

D.M. 6 aprile 2018

# Le disposizioni di attuazione della disciplina del gruppo IVA

di Giampaolo Giuliani (\*) e Mario Spera (\*\*)

Con Decreto 6 aprile 2018 il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha emanato le disposizioni attuative del gruppo IVA. Il nuovo regolamento fornisce alcune indicazioni connesse ai tempi, alle modalità e alle procedure operative del gruppo IVA che inizierà materialmente ad operare dal 1° gennaio 2019. Trattandosi di una disciplina del tutto inedita, che richiede importanti rivisitazioni su procedure e adempimenti da parte delle imprese che aderiranno al gruppo, si ritiene utile fare alcune immediate riflessioni sul provvedimento. Tuttavia, l'istituto del gruppo IVA necessita di ulteriori precisazioni e integrazioni relativamente alle norme attualmente in essere, per le quali appaiono necessari ulteriori interventi chiarificatori da parte dell'Amministrazione finanziaria per agevolare e semplificare i comportamenti cui dovranno uniformarsi i soggetti interessati.

## 1. Premessa

Il gruppo IVA, previsto dall'art. 11, par. 1, della Direttiva 2006/112/CE (1), comincerà ad esplicare i propri effetti anche in Italia a decorrere dal **1° gennaio 2019**. A tal fine, la Legge di bilancio per il 2017 (2) ha inserito nel D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, il titolo *V-bis* relativo, appunto al **"gruppo IVA"**, composto di 11 articoli (3), la cui "applicazione" decorre dal 1° gennaio 2018 (4).

In proposito, è opportuno segnalare che l'introduzione dell'istituto in parola non si presenta come "obbligatorio", ma costituisce una possi-

bilità offerta agli operatori, che in tal modo possono fruire dei benefici derivanti dal considerare un'unica entità (appunto il gruppo IVA) più soggetti stabiliti in Italia ed esercenti attività di impresa, arti e professioni, che siano intimamente legati tra di loro da vincoli finanziari, economici e organizzativi (come si vedrà meglio in seguito). Sulla portata delle disposizioni introdotte nel nostro ordinamento, di cui alla consultazione (WP n. 933) presentata nel corso della 109<sup>a</sup> riunione del Comitato IVA del 1° dicembre 2017, l'Italia ha ottenuto la valutazione favorevole da parte del Comitato IVA (5).

(\*) Pubblicista.

(\*\*) *Principal Studio Bernoni Grant Thornton*.

(1) La menzionata disposizione recita testualmente: "Previa consultazione del comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto (in seguito denominato 'Comitato IVA'), ogni Stato membro può considerare come un unico soggetto passivo le persone stabilite nel territorio dello stesso Stato membro che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi".

(2) Cfr. art. 1, comma 24, della Legge 11 dicembre 2016, n. 232.

(3) Gli artt. da 70-bis a 70-duodecies.

(4) In tal senso dispone l'art. 1, comma 30, della stessa Legge di bilancio. Come ha precisato l'Amministrazione finanziaria, in sede di presentazione della prescritta consultazione (cfr.

*working paper* n. 933 del Comitato IVA), le disposizioni nazionali concernenti il gruppo IVA "si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2018, dal momento in cui, in particolare, può essere presentata l'opzione per la costituzione di un gruppo IVA. Gli effetti dell'esercizio di questa opzione si faranno sentire a partire dal 1° gennaio 2019. Fino ad allora, l'efficacia della norma nazionale sarà di fatto sospesa".

(5) Dal resoconto della riunione (*Minutes 109th meeting* - 1 december 2017 - WP n. 939 *Final* del 27 febbraio 2018), al punto 4.1, emerge, infatti, che il Comitato IVA ha formalmente preso atto della consultazione dell'Italia ("*the VAT Committee had formally taken note of the Italian consultation on VAT grouping in accordance with Article 11*").

In tale contesto deve essere calato il nuovo D.M. del 6 aprile 2018 (6) (di seguito anche “regolamento”) che dovrebbe costituire un importante punto di riferimento per comprendere il funzionamento di questo nuovo istituto, anche se in verità sono ancora molti i nodi da sciogliere.

### 2. Vincoli finanziari, economici e organizzativi

Preliminarmente, appare opportuno rilevare che la scelta adottata da parte di numerosi Stati membri dell’UE di far ricorso al gruppo IVA risponde ad una duplice esigenza (7): da un lato, l’introduzione di una notevole **semplificazione amministrativa** per gli operatori economici e per le Amministrazioni fiscali (8), dall’altro l’adozione del sistema in una logica di **lotta agli abusi e alla frode** e per offrire maggiore tutela agli interessi erariali, attraverso l’introduzione del concetto di responsabilità solidale dei membri del gruppo.

Uno degli elementi più rilevanti che consentono a soggetti diversi di aggregarsi come unica entità è costituito dalla simultanea presenza di più legami, ancorché gli stessi possano giocare un ruolo differente e con un peso non eguale tra loro (9).

Dall’esame dell’art. 1 del D.M. 6 aprile 2018 e dell’art. 70-ter del D.P.R. n. 633/1972 emerge che per potersi aggregare sotto forma di gruppo IVA i soggetti passivi “stabiliti” nel territorio dello Stato (10) devono essere strettamente legati tra di loro da un vincolo finanziario, economico e organizzativo.

Il **vincolo finanziario** è identificato dalla sussistenza di un rapporto di controllo diretto o indiretto, anche quando questo controllo è effettuato da uno stesso soggetto, purché residente in Italia o in altro Stato membro dell’UE (11). Il **vincolo economico** è caratterizzato dalla presenza tra i soggetti del gruppo di una forma di “cooperazione economica” consistente, in via alternativa, dallo svolgimento di “un’attività principale dello stesso genere”, ovvero “di attività complementari o interdipendenti”, o, ancora, di “attività che avvantaggiano, pienamente o sostanzialmente, uno o più di essi”. Infine, il **vincolo organizzativo** è identificato nell’esistenza tra i soggetti del gruppo di un coordinamento di diritto (libro quinto, titolo V, capo IX, c.c.) o di fatto tra gli organi decisionali degli stessi.

Vale la pena di rilevare come il vincolo finanziario sembra avere una valenza maggiore rispetto agli altri due legami (economico ed organizzativo), i quali si presumono realizzati purché tra i soggetti partecipanti al gruppo sia già realizzato il vincolo finanziario. Anzi, la valenza marginale del vincolo economico e organizzativo è dimostrata dalla circostanza che i soggetti interessati possono presentare apposita istanza di interpello (12) per dimostrare l’insussistenza della presenza di questi requisiti, allo scopo eventuale di uscire dal gruppo, ovvero per evitare di entrarvi. Inoltre, è prevista l’inesistenza (13) del vincolo economico (salvo la dimostrazione contraria previa presentazione di istanza di interpello) qualora tra i partecipanti al gruppo il vincolo finanziario si sia realizzato “in dipendenza di partecipazioni acquisite nell’ambito degli in-

(6) Il Decreto si compone di sette articoli di cui l’ultimo stabilisce le disposizioni transitorie in tema di opzione.

(7) Nel documento n. 70, rev 1, del VEG (VAT Expert Group) del 19 marzo 2018, nella descrizione storica della logica del gruppo IVA si legge: “*The rationale behind VAT grouping is to provide Member States a ‘tool’ to combat abuse and fraud and to provide administrative simplification to the taxable persons. Next to that the joint and several liability of the members of the VAT group protects the interests of the ‘Exchequer’ and of the tax administrations.*”.

(8) Per i soggetti passivi si assiste ad una riduzione dei costi di conformità e ad una più agevole gestione dei rischi connessi con la fatturazione all’interno del gruppo. Per contro, per le Autorità fiscali, si riducono i costi di riscossione, dovendosi elaborare una sola dichiarazione riferita al gruppo, invece di più dichiarazioni riferite ai singoli partecipanti, nonché le attività di controllo si presentano più semplici, in quanto le verifiche involgeranno un unico soggetto, il rappresentante del gruppo IVA, considerato che il “gruppo” è registrato come un unico punto di contatto, al quale è attribuito un solo numero di partita IVA (cfr. citato documento n. 70 del VEG).

(9) In questo senso il VEG favorisce un approccio “olistico” in forza del quale tutti i legami devono sussistere cumulativa-

mente, anche se non tutti i legami devono essere soddisfatti nella stessa misura, sia quando il gruppo IVA è facoltativo per le imprese, sia quando il sistema è obbligatorio per le imprese in base alla legislazione nazionale (citato doc. n. 70 del VEG).

(10) Nel rispetto delle regole unionali e dei dettami della Corte di Giustizia UE, l’Italia ha seguito la strada di escludere dalla partecipazione al gruppo “le sedi e le stabili organizzazioni situate all’estero” [art. 70-bis, comma 2, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972]. Peraltro, la stessa disposizione considera che al gruppo possano partecipare solo soggetti pienamente operativi, per cui alle successive lettere esclude i soggetti per i quali l’unica o, comunque, una delle proprie aziende sia sottoposta a sequestro giudiziario, i soggetti sottoposti a procedura concorsuale e quelli posti in liquidazione ordinaria.

(11) La norma specifica che il soggetto estero che effettua il controllo debba essere residente “in uno Stato con il quale l’Italia ha stipulato un accordo che assicura un effettivo scambio di informazioni”, che, a nostro avviso, allo stato attuale, può riguardare solo soggetti stabiliti in altri Stati UE.

(12) Art. 11, comma 1, lett. b), della Legge 27 luglio 2000, n. 212.

(13) Trattasi sempre di una condizione vista in ottica negativa.

terventi finalizzati al recupero di crediti o derivanti dalla conversione in azioni di nuova emissione dei crediti verso imprese in temporanea difficoltà finanziaria”.

Peraltro, la maggiore rilevanza attribuita al vincolo finanziario viene spiegata dall'Amministrazione finanziaria come un metodo di semplificazione del sistema (14).

### 3. Costituzione del gruppo IVA

L'art. 7 del D.M. 6 aprile 2018 introduce un'importante **deroga ai termini** entro cui va presentata la dichiarazione per la costituzione del gruppo IVA, consentendo, in sede di prima attuazione, che per il corrente anno gli effetti della dichiarazione si producano dall'anno 2019 anche se la dichiarazione è presentata entro il **15 novembre 2018**, “al fine di consentire ai soggetti interessati di valutare le condizioni per l'esercizio di detta opzione”.

Si tratta, come detto, di una deroga rispetto alla normativa a regime, in quanto il comma 3 dell'art. 70-*quater* del D.P.R. n. 633/1972 prevede che l'opzione a regime, per costituire il gruppo IVA, spieghi i propri effetti a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo se l'opzione è stata presentata telematicamente da parte del rappresentante del gruppo dal 1° gennaio al 30 settembre dell'anno precedente; diversamente, l'opzione opera dal 1° gennaio del secondo anno successivo, se la dichiarazione è presentata telematicamente dal 1° ottobre al 31 dicembre.

L'opzione richiede che tra le società che intendono aderire al gruppo IVA esistano contemporaneamente e cumulativamente i 3 legami sopra evidenziati, al momento dell'esercizio dell'opzione per la costituzione del gruppo IVA e, comunque, dal 1° luglio dell'anno precedente a quello in cui ha effetto l'opzione.

Altre disposizioni importanti relative alla gestione del periodo transitorio sono previste al comma 1 dell'art. 2 del regolamento in esame, dove è stabilito 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”.

Sulla base di queste indicazioni, in cui nella pratica si afferma la centralità della esigibilità dell'imposta (e non potrebbe essere diversamente), così come individuata dall'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972, si può sostenere che le cessioni di beni tra soggetti passivi aderenti al gruppo IVA non dovranno essere fatturate se i beni sono spediti o consegnati dopo il 31 dicembre 2018, mentre quelli inviati nel mese dicembre e per i quali si intende utilizzare la fatturazione differita potranno essere, comunque, fatturati oltre tale data, ma entro e non oltre il 15 gennaio 2019. Diversamente, non dovranno essere fatturati (15) tutti quei beni consegnati o spediti precedentemente al 1° gennaio 2019, per i quali il passaggio di proprietà avviene dopo tale data (ad esempio in forza di un contratto estimatorio).

In questo ambito, una situazione particolare si potrebbe verificare quando **acconti o pagamenti anticipati** siano stati effettuati entro il 31 dicembre del 2018, ma il cedente venga a conoscenza dell'accreditamento di tali importi sul conto corrente bancario o postale solo dopo tale data. In questo caso, a parere degli scriventi, non dovrebbe essere emessa fattura, atteso che, per costante prassi dell'Amministrazione finanziaria, l'effettuazione dell'operazione coinciderebbe con la data dell'avvenuto accreditamento. Questa costruzione porta a ritenere che, in presenza di operazioni per le quali viene effettuato un pagamento di acconto, prima che divenga operativa la costituzione del gruppo IVA, l'operazione stessa (*i.e.* una cessione) sia sottoposta a due distinti regimi: assoggettamento ad imposta per la parte di acconto pagato prima della costituzione del gruppo, nessun assoggettamento ad imposta per la parte restante del corrispettivo pagato all'atto della consegna o spedizione dei beni, che avviene dopo che i soggetti, tra i quali si realizza la transazione, siano entrati a far parte del gruppo. In sostanza, si verificherebbe un assoggettamento ad imposta solo parziale (16) (a meno che il cedente non intenda

(14) Cfr. WP n. 933 cit.

(15) La logica di non assoggettare a tassazione, ai fini IVA, le operazioni intercorrenti tra membri del gruppo deriva da quanto espressamente previsto dall'art. 3 del D.M. 6 aprile 2018 che non considera “cessioni di beni e prestazioni di servizi ai sensi degli artt. 2 e 3 del Decreto n. 633 del 1972” tali operazioni. Per contro, lo stesso articolo precisa che “(r)esta fermo

l'obbligo di rilevare tali operazioni nell'ambito delle scritture contabili di cui al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, diverse dai registri prescritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto”.

(16) In verità, si verterebbe in un'ipotesi analoga a quella del cambiamento di aliquota IVA, per la quale con la circolare n. 45/E del 12 ottobre 2011 sono state impartite opportune istru-

emettere anticipatamente la fattura per l'intero importo).

Per le **cessioni di beni immobili** potrebbero, dunque, presentarsi situazioni in cui, a fronte di anticipati pagamenti fatturati con IVA, segua un pagamento a saldo, in fase di rogito, soggetto ad imposta di registro.

In pratica, a fronte di una singola cessione si applicherà in parte l'IVA e in parte l'imposta di registro (17).

Nella sostanza, si ribadisce come si dovranno adottare i principi in tema di **esigibilità dell'imposta** dettati dall'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972 e, pertanto, per quanto attiene le **prestazioni di servizi**, si dovrà tenere conto soltanto della data in cui sono effettuati i pagamenti o avvenuti gli accreditamenti. È appena il caso di ricordare che anche per le prestazioni di servizi è ammessa la **fatturazione differita**, per cui, laddove ricorrano le condizioni per il differimento, sarà possibile emettere fatture entro il 15 gennaio 2019 con riferimento al mese di dicembre 2018.

#### 4. Detrazione IVA

Quanto all'IVA relativa alle fatture di acquisto, il diritto alla detrazione deve essere esercitato secondo le modalità previste dagli artt. 25 e 19 del D.P.R. n. 633/1972 (così come indicato dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 1/E del 17 gennaio 2018) e, pertanto, per le **fatture relative all'anno 2018** e ricevute entro il 31 dicembre 2018, le imprese che partecipano al gruppo IVA dal 2019 possono effettuare la detrazione entro e non oltre la data di presentazione della dichiarazione annuale IVA dell'anno 2018, il cui termine ultimo scadrà il **30 aprile 2019** (salvo la presentazione di dichiarazione integrativa).

Per quel che concerne gli **acquisti di beni strumentali** e più in generale per gli acquisti di beni e servizi che rientrano nell'alveo delle rettifiche IVA, previste all'art. 19-bis2 del D.P.R. n. 633/1972, il D.M. 6 aprile 2018, all'art. 2, comma 3, dispone che "il gruppo IVA, per effetto della sua costituzione, applica le disposizioni relative alla rettifica della detrazione di cui all'art. 19-bis2 del Decreto n. 633 del 1972 con riferimento alla data in cui i beni e i servizi sono stati acquistati dai partecipanti".

Sembrerebbe, dunque, che, così come accade nelle **operazioni straordinarie di fusione e/o di scissione**, sulla base di quanto disposto dal comma 7 dell'art. 19-bis2 del D.P.R. n. 633/1972, le società partecipanti debbano comunicare al rappresentante del gruppo tutte le informazioni necessarie e utili per consentirgli di continuare ad operare senza soluzione di continuità le rettifiche dell'imposta, fino al termine del periodo di vigilanza fiscale.

Sempre in tema di rettifiche, merita di essere esaminato il problema del **pro-rata** di cui, peraltro, nel regolamento non c'è traccia. Al riguardo, si deve ritenere che per gli acquisti effettuati nell'anno 2019 la società rappresentante del gruppo IVA debba applicare provvisoriamente la media dei pro-rata definitivi dell'anno 2018 delle società partecipanti al gruppo.

Pertanto, la società rappresentante, in sede di dichiarazione annuale IVA del gruppo, una volta determinato il pro-rata definitivo per l'anno 2019, provvederà ad effettuare le rettifiche degli acquisti di quell'anno, oltre alle rettifiche per quinti o per decimi sui beni strumentali di proprietà delle società partecipanti al gruppo.

Evidentemente, in assenza di precise disposizioni contenute nel regolamento, le riflessioni espresse in tema di pro-rata dovranno trovare necessarie conferme in chiarimenti dell'Agenzia delle entrate.

Del resto, i maggiori vantaggi nella costituzione del gruppo IVA riguardano, in generale, le società che realizzano in tutto o in parte operazioni esenti da imposta, per cui il problema del pro-rata dovrà essere attentamente vagliato e disciplinato.

#### 5. Separazione di attività

Un altro argomento intimamente connesso al regime di esenzione attiene alla separazione di attività.

L'art. 1, comma 3, del regolamento prevede che nella dichiarazione costitutiva del gruppo IVA, oltre ai dati identificativi del rappresentante del gruppo e dei soggetti partecipanti, all'attestazione di vincoli finanziari, economici e organizzativi, di cui all'art. 70-ter (del D.P.R. n. 633/1972), alle attività svolte, siano anche indicate le opzioni esercitate ai sensi degli artt. 36 e 36-bis del suddetto Decreto IVA, le quali concernono,

zioni, anche in tema di pagamenti anticipati, totali o parziali del corrispettivo di operazioni soggette ad imposta.

(17) Sulla specifica tematica appare rilevante quanto affer-

mato, in analogia circostanza, dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 12/E del 1° marzo 2007.

rispettivamente, l'esercizio di attività separate e la dispensa dagli adempimenti per le operazioni esenti.

Sembrerebbe che il comportamento, in tema di separazione di attività, già adottato dalle società partecipanti debba proseguire, senza soluzione di continuità, nel gruppo IVA. Tuttavia, una simile soluzione risulterebbe troppo rigida in considerazione del fatto che al gruppo verrebbe impedita, nella sostanza, una riorganizzazione di preesistenti regimi. Secondo gli scriventi, questa tesi deve essere respinta in considerazione di quanto affermato nell'ultima parte del citato comma 3 dell'art. 1 del D.M., dove è disposto che: "ai fini dell'esercizio delle opzioni di cui agli artt. 36 e 36-bis la dichiarazione può essere integrata entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello in cui ha effetto la costituzione del gruppo IVA".

In questo senso, dovrebbe ritenersi (il condizionale è d'obbligo) che al rappresentante del gruppo sia offerta l'opportunità di rivisitare la soggettività passiva d'imposta alla luce degli importanti cambiamenti che l'aggregazione delle società partecipanti determina.

Laddove si mantenesse o venisse modificata la separazione di attività, si presenterebbe anche il problema della **ridistribuzione delle operazioni promiscue** secondo i dettami dell'art. 36, quinto comma, del D.P.R. n. 633/1972.

Al riguardo e in prima approssimazione, si potrebbe sostenere che non è necessario emettere fatture per effettuare la redistribuzione delle operazioni, sulla scia di quanto previsto per le operazioni tra le società partecipanti al gruppo IVA.

Infatti, come chiaramente indicato all'art. 3, comma 3, del D.M. "le operazioni effettuate tra i soggetti partecipanti al gruppo IVA non sono considerate cessioni di beni e prestazioni di servizi ai sensi degli artt. 2 e 3 del decreto n. 633 del 1972. Resta fermo l'obbligo di rilevare tali operazioni nell'ambito delle scritture contabili di cui al decreto del Presidente della Repubblica

29 settembre 1972, n. 600, diverse dai registri prescritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto".

Tuttavia, a ben vedere, le fatture emesse per la redistribuzione di operazioni su più attività svolte dallo stesso soggetto non fanno riferimento a delle vere e proprie cessioni di beni o a delle prestazioni di servizi, ma semplicemente costituiscono la tecnica contabile per trasferire l'imposta da un'attività ad un'altra.

Da questo punto di vista, si potrebbe sostenere che il rappresentante del gruppo ben può emettere "**fatture interne**", atteso che sono tutt'altra cosa rispetto alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi realizzate tra società partecipanti al gruppo.

Anche su questo aspetto è della massima importanza che l'Amministrazione finanziaria faccia conoscere il proprio pensiero.

## 6. Operazioni rese o ricevute dal gruppo IVA

In stretta adesione con quanto indicato dalla Commissione UE (18) e dalla Corte di Giustizia UE (19), il gruppo IVA (e per esso il rappresentante del gruppo) si presenta come l'unico soggetto in grado di "colloquiare", da un punto di vista fiscale, con i soggetti esterni, tanto è che non sono presi in considerazione eventuali legami esistenti tra soggetti esterni al gruppo, anche localizzati in Stati diversi, ed i soggetti facenti parte del gruppo (20). In questo senso va letto il comma 5 dell'art. 1 del regolamento che prevede l'attribuzione al gruppo IVA di "un proprio numero di partita IVA, cui è associato ciascun partecipante, che è riportato nelle dichiarazioni e in ogni altro atto o comunicazione relativi all'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto". Nell'art. 70-*quinquies* del D.P.R. n. 633/1972 sono, poi, evidenziate le varie ipotesi di effettuazione di **operazioni con soggetti esterni**, per le quali si considera incardinato il rapporto esclusivamente nei confronti del gruppo, sia

(18) COM (2009) 325: Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento Europeo sull'opzione di IVA di gruppo prevista all'art. 11 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

(19) In particolare, vedasi la sentenza del 7 settembre 2014, causa C-7/13, caso Skandia America.

(20) Proprio la citata sentenza Skandia propugna l'inapplicabilità di quanto affermato nella precedente sentenza C-210/04 del 23 marzo 2006, caso FCE Bank, in merito alle prestazioni di servizi intercorrenti tra casa madre e stabile organizzazione localizzate in due Stati membri diversi. Secondo la sentenza C-210/04 queste operazioni sono da considerare non soggette ad

IVA, in considerazione dell'unicità soggettiva della casa madre e della sua stabile organizzazione. Questo concetto viene totalmente abbandonato con la sentenza Skandia, in cui si ipotizzava che la stabile organizzazione facesse parte di un gruppo IVA in Svezia. In sostanza, la sentenza Skandia tiene a precisare che la presenza del gruppo IVA porta a riferire a questo tutti i rapporti intercorrenti tra soggetti diversi e soggetti partecipanti al gruppo, con la conseguenza della tassabilità di operazioni intercorrenti tra una Casa madre e la sua stabile organizzazione, che ha perso la sua autonoma qualificazione, una volta entrata a far parte di un gruppo IVA.

che trattasi di operazioni attive che di operazioni passive.

Tuttavia, non potendosi disconoscere la riferibilità delle operazioni anche ai soggetti del gruppo IVA, il comma 2 dell'art. 3 del regolamento interviene per disciplinare le procedure legate alla fatturazione di cessioni e di prestazioni di servizi che, comunque, si considerano effettuati nei confronti del gruppo IVA. La menzionata norma prevede, infatti, che, per ciò che attiene agli acquisti di beni e alle prestazioni di servizi ricevute, il rappresentante del gruppo o le società aderenti comunichino ai fornitori la **partita IVA del gruppo** insieme al codice fiscale della società acquirente/committente.

Laddove questo dato non sia apposto sulla fattura dal fornitore, sarà cura dei soggetti ricevuti integrare il documento con il codice fiscale mancante.

Si tratta di una soluzione pragmatica che ha il pregio di raccordare la contabilità IVA, che deve fare capo al rappresentante del gruppo, e la contabilità ai fini dell'imposizione diretta, che riguarda le singole società aderenti.

Tuttavia, qualche problema per questa soluzione potrebbe presentarsi in caso di utilizzo di fatturazione elettronica (obbligatoria, peraltro, dal 1° gennaio 2019), laddove il codice fiscale non sia immediatamente apposto dal fornitore (21).

## 7. Compensazioni

Da ultimo si ritiene utile soffermarsi sul problema delle compensazioni così come disciplinate dai commi 3 e 4 dell'art. 4 del D.M. 6 aprile 2018 in esame.

Segnatamente, il comma 3 dispone che "ai fini del versamento dell'imposta a debito **non è am-**

**messa la compensazione** ai sensi dell'art. 17 del Decreto legislativo 9 luglio 1997 n. 241 (22), con i crediti relativi ad altre imposte o contributi maturati dai partecipanti al gruppo", mentre nel successivo comma 4 è previsto che "il credito d'imposta annuale o infrannuale maturato dal gruppo IVA non può essere utilizzato in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, con i debiti relativi ad altre imposte e contributi dei partecipanti".

Ne consegue che, da una parte, il comma 3 impedirebbe la compensazione orizzontale tra IVA a debito e i crediti determinati da imposte e contributi dei singoli partecipanti, mentre, dall'altra parte, il comma 4 bloccherebbe la compensazione dei crediti annuali o infrannuali del gruppo che non possono essere compensati con i debiti connessi ad altre imposte e contributi.

In sostanza, tutto si chiude all'interno del rappresentante del gruppo, unico soggetto tra tutte le società aderenti a poter effettuare compensazioni orizzontali.

Tuttavia, la società rappresentante, raccogliendo tutta l'IVA delle società partecipanti, potrebbe avere un volume d'affari del tutto sovradimensionato rispetto alle altre imposte, sicché potrebbe essere di fatto impossibile o estremamente limitata la possibilità di effettuare delle compensazioni di tipo orizzontale.

Sotto questo profilo è possibile ipotizzare che le scelte del legislatore siano state dettate dalla necessità di gettito, per cui soluzioni di questo genere rischierebbero di rendere molto meno interessante per le imprese decidere di costituirsi in un gruppo IVA.

(21) In tal caso, infatti, verrebbe da chiedersi come potrebbe il soggetto ricevente, partecipante al gruppo, intervenire per modificare un documento, quale la fattura elettronica, che, per

sua natura, dovrebbe avere la caratteristica dell'immodificabilità.

(22) Trattasi della c.d. compensazione orizzontale.