

OGGETTO: Corretta determinazione dell'acconto Iva nell'ambito dell'istituto del Gruppo Iva.

QUESITO

La Società Alfa (d'ora in poi anche "Alfa" o la "Società"), in data 18/09/2020, ha trasmesso all'Agenzia delle entrate la comunicazione per la costituzione del Gruppo IVA ALFA (di seguito anche l' "Istante", "Gruppo" o "Contribuente") con efficacia dal 1° gennaio 2021. L'Istante ha dichiarato che nel 2021, primo anno di operatività, al Gruppo partecipano, unitamente ad Alfa, altre società nei confronti delle quali risultano congiuntamente verificati i vincoli finanziario, economico e organizzativo da parte della controllante Alfa. Il Gruppo liquida l'IVA con periodicità mensile. Nel Gruppo sono presenti due società per le quali il Gruppo si è avvalso della facoltà di liquidare trimestralmente l'IVA ai sensi dell'articolo 4 del Decreto del Ministero delle Finanze 24 ottobre 2000 n. 370 (di seguito anche "DM 370/2000"). Alfa S.p.A., in qualità di Rappresentante del Gruppo, è tenuta ad effettuare i versamenti derivanti dalle liquidazioni periodiche IVA mensili e trimestrali, quelli derivanti dalla dichiarazione annuale IVA del Gruppo nonché quello a titolo di acconto dell'imposta dovuta per l'ultimo mese o trimestre di ciascun anno, quest'ultimo, in particolare, previsto dall'articolo 6, comma 2, della Legge 29 dicembre 1990, n. 405 e successive modificazioni (in breve anche "L. 405/90"). Con riferimento a tale ultimo adempimento la norma prevede, in via generale, che i soggetti passivi debbano versare entro il giorno 27 del mese di dicembre di ciascun anno un importo pari all'88% del versamento che hanno effettuato o avrebbero dovuto effettuare per il mese di dicembre dell'ultimo trimestre dell'anno precedente (c.d. metodo "storico") ovvero, se inferiore, di quello da effettuare per lo stesso mese/trimestre dell'anno in corso (c.d. metodo "previsionale"). I contribuenti possono in ogni caso avvalersi, in via facoltativa, di un ulteriore metodo di determinazione dell'acconto che prevede una speciale liquidazione delle operazioni effettuate e registrate (o che avrebbero dovuto essere registrate) alla data del 20 dicembre di ciascun anno e, in tal caso, l'acconto da versare è pari al 100%



dell'imposta determinata per il mese di dicembre (c.d. metodo "effettivo"). Con l'articolo 1, comma 471, della Legge 30 dicembre 2004, n. 311, come modificato dall'articolo 4 lettera c-quinquies del Decreto Legge n. 35 del 2005, convertito nella Legge 14 maggio 2005, n. 80, è stato previsto un ulteriore e diverso metodo di calcolo dell'acconto (c.d. metodo "speciale") per i soggetti che si sono avvalsi delle speciali disposizioni introdotte dai D.M. nn. 366 e 370 del 2000, relative alle modalità di assolvimento dell'IVA per il settore delle telecomunicazioni e della somministrazione di acqua, gas, energia elettrica, vapore e teleriscaldamento urbano, nonché per le operazioni relative al servizio di raccolta, trasporto e smaltimento dei rifiuti solidi urbani e assimilati, di fognatura e depurazione. Per i contribuenti che si sono avvalsi delle richiamate disposizioni, a decorrere dal 1° gennaio 2005, ove nell'anno solare precedente gli stessi abbiano versato imposta sul valore aggiunto per un ammontare superiore a due milioni di euro, l'acconto di cui al richiamato comma 2 dell'articolo 6 della L. 405/90, è definito nella misura del 97 per cento di un importo corrispondente alla media dei versamenti trimestrali eseguiti o che avrebbero dovuto essere eseguiti per i precedenti trimestri dell'anno in corso. Con Circolare del 03/12/1991 n. 52 (anche semplicemente "Circolare n. 52/91"), il Ministero delle Finanze ha fornito chiarimenti in relazione alla disciplina introdotta dal richiamato articolo 6 della L. 405/90. In tale documento il Ministero ha avuto modo di precisare, tra l'altro, che: a. l'acconto non è dovuto dai "... contribuenti che nel corso [del periodo d'imposta] hanno iniziato o inizieranno l'attività, siano essi mensili che trimestrali..."; b. l'obbligo del versamento dell'acconto è escluso nei casi in cui venga a mancare per il contribuente uno dei due parametri di commisurazione dell'acconto ovvero quello storico o quello previsionale. Tanto premesso, ai sensi dell'articolo 70-bis del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 (di seguito anche "D.P.R. n. 633/72" o "Decreto Iva"), i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato esercenti attività d'impresa, arte o professione, per i quali ricorrano congiuntamente i vincoli finanziario, economico e organizzativo, di cui all'articolo 70-ter, possono divenire un unico soggetto passivo d'imposta denominato Gruppo IVA. Il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 6 Aprile 2018 (di seguito anche "DM 6 aprile 2018"), nel prevedere le disposizioni attuative dell'istituto di cui trattasi, all'articolo 2 prevede che, ai sensi dell'articolo 70-quinquies, comma 4, del Decreto Iva, il Gruppo assume gli obblighi ed i diritti derivanti dall'applicazione delle disposizioni in materia di imposta sul valore



aggiunto 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. L'opzione per il Gruppo IVA, per quanto sopra sinteticamente richiamato, determina la nascita di un nuovo soggetto passivo d'imposta, il Gruppo IVA, operativo dalla data di efficacia dell'opzione e, specularmente, il venir meno della soggettività passiva individuale di ciascun membro dello stesso (cfr Risoluzione dell'Agenzia delle entrate del 1° agosto 2019, n. 72). La costituzione del Gruppo IVA non produce alcun effetto successorio tra le posizioni giuridiche attive e passive delle società appartenenti al Gruppo e il Gruppo stesso; le stesse opzioni in materia d'imposta sul valore aggiunto esercitate dalle società partecipanti, antecedentemente l'efficacia del Gruppo IVA, decadono anche se non ancora giunte a scadenza. In ragione di quanto sopra, alla data di efficacia dell'opzione, al primo anno di esercizio dell'opzione, il Gruppo IVA costituisce un soggetto passivo d'imposta che inizia ex-novo la propria attività.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Sulla base delle considerazioni sopra rappresentate l'Istante ritiene che la posizione soggettiva del Gruppo IVA quale soggetto neocostituito nel caso di specie esclude la ricorrenza in capo allo stesso dei presupposti per l'obbligo di assolvimento dell'acconto IVA. In capo al Gruppo IVA, al suo primo anno di operatività, manca difatti uno dei parametri di commisurazione dell'acconto richiamati dalla citata Circolare n. 52/91, ovvero il dato storico. Alla luce di ciò l'Istante ritiene che, in mancanza del dato storico, il Gruppo IVA ALFA, per l'anno della sua costituzione, non sia tenuto a versare l'acconto IVA analogamente a quanto accade per tutti i "nuovi" soggetti IVA che iniziano la propria attività nel corso di un determinato anno. Inoltre, il Contribuente ritiene che negli anni successivi a quello di prima operatività del Gruppo la determinazione dell'acconto dovrà effettuarsi su base storica tenendo conto esclusivamente del versamento effettuato o che avrebbe dovuto essere effettuato dal Gruppo stesso nel mese di dicembre dell'anno precedente (per la determinazione dell'acconto dovuto sulle attività soggette a liquidazione con periodicità mensile), senza tener conto di eventuali rettifiche di tale importo a fronte di eventuali nuovi ingressi o uscite dal Gruppo IVA intervenute nell'anno in cui è dovuto l'acconto stesso.



PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente giova ricordare che il Gruppo IVA è disciplinato dal Titolo Vbis del Decreto IVA e le relative disposizioni di attuazione sono contenute nel DM 6 aprile 2018, emanato ai sensi dell'articolo 70-duodecies, comma 6, dello stesso Decreto Iva. In particolare, l'articolo 70-bis, al comma 1, stabilisce che i "soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato esercenti attività d'impresa, arte o professione, per i quali ricorrano congiuntamente i vincoli finanziario, economico e organizzativo di cui all'articolo 70-ter, possono divenire un unico soggetto passivo, di seguito denominato "gruppo IVA". Inoltre, l'articolo 70 quinquies, al comma 4, sancisce che "Gli obblighi e i diritti derivanti dall'applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto sono, rispettivamente, a carico e a favore del gruppo IVA." Al riguardo anche il DM 6 aprile 2018, all'articolo 2, comma 1, conferma ulteriormente che "...il Gruppo IVA assume gli obblighi ed i diritti derivanti dall'applicazione delle disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto 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." L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 19/E del 31 ottobre 2018, nel fornire i primi chiarimenti sulla neo-introdotta disciplina del Gruppo IVA, per quanto qui di interesse, ha precisato che "...a seguito della costituzione del Gruppo IVA, i soggetti aderenti perdono l'autonoma soggettività ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e si costituisce un nuovo soggetto d'imposta dotato di un proprio numero di partita IVA e di una propria autonoma iscrizione al VIES. Il Gruppo rappresenta, quindi, in luogo dei partecipanti al regime, il soggetto passivo tenuto all'osservanza delle disposizioni in materia di IVA per le operazioni che verranno poste in essere dal Gruppo nel suo complesso (...) gli obblighi dichiarativi, di liquidazione e di versamento dell'imposta, nonché tutti gli altri adempimenti contabili sono pertanto a carico del Gruppo IVA." Inoltre, come successivamente ricordato anche con la risoluzione n. 72/E del 1° agosto 2019, l'opzione per la costituzione del Gruppo Iva non realizza alcun effetto successorio delle posizioni giuridiche attive e passive delle società aderenti. Nello specifico, si legge nel documento di prassi, "nel Gruppo IVA detto effetto successorio non si verifica, risolvendosi quest'ultimo in un regime opzionale che comporta il venir meno della soggettività passiva individuale di ciascun membro, ai soli fini IVA e per il tempo



di efficacia dell'opzione." Il Gruppo IVA, pertanto, è disciplinato quale autonomo soggetto passivo d'imposta, titolare degli stessi diritti e obblighi di qualsiasi altro soggetto passivo IVA, con posizioni creditorie e debitorie autonome rispetto a quelle dei soggetti che lo costituiscono. Ciò detto, con specifico riferimento al quesito posto dalla Società in merito alla disciplina dell'acconto IVA nell'ambito dell'istituto del Gruppo, si osserva quanto segue. L'articolo 6, comma 2, della legge 29 dicembre 1990, n. 405, che ha istituito l'obbligo di versamento dell'acconto IVA, prevede letteralmente che "...i contribuenti sottoposti agli obblighi di liquidazione e versamento previsti dall'articolo 27 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, devono versare entro il giorno 27 del mese di dicembre, a titolo di acconto del versamento relativo al mese stesso, un importo pari al sessantacinque per cento (modificato in 88% ai sensi del comma 1 dell'art. 15 del D.L. 25 maggio 1993, n. 155)... del versamento effettuato o che avrebbero dovuto effettuare per il mese di dicembre dell'anno precedente o, se inferiore, di quello da effettuare per lo stesso mese dell'anno in corso. Dell'acconto versato si tiene conto in sede di liquidazione relativa al mese di dicembre. "Sulla base della disposizione sopra richiamata, pertanto, l'acconto IVA da corrispondere all'erario entro il 27 dicembre di ciascun anno va calcolato avendo come riferimento un preciso "dato storico", ossia il "...versamento effettuato o che avrebbero dovuto effettuare per il mese di dicembre dell'anno precedente". Con la Circolare n. 52/1991 il Ministero delle Finanze ha fornito chiarimenti in relazione alla disciplina introdotta dal richiamato articolo 6. In tale documento, come evidenziato dallo stesso istante, è stato affermato, tra l'altro, che l'acconto non è dovuto dai "...contribuenti che nel corso del [n.d.r. periodo d'imposta] hanno iniziato o inizieranno l'attività, siano essi mensili che trimestrali...". Inoltre, la circolare ha precisato che sono esonerati dal versamento dell'acconto i soggetti che non dispongono di uno dei due parametri di commisurazione, quello "storico" e quello "previsionale" su cui sostanzialmente si basa il calcolo. Ciò detto, considerato che il Gruppo IVA, sulla base delle suindicate disposizioni normative e dei chiarimenti forniti dai richiamati documenti di prassi, costituisce un unico e autonomo soggetto passivo IVA e che il 2021 rappresenta per il "Gruppo IVA Alfa" il primo anno, si ritiene che lo stesso sia esonerato per tale annualità dall'obbligo di versamento di cui all'articolo 6, comma 2, della Legge n. 405/90. Ciò anche in ragione del fatto che il "Gruppo IVA Alfa" non disporrebbe di uno dei due parametri di commisurazione (quello storico) su cui si basa il



calcolo dell'acconto. Per quanto concerne l'ulteriore chiarimento richiesto dall'Istante con riferimento agli anni successivi a quello di prima operatività del Gruppo, si è del parere che la determinazione dell'acconto su base storica dovrà effettuarsi tenendo conto esclusivamente del versamento effettuato o che avrebbe dovuto essere effettuato dal Gruppo stesso nel mese di dicembre dell'anno precedente (per la determinazione dell'acconto dovuto sulle attività soggette a liquidazione con periodicità mensile). Tale conclusione fonda le proprie ragioni sul presupposto che il Gruppo Iva costituisce, sotto il profilo giuridico, un unico soggetto passivo Iva e ciò implica che anche il dato storico utilizzato come riferimento per il calcolo dell'acconto Iva sia riferito al medesimo gruppo, indipendentemente da eventuali ingressi (e/o fuoriuscite) di singoli partecipanti intervenuti nell'anno di imposta successivo. Per quanto concerne, inoltre, i soggetti partecipanti al gruppo che esercitano attività "speciali" di cui all'articolo 1, comma 1, del DM 370/2000, per le quali il Contribuente si è avvalso della facoltà di liquidare trimestralmente l'IVA, ai sensi dell'articolo 4 del medesimo Decreto, si ritiene che l'acconto IVA vada calcolato sulla base delle disposizioni speciali previste dal citato decreto. Per tali attività, al ricorrere delle condizioni previste dall'articolo 1, comma 471, della L.311/2004, da accertarsi con riferimento alle operazioni soggette a tali disposizioni effettuate dal gruppo IVA nell'anno precedente, l'acconto è calcolato nella misura del 97 per cento dell'importo corrispondente alla media dei versamenti trimestrali eseguiti o che avrebbero dovuto essere eseguiti per i precedenti trimestri dell'anno in corso. Nello specifico caso del Gruppo Iva, l'articolo 70-duodecies del decreto Iva sancisce espressamente, al comma 1, che "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 articoli 22, secondo comma, 73 e 74 si applicano alle operazioni soggette a tali disposizioni effettuate dal gruppo IVA. "In conclusione: si condivide la soluzione prospettata da ALFA secondo cui il Gruppo non è obbligato a versare l'acconto IVA per l'anno 2021 in quanto tale periodo costituisce il primo anno di operatività; ai fini della quantificazione dell'acconto secondo il metodo storico, deve essere considerato il solo importo versato o che avrebbe dovuto essere versato dal Gruppo IVA nell'anno precedente, senza tener conto di eventuali modifiche del perimetro dei soggetti partecipanti al Gruppo IVA (in ingresso o uscita) verificatesi dal 1° gennaio di ciascun anno successivo a quello in cui ha avuto



efficacia l'opzione. La presente risposta viene resa sulla base dei fatti, dei dati e degli elementi forniti dal contribuente assunti acriticamente nel presupposto della loro veridicità e correttezza.

IL DIRETTORE CENTRALE

