

Risposta n. 445/2023

OGGETTO: Fusione per incorporazione – Liquidazione IVA di gruppo – articolo 73, comma 3, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633

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

QUESITO

La società [ALFA] (di seguito istante e/o controllante) - al fine di avere chiarimenti in merito all'applicazione dell'articolo 73, comma 3, del decreto Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto IVA) - fa presente quanto di seguito sinteticamente riportato.

L'istante - operante nel settore della costruzione di edifici a varia destinazione - descrive una complessa operazione societaria attuata con l'obiettivo di realizzare un progetto di sviluppo immobiliare nel Comune di [...], progetto al quale l'istante afferma di partecipare nella misura del 60% e che, per quel che qui interessa, ha comportato:

- nel 2022 l'acquisizione del controllo diretto della società Lussemburghese [BETA] (poi trasferitasi in Italia) che, a sua volta, controllava al 100 per cento la società di diritto italiano [GAMMA], proprietaria del terreno utile alla realizzazione del citato progetto immobiliare;

- nel 2023 la fusione per incorporazione delle società [BETA] e [GAMMA] nella controllata [DELTA] S.p.A. (prima [DELTA] s.r.l.), fusione perfezionatasi in data [...] giugno 2023, con atto iscritto al Registro imprese in data [...] luglio 2023.

L'istante afferma che «(...) [DELTA] S.p.A. (...) partecipa, sin dall'anno 2019, alla procedura della liquidazione Iva di gruppo con la controllante [ndr l'istante]. La partecipazione di controllo non è mai venuta meno in tutto il periodo dal 2019 sino ad oggi.

Tuttavia, a decorrere dalla data di efficacia della fusione di cui sopra (...07.2023) concorreranno alla liquidazione dell'Iva di gruppo anche le operazioni attive e passive realizzate, successivamente a tale data, dalle società incorporate (oggi estinte) [GAMMA] (...) e [BETA] (...), di cui [DELTA] (...) non deteneva il controllo alla data del 1° luglio dell'anno precedente (2022); infatti, (...), tale controllo è stato acquisito dalla controllante (...) solo in data in data [...].12.2022 per effetto dell'acquisto del 52% delle quote di [BETA] (...).»

Tutto ciò premesso, l'istante - visto il disposto dell'articolo 73, comma 3, del decreto IVA - che condiziona la partecipazione delle controllate al regime dell'IVA di gruppo alla sussistenza del requisito del controllo «almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente a quello di esercizio dell'opzione», chiede «se [DELTA] (...) potrà continuare a partecipare alla liquidazione Iva di gruppo facente capo a [ALFA] (...) a decorrere

dalla data di efficacia del sopra indicato atto di fusione (...07.2023) o se, invece, dovrà essere esclusa da tale istituto per il periodo decorrente tra tale ultima data ed il 31.12.2023, maturando nuovamente i requisiti per l'adesione al regime dall'1.01.2024».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi l'istante ritiene che *«la società [DELTA] (...) potrà continuare a partecipare alla procedura della Liquidazione IVA gestita dalla propria controllante [ALFA] (...), senza soluzione di continuità, anche successivamente alla data di efficacia del sopra descritto atto di fusione (...07.2023). Tale effetto discende dal generale principio di subentro a titolo universale della società risultante o incorporante, nelle posizioni soggettive IVA delle società fuse o incorporate».* Resta, invece, esclusa dalla liquidazione IVA di gruppo l'eccedenza detraibile di IVA maturata fino alla data di perfezionamento giuridico della fusione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si evidenzia che il parere della scrivente viene reso unicamente sulla fattispecie concreta così come descritta dall'istante, senza dunque entrare nel merito della verifica dei requisiti di controllo previsti dalla procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo e degli effetti fiscali correlati alle prospettate fusioni per incorporazione.

Al riguardo, si rammenta che qualora in sede di attività di controllo dovessero emergere fatti e circostanze idonei a modificare lo scenario sopra descritto, il presente parere non esplicherebbe alcuna efficacia.

La procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo - disciplinata dall'articolo 73, ultimo comma, del decreto IVA e dal decreto ministeriale 13 dicembre 1979, come da ultimo novellato dal decreto ministeriale 13 febbraio 2017 - consente alle società legate da rapporti di controllo ed in possesso di specifici requisiti, di procedere alla liquidazione periodica dell'IVA in maniera unitaria, mediante compensazione dei debiti e dei crediti risultanti dalle liquidazioni di tutte le società partecipanti e da queste trasferite al gruppo. Di conseguenza, i versamenti periodici (mensili o trimestrali), nonché il conguaglio di fine anno, vengono effettuati dalla società controllante che determina l'imposta da versare o il credito del gruppo. Il sistema è volto ad agevolare (almeno da un punto di vista finanziario) i gruppi societari che, in tal modo, riescono a compensare le situazioni creditorie in capo ad alcune società con quelle debitorie di altre.

Con riferimento ai requisiti soggettivi per accedere alla procedura in argomento, il comma 3, ultimo periodo, del citato articolo 73 stabilisce che, *«Si considera controllata la società le cui azioni o quote sono possedute per oltre la metà dall'altra, almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente a quello di esercizio dell'opzione»*, mentre l'articolo 2 del D.M. del 1979 - così come modificato dall'articolo 1, comma 1, lettera d), del D.M. del 2017 - dispone a sua volta che, *«si considerano controllate soltanto le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice le cui azioni o quote sono possedute per una percentuale superiore al cinquanta per cento del loro capitale, almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente, dall'ente o società controllante o da un'altra società controllata da questi ai sensi del presente articolo»*.

Sono, in sostanza, da ritenersi escluse dalla disciplina, per motivi di cautela fiscale, le società che solo occasionalmente e temporaneamente siano tra loro vincolate (cfr. circolare n. 16 del 28 febbraio 1986), al fine di scongiurare che determinati soggetti transitino temporaneamente nel gruppo per poi uscirne all'ottenimento dei benefici fiscali connessi alla particolare procedura.

Tutto ciò premesso, nel caso di specie, l'istante chiede se la controllata possa continuare a partecipare alla procedura della liquidazione IVA di gruppo, senza soluzione di continuità, nonostante abbia incorporato - mediante atto di fusione del [...] luglio 2023 - società esterne alla suddetta procedura, di cui l'istante detiene il controllo (diretto e indiretto) da meno di un anno.

In merito, si osserva che l'ultimo comma dell'articolo 73 del decreto IVA dispone che i soggetti che partecipano per la prima volta alla liquidazione IVA di gruppo non possono far confluire nei calcoli compensativi della procedura in parola la loro eccedenza di credito derivante dal periodo d'imposta precedente, con la conseguenza che detta eccedenza resta definitivamente nella disponibilità del soggetto in capo al quale si è formata, che la può compensare orizzontalmente ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ovvero chiederla a rimborso al verificarsi dei presupposti di cui all'articolo 30 del decreto IVA.

Tale norma è stata introdotta al fine di contenere un uso distorto dello strumento della liquidazione IVA di gruppo, consistente nell'acquisizione del controllo di soggetti in forte posizione creditoria al mero fine di utilizzare le eccedenze detraibili degli stessi in compensazione delle eccedenze debitorie - anche future - del soggetto acquirente e delle società dallo stesso controllate.

Come già chiarito con la risoluzione n. 92/E del 22 settembre 2010, nel caso *«di incorporazione di una società esterna alla procedura di liquidazione IVA gruppo da parte di una società che invece vi partecipa - in forza del principio generale secondo cui l'incorporante subentra a titolo universale nell'intero patrimonio dell'incorporata, nonché della ratio del citato articolo 1, comma 63, della legge finanziaria 2008, si ritiene che il credito maturato dall'incorporata nell'anno solare antecedente l'incorporazione non possa mai confluire nell'IVA di gruppo, potendo unicamente essere utilizzato in compensazione orizzontale dall'incorporante, ovvero essere chiesto a rimborso al verificarsi dei presupposti»*.

Analogamente, non può confluire nell'IVA di gruppo il credito maturato dall'incorporata nel corso dell'anno in cui è avvenuta la fusione per incorporazione. *«Ciò anche in virtù del principio generale secondo cui l'incorporante subentra a titolo universale in tutti i diritti ed obblighi dell'incorporata, assunti nella stessa configurazione che avevano in capo a quest'ultima, con la conseguenza che la mancata partecipazione dell'incorporata al gruppo IVA sin dall'inizio dell'anno, comporta l'intrasmissibilità dell'eccedenza di credito IVA ante fusione al gruppo stesso, nonostante l'intervento dell'operazione straordinaria.*

La società incorporante può far confluire nella propria liquidazione - e, quindi, trasferire al gruppo - solo il debito o il credito derivante dalle operazioni compiute dall'incorporata nel mese o trimestre in corso alla data in cui ha effetto l'incorporazione, perché, non essendosi ancora conclusa la liquidazione periodica, le medesime operazioni devono essere considerate come compiute, ai fini IVA, direttamente

dall'incorporante. Il debito o il credito va, quindi, indicato nel modulo dell'incorporante e trasferito all'IVA di gruppo» (cfr. risoluzione n. 78/E del 29 luglio 2011).

Stante le disposizioni normative e la prassi innanzi richiamata, che regolano la procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo, può condividersi la soluzione prospettata dall'istante, nel senso che la società incorporante [DELTA] potrà continuare a partecipare alla procedura della liquidazione IVA di gruppo, senza soluzione di continuità, non essendo l'operazione straordinaria descritta motivo di interruzione, e potrà far confluire nella propria liquidazione periodica - e, quindi, trasferire alla procedura - solo il debito o il credito derivante dalle operazioni compiute dalle incorporate nel mese (o trimestre ove la liquidazione periodica abbia cadenza trimestrale) in corso alla data in cui ha effetto ai fini IVA l'incorporazione (ovvero il [...] luglio 2023 - data in cui risulta essere stata effettuata presso il competente Registro delle Imprese l'ultima delle iscrizioni di cui all'articolo 2504 c.c.). Resteranno, invece, esclusi dalla procedura, gli eventuali crediti IVA maturati fino al mese/trimestre antecedente la data dell'incorporazione delle due società (analogamente a quanto già chiarito con la citata risoluzione n. 92/E del 2010). Va da sé che i risultati periodici IVA prodotti con gli *asset* delle società incorporate successivamente alla data di efficacia della fusione saranno direttamente imputabili alla incorporante.

**Firma su delega della Direttrice centrale
Danila D'Eramo**

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**