

Risposta n. 355/2021

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Gruppo IVA - divieto di compensazione orizzontale

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

[ALFA], di seguito anche istante, fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante riveste il ruolo di "Rappresentante" nel Gruppo IVA [BETA], costituito, a partire dal 1° gennaio 2020, ai sensi degli articoli 70-*bis* e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, di seguito Decreto IVA.

Il Rappresentante effettua le liquidazioni IVA entro il giorno 16 di ogni mese e versa all'erario l'eventuale IVA dovuta dal Gruppo IVA [BETA], come previsto dai commi da 1 a 3 dell'articolo 4 del Decreto Ministeriale 6 aprile 2018 (di seguito D.M.), pubblicato in attuazione della disciplina in tema di Gruppo IVA, ai sensi dell'articolo 70-*duodecies*, comma 6, del Decreto IVA.

L'istante riferisce altresì che la posizione debitoria o creditoria IVA del Gruppo IVA [BETA] è principalmente generata dai volumi dell' "Attività separata Leasing" di propria esclusiva competenza.

Posto che l'articolo 4, comma 3, del D.M. esclude *«la compensazione, ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, con i crediti relativi ad altre imposte o contributi maturati dai partecipanti al Gruppo»*, l'istante, in qualità di "Rappresentante" e, dunque, soggetto appartenente al Gruppo IVA diverso dai partecipanti, chiede di poter compensare i propri crediti d'imposta con il debito riveniente dal Gruppo IVA.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene che il divieto di compensazione non operi con riguardo al Rappresentante; ciò in quanto:

- *«nell'intero corpus normativo del Decreto ...»* la locuzione partecipanti *«descrive unicamente i diritti e gli obblighi dei soggetti inclusi nel Gruppo IVA che non rivestono la qualità di rappresentante.*

Infatti, si rileva come nel Decreto venga operato sempre un distinguo tra (1) le attività svolte unicamente dal rappresentante e (2) quelle svolte sia dal rappresentante che dagli (altri) partecipanti - ma in quest'ultimo caso richiamando a tale scopo entrambe le tipologie di soggetti.

A tale impostazione aderisce anche il Modello AGII - per la costituzione del Gruppo IVA - all'interno del quale i dati del Rappresentante vengono indicati nel Frontespizio, mentre per i Partecipanti vi è un quadro dedicato, che non contempla l'indicazione anche del Rappresentante»;

- in virtù del rinvio all'articolo 73, ultimo comma, del Decreto IVA, ad opera dell'articolo 70-*duodecies*, primo comma, del medesimo decreto, trova applicazione la disciplina in tema di liquidazione Iva di gruppo e, nello specifico, l'articolo 8, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 14 ottobre 1999, n. 542, che ammette alla compensazione orizzontale *«i crediti e i debiti relativi alla stessa imposta risultanti dai prospetti riepilogativi annuali delle dichiarazioni di gruppo da parte*

degli enti e delle società controllanti»;

- con particolare riferimento al Gruppo IVA [BETA], tale comportamento non realizzerebbe alcun intento elusivo, posto che *«il debito IVA mensile del Gruppo IVA è maturato prevalentemente in capo al Rappresentante (grazie all'Attività separata Leasing), detentore anche dei crediti d'imposta utilizzabili in compensazione. Di conseguenza, anche in assenza del Gruppo IVA, l'Istante avrebbe compensato i propri crediti d'imposta in modalità orizzontale con propri debiti IVA generati dall'Attività separata Leasing».*

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La disciplina nazionale del Gruppo IVA è delineata dal Titolo V-*bis* del Decreto IVA e dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 6 aprile 2018, recante le disposizioni a carattere attuativo, emanato in ottemperanza alle previsioni di cui all'articolo 70-*duodecies*, comma 6, del medesimo Titolo.

Il regime del Gruppo IVA, che si ispira a finalità antiabuso, oltre che semplificatorie, è declinato dal Legislatore nazionale nell'esercizio della facoltà accordata agli Stati membri dall'articolo 11 della direttiva 2006/112 CE del 28 novembre 2006 del Consiglio, che li autorizza a considerare come un unico soggetto passivo le persone stabilite nel proprio territorio che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi.

Come illustrato altresì dalla circolare dell'Agenzia delle entrate del 31 ottobre 2018, n. 19/E *«Il Gruppo IVA si inserisce nel panorama nazionale come un autonomo soggetto passivo d'imposta, in quanto tale titolare degli stessi diritti e degli stessi obblighi di qualsiasi altro soggetto passivo ed identificato, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, mediante un proprio numero di partita IVA e una propria autonoma iscrizione al VIES».*

Gli obblighi dichiarativi, di liquidazione e di versamento dell'imposta, nonché tutti gli altri adempimenti contabili gravano solo in capo al Gruppo IVA e, come precisato dall'articolo 70-*septies* del decreto IVA; tutti i relativi adempimenti sono assolti dal "Rappresentante".

La circolare chiarisce altresì che *«Il modello fiscale di nuova introduzione si aggiunge, senza sopprimerla, alla procedura di liquidazione d'IVA di gruppo, forma di tassazione consolidata di autonomi soggetti passivi d'imposta, disciplinata dall'articolo 73 del D.P.R. n. 633 (di recente modificato dall'articolo 1, comma 27, lettera b), della legge n. 232 del 2016) e dal DM 13 dicembre 1979, come da ultimo novellato dal DM 13 febbraio 2017».*

Dalla sostanziale differenza soggettiva delle due procedure, discendono delle specifiche caratteristiche dei singoli partecipanti in termini di responsabilità. Come chiarito dalla richiamata circolare n. 19/E del 2018, al capitolo quarto, paragrafo 8 *«L'articolo 70-octies del D.P.R. n. 633 disciplina il regime della responsabilità nell'ambito del Gruppo IVA. In particolare, il comma 1 dell'articolo citato stabilisce che "Il rappresentante di gruppo è responsabile per l'adempimento degli obblighi connessi all'esercizio dell'opzione"».*

Il successivo comma 2 del medesimo articolo 70-octies prevede che "Gli altri soggetti partecipanti al gruppo IVA sono responsabili in solido con il rappresentante di gruppo per le somme che risultano dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni a seguito delle attività di liquidazione e controllo"».

Come chiarito nella Relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio 2017, l'articolo 70-octies, nel regolare i profili di responsabilità connessi all'esercizio dell'opzione, "prevede una responsabilità solidale paritetica a carico di tutti i soggetti partecipanti al gruppo IVA, tenendo conto della unitarietà del soggetto passivo costituito dal gruppo stesso"».

L'unicità del soggetto giustifica, pertanto, tale tipo di responsabilità. Tale solidarietà comporta dunque che, per le somme che risultano dovute a titolo di

imposta, interessi e sanzioni a seguito delle attività di liquidazione e controllo, l'Amministrazione finanziaria potrà recuperare gli importi non versati dal rappresentante del soggetto unico, rivolgendosi a ciascun partecipante al Gruppo per il recupero di quanto dovuto.»

Con riferimento, invece, alla liquidazione IVA di gruppo, l'articolo 6 del decreto ministeriale 13 dicembre 1979 dispone al secondo comma che *«Le società controllate rispondono in solido con l'ente o società controllante delle somme o imposte risultanti dalle proprie liquidazioni periodiche o dalle proprie dichiarazioni e non versate dall'ente o società controllante»*; la responsabilità solidale di ciascuna società controllata è limitata, dunque, al proprio debito periodico trasferito alla procedura, mentre *«... se la società controllante è l'unico soggetto obbligato, per la pluralità di soggetti partecipanti al gruppo, ad effettuare i versamenti dell'Iva, la responsabilità per omesso versamento dell'imposta deve essere ascritta, in via generale, alla sola società controllante... Da quanto chiarito discende che la società controllante risponde delle violazioni per omesso versamento in via esclusiva»*.(cfr risoluzione n. 16/E del 6 febbraio 2001).

In linea con le disposizioni sopra richiamate (articolo 70-*octies*, comma 2 del decreto IVA), l'articolo 4, commi 3 e 4 del D.M. dispone per il gruppo IVA che, *«3. Ai fini del versamento dell'imposta a debito non è ammessa la compensazione, ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, con i crediti relativi ad altre imposte o contributi maturati dai partecipanti al Gruppo.*

4. 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», mentre per la procedura di liquidazione d'IVA di gruppo, l'articolo 5 del decreto del 1979 dispone che *«L'ente o società controllante deve riportare nella propria dichiarazione l'ammontare complessivo dei versamenti eseguiti nel corso dell'anno, 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.

L'eccedenza di cui al precedente comma può essere rimborsata, computata in detrazione o utilizzata in compensazione ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, nell'anno successivo solo dall'ente o società controllante», mentre l'articolo 8, comma 1, del d.P.R. n. 542 del 1999, «1. Non sono ammessi alla compensazione di cui all'articolo 17, comma 2, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, i crediti e i debiti relativi all'imposta sul valore aggiunto trasferiti da parte delle società e degli enti che si avvalgono della procedura di compensazione della predetta imposta a norma dell'ultimo comma dell'articolo 73 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Sono, invece, ammessi alla compensazione di cui all'articolo 17, comma 2, del citato decreto legislativo n. 241 del 1997, i crediti e i debiti relativi alla stessa imposta risultanti dai prospetti riepilogativi annuali delle dichiarazioni di gruppo da parte degli enti e delle società controllanti.».

La circostanza che il risultato annuale (debito o credito) della liquidazione IVA di gruppo possa essere compensato orizzontalmente con i crediti o i debiti della controllante deriva proprio dalla autonomia soggettiva dei partecipanti alla procedura medesima e dalla circostanza che la controllante avoca a sé il risultato annuale della procedura, di cui risponde anche in termini di garanzie .

La deroga al divieto di compensazione orizzontale non può, invece, operare nel regime del Gruppo IVA, in quanto incompatibile sia con la struttura del gruppo stesso, che con le finalità ad esso sottese. La struttura del Gruppo IVA, infatti, quale autonomo soggetto passivo, che risponde a finalità antiabuso, oltre che semplificatorie, a differenza di ciò che accade nella procedura di liquidazione IVA di gruppo, impedisce la compensazione con debiti e crediti maturati in capo ad un diverso soggetto, benché partecipante al gruppo e ancorché detto soggetto rivesta il ruolo di "Rappresentante". Ciò in quanto, tale soggetto, che viene individuato *ope legis* in base ai criteri enucleati dall'articolo 70-*septies*, comma 2, del Decreto IVA, ai fini dell'attribuzione degli adempimenti da assolvere che gravano in capo al Gruppo IVA, è

pur sempre un "partecipante" al gruppo che resta un soggetto passivo d'imposta autonomo e distinto.

D'altronde la differenza sostanziale tra la società controllante nell'ambito della procedura IVA di gruppo ed il Rappresentante nel gruppo IVA si evince anche dal ruolo sostanziale della prima, il cui venir meno fa cessare la procedura, rispetto al secondo che può cessare ed essere sostituito *«senza che vengano meno gli effetti dell'opzione per gli altri partecipanti»*, tant'è che può subentrare *«quale rappresentante di gruppo un altro soggetto partecipante al gruppo IVA [...]»* (cfr articolo 70-*septies*, comma 3 del decreto IVA).

A conferma di quanto sopra chiarito, torna utile richiamare le modalità di compilazione del modello di versamento F24 nell'ambito delle due procedure. Mentre il versamento dell'IVA dovuta nell'ambito della procedura IVA di gruppo è eseguito direttamente dalla controllante, cui risulta intestato il modello F24, il versamento dell'IVA relativa al Gruppo IVA è eseguito dal Rappresentante ma per conto del Gruppo IVA, tant'è che il modello F24 risulta intestato al Gruppo IVA e il codice fiscale del rappresentante risulta solo come coobbligato (codice 50). Ne deriva che l'uso in compensazione dei crediti del Rappresentante per pagare i debiti del Gruppo IVA risulterebbe nei fatti un accollo del debito altrui assolto mediante compensazione, in difformità da quanto disposto dall'articolo 1 del decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito in legge, con modificazioni, dall'articolo 1, comma 1, legge 1 dicembre 2019, n. 157.

Per le ragioni sin qui esposte, si conferma che il divieto di compensazione orizzontale, previsto nel regime del Gruppo IVA dall'articolo 4, comma 3, del Decreto Ministeriale 6 aprile 2018, opera con riguardo a tutti i partecipanti al gruppo, incluso il "Rappresentante".

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)