



AIDC

Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

Sezione di Milano

Gruppo IVA, opzione ed effetti

(Circolare n. 18 del 1° ottobre 2018)

Indice

| | |
|---|----|
| 1. Requisiti soggettivi ed esclusioni | 3 |
| 2. Vincolo finanziario, economico ed organizzativo | 3 |
| 3. Costituzione del gruppo IVA, opzione e revoca | 4 |
| 3.1. Compilazione della dichiarazione d'opzione | 5 |
| 3.2. Efficacia temporale dell'opzione e revoca | 9 |
| 4. Operazioni attive passive | 9 |
| 4.1. Operazioni effettuate dalla stabile organizzazione | 10 |
| 4.2. Obblighi e diritti nel gruppo IVA | 10 |
| 4.3. Fatturazione e certificazione dei corrispettivi | 11 |
| 4.4. RegISTRAZIONI liquidazioni e versamenti | 12 |
| 4.5. Comunicazioni periodiche e dichiarazioni | 12 |
| 4.6. Rimborsi | 12 |
| 5. Adempimenti | 13 |
| 6. Responsabilità | 14 |
| 7. Cessazione della partecipazione al gruppo IVA | 14 |
| 8. Attività di controllo | 15 |

1. Requisiti soggettivi ed esclusioni

L'art. 1, co. 24, della Legge 11 dicembre 2016 n. 232 ha introdotto, con effetto dal 1° gennaio 2018, gli **artt. 70-bis e seguenti del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633** – poi, integrati dall'art. 1, co. 984, della Legge 27 dicembre 2017 n. 205 – al fine di consentire ai 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 del D.P.R. 633/1972, di divenire un unico soggetto passivo, denominato "gruppo IVA".

Non possono partecipare al gruppo IVA (art. 70-bis, co. 2, del D.P.R. 633/1972):

- a) le sedi e le stabili organizzazioni situate all'estero;
- b) i soggetti la cui azienda sia sottoposta a sequestro giudiziario (art. 670 c.p.c.). In caso di pluralità di aziende, la disposizione opera anche se oggetto di sequestro è una sola di esse;
- c) i soggetti sottoposti a una procedura concorsuale di cui all'art. 70-decies, co. 3, terzo periodo del D.P.R. 633/1972 (fallimento, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa e amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi);
- d) i soggetti posti in liquidazione ordinaria.

A norma dell'art. 70-decies, co. 1, del D.P.R. 633/1972, l'**esercizio dell'opzione** per il gruppo IVA da parte di un **soggetto per il quale non sussistono i requisiti** di cui all'art. 70-bis del D.P.R. 633/1972 è priva di effetti limitatamente a tale soggetto.

2. Vincolo finanziario, economico ed organizzativo

A norma dell'art. 70-ter, co. 1, del D.P.R. 633/1972, si considera sussistente un **vincolo finanziario** tra soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato quando, ai sensi dell'art. 2359, co. 1, n. 1), c.c., e **almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente**:

- tra questi soggetti esiste, direttamente oppure indirettamente, un rapporto di controllo;
- tali soggetti sono controllati, direttamente o indirettamente, dal medesimo soggetto, purché residente nel territorio dello Stato italiano ovvero in un Paese con il quale l'Italia ha stipulato un accordo che assicura un effettivo scambio di informazioni.

Il **vincolo economico**, tra soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, ricorre, invece, in presenza di almeno una delle seguenti forme di cooperazione economica, rappresentate dallo svolgimento di (art. 70-ter, co. 2, del D.P.R. 633/1972):

- un'attività principale dello stesso genere;
- attività complementari o interdipendenti;
- attività che avvantaggio, pienamente o sostanzialmente, uno o più di essi.

L'art. 70-ter, co. 3, del D.P.R. 633/1972 reputa sussistente un **vincolo organizzativo**, tra soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, quando tra costoro esiste un coordinamento, in via di diritto –

ai sensi delle disposizioni di cui al libro quinto, titolo V, capo IX, del codice civile – o di fatto, tra gli organi decisionali degli stessi, ancorché tale coordinamento sia svolto da un altro soggetto.

Salvo quando disposto dal successivo co. 5, se tra i soggetti passivi intercorre il **vincolo finanziario** di cui al precedente co. 1, si presumono sussistenti tra i medesimi anche i **vincoli economico e organizzativo** di cui ai co. 2 e 3.

L'art. 70-ter, co. 5, del D.P.R. 633/1972 stabilisce che, per **dimostrare l'insussistenza** del vincolo economico o di quello organizzativo, è presentata all'Agenzia delle Entrate un'istanza di interpello probatorio, ai sensi dell'art. 11, co. 1, lett. b), della Legge 27 luglio 2000 n. 212: il **vincolo economico** si considera, in ogni caso, **insussistente** per i soggetti per i quali il **vincolo finanziario** ricorre in dipendenza di partecipazioni acquisite nell'ambito degli interventi finalizzati al recupero di crediti o derivanti dalla conversione in azioni di nuova emissione dei crediti verso le imprese in temporanea difficoltà finanziaria di cui all'art. 113, co. 1, del TUIR. Al fine di **provare la sussistenza del vincolo economico**, è trasmessa all'Amministrazione Finanziaria la suddetta istanza di interpello probatorio (art. 70-ter, co. 6, del D.P.R. 633/1972). Sul punto, il Ministero dell'Economia e delle Finanze, con la nota del 14 giugno 2018, n. 29766, ha chiarito che l'esercizio dell'opzione non costituisce condizione per la presentazione dell'istanza di interpello probatorio, altrimenti si rischierebbe di includere nel gruppo IVA soggetti privi dei requisiti, oppure di escluderne alcuni che soddisfano le condizioni poste dalla normativa. In senso conforme, l'Agenzia delle Entrate ha successivamente precisato che questa richiesta di parere, riguardante la costituzione del gruppo IVA, può essere presentata anteriormente all'esercizio dell'opzione (**R.M. 10 luglio 2018, n. 54/E**): non comporta, pertanto, l'obbligo dei soggetti istanti di formare la *fiscal unit*, in quanto l'esito dell'interpello potrebbe incidere sulle determinazioni degli operatori economici in merito alla costituzione del gruppo IVA.

La **legittimazione alla presentazione dell'istanza** d'interpello probatorio spetta sia al rappresentante del costituendo o costituito gruppo IVA che al soggetto passivo nei confronti del quale s'intende dimostrare la non ricorrenza del vincolo economico oppure organizzativo (art. 70-ter, co. 5, del D.P.R. 633/1972) o la sussistenza del vincolo economico ai sensi dell'art. 70-ter, co. 6, del D.P.R. 633/1972. È sufficiente la presentazione di un'**unica istanza**, purché sia sottoscritta da tutti i soggetti interessati: sono, in ogni caso, salvi eventuali comportamenti difformi posti in essere prima del 10 luglio 2018.

3. Costituzione del gruppo IVA, opzione e revoca

Ai sensi dell'art. 70-*quater* del D.P.R. 633/1972, il gruppo IVA si costituisce a seguito di un'**opzione** esercitata da tutti i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato per i quali **ricorrano congiuntamente** – al momento dell'esercizio dell'opzione e comunque già dal 1° luglio dell'anno precedente a quello in cui ha effetto l'opzione (art. 1, co. 1, del D.M. 6 aprile 2018) – i **vincoli finanziario, economico e organizzativo** di cui al precedente art. 70-ter del D.P.R. 633/1972.

In caso di mancato esercizio dell'opzione da parte di uno o più dei predetti soggetti:

- a) è recuperato a carico del gruppo IVA l'effettivo vantaggio fiscale conseguito;
- b) il gruppo IVA cessa a partire dall'anno successivo rispetto a quello in cui viene accertato il mancato esercizio dell'opzione, a meno che i predetti soggetti non esercitino l'opzione – con effetto dal 1° gennaio dell'anno successivo (art. 1, co. 4, del D.M. 6 aprile 2018) – per partecipare al gruppo medesimo.

L'**opzione** è esercitata mediante la presentazione, **in via telematica**, da parte del rappresentante del gruppo, della dichiarazione di cui all'art. 70-*duodecies*, co. 5, del D.P.R. 633/1972, denominata modello AGI/1, nel quale sono indicati:

- a) la denominazione del gruppo IVA;
- b) i dati identificativi del rappresentante del gruppo IVA e dei soggetti partecipanti al gruppo stesso;
- c) l'attestazione della sussistenza, tra i soggetti partecipanti al gruppo, dei vincoli di cui all'art. 70-*ter* del D.P.R. 633/1972;
- d) l'attività o le attività che saranno svolte dal gruppo IVA;
- e) l'**elezione di domicilio presso il rappresentante del gruppo IVA** da parte di ciascun soggetto partecipante al gruppo medesimo, ai fini della notifica degli atti e dei provvedimenti relativi ai periodi d'imposta per i quali è esercitata l'opzione. L'elezione di domicilio è irrevocabile fino al termine del periodo di decadenza dell'azione di accertamento o di irrogazione delle sanzioni relative all'ultimo anno di validità dell'opzione;
- f) la sottoscrizione del rappresentante di gruppo, che presenta la dichiarazione, e degli altri soggetti partecipanti al gruppo IVA (art. 1, co. 2, del D.M. 6 aprile 2018).

Qualora la **dichiarazione** sia **presentata dal 1° gennaio al 30 settembre**, l'opzione ha effetto a decorrere dall'anno successivo.

Se la dichiarazione è trasmessa dal 1° ottobre al 31 dicembre, l'opzione è efficace dal secondo anno successivo: in sede di **prima applicazione**, è stato, tuttavia, previsto che *"la dichiarazione per la costituzione del gruppo IVA ha effetto dall'anno 2019 se presentata entro il 15 novembre 2018, al fine di consentire ai soggetti interessati di valutare le condizioni per l'esercizio di detta opzione"* (art. 7 del D.M. 6 aprile 2018).

Al gruppo IVA è attribuito un proprio **numero di partita IVA**, a cui è associato ciascun partecipante, che è riportato nelle dichiarazioni e in ogni altro atto o comunicazione relativi all'applicazione dell'IVA (art. 1, co. 5, del D.M. 6 aprile 2018): in osservanza dell'art. 35-*quarter* del D.P.R. 633/1972, l'Agenzia delle Entrate rende disponibili a chiunque le informazioni utili a verificare la validità della partita IVA del gruppo e i dati dei suoi partecipanti (art. 1, co. 6, del D.M. 6 aprile 2018).

3.1. Compilazione della dichiarazione d'opzione

La costituzione del gruppo IVA, come anticipato, richiede la presentazione del **modello AGI/1** –

approvato dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate, con provvedimento del 19 settembre 2018 n. 215450 – che può essere utilizzato **anche per comunicare**:

- le **opzioni contabili** per la separazione delle attività (art. 36 del D.P.R. 633/1972) e la dispensa dagli adempimenti per le operazioni esenti da IVA (art. 36-*bis* del D.P.R. 633/1972). A quest'ultimo fine, tale documento può essere integrato entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello in cui ha effetto la costituzione del gruppo IVA (art. 1, co. 3, del D.M. 6 aprile 2018);
- l'inclusione o l'esclusione di un partecipante;
- il **subentro di un nuovo rappresentante**, qualora quello in carica cessi di far parte del gruppo IVA senza che vengano meno gli effetti dell'opzione per gli altri partecipanti (art. 70-*septies* del D.P.R. 633/1972), oppure anche quando non cessi la sua inclusione nella *fiscal unit*;
- la **variazione della denominazione del gruppo IVA o delle attività esercitate**, indicate in sede di opzione;
- la **revoca dell'opzione**, che opera nei confronti di tutti i soggetti partecipanti (art. 70-*novies*, co. 1, del D.P.R. 633/1972);
- la **cessazione del gruppo IVA**, nell'ipotesi in cui venga meno la pluralità dei soggetti partecipanti (art. 70-*decies*, co. 4, del D.P.R. 633/1972).

Le istruzioni alla compilazione del modello AGI/1 precisano che, anche nel periodo di efficacia dell'opzione, le **variazioni riguardanti le partite IVA dei soggetti partecipanti** devono essere comunicate con i previsti **modelli AA7** (domanda di attribuzione del numero di codice fiscale e dichiarazione di inizio attività, variazione di dati o cessazione di attività ai fini IVA di soggetti diversi dalle persone fisiche) e **AA9** (dichiarazione di inizio attività, variazione di dati o cessazione di attività ai fini IVA per imprese individuali e lavoratori autonomi).

Il modello AGI/1 si compone di due sezioni: il **frontespizio** e il modulo. La prima parte è dedicata all'indicazione di alcune specifiche informazioni:

- il **tipo di dichiarazione** presentata (opzione, opzioni contabili, inclusione oppure esclusione del partecipante, subentro del rappresentante, variazione dei dati e data della stessa, revoca, cessazione e giorno in cui si è verificata);

DICHIARAZIONE PER LA COSTITUZIONE DEL GRUPPO IVA

| TIPO DI DICHIARAZIONE | | CODICE FISCALE | | |
|-----------------------|--------------------------------------|-------------------------------------|--|--|
| 1 | OPZIONE | | | |
| 2 | OPZIONI CONTABILI | | | |
| 3 | INCLUSIONE / ESCLUSIONE PARTECIPANTE | | | |
| 4 | SUBENTRO RAPPRESENTANTE | | | |
| 5 | VARIAZIONE DATI | Data variazione giorno mese anno | | |
| 6 | REVOCA | | | |
| 7 | CESSAZIONE | Data cessazione giorno mese anno | | |

- i **dati del gruppo IVA** (denominazione, partita IVA se già costituito ed eventuale opzione di cui all'art. 36-bis del D.P.R. 633/1972);

| DATI RELATIVI AL GRUPPO IVA | |
|-----------------------------|--|
| Denominazione | |
| Partita IVA | Opzione 36-bis <input type="checkbox"/> |

- la **partita IVA del rappresentante del gruppo IVA**;

| DATI RELATIVI AL RAPPRESENTANTE DEL GRUPPO IVA | |
|--|--|
| Partita IVA | |

- la **sottoscrizione** (codice fiscale, codice fiscale società, firma, elezione di domicilio e attestazione della sussistenza dei vincoli di cui all'art. 70-ter del D.P.R. 633/1972).

| SOTTOSCRIZIONE | |
|---------------------|---|
| Codice fiscale | Codice fiscale società |
| Firma | Elezione di domicilio <input type="checkbox"/> |
| Data sottoscrizione | Attestazione sussistenza vincoli di cui all'art. 70-ter <input type="checkbox"/> |

La colonna **“Elezione di domicilio”** deve essere barrata obbligatoriamente in sede di opzione per la costituzione del gruppo IVA e attesta l'elezione di domicilio, presso il rappresentante del gruppo, da

parte di ciascun soggetto partecipante alla *fiscal unit* stessa, ai fini della notifica degli atti e dei provvedimenti relativi ai periodi d'imposta per i quali è esercitata l'opzione. L'elezione di domicilio è **irrevocabile** sino al termine del periodo di decadenza dell'azione di accertamento o irrogazione delle sanzioni riguardanti l'ultimo anno di validità dell'opzione.

La seconda parte del modello si compone, invece, di due sezioni:

- il **quadro A**, nel quale devono essere esposte le informazioni sui soggetti partecipanti al gruppo IVA e la loro sottoscrizione;

| QUADRO A Soggetti partecipanti al Gruppo IVA | | Data | | | Inclusione | Esclusione |
|--|-------------|------|--------|---------------------|------------|------------|
| 1 | Partita IVA | 2 | giorno | 3 | 4 | |
| A1 | | | mes | | | |
| 5 | Firma | | anno | Data sottoscrizione | | |
| | | | | 6 | | |
| | | | | giorno | | |
| | | | | mes | | |
| | | | | anno | | |

- il **quadro B**, riservato all'indicazione delle notizie sulle attività svolte dal gruppo IVA. In sede di opzione per la costituzione del gruppo IVA, deve essere obbligatoriamente compilato: può essere utilizzato per l'esercizio delle opzioni di contabilità separata, non comunicate in sede di formazione del gruppo.

| QUADRO B Attività svolte dal Gruppo IVA | | Codice attività | | Descrizione dell'attività | Contabilità separata |
|---|---|-----------------|---|---------------------------|----------------------|
| 1 | Tipo di comunicazione | 2 | 3 | 4 | |
| B1 | <input type="checkbox"/> A <input type="checkbox"/> C | | | | |

In particolare, nella **colonna 1 dei righi da B1 a B10** ("Tipo di comunicazione"), è necessario barrare la **casella A** in caso di esercizio dell'opzione, inizio di una nuova attività oppure integrazione dell'attività con l'indicazione delle opzioni contabili: la **casella C** deve, invece, essere contrassegnata nell'ipotesi di cessazione di un'attività precedentemente esercitata. La **colonna 4** ("Contabilità separata") deve essere barrata qualora il gruppo IVA, relativamente all'attività indicata, applichi l'imposta separatamente, per obbligo di legge oppure a seguito di opzione, a norma dell'art. 36 del D.P.R. 633/1972 o di altre specifiche disposizioni: la selezione di questa casella è consentita anche nella circostanza di **dichiarazione integrativa** per effettuare le operazioni contabili di cui all'art. 36 del D.P.R. 633/1972 per attività già comunicate, con l'effetto che deve essere barrata anche la casella A ad inizio rigo.

Il modello AGI/1, predisposto dal rappresentante del gruppo IVA, viene reso disponibile ad ogni partecipante nella propria area autenticata. La sottoscrizione viene effettuata da ciascun partecipante, utilizzando l'**apposita funzionalità** dell'applicazione *web*: per i soggetti diversi dalle persone fisiche, viene effettuata per il tramite dei "gestori incaricati" ovvero degli "incaricati", questi ultimi preventivamente autorizzati ad operare sulle funzioni per la gestione del gruppo IVA. Completata la sottoscrizione da parte di tutti i partecipanti, il rappresentante può sottoscrivere a sua volta e inviare la dichiarazione.

La sottoscrizione telematica del modello da parte di tutti i partecipanti deve sempre essere effettuata, per ogni tipo di dichiarazione (ad esempio, **inclusione** di un partecipante, variazione di dati, ecc.), al fine di garantire la totale conoscenza della composizione e delle caratteristiche del gruppo IVA e

l'accettazione del modello stesso.

3.2. Efficacia temporale dell'opzione e revoca

L'art. 70-*quater*, co. 4, del D.P.R. 633/1972 stabilisce che, permanendo i vincoli di cui al precedente art. 70-*ter* del D.P.R. 633/1972, l'opzione è **vincolante per un triennio**, decorrente dall'anno in cui la stessa ha effetto: trascorso il primo triennio, l'opzione si rinnova automaticamente per ciascun anno successivo, sino a quando non è esercitata la revoca disciplinata dall'art. 70-*novies* del D.P.R. 633/1972. Quest'ultima è comunicata dal rappresentante di gruppo con la dichiarazione prevista dall'art. 70-*duodecies*, co. 5, del D.P.R. 633/1972, sottoscritta anche dagli altri soggetti partecipanti al gruppo IVA (art. 70-*novies*, co. 1, del D.P.R. 633/1972).

Qualora negli anni di validità dell'opzione i **vincoli economico e organizzativo** si instaurino con **soggetti esclusi** dal gruppo IVA ai sensi dell'art. 70-*ter*, co. 5, del D.P.R. 633/1972, ovvero il **vincolo finanziario** sia stato attivato nei riguardi di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato relativamente ai quali **non sussisteva all'atto dell'esercizio dell'opzione**, i predetti soggetti partecipano al gruppo IVA a decorrere **dall'anno successivo** a quello in cui tali vincoli si sono instaurati. Al ricorrere di tale ipotesi, la dichiarazione di opzione deve essere presentata – sempre in via telematica, a cura del rappresentante del gruppo IVA (art. 1, co. 4, del D.M. 6 aprile 2018) – entro il 90° giorno successivo a quello in cui tali vincoli si sono costituiti.

La **revoca** dell'opzione opera nei confronti di tutti i soggetti partecipanti al gruppo IVA: qualora la dichiarazione di cui all'art. 70-*novies*, co. 1, del D.P.R. 633/1972 sia presentata dal 1° gennaio al 30 settembre, la revoca ha **effetto a decorrere dall'anno successivo**, mentre se è trasmessa dal 1° ottobre al 31 dicembre, la revoca è efficace a partire dal secondo anno successivo (art. 70-*novies*, co. 2, del D.P.R. 633/1972).

All'opzione e alla revoca previste dalla disciplina del gruppo IVA non si applicano le disposizioni del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442 (art. 70-*novies*, co. 3, del D.P.R. 633/1972).

L'esercizio, da parte di un soggetto, dell'opzione per il gruppo IVA comporta il venir meno degli **effetti delle opzioni** in materia di imposta sul valore aggiunto dallo stesso **esercitate in precedenza**, anche se non è decorso il periodo minimo di permanenza nel particolare regime prescelto (art. 70-*novies*, co. 4, del D.P.R. 633/1972).

4. Operazioni attive e passive

L'art. 70-*quinquies* del D.P.R. 633/1972, introdotto dall'art 1, co. 24, della Legge 232/2016, stabilisce che le **cessioni di beni** e le **prestazioni di servizi** effettuate da un soggetto partecipante a un gruppo IVA nei confronti di un altro soggetto partecipante alla medesima *fiscal unit* non sono considerate cessioni di beni e prestazioni di servizi agli effetti degli artt. 2 e 3 del D.P.R. 633/1972. Rimane, tuttavia, fermo l'obbligo di rilevare tali operazioni nell'ambito delle **scritture contabili** di cui

al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 diverse dai registri prescritti ai fini dell'IVA: le **imprese in contabilità semplificata** sono tenute a registrare queste operazioni mediante idonea documentazione emessa nel rispetto del loro ordine cronologico, riportando tutti gli elementi utili ad identificarle (art. 3 co. 3 del D.M. 6 aprile 2018).

Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto partecipante a un gruppo IVA nei confronti di un soggetto che non ne fa parte si considerano effettuate dal gruppo IVA. Quelle effettuate nei confronti di un soggetto partecipante a un gruppo IVA da un soggetto che non ne fa parte si considerano effettuate nei confronti del gruppo IVA.

4.1. Operazioni effettuate dalla stabile organizzazione

L'art. 1, co. 984, della Legge 205/2017 ha, poi, aggiunto alcune disposizioni all'**art. 70-quinquies del D.P.R. 633/1972**, applicabili alle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2018, secondo cui:

- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi **effettuate da una sede o da una stabile organizzazione partecipante a un gruppo IVA** nei confronti di una sua stabile organizzazione o della sua sede situata all'estero si considerano effettuate dal gruppo IVA nei confronti di un soggetto che non ne fa parte (co. 4-*bis*);
- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi **effettuate nei confronti di una sede o di una stabile organizzazione partecipante a un gruppo IVA** da una sua stabile organizzazione o dalla sua sede situata all'estero si considerano effettuate nei confronti del gruppo IVA da un soggetto che non ne fa parte (co. 4-*ter*);
- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di una sede o di una stabile organizzazione partecipante a un **gruppo IVA, costituito in un altro Stato membro dell'Unione europea**, da una sua stabile organizzazione o dalla sua sede situata nel territorio dello Stato si considerano effettuate nei confronti del gruppo IVA costituito nell'altro Stato membro da un soggetto che non ne fa parte (co. 4-*quater*);
- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da una sede o da una stabile organizzazione partecipante a un gruppo IVA, costituito in un altro Stato membro dell'Unione europea, nei confronti di una sua stabile organizzazione o della sua sede situata nel territorio dello Stato si considerano effettuate dal gruppo IVA costituito nell'altro Stato membro nei confronti di un soggetto che non ne fa parte (co. 4-*quinquies*);
- la **base imponibile delle operazioni** di cui ai co. da 4-*bis* a 4-*quinquies* del D.P.R. 633/1972 è determinata, in presenza di un corrispettivo, ai sensi dell'art. 13, co. 1 e 3, del D.P.R. 633/1972 (co. 4-*sexies*).

4.2. Obblighi e diritti nel gruppo IVA

Gli **obblighi** e i **diritti** derivanti dall'applicazione delle norme in materia di IVA sono, rispettivamente,

a carico e a favore del gruppo IVA, con riferimento alle operazioni per le quali l'imposta diventa esigibile o il diritto alla detrazione è esercitabile a partire dalla data in cui ha effetto l'opzione per la costituzione del gruppo IVA (art. 2, co. 1, del D.M. 6 aprile 2018): il rappresentante del gruppo adempie tali doveri ed esercita queste facoltà nei termini ordinari (art. 70-*septies* del D.P.R. 633/1972).

Il **diritto all'acquisto di beni e servizi senza il pagamento dell'IVA**, ai sensi dell'art. 8, co. 2, del D.P.R. 633/1972, è esercitato (art. 2, co. 2, del D.M. 6 aprile 2018):

- dal **gruppo IVA**, anche qualora sia maturato dai singoli partecipanti nell'anno precedente l'ingresso;
- dai **singoli partecipanti** a seguito della **cessazione del gruppo IVA**, in proporzione alle operazioni, a ciascuno di essere riferibili, che ne hanno costituito il presupposto.

Il gruppo IVA, per effetto della propria costituzione, applica le disposizioni relative alla **rettifica della detrazione dell'IVA** di cui all'art. 19-*bis*2 del D.P.R. 633/1972, con riferimento alla data in cui i beni e i servizi sono stati acquistati dai partecipanti (art. 2, co. 3, del D.M. 6 aprile 2018).

I **singoli partecipanti** assumono gli obblighi e i diritti derivanti dall'applicazione delle norme in materia di IVA, con riguardo alle operazioni per le quali l'imposta diviene esigibile, o il diritto alla detrazione esercitabile, anteriormente alla data di ingresso nel gruppo IVA, ovvero successivamente alla sua cessazione (art. 2, co. 4, del D.M. 6 aprile 2018).

Il **credito d'imposta** maturato e non utilizzato dal gruppo IVA **prima della cessazione** è richiesto a rimborso, ai sensi dell'art. 30 del D.P.R. 633/1972, ovvero computato in detrazione dal rappresentante del gruppo nelle proprie liquidazioni o nella propria liquidazione annuale (art. 2, co. 5, del D.M. 6 aprile 2018).

4.3. Fatturazione e certificazione dei corrispettivi

Le modalità e i termini speciali di emissione, numerazione e registrazione delle fatture, nonché di esecuzione delle liquidazioni e dei versamenti periodici, stabiliti dai Decreti Ministeriali emanati ai sensi degli artt. 22, co. 2, 73 e 74 del D.P.R. 633/1972, si applicano alle operazioni soggette a tali disposizioni effettuate dal gruppo IVA (art. 70-*duodecies*, co. 1, del D.P.R. 633/1972).

Il rappresentante del gruppo o i partecipanti documentano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate con la **fattura** di cui all'art. 21 del D.P.R. 633/1972, ovvero secondo le altre modalità previste dalla normativa vigente, indicando, oltre al **numero di partita IVA del gruppo**, anche il **codice fiscale del soggetto partecipante** che ha realizzato l'operazione (art. 3, co. 1, del D.M. 6 aprile 2018).

Ai fini della fatturazione delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuati nei confronti del gruppo IVA, il rappresentante del gruppo o i partecipanti comunicano ai **fornitori** la partita IVA del gruppo e il codice fiscale dell'acquirente: al momento della ricezione della fattura, i medesimi soggetti

verificano l'esposizione del codice fiscale e, ove mancante, provvedono al suo inserimento (art. 3, co. 2, del D.M. 6 aprile 2018).

4.4. RegISTRAZIONI, liquidAZIONI e versamenti

Il rappresentante del gruppo IVA o i partecipanti effettuano le registrazioni di cui agli artt. 23, 24 e 25 del D.P.R. 633/1972, anche mediante l'adozione di appositi registri sezionali (art. 4, co. 1, del D.M. 6 aprile 2018).

Il rappresentante del gruppo IVA effettua le liquidazioni periodiche dell'imposta di cui all'art. 1, co. 1 e 1-*bis*, del D.P.R. 100/98 e quelle degli artt. 73, co. 1, e 74, co. 4, del D.P.R. 633/1972 (art. 4, co. 2, del D.M. 6 aprile 2018).

L'**eccedenza IVA detraibile** risultante dalla dichiarazione annuale relativa al periodo d'imposta precedente al primo anno di partecipazione al gruppo IVA non si trasferisce a quest'ultimo, ma può essere chiesta a **rimborso**, anche in mancanza delle condizioni di cui all'art. 30 del D.P.R. 633/1972, ovvero compensata a norma dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997 n. 241. Questa disposizione non si applica per la parte dell'eccedenza detraibile di ammontare pari ai versamenti dell'IVA effettuati con riferimento a tale precedente anno (art. 70-*sexies* del D.P.R. 633/1972).

Ai fini del **versamento dell'IVA a debito**, non è ammessa la compensazione "orizzontale" (art. 17 del D.Lgs. 241/97) con i crediti relativi ad altre imposte o contributi maturati dai partecipanti al gruppo (art. 4, co. 3, del D.M. 6 aprile 2018).

Il **credito IVA annuale o trimestrale del gruppo IVA** non può essere utilizzato in compensazione "orizzontale" con i debiti relativi ad altri tributi e contributi dei partecipanti (art. 4, co. 4, del D.M. 6 aprile 2018).

4.5. Comunicazioni periodiche e dichiarazioni

A norma dell'art. 5 del D.M. 6 aprile 2018, il rappresentante del gruppo IVA trasmette, in via telematica, all'Agenzia delle Entrate:

- la **comunicazione dei dati delle fatture emesse, ricevute e registrate**, e delle relative note di variazione (art. 21 del DL 31 maggio 2010 n. 78), e quella dei dati di cui all'art. 1 del D.Lgs. 5 agosto 2015 n. 127;
- la comunicazione dei dati di sintesi delle liquidazioni periodiche IVA (art. 21-*bis* del DL 78/2010);
- la dichiarazione annuale IVA, secondo le disposizioni contenute nell'art. 8 del D.P.R. 22 luglio 1998 n. 322.

4.6. Rimborsi

I rimborsi IVA, in presenza dei **presupposti stabiliti dall'art. 30 del D.P.R. 633/1972**, in capo al gruppo IVA, sono eseguiti – a richiesta del rappresentante – applicando l'**art. 38-*bis* del D.P.R.**

633/1972, salvo quanto disciplinato nei co. 2-4 dell'art. 6 del D.M. 6 aprile 2018. In primo luogo, è precisato che la **dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà**, prevista dall'art. 38-*bis* co. 3 del D.P.R. 633/1972, attesta:

- la **sussistenza delle condizioni di cui alle lett. a) e b)** di quest'ultima disposizione – consistenza patrimoniale e immobiliare, eventuali cessioni di azioni o quote di partecipazione – prendendo a riferimento la sommatoria dei valori di ciascun partecipante al gruppo IVA;
- la **regolarità dei versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi**, da parte di tutti i componenti del gruppo IVA.

L'esistenza del presupposto individuato dall'art. 38-*bis*, co. 4, lett. a), del D.P.R. 633/1972, costituito dall'**esercizio dell'attività d'impresa da meno di due anni** e da un soggetto diverso dalla *start up* innovativa (art. 25 del DL 18 ottobre 2012 n. 179), deve essere verificata in capo a ciascun partecipante al gruppo IVA.

Ai fini del calcolo della differenza, per ogni anno, tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta o del credito dichiarato, superiore ai limiti indicati dall'art. 38-*bis*, co. 4, lett. b), del D.P.R. 633/1972, rilevano gli **avvisi di accertamento o rettifica notificati al gruppo IVA** nei due anni antecedenti la richiesta di rimborso (art. 6, co. 4, del D.M. 6 aprile 2018).

L'**eccedenza IVA**, domandata in restituzione in sede di dichiarazione annuale, è **cedibile dal rappresentante** del gruppo IVA, su delega dei partecipanti, nel rispetto degli artt. 1260 e ss. c.c. (art. 6, co. 5, del D.M. 6 aprile 2018).

5. Adempimenti

L'art. 70-*septies*, co. 1, del D.P.R. 633/1972 stabilisce che il responsabile del gruppo IVA assolve gli obblighi ed esercita i diritti di cui all'art. 70-*quinquies*, co. 4, del D.P.R. 633/1972 nei modi ordinari.

Il rappresentante del gruppo IVA è il soggetto che **esercita il controllo** di cui all'art. 70-*ter*, co. 1, del D.P.R. 633/1972, rilevante ai fini della sussistenza del **vincolo finanziario**: qualora tale soggetto **non possa effettuare l'opzione**, è rappresentante di gruppo il soggetto partecipante con volume d'affari, oppure ammontare di ricavi, più elevato nel periodo precedente alla costituzione del gruppo IVA (art. 70-*septies*, co. 2, del D.P.R. 633/1972).

Se il rappresentante **cessa di far parte del gruppo IVA**, senza che vengano meno gli effetti dell'opzione per gli altri partecipanti, subentra – quale rappresentante di gruppo – un altro soggetto partecipante al gruppo IVA, individuato secondo i suddetti criteri di cui al co. 2, con riferimento all'ultima dichiarazione presentata. La sostituzione ha effetto dal giorno successivo alla cessazione del precedente rappresentante di gruppo, ed è comunicata dal nuovo rappresentante di gruppo con la dichiarazione di cui all'art. 70-*duodecies*, co. 5, del D.P.R. 633/1972, entro 30 giorni (art. 70-*septies*, co. 3, del D.P.R. 633/1972).

6. Responsabilità

Il rappresentante di gruppo è responsabile per l'adempimento degli obblighi connessi all'esercizio dell'opzione: gli altri soggetti partecipanti al gruppo IVA sono **responsabili in solido con il rappresentante di gruppo** per le somme che risultano dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni a seguito delle attività di liquidazione e controllo (art. 70-*octies* del D.P.R. 633/1972).

7. Cessazione della partecipazione al gruppo IVA

L'art. 70-*decies*, co. 2, del D.P.R. 633/1972 stabilisce che ogni soggetto partecipante al gruppo IVA cessa di appartenere a tale *fiscal unit* se si verifica uno dei seguenti casi:

- a) **viene meno il vincolo finanziario** nei riguardi di tale soggetto;
- b) è riconosciuto, ai sensi dell'art. 70-*ter*, co. 5, del D.P.R. 633/1972, il **venir meno del vincolo economico od organizzativo** nei riguardi di tale soggetto;
- c) questo soggetto subisce il sequestro giudiziario dell'azienda, a norma dell'art. 670 c.p.c., oppure è sottoposto a una **procedura concorsuale** o è posto in **liquidazione ordinaria**.

La partecipazione al gruppo IVA cessa a decorrere dalla data in cui si verificano i suddetti eventi di cui alle lettere a) e c), con effetto per le operazioni compiute, gli acquisti e le importazioni annotati a partire da tale momento. Relativamente alle fattispecie di cui alla lettera c) rileva la **data di efficacia** del corrispondente atto:

- provvedimento che dispone il sequestro giudiziario;
- sentenza dichiarativa di fallimento;
- decreto di ammissione al concordato preventivo;
- provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa;
- decreto che dispone l'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi;
- assunzione della delibera assembleare di liquidazione ordinaria.

Nell'ipotesi di cui alla lett. b), la partecipazione al gruppo IVA cessa a decorrere **dall'anno successivo** a quello in cui è riconosciuto la **decadenza del vincolo** (art. 70-*decies*, co. 3, del D.P.R. 633/1972).

Il gruppo IVA cessa quando **viene meno la pluralità dei soggetti partecipanti**, con l'effetto che l'eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione del gruppo IVA non richiesta a rimborso è computata in detrazione dal soggetto partecipante che agiva in qualità di rappresentante di gruppo nelle proprie liquidazioni o nella propria dichiarazione annuale (art. 70-*decies*, co. 4, del D.P.R. 633/1972).

La cessazione di cui ai suddetti co. 2 e 4 è **comunicata dal rappresentante di gruppo**, entro 30 giorni dalla data in cui si sono verificati gli eventi, con la dichiarazione di cui all'art. 70-*duodecies*, co. 5, del D.P.R. 633/1972.

8. Attività di controllo

L'art. 70-*undecies*, co. 1, del D.P.R. 633/1972 stabilisce che, per le annualità di validità dell'opzione, l'esercizio dei poteri previsti dagli artt. 51 e ss. del D.P.R. 633/1972, nei confronti del gruppo IVA, è demandato alle **strutture già esistenti** – individuate con il regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle Entrate di cui all'art. 71, co. 3, del D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300 – alle quali sono attribuite le **attività** di (art. 70-*undecies*, co. 2, del D.P.R. 633/1972):

- liquidazione, prevista dall'art. 54-*bis* del D.P.R. 633/1972;
- controllo sostanziale;
- recupero dei crediti inesistenti utilizzati in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/1997;
- gestione del contenzioso relativo a tutti gli atti di competenza delle strutture stesse;
- rimborso in materia di IVA.

Ai fini delle attività di controllo, nell'ipotesi di **disconoscimento della validità dell'opzione**, il recupero dell'imposta è operato nei limiti dell'effettivo vantaggio fiscale conseguito (art. 70-*undecies*, co. 3, del D.P.R. 633/1972).