

**Risposta n. 226**

**OGGETTO:** Risposta all'istanza di interpello riguardante la corretta detrazione IVA ex articolo 19 del D.P.R. 633/1972 nell'ambito della liquidazione IVA di gruppo.

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

**QUESITO**

La Società ALFA S.p.A. (in breve anche ALFA), partecipa, nella posizione di controllante, alla procedura di liquidazione IVA di gruppo (di seguito anche semplicemente "Procedura") ai sensi dell'articolo 73, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633 (di seguito anche "d.P.R. 633/72" o "Decreto IVA") e del Ministero delle Finanze del 13 dicembre 1979 (in breve anche D.M. 13.12.1979), insieme alle sue controllate (di seguito anche "Gruppo").

Il Gruppo aderente alla procedura si compone di:

- società, tra le quali l'istante ALFA, che liquidano l'imposta con cadenza trimestrale ai sensi del combinato disposto dell'articolo 74, comma 4 del d.P.R. 633/72 e del DM 24 ottobre 2000, n. 366 (c.d. società trimestrali "per decreto");
- società, tra le quali BETA S.p.A. (di seguito anche "BETA"), di cui si dirà oltre, che liquidano l'imposta con cadenza mensile, secondo le ordinarie modalità previste per la generalità dei contribuenti IVA. BETA, controllata da ALFA e quotata

su Borsa Italiana, nell'anno 2019 ha partecipato alla predetta liquidazione IVA di gruppo, trasferendo nel corso dell'anno i saldi delle proprie liquidazioni IVA mensili.

A partire dal 1° marzo 2020, BETA è fuoriuscita dalla procedura di liquidazione IVA di gruppo in quanto, a seguito di alcune operazioni straordinarie, la partecipazione di ALFA in BETA è scesa al di sotto del cinquanta per cento, facendo venire meno il requisito previsto dall'articolo 2 del D.M. 13.12.1979.

Le operazioni che hanno determinato la perdita del controllo hanno avuto efficacia giuridica nel mese di marzo e, per l'effetto, BETA è rimasta all'interno della procedura di liquidazione IVA di gruppo sino al 29 febbraio 2020.

Nel corso del 2019 BETA ha ricevuto fatture passive relative a operazioni effettuate nello stesso anno, la cui contabilizzazione nei registri ex articolo 25 del d.P.R. 633/72 è stata effettuata nei mesi da gennaio a maggio 2020.

La questione oggetto della presente istanza riguarda il corretto trasferimento alla liquidazione IVA di gruppo del credito derivante dall'esercizio della detrazione IVA operata sulle fatture di cui sopra, ricevute da BETA nel 2019, ma registrate nel corso del 2020 entro il termine di presentazione della Dichiarazione IVA 2020 (anno di imposta 2019), che a seguito delle disposizioni introdotte dal Decreto Legge 17 marzo 2020, n. 18 (in breve anche D.L. n. 18/2020), convertito con modificazioni in GU n. 110 del 2020 (c.d. "Decreto Italia"), è slittato dal 30 aprile al 30 giugno 2020.

Il dubbio interpretativo deriva dal fatto che il credito da dichiarazione annuale (sorto per effetto della sopra descritta registrazione di fatture passive avvenuta nel 2020) si cristallizzerà solo nel momento in cui BETA presenterà la dichiarazione IVA 2020 e cioè nel mese di giugno 2020 e dunque in un momento in cui BETA non partecipa più alla procedura IVA di Gruppo (posto che, come sopra indicato, BETA è fuoriuscita da tale procedura con effetto dal 1° marzo 2020).

Sul punto la Società rileva che "se da un lato si può argomentare che nel periodo di imposta 2019 BETA ha partecipato ininterrottamente alla liquidazione IVA di gruppo, e che quindi l'IVA a credito, di competenza del 2019, vada compensata

all'interno del gruppo, di converso non si può escludere una tesi diversa, che valorizzi il fatto che al momento della presentazione della Dichiarazione IVA, BETA non partecipi più alla procedura di liquidazione IVA di gruppo, di talché, l'IVA a credito emergente da tale dichiarazione dovrebbe rimanere nella sua disponibilità, e chiesta a rimborso (qualora ne ricorrano i requisiti) o riportata a nuovo".

Ciò premesso, la Società chiede di conoscere se sia corretto valorizzare le indicazioni presenti nelle Istruzioni al Modello IVA 2020, con l'effetto di far concorrere tale credito alla liquidazione IVA di gruppo, o se si debba sterilizzare il credito relativo alle fatture registrate nel 2020, ed eventualmente in che modo.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'istante ritiene che il credito relativo alle fatture ricevute da BETA nel 2019 e registrate nel corso del 2020 entro il termine di presentazione della Dichiarazione IVA 2020, e quindi rilevate nella Dichiarazione IVA 2020, debba concorrere alla liquidazione IVA di Gruppo di ALFA, indipendentemente dal fatto che le fatture siano state in parte registrate nel corso del 2020, quando BETA non faceva più parte della liquidazione IVA di gruppo.

Tali fatture, pertanto, dovranno essere indicate nella Dichiarazione IVA 2020, relativa al periodo di imposta 2019, nel quadro VF, al pari delle altre operazioni passive di competenza del 2019, e concorreranno alla determinazione dell'IVA a credito totale.

BETA dovrà compilare i righi VL 21 e VL 31 per indicare i crediti ed i debiti trasferiti alla liquidazione IVA di gruppo e il quadro VK, specifico per i soggetti che partecipano alla liquidazione IVA di Gruppo.

Quest'ultimo in particolare, in base alle istruzioni al Modello di Dichiarazione IVA 2020, vedrà indicato al Rigo VK1, campo 2, il numero 12 quale ultimo mese di controllo, avendo BETA partecipato per tutto il 2019 alla procedura di Liquidazione

IVA di Gruppo.

Di conseguenza, gli importi indicati nella Dichiarazione IVA 2020 di BETA non possono che confluire nella liquidazione IVA di gruppo e dovranno essere recepiti da ALFA nel prospetto riepilogativo IVA 26 PR/2020 che costituisce la "dichiarazione IVA di gruppo".

In particolare, la posizione creditoria della società BETA (e derivante dal fenomeno sopra descritto), evidenziata nel rigo VL39 della Dichiarazione IVA, deve essere riportata nel rigo VX8. Le istruzioni alla Dichiarazione IVA precisano infatti quanto segue: "ATTENZIONE: i rigi VX7 e VX8 sono riservati alle società partecipanti, per l'intero anno, alla liquidazione dell'IVA di gruppo...omissis...Rigo VX8 IVA a credito da trasferire da parte delle società controllanti e controllate che hanno partecipato alla liquidazione dell'IVA di gruppo per l'intero anno. Nel rigo va indicato l'ammontare dell'eccedenza annuale d'imposta detraibile di cui al rigo VL39 da trasferire al gruppo."

In sostanza, poiché BETA ha partecipato alla procedura IVA di gruppo per l'intero anno 2019, il credito che emerge dalla dichiarazione IVA non potrà che essere trasferito al Gruppo, dovendo essere indicato obbligatoriamente nel rigo VX8 (per inciso, si osserva che il rigo VX8 è inserito in una sezione riservata "alle società partecipanti alla liquidazione IVA di gruppo (articolo 73)").

Inoltre, l'importo indicato nel rigo VX8 deve poi confluire nel rigo VK20 "Totale dei crediti trasferiti" come stabilito dalle istruzioni stesse ("Rigo VK20 totale dei crediti trasferiti, limitatamente al periodo di controllo, aumentato dell'eventuale importo di cui al rigo VX8 trasferito a conguaglio in sede di dichiarazione annuale, nel caso in cui il controllo sia durato tutto l'anno").

Specularmente, ALFA, nella sua veste di società controllante, dovrà compilare il quadro VW - "Liquidazione dell'imposta annuale di gruppo", che costituisce il riepilogo degli importi, ai fini della liquidazione annuale del debito o credito di imposta del Gruppo.

A tal proposito, le istruzioni precisano quanto segue: "ATTENZIONE: ai fini della compilazione del presente quadro occorre considerare i quadri VL e VK delle dichiarazioni relative alle società che hanno partecipato per il 2019 (per l'intero anno o per una frazione dello stesso) alla procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo, ...omissis".

Secondo la Società, le istruzioni alla dichiarazione IVA forniscono una chiara ed inequivocabile indicazione circa il fatto che il credito in esame, di competenza del 2019 e da indicare nella Dichiarazione IVA 2020, debba essere trasferito alla procedura di liquidazione IVA di gruppo, avendo quest'ultima avuto corso per tutto il periodo di imposta 2019.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'articolo 2 comma 1 e 2 del Decreto Legge 24 aprile 2017, n. 50 (in seguito D.L. n. 50/2017) ha modificato in maniera sostanziale gli artt. 19 e 25 del d.P.R. 633/72, e, con essi, le regole per l'esercizio della detrazione dell'IVA sugli acquisti, e quelle per la registrazione dei relativi documenti.

A seguito di tali modifiche, con riferimento alle fatture di acquisto:

- il diritto alla detrazione dell'IVA relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto, e alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo (articolo 19 del d.P.R. 633/72);

- la registrazione deve avvenire anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione, e comunque entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno (articolo 25 del d.P.R. 633/72).

In particolare, il comma 1 dell'articolo 19 del d.P.R. n. 633/1972 stabilisce sia il momento della nascita di tale diritto, sia il termine entro il quale deve essere

esercitato. Sotto il primo profilo, la norma prevede che la detrazione possa essere esercitata dal cessionario o committente a partire dal momento in cui si manifesta, per il cedente o prestatore l'esigibilità dell'imposta corrispondente, in ottemperanza al disposto dell'articolo 167 della direttiva n. 112 del 2006 (direttiva IVA), secondo cui "il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile".

L'articolo 2, comma 1, del D.L. n. 50/2017, lasciando inalterato il principio anzidetto, che identifica il dies a quo per l'esercizio al diritto alla detrazione, ha modificato invece la seconda parte del citato comma 1 dell'articolo 19 del d.P.R. n. 633 del 1972, che individua il termine entro il quale il diritto all'esercizio della detrazione può essere esercitato. Di talché, il lasso temporale entro cui i soggetti passivi d'imposta possono operare la detrazione dell'IVA assolta sull'acquisto e l'importazione di beni e servizi, è stato ridotto e la detrazione deve essere operata, al più tardi, - dies a quem - con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto è sorto.

In un'ottica di coerenza sistematica e di coordinamento con l'esercizio alla detrazione dell'imposta, l'articolo 2, comma 2, del D.L. n. 50/2017 in commento, oltre ad intervenire, come detto, sul termine per esercitare la detrazione, ha modificato anche l'articolo 25, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, introducendo un ulteriore requisito formale ai fini del corretto esercizio della detrazione d'imposta: in base alle cennate modifiche, infatti, le fatture di acquisto devono ora essere annotate nell'apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e, comunque, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.

Quanto sopra è confermato dalla circolare del 17 gennaio 2018 n. 1/E, § 1.4 secondo cui "il dies a quo da cui decorre il termine per l'esercizio della detrazione deve essere individuato nel momento in cui in capo al cessionario/committente si verifica la duplice condizione i) (sostanziale) dell'avvenuta esigibilità dell'imposta e ii) (formale) del possesso di una valida fattura redatta conformemente alle disposizioni di cui

all'articolo 21 del menzionato d.P.R. n. 633. È da tale momento che il soggetto passivo cessionario/committente può operare, previa registrazione della fattura secondo le modalità previste dall'articolo 25, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, la detrazione dell'imposta assolta con riferimento agli acquisti di beni e servizi, ovvero alle importazioni di beni".

La lettura congiunta di queste due norme (i.e. articolo 19 e 25 del d.P.R. 633/72), permette quindi di individuare con precisione il dies a quo e il dies a quem per l'esercizio del diritto alla detrazione, stabilendo che il primo (cioè il dies a quo) sorge nel momento in cui si verifica la sopra riportata "duplice condizione" e che il secondo (dies a quem), coincide, al più tardi, con il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto è sorto.

Come noto, il termine di presentazione della Dichiarazione IVA 2020 per il periodo di imposta 2019 (che, come detto sopra, rappresenta il termine ultimo per l'esercizio del diritto di detrazione dell'imposta) è stato sospeso dall'articolo 62, comma 1 e 6 del D.L. 18/2020 c.d. "Cura Italia" che, a causa della diffusione dell'emergenza epidemiologica da Covid 19, ha previsto che i soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa in Italia possono presentare la Dichiarazione IVA 2020 entro il 30 giugno 2020 (anziché entro il 30 aprile 2020), senza l'applicazione di sanzioni.

Ne deriva che, ai fini della detrazione dell'imposta, le fatture di acquisto che BETA (in qualità di committente/cessionario) ha ricevuto nell'anno 2019 e che ha contabilizzato nei mesi da gennaio a maggio 2020, sono state correttamente registrate entro i termini di legge, (potendo le stesse essere annotate in contabilità, al più tardi, entro il 30 giugno 2020) e che il relativo credito deve essere esposto nella dichiarazione IVA 2020 relativa all'anno d'imposta 2019.

Ciò premesso, passando all'esame dello specifico quesito posto dall'Istante, occorre considerare che BETA nell'anno 2019 ha partecipato alla liquidazione Iva di gruppo ed è fuoriuscita da tale procedura con effetto dal 1° marzo 2020, a seguito della

perdita del requisito del controllo da parte della controllante ALFA, previsto dall'articolo 2 del D.M. 13.12.1979.

La liquidazione IVA di gruppo è un sistema semplificato e facoltativo regolato dall'articolo 73, comma 3 del d.P.R. 633/72 e dal D.M. 13.12.79, che permette ai gruppi di imprese di compensare al proprio interno le posizioni debitorie e creditorie delle società aderenti al Gruppo.

Tale regime prevede, al ricorrere di determinati requisiti, che i versamenti periodici (mensili o trimestrali), nonché il conguaglio di fine anno, debbano essere effettuati dalla società controllante, che determina l'imposta da versare o il credito del gruppo, calcolando la somma algebrica dei debiti e dei crediti risultanti dalle liquidazioni di tutte le società partecipanti, e da queste trasferiti al Gruppo.

Tale istituto, non fa venire meno gli obblighi dichiarativi posti in capo alle singole società facenti parte del Gruppo, né tantomeno prevede deroghe alle regole previste dal legislatore per la detrazione e rivalsa dell'imposta.

In altre parole, le singole società facenti parte della liquidazione IVA di gruppo, al pari della generalità dei contribuenti, devono presentare la propria dichiarazione annuale, imputando le operazioni attive e passive compiute - ed i rispettivi crediti e debiti IVA - al periodo di competenza. Sarà poi la società controllante a determinare l'imposta annuale a debito, o a credito, del Gruppo sommando algebricamente le posizioni creditorie e debitorie delle singole società ricomprese nella liquidazione IVA di gruppo, così come risultanti dalle Dichiarazioni IVA presentate da queste ultime.

Le società aderenti, pertanto, perdono la disponibilità dei saldi (sia a credito che a debito) determinati in sede di liquidazione periodica e annuale dell'imposta. Tali importi, vengono trasferiti all'ente o società controllante la quale si occupa del versamento cumulativo all'Erario o di determinare il credito del gruppo, previa compensazione delle posizioni debitorie e creditorie. Come indicato nelle istruzioni al Mod. Iva 2020, "L'esercizio congiunto dell'opzione per la liquidazione dell'IVA di gruppo è comunicata dall'ente o società controllante con la dichiarazione ai fini



dell'imposta sul valore aggiunto presentata nell'anno solare a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione (articolo 73, comma 3). Tale dichiarazione ha effetto fino a revoca, da esercitarsi secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione."

Ne consegue che, in assenza di una revoca secondo le modalità e i termini previsti, la controllante potrà utilizzare il credito generato dalle fatture di acquisto contabilizzate dalle società partecipanti e trasferito dalle stesse alla procedura di liquidazione IVA di gruppo, qualora, nell'anno d'imposta cui la dichiarazione IVA si riferisce (nel caso in esame anno 2019), si verifichino i seguenti presupposti:

a) sussista il requisito del controllo previsto dall'articolo 2 del D.M. 13.12.1979 e,

b) si verifichi, in capo al cessionario/committente (nel caso di specie BETA) la "duplice condizione i) (sostanziale) dell'avvenuta esigibilità dell'imposta e ii) (formale) del possesso di una valida fattura redatta conformemente alle disposizioni di cui all'articolo 21 del menzionato d.P.R. n. 633".

Per quanto esposto, considerato che nell'anno 2019 la controllata BETA, ha soddisfatto i requisiti di cui alla suindicata lettera a) e che, nel medesimo anno, si sono verificati i presupposti di legge per l'esercizio della detrazione relativamente al credito generato dalle fatture di acquisto de quibus, indicati alla lettera b), in linea con la soluzione prospettata dal Contribuente, la Scrivente ritiene che il credito relativo alle fatture in oggetto debba concorrere alla liquidazione IVA di gruppo di ALFA, indipendentemente dal fatto che le fatture medesime siano state in parte registrate nel corso del 2020, quando BETA non faceva più parte della predetta procedura.

Tali fatture vanno indicate da BETA nel quadro VF del Modello IVA 2020 e il relativo credito detraibile verrà inserito al rigo VL39. L'eccedenza di credito detraibile di cui al rigo VL39 deve essere indicata al rigo VX8, nella sezione "Riservato alle società partecipanti alla liquidazione IVA di gruppo (articolo 73)".

Il credito dichiarato da BETA al rigo VX8 deve confluire nel rigo VK20 ("Totale

dei crediti trasferiti") per essere riportato nella liquidazione IVA di gruppo presentata da ALFA(prospetto riepilogativo IVA 26 PR/2020).

Il presente parere viene reso sulla base dei fatti, dei dati e degli elementi forniti dal Contribuente con riserva di riscontro ai sensi dell'articolo 6, comma 1, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**