Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Piccole e medie imprese

Risposta n. 544/2022

OGGETTO: Partecipazione di una società non residente alla procedura di liquidazione dell'Iva di Gruppo - articolo 73, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972, D.M. 13 dicembre 1979

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

QUESITO

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

L'istante afferma di essere è una società di capitali con sede legale in Lussemburgo, fiscalmente residente in Italia ai sensi dell'articolo 73, commi 3 e 5-*bis*, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito, "TUIR"), integralmente ed indirettamente controllata da una società italiana.

Secondo quanto rappresentato nell'istanza, la società fin dalla sua costituzione, avvenuta anteriormente al 1° luglio 2021, detiene le partecipazioni di controllo in alcune società di capitali di diritto italiano, deputate allo sviluppo e alla gestione di *[...]* ubicati in Italia.

L'istante ritiene di qualificarsi come soggetto passivo stabilito ai fini IVA in Italia, ai sensi e per gli effetti degli articoli 7, comma 1, lett. d), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e 10, del Regolamento di

Esecuzione (UE) n. 282/2011 del 15 marzo 2011, e di essere in possesso dei requisiti soggettivo, oggettivo e temporale normativamente previsti per l'esercizio dell'opzione, a partire dal 1° gennaio 2022, per la procedura di liquidazione IVA di gruppo, disciplinata dall'art. 73, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972 e dal D.M. 13 dicembre 1979. Pertanto, ha presentato:

- il 20 maggio 2022, la dichiarazione di inizio attività ex art. 35, del D.P.R. n. 633 del 1972, tramite apposito modello AA7/10;

- il 6 giugno 2022 - entro 90 giorni dalla scadenza del termine - la dichiarazione IVA 2022, relativa all'anno 2021, nella quale ha esercitato, in qualità di società controllante, l'opzione per la procedura di liquidazione IVA di gruppo unitamente alle società controllate, con effetto dal 1° gennaio 2022.

Ciò posto, l'istante chiede di confermare che:

«*(i) qualora non vi sia coincidenza tra il luogo della sede legale e quello della sede effettiva, quest'ultimo debba assumere prevalenza, ai fini della individuazione del luogo di stabilimento di una persona giuridica ai fini IVA e che, conseguentemente, la Società debba considerarsi come soggetto passivo stabilito ai fini IVA in Italia, ai sensi e per gli effetti degli artt. 7, comma 1, lett. d), d.P.R. 633/1972 e 10, del Regolamento UE 282/2011, posto che in Italia sono assunte le "*decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa*" dell'Istante, a nulla rilevando, in senso contrario, la circostanza che la sede legale della società sia ubicata all'estero;*

(ii) pur essendo costituita nella forma di società a responsabilità limitata di diritto lussemburghese, l'Istante possa legittimamente esercitare l'opzione per la procedura di liquidazione IVA di gruppo di cui all'art. 73, comma 3, d.P.R. 633/1972, come attuata dal D.M. 13 dicembre 1979, modificato dal D.M. 13 febbraio 1979, in qualità di controllante, in ragione di una interpretazione teleologico-sistematica ed evolutiva delle norme disciplinanti l'IVA di gruppo, in passato già fatta propria dalla Direzione Centrale di codesta Spettabile amministrazione (cfr., in particolare, Risoluzione 21 febbraio 2005, n. 22/E e Principio di Diritto n. 24 del 19 novembre

2019);

(iv) la validità dell'opzione per la procedura di liquidazione IVA di gruppo non sia in alcun modo inficiata dalle tempistiche con cui l'Istante ha provveduto ad identificarsi ai fini IVA in Italia e a presentare la dichiarazione Modello IVA 2022 relativa al 2021, posto che, in ogni caso, l'Istante e le controllate hanno provveduto alla liquidazione cumulativa dell'imposta per l'intero anno solare 2022 e la dichiarazione Modello IVA 2022 è da considerarsi valida a tutti gli effetti, giusta il combinato disposto degli artt. 2, comma 7 e 8, comma 6, d.P.R. 322/1998.

In subordine, nella denegata e non creduta ipotesi in cui codesta Spettabile Agenzia delle Entrate non condividesse tale soluzione interpretativa, l'Istante chiede che codesta Spettabile Amministrazione voglia confermare la possibilità per la Società di avvalersi dell'istituto della remissione in bonis, di cui agli artt. 7-quater, comma 29, D.l. 22 ottobre 2016, n. 193 e/o 2, commi 1, 2, 3 e 3-bis del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, entro il termine per la presentazione della dichiarazione Modello IVA 2023.»

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante propone le seguenti soluzioni.

1) Al fine di individuare il luogo di stabilimento di una persona giuridica ai fini IVA, l'istante ritiene che, tenuto conto della giurisprudenza comunitaria in materia, qualora non vi sia coincidenza tra il luogo della sede legale e quello della sede effettiva, quest'ultimo debba prevalere.

Di conseguenza, la società istante è da considerare come soggetto passivo stabilito ai fini IVA in Italia, ai sensi e per gli effetti degli artt. 7, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 633 del 1972 e 10, del Regolamento UE 282/2011, posto che in Italia sono assunte le "*decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa*", non rilevando la circostanza che la sede legale della società sia ubicata all'estero.

2) L'istante, società commerciale di diritto lussemburghese giuridicamente

equipollente alle società a responsabilità limitata, ritiene di poter optare per la procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo, in qualità di controllante, unitamente alle società controllate, in virtù dell'interpretazione "evolutiva" delle norme disciplinanti l'istituto in esame fornita dall'Amministrazione (cfr., in particolare, la risoluzione del 21 febbraio 2005, n. 22/E ed il principio di diritto n. 24 del 19 novembre 2019), con la quale ne è stata estesa l'applicazione alle società residenti in altri Stati comunitari, purché in possesso dei requisiti previsti dal D.M. 13 dicembre 1979 ed identificate ai fini IVA in Italia (per il tramite di una stabile organizzazione, ovvero mediante un rappresentante fiscale o l'identificazione diretta).

3) Infine, l'istante ritiene valida l'opzione esercitata per la liquidazione IVA di gruppo, a partire dall'annualità 2022, mediante compilazione del quadro VG della dichiarazione Modello IVA 2022, relativa al periodo d'imposta 2021.

In particolare, è dell'avviso che, le tempistiche con cui ha provveduto ad identificarsi ai fini IVA in Italia e a presentare la dichiarazione Modello IVA 2022 relativa al 2021, non ostino alla validità dell'opzione per la procedura liquidatoria in questione, posto che, in ogni caso, l'istante e le controllate hanno provveduto alla liquidazione cumulativa dell'imposta per l'intero anno solare 2022 e la dichiarazione Modello IVA 2022, presentata entro 90 giorni dal termine di scadenza, è da considerarsi valida a tutti gli effetti, giusta il combinato disposto degli artt. 2, comma 7 e 8, comma 6, decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322.

In subordine, laddove non si condivida la soluzione interpretativa illustrata, l'istante chiede conferma circa la possibilità di avvalersi dell'istituto della remissione *in bonis*, di cui agli artt. 7-*quater*, comma 29, del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193 e/o 2, commi 1, 2, 3 e 3-*bis* del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, entro il termine per la presentazione della dichiarazione Modello IVA 2023 relativo al periodo d'imposta 2022.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Secondo quanto rappresentato nell'istanza, *[ALFA]* è una società di diritto lussemburghese che svolge la propria attività d'impresa anche in Italia, ove «*ha presentato, in data 20 maggio 2022, dichiarazione di inizio attività ex art. 35, d.P.R. 633/1972, tramite apposito modello AA7/10*».

Il riferimento normativo all'articolo 35 del D.P.R. n. 633 del 1972 e l'utilizzo del modello AA7/10 lasciano intuire che l'istante abbia scelto di avvalersi di una stabile organizzazione in Italia, sicché la medesima sembra potersi ricondurre ad un soggetto estero "stabilito" in Italia ma non anche ad un soggetto residente in Italia, essendo tale solo un soggetto che ivi ha la sede legale. Non potendosi accertare in questa sede se l'istante sia effettivamente "*stabilito nel territorio dello Stato*"- verifica che presuppone il riscontro di elementi di fatto non esperibile in questa sede (cfr. circolare n. 9/E del 1° aprile 2016) - resta impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Ad ogni modo, anche un soggetto passivo non residente, ovvero con sede legale in uno Stato estero, può effettuare operazioni rilevanti ai fini IVA nel territorio dello Stato, e dunque avere una propria soggettività IVA in Italia. A tal fine, può adempiere ai relativi obblighi ed esercitare i relativi diritti mediante una stabile organizzazione - come sembra aver scelto di operare l'istante - ovvero nominando un rappresentante fiscale o, infine, identificandosi direttamente. Trattasi di istituti tra loro alternativi, non potendo il soggetto non residente assumere una duplice posizione IVA nel territorio dello Stato.

In ambito IVA, la stabile organizzazione agisce in qualità di soggetto passivo "stabilito", al pari di qualsiasi altro operatore economico che abbia nel territorio dello Stato una sede fissa d'affari. La stabile organizzazione, infatti, pur non configurandosi quale soggetto giuridico distinto dalla casa madre, assume autonoma rilevanza ai fini IVA per le operazioni attive e passive effettuate con soggetti terzi ad essa direttamente riferibili (cfr. articolo 7 del D.P.R. n. 633 del 1972).

Ciò detto, in relazione al secondo quesito, si evidenzia che la procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo, disciplinata dall'articolo 73, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972 e dalle disposizioni applicative di cui al D.M. 13 dicembre 1979 (come modificato dal decreto del 13 febbraio 2017), consente alle società di un gruppo - in presenza di determinati presupposti - di procedere alla liquidazione periodica dell'IVA in maniera unitaria, mediante compensazione dei debiti e dei crediti risultanti dalle liquidazioni delle società partecipanti. L'ambito soggettivo di applicazione della procedura in esame è individuato dall'articolo 2 del D.M. 13 dicembre 1979 che ne prevede l'accesso alle «*[...] società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice [...]*», le cui azioni o quote - con diritto di voto - siano possedute dall'ente o società controllante o da altra società da quest'ultima controllata, per una quota superiore al 50% del loro capitale almeno dal 1º luglio dell'anno solare precedente.

Con la risoluzione n. 22/E del 21 febbraio 2005, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che la procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo trova applicazione anche per le società residenti in altri Stati membri, purché in possesso dei requisiti previsti dal D.M. 13 dicembre 1979 ed identificati ai fini IVA in Italia (per il tramite di una stabile organizzazione, ovvero con la nomina di un rappresentante fiscale ai sensi dell'articolo 35 del D.P.R. n. 633 del 1972 o mediante identificazione diretta ai sensi del successivo articolo 35-*ter*). L'identificazione ai fini IVA in Italia dei partecipanti alla procedura di liquidazione IVA di gruppo è un requisito che deve sussistere a partire dal 1° gennaio dell'anno di applicazione della medesima, avendo l'opzione effetto su tutte le operazioni effettuate a partire da tale data.

Ne consegue che, nel caso di specie, l'istante non può aderire come controllante delle altre società del gruppo alla procedura in parola già a partire dall'anno 2022, in quanto, al 1° gennaio 2022, non era identificata in Italia ai fini IVA.

Non ha, altresì, rilevanza la dichiarazione annuale IVA 2022 presentata - peraltro in ritardo - per il periodo d'imposta 2021 al solo fine di esercitare l'opzione per la

procedura di liquidazione IVA di gruppo, dato che l'istante nel 2021 non operava in Italia - né direttamente o con un rappresentante fiscale, né mediante una stabile organizzazione.

Nel caso specifico, infatti, ove l'istante si fosse identificata in Italia entro il 1° gennaio 2022, avrebbe potuto optare per la procedura in parola presentando il modello Iva 26 entro il termine di liquidazione e versamento dell'imposta relativa al mese di gennaio 2022 (16 febbraio 2022), con effetto per l'anno stesso; come chiarito nelle istruzioni presenti nel sito internet della scrivente, detto modello può essere, infatti, ancora utilizzato per comunicare l'esercizio dell'opzione nell'ipotesi in cui non sia possibile utilizzare la dichiarazione annuale Iva relativa all'anno solare precedente a quello a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione.

Per quanto sopra chiarito, non è, infine, ammissibile il ricorso alla remissione *in bonis* per esercitare tardivamente l'opzione per la liquidazione IVA di gruppo: detto istituto, introdotto dall'articolo 2 del decreto-legge del 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, consente al contribuente che non ha tempestivamente eseguito la preventiva comunicazione o gli adempimenti di natura formale obbligatori per fruire di benefici di natura fiscale o per accedere a regimi fiscali opzionali, di "sanare" tale dimenticanza effettuando la prescritta comunicazione e versando la sanzione di cui all'articolo 11, comma 1, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, «*entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile*». In particolare, lo strumento della remissione *in bonis* è volto ad evitare che mere dimenticanze relative a comunicazioni ovvero, in generale, ad adempimenti formali, non eseguiti tempestivamente, precludano al contribuente, in possesso dei requisiti sostanziali richiesti dalla norma, la possibilità di fruire di benefici fiscali o di regimi opzionali.

Tale ipotesi non ricorre, tuttavia, nel caso di specie, ove non vi è una comunicazione tardiva da sanare in quanto, al 1° gennaio 2022 - momento a partire dal quale ha effetto la procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo - mancava il presupposto fondamentale per l'accesso al regime liquidatorio in questione, ossia

l'esistenza della società istante ai fini IVA in Italia.

[...]

Firma su delega del Capo Divisione
Paolo Valerio Barbantini

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)