

Iva

CREDITI IVA ANTE OPZIONE ESCLUSI dal GRUPPO RIMBORSO IMMEDIATO OPPURE SOLO con la REGOLA del TRIENNIO

di Sandro Cerato e Michele Bana

QUADRO NORMATIVO

L'art. 73, co. 3, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 273] stabilisce che, ai fini della **determinazione dei versamenti di competenza del gruppo**, non rilevano i **crediti Iva maturati**, nel periodo d'imposta precedente, da parte dell'**impresa** che esercita, per la **prima volta**, l'**opzione**.

Tali **eccedenze** rimangono nell'**esclusiva disponibilità** della **società** che le può richiedere a **rimborso**

direttamente in **dichiarazione** a norma dell'**art. 30, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 230] (R.M. 14.2.2008, n. 4/DPF)**.

In alternativa, è possibile **rinviare** tale **credito** ad un **periodo d'imposta successivo**, potendone, tuttavia, domandare la **restituzione** esclusivamente nel **limite della minore eccedenza del triennio (R.M. 11.5.2011, n. 56/E)**.

IVA di GRUPPO: l'art. 73, co. 3, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 273] riconosce, in presenza di **rapporti di partecipazione qualificati**, la **possibilità** che le **dichiarazioni delle società controllate** siano presentate dalla **controllante**, la quale provvede altresì ai relativi **versamenti cumulativi al netto delle eccedenze detraibili**.

L'**esercizio** di tale **opzione**, da effettuarsi entro il **16.2 del periodo d'imposta di validità** ed avente **efficacia annuale**, è subordinato alla **sussistenza del requisito del controllo**.⁽¹⁾

Sul punto, l'**ultimo periodo della disposizione** stabilisce che «*si considera **controllata** la **società** le cui **azioni o quote** sono **possedute dall'altra** per **oltre la metà fin dall'inizio dell'anno solare precedente**».*

Tale principio è stato, poi, meglio precisato dall'art. 2, co. 1, D.M. 13.12.1979 [CFF ● 866], in virtù del quale si reputano **controllate** soltanto le

S.p.a., S.a.p.a. e S.r.l. le cui **azioni o quote** sono **possedute** – per una **percentuale superiore al 50%** del loro **capitale** – sin dall'**inizio dell'anno solare precedente** dalla **società controllante** oppure da una **controllata** secondo i medesimi criteri; in tale sede, è stato, inoltre, puntualizzato che sono **escluse** dal computo le **azioni prive del diritto di voto** (risparmio, godimento, ecc.).

Successivamente, il Ministero ha chiarito la **metodologia** che deve essere assunta ai fini della **verifica del requisito del controllo** ed in particolare (C.M. 28.2.1986, n. 16):

- l'**Iva di gruppo** non è prospettabile con riferimento alle **società di persone** neppure con riferimento alla posizione di **controllante**;
- è necessario un **rapporto di controllo diretto** risalente, **senza interruzioni**, almeno sino all'**inizio del precedente periodo d'imposta Iva** (1.1.2010, nel caso di **opzione** esercitata

(1) Per ulteriori approfondimenti, in merito ai presupposti di accesso all'istituto dell'Iva di gruppo ed al conseguente esercizio dell'opzione, si veda S. Cerato e M. Bana, «Iva di gruppo. Opzione telematica entro il 16 febbraio 2011», ne «La Settimana fiscale» n° 3/2011, pagg. 29-33.

entro il 16.2.2011); non è, pertanto, considerata **controllata la società** nella quale la **partecipazione di maggioranza** è detenuta congiuntamente da due o più imprese.

CREDITI ANTE OPZIONE: l'art. 1, co. 1, D.M. 13.12.1979 [CFF ① 865] stabilisce, come anticipato, che i versamenti di cui agli artt. 27 e 33, D.P.R. 633/1972 [CFF ① 227 e 233] sono effettuati per l'**ammontare complessivamente dovuto** dalla **controllante** e dalle **controllate**, al **netto delle eccedenze detraibili**.

L'art. 1, co. 63, L. 24.12.2007, n. 244 ha, poi, **integrato la disposizione** prevedendo, in primo luogo, che, ai fini di tale adempimento, **non devono essere considerate le eccedenze detraibili** risultanti dalla **dichiarazione annuale dell'esercizio precedente**, riguardanti **imprese** diverse da quelle che già nell'anno passato partecipavano all'**Iva di gruppo**.

È stata, inoltre, inserita la prescrizione che il **credito Iva** in parola è soggetto all'**applicazione** dell'art. 30, D.P.R. 633/1972 [CFF ① 230], riconoscendo la **facoltà di computare l'eccedenza in detrazione** nell'anno successivo, oppure richiederla a **rimborso** in caso di **cessazione dell'attività** o – per importi superiori a € 2.582,28 – sussistenza, in capo al contribuente, di una delle **condizioni** indicate dal co. 2 della disposizione:

- **esercizio esclusivo o prevalente di attività** che comportano l'**effettuazione di acquisti ed importazioni**, per le quali è **ammessa la detrazione**, soggette ad un'**aliquota media superiore** a quella delle **operazioni attive maggiorate del 10%** (art. 3, co. 6, D.L. 28.6.1995, n. 250, conv. con modif. dalla L. 8.8.1995, n. 349 [CFF ① 1487]);
- **operazioni non imponibili** di cui agli artt. 8, 8-bis e 9, D.P.R. 633/1972 [CFF ① 208, 208a e 209] e 58, D.L. 30.8.1993, n. 331, conv. con modif. dalla L. 29.10.1993, n. 427 [CFF ① 1279] – nell'anno precedente – **superiori al 25%** dell'**ammontare complessivo di tutte le operazioni** effettuate;
- **istanza di rimborso nel limite dell'Iva** riguardante gli **acquisti** e le **importazioni di cespiti ammortizzabili, beni e servizi per studi e ricerche**;
- **prevalenza di operazioni non soggette ad imposta**, per **carezza del presupposto della territorialità**, a norma degli artt. da 7 a 7-septies, D.P.R. 633/1972 [CFF ① 207 – 207f]: la **verifica** di tale situazione deve essere operata considerando, tra le **operazioni non soggette**, le **esportazioni** e le fattispecie ad esse assimilate (artt. 8, 8-bis e 9, D.P.R. 633/1972), nonché le **operazioni non imponibili** di cui

all'art. 58, D.L. 331/1993;

- provenienza dell'**Iva** richiesta a **rimborso** da **operazioni** effettuate da **soggetti non residenti** che si sono **identificati direttamente** in Italia ai sensi dell'art. 35-ter, D.P.R. 633/1972 [CFF ① 235b] ovvero hanno nominato il **rapresentante fiscale**, a norma del precedente art. 17, co. 3, D.P.R. 633/1972 [CFF ① 217].

In alternativa, è comunque possibile invocare il **rimborso** previsto dall'art. 30, co. 3, D.P.R. 633/1972 ovvero nel **minor importo a credito nel triennio**.

R.M. 4/DPF/2008: la fattispecie è stata, inoltre, affrontata in dettaglio dall'Amministrazione finanziaria con alcuni **specifici interventi**.

Il primo, riportato nella R.M. 14.2.2008, n. 4/DPF, a seguito della **modifica normativa** di cui sopra che ha interessato l'art. 73, co. 3, D.P.R. 633/1972.

In tale occasione, sono stati chiariti i **principi cardine** della disposizione. In primo luogo, è stato precisato che i **soggetti** partecipanti per la **prima volta** ad una **determinata liquidazione di gruppo** non possono far confluire nei **calcoli compensativi** la loro **eccedenza detraibile** proveniente dal **periodo d'imposta precedente**. Ne deriva che il predetto **credito** resta definitivamente nella **disponibilità del soggetto** in capo al quale si è formato e potrà essere **utilizzato** dal medesimo negli **anni successivi** soltanto **al di fuori della liquidazione di gruppo**, secondo le **regole applicabili** ordinariamente ai soggetti non facenti parte di un'**aggregazione societaria**. In altri termini, il **credito Iva ante opzione** potrà formare oggetto di **rimborso**, da parte dell'impresa presso la quale è maturato, oppure di **rinvio al periodo d'imposta successivo** con finalità differenti:

- **futura istanza di rimborso**;
- **computo in detrazione**, in anni seguenti, e comunque non prima che sia venuta meno la **partecipazione alla liquidazione di gruppo**;
- **utilizzo in compensazione orizzontale** (art. 17, D.Lgs. 9.7.1997, n. 241 [CFF ② 7418]), nei **limiti** previsti dalla normativa vigente.

Il **credito Iva** in parola, quindi, **non** potrà essere **computato** neppure nelle **liquidazioni di gruppo** (ancorché gestite dalla stessa società controllante) relative all'**anno successivo** a quello d'**ingresso nel gruppo** e a quelli seguenti.

In tali periodi, dovranno, pertanto, distinguersi **due tipologie di eccedenze di credito** della **società partecipante alla liquidazione di gruppo**, ognuna delle quali soggetta ad un **trattamento differente**:

CREDITO PRECEDENTE all'INGRESSO nel GRUPPO IVA

Art. 73, co. 3, D.P.R. 633/1972	Non rilevano i crediti delle imprese partecipanti per la prima volta all'Iva di gruppo , relativi al periodo d'imposta precedente , che rimangono, quindi, nella disponibilità esclusiva della controllata e, conseguentemente, soggetti alla disciplina di cui all'art. 30, D.P.R. 633/1972
R.M. 4/DPF/2008	L' eccedenza detraibile , esistente all'atto dell' ingresso nel gruppo , potrà essere utilizzata negli anni successivi soltanto al di fuori della liquidazione di gruppo secondo le regole applicabili ordinariamente ai oggetti non facenti parte di un gruppo societario
R.M. 92/E/2010	Il credito Iva maturato dall' incorporata , società esterna al gruppo, deve essere escluso dalla liquidazione aggregata dell'Iva ; tale eccedenza detraibile rimane, pertanto, nell' esclusiva competenza dell'incorporante che la può utilizzare in compensazione orizzontale oppure richiedere a rimborso
R.M. 56/E/2011	Il credito Iva maturato nel periodo d'imposta precedente l' opzione può essere richiesto a rimborso nella relativa dichiarazione , invocando uno dei presupposti di cui all'art. 30, D.P.R. 633/1972, oppure successivamente, ma soltanto in base alla regola della minore eccedenza del triennio

- l'**eccedenza detraibile** formatasi nell'**anno precedente**, in cui già operava la **liquidazione di gruppo**, la quale dovrà **obbligatoriamente** confluire nella **liquidazione di gruppo** stessa, in base al ricordato **principio** secondo cui le **società** che partecipano ad una **liquidazione di gruppo** perdono la **disponibilità delle risultanze delle proprie liquidazioni periodiche**;
- l'**eccedenza emergente in dichiarazione**, ma relativa ad **anni anteriori alla partecipazione al gruppo** – che per effetto della **parziale deroga** al principio generale non è confluita nella **liquidazione** stessa nell'anno precedente – la quale resta nella **disponibilità esclusiva** della **società** stessa, non potendo partecipare alla procedura di **determinazione aggregata dell'Iva**.

In definitiva, concorrono ai **calcoli compensativi del gruppo** solo le **eccedenze di credito** che si formano negli anni per i quali trova **applicazione**, in capo alla stessa **società controllante**, la **liquidazione consolidata**. Con l'effetto che non rilevano, oltre ai **crediti Iva** prodotti dalle **partecipate** in anni anteriori all'appartenenza alla **fiscal unit**, le **eccedenze di gruppo** risultanti dalla **gestione della liquidazione** da parte di una **società diversa dall'attuale controllante**.

Il **medesimo orientamento** è stato altresì riproposto dalla R.M. 22.9.2010, n. 92/E, con riferimento ad un caso particolare, la **fusione per incorporazione** di una **società esterna al gruppo**

da parte di un'**impresa** che, invece, partecipa all'**aggregazione Iva**.

In relazione a tale fattispecie, è stato, infatti, affermato un **principio** analogo a quello formulato dalla R.M. 4/DPF/2010, secondo cui il **credito Iva maturato dall'incorporata**, nell'anno precedente a quello di perfezionamento dell'operazione straordinaria, rimane **escluso** dalla **procedura della liquidazione di gruppo**, potendo unicamente essere **utilizzato in compensazione orizzontale dall'incorporante**, ovvero richiesto a **rimborso**, qualora sussistano i **presupposti** indicati dall'art. 30, D.P.R. 633/1972.

R.M. 56/E/2011: l'Agenzia delle Entrate ha ribadito la posizione assunta dalla R.M. 4/DPF/2008 ed, in particolare, quella secondo cui l'**eccedenza di credito** esistente al momento dell'**ingresso di una società in una liquidazione di gruppo** resta nell'**esclusiva disponibilità** di tale **impresa** e può essere utilizzata soltanto **al di fuori dell'aggregazione Iva**.

Sul punto, la R.M. 11.5.2011, n. 56/E ha rilevato che, coerentemente con tale convinzione, nel modello di **dichiarazione annuale Iva** è stato previsto un **apposito rigo**, il **VL10** (Eccedenza di credito non trasferibile), riservato all'esposizione dell'**ammontare detraibile** rimasto nell'**esclusiva competenza** del soggetto che lo ha generato e, quindi, non confluito nella **procedura di liquidazione di gruppo**.

In tale sede, l'Agenzia delle Entrate ha altresì rammentato le **modalità di compilazione del rigo** nel quale deve essere indicata la **sola eccedenza di credito**, relativa al **periodo d'imposta precedente** a quello di **ingresso nel gruppo Iva**, che **residua** dopo gli **utilizzi in compensazione orizzontale** di cui all'art. 17, D.Lgs. 241/1997.

Il predetto **criterio di rappresentazione** garantisce, quindi, alla società interessata un'**efficiente gestione delle eccedenze**, distinguendo quelle maturate **prima della partecipazione alla liquidazione dal credito Iva** prodotto in costanza del gruppo che deve obbligatoriamente essere trasferito alla controllante.

La R.M. 56/E/2011 si è, infine, soffermata sulla **facoltà di richiedere a rimborso la minore eccedenza detraibile del triennio**, a norma dell'art. 30, co. 3, D.P.R. 633/1972, esercitabile **anche in periodi d'imposta successivi** a quello precedente all'**opzione per l'Iva di gruppo**, a differenza delle fattispecie indicate nel co. 2, invocabili soltanto nel **primo anno di ingresso nella fiscal unit**.

L'Agenzia delle Entrate ritiene, infatti, che negli **esercizi successivi** potrà essere considerato, rispetto ai **crediti ante opzione**, unicamente il

presupposto del minor credito del triennio: ad esempio, qualora l'**entrata nell'Iva di gruppo** risalga al **periodo d'imposta 2011**, il **credito relativo al 2010**, costituente un'**eccedenza non trasferibile alla controllante**, può essere chiesto a **rimborso** in sede di **presentazione della dichiarazione annuale Iva 2011**, in presenza di uno qualsiasi dei **presupposti** di cui all'art. 30, D.P.R. 633/1972. Qualora la **società** avente diritto **non si avvalga di tale prerogativa**, può comunque richiedere la **restituzione del credito** negli **anni successivi**, applicando, però, esclusivamente la **regola della minore eccedenza del triennio**.

Si segnala, in conclusione, che – a norma dell'art. 5, ultimo co., D.M. 13.12.1979 [CFE 869] – l'eventuale **credito** formatosi **in capo alla controllante**, per effetto dell'**esercizio dell'opzione per l'Iva di gruppo**, può costituire oggetto di **rimborso**, ovvero essere computato in **deduzione** nell'anno successivo **esclusivamente** dalla **holding**.

La **controllata** perde, quindi, totalmente la **disponibilità del proprio saldo attivo Iva**, maturato nel corso dell'**opzione**, dovendolo trasferire alla **controllante** e non potendolo, pertanto, utilizzare in **compensazione con altri tributi o contributi dovuti** (R.M. 9.7.2002, n. 221/E).

LA SETTIMANA fiscale

Direttore Scientifico: Bruno Frizzera
Direttore Responsabile: Ennio Bulgarelli
Coordinatore Editoriale: Mauro Rampinelli

GRUPPO 24 ORE

Proprietario ed Editore: Il Sole 24 ORE
Presidente: Giancarlo Cerutti
Amministratore Delegato: Donatella Treu
Direttore Generale Area Professionale: Eraldo Minella
Sede legale e amministrativa:
Via Monte Rosa n. 91 20149 MILANO
Redazione: Donatella Anesi - Martina Brunelli - Ilaria Callegari - Elisa Chizzola - Roberta Coser - Silvano Marchi - Paolo Sardi
Sede: Galleria dei Legionari Trentini n. 5 38122 Trento - Telefono 0461.20731 Fax 0461.239268
Periodico settimanale registrato presso il Tribunale di Milano n. 460 del 01.08.1997
Riproduzione vietata S.E. o O.
Abbonamenti 2011: Annuo € 210,00, con Dvd-Rom € 275,00, copia € 8,00
www.shopping24.it Sezione periodici

Deducibile per professionisti e aziende

Eventuali fascicoli non pervenuti devono essere reclamati al Servizio Clienti Periodici non appena ricevuto il fascicolo successivo. Decorso tale termine l'Ufficio Abbonamenti provvede alla spedizione solo contro rimessa del prezzo di copertina.

Servizio Clienti Periodici: via Tiburtina Valeria, km 68,700 - 67061 Carsoli (AQ) -
Tel. 023022.5680 oppure 063022.5680 Fax 023022.5400 oppure 063022.5400

e-mail: servizioclienti.periodici@ilsole24ore.com

Concessionaria esclusiva di pubblicità: Focus Media Advertising "FME Advertising Sas di Elena Anna Rossi & C."

Sede legale: P.zza A. de Gasperi n. 15 21040 Gerezano (VA)

Direzione e Uffici: Via Canova n. 19 20145 Milano tel. 02.3453.8183 - fax 02.3453.8184 - e-mail: info@focusmedia.it

Stampa: Mondadori Printing S.p.a., via Mondadori 15, 37131 Verona

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941, n. 633.

Le riproduzioni effettuate per finalità di carattere professionale, economico o commerciale o comunque per uso diverso da quello personale possono essere effettuate a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da AIDRO, Corso di Porta Romana n. 108, Milano 20122, e-mail segreteria@aidro.org e sito web www.aidro.org

www.24orefrizzera.it

La Settimana fiscale è anche su Facebook



Rivista licenziata per la stampa il 3 giugno 2011