Articoli 70-bis e seguenti del Dpr 633/1972
Circolare 19/E del 31 ottobre 2018
Principio di diritto 16 del 14 settembre 2020
Risposte a interpello 526/2020, 539/2020, 626/2020, 124/2021, 143/2021, 220/2021

Alessandro Germani
Dottore commercialista, Partner GDC Corporate & Tax

Funzionamento del gruppo Iva, recenti risposte a interpelli

Il **gruppo Iva** è un istituto di derivazione comunitaria che è stato introdotto nella legge Iva nazionale a decorrere dal 1° gennaio 2019 per venire incontro alle esigenze di quei **gruppi che svolgono prevalentemente attività esente** e che pertanto **non debbono essere penalizzati dall'impatto Iva di attività che vengono accentrate su una determinata entità del gruppo e rifatturate alle altre**. Il meccanismo di questo istituto è stato chiarito dalla **circolare 19/E/2018**. Stanti tuttavia le numerose **problematiche** che questo regime può implicare, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta con una serie di **chiarimenti successivi *ad hoc***.
Ci concentriamo su alcune di queste pronunce emanate nel corso del 2020 e del 2021, che hanno chiarito degli aspetti in relazione ai **vincoli** (finanziario, economico e organizzativo) **per l'adesione al gruppo**, agli effetti delle **operazioni straordinarie**, a tematiche che riguardano i **soggetti residenti con riferimento al soggetto controllante estero** e alle **fatturazioni fra casa madre e stabili organizzazioni**, alle questioni in caso di **separazione di attività** che hanno diritto alla detrazione limitato.

L'introduzione del gruppo Iva all'interno della disciplina Iva domestica

Il **gruppo Iva** è stato introdotto dalla legge di bilancio 2017 attraverso una serie di articoli, **dall'articolo 70-bis all'articolo 70-duodecies**, all'interno del **Dpr 633 del 26 ottobre 1972** relativo all'imposta sul valore aggiunto [1].

Si tratta di una misura che viene incontro, in particolare, alle **esigenze dei gruppi che svolgono in prevalenza attività esente**, quali i **gruppi bancari, assicurativi, finanziari in generale**, nonché quelli che svolgono **servizi postali e sanitari**. In tutti questi casi, infatti, le **prestazioni effettuate sono tipicamente esenti**, motivo per cui tali soggetti soffrono di un **diritto alla detrazione che è alquanto limitato**. In molti casi, poi, esso è addirittura **pari a zero qualora i soggetti abbiano optato per la dispensa dagli adempimenti** [2]. In presenza di tale opzione, infatti, il contribuente è dispensato dagli obblighi di fatturazione e di registrazione relativamente alle principali operazioni esenti da imposta, ai sensi dell'articolo 10, permanendo invece tali obblighi per le altre operazioni eventualmente effettuate (quali quelle imponibili), oltre all'obbligo di registrazione degli acquisti. In ogni caso, sussiste sempre l'obbligo di **rilasciare la fattura quando ciò sia richiesto dal cliente**.

La **dispensa** è di **uso frequente all'interno dei gruppi bancari e assicurativi**, che, in considerazione del fatto di operare quasi esclusivamente in esenzione Iva, trovano **conveniente rinunciare anche a una minima possibilità di detrarre l'Iva** per il meccanismo del *pro rata* di detrazione a fronte della **semplificazione** consistente nel fatto di **non dovere emettere fattura, né registrarla per una mole assai cospicua di operazioni esenti**.

In relazione a tali soggetti, dunque, l'**eventuale concentrazione di determinate attività presso alcune entità specializzate del gruppo** comporterebbe una **penalizzazione** cospicua qualora la **rifatturazione all'entità utilizzatrice del gruppo dovesse avvenire con assoggettamento a Iva**, che, per tali soggetti, rappresenta sempre una componente di costo. Si pensi al-

1. *Tali articoli disciplinanti il gruppo Iva sono stati introdotti dall'articolo 1, comma 24, della legge 232 dell'11 dicembre 2016.*

2. *Cfr. articolo 36-bis del Dpr 633/1972.*

l'ipotesi di prestazioni informatiche a beneficio del gruppo bancario o assicurativo, oppure alla gestione dei sinistri operata per tutte le varie compagnie di gruppo, o all'accentramento di alcune funzioni no core che siano poi a beneficio di tutte le entità. In tutti questi casi, l'**assoggettamento a Iva delle prestazioni *intercompany* genererebbe un fenomeno distorsivo**, che non appare coerente con la libera scelta di operare allocando determinate funzioni in apposite strutture senza dovere incorrere, per questo motivo, in una penalizzazione sotto il profilo Iva.

Storicamente a questa problematica si è data una risposta dapprima con l'articolo 6 della legge 133 del 13 maggio 1999, che disciplinava l'esenzione Iva per le prestazioni di servizi, rese nell'ambito delle attività di carattere ausiliario [3], all'interno di gruppi bancari, assicurativi, con prevalente attività esente (per oltre il 90% del volume d'affari) o attivi nella riscossione dei tributi.

Successivamente, a seguito dell'abrogazione di questa disposizione, si è optato per le **strutture consortili** disciplinate dall'articolo 10, comma 2, del Dpr 633/1972 [4] a decorrere dal 2008. Si è così assistito al proliferare, soprattutto in ambito bancario e assicurativo, di strutture consortili che **consentivano di rendere esenti le prestazioni di servizi infragruppo all'interno dei rispettivi gruppi di appartenenza**.

Successivamente anche **queste costruzioni sono state messe fortemente in discussione** a seguito di alcune sentenze comunitarie che hanno negato l'esenzione Iva per ciò che concerne i consorzi che abbiano a che fare con le attività bancarie e assicurative [5].

La soluzione definitiva è consistita quindi nell'introduzione, a fare data **dal 1° gennaio 2019**, del cosiddetto "**gruppo Iva**", che, sotto certe **condizioni**, prevede la **possibilità che le fatturazioni all'interno del gruppo non siano rilevanti ai fini Iva**. Il tutto attraverso la **creazione di tale gruppo**, che si configura come un **soggetto passivo d'imposta**, con la particolarità che detto **soggetto passivo è unico**, **nonostante sia costituito da più entità** (le società partecipanti). All'atto della costituzione, infatti, i **partecipanti al gruppo**, **pur rimanendo giuridicamente indipendenti**, **perdono la propria individualità**. Ciò comporta, tra l'altro, che le **operazioni infragruppo non assumano rilevanza ai fini Iva**.

La disciplina del gruppo Iva è contenuta nel **Dm 6 aprile 2018** e importanti chiarimenti sono poi stati forniti con la **circolare 19/E del 31 ottobre 2018**.

In considerazione della **complessità** dell'istituto e delle sue sfaccettature, si è assistito a una copiosa produzione di **interpretazioni da parte dell'Agenzia delle Entrate**, che ha provveduto a chiarire molti aspetti critici.

Di seguito ci soffermiamo sulle principali pronunce intervenute nel 2020 e in questi primi mesi del 2021.

Vincolo finanziario, economico e organizzativo

Dal punto di vista soggettivo, l'istituzione del gruppo Iva presuppone, **in capo ai soggetti coinvolti**, ai sensi dell'articolo 70-bis del Dpr 633/1972, che fra gli stessi ricorrano **congiuntamente i vincoli finanziario, economico e organizzativo**. Tali vincoli sono poi disciplinati dal successivo articolo 70-ter del Dpr 633/1972.

Per ciò che concerne il **vincolo finanziario**, si fa riferimento alla nozione di **controllo** interno di diritto del codice civile. Infatti il comma 1 del predetto articolo prevede che «*Si considera sussistente un vincolo finanziario tra soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato quando, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile e almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente:*

a) tra detti soggetti esiste, direttamente o indirettamente, un rapporto di controllo;

b) detti soggetti sono controllati, direttamente o indirettamente, dal medesimo soggetto, purché residente nel territorio dello Stato ovvero in uno Stato con il quale l'Italia ha stipulato un accordo che assicura un effettivo

3. *Ai sensi dell'articolo 59, comma 1, lettera c), del Dlgs 385 del 1° settembre 1993.*

4. *Cfr. articolo 10, comma 2, del Dpr 633/1972: "Sono altresì esenti dall'imposta le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei consorziati o soci da consorzi, ivi comprese le società consortili e le società cooperative con funzioni consortili, costituiti tra soggetti per i quali, nel triennio solare precedente, la percentuale di detrazione di cui all'articolo 19-bis, anche per effetto dell'opzione di cui all'articolo 36-bis, sia stata non superiore al 10 per cento, a condizione che i corrispettivi dovuti dai consorziati o soci ai predetti consorzi e società non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse».*

5. *Cfr. Cgue, sentenze C-326/15 del 21 settembre 2017, C-605/15 del 21 settembre 2017 e C-616/15 del 21 settembre 2017.*

scambio di informazioni».

Il **vincolo economico** guarda invece alle **attività** effettivamente svolte dai soggetti. Al riguardo, il comma 2 dell'articolo stabilisce che «*Si considera sussistente un vincolo economico tra soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato sulla base dell'esistenza di almeno una delle seguenti forme di* ***cooperazione economica****:*

a) svolgimento di un'attività principale dello stesso genere;

b) svolgimento di attività complementari o interdipendenti;

c) svolgimento di attività che avvantaggiano, pienamente o sostanzialmente, uno o più di essi».

Infine il **vincolo organizzativo** presuppone un **coordinamento** esistente fra le entità coinvolte. In tal senso, infatti, il comma 3 stabilisce che «*Si considera sussistente un vincolo organizzativo tra soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato quando tra detti soggetti esiste un coordinamento, in via di diritto, ai sensi delle disposizioni di cui al libro quinto, titolo V, capo IX, del codice civile, o in via di fatto, tra gli organi decisionali degli stessi, ancorché tale coordinamento sia svolto da un altro soggetto*».

Il successivo comma 4 stabilisce che, salvo quanto disposto dal successivo comma 5 (che prevede la possibilità di presentare interpello per dimostrare l'insussistenza del vincolo economico od organizzativo), **se tra i soggetti passivi intercorre il vincolo finanziario**, allora **si presumono sussistenti tra i medesimi anche i vincoli economico e organizzativo**. In altre parole, la norma prevede la **preminenza del vincolo finanziario**, in presenza del quale gli altri due si presumono sussistenti.

Qualora quindi si voglia dimostrare l'insussistenza del vincolo economico od organizzativo, va presentata apposita istanza di interpello (comma 5) [6]. Il vincolo economico si considera in ogni caso insussistente per i soggetti per i quali il vincolo finanziario ricorra in dipendenza di partecipazioni acquisite nell'ambito degli interventi finalizzati al recupero di crediti o derivanti dalla conversione in azioni di nuova emissione dei crediti verso imprese in temporanea difficoltà finanziaria, di cui all'articolo 113, comma 1, del Tuir (comma 6) [7].

Vediamo le principali risposte fornite dall'Agenzia su questo argomento.

Risposta a interpello 526 del 4 novembre 2020

L'istante, che svolge erogazione del credito, intende dimostrare l'**assenza del vincolo organizzativo**, perché non sussiste direzione e coordinamento per quattro sue controllate, il che consentirebbe di escluderle dal gruppo Iva.

In particolare, la controllata Beta, che gestisce fondi chiusi, non rientra nella direzione e nel coordinamento di Alfa, ma svolge l'attività in proprio, limitandosi a fornire i dati per il consolidamento e la redazione del piano industriale di gruppo. Lo stesso dicasi per Gamma, che è a capo di un gruppo industriale, che opera in autonomia e della quale non sono nemmeno approvati preventivamente i piani strategici e i *budget*. Anche Delta svolge attività industriale e dall'evento della sua quotazione non è più soggetta a direzione e coordinamento, essendo libera da qualsiasi condizionamento da parte di Alfa. Lo stesso dicasi per X, che svolge attività in ambito informatico.

L'Agenzia ricorda come il **vincolo organizzativo** richiami, per la verifica della sua **sussistenza**, la **direzione** e il **coordinamento** di cui al capo IX del titolo V del codice civile. Esso si sostanzia nell'**imprimere un'identità o una conformità di indirizzi operativi a una pluralità di entità**, formalmente distinte (circolare 19/E/2018). In base all'articolo 2497-sexies del codice civile, la direzione e il coordinamento **si presumono in base al controllo e all'inserimento dell'entità nel bilancio consolidato**.

Per Beta, tuttavia, il vincolo organizzativo non sussiste, in quanto la direzione e il coordinamento sono esclusi nei bilanci annuali. Lo stesso dicasi per Gamma. Ciò vale anche per Delta, per la quale la direzione e il coordinamento sono venuti meno con la quotazione in Borsa. E lo stesso può essere sostenuto anche per X.

Le Entrate concludono quindi per l'insussistenza del vincolo organizzativo, ex articolo 70-ter, comma 3, del Dpr 633/1972, tra Alfa e le sue quattro controllate. Sia queste, sia le società dalle stesse controllate

6. *Ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge 212 del 27 luglio 2000.*

7. *La sussistenza del vincolo economico, in questi casi, è dimostrata sempre mediante la presentazione di apposita istanza di interpello.*

sono dunque escluse dal perimetro soggettivo del gruppo Iva Alfa.

Risposta a interpello 626 del 28 dicembre 2020

Alfa è la *holding* del gruppo assicurativo Alfa ed è la rappresentante dell'omonimo gruppo Iva. Vi partecipa anche Gamma, che svolge attività immobiliare, ma di fatto è inattiva. Beta invece svolge attività agricola e, a seguito di istanza di interpello ex articolo 70-ter, comma 5, del Dpr 633/1972, è stata già esclusa dal gruppo Iva, avendo dimostrato l'insussistenza del vincolo economico.

Verrà effettuata una riorganizzazione, in forza della quale Beta continuerà a occuparsi della produzione agricola, mentre la commercializzazione verrà affidata a Gamma, che sarà beneficiaria di un ramo aziendale (commerciale e *marketing*) e di alcune partecipazioni a seguito di una scissione parziale proporzionale da Beta a Gamma. Beta si interroga sulla possibilità di continuare a non fare parte del gruppo Iva e Gamma chiede conferma del venire meno del vincolo economico a seguito della riorganizzazione.

Le Entrate confermano la tesi dell'istante. In particolare, la **sussistenza del vincolo economico** è legata allo svolgimento di:

a) un'attività principale dello stesso genere;

b) attività complementari o interdipendenti;

c) attività che avvantaggiano, pienamente o sostanzialmente, uno o più soggetti passivi.

Per **attività principale** si intende l'attività caratteristica dell'operatore economico come indicata nell'oggetto sociale dell'atto costitutivo. È un esempio l'*audit* condotto in settori differenti.

Sono invece **complementari** le attività in rapporto di necessaria strumentalità, mentre sono **interdipendenti** le attività connesse in maniera reciproca, ma eventuale (concessione di vendita e *franchising* di distribuzione).

La terza ipotesi è infine residuale e il termine "**avvantaggiare**" implica un **ruolo sussidiario di un'attività rispetto a un'altra**.

L'ipotesi b) richiede una specificità dell'attività in senso lato servente, mentre la c) è più generica (tipico caso quello dei servizi amministrativi).

In capo a Beta è stata già riconosciuta l'assenza del vincolo economico, posto che l'attività agricola non reca alcuna utilità al *business* del gruppo (assicurativo, bancario, finanziario e immobiliare). Ciò varrà anche a seguito della scissione parziale da Beta a Gamma, che non fa cambiare le conclusioni. Gamma, *post* scissione, svolgerà un'attività completamente differente, di distribuzione di prodotti coltivati che sono realizzati da Beta. Ciò consente di ritenere sufficientemente dimostrata l'insussistenza del vincolo economico tra Gamma e le altre società del gruppo Iva Alfa, caratterizzato da un *core business* assicurativo. Le attività di Gamma, come quelle di Beta, appaiono scollegate rispetto a quelle degli altri partecipanti al gruppo Iva Alfa.

Risposta a interpello 124 del 24 febbraio 2021

L'**insussistenza del vincolo economico** nel **caso in cui il vincolo finanziario derivi da acquisto di partecipazioni nell'ambito di interventi volti al recupero crediti** riguarda **solo gli intermediari finanziari** e **non i soggetti industriali**.

Alfa è la capogruppo di un gruppo Iva, nel quale vorrebbe includere anche Beta, che originariamente non vi era stata inclusa in quanto non ricorreva il vincolo finanziario al 1° luglio dell'anno solare precedente. Nel successivo mese di settembre, Alfa ha convertito dei propri crediti in conto aumento di capitale e ha sottoscritto così quote di Beta, che non riusciva a pagare il proprio debito verso Alfa. In questo modo, Alfa ha integrato il vincolo finanziario in presenza di un controllo di diritto ex articolo 2359, numero 1, del codice civile. Le due società operano nel settore immobiliare e delle costruzioni (codice Ateco 41.20.00) e fra le stesse è vigente un contratto di appalto che fa presupporre la presenza del vincolo economico.

L'Agenzia delle Entrate chiarisce che le **specifiche operazioni di conversione dei crediti in *equity* riguardano espressamente gli intermediari finanziari** e non possono essere estese ai soggetti industriali, quale è il caso dell'istante. Piuttosto si rientra nella casistica del comma 4, per cui, in presenza del vincolo finanziario, gli altri due si presumono [8].

Gruppo Iva e operazioni straordinarie

Secondo il **principio di diritto 16 del 14 settembre 2020**, una **scissione parziale non è interruttiva rispetto al gruppo Iva**, che **prosegue in presenza del**

8. *In realtà, poiché il controllo di diritto è stato acquisito successivamente, l'opzione per l'inclusione di Beta nel gruppo Iva avrebbe dovuto essere inviata dal 1° ottobre al 31 dicembre dell'anno, determinandone l'inclusione a partire dal secondo anno successivo.*

vincolo finanziario. Infatti la scissione parziale della società capogruppo di un gruppo Iva a favore di una società neocostituita che coinvolga esclusivamente soggetti già inclusi nel perimetro del gruppo Iva non realizza, nella catena del controllo, l'ingresso di entità esterne e a esso preesistenti e non determina il venire meno dei vincoli finanziario, economico e organizzativo tra i soggetti. Ciò non preclude la continuazione del gruppo originariamente costituito.

Tale conclusione è in linea con la **natura successoria di queste operazioni straordinarie** e, in assenza di chiarimenti nella circolare 19/E/2018, richiama a supporto precedenti di prassi amministrativa emanati per l'Iva di gruppo.

La società Alfa e le sue controllate hanno optato, per il 2019, per l'adesione al gruppo Iva e, nel 2020, vi è stata una scissione parziale proporzionale a favore della beneficiaria neocostituita Beta. Alfa e Beta sono legate dal vincolo finanziario ex articolo 70-ter, comma 1, lettera b), del Dpr 633/1972. Entrambe sono controllate in via totalitaria (articolo 2359, comma 1, numero 1, del codice civile) dalla società estera Gamma, residente in uno Stato con cui l'Italia ha stipulato un accordo che assicura un effettivo scambio di informazioni e che già controllava, direttamente e totalitariamente, la capogruppo italiana Alfa fin dall'esercizio dell'opzione da parte di quest'ultima.

In origine vi era Alfa, detenuta dalla società estera Gamma, che deteneva a sua volta tutte le entità del gruppo; ora invece il vincolo finanziario nei confronti delle varie partecipate è in capo sia ad Alfa, sia a Beta, entrambe controllate sempre da Gamma.

Per l'Agenzia, il **principio di successione universale** fa sì che Gamma estenda il controllo anche sulla beneficiaria Beta e sulle società da essa controllate, con continuazione del gruppo Iva per tutte le società che vi avevano optato dall'origine.

Gruppo Iva ed entità non residenti

Per i **gruppi esteri presenti in Italia con ramificazioni differenti**, **facenti capo a distinte *subholding***, l'**adesione al gruppo Iva può avvenire in maniera parziale**, **confinata al singolo sottogruppo** di volta in volta individuato, **ma non si estende all'intero gruppo facente capo a una *holding* che si configura a un livello successivo al primo** nell'ambito della catena di controllo.

La tesi è contenuta nella **risposta 539 dell'11 novembre 2020**, che conferma la posizione già espressa nella circolare 19/E/2018. Infatti il **perimetro del gruppo Iva** può essere:

- **verticale** quando si ha una controllante italiana e delle controllate parimenti italiane;
- **orizzontale** nel caso di società italiane controllate da una controllante italiana o estera (controllo a raggiera) residente in un Paese *white list*.

In questo secondo caso, il controllo sulle società residenti dovrà essere esercitato in modo diretto e non risultare "intermediato" da altra società stabilita all'estero. Lo stesso concetto vale per la stabile organizzazione rispetto alla casa madre estera, di cui la prima costituisce una promanazione (caso di un soggetto estero con una *branch* italiana e quattro controllate, tutte incluse nel gruppo Iva).

La società Beta, in qualità di soggetto controllato non residente, non può rientrare nel gruppo Iva di Alfa, perché non possono essere verificati i requisiti dell'articolo 2359 del codice civile, non essendo possibile verificare il requisito del controllo in relazione all'esercizio del diritto di voto. Quindi anche la stabile organizzazione di un soggetto non residente non può entrare a fare parte di un gruppo Iva come società controllata, non essendo possibile accertare in capo alla stessa i requisiti di cui all'articolo 2359, comma 1.

Altra tematica rilevante sono i **rapporti fra casa madre e *branch*** nel caso in cui **una delle due appartenga a un gruppo Iva**, perché ciò è in grado di interrompere l'unitarietà che sussiste fra queste due entità in ambito Iva (sentenze comunitarie Skandia e FCE Bank).

A tale riguardo la **risposta 143 del 3 marzo 2021** ha riguardato una *branch* italiana (Alfa) che si occupa della distribuzione di fondi comuni di investimento agli investitori istituzionali locali e si avvale di servizi di natura amministrativo-gestionale resi dalla casa madre spagnola (Support Service). Quest'ultima, dal 2019, ha aderito al **Rege avanzato** (Regimen Especial del Grupo de Entidades), che è **assimilabile al gruppo Iva**, sebbene le partecipanti conservino la propria soggettività passiva Iva, nonché la titolarità degli obblighi dichiarativi. Per l'istante si trattava di un istituto più assimilabile all'Iva di gruppo, dovendo quindi comportare comunque l'irrilevanza Iva dei servizi prestati dalla "mamma" alla "figlia".

Nel caso di specie, l'Amministrazione italiana ha puntualmente interrogato l'Amministrazione finanziaria spagnola per conoscere la vera natura del Rege avanzato. La stessa ha dichiarato che, con tale istituto, si è data attuazione in Spagna alla disciplina comunita-

ria del gruppo Iva, ai sensi dell'articolo 11 della direttiva Iva. Corollario di tutto ciò sarà quindi la rilevanza ai fini Iva dei riaddebiti, operati dalla casa madre spagnola nei confronti della sua stabile organizzazione italiana, concernenti le prestazioni di *support service* rese.

Passaggi interni di servizi

Una tematica fondamentale riguarda le **prestazioni di servizi come passaggi interni**, perché l'Agenzia delle Entrate, nella **circolare 19/E/2018**, ha chiarito che il **gruppo Iva**, alla stregua di qualsiasi soggetto passivo, **potrà operare per la separazione dell'attività e per la dispensa da adempimenti**.

Ricordiamo che la **separazione dell'attività** consente di **mantenere il diritto alla detrazione che sarebbe precluso per via dell'applicazione del meccanismo del *pro rata***, permettendo di detrarre integralmente l'Iva assolta sugli acquisti di beni e servizi relativi (cioè afferenti) alle sue operazioni imponibili. All'interno del gruppo Iva, tale separazione potrà avvenire sia aggregando, nell'ambito di un'unica attività separata, le attività appartenenti alla medesima tipologia e in precedenza ascrivibili a diverse entità giuridiche partecipanti al gruppo, sia mantenendo più attività separate seguendo l'impostazione preesistente delle varie società partecipanti [9].

Chiarito ciò, la **separazione dell'attività** fa sì che **si applichi anche al gruppo Iva la disciplina dei passaggi interni prevista dall'articolo 36, comma 5, del Dpr 633/1972**. Quindi la separazione dell'attività consente, ad esempio, di continuare a detrarre l'Iva in relazione ad attività che siano imponibili (e che consentono quindi di beneficiare di un *pro rata* di detrazione completo). Ma, a quel punto, si pone la problematica del passaggio interno di tale servizio, nel momento in cui lo stesso è indirizzato a un'attività che invece sia esente. Per intenderci, può essere questo il caso di un'attività IT (prestazioni informatiche) che risulti separata e poi venga rifatturata ad altre entità del gruppo Iva tipicamente esenti (ad esempio, la banca capogruppo [10]).

Quindi **tali passaggi interni dei servizi fra attività separate devono essere assoggettati a Iva al valore normale**, rispetto all'ipotesi di cui all'articolo 70-quinquies del Dpr 633/1972, che prevede invece l'irrilevanza delle cessioni e delle prestazioni operate infragruppo.

Chiaramente, per l'Agenzia, l'**assoggettamento a Iva dei passaggi interni riguarda i casi in cui il bene o il servizio sia indirizzato verso attività con diritto alla detrazione limitato**, non invece il caso in cui le due attività prevedano entrambe un diritto alla detrazione che è pieno o viceversa nullo (qualora siano entrambe in dispensa degli adempimenti ex articolo 36-bis del Dpr 633/1972) [11]. Secondo l'Agenzia, infatti, la **rilevanza dei passaggi interni (di beni e di servizi)** si avrà nel caso in cui il passaggio avvenga verso un'attività che conferisce il diritto alla detrazione in misura inferiore rispetto a quella dell'attività di provenienza del bene o del servizio. La rilevanza ai fini impositivi è, di converso, esclusa quando il bene e il servizio passi a un'attività per cui l'Iva è applicata separatamente provenendo da un'attività in cui è precluso il diritto alla detrazione (ad esempio, nel caso di esercizio, per l'attività di provenienza, dell'opzione di cui all'articolo 36-bis del Dpr 633/1972).

A questo riguardo, occorre rammentare la recente **risposta 220 del 26 marzo 2021**, relativa alla casistica dei **passaggi interni tra Sgr partecipante al gruppo Iva e fondi immobiliari da essa gestiti**. Le prestazioni di servizi, anche se esenti, effettuate dalla Sgr verso i fondi da essa gestiti si considerano comunque passaggi interni (articolo 36, comma 5). Infatti l'irrilevanza delle cessioni o prestazioni ex articolo 70-quinquies si applica solo fra entità differenti che optano per il gruppo Iva. Ma, in caso di **passaggi interni diretti verso un'attività (separata) soggetta a detrazione ridotta o forfetizzata**, allora i passaggi interni (anche esenti) **rilevano ai fini Iva** (circolare 19/E/2018, paragrafo 7.1.4), dovendo essere assolti gli **obblighi di fatturazione e registrazione**.

Vale tuttavia la pena di sottolineare che, nel caso di specie, la prestazione operata dalla Sgr verso i fondi da essa gestiti è di tipo esente e, come tale, in ogni caso comunque non incide, in quanto non può comportare un'imposta sul valore aggiunto eventualmente indetraibile (in tutto o in parte) in capo alle entità committenti. ●

9. *Il tutto è ampiamento rappresentato nel paragrafo 7.1.3 della circolare 19/E/2018 anche con appositi esempi al riguardo.*

10. *In senso conforme si veda anche R. Rizzardi, "Gruppo Iva con scarso appeal nella separazione di attività", in Il Sole 24 Ore del 9 novembre 2018.*

11. *Si veda al riguardo il paragrafo 7.1.4 della circolare 19/E/2018.*