

Risposta n. 155/2025

OGGETTO: Gruppo IVA – Rimborso IVA beni ammortizzabili "per opere realizzate su beni di terzi" – articolo 30 del DPR n. 633 del 1972

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

QUESITO

Si premette che l'interpello in esame è stato presentato in via congiunta dalla società [ALFA] (di seguito anche "istante" o "società capogruppo") e dalla sua controllata - nonché rappresentante del Gruppo IVA [BETA] - [GAMMA] (di seguito anche "istante" o "rappresentante del Gruppo IVA" o "SD"), al fine di avere chiarimenti in merito all'applicazione dell'articolo 30 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito "Decreto IVA").

In sintesi, le istanti riferiscono che, *«Il Gruppo [BETA], operante nel settore delle energie rinnovabili, sviluppa, finanzia, costruisce e gestisce impianti fotovoltaici.*

A partire dal 1° gennaio 2023, il gruppo ha optato per la costituzione di un c.d. gruppo IVA (...).

Il Gruppo IVA [BETA] risulta attualmente costituito dalle seguenti società: [GAMMA] (...) in qualità di rappresentante del Gruppo IVA; nonché dalle seguenti società partecipanti: [DELTA], [EPSILON], [ZETA], [ETA], [THETA] e [IOTA] [n.d.r. di seguito "partecipanti"].

A decorrere dal 1° gennaio 2025 entreranno a far parte del Gruppo IVA, (...) anche [ALFA], società capogruppo, e la società [ALFA 1]».

Le istanti fanno presente che il *business* svolto dal Gruppo risulta così articolato:

- «[n.d.r. la società capogruppo] *svolge l'attività di progettazione, organizzazione, sviluppo e finanziamento di impianti fotovoltaici a favore delle (...) [n.d.r. partecipanti], rendendo (...) quindi prestazioni di servizio "fuori campo IVA" essendo rese nell'ambito del medesimo Gruppo IVA.*

Ai fini dello svolgimento della propria attività, (...) [n.d.r. la società capogruppo], si avvale dell'opera di un team interno nonché di professionisti esterni. (...) sostiene (...), costi di consulenza per servizi professionali, assolvendo la relativa imposta nei confronti dei prestatori.

L'attività svolta (...) [n.d.r. dalla società capogruppo] determinerà quindi il sorgere di un'eccedenza di imposta detraibile in capo al Gruppo IVA.

- [n.d.r. la rappresentante del gruppo IVA] *si occupa della costruzione, realizzazione "chiavi in mano" e manutenzione degli impianti fotovoltaici per conto delle*

[n.d.r. partecipanti]. (...) le operazioni vengono generalmente svolte nei confronti di altre società del Gruppo (...), ricadendo quindi anche tali operazioni fuori dal campo IVA.

[n.d.r. la rappresentante del gruppo IVA] acquista principalmente i materiali per la costruzione degli impianti fotovoltaici assolvendo la relativa imposta.

Anche in questo caso l'attività svolta (...) determina l'eccedenza di un'imposta detraibile in capo al Gruppo IVA.

- [n.d.r. le partecipanti] entrate a far parte del Gruppo IVA a partire dal 2023 si occupano della gestione degli impianti fotovoltaici progettati e realizzati, mediante contratti di appalto, (...). Nello svolgimento della propria attività (...), sostengono costi per acquisto di diritti reali da terzi (in larga parte operazioni non soggette a imposta) e per servizi di distribuzione e altri servizi, assolvendo ordinariamente imposta al 22%. Le operazioni (...) effettuate dalle [n.d.r. partecipanti] (...) consistono poi in cessioni di energia elettrica nei confronti di "soggetti passivi rivenditori" stabiliti all'estero, escluse dal campo di applicazione dell'imposta, ai sensi dell'art. 7-bis, comma 3, DPR n. 633/72.

Anche l'attività svolta dalle [n.d.r. partecipanti] contribuisce a generare un'eccedenza di imposta detraibile».

Tutto ciò premesso le istanti chiedono se:

«l'eccedenza di imposta detraibile risultante dalla dichiarazione del Gruppo IVA possa essere chiesta a rimborso (...) in base al presupposto dei "beni ammortizzabili", ai sensi e per gli effetti dell'art. 30, comma 3, lett. c), del DPR 26 ottobre 1972, n. 633;

- i rimborsi IVA di cui sopra potranno essere ottenuti senza necessità di presentare garanzia, mediante apposizione del visto di conformità».

Inoltre, con la documentazione integrativa richiesta dalla Scrivente, le istanti hanno, tra l'altro, chiarito che:

- *«XXX impianti sono attualmente gestiti dalle società del Gruppo IVA e solo YY sono stati ceduti a soggetti terzi estranei al gruppo, quindi il 7% del totale»; «l'eccedenza detraibile da richiedere a rimborso in base al presupposto dei "beni ammortizzabili" (...) è esclusivamente associata agli impianti di proprietà del Gruppo IVA e da quest'ultimo gestiti operativamente»;*

- *«nel gestionale ("ERP") del Gruppo, tutti i progetti hanno un riferimento unico identificativo che viene utilizzato al momento della registrazione di tutti gli atti e fatti aziendali» e che per ciascun progetto «vengono riconosciuti per conto e tipologia di costo i materiali utilizzati, i costi di trasporto, i servizi richiesti al fornitore terzo e, infine, il costo di vigilanza del cantiere sostenuto durante la fase di esecuzione dei lavori»;*

- *«le società del Gruppo [BETA] iscrivono gli impianti fotovoltaici di cui sono proprietarie tra le "Immobilizzazioni" dell'Attivo dello Stato Patrimoniale, ai sensi dell'art. 2424 del Codice Civile e dell'OIC 16 e 24.*

In generale, gli impianti fotovoltaici sono costruiti sui tetti di fabbricati industriali o su terreni di proprietà delle società del Gruppo o su cui il Gruppo ha ottenuto una concessione trentennale del diritto di superficie»;

- *«[i]l valore dell'impianto generalmente comprende:*

a) i costi addebitati da SD in virtù del contratto di appalto per la realizzazione dell'impianto. In funzione della potenza da realizzare, misurata in KWp, viene assegnato un valore al progetto e il totale viene diviso in cinque fatture distinte, associate al completamento di determinate fasi di costruzione dell'impianto. Al momento della

connessione viene emessa l'ultima fattura e trasferito il titolo dell'impianto. La somma delle fatture è pari al valore del cespite in capo alla società veicolo;

b) eventuali oneri accessori alla realizzazione dell'impianto sostenuti direttamente dalle società veicolo, come ad esempio i costi dei professionisti (geologi o periti), costi notarili, permessi comunali, i costi di preventivo e successiva esecuzione dei lavori di connessione alla rete elettrica nazionale.

I costi sostenuti, direttamente o indirettamente, per l'acquisizione dei terreni su cui sono costruiti gli impianti fotovoltaici non sono assoggettati ad ammortamento».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, le istanti - dopo aver richiamato la normativa e la prassi in materia - ritengono che *«il Gruppo IVA (...) sia legittimato a chiedere a rimborso l'eccedenza di imposta detraibile risultante a fine anno in base al presupposto dei "beni ammortizzabili" (...), in considerazione del fatto che l'imposta assolta (...) vada considerata alla stregua di IVA afferente "all'acquisto o importazione di beni ammortizzabili" a prescindere dal fatto che l'acquisizione di tali beni avvenga in regime di esclusione IVA nell'ambito del Gruppo IVA stesso.*

(...).

La modalità di realizzazione degli impianti fotovoltaici - che costituiscono beni ammortizzabili in capo alle [n.d.r. partecipanti] (...) all'interno del Gruppo IVA, determina l'assenza di IVA a credito per il Gruppo IVA afferente all'acquisto "diretto" di beni ammortizzabili giacché alcuni membri del Gruppo IVA (...) che sono stati incaricati di realizzare gli impianti assolvono imposta sull'acquisto di "ordinari" fattori produttivi

(materiali, consulenze tecniche, etc.), e nel contempo altri membri del Gruppo IVA (...) acquisiscono mediante contratti d'appalto la proprietà di beni ammortizzabili senza tuttavia assolvere imposta, trattandosi di operazioni effettuate all'interno del medesimo Gruppo IVA.

Qualora si negasse al Gruppo IVA il diritto al rimborso sulla base del presupposto "acquisti e importazioni di beni ammortizzabili" (...), verrebbe a determinarsi un effetto ingiustificatamente penalizzante per il Gruppo IVA, giacché lo svolgimento delle stesse operazioni intercorse tra i medesimi soggetti in assenza del Gruppo IVA, conferirebbero (...) alle [n.d.r. partecipanti] (ciascuna per la realizzazione dei rispettivi impianti fotovoltaici commissionati agli appaltatori) il diritto al rimborso IVA in base al presupposto in analisi e nella misura dell'imposta assolta (in assenza di Gruppo IVA) nei confronti dei fornitori in relazione alla realizzazione dell'impianto mediante contratto d'appalto.

(...) a parere delle Società istanti, deve ritenersi integrato il presupposto che legittima la richiesta di rimborso dell'IVA in base al presupposto dei "beni ammortizzabili" (...), in considerazione del fatto che (...) le operazioni di realizzazione degli impianti fotovoltaici - che costituiscono beni ammortizzabili in capo alle [n.d.r. partecipanti] - all'interno del Gruppo IVA costituiscono di per sé operazioni per cui: (i) l'imposta diventa esigibile, e (ii) il diritto alla detrazione diventa esercitabile.

Questa conclusione, oltre a essere in linea con la prassi dell'amministrazione finanziaria, è anche confermata dalla recente giurisprudenza di legittimità (Cass. SS.UU. n. 13162 del 14 maggio 2024) che assegna una portata ampia al concetto di "bene ammortizzabile", da interpretarsi, (...), nel senso ampio di "bene di investimento",

ovvero quei beni destinati all'esercizio dell'impresa del soggetto passivo (rectius, del Gruppo IVA) per un periodo medio-lungo, slegando tale nozione (...) dalla titolarità giuridica del bene stesso. Una diversa interpretazione, a parere della Corte, violerebbe il principio eurounionale di neutralità dell'imposta, secondo cui il soggetto passivo non può esserne inciso al pari di un consumatore finale».

Inoltre, le istanti ritengono che «[i] rimborsi IVA (...) potranno peraltro essere effettuati senza necessità di presentare garanzia, mediante apposizione del visto di conformità sull'istanza trimestrale o dichiarazione IVA annuale nella considerazione che - assumendo il rispetto di tutti i restanti requisiti - nel caso del Gruppo IVA, il termine di due anni di cui all'art. 38bis, co 4, lett. a) del DPR n. 633/72, debba essere computata in relazione alla maggioranza delle società facenti parte del Gruppo IVA (le quali esercitano attività d'impresa da più di due anni) e non in relazione all'esercizio dell'attività da parte del Gruppo IVA stesso, dovendosi quindi adattare le indicazioni della CM 33/E del 22 luglio 2016, par. 5, al caso del Gruppo IVA: negare la possibilità di ottenere il rimborso senza presentazione di garanzia ad un gruppo IVA adducendo che il gruppo IVA sia costituito da meno di due anni (alla data di presentazione della richiesta di rimborso), quando le società facenti parte del gruppo IVA effettivamente esercitano attività d'impresa da più di due anni, apparirebbe una ingiustificata discriminazione per i soggetti che si avvalgono dell'istituto del Gruppo IVA».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si evidenzia che il parere della Scrivente viene reso unicamente sulla fattispecie concreta così come descritta dalle istanti, senza entrare nel merito

della verifica della coesistenza dei vincoli finanziari, economici ed organizzativi relativi al Gruppo IVA e dell'effettiva esistenza e inerenza dei costi da cui deriva il credito IVA oggetto del quesito, restando impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Tanto premesso, la disciplina nazionale del Gruppo IVA è delineata dal Titolo V-bis del decreto IVA e dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 6 aprile 2018, recante le disposizioni attuative, emanato in ottemperanza alle previsioni di cui all'articolo 70-duodecies, comma 6, del medesimo Titolo.

Il regime del Gruppo IVA - introdotto con finalità semplificatorie, oltre che antiabuso - deriva dall'applicazione della facoltà, accordata agli Stati membri dall'articolo 11 della "direttiva 2006/112 CE del 28 novembre 2006 del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto", di *«considerare come un unico soggetto passivo le persone stabilite nel territorio dello stesso Stato membro che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi»*.

Come illustrato dalla circolare del 31 ottobre 2018, n. 19/E, *«[i]l Gruppo IVA si inserisce nel panorama nazionale come un autonomo soggetto passivo d'imposta, in quanto tale titolare degli stessi diritti e degli stessi obblighi di qualsiasi altro soggetto passivo ed identificato, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, mediante un proprio numero di partita IVA e una propria autonoma iscrizione al VIES»*.

In particolare, *«a seguito della costituzione del Gruppo IVA, gli aderenti al Gruppo perdono l'autonoma soggettività ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e si*

costituisce un nuovo soggetto d'imposta dotato di un proprio numero di partita IVA e di una propria autonoma iscrizione al VIES. [...].

Il numero di partita IVA - cui è associato ciascun partecipante - è riportato nelle dichiarazioni e in ogni altro atto o comunicazione relativi all'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. La partita IVA che viene attribuita al Gruppo a seguito della sua costituzione, assume, anche la valenza di codice fiscale.

Le partite IVA dei soggetti partecipanti vengono associate alla partita IVA del Gruppo. L'informazione di tale associazione, corredata della data di decorrenza, viene resa dall'Anagrafe Tributaria in sede di interrogazione o verifica della singola partita IVA, in modo che il trattamento della stessa possa essere regolato in modo corretto.

Il Gruppo neo costituito rappresenta, quindi, in luogo dei partecipanti al Gruppo medesimo, il soggetto passivo tenuto all'osservanza delle disposizioni in materia di IVA per le operazioni che verranno poste in essere dal Gruppo nel suo complesso (i.e., da ciascuno dei partecipanti che agiscono in qualità di Gruppo).

Da ciò deriva, quindi, che gli obblighi dichiarativi, di liquidazione e di versamento dell'imposta, nonché tutti gli altri adempimenti contabili gravano in capo al Gruppo IVA [...]], e, come disposto dall'articolo 70-septies del decreto IVA, sono assolti dal "Rappresentante".

L'unicità soggettiva del Gruppo IVA innanzi descritta comporta che, all'osservanza degli obblighi e all'esercizio dei diritti derivanti dall'applicazione delle norme in materia di IVA sia tenuto il Gruppo stesso e non i singoli partecipanti (articolo 70-quinquies, comma 4, del decreto IVA), per il tramite del "Rappresentante di Gruppo" (articoli 70-septies, comma 1, e 70-octies del decreto IVA).

Tanto premesso, l'articolo 30 del decreto IVA contiene un'elencazione tassativa dei presupposti che consentono la richiesta di rimborso dell'eccedenza a credito IVA - se superiore a 2.582,28 euro - emergente dalla dichiarazione annuale (oltre quello di cui all'articolo 34, comma 9, del medesimo decreto), al di fuori dei quali lo stesso deve necessariamente essere riportato in detrazione/compensazione nel periodo d'imposta successivo. In particolare, il citato articolo contempla, tra l'altro, il rimborso *«c) limitatamente all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili, nonché di beni e servizi per studi e ricerche»*.

La *ratio* sottostante alla previsione di cui alla lettera c) è quella *«di consentire a quegli operatori economici che effettuano operazioni di investimento in beni ammortizzabili un più sollecito recupero dell'IVA assolta sui beni acquistati, evitando, in tal modo, un aggravio dell'esposizione finanziaria del contribuente»* (cfr. Risoluzione n. 392/E del 28 dicembre 2007).

Al riguardo, con la recente risoluzione n. 20/E del 26 marzo 2025 - nel commentare la posizione assunta dalle Sezioni Unite Civili della Corte di Cassazione con la sentenza n. 13162 del 14 maggio 2024, in riferimento alla rimborsabilità dell'eccedenza IVA detraibile "per opere realizzate su beni di terzi" - è stato chiarito che, *«giudici di legittimità hanno parificato sul piano sostanziale "detrazione" e "rimborso" e hanno chiarito che, all'espressione «acquisto ... di beni ammortizzabili», utilizzata dal legislatore IVA interno (articolo 30, comma 2, lett. c), d.P.R. n. 633 del 1972), «va attribuito il significato - lato - di disponibilità di tali beni in virtù di un titolo giuridico che ne garantisca il possesso ovvero la detenzione per un periodo di tempo apprezzabilmente lungo (quale appunto è, di norma, non solo quello derivante dall'acquisizione della*

proprietà ovvero di un diritto reale, ma anche da un contratto di locazione/comodato), ferma in ogni caso la necessaria "strumentalità" dei beni stessi all'esercizio dell'impresa (che comunque è presupposto generale della detraibilità dell'IVA ex art. 19, comma 1, DPR n. 633/1972)» e che «l'applicazione della disposizione legislativa de qua va necessariamente estesa ai beni che, pur stricto sensu non ammortizzabili, sono comunque destinati all'esercizio dell'impresa per un periodo di tempo medio-lungo, appunto quali "investimenti" (beni strumentali)», ovvero con «riferimento alla nozione - ampia e sostanzialmente economica - di "beni di investimento"».

Conseguentemente, è stato ammesso *«che l'esercente attività d'impresa o di lavoro autonomo ha diritto, al ricorrere di tutti gli altri requisiti richiesti dalla normativa, al rimborso dell'IVA per i lavori di miglioramento, trasformazione o ampliamento dei beni dei quali ha disponibilità in virtù di un titolo giuridico che ne garantisca il possesso ovvero la detenzione per un periodo di tempo apprezzabilmente lungo (quale appunto è, di norma, non solo quello derivante dall'acquisizione della proprietà ovvero di un diritto reale, ma anche da un contratto di locazione/comodato), ferma restando, in ogni caso, la "strumentalità" dei beni stessi all'esercizio dell'impresa (presupposto generale della detraibilità dell'IVA ex articolo 19, comma 1, d.P.R. n. 633 del 1972) per un periodo di tempo medio-lungo, appunto quali "investimenti" che richiedono cioè un impiego di risorse finanziarie non contabilizzabile come costo di un singolo esercizio.»*

Stante quanto sopra, nel caso di specie, si ritiene che il Gruppo IVA, quale soggetto passivo unitario ai fini dell'IVA, possa essere assimilato ad un soggetto che realizza in economia l'impianto fotovoltaico da utilizzare quale bene strumentale per

la produzione dell'energia destinata alla vendita. Pertanto, se, come illustrato nella documentazione integrativa all'istanza e non verificabile in questa sede, è possibile individuare, per ciascun bene strumentale realizzato, i costi ad esso imputabili per gli acquisti, effettuati dal Gruppo IVA, dei beni e/o dei servizi inerenti la progettazione, la realizzazione e la manutenzione dell'impianto fotovoltaico, si ritiene che l'eccedenza a credito dell'IVA ad essi relativa possa essere chiesta a rimborso dal Rappresentante di gruppo invocando il presupposto di cui alla lettera c) dell'articolo 30 del decreto IVA.

Al riguardo, per stessa ammissione delle istanti *«l'eccedenza detraibile da richiedere a rimborso in base al presupposto dei "beni ammortizzabili" (...) è esclusivamente associata agli impianti di proprietà del Gruppo IVA e da quest'ultimo gestiti operativamente»*, dovendo, invece, restare esclusa dalla richiesta in parola l'IVA assolta per la realizzazione di impianti per conto terzi (cioè destinati alla vendita); va da sé che, nel caso di costi promiscui - laddove non sia possibile un'imputazione oggettiva - la quota di imposta rimborsabile ai sensi della più volte citata lettera c) andrà individuata proporzionalmente.

Preso atto di quanto chiarito dalle Sezioni Unite innanzi richiamate, si ritiene, altresì, ammissibile il rimborso IVA nonostante il fatto che, *«gli impianti fotovoltaici sono costruiti sui tetti di fabbricati industriali o su terreni di proprietà delle società del Gruppo o su cui il Gruppo ha ottenuto una concessione trentennale del diritto di superficie»*, nel presupposto che gli stessi, secondo quanto emerge dall'istanza, siano beni investimento/strumentali destinati all'esercizio dell'impresa per un periodo di tempo medio-lungo. Tale soluzione che valorizza, conformemente alle indicazioni della suprema Corte, la peculiarità del caso (utilizzo per un periodo medio-lungo del bene

investimento), integra i chiarimenti già resi, in merito agli impianti fotovoltaici, con la circolare n. 36/E del 19 dicembre 2013, par. 4, ove era stato precisato, *«che non spetta il rimborso ai sensi dell'articolo 30 del d.P.R. n. 633 del 1972 dell'IVA assolta sull'acquisto o realizzazione di impianto fotovoltaico collocato su beni di terzi quando l'impianto non è separabile dal bene immobile cui si riferisce, non potendo essere rimosso al termine del periodo di utilizzo. In tali casi, l'opera eseguita non è di proprietà del soggetto che l'ha realizzata, giacché in base ai principi civilistici accede ad un immobile di proprietà altrui. Di conseguenza, non può essere iscritta nel bilancio come bene ammortizzabile proprio del soggetto che l'ha effettuata. Tali beni, in quanto non ammortizzabili, non rientrano, pertanto, nella previsione normativa di cui alla lettera c) del comma 3 del citato art. 30».*

Con riguardo, infine, alla verifica dei presupposti per ottenere il rimborso IVA senza prestare le garanzie ordinarie, si rammenta che l'articolo 38-bis del decreto IVA dispone che, *«3. Fatto salvo quanto previsto dal comma 4, i rimborsi di ammontare superiore a 30.000 euro sono eseguiti previa presentazione della relativa dichiarazione o istanza da cui emerge il credito richiesto a rimborso recante il visto di conformità o la sottoscrizione alternativa di cui all'articolo 10, comma 7, primo e secondo periodo, del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102. Alla dichiarazione o istanza è allegata una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, a norma dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che attesti la sussistenza delle seguenti condizioni in relazione alle caratteristiche soggettive del contribuente:*

a) il patrimonio netto non è diminuito, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento; la consistenza degli immobili non si è ridotta, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata; l'attività stessa non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende compresi nelle suddette risultanze contabili;

b) non risultano cedute, se la richiesta di rimborso è presentata da società di capitali non quotate nei mercati regolamentati, nell'anno precedente la richiesta, azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore al 50 per cento del capitale sociale;

c) sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi.

4. Sono eseguiti previa prestazione della garanzia di cui al comma 5 i rimborsi di ammontare superiore a 30.000 euro quando richiesti:

a) da soggetti passivi che esercitano un'attività d'impresa da meno di due anni diversi dalle imprese start-up innovative di cui all'articolo 25 del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221;

b) da soggetti passivi ai quali, nei due anni antecedenti la richiesta di rimborso, sono stati notificati avvisi di accertamento o di rettifica da cui risulti, per ciascun anno, una differenza tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta o del credito dichiarato superiore:

1) al 10 per cento degli importi dichiarati se questi non superano 150.000 euro;

2) al 5 per cento degli importi dichiarati se questi superano 150.000 euro ma non superano 1.500.000 euro;

3) all'1 per cento degli importi dichiarati, o comunque a 150.000 euro, se gli importi dichiarati superano 1.500.000 euro;

c) da soggetti passivi che nelle ipotesi di cui al comma 3, presentano la dichiarazione o istanza da cui emerge il credito richiesto a rimborso priva del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa, o non presentano la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà;

d) da soggetti passivi che richiedono il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante all'atto della cessazione dell'attività.»

Al riguardo, il decreto ministeriale del 6 aprile 2018, all'articolo 6 (Rimborsi IVA) dispone che «1. I rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto, in presenza dei presupposti di cui all'art. 30 del decreto n. 633 del 1972, in capo al Gruppo IVA, sono eseguiti, a richiesta del rappresentante, applicando le disposizioni di cui all'art. 38-bis del medesimo decreto n. 633 del 1972, salvo quanto disciplinato nei successivi commi 2, 3 e 4.

2. La dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà di cui al comma 3 dell'art. 38-bis del decreto n. 633 del 1972, attesta:

a) la sussistenza delle condizioni di cui alle lettere a) e b) del medesimo comma 3, prendendo a riferimento la sommatoria dei valori di ciascun partecipante al Gruppo IVA;

b) la regolarità dei versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi di cui alla lettera c) del medesimo comma 3, da parte di tutti i componenti del Gruppo IVA.

3. Le condizioni di cui al comma 4, lettera a), dell'art. 38-bis del decreto n. 633 del 1972, vanno verificate in capo a ciascun partecipante.

4. Ai fini del calcolo della differenza, per ciascun anno, tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta o del credito dichiarato superiore ai limiti indicati nel comma 4, lettera b), dell'art. 38-bis del decreto n. 633 del 1972, rilevano gli avvisi di accertamento o di rettifica notificati al Gruppo IVA nei due anni antecedenti la richiesta di rimborso.

5. L'eccedenza d'imposta chiesta a rimborso in sede di dichiarazione annuale è cedibile dal rappresentante del Gruppo IVA su delega dei partecipanti, nel rispetto delle disposizioni di cui agli articoli 1260 e seguenti del codice civile.».

Il citato articolo, dunque, dispone come e rispetto a chi va eseguita la verifica delle condizioni dettate dal citato articolo 38-bis al fine ottenere il rimborso senza prestare garanzia, prevedendo espressamente che, il requisito dell'esercizio dell'attività da più di due anni va verificato in capo a ciascun partecipante al Gruppo IVA.

Si rammenta, al riguardo, che per esercizio dell'attività di impresa si intende l'effettivo svolgimento dell'attività stessa - che ha inizio con la prima operazione effettuata e non essendo sufficiente la sola apertura della partita IVA - e che il termine temporale di due anni è riferito ai due anni antecedenti la data di richiesta del rimborso annuale o trimestrale (cfr. circolare n. 6/E del 19 febbraio 2015, par. 8.3).

**IL VICEDIRETTORE
CAPO DIVISIONE CONTRIBUENTI
(firmato digitalmente)**