12 marzo 2010, n. 12/E, e 29 luglio 2011, n. 37/E**), che ha riconosciuto la possibilità di effettuare, in alternativa, l'integrazione della fattura emessa dal prestatore comunitario. Conseguentemente, per effetto della nuova disposizione normativa, **il committente è tenuto** – in base alle disposizioni ordinariamente previste per gli acquisti intracomunitari di beni – **a numerare ed integrare il predetto documento di acquisto del servizio**, indicando il controvalore in euro del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono alla formazione della base imponibile dell'operazione, espressi in valuta estera, **nonché dell'ammontare dell'imposta**, ovvero – nel caso di servizi senza pagamento dell'imposta, non imponibili od esenti – il titolo unitamente alla relativa norma.

La fattura in parola, così come integrata, deve **essere annotata – entro il mese di ricevimento o anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento, e con riferimento al relativo mese – distintamente sia nel registro delle fatture emesse che in quello degli acquisti.** Il richiamo dell'art. 46 del D.L. n. 331/1993 comporta, inoltre, l'applicazione del co. 5 della medesima disposizione, in virtù della quale se il committente nazionale **non riceve la fattura da parte del prestatore Ue entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione,** deve procedere ad emettere entro il mese seguente, in unico esemplare, la fattura con l'indicazione anche del numero di identificazione, attribuito agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, al cedente dallo Stato membro di appartenenza.

Diversamente, **se riceve una fattura indicante un corrispettivo inferiore a quello reale,** deve emettere fattura integrativa entro il quindicesimo giorno successivo alla registrazione della fattura originaria. I suddetti principi, come anticipato, riguardano esclusivamente le *"prestazioni di servizi di cui all'articolo 7-ter rese da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione"*: non sono, pertanto, applicabili a fattispecie differenti, quali i servizi resi – a committenti soggetti passivi d'imposta in Italia, territorialmente rilevanti nel territorio dello Stato – resi da soggetti passivi d'imposta stabiliti in un Paese extraUe, sia generici di cui all'art. 7-ter, sia in "deroga" di cui ai successivi artt. 7-quater e 7-quinquies, nonché quelli resi da soggetti passivi d'imposta in altro Stato Ue di cui agli artt. 7-quater e 7-quinquies, del D.P.R. n. 633/1972, che rimangono, quindi, soggetti all'obbligo di auto fatturazione.

- **art. 38-bis, co. 2:** è stato aggiunto un ultimo periodo alla disposizione, secondo cui il **rimborso infrannuale** può essere ottenuto – oltre che nei casi di cui al precedente co. 1 – nell'ipotesi in cui il contribuente ponga in essere **prevalentemente operazioni non soggette all'imposta** per effetto degli articoli da 7 a 7-septies del D.P.R. n. 633/1972 (art. 30, co. 2, lett. d), del predetto Decreto Iva). È, tuttavia, necessario che costui rispetti una condizione: *"effettui, nei confronti di soggetti passivi non stabiliti nel territorio dello Stato, per un importo superiore al 50 per cento dell'ammontare di tutte le operazioni effettuate, prestazioni di lavorazione relative a beni mobili materiali, prestazioni di trasporto di beni e relative prestazioni di intermediazione, prestazioni di servizi accessorie ai trasporti di beni e relative intermediazioni, ovvero prestazioni di servizi di cui all'articolo 19, comma 3, lettera a-bis)"*;
- **art. 67:** sono state inserite due nuove disposizioni, la prima delle quali, il co. 2-bis, stabilisce che **per le importazioni derivanti da operazioni di immissione in libera pratica** di cui al precedente co. 1, lett. a), *"il pagamento dell'imposta è sospeso qualora si tratti di beni destinati ad*

*essere trasferiti in un altro Stato membro dell'Unione europea, eventualmente dopo l'esecuzione di manipolazioni di cui all'allegato 72 del regolamento (CEE) n. 2454/93 della Commissione, del 2 luglio 1993, e successive modificazioni, previamente autorizzate dall'autorità doganale". La seconda norma introdotta, ovvero il **co. 2-ter dell'art. 67 del D.P.R. n. 633/1972**, subordina il riconoscimento della predetta sospensione alla condizione che l'importatore fornisca "il proprio numero di partita Iva, il numero di identificazione Iva attribuito al cessionario stabilito in un altro Stato membro nonché, a richiesta dell'autorità doganale, idonea documentazione che provi l'effettivo trasferimento dei medesimi beni in un altro Stato membro dell'Unione";*

- **art. 72:** è stata sostituita l'intera norma, riguardante l'equiparazione di alcune fattispecie alle operazioni non imponibili di cui agli artt. 8, 8-bis e 9 del D.P.R. n. 633/1972. Si tratta delle seguenti (co. 1):
 - a) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti delle sedi e dei rappresentanti diplomatici e consolari, compreso il personale tecnico-amministrativo, appartenenti a Stati che in via di reciprocità riconoscono analoghi benefici alle sedi e ai rappresentanti diplomatici e consolari italiani;
 - b) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei comandi militari degli Stati membri, dei quartieri generali militari internazionali e degli organismi sussidiari, installati in esecuzione del Trattato del Nord Atlantico, nell'esercizio delle proprie funzioni istituzionali, nonché all'amministrazione della difesa qualora agisca per conto dell'organizzazione istituita con il medesimo Trattato;
 - c) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dell'Unione europea, della Comunità europea dell'energia atomica, della Banca centrale europea, della Banca europea per gli investimenti e degli organismi istituiti dall'Unione cui si applica il protocollo sui privilegi e sulle immunità delle Comunità europee, firmato a Bruxelles l'8 aprile 1965, reso esecutivo con legge 3 maggio 1966, n. 437, alle condizioni e nei limiti fissati da detto protocollo e dagli accordi per la sua attuazione o dagli accordi di sede e sempre che ciò non comporti distorsioni della concorrenza, anche se effettuate nei confronti di imprese o enti per l'esecuzione di contratti di ricerca e di associazione conclusi con l'Unione, nei limiti, per questi ultimi, della partecipazione dell'Unione stessa;
 - d) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dell'Organizzazione delle Nazioni Unite e delle sue istituzioni specializzate nell'esercizio delle proprie funzioni istituzionali;
 - e) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dell'Istituto universitario europeo e della Scuola europea di Varese nell'esercizio delle proprie funzioni istituzionali;
 - f) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli organismi internazionali riconosciuti, diversi da quelli di cui alla lettera c), nonché dei membri di tali

organismi, alle condizioni e nei limiti fissati dalle convenzioni internazionali che istituiscono tali organismi o dagli accordi di sede.

2. Opzione per l'Iva di gruppo

2.1. Presupposti

L'art. 73, co. 3, del D.P.R. n. 633/1972, così come attuato dal **D.M. 13 dicembre 1979**, stabilisce che, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, i versamenti dovuti dagli appartenenti ad un'aggregazione di imprese possono essere effettuati dalla **controllante**, per l'ammontare complessivo del debito della stessa e delle proprie controllate, al netto delle eccedenze detraibili risultanti dalle liquidazioni periodiche. L'esercizio dell'opzione per l'accesso al regime in parola – da eseguirsi, con riferimento all'anno **2012**, entro il **prossimo 16 febbraio** – presuppone, tuttavia, la sussistenza del **requisito del controllo**, da verificarsi, in primo luogo, sulla base delle prescrizioni formulate dall'art. 2, co. 1, del D.M. 13 dicembre 1979, secondo cui si considerano controllate esclusivamente le s.p.a., s.a.p.a. ed s.r.l. le cui azioni o quote sono possedute – **in misura superiore al 50,00% del loro capitale, fin dall'inizio dell'anno solare precedente, ininterrottamente (C.M. 28 febbraio 1986, n. 16)** – dalla controllante, oppure da una propria controllata. Conseguentemente, nel caso di opzione per il periodo d'imposta 2012, è necessario il controllo, senza soluzione di continuità, almeno dal 1° gennaio 2011, **escludendo dal computo le partecipazioni prive del diritto di voto**, come le azioni di godimento o risparmio.

Non possono, pertanto, beneficiare dell'Iva di gruppo le società che soltanto occasionalmente o temporaneamente sono tra loro vincolate: tale circostanza non ricorre, tuttavia, nel caso in cui il pacchetto di controllo sia stato trasferito, durante l'anno 2011, da una ad altra società già controllata al 1° gennaio 2011. **Non rilevano neppure le situazioni di controllo congiunto**, come nel caso in cui la Alfa s.p.a. controlli la Beta s.a.p.a. e la Delta s.r.l., che possiedono congiuntamente il 55,00% del capitale della Gamma s.r.l.: quest'ultima non può essere considerata controllata dalla Alfa s.p.a. ai fini dell'Iva di gruppo, in quanto non è rispettato il criterio del controllo a catena indiretto, per ogni anello della stessa: al contrario, è prospettabile l'opzione per la liquidazione consolidata dell'imposta, se Alfa s.p.a. controlla la Beta s.a.p.a. che controlla la Gamma s.r.l. autonomamente, senza il concorso di altre imprese.

Si rammenta, inoltre, che l'esercizio dell'opzione non è circoscritto alla capogruppo civilistica, essendo **invocabile anche dalla controllante a propria volta controllata da un'altra società** (c.d. *subholding*), a condizione che ogni impresa che la precede nel controllo rinunci ad avvalersene, a norma dell'art. 2, co. 2, del D.M. 13 dicembre 1979. A questo proposito, la C.M. n. 16/1986 ha precisato che è necessario che la sub-holding disponga di tante dichiarazioni di rinuncia quante sono le società che la precedono nel controllo, altrimenti può partecipare all'Iva di gruppo soltanto come

controllata, se la propria controllante esercita l'opzione. Sotto il profilo del presupposto soggettivo, l'Amministrazione Finanziaria ha, inoltre, formulato due rilevanti principi, stabilendo che l'opzione:

- **non può essere esercitata dalla società di persone**, neppure se controlla – a norma dell'art. 2, co. 1, del D.M. 13 dicembre 1979 – una società di capitali (Circolare n. 16/1986);
- **è invocabile dalla società residente in un altro Stato membro dell'Unione Europea**, costituita in una forma giuridica equipollente a quella di società di capitali del diritto italiano, ed identificata nel territorio dello Stato, direttamente ovvero tramite il rappresentante fiscale o la stabile organizzazione (**R.M. 21 febbraio 2005, n. 22/E**).

2.2. Esercizio dell'opzione

Qualora risultino rispettati i suddetti presupposti, la controllante – capogruppo o sub-holding, residente o comunitaria identificata – può avvalersi dell'opzione per l'Iva consolidata, esclusivamente mediante presentazione del **modello Iva 26, in via telematica**, secondo le istruzioni approvate con il provvedimento n. 171422 del 6 dicembre 2010 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate. L'adempimento, come anticipato, deve essere assolto entro il 16 febbraio 2012, ovvero non oltre il termine di versamento dell'imposta del mese di gennaio dell'anno di riferimento, comunicando i dati riguardanti i seguenti aspetti:

- **controllante** (partita Iva, denominazione o ragione sociale, natura giuridica, Stato estero di residenza, codice e numero di identificazione Iva);

MODELLO IVA 26

DICHIAZIONE DI ADESIONE AL REGIME PREVISTO PER LE SOCIETÀ CONTROLLANTI E CONTROLLATE E COMUNICAZIONE DELLE VARIAZIONI

TIPO DICHIARAZIONE: Adesione Variazione Anno:

DATI RELATIVI ALL'ENTE O SOCIETÀ CONTROLLANTE

Partita IVA:

Denominazione o Ragione sociale: Natura giuridica:

Stato estero di residenza: Codice Stato estero: Numero di identificazione IVA Stato estero:

- **rappresentante firmatario della dichiarazione** (codice fiscale, codice carica, cognome, nome, luogo e data di nascita, eventuale residenza estera, ecc.). Qualora la comunicazione **non sia presentata direttamente dalla controllante**, ma da altra società per conto di quest'ultima, deve essere indicato il codice fiscale del dichiarante, inserendo il codice carica corrispondente al rapporto intercorrente tra la dichiarante e la controllante. Si pensi, ad esempio, al caso del rappresentante fiscale di un soggetto non residente (**codice carica 6**), oppure a quello del soggetto – cessionario dell'azienda, conferitario, incorporante della fusione o beneficiario della

scissione totale – che presenta la dichiarazione in luogo di un altro estintosi a seguito di un'operazione straordinaria (**codice carica 9**);

DATI RELATIVI AL RAPPRESENTANTE FIRMATARIO DELLA DICHIARAZIONE	Codice fiscale del sottoscrittore	Codice carica	Codice fiscale società dichiarante
	Cognome	Nome	Sesso (barrare la relativa casella) M <input type="checkbox"/> F <input type="checkbox"/>
	Data di nascita giorno mese anno	Comune (o Stato estero) di nascita	Provincia (sigla)
	Codice Stato estero	Stato federato, provincia, contea	Località di residenza
	Indirizzo estero	Telefono o cellulare prefisso numero	

- **società partecipanti all'Iva di gruppo** (inclusa la controllante che eventualmente rinuncia all'opzione), compresa la percentuale di possesso delle azioni o quote delle controllate e la data a cui risale l'acquisizione della stessa: nel caso di integrazione del quantitativo di partecipazioni di controllo intervenuta dopo l'inizio dell'esercizio precedente, si ritiene che debba essere indicata la data in cui è stato acquisito, per la prima volta, il controllo, purchè tale requisito non sia, poi, venuto meno.

QUADRO A SOCIETÀ PARTECIPANTI ALLA COMPENSAZIONE IVA	ENTE O SOCIETÀ CONTROLLANTE			Data decorrenza 1 giorno mese anno		
	A1	SOCIETÀ CHE DETIENE IL CONTROLLO		Percentuale di Possesso 4		
		Partita IVA 2	Denominazione o Ragione sociale 3			
		Fusione 5	Situazione 6			
	A2	SOCIETÀ CONTROLLATA		Data decorrenza 1 giorno mese anno	Natura giuridica 4	
		Partita IVA 2	Denominazione 3			
		SOCIETÀ CHE DETIENE IL CONTROLLO		Percentuale di Possesso 7		
		Partita IVA 5	Denominazione o Ragione sociale 6			
		Codice 8	Firma del rappresentante legale 9			

In particolare, nel **rigo A1** devono essere riportati i dati dell'**eventuale società che possiede la maggioranza delle azioni della controllante** e che ha rinunciato ad avvalersi della liquidazione di gruppo (data di decorrenza del possesso, ininterrotto da almeno il 1° gennaio 2011, partita Iva, denominazione o ragione sociale e percentuale di partecipazione). In corrispondenza dei **rigli A2-A5** devono, invece, essere indicate le informazioni sulle controllate (data di decorrenza della partecipazione, non successiva al 1° gennaio 2011, partita Iva, denominazione e natura giuridica) e del soggetto che ne detiene il controllo (partita Iva, denominazione o ragione sociale, percentuale di possesso, codice e firma del rappresentante legale). La **sottoscrittione**, apposta dalle controllate (**campo 9**), costituisce un'attestazione della validità dei dati riportati, e la consapevolezza di partecipare alla liquidazione dell'Iva di gruppo;

- **società comprese nella catena di controllo, ma non partecipanti al regime di liquidazione consolidata dell'imposta** (data di decorrenza della partecipazione, denominazione o ragione sociale e natura giuridica), e soggetto che ne detiene il controllo, precisando la partita Iva, denominazione o ragione sociale, percentuale di possesso, eventuale rinuncia della controllante che lo precede nel possesso, firma del legale rappresentate e relativa codificazione.

QUADRO B

SOCIETÀ PARTECIPANTI ALLA CATENA DI CONTROLLO MA NON ALLA COMPENSAZIONE IVA

		Data decorrenza		1	giorno	mes	anno
Partita IVA	Denominazione o Ragione sociale		Natura giuridica				
2	3		4				
B1 SOCIETÀ CHE DETIENE IL CONTROLLO							
Partita IVA	Denominazione o Ragione sociale		Percentuale di Possesso				
5	6		7				
Rinuncia	Firma del rappresentante legale		Codice				
8	9		10				

L'opzione così esercitata ha **efficacia annuale** ed è **espressamente rinnovabile**, non essendo invocabile il c.d. *comportamento concludente* (Cass. 30 luglio 2009, n. 17707 e 29 luglio 2009, n. 17576). L'adesione di tale facoltà comporta, poi, l'assolvimento di alcuni specifici adempimenti, quali la liquidazione cumulata dell'Iva eventualmente dovuto dal gruppo – sulla base dei saldi periodici a credito o debito determinati autonomamente da ogni controllata, e comunicati controllante – funzionale al predetto versamento, nonché la presentazione della dichiarazioni di ciascuna partecipante alla fiscal unit e la conseguente corresponsione all'Erario dell'eventuale saldo netto a debito.

Si rammenta, infine, che il modello Iva 26 deve essere presentato anche successivamente all'opzione per la liquidazione di gruppo qualora sopraggiungano variazioni nei dati originariamente indicati (da comunicarsi entro 30 giorni dal manifestarsi delle stesse) – compilando, però, esclusivamente il frontespizio ed i campi modificati – salvo il caso della rettifica della quota di partecipazione posseduta che non determina, però, la perdita del requisito del controllo: diversamente, il trasferimento di azioni o quote che produce il venir meno di tale presupposto comporta l'obbligo di assolvimento del predetto adempimento, nonché l'uscita della partecipata dall'Iva di gruppo, a partire dalla liquidazione periodica del mese o trimestre nel corso del quale si è verificato l'evento interruttivo. Resta, infine, inteso che l'osservanza di tale incombenza non sostituisce quello di dichiarazione di variazione dei dati Iva previsto dall'art. 35 del D.P.R. n. 633/1972.

2.3. Effetti dell'opzione e crediti esclusi

L'adesione al regime in parola, avente ad oggetto la determinazione consolidata dell'eccedenze Iva, comporta, in capo ad **ogni controllata**, l'obbligo di **liquidare periodicamente, in via autonoma**,

l'imposta sul valore aggiunto, e trasferire il relativo saldo a credito o debito alla controllante, affinché possa provvedere agli adempimenti di propria competenza, ovvero la determinazione del tributo dovuto dal gruppo – al netto delle eccedenze detraibili – ed il relativo versamento, nonché la presentazione delle dichiarazioni delle società partecipanti alla fiscal unit. Il principio in parola non opera, tuttavia, nei confronti dei crediti Iva maturati dalla controllata in epoca precedente, rispetto al primo anno di validità dell'opzione, che rimangono nell'esclusiva disponibilità della società in capo alla quale si sono formati, che li può utilizzare in vario modo (**R.M. 14 febbraio 2008, n. 4/DPF**):

- in compensazione orizzontale, a norma dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241;
- in detrazione, negli anni successivi, una volta venuta meno la partecipazione alla liquidazione dell'Iva di gruppo.

È altresì possibile richiedere a **rimborso** tali eccedenze detraibili, in base ai criteri ordinari di cui all'art. 30 del D.P.R. n. 633/1972, ma soltanto nel primo anno e con riferimento al credito maturato nell'ultimo periodo d'imposta: nei seguenti esercizi, la restituzione dell'eccedenza è, invece, prospettabile esclusivamente in base alla regola del minor credito Iva del triennio (**R.M. 11 maggio 2011, n. 56/E**). Le altre situazioni, previste dalla disposizione in parola, legittimanti la domanda di restituzione potranno, infatti, essere fatte valere esclusivamente nei confronti dei crediti confluiti nell'Iva di gruppo, da parte della società controllante.

Analogamente, non può mai confluire – nel primo anno di liquidazione di gruppo dell'**incorporante** – l'eccedenza detraibile maturata dall'incorporata, esterna alla fiscal unit, nel medesimo periodo d'imposta (**R.M. 29 luglio 2011, n. 78/E**), oppure in quello precedente (**R.M. 22 settembre 2010, n. 92/E**). L'orientamento in parola appare, peraltro, coerente con il principio generale secondo cui l'incorporante subentra, a titolo universale, in tutti i diritti e gli obblighi dell'incorporata, assunti nella medesima configurazione che gli stessi avevano in capo a quest'ultima: conseguentemente, la mancata partecipazione dell'incorporata al gruppo Iva, sin dall'inizio dell'anno, comporta **l'intrasmissibilità alla fiscal unit dell'eccedenza detraibile ante-fusione**, nonostante l'intervento dell'operazione straordinaria. La società incorporante può, pertanto, far confluire nella propria liquidazione e, quindi, trasferire al gruppo soltanto il debito o credito derivante dalle operazioni compiute dall'incorporata nel mese o trimestre in corso alla data di decorrenza degli effetti della fusione: non essendosi ancora conclusa la liquidazione periodica, le medesime cessioni di beni o prestazioni di servizi devono, infatti, essere considerate come compiute, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, direttamente dall'incorporante.

Al di fuori delle predette ipotesi, ovvero in presenza di crediti Iva utilizzabili nella liquidazione di gruppo, la società in capo alla quale sono maturati ne perde definitivamente la disponibilità, in misura

integrale: la partecipante alla fiscal unit non può, quindi, usare una parte dell'eccedenza detraibile per compensare debiti tributari o contributivi, dovendo trasferire l'intero credito alla controllante (**R.M. 9 luglio 2002, n. 221/E**).

L'ammontare dell'imposta complessivamente dovuta dal gruppo è determinato effettuando una **somma algebrica**, tra gli **importi a debito e quelli a credito** risultanti dalle **liquidazioni** delle società appartenenti al perimetro dell'iva di gruppo, **estinguendosi così automaticamente**, all'interno dell'aggregazione stessa, le situazioni debitorie di alcune con quelle creditorie di altre. La **compensazione** dei crediti Iva di una o più controllate, spendibili nella liquidazione di gruppo, con debiti maturati in capo ad altre società partecipanti alla fiscal unit è, peraltro, soggetta all'obbligo di prestazione dell'adeguata **garanzia** di cui all'art. 38-bis del D.P.R. n. 633/1972: si realizza, infatti, una sorta di rimborso "interno" del credito di una controllata, mediante il pagamento del debito Iva di un'altra società appartenente alla medesima aggregazione. L'adempimento grava sulla società la cui eccedenza detraibile si estingue (art. 6, co. 3, del D.M. 13 dicembre 1979), che deve provvedere in sede di presentazione della dichiarazione annuale Iva, per il relativo ammontare compensato, indipendentemente da quello trasferito (**R.M. 20 dicembre 1989, n. 626305**). È, tuttavia, ammessa la sostituzione con una garanzia prestata direttamente dalla controllante, decorrente dal momento dell'erogazione del rimborso, con durata di tre anni oppure del minor periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento, in presenza della condizione di cui all'art. 38-bis, co. 1, del D.P.R. n. 633/1972: il patrimonio netto del gruppo è superiore ad euro 258.228.449,54 a nulla rilevando che il bilancio consolidato dal quale emerge sia redatto dalla casa madre extracomunitaria, purchè la controllante sia stabilita in un altro Stato dell'Unione Europea ed identificata, ai fini Iva, in Italia (**R.M. 21 aprile 2011, n. 49/E**). È, però, prevista una **causa di esonero** dall'incombente, qualora la controllata – nel corso di un intero anno – trasferisca alla liquidazione di gruppo **saldi a debito eccedenti quelli a credito**, come recentemente osservato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (parere del 18 novembre 2011): qualora la controllata non avesse partecipato alla fiscal unit, avrebbe, infatti, potuto operare autonomamente la compensazione, limitandosi a versare la somma eccedente. In tale sede, è stato altresì esaminato il caso particolare in cui i crediti Iva, trasferiti nell'anno dalla controllata, non siano utilizzati nella compensazione di gruppo: al ricorrere di tale ipotesi, in considerazione del fatto che tali eccedenze detraibili rimangono nella disponibilità della controllante, deve ritenersi che il suddetto obbligo di prestazione della garanzia, in ipotesi di compensazione, ricada sulla capogruppo Iva. L'**omessa prestazione della garanzia** comporta l'obbligo di versamento del corrispondente importo, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale, dovendosi, però escludere, una responsabilità solidale della controllata in capo alla quale era originariamente maturato il credito.

L'eventuale **eccedenza dell'Iva di gruppo** può essere richiesta a rimborso, ovvero utilizzata in detrazione nell'anno successivo, **esclusivamente dalla controllante** (art. 5, co. 3, del D.M. 13.12.1979): nel caso di omessi versamenti o dichiarazioni da parte di quest'ultima, è prevista la responsabilità solidale delle controllate.

LA DISCIPLINA DELL'IVA DI GRUPPO	
Normativa e prassi	<ul style="list-style-type: none"> • Art. 73, co. 3, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 • D.M. 13 dicembre 1979 • C.M. 28 febbraio 1986, n. 16 • RR.MM. 29 luglio 2011, n. 78/E, 11 maggio 2011, n. 56/E, 21 aprile 2011, n. 49/E, 22 settembre 2010, n. 92/E, 14 febbraio 2008, n. 4/DPF, 21 febbraio 2005, n. 22/E e 20 dicembre 1989, n. 626305
Requisito del controllo	<ul style="list-style-type: none"> • Ppartecipazione superiore al 50,00% in s.p.a., s.a.p.a. e s.r.l., munita del diritto di voto, il cui possesso risale almeno all'1.1.2011 • Escluse le società di persone, anche se controllanti di s.p.a., s.a.p.a. e s.r.l., così come le situazioni di controllo congiunto
Esercizio dell'opzione	<ul style="list-style-type: none"> • Facoltà riconosciuta anche alle società comunitarie equipollenti a quelle di capitali, identificate in Italia, nonché alle sub-holding, se le controllanti di livello superiore rinunciano espressamente ad avvalersi dell'Iva di gruppo • Entro il 16 febbraio 2012, in via telematica (Modello Iva 26), con obbligo di comunicazione di eventuali variazioni successive, entro 30 giorni dal verificarsi delle stesse • Irrilevanza del comportamento concludente (Cass. 30 luglio 2009, n. 17707 e 29 luglio 2009, n. 17576)
Effetti dell'opzione	<ul style="list-style-type: none"> • Adempimenti di liquidazione consolidata, versamento dell'Iva a debito e presentazione delle dichiarazioni delle controllate a cura della controllante • Obbligo di prestazione della garanzia nel caso di compensazione tra crediti e debiti maturati in capo a soggetti differenti del gruppo • Validità annuale e vincolante, espressamente rinnovabile