

GRUPPO IVA: È DOVUTO L'ACCONTO 2019?

1. Il problema

I Gruppi IVA attualmente esistenti nel nostro ordinamento sono stati costituiti con decorrenza dal 1° gennaio 2019. Ai sensi dell'art. 70-*quater*, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972 e dell'art. 7 del d.m. 6 aprile 2018, infatti, l'opzione per la costituzione del Gruppo IVA esercitata dopo il 15 novembre 2018 ha effetto dal 1° gennaio 2020.

Ai sensi dell'art. 6 della l. 29 dicembre 1990, n. 405, i soggetti passivi dell'i.v.a. devono versare entro il 27 dicembre di ogni anno l'acconto dell'i.v.a. dovuta per l'ultimo periodo (mensile o trimestrale) di liquidazione dell'imposta dell'anno in corso calcolato secondo una delle tre modalità previste dal citato art. 6 (di seguito, l'“Acconto”).

Si pone, quindi, il problema di stabilire se i Gruppi IVA esistenti siano tenuti al versamento dell'Acconto.

Occorre, dunque, esaminare i dati normativi rilevanti per risolvere tale dubbio anche perché, allo stato e per quanto ci consti, l'Agenzia delle Entrate, alquanto sorprendentemente, non ha fornito alcuna indicazione in merito a un tema che, peraltro, ha un'importanza tutt'altro che trascurabile per gli operatori e per la stessa amministrazione finanziaria.

2. I dati normativi

A) Si deve, in primo luogo, prendere atto che i Gruppi IVA costituiti il 1° gennaio 2019 *non* sono tenuti, iure proprio, al versamento dell'Acconto.

È, questo, un dato pacifico, atteso che, fin dalla Circolare n. 52 del 3 dicembre 1991, è stato precisato che *non* sono tenuti al versamento dell'Acconto «i contribuenti che nel corso del [periodo d'imposta] hanno iniziato o inizieranno l'attività, siano essi mensili che trimestrali» (si veda, anche al Circolare ABI n. 86 del 13 dicembre 1991).

Ciò in quanto, come precisato dalla predetta Circolare, l'obbligo di versamento

dell'Acconto non può sorgere in capo al contribuente ove venga «a mancare [anche soltanto] uno dei due parametri di commisurazione (quello “storico” o quello “previsionale”) previsti dalla legge».

Il problema che, quindi, occorre più precisamente risolvere è se l'obbligo di versamento dell'Acconto in capo ai Gruppi IVA possa discendere dal “trasferimento” ai Gruppi IVA di un obbligo (o, più genericamente, di una “posizione soggettiva”) riferibile ai soggetti che lo hanno costituito in qualità di partecipante.

B) Il primo dato rilevante, a questo riguardo, è che, affinché si possa ritenere operante un simile “trasferimento” al Gruppo IVA della posizione soggettiva riferita ai partecipanti, devono ricorrere due condizioni.

La prima è che la posizione soggettiva sia sorta in capo ai partecipanti; la seconda è che si realizzi una vicenda giuridicamente reputata idonea a determinarne il trasferimento.

A tale proposito, l'interpretazione dell'articolo 6 della l. n. 405 del 1990 ormai consolidata formatasi con riguardo alle operazioni straordinarie (ossia, in specie, le fusioni e le scissioni) fornisce indicazioni molto importanti.

Essa, infatti, esclude che le fusioni e le scissioni possano essere sempre vicende idonee a trasferire la posizione soggettiva relativa all'obbligo di versamento, non perché tali operazioni non siano, di per sé, vicende idonee a determinare un effetto successorio (ossia non per difetto della seconda condizione precedentemente indicata), ma per carenza della prima condizione (cioè per la mancanza di una posizione giuridica idonea a formare oggetto di successione).

La Circolare n. 52 del 1991, infatti, ha precisato che, in caso di fusione propria (con conseguente estinzione di tutte le società partecipanti alla fusione) realizzata fra l'inizio del periodo d'imposta e l'inizio del periodo di liquidazione per il quale deve essere versato l'Acconto, questo «non dovrà essere corrisposto né dalle società estinte, in quanto manca il “dato

previsionale" di riferimento, né da quella risultante dalla fusione in quanto manca il "dato storico"».

E, così, nella fusione per incorporazione (là dove l'effetto estintivo riguarda solo l'incorporata) realizzata nel medesimo arco temporale, l'Acconto – secondo la Circolare citata – deve essere versato dall'incorporante solo con riferimento al «"dato storico" riguardante esclusivamente le proprie risultanze contabili», salvo che non preferisca adottare il metodo previsionale o quello c.d. della "pre-liquidazione", nel qual caso dovrà, ovviamente, fare riferimento «a tutte le risultanze, incluse quelle riferibili all'attività della società incorporata».

Il che val quanto dire che, in tali ipotesi, la successione non si verifica per mancanza del suo oggetto e, più precisamente, per l'assenza di un elemento costitutivo dell'obbligo che, in questa prospettiva, deve individuarsi nell'esistenza del soggetto almeno fino all'inizio del periodo di liquidazione cui si riferisce l'acconto.

Tale impostazione è stata confermata anche con riguardo alla scissione. In particolare, in un caso di scissione parziale, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la società beneficiaria non è tenuta a versare l'Acconto – «in quanto risulta assente il parametro storico di riferimento per il calcolo dello stesso» – né il suo ammontare può essere ripartito fra beneficiaria e scissa, con conseguente «ridu[zione] [de]l dato storico di riferimento per la società scissa». In questo caso, è la scissa l'unico soggetto tenuto al versamento dell'Acconto sulla base del dato storico complessivo (ove adottati tale criterio di determinazione) (cfr., Ris. n. 183/E del 13 luglio 1995).

Peraltro, la *ratio* della soluzione prospettata dall'Agenzia in questo caso è nel senso che, in caso di scissione totale, nessuno dei soggetti risultanti dalla scissione è tenuto al versamento dell'Acconto.

Questa impostazione, giova ribadirlo, non nega che vi possa essere successione nell'obbligo di versamento dell'Acconto anche per effetto di fusioni o scissioni, ma esclude che tali operazioni siano di per sé sufficienti a determinare una successione nell'obbligo.

Infatti, l'effetto successorio risulta possibile solo nei casi in cui il soggetto originariamente obbligato all'Acconto sia "esistente" (i) fin da un momento anteriore all'inizio del periodo d'imposta cui l'Acconto è riferito e (ii) quantomeno sino alla data iniziale del periodo infrannuale della liquidazione dell'imposta che forma oggetto dell'Acconto.

Cosicché, alla stregua di tale indiscusso orientamento, l'obbligo di versamento dell'Acconto risulta avere, fra gli elementi integrativi della relativa fattispecie costitutiva, anche l'esistenza del soggetto all'inizio (almeno) del periodo di liquidazione di riferimento. Mancando tale elemento, non sorge l'obbligo e, quindi, non si può realizzare alcun effetto successorio.

C) Fermi restando i predetti limiti entro i quali un'operazione straordinaria, quale la scissione o la fusione, può determinare una successione del soggetto risultante dalla fusione o scissione nella posizione soggettiva relativa all'Acconto, occorre ulteriormente rilevare che, pur così circoscritto, l'effetto successorio è la conseguenza di una specifica disposizione normativa, ossia dell'art. 4, del d.l. 11 marzo 1997, n. 50 il quale ha stabilito che «Nelle operazioni di fusione e scissione, gli obblighi di versamento, inclusi quelli relativi agli acconti d'imposta [...] si intendono a tutti gli effetti trasferiti alla società incorporante, beneficiaria o comunque risultante dalla fusione o scissione» a partire dalla data in cui la fusione o la scissione hanno effetto.

Disposizione ulteriormente precisata, con riguardo alle scissioni aventi ad oggetto un ramo d'azienda, dall'art. 16, comma 11, lett. a), della l. 24 dicembre 1993, n. 537.

Nell'ambito della disciplina del Gruppo IVA non solo sono assenti simili previsioni espresse, ma sembrano anche esistere indicazioni normative di segno opposto.

C.1) Innanzi tutto, occorre ricordare che l'art. 2 del d.m. 6 aprile 2018 prescrive 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».

Si tratta di una disposizione che, in sé, sembra implicitamente negare la possibilità di postulare un effetto successorio fra il Gruppo IVA e i partecipanti.

C.2) L'esclusione di un fenomeno successorio appare confermata, poi, dall'art. 70-sexies del d.P.R. n. 633 del 1972 il quale nega il subentro del Gruppo IVA nelle eccedenze d'imposta maturate in capo ai partecipanti (ad esclusione di quelle derivanti dai maggiori versamenti effettuati da ciascun partecipante rispetto all'imposta dovuta).

Nello stesso senso depone la circostanza, ampiamente illustrata nella circolare n. 19/E del 1° novembre 2018, per cui, a seguito dell'opzione per la costituzione del Gruppo IVA, cessano di aver effetto le opzioni precedentemente esercitate e sorge l'esigenza di un loro nuovo esercizio da parte del Gruppo IVA neo-costituito.

Viceversa, la predetta ricostruzione non è contraddetta né dal fatto che al Gruppo IVA sia riconosciuta la successione nel c.d. *plafond* (cfr., art. 2, comma 2, del d.m. 6 aprile 2018), essendo questo il portato dell'applicazione di una specifica disposizione normativa; né la circostanza per cui l'esercizio dell'opzione determina l'applicazione delle rettifiche della detrazione precedentemente operata, giacché tale conseguenza, pur essendo comune anche alle operazioni di scissione e fusione, non dipende dall'effetto successorio.

C.3) Infine, non è inutile rammentare che nella Ris. n. 72/E del 1° agosto 2019, l'Agenzia (sia pure ad altri effetti) ha espressamente affermato che, ai fini dei rapporti fra partecipanti e Gruppo IVA, non è possibile fare riferimento alla già richiamata Ris. n. 183/E del 1995, perché *«nel Gruppo IVA [l']effetto successorio [previsto dalle norme in materia di fusione e scissione] non si verifica, risolvendosi quest'ultimo in un regime opzionale che comporta il venir meno della soggettività passiva individuale di ciascun membro, ai soli fini IVA e per il tempo di efficacia dell'opzione».*

3. Considerazioni di sintesi

La prima conclusione che è dato trarre dai dati fin qui esposti è che:

(i) la posizione soggettiva relativa all'Acconto sorge solo in capo ai soggetti che siano "esistenti" all'inizio del periodo (mensile o trimestrale) di liquidazione dell'imposta cui è riferito il versamento in acconto;

(ii) la posizione soggettiva suddetta, ove esistente, può essere trasferita per effetto e nell'ambito delle operazioni di fusione e scissione in considerazione dell'effetto successorio che esse determinano secondo specifiche previsioni legislative.

Nel caso di specie, sembrerebbero mancare, quindi, entrambi i presupposti.

Da un lato, i soggetti partecipanti al Gruppo IVA esistenti hanno perso la propria soggettività a far data dal 1° gennaio 2019. Si potrebbe obiettare che la perdita di soggettività non è vicenda assimilabile all'estinzione, ma sarebbe un'obiezione viziata da una distorta concezione della "soggettività" e delle sue "vicende". La soggettività consiste nell'idoneità a essere centro di imputazione di situazioni giuridiche soggettive (attive e passive) e la "nascita" del soggetto, così come la sua "estinzione", sono vicende che, sebbene descritte con espressioni linguistiche mutuuate dalla parabola esistenziale della persona fisica, consistono, ove riferite a enti diversi dalla persona fisica, solo nell'acquisto o nella perdita della idoneità ad essere titolare di tali situazioni giuridiche. Cosicché la perdita della soggettività ai fini i.v.a. dei soggetti che optano per la costituzione del Gruppo IVA è, ad ogni effetto, una vicenda estintiva dei soggetti medesimi.

Né maggior pregio avrebbe l'obiezione secondo cui tale estinzione sarebbe solo "parziale". In effetti, vi è una perfetta specularità fra le vicende che interessano il Gruppo IVA e quelle che riguardano i suoi partecipanti: come l'esercizio dell'opzione comporta la "nascita" di un nuovo soggetto, ma solo in quanto esso acquista dell'idoneità a essere centro di imputazione delle sole situazioni giuridiche rilevanti ai fini di tale imposta, e senza che tale soggettivazione si estenda a situazioni giuridiche diverse da quelle

rilevanti a tale fine; così, sempre per effetto dell'esercizio dell'opzione, i partecipanti vedono "estinta" la loro soggettività ai fini dell'i.v.a., senza che ciò abbia implicazioni ulteriori rispetto ad altri ambiti ordinamentali.

Per effetto di tale estinzione della soggettività, a seguito dell'opzione i partecipanti non possono acquisire alcuna posizione soggettiva relativamente all'Acconto, visto che, come abbiamo detto, la nascita di tali posizioni soggettive è condizionata dall'esistenza del soggetto almeno fino all'inizio del periodo di liquidazione dell'imposta cui l'Acconto si riferisce.

Poiché in capo ai partecipanti non sorge alcun obbligo rilevante ai fini dell'Acconto, ovviamente non vi è neppure la possibilità di un suo trasferimento al Gruppo IVA.

Ma questa impossibilità per il Gruppo IVA di succedere nell'obbligo di versamento dell'Acconto discende comunque – anche ove si prescindesse dalla precedente considerazione – dal fatto che fra i partecipanti e il Gruppo IVA non si realizza neppure quel rapporto successorio che, solo, potrebbe giustificare il trasferimento medesimo.

L'estinzione della soggettività dei partecipanti e la nascita della soggettività del Gruppo IVA sono fenomeni fra i quali esiste un rapporto di necessaria implicazione reciproca (nel senso che si può avere il secondo evento solo se, contestualmente, si verifica anche il primo), ma senza che ciò configuri anche un'ipotesi di successione che solo la legge avrebbe potuto prevedere e che, invece, la relativa disciplina per più versi contraddice.

Si raggiunge così in modo abbastanza agevole a concludere che i Gruppi IVA costituiti a decorrere dal 1° gennaio 2019 *non* sono tenuti all'obbligo del versamento dell'Acconto il cui termine scade 27 dicembre 2019.

Si deve sottolineare, tuttavia, che, nell'ipotesi in cui l'Agenzia pervenisse (comunque sempre tardivamente) a conclusioni differenti dovrebbe in ogni caso escludersi – al di là di ogni considerazione circa la loro fondatezza – la possibilità di irrogare sanzioni a carico di quei Gruppi IVA che (in contrasto con la soluzione

ipoteticamente fatta propria dall'amministrazione, ma conformemente alla tesi qui prospettata) avessero omesso di versare l'Acconto.

Non sembra in alcun modo dubbia l'esistenza di quella condizione di obiettiva incertezza prevista dall'art. 10 dello Statuto del Contribuente, che, secondo l'interpretazione ormai consolidata della Corte di Cassazione, consiste «*nell'impossibilità, abbandonato lo stato d'ignoranza, di pervenire comunque allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria*» ossia una situazione rilevabile attraverso «*una serie di fatti indice*» che sono stati individuati, tra l'altro e per limitarci a quelli certamente rilevati nel caso di specie, «1) *nella difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative, dovuta magari al difetto di esplicite previsioni di legge; [...] 4) nella mancanza di informazioni amministrative o nella loro contraddittorietà*» (cfr., Cass. civ., Sez. V, ord. n. 10316 del 12 aprile 2019).