FONDAZIONE TELOS
CENTRO STUDI DELL'ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI ROMA

IL REGIME DELL' IVA DI GRUPPO

Giammarco Galdieri

1. PREMESSA METODOLOGICA 1
2. REQUISITI SOGGETTIVI PER PARTECIPARE AL REGIME DELL' IVA DI GRUPPO 3
4. ADEMPIMENTI DI DICHIARAZIONE, LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO DELL'IVA DI GRUPPO 10
4.1. ESERCIZIO DELL'OPZIONE (MODELLO IVA 26) 10
4.2. OBBLIGHI DICHIARATIVI, DI LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO 13
5. RESPONSABILITÀ SOLIDALE E OBBLIGHI DI GARANZIA 14
6. CONCLUSIONI 17

*****

1. Premessa metodologica

Il gruppo di imprese è un modello organizzativo di cui si avvale l'imprenditore nell'esercizio della propria attività produttiva. Tale modello si concreta in una pluralità di soggetti, generalmente economicamente e giuridicamente autonomi, che sono riuniti sotto la direzione amministrativa e finanziaria di un'impresa "capogruppo".

Il gruppo non ha un'autonomia legale, cioè ad esso non è attribuita alcuna personalità giuridica. Ciò nonostante, nell'ambito dell'ordinamento tributario, ai gruppi di imprese viene riconosciuta, a vario titolo, un'autonoma soggettività passiva.

In particolare, ai fini della tassazione del reddito, il Tuir prevede, all'art. 117 e seguenti, l'istituto del "consolidato fiscale", mediante il quale, nel rispetto di determinate condizioni soggettive e oggettive, le imprese, a fronte di un'unica obbligazione tributaria, possono compensare redditi e perdite determinando un unico reddito imponibile "globale" (positivo o negativo) e la corrispondente imposta. Sempre ai fini I.Re.S., l'art. 43-ter del d.P.R. n. 602 del 29 settembre 1973, consente alle società facenti parte dello stesso gruppo di trasferire le eccedenze I.Re.S. maturate nei confronti dell'Erario.

Per ciò che riguarda l'assolvimento degli obblighi Iva, l'art. 73, terzo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito anche "Decreto Iva") disciplina la procedura di liquidazione dell'Iva di

gruppo, le cui disposizioni applicative sono contenute nel DM del 13 dicembre 1979 n. 11065 (di seguito anche "Decreto Attuativo"). In questo caso, tuttavia, il gruppo assume una propria autonomia fiscale solo dal punto di vista dei rapporti con il Fisco.

Il Decreto Iva accoglie quanto previsto dall'art. 4 par. 4 della direttiva 77/388/CE (c.d. "VI Direttiva CEE") che permette agli Stati membri di prevedere la soggettività passiva dei gruppi di imprese legati da particolari vincoli partecipativi che, dunque, possono compensare le proprie posizioni creditorie e debitorie determinando un'unica posizione nei confronti dell'Erario[1].
A livello comunitario, lo specifico regime dell'Iva di gruppo è disposto dall'art. 11 della Direttiva 2006/112/CE (di seguito anche "Direttiva IVA") che individua come soggetto passivo unitario le "*persone stabilite nel territorio dello Stato che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi*" (art. 11, comma 1, Direttiva IVA). La Commissione UE, per favorire un recepimento più uniforme negli ordinamenti dei singoli Stati Membri, con la comunicazione 325 del 27 luglio 2009 COM (2009), ha dettato alcune linee guida in ordine all'applicazione dell'art. 11 della Direttiva IVA. In particolare è stabilito che:

- il gruppo costituisce, di per sé, un soggetto passivo, alla stessa stregua degli altri soggetti passivi, sicché a esso competono gli stessi diritti e obblighi;
- il gruppo, in quanto soggetto passivo, dovrebbe essere dotato di un proprio numero di identificazione Iva;
- solo le società e le stabili organizzazioni stabilite nello Stato UE che applica la disciplina dell'Iva di gruppo possono adottare tale procedura;
- il regime dell'Iva di gruppo dovrebbe essere esteso a tutti i settori economici;
- i legami di natura finanziaria, economica ed organizzativa, necessari ai fini della soggettività passiva unitaria del gruppo, devono sussistere contemporaneamente.

Il presente contributo è mirato a illustrare l'applicazione del regime dell'Iva di gruppo in Italia, mediante l'analisi dei profili soggettivi, della determinazione dell'imposta globale, degli adempimenti e dei profili di responsabilità fiscale del gruppo di imprese.

Come già detto, la disciplina della tassazione di gruppo ai fini Iva è contenuta nell'art. 73 del Decreto Iva (rubricato *"Modalità e termini speciali"*)con il quale il legislatore nazionale ha conferito al Ministero delle Finanze il potere di stabilire, con propri decreti, le modalità di presentazione della dichiarazione Iva e di liquidazione del tributo, da parte di un ente o di una società che controlla uno o più soggetti. Tale potere si è realizzato con la pubblicazione del DM n. 11065 del 13 dicembre 1979 (il "Decreto Attuativo").

[1] Secondo alcuni autori, il recepimento del principio comunitario di attribuzione di un'autonoma soggettività passiva al gruppo, non è, in realtà avvenuto. Cfr. P. Centore, *Le modifiche Iva nel progetto di riforma fiscale*, in Corriere Tributario, n. 38 del 2012.

2. Requisiti soggettivi per partecipare al regime dell' Iva di gruppo.

I soggetti partecipati alla tassazione di gruppo, come previsto dall'art. 2 del Decreto Attuativo, possono essere esclusivamente società di capitali. Secondo l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate (cfr. risoluzione del 3 luglio 2009, n. 171), inoltre, anche le società consortili, laddove fossero costituite nelle stesse forme delle società di capitali, hanno facoltà di partecipare all'Iva di gruppo. Tale posizione ripropone quanto la stessa Amministrazione aveva già precedentemente affermato in tema di consolidato fiscale con la risoluzione 15 marzo 2007, n. 52/E, sostenendo che, lo scopo consortile, attiene all'oggetto sociale e non al tipo di società e, dunque, ai fini dell'accesso alla tassazione di gruppo, queste società seguono le regole del modello societario secondo cui sono costituite.

Sotto il profilo della residenza fiscale, nel silenzio della norma e del Decreto Attuativo, l'Agenzia delle Entrate, dopo una prima interpretazione restrittiva, ha affermato la possibilità, a certe condizioni, di estendere alle società residenti nella Comunità Europea il regime dell'Iva di gruppo.
Infatti, mentre nella risoluzione del 6 novembre 2002, n.347/E, attraverso un'interpretazione per lo più letterale, l'Amministrazione affermava che non sarebbero potute rientrare nella liquidazione dell'Iva di gruppo le società controllanti non residenti, anche se avessero nominato un rappresentante in Italia; successivamente, la stessa Agenzia, ha rettificato quanto già detto, sostenendo che, l'ambito applicativo dell'art. 73, terzo comma, del d.P.R. 633 del 1972, è esteso anche alle società comunitarie la cui forma giuridica sia sostanzialmente equipollente a quella delle società di capitali di diritto italiano, a condizione che esse siano soggetti Iva in Italia (cfr. ris. 21 febbraio 2005, n. 22/E). Detta condizione, come ricordato dalla stessa risoluzione 22/E del 2005, può essere soddisfatta o tramite l'esistenza di una stabile organizzazione, o con la nomina di un rappresentante fiscale, ovvero mediante l'identificazione diretta ai sensi dell'art. 35-*ter* del D.P.R. n. 633 del 1972. Peraltro, nella norma di comportamento n. 167 del 28 giugno 2007, l'Associazione italiana Dottori Commercialisti, ha rilevato che subordinare l'opzione ai predetti requisiti impedisce l'accesso alla tassazione di gruppo ad alcune società estere, cioè quelle: con sede nell'Unione europea, ma senza identificazione ai fini Iva in Italia; residenti nell'Unione Europea e identificate ai fini Iva in Italia, ma costituite in una forma giuridica non equipollente a quella di una delle tipologie societarie italiane; residenti al di fuori dell'Unione Europea, seppure dotate di stabile organizzazione nell'Unione stessa.

Agli effetti dell'art. 2 del Decreto Attuativo, si considerano controllate le società, costituite nella forma di società per azioni, in accomandita per azioni e responsabilità limitata le cui azioni o quote sono possedute per una percentuale superiore al 50% del loro capitale, fin dall'inizio dell'anno precedente, dall'ente o società controllante. La percentuale di possesso del capitale sociale è calcolata senza tener conto delle azioni prive del diritto di voto.

Si evidenzia, dunque, che per poter determinare l'Iva su base consolidata, è necessario che ricorrano alcuni requisiti soggettivi, cioè che:

a. la società controllante sia una società di capitali o un ente diverso dalle società;
b. la società controllante abbia una partecipazione di controllo superiore al 50% del capitale delle controllate;
c. le società controllate abbiano la forma giuridica di società di capitali;
d. il possesso della partecipazione di controllo sussista fin dall'inizio dell'anno solare precedente a quello in relazione al quale si esercita l'opzione per il regime speciale (es. per poter partecipare alla liquidazione di gruppo relativa all'anno 2013, è necessario che la controllante partecipi al capitale della controllata -in misura maggioritaria- già del 1°gennaio 2012).

Riguardo ai vincoli che si riferiscono alle **società controllate**, cioè forma giuridica ed entità della partecipazione, la Corte di Giustizia UE, con la sentenza 22 maggio 2008, causa C-162/07, ha stabilito che le disposizioni attuative dell'art. 73 non sono in contrasto con i principi comunitari di proporzionalità, divieto di abuso del diritto e neutralità fiscale. In estrema sintesi, si è chiarito che, laddove i requisiti e i vincoli richiesti dalla normativa nazionale svolgano, di fatto, una funzione antielusiva-antifrode, non violano i citati principi comunitari.
Più precisamente, la Corte, argomentando la propria decisione, ha affermato che la distinzione tra diversi soggetti, quando è giustificata dall'esigenza di verificare la sostanza economica di un'operazione, non lede il principio di neutralità fiscale. Allo stesso modo, il principio del divieto di abuso del diritto - finalizzato a vietare le costruzioni di puro artificio, prive di effettività economica e attuate al solo fine di ottenere un vantaggio fiscale - non è violato da una disposizione nazionale che esige dagli operatori economici di provare, mediante una determinata continuità della loro attività e delle loro operazioni, che l'applicazione della procedura dell'Iva di gruppo costituisce una valida scelta economica nel lungo termine e non dipende esclusivamente dalla volontà di ottenere un vantaggio tributario. Infine, sempre a giudizio dei Giudici europei, la disposizione che fissa un termine da rispettare (compreso tra un anno e due anni) per poter accedere alla dichiarazione e al pagamento dell'Iva in maniera semplificata, rispetta il principio di proporzionalità, nella misura in cui persegue l'obiettivo di combattere frodi e costruzioni giuridiche artificiose.

Per quanto riguarda le società o enti **controllanti**, invece, l'art. 2 del DM 13 dicembre 1979 (Decreto Attuativo), pone come condizione che il controllo sia esercitato attraverso una partecipazione superiore al 50% del capitale delle controllate, sin dall'inizio dell'anno solare precedente.
In merito a tale ultimo requisito (c.d. temporale), secondo l'orientamento della Corte di Cassazione, esso opera anche quando la società controllata è stata costituita direttamente dalla controllante

(Corte di Cassazione 13 marzo 2009, n. 6105). Ne deriva che, se una società è costituita da meno di un anno, nell'ambito del gruppo, non è consentita la compensazione tra debiti e crediti Iva.

Un'interpretazione diversa è stata resa in ipotesi di conferimento. Secondo un consolidato orientamento dell'Amministrazione Finanziaria, in caso di conferimento, l'apporto di un ramo d'azienda in una società appositamente costituita, non interrompe il controllo già esercitato in modo diretto se, per effetto del conferimento, non viene meno il requisito del possesso di una percentuale superiore al 50 per cento del capitale. Con riferimento al requisito temporale, di cui al più volte citato art. 2 del DM del 1979, è stato chiarito che, il possesso (precedente) del complesso aziendale da parte della società conferente, trasformatosi da diretto in indiretto per effetto del conferimento ad una società controllata e costituita al solo scopo di ricevere detto conferimento, non modifica sostanzialmente l'assetto del gruppo nella sua entità e, quindi, esclude quei caratteri di occasionalità e temporaneità che il vincolo temporale, imposto dalla disciplina in commento, vuole neutralizzare (Cfr. ris. 28 maggio 1981, n. 330689; ris. 21 marzo 2003, n.68/E e ris. 14 giugno 2007, n.132/E). In senso conforme, la Corte di Cassazione, argomentando che il requisito del possesso è mirato a neutralizzare la possibilità di far "transitare" occasionalmente, all'interno del gruppo, le società con ingenti debiti Iva che compensino altrettanti crediti, ha affermato che il predetto vincolo soggettivo all'accesso all'Iva di gruppo non ha ragione di esistere nel momento in cui una società viene costituita a seguito di conferimento (cfr. Cass. 9 marzo 2007, n. 5503l).

L'altro requisito, quello del controllo, si sostanzia nel possesso di una percentuale maggiore del 50% delle azioni o quote della società partecipata. La soglia richiesta dalla norma è determinata al netto delle azioni prive del diritto di voto, quali sono, ad esempio, le azioni emesse ai sensi dell'art. 2351 cod.civ. (cioè azioni con diritto di voto limitato a particolari argomenti, oppure con diritto di voto subordinato al verificarsi di particolari condizioni non meramente potestative).

Oltre al rapporto partecipativo diretto, il controllo si considera verificato anche nel caso in cui sia esercitato indirettamente, attraverso un c.d. "controllo a cascata". In questo caso, ovviamente, devono comunque essere rispettate, in ogni rapporto, le soglie di partecipazione al capitale tra controllanti e controllate.

Per esempio, se la società A controlla la società B al 70% e quest'ultima, a sua volta, possiede il 60% delle azioni o quote del capitale della società C, è possibile per A "consolidare" il debito o credito Iva di C. Eventualmente, anche la società "intermedia" (B nell'esempio) può optare per il regime dell'Iva consolidata, a condizione, però, che la società che la controlla (A nell'esempio) rinunci alla possibilità di avvalersi del regime di gruppo, come controllante

A differenza di quanto previsto dall'art. 120 del d.P.R. del 22 dicembre 1986, n.917 (di seguito anche "Tuir") - che disciplina il rapporto di controllo ai fini del consolidato fiscale - in ambito Iva, non è prevista alcuna disposizione che applichi la demoltiplicazione della catena societaria. Nel caso del "consolidato I.Re.S.", infatti, per stabilire l'esistenza di un controllo in una catena

societaria, è necessario moltiplicare le percentuali di partecipazione nelle diverse società. Ritornando all'esemplificazione precedente, dunque, applicando il demoltiplicatore, la società A partecipa al capitale della società C in misura del 42% (il 70% del 60%), cioè non ha un controllo valido ai fini del consolidato fiscale, ai sensi dell'art. 120 del Tuir. L'esempio qui riportato, allora, rappresenta uno dei casi nei quali è verificato il requisito del controllo ai fini del regime dell'Iva di gruppo, ai sensi del decreto attuativo a cui rinvia l' art. 73, terzo comma, del d.P.R. 633 del 1973; viceversa, non sussiste il rapporto di controllo richiesto dall'art. 120 del Tuir per l'esercizio dell'opzione per il consolidato fiscale ex art. 117 e seguenti del Testo Unico.

La persistenza delle condizioni poste dall'art. 2 del Decreto Attuativo, infine, resta necessaria in caso di operazioni straordinarie che coinvolgono le società che abbiano optato per l'Iva di gruppo. Infatti, se da un lato, in virtù del principio di successione di diritti e obblighi tra il "dante causa" e l' "avente causa", l'opzione per la liquidazione Iva non si interrompe automaticamente, in caso di operazioni riorganizzative; dall'altro, coerentemente con la *ratio* della disciplina del d.P.R. 633 del 1972 (che è quella di evitare pratiche fraudolente o elusive, dovendosi assicurare che l'acquisizione del controllo costituisca un'operazione avente una valida ragione economica e non un mezzo per realizzare un vantaggio fiscale, quale l'utilizzazione del credito IVA dell'altro soggetto) è necessario una verifica, di volta in volta, della sussistenza dei requisiti per l'accesso al regime speciale di liquidazione dell' Iva. Alcune fattispecie sono state oggetto di chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria.

In caso di fusione, per esempio, qualora una società controllata (che ha optato per l'Iva di gruppo) incorpori una società dello stesso gruppo su cui non esiste(va) il rapporto di controllo stabilito dall'art. 2 del DM 13 dicembre 1979 e dunque non rientrava nella tassazione consolidata, non è possibile far confluire nella liquidazione globale le risultanze Iva (ante fusione) della società incorporata (cfr. ris. Agenzia delle Entrate del 25 ottobre 2007, n.302/E). Allo stesso modo, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che in caso di incorporazione di una società esterna alla procedura di liquidazione Iva di gruppo da parte di una società che invece vi partecipa, il credito Iva maturato dall'incorporata nell'anno solare anteriore alla fusione non può confluire nell'Iva di gruppo (cfr. ris. Agenzia delle Entrate 22 settembre 2010 n. 92/E).

Sempre nell'ambito dell'operazione di fusione, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che non rientrano nell'Iva di gruppo i crediti Iva maturati dall'incorporata nel corso dell'anno in cui è avvenuta la fusione per incorporazione (ris. Agenzia delle Entrate 29 luglio 2011 n. 78/E). Viceversa, al gruppo possono essere trasferiti i debiti e i crediti relativi alle operazioni effettuate dall'incorporata nel mese o trimestre in corso alla data in cui ha effetto l'incorporazione, in quanto la liquidazione periodica non risulta conclusa e, quindi, tali operazioni si considerano compiute, ai fini Iva, dall'incorporante.

Un'altra esclusione dalla procedura dell'Iva di gruppo in caso di operazioni straordinarie, su cui si è espressa l'Agenzia delle Entrate (ris. 6 giugno 2008, n. 232), riguarda la scissione parziale. In questa ipotesi si ritiene che, la società beneficiaria, in cui confluiscono le partecipazioni di controllo della scissa, non può optare per la liquidazione di gruppo dell'Iva. La beneficiaria, infatti, è intesa come una società esterna al gruppo che, pur detenendo la quota di controllo richiesta dall'art. 2 del Decreto Attuativo, risulta carente del requisito temporale, nel rispetto del quale il controllo deve essere esercitato.

3. Determinazione dell'imposta di gruppo

La disciplina della procedura di liquidazione di gruppo dell'Iva, ha il fine di attenuare il problema dei rimborsi delle eccedenze di credito Iva. L'art.73, terzo comma, del d.P.R. 633 del 1972 dispone che "*i versamenti di cui agli artt. 27, 30 e 33 siano fatti (...) per l'ammontare complessivamente dovuto dall'ente o società controllante e dalle società controllate, al netto delle eccedenze detraibili prevede una determinazione consolidata dell'imposta dovuta*".

Dal dettato normativo emerge che i versamenti, i conguagli e i rimborsi Iva riguardano l'imposta determinata su base consolidata, dunque, attraverso la compensazione delle posizioni creditorie e debitorie delle società rientranti nel gruppo (nel rispetto delle condizioni descritte nel precedente paragrafo).

Ai sensi dell'art. 4 del Decreto Attuativo, infatti, le società controllate, operate le proprie liquidazioni periodiche (mensili o trimestrali), invece di eseguire i versamenti o computare in detrazione eventuali crediti di imposta, trasferiscono ogni mese o trimestre i propri risultati alla società (o ente) controllante, la quale, entro il termine stabilito, effettua la liquidazione periodica del gruppo come somma algebrica tra i crediti e i debiti liquidati nel periodo dalle singole società del gruppo (le quali, per effetto di tale predetto trasferimento, ne perdono definitivamente la disponibilità).

L'eventuale differenza a credito scaturente da tale calcolo è computata in detrazione solo dalla controllante nel mese o trimestre successivo, salvo il diritto all'eventuale rimborso infrannuale. L'adesione all'Iva di gruppo determina, infatti, per le società controllate, la perdita a titolo definitivo dell'intera posizione Iva maturata. A tal proposito, per esempio, l'Agenzia delle Entrate, con risoluzione del 9 luglio 2002, n. 221/E, ha specificato che non è nella disponibilità della singola società la scelta di utilizzare un credito in parte per le compensazioni in F24 (nel limite di euro 516.457, ex art. 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997) e per la restante quota alle compensazioni di gruppo. Si evidenzia, infatti, che, una volta esercitata l'opzione per la procedura dell'Iva di gruppo, le società devono trasferire la propria posizione Iva per intero, sia essa a debito o a credito.

In altre parole, le società controllate, se da un lato hanno l'obbligo di operare autonomamente le liquidazioni periodiche (mensili o trimestrali), dall'altro, non hanno alcun onere di versamento, poiché, dopo avere imputato alla società controllante i propri debiti e crediti, è quest'ultima obbligata al versamento delle somme eventualmente dovute nei confronti dell'Erario (per la responsabilità ammnistrativa e l'applicazione delle sanzioni in caso di omesso versamento cfr. *infra*, par. 5 pag. 15).

Qualora tra i soggetti partecipanti al gruppo ci siano esportatori abituali ai sensi dell'art. 8, comma secondo del d.P.R. n. 633 del 1972, per essi non è possibile trasferire al gruppo il c.d. "*plafond*".
Sul punto si ricorda che la disciplina delle operazioni relative a scambi con l'estero è orientata al principio di detassazione per i beni "in uscita" (e i servizi connessi) e applicazione dell'Iva a quelli "in entrata"; tali operazioni (elencate agli artt. 8, 8bis e 9 del Decreto Iva) sono qualificate dal legislatore come "non imponibili". La caratteristica delle operazioni "non imponibili" è che, pur non essendo soggette all'Iva in caso di cessione di beni/prestazioni di servizi, esse non limitano la detrazione dell'imposta sugli acquisti; di conseguenza, i soggetti che compiono solo o in prevalenza operazioni siffatte (quali i c.d. esportatori abituali, ex art. 8 primo comma, d.P.R. 633 del 1972) tendono a trovarsi costantemente "in credito" nei confronti dell'Erario, per l'insufficienza dell'Iva sulle eventuali operazioni imponibili a compensare quella sugli acquisti. Per questi soggetti - nell'intento del legislatore di limitare lo svantaggio, puramente finanziario, che deriva dal dover attendere il rimborso delle eccedenze di imposta - è consentita la possibilità di effettuare acquisti senza l'applicazione dell'Iva, nei limiti dell'ammontare complessivo dei corrispettivi delle cessioni all'esportazione di cui alle lett. *a)* e *b)* dell'art. 8 e delle operazioni di cui agli artt. 8-*bis* e 9, registrate nell'anno precedente (c.d. *plafond*)[2].
Ad avviso della Risoluzione Ministeriale del 20 dicembre 1989, n. 626305, infatti, la disciplina dell'Iva di gruppo è finalizzata al trasferimento delle posizioni creditorie e debitorie nei confronti dell'Erario, ma non di ulteriori "attività" - quali appunto il *plafond* - per le quali la norma nulla dispone.

Il sistema di compensazioni delle posizioni Iva interne al gruppo, in seguito alle modifiche introdotte dalla c.d. Finanziaria per 2008, trova alcune limitazioni nello stesso comma terzo dell'art. 73 del d.P.R. 633 del 1972.
In particolare, l'art. 1, comma 63, della legge n. 244 del 24 dicembre 2007 (c.d. Legge Finanziaria per il 2008), ha introdotto all'art. 73 citato il seguente periodo: "*non si tiene conto delle eccedenze detraibili, risultanti dalle dichiarazioni annuali relative al periodo d'imposta precedente, degli enti*

[2] Per i presupposti e i meccanismi di funzionamento del *plafond* e del regime degli esportatori abituali, si rinvia a Mandò G. - Mandò D., Manuale dell'Imposta sul Valore Aggiunto, XXXI edizione, pagg. 209 e ss., Ipsoa.

e società diversi da quelli per i quali anche in tale periodo d'imposta l'ente o società controllante si è avvalso della facoltà di cui al presente comma (cioè, del regime opzionale dell'Iva di gruppo, **ndr**)".

A partire dalla liquidazione di gruppo relativa all'anno 2008, dunque, gli unici crediti che le società possono apportare al gruppo sono quelli emersi in vigenza dell'opzione per il regime dell'Iva di gruppo, viceversa, sono esclusi dalla compensazione, i crediti che si sono formati in esercizi in cui la società non aveva (ancora) optato per la tassazione di gruppo.[3] La *ratio* normativa della disposizione in esame è da ricercare nella volontà di evitare un utilizzo "distorto" dell'Iva di gruppo (risoluzione del 14 febbraio 2008, n. 4, Dipartimento per le politiche fiscali del Ministero dell'Economia e delle Finanze), cioè contrastare la prassi per cui le società tendono ad acquisire il controllo di altri soggetti con elevati crediti Iva, al solo fine di compensare le eccedenze con i debiti della capogruppo.

Gli effetti del terzo comma dell'art. 73 riguardano anche il caso in cui, nell'ambito del gruppo, cambia il soggetto controllante. In questa ipotesi la (nuova) società capogruppo non può computare, nella liquidazione di gruppo, i crediti emersi in capo al precedente soggetto controllante.

Per maggiore chiarezza, si riporta l'esempio reso dalla risoluzione del 14 febbraio 2008, n. 4, relativo ad un gruppo formato da una holding (A) e una società intermedia (B) che a sua volta controlla un'altra società (C).

Considerando che nell'anno n.1 ciascuna società liquida autonomamente l'Iva, se durante l'anno successivo (n. 2) viene adottata la procedura di liquidazione di gruppo dell'imposta tra B (in qualità di controllante ai fini della procedura) e C, ciascuna di tali società non può "trasferire" i propri crediti emersi al 31 dicembre dell'anno 1. Successivamente, se nell'anno n.3, la liquidazione di gruppo coinvolge anche A (in qualità di nuova controllante), nella liquidazione di gruppo in capo ad A non può tenersi conto:

- del credito di A relativo all'esercizio 2;
- del credito del gruppo (B+C) relativo all'anno 2 (che sarebbe, invece, utilizzabile se B avesse continuato ad assumere la veste di capogruppo, limitatamente alla parte formatasi nell'esercizio 2);
- dei crediti di B e C dell'esercizio 1, ad essi attribuiti in via definitiva.

In merito all'utilizzo delle posizioni creditorie relative all'anno precedente a quello di ingresso nella procedura di gruppo, la giurisprudenza di merito (Commissione Tributaria Provinciale di Milano, sentenza del 21 ottobre 2008, n. 239), in contrasto con l'orientamento espresso dall'Agenzia delle Entrate (risoluzione dell' 11 luglio 2002, n. 221/E e dell'11 aprile 2008, n. 151/E), reputa possibile,

[3] In merito alla decorrenza delle disposizioni di cui al comma 63, art. 1 l. 244 del 2007, cfr. circolare Agenzia delle Entrate del 19 febbraio 2008 n. 12/E (par. 10.8).

per la società controllante, utilizzare detti crediti in compensazione "orizzontale" ex art. 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997.

In ogni caso, le eccedenze non compensabili nell'ambito dell'Iva di gruppo, per effetto di tali limitazioni, restano in capo alla società presso la quale si sono formate e dunque, ricorrendone i requisiti di cui all'art. 30 del d.P.R. 633 del 1972 (rubricato "*Versamento di conguaglio e rimborso della eccedenza*"), possono essere chieste a rimborso. In estrema sintesi, le condizioni per chiedere i crediti a rimborso sono:

- esercizio, esclusivo o prevalente, di attività che comportano l'effettuazione di operazioni attive con aliquote inferiori a quelle dell'imposta sugli acquisti (art. 30 co. 2 lett. a);
- effettuazione di operazioni non imponibili di cui agli artt. 8, 8-bis e 9 del DPR 633/72 per un ammontare superiore al 25% dell'ammontare complessivo delle operazioni attive (art. 30 co. 2 lett. b);
- acquisto o importazione di beni ammortizzabili, nonché di beni e servizi per studi e ricerche (art. 30 co. 2 lett. c);
- effettuazione, in via prevalente, di operazioni non soggette a Iva per carenza del requisito di territorialità di cui all'art. 7 (art. 30 co. 2 lett. d);
- effettuazione di operazioni da parte di soggetti non residenti con rappresentante fiscale o identificati direttamente (art. 30 co. 2 lett. e);
- in ogni caso, per il minore degli importi dell'ultimo triennio (art.30 co. 3).

In alternativa alla richiesta di rimborso, come ricordato dalla più volte citata risoluzione n. 4 del 2008 del Ministero dell'Economia, le società che non possono trasferire al gruppo i crediti maturati possono portarli in detrazione nelle annualità successive, al temine della partecipazione al regime dell'Iva di gruppo, oppure utilizzarli (per intero) in compensazione di altri tributi e contributi nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241 del 1997.

4. Adempimenti di dichiarazione, liquidazione e versamento dell'Iva di gruppo

4.1. Esercizio dell'opzione (Modello IVA 26)

La disciplina dell'Iva di gruppo prevede una serie di adempimenti (aggiuntivi): presentazione del modello IVA 26, per la dichiarazione di adesione al regime speciale, invio dei modelli IVA 26LP e IVA26PR per la dichiarazione e la liquidazione dell'Iva di gruppo. Tali prospetti devono essere compilati e presentati dalla società controllante, ai sensi dell'art.3 del DM 13 dicembre 1979, n. 1106.

Per l'esercizio dell'opzione di cui all'art. 73, terzo comma, del Decreto Iva è necessario che la controllante invii, entro il 16 febbraio dell'anno in cui si vuole applicare la procedura di gruppo, il prospetto IVA 26[4]. A partire dal 2011, secondo quanto disposto dal Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 6 dicembre 2010, la trasmissione deve essere effettuata esclusivamente per via telematica. Tale nuovo indirizzo amministrativo fa venire meno l'obbligo, ancora previsto dal Decreto Attuativo, di consegnare la dichiarazione di adesione direttamente all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente in base al proprio domicilio fiscale e di inviarne copia a tutti gli uffici territorialmente competenti per le controllate.

L'opzione per l'Iva di gruppo è valida solo per un anno e non è previsto un rinnovo tacito, né rileva il comportamento concludente della società controllante. Dunque, per rinnovare l'adesione alla procedura dell'Iva di gruppo, è necessario, entro il 16 febbraio di ogni anno, presentare un nuovo modello per l'esercizio dell'opzione.

Nel caso di omissione del modello IVA 26, il contribuente non può invocare gli effetti del c.d. comportamento concludente ai fini della liquidazione dell'Iva su base consolidata (cfr. Corte di Cassazione, sentenza n. 17576 del 29 luglio 2009 e sentenza n. 17707 del 30 luglio 2009). L'idoneità del comportamento concludente, ai fini dell'opzione o la revoca dei regimi di determinazione dell'imposta, si può dedurre dall'art. 1 del d.P.R. del 10 novembre 1997, n. 472, laddove, al comma 1 dispone che " *L'opzione e la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili si desumono da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili. La validità dell'opzione e della relativa revoca è subordinata unicamente alla sua concreta attuazione sin dall'inizio dell'anno o dell'attività".* Ciò nonostante, l'art. 4 del medesimo decreto esclude, espressamente, che tale principio possa applicarsi al regime di cui all'art. 73, terzo comma, del d.P.R. 633 del 1972.

In merito all'obbligo di presentazione del modello IVA 26, si evidenzia che, in passato, si sono alternati due orientamenti di prassi sulle conseguenze dell'omessa o tardiva presentazione: da una parte si sosteneva la natura formale della violazione, in quanto la dichiarazione è un adempimento collegato all'esercizio di una facoltà che non incide sulla determinazione di imposta delle società singolarmente considerate; dall'altra, si asseriva che per l'omessa presentazione del modello derivano conseguenze sostanziali, poiché, di fatto, esso è un atto necessario per l'esercizio dell'opzione di cui all'art. 73 del Decreto Iva. Invero, su quest'ultima posizione, già in passato, è stato evidenziato, dalla dottrina e una parte della prassi, che il modello IVA26 assolve una funzione

[4] Precisamente, a mente dell'art. 3 del DM 13 dicembre 1979, n. 1106, la dichiarazione di adesione ala regime dell'Iva di gruppo deve essere presentata "*entro il termine di liquidazione e versamento dell'imposta relativa al mese di gennaio*".

informativa[5] e che esso "*è stato predisposto per comunicare all'Amministrazione finanziaria la volontà di avvalersi del particolare regime"*[6] .

Di recente, l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che l'omessa o la tardiva presentazione del modello IVA26 costituisce un'irregolarità formale, sanabile mediante applicazione della norma agevolativa di cui al "Decreto Semplificazioni Fiscali" del 2012.

L'art. 2, comma 1, del d.l. 2 marzo 2012, n. 16 (c.d. "Decreto Semplificazioni Fiscali")[7] ha introdotto una sorta di ravvedimento operoso per evitare che la dimenticanza di adempimenti meramente formali possa far perdere al contribuente alcuni benefici fiscali, o farlo decadere dall'applicazione dei regimi opzionali. Ciò a condizione che la violazione non sia stata già contestata o che non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento o controllo di cui il contribuente abbia formale conoscenza.

L'Agenzia delle Entrate, nel fornire chiarimenti relativi alla norma di carattere generale contenuta all'art. 2, comma 1 del "Decreto Semplificazioni Fiscali", ha espressamente riconosciuto che tra le fattispecie sanabili è compreso anche l'omesso (o il tardivo) invio del modello IVA 26, necessario per l'esercizio dell'opzione per l'Iva di gruppo (cfr. circolare Agenzia delle Entrate del 28 settembre 2012, n. 38/E).

A norma della disposizione in commento, la regolarizzazione deve essere eseguita "*entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile".* L'Agenzia delle Entrate, nella circolare n.38/E del 2012, ha affermato che tale termine di presentazione ("*della prima dichiarazione utile"*) è da intendersi come termine di presentazione della prima dichiarazione annuale che scade successivamente al termine previsto per effettuare la comunicazione o per eseguire l'adempimento. Pertanto, considerato che il modello IVA26 deve essere presentato entro il 16 febbraio dell'anno nel quale ci si vuole avvalere della liquidazione dell'Iva di gruppo, il termine di presentazione della prima dichiarazione annuale successiva è il 30 settembre del medesimo anno.

Dunque, in caso di omessa presentazione del modello IVA26, per l'opzione (o il rinnovo) dell'Iva di gruppo per il periodo 2013 (termine ultimo di presentazione 18 febbraio 2013, coincidendo il giorno 16 con un sabato), il contribuente, nel rispetto dei vincoli imposti dalla norma agevolativa del "d.l. Semplificazioni Fiscali", può sanare la propria irregolarità formale inviando il modello omesso entro il 30 settembre 2013, cioè il termine di presentazione di trasmissione della prima dichiarazione annuale che scade successivamente al termine ordinariamente previsto per eseguire l'adempimento.

In ogni caso, a norma dell'art. 2 del d.l. n.16 del 2012, la "remissione *in bonis*" ha effetto a condizione che venga contestualmente versata la sanzione (ridotta) di euro 258,00.

---

[5] Cfr. circ. Assonime n. 16 del 1980

[6] Cfr. circolare del Ministero delle Finanze del 13 febbraio 1990, n. 10.

[7] Legge di conversione del 26 aprile 2012, n. 44.

Nella circolare del 3 dicembre 2012, n. 33, l'Assonime sottolinea che la dichiarazione successiva al mancato invio del modello IVA26, cioè quella da inviare entro il 30 settembre 2013, non ha ad oggetto il periodo di imposta sul quale ha effetto l'inadempimento relativo all'Iva di gruppo (nell'esempio, 2013), bensì il periodo di imposta precedente (nell'esempio, 2012), che però nulla ha a che vedere con l'inadempimento che si intende sanare. Allora, secondo la citata Dottrina, "*sarebbe più ragionevole poter regolarizzare l'inadempimento entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale riguardante il periodo di imposta interessato dallo stesso: una tale soluzione sarebbe più in linea con la disciplina della liquidazione Iva di gruppo, dato che è proprio in sede di predisposizione della dichiarazione relativa all'anno in cui si è avvalsi di tale liquidazione che, di norma, ci si può accorgere dell'omesso o tardivo invio del modello IVA26* " [8].

4.2. Obblighi dichiarativi, di liquidazione e versamento

Sempre in capo alla società controllante ricade l'onere delle liquidazioni periodiche del gruppo. L'art. 4, comma 1, del DM 13 dicembre 1979, prevede che le liquidazioni periodiche della società o ente controllante e delle società controllate siano riportate dal soggetto controllante, entro i termini previsti per la liquidazione dell'imposta, in un apposito registro riassuntivo tenuto a norma dell'art. 39 del d.P.R. 633 del 1972. Peraltro, secondo quanto disposto dal medesimo art.4, le società controllate, per proprio conto, a margine delle liquidazioni individuali eseguite sui registri Iva (ai sensi dell'art. 23 o 24 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633),devono apporre la seguente annotazione "*il saldo è trasferito alla società controllante ..., partita* I.V.A. n. ...".

Nell'ipotesi in cui il raggruppamento di imprese comprenda sia soggetti "mensili" che soggetti "trimestrali", le liquidazioni vanno eseguite distintamente nei termini specificatamente previsti, salvo il caso che venga anticipata la liquidazione delle società trimestrali e di tali risultanze se ne tenga conto già nell'ambito della corrispondente scadenza mensile (art. 4, comma terzo, Decreto Attuativo).

Come già ricordato, se dalle liquidazioni periodiche di gruppo emerge un credito, questo deve essere riportato al periodo successivo (o richiesto a rimborso, o utilizzato a scomputo dell'I.Re.S. nell'ambito del c.d. "consolidato fiscale" ai sensi dell'art. 117 del Tuir) , viceversa, nel caso emerga un debito di gruppo esso deve essere versato, nei termini ordinari, dalla controllante.

La partecipazione al regime dell'Iva di gruppo non fa perdere alle società coinvolte la soggettività passiva ai fini dell'imposta, pertanto, tali soggetti, di fatto, sono esonerati solo dall'onere del versamento, conservando, invece, gli obblighi di liquidazione periodica e dichiarazione individuale dell'Iva.

[8] Sulla regolarizzazione dell'omessa o tardiva presentazione del modello IVA26, cfr. la circolare Assonime del 3 dicembre 2012, n. 33.

Ciascuna società, dunque, deve presentare la propria dichiarazione Iva evidenziando gli ordinari dati relativi alle operazioni attive e passive. Peraltro, nell'ambito della dichiarazione IVA in via autonoma, ognuna delle società appartenenti al gruppo è tenuta a compilare il quadro VK, per evidenziare l'importo a debito o a credito e gli effetti connessi ad eventuali fatti che determinano la cessazione del requisito del controllo.

Agli adempimenti dichiarativi delle singole società si aggiungono quelli riservati alla sola capogruppo. In particolare, oltre al modello IVA26, ai sensi dell'art. 5 del Decreto Attuativo, la società controllante deve allegare alla propria dichiarazione Iva "*un prospetto analitico indicante il risultato delle liquidazioni periodiche proprie e delle società controllate, l'ammontare dei singoli versamenti eseguiti nel corso dell'anno e gli estremi delle relative attestazioni, il calcolo dell'imposta da versare per l'anno, al lordo e al netto dei versamenti effettuati, ovvero quello dell'eccedenza detraibile che ne risulta*". Tale prospetto delle liquidazioni è denominato modello Iva 26PR e devono essere compilati i quadri VS, VV, VW, VY e VZ.

In sintesi, la società capogruppo, per prima cosa, deve indicare, nel quadro VS, i dati relativi alle società che fanno parte del gruppo ai fini Iva. Più precisamente devono essere evidenziate le informazioni anagrafiche, le eccedenze di credito trasferite o compensate e gli importi a fronte dei quali la società controllante è tenuta a prestare le garanzie (vedi infra, par. 5). Nel quadro VV devono essere rilevati i dati contabili delle liquidazioni periodiche effettuate dalla società o ente controllante e riferite all'intero gruppo, nonché i dati relativi all'acconto Iva, mentre, nel quadro VW, va indicata la liquidazione dell'Iva di gruppo annuale, cioè il risultato delle compensazioni delle posizioni debitorie e creditorie delle singole società. Infine, il quadro VY accoglie l'eventuale credito Iva o l'imposto a debito da versare, mentre nel quadro VZ è evidenziato, nel caso ci fosse, la richiesta di rimborso del credito Iva.

Un ulteriore obbligo della società controllante è quello di presentare all'Agente della Riscossione territorialmente competente un apposito prospetto che riepiloga le liquidazioni di gruppo. Tale prospetto è denominato Iva 26LP e si compone di dodici riquadri (uno per la società capogruppo e undici per le società controllate) in cui vengono indicati, mese per mese, gli importi a debito o a credito. Al modello devono essere allegati una copia cartacea, ma sottoscritta in originale, del modello Iva 26PR e le garanzie prevista dall'art. 6 del DM 13 dicembre 1979. Il tutto deve essere consegnato in forma cartacea all'Agente della Riscossione territorialmente competente, negli stessi termini per la presentazione della dichiarazione Iva annuale.

5. Responsabilità solidale e obblighi di garanzia

L'art. 6 del DM del 1979 dispone un regime di responsabilità solidale tra le società che hanno esercitato l'opzione e le relative garanzie da prestare.

In particolare, al primo comma dell'art. 6 citato, è previsto che in caso la controllante ometta il versamento dell'Iva risultante dalle liquidazioni periodiche delle controllate, queste sono solidamente responsabili con la controllante. Peraltro, con la risoluzione del 6 febbraio 2001, n. 16/E, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, in caso di omesso versamento da parte della controllante, qualora la controllata abbia correttamente determinato e trasferito la propria posizione debitoria, l'imposta può essere recuperata, nel limite della quota individuale di debito di imposta trasferita al gruppo, in capo alle società controllate; mentre, le sanzioni sono applicabili solo alla società controllante, autrice dell'omesso versamento. All'opposto, se una delle società controllate trasferisce un erroneo debito di imposta, il recupero (in capo a uno qualunque dei soggetti corresponsabili) avviene nel solo caso in cui tale errata determinazione abbia comportato un omesso versamento dell'IVA. In caso contrario, cioè che per effetto dell'erroneo trasferimento dei saldi Iva ci sia una violazione per omesso versamento, vengono applicate le sanzioni.

Sempre l'art. 6 del Decreto Attuativo è stabilito che per i crediti trasferiti ed effettivamente compensati nella procedura di gruppo, è obbligatorio prestare delle garanzie.
Gli obblighi di garanzia, nell'ambito del d.P.R. 633 del 1972, sono previsti dall'art. 38 per l'erogazione dei rimborsi Iva annuali e infrannuali. Nella disciplina dell'Iva di gruppo è disposto lo stesso obbligo, limitatamente alle eccedenze di crediti compensate con le eccedenze di debiti di altri partecipanti al gruppo di imprese. Ciò nonostante, valgono le medesime forme di presentazione e i casi di esonero dalla garanzia previsti per i rimborsi annuali.
La *ratio* dell'obbligo di garanzia nella procedura di gruppo deriva dalla costatazione che, di fatto, mediante la procedura prevista dall'art. 73 del Decreto Iva, le società ottengono un "recupero immediato" dei crediti Iva, senza attivare alcuna procedura di rimborso.
Agli obblighi di garanzia devono adempiere le società che hanno trasferito le quote di credito effettivamente compensato, mentre la società capogruppo è obbligata alla prestazione delle garanzie in caso di compensazione del credito annuale di gruppo. L'omessa presentazione delle garanzie comporta il versamento di un importo pari all'ammontare dei crediti compensati.
L'art. 6 del DM applicativo del 1979 prevede che:

- per gli importi a credito, risultanti dalla dichiarazione annuale, trasferiti da alcune delle società controllate e compensati con i debiti di altri soggetti partecipanti al gruppo, è dovuta apposita garanzia fideiussoria;
- la garanzia deve essere prestata in sede di presentazione della dichiarazione annuale;
- in caso di mancata prestazione delle garanzie, una somma corrispondente deve essere versata agli uffici.

Secondo la sentenza della Corte di Cassazione del 23 dicembre 2005, sentenza n. 28694, la mancata prestazione delle garanzie comporta l'impossibilità, per la società capogruppo, di utilizzare le

eccedenze e nel momento in cui questo utilizzo avvenga, possono essere irrogate le sanzioni per omesso versamento.
Tuttavia, tali sanzioni non possono essere applicate se è decorso il termine per la rettifica della dichiarazione IVA annuale (Corte di Cassazione 20 ottobre 2010 n. 21515).

Gli importi da garantire sono quelli dei crediti trasferiti al gruppo e che hanno permesso alla società o ente controllante di ridurre in misura corrispondente il debito facente capo al gruppo medesimo.
Sul punto, la strada è stata segnata dalla risoluzione Ministeriale n. 365025 del 9 dicembre 1987 che ha chiarito che, determinata la massa consolidata dei crediti Iva del gruppo e la massa consolidata dei debiti Iva del medesimo, la garanzia deve essere prestata per l'importo pari al credito consolidato utilizzato in compensazione, cioè per l'importo che, per definizione, corrisponde al debito consolidato che risulta estinto per effetto della compensazione.
In questo modo, il risultato economico è esattamente quello che si sarebbe ottenuto se, istantaneamente fosse stato rimborsato e utilizzato per pagare in tutto o in parte la massa consolidata dei debiti IVA. In sostanza, "*poiché con la procedura di compensazione si è ottenuto un rimborso «iperaccelerato», deve essere garantito il pronto rientro di tali somme, utilizzate per estinguere debiti che avrebbero dovuto essere altrimenti pagati, ma appunto nei limiti in cui tali crediti hanno giocato nella compensazione, perché solo entro tali limiti si è avuto l'utilizzo economicamente equivalente al rimborso*" (Risoluzione Ministeriale n. 365025 del 1987).

Le garanzie devono essere prestate:

- dalle singole società controllate, per i crediti trasferiti al gruppo oggetto di compensazione;
  La fideiussione è, quindi, intestata alla società che ha trasferito i crediti che hanno consentito un minore versamento di gruppo, e non a quella che ha trasferito debiti compensati con detti crediti.
- dalla società o ente controllante, per i crediti del gruppo dell'esercizio precedente riportati a nuovo e compensati nell'anno.

In caso di mancata prestazione della garanzia, l'importo del credito compensato deve essere versato all'Ufficio entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale (art. 6, terzo comma, DM 13 dicembre 1979). Viceversa, nell'ipotesi in cui la controllante non presti la garanzia alla quale presentazione è obbligata (cioè, per la compensazione del credito annuale), l'inadempimento non ha effetti sulla controllata[9].
Per i gruppi di società il cui patrimonio netto risultante dal bilancio consolidato eccede l'importo di euro 258.228.449,54 è prevista la possibilità di prestare le garanzie direttamente da parte della società controllante ai sensi dell'art. 2359 c.c.

[9] Cfr. parere CNDCEC 18 novembre 2011

Con la risoluzione del 12 giugno 2002 n. 189/E, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che le semplificazioni in questione non riguardano la sola società capogruppo (ovvero, il soggetto posto al vertice della catena di controllo), ma ogni soggetto che, benché rivesta in quest'ultima una posizione intermedia, agisce in qualità di controllante ai fini del bilancio consolidato.

In particolare, secondo la ris. Agenzia delle Entrate 25 febbraio 2009 n. 51/E, tale forma di garanzia può essere prestata sia dalla controllante, sia dalla società, esclusa dall'Iva di gruppo, che controlli la controllante, qualora entrambe siano tenute alla redazione del bilancio consolidato con un patrimonio netto superiore a 258.228.449,54 euro.

La garanzia in esame può, inoltre, essere resa non solo in relazione alle eccedenze detraibili compensate all'interno del gruppo, ma anche per quelle chieste a rimborso, in quanto la società controllata, titolare del credito, soddisfi i presupposti di cui all'art. 30 del DPR 633 del 1972. La risoluzione n. 51 del 2009, estendendo l'applicazione della garanzia all'ipotesi in cui l'eccedenza Iva venga chiesta a rimborso, supera il divieto precedentemente espresso nella risoluzione 3 agosto 2007 n. 202.

Nei gruppi di società con patrimonio superiore a 258.228.449,54 euro, risultante dal bilancio consolidato, la fideiussione bancaria prestata dalla società controllata che ha trasferito al gruppo il proprio credito Iva poi compensato, può essere sostituita dalla garanzia prestata direttamente dalla società controllante, anche se stabilita in altro Paese membro e identificata in Italia per mezzo di un rappresentante fiscale. Tale possibilità è ammessa anche nell'ipotesi in cui la controllante, in luogo del bilancio consolidato, abbia presentato quello redatto dalla casa madre extracomunitaria; in tal caso, però, la situazione patrimoniale della società che presta la garanzia deve assicurare quei requisiti di solidità e affidabilità richiesti per garantire direttamente i crediti delle società controllate oggetto di compensazione (ris. Agenzia delle Entrate 21 aprile 2011 n. 49/E).

Come evidenziato in precedenza, le garanzie sono presentate unitamente al modello IVA 26LP, nei termini previsti per la presentazione della dichiarazione annuale Iva.

6. Conclusioni

Il sistema delineato dall'art. 73, terzo comma, del Decreto Iva e disciplinato dal D.M. del 13 dicembre 1979 n. 11065, è caratterizzato dal mantenimento della soggettività passiva di ogni singola società appartenente al gruppo, concretizzandosi, di fatto, in una semplificazione meramente procedurale nella liquidazione dell'Iva. L'art. 11, comma 2, della direttiva 2006/112/CE (norma comunitaria) prevede, invece, che "*ogni Stato membro ha la facoltà di considerare come unico soggetto passivo le persone residenti all'interno del paese che siano giuridicamente indipendenti, ma sostanzialmente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi*". Ciò significa che, il legislatore nazionale, non ha recepito il principio comunitario di

individuazione di un unico soggetto passivo, ma ha previsto, ai soli fini procedurali, lasciando ad ogni società appartenente al gruppo la propria soggettività passiva, un metodo speciale di compensazione dei saldi di imposta in capo alla capogruppo.

Peraltro, la Commissione Europea, proponendo le proprie considerazioni in merito alla corretta applicazione dell'art.11 della Direttiva Iva nei singoli ordinamenti nazionali, ha precisato che "*un gruppo viene considerato un soggetto passivo unico, ne consegue logicamente che il gruppo piò soltanto essere identificato, ai fini dell'IVA , mediante un numero IVA unico, conformemente all'art. 214 della direttiva IVA, ad esclusione di qualsiasi altro numero IVA individuale"* (cfr. comunicazione COM(2009) 325 del 2 luglio 2009.

Come evidenziato da un parte della dottrina, dunque, il completo recepimento del principio comunitario in tema di Iva di gruppo non piò che passare per l'attribuzione al gruppo un'unica soggettività passiva (in luogo di tutte quelle dei soggetti appartenenti al gruppo) e, di conseguenza, un unico numero di partita Iva, in modo che sia l'Amministrazione finanziaria, sia gli operatori di mercato possano identificare coloro che effettuano operazioni rilevanti ai fini Iva[10].

[10] Cfr. P. Centore, *Le modifiche Iva nel progetto di riforma fiscale*, in Corriere Tributario, n. 38 del 2012. cit.