

Iva

IVA di GRUPPO

OPZIONE TELEMATICA

ENTRO il 16 FEBBRAIO 2011

di Sandro Cerato e Michele Bana

QUADRO NORMATIVO

L'art. 73, co. 3, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ● 273] riconosce la **facoltà** della **società controllante**, non necessariamente la capogruppo, di provvedere ai **versamenti** delle **società controllate** e di presentare le relative **dichiarazioni**.

Le corrispondenti **modalità operative** sono contenute nel D.M. 13.12.1979 [CFF ● 865], così come opportunamente integrate dalla successiva prassi

dell'Agenzia delle Entrate, in particolare dalla C.M. 28.2.1986, n. 16.

A differenza del passato, l'**opzione** per il 2011 potrà essere esercitata, **entro il 16.2.2011, esclusivamente in via telematica**, e non più in formato cartaceo, secondo le istruzioni approvate dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate con il **Provvedimento 6.12.2010**.

IVA di GRUPPO: i **versamenti** di cui agli artt. 27, 30 e 33, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 227, 230 e 233], dovuti dalle società controllate, possono essere **eseguiti cumulativamente** dalla **società controllante**, al netto delle eccedenze detraibili.

L'accesso alla facoltà in parola è subordinato alla sussistenza di **specifici presupposti** ed al conseguente **esercizio dell'opzione**, entro il termine di liquidazione e versamento dell'imposta relativa al mese di gennaio dell'anno in cui i contribuenti interessati intendono avvalersi della suddetta possibilità.

La soddisfazione delle condizioni richieste determina, inoltre, una **diversa procedura di presentazione** delle **relative dichiarazioni**, adempimento anch'esso a carico della **controllante** che ha comunicato l'accesso al beneficio.

REQUISITO del CONTROLLO: l'art. 73, co. 3, ultimo periodo, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 273] si limita a definire come «**controllata**» la società le cui **azioni o quote** sono possedute dall'altra **per oltre la metà** fin dall'inizio dell'anno solare precedente.

Il predetto presupposto è, tuttavia, meglio precisato dall'art. 2, co. 1, D.M. 13.12.1979 [CFF ● 866], secondo il quale si considerano

«**controllate**» esclusivamente le **S.p.a., S.a.p.a. e S.r.l.** le cui azioni o quote – munite del **diritto di voto**, con esclusione dunque delle azioni di godimento o risparmio – sono possedute per una percentuale **superiore al 50% del loro capitale**, fin dall'inizio dell'anno solare precedente, dalla società **controllante** oppure da una propria **controllata**.

Non trova, pertanto, applicazione la nozione di controllo richiesta ai fini dell'accesso al consolidato fiscale nazionale, ai sensi dell'art. 120, D.P.R. 22.12.1986, n. 917 [CFF ● 5220].

Successivamente, il Ministero ha chiarito la metodologia che deve essere assunta per verificare la sussistenza del requisito di 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 nella veste di controllanti;
- è necessario che «**le azioni o quote di ogni società controllata siano possedute, dalla propria diretta controllante, per una percentuale superiore al 50% del proprio capitale**»;
- il **possesso** di cui al punto precedente deve risalire, **senza interruzioni**, almeno sino all'inizio del precedente periodo d'imposta (**1.1.2010**, nel caso di **opzione per il 2011**): con l'effetto che devono, pertanto, ritener-

si **esclusi** dalla disciplina in commento i pacchetti di controllo che hanno formato oggetto di trasferimento nel corso dell'anno, anche se avvenuto a beneficio di un'altra **società controllata** all'inizio dell'esercizio precedente;

- la «*conseguenza immediata del requisito del possesso di almeno la metà più una delle quote o azioni aventi diritto di voto in una società è che una società controllata possa avere, nell'ambito di una catena di controllo, solo e non più di una società direttamente controllante, in capo alla quale l'Erario potrà verificare il possesso della maggioranza delle azioni*».

In altri termini, **non** può essere considerata «**controllata**» la società nella quale la **partecipazione di controllo** sia **congiuntamente posseduta** da due o più società.

ESEMPIO: Alfa S.p.a. controlla Beta S.r.l. e Delta S.a.p.a. che, a loro volta, detengono, congiuntamente, oltre il 50% di Gamma S.r.l.: al ricorrere di tale ipotesi, ai fini della disciplina dell'Iva di gruppo, Gamma S.r.l. non può ritenersi controllata da Alfa S.p.a. (ipotetica controllante dell'Iva a livello consolidato), né dalle proprie controllate (Beta S.r.l. e Delta S.a.p.a.).

Il **requisito del controllo** risulta, invece, verificato nel caso in cui Alfa S.p.a. controlli Beta S.r.l. che controlla Gamma S.r.l.: rileva, quindi, il **criterio del controllo a catena indiretto**, coerentemente con l'art. 2, co. 1, D.M. 13.12.1979, che deve sussistere per ogni anello della stessa, dall'inizio dell'anno solare precedente a quello di esercizio dell'opzione.

Si riscontra, pertanto, la rilevanza del principio civilistico di cui all'art. 2359, co. 1, c.c., che contempla la fattispecie di **controllata per interposizione** di altre società controllate, pur non essendo stato completamente recepito ai fini Iva: è stata, infatti, assunta la nozione di controllo di diritto indicata dal n. 1), co. 1 dell'art. 2359, e non quella di fatto prevista dai successivi nn. 2) e 3), e rappresentata dalla situazione di società che sono sotto l'influenza dominante di un'altra impresa in virtù di azioni o quote da questa possedute, ovvero per effetto di particolari vincoli contrattuali con essa intercorrenti.

SUB-HOLDING: il successivo co. 2 dell'art. 2, D.M. 13.12.1979 riconosce, inoltre, la possibilità che l'**opzione** venga esercitata, in qualità di controllante, da un **oggetto diverso** dalla **capogruppo**, purché **controlli altre società** (cd. sub-holding) e la propria **controllante rinunci** ad avvalersi della **medesima facoltà**.

La formulazione della norma sembrerebbe, tuttavia, prestarsi ad un **dubbio interpretativo**, con riferimento all'oggetto della rinuncia: l'Iva del gruppo in genere oppure soltanto quella ascrivibile al perimetro della sub-holding?

La soluzione deve essere ricercata in uno specifico orientamento dell'Agenzia delle Entrate, secondo la quale la controllata che intende esercitare l'opzione deve produrre «*tante dichiarazioni di rinuncia quante sono le società che la precedono nel controllo*» (C.M. 16/1986). Conseguentemente, la sub-holding può assumere due comportamenti alternativi:

- **optare** per l'**Iva di gruppo**, in qualità di **controllante**, soltanto se la **capogruppo** rilascia una **dichiarazione di rinuncia** all'istituto consolidato;
- **partecipare**, come **controllata**, all'**Iva di gruppo**, previa manifestazione dell'opzione da parte della holding.

ESERCIZIO dell'OPZIONE: la **scelta del regime dell'Iva di gruppo** deve essere operata, come anticipato, **entro il termine di liquidazione e versamento** dell'imposta del mese di gennaio e, quindi, **entro il 16.2.2011**, con riferimento al corrente periodo d'imposta (**2011**). L'adempimento deve essere formalmente assolto dalla società che agisce come **controllante**, mediante la **trasmissione del Modello Iva 26**, approvato con il Provvedimento Agenzia Entrate 6.12.2010 e costituito dalle seguenti sezioni:

- il **frontespizio**, contenente l'informativa sul trattamento dei dati personali, nonché le caselle da compilare con riferimento ai seguenti aspetti (da compilarsi anche in caso di variazione):
 - gli **estremi** identificativi del **soggetto controllante**: partita Iva, denominazione o ragione sociale, natura giuridica, Stato estero di residenza, codice dello Stato estero e numero di identificazione Iva (si veda il Modello a pag. seg.);
 - i **dati** relativi al **rappresentante firmatario della dichiarazione**: codice fiscale e carica del sottoscrittore, ed altre informazioni in merito al firmatario (cognome, nome, luogo e data di nascita, eventuale residenza estera, ecc.). Qualora il Modello Iva 26 sia **presentato da un'altra società**, per conto della controllante, deve essere compilato anche il campo «**Codice fiscale società dichiarante**», indicando, nell'apposita casella, il codice carica corrispondente al rapporto intercorrente tra la dichiarante e la controllante. È il caso, ad esempio, della società nominata rappresentate fiscale

MODELLO IVA 26 – FRONTESPIZIO

MODELLO IVA 26 – FRONTESPIZIO

di un soggetto non residente, ai sensi dell'art. 17, co. 3, D.P.R. 633/1972 [CFF 217] (codice carica 6), oppure di quella tenuta a presentare la dichiarazione di un'altra, estintasi a seguito di un'operazione straordinaria (codice carica 9), nella propria qualità di cessionaria dell'azienda, conferitaria, incorporante della fusione oppure beneficiaria della scissione totale (si veda il Modello sopra riportato);

- la **sottoscrizione** della dichiarazione;
- l'**impegno**, salvo che la controllante vi provveda direttamente, alla **trasmissione telematica** del Modello Iva 26, da parte di uno degli **intermediari abilitati** di cui

all'art. 3, co. 2-bis e 3, D.P.R. 22.7.1998, n. 322 [CFF 7045]. Ed è, appunto, questa la **vera novità** prevista per l'anno **2011**, in quanto **non** è più prevista, a differenza del passato, la presentazione in **formato cartaceo**, presso l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente in base al domicilio fiscale della controllante dell'Iva di gruppo, e di quello eventualmente differente delle controllate. Si rammenta, inoltre, che – ai fini dell'accesso al regime – l'adempimento dichiarativo è indispensabile, **non** essendo invocabile il **comportamento concludente**, come prescritto dall'art. 4, D.P.R. 10.11.1997,

MODELLO IVA 26 – QUADRO A

QUADRO A
SOCIETÀ PARTECIPANTI ALLA COMPENSAZIONE IVA

ENTE O SOCIETÀ CONTROLLANTE

A1 SOCIETÀ CHE DETIENE IL CONTROLLO

Partita IVA 1
Denominazione o Ragione sociale 2
Data decorrenza 3 (giorno, mese, anno)
Percentuale di Possesso 4
Fusione 5
Situazione 6

SOCIETÀ CONTROLLATA

Partita IVA 1
Denominazione 2
Data decorrenza 3 (giorno, mese, anno)
Natura giuridica 4

A2 SOCIETÀ CHE DETIENE IL CONTROLLO

Partita IVA 1
Denominazione o Ragione sociale 2
Percentuale di Possesso 3
Codice 4
Firma del rappresentante legale 5

MODELLO IVA 26 – QUADRO B

QUADRO B
SOCIETÀ PARTECIPANTI ALLA CATENA DI CONTROLLO MA NON ALLA COMPENSAZIONE IVA

B1 SOCIETÀ CHE DETIENE IL CONTROLLO

Partita IVA 1
Denominazione o Ragione sociale 2
Data decorrenza 3 (giorno, mese, anno)
Natura giuridica 4
Percentuale di Possesso 5
Sinonimi 6
Firma del rappresentante legale 7
Codice 8

n. 442 [CFF 1599] (Cass. 30.7.2009, n. 17707 e 29.7.2009, n. 17576). Qualora la dichiarazione venga presentata tramite un **intermediario abilitato**, costui è tenuto a rilasciare al soggetto interessato una **copia cartacea del Modello Iva 26** predisposto informaticamente e dell'**attestazione di avvenuto ricevimento** emessa dall'Agenzia delle Entrate, da conservarsi a cura della controllante;

- il **Quadro A** (si veda il Modello sopra riportato), destinato ad accogliere i **dati** della società **controllante** e delle società **controllate** partecipanti al regime Iva di gruppo: nel **rigo A1** devono essere riportati i **dati** dell'eventuale società che **possiede la maggioranza delle azioni della controllante** e che ha **rinunciato** ad avvalersi della liquidazione di gruppo (data di decorrenza del possesso, ininterrotto da almeno l'1.1.2010, partita Iva, denominazione o ragione sociale e percentuale di partecipazione). In corrispondenza dei **rigi A2-A5**

devono, invece, essere indicate le **informazioni** sulle **controllate** (data di decorrenza della partecipazione, non successiva all'1.1.2010, partita Iva, denominazione e natura giuridica) e del **soggetto** che ne detiene il **controllo** (partita Iva, denominazione o ragione sociale, percentuale di possesso, codice e firma del rappresentante legale). La **sottoscrizione**, apposta dalle controllate (campo 9), costituisce un'attestazione della **validità dei dati riportati** e la **consapevolezza di partecipare** alla liquidazione dell'Iva di gruppo;

- il **Quadro B** (si veda il Modello sopra riportato), riservato all'inserimento dei **dati** della **società comprese** nella **catena di controllo**, ma **non partecipanti all'Iva di gruppo** (data di decorrenza della partecipazione, partita Iva, denominazione o ragione sociale e natura giuridica), nonché del **soggetto** che ne detiene il **controllo** (partita Iva, denominazione o ragione sociale, percentuale di possesso), **eventuale rinuncia** del soggetto

DISCIPLINA dell'IVA di GRUPPO

Normativa e prassi	<ul style="list-style-type: none"> ● art. 73, co. 3, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 ● D.M. 13.12.1979 ● C.M. 28.2.1986, n. 16
Requisito del controllo	<ul style="list-style-type: none"> ● partecipazione superiore al 50% in S.p.a., S.a.p.a. e S.r.l., munita del diritto di voto, il cui possesso risale almeno all'1.1.2010; ● escluse le società di persone, anche se controllate di S.p.a., S.a.p.a. e S.r.l., così come le situazioni di controllo congiunto
Sub-holding	facoltà di esercitare l'opzione, in qualità di controllante, a condizione che la controllante rinunci formalmente ad avvalersene
Esercizio dell'opzione	<ul style="list-style-type: none"> ● entro il 16.2.2011 (per il periodo d'imposta 2011), in via telematica (Modello Iva 26), con obbligo di comunicazione di eventuali variazioni successive, entro 30 giorni dal verificarsi delle stesse; ● irrilevanza del comportamento concludente
Effetti dell'opzione	<ul style="list-style-type: none"> ● versamenti e dichiarazioni delle controllate a cura della controllante; ● efficacia annuale e vincolante, espressamente rinnovabile

che precede la controllante nella catena del controllo, **firma** del rappresentante legale e relativo **codice**.

Il **Modello Iva 26** deve, inoltre, essere trasmesso per comunicare, **entro 30 giorni** dal relativo verificarsi, eventuali **variazioni intervenute** nel **corso dell'anno** e relative ai dati indicati in sede di presentazione della dichiarazione di opzione: al ricorrere di tale ipotesi, la comunicazione deve riportare – oltre all'integrale compilazione del frontespizio – solo i dati riguardanti i soggetti rispetto ai quali sono intervenute modifiche.

Si segnala, tuttavia, che tale adempimento **non** è dovuto nel caso di **variazioni** che **non fanno venire meno il requisito del controllo**, né **sostituisce** quello generalmente previsto dall'art. 35, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 235].

EFFETTI: l'espressione della volontà di aderire alla facoltà riconosciuta dall'art. 73, co. 3, D.P.R. 633/1972 ha **efficacia annuale, espressamente rinnovabile** – non essendo contemplata la proroga tacita – e **vincolante** per tutto il **periodo di riferimento**, nei confronti di ogni società aderente alla liquidazione di gruppo, purché non intervengano variazioni tali da determinare il **sopravvenuto venir meno dei requisiti** di accesso al regime e, quindi, la **decadenza** dallo stesso nel **mese** in cui si **verifica l'evento**.

La corretta trasmissione del Modello Iva 26 comporta, come anticipato, la manifestazione di un **duplice effetto**, limitatamente all'anno in cui

è esercitata l'opzione: in primo luogo, la controllante può eseguire i **versamenti dovuti** dalle **controllate** e, successivamente, deve provvedere alla **presentazione delle relative dichiarazioni**.

L'ammontare dell'imposta complessivamente dovuta è determinato effettuando una **somma algebrica** tra gli **importi a debito** e **quelli a credito** risultanti dalle **liquidazioni** delle società appartenenti al perimetro dell'Iva di gruppo, estinguendosi così automaticamente, all'interno dell'aggregazione stessa, le situazioni debitorie di alcune con quelle creditorie di altre.

L'eventuale **eccedenza** dell'Iva di gruppo può essere richiesta a **rimborso**, ovvero utilizzata in **detrazione** nell'**anno successivo**, esclusivamente dalla **controllante** (art. 5, co. 3, D.M. 13.12.1979 [CFF ❶ 869]): nel caso di **omessi versamenti o dichiarazioni** da parte di quest'ultima, è prevista la **responsabilità solidale delle controllate**.

ESCLUSIONI: l'opzione per l'Iva di gruppo non esplica, tuttavia, i propri effetti nei confronti dei **crediti** risultanti dalle **dichiarazioni annuali** relative al **periodo d'imposta precedente**, riguardanti le **società differenti** da quelle che, anche per l'anno in corso, è stata esercitata l'**opzione**.

Tali eccedenze rimangono, invece, soggette al **regime ordinario**, e come tali utilizzabili a norma dell'art. 30, D.P.R. 633/1972, in **detrazione** nell'**anno successivo**, oppure **richiesti a rimborso**, qualora sussistano i relativi presupposti prescritti dalla disposizione.