Agenzia Entrate

Divisione Contribuenti

Risposta n. 121/2025

OGGETTO: ***IVA – liquidazione IVA di gruppo – operazione straordinaria – articolo 73 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633***

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

QUESITO

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

L'istante, capogruppo di un gruppo societario costituito da undici società, riferisce di aver aderito, in qualità di controllante, alla procedura della liquidazione dell'IVA di gruppo, disciplinata dall'articolo 73 ultimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito "decreto IVA") e dal decreto ministeriale 13 dicembre 1979.

In data *[...]* 2024, *[BETA]* società controllata partecipante alla liquidazione IVA di gruppo, «*si scindeva parzialmente proporzionalmente, ai sensi dell'art. 2506 del*

codice civile, con attribuzione di parte del proprio patrimonio alla beneficiaria di nuova costituzione [GAMMA]».

Secondo quanto riferito nell'istanza, *[GAMMA]* «*è stata appositamente costituita per far fronte ad una riorganizzazione societaria e partecipativa che comprendeva, per esigenze operative legate al miglioramento dei rapporti col sistema creditizio, di suddividere l'attività [...]. Alla Beneficiaria di nuova costituzione pertanto sono stati quindi trasferiti gli immobili facenti parte delle rimanenze finali della Scissa al 31/12/2023, denominati [...]*».

Riallocando gli *asset* immobiliari è stata, quindi, suddivisa l'attività *[...]*:

- in capo a *[BETA]*, lo svolgimento dell'attività *[...]*;

- in capo a *[GAMMA]*, lo svolgimento dell'attività *[...]*.

L'istante riferisce, altresì, che, ante operazione straordinaria, la medesima controllava all'80% *[BETA]*; all'esito dell'operazione di riorganizzazione, entrambe le società risultano controllate dall'istante con una partecipazione pari all'80%.

[BETA], già aderente alla procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo ante 2012, ha continuato a parteciparvi, mentre la neocostituita *[GAMMA]* ha liquidato l'imposta sul valore aggiunto in maniera autonoma per il mese di dicembre 2024.

L'intenzione della società istante è quella di optare come controllante, a decorrere dall'anno di imposta 2025, per la liquidazione dell'IVA di gruppo, ricomprendendo, oltre alle società già aderenti alla procedura, anche la neocostituita *[GAMMA]*.

A tal fine, chiede se, con riferimento a tale ultima società, sia possibile prescindere dal requisito del vincolo temporale (controllo dal 1° luglio dell'anno solare precedente) prescritto dall'articolo 2, comma 1, del d.m. 13 dicembre 1979, a mente del quale

«[...] *si considerano controllate 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. La percentuale è calcolata senza tenere conto delle azioni prive del diritto di voto*».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante, ritiene di essere *« legittimata, ad includere nella procedura iva di gruppo anche la Società [GAMMA], sin dal 01/01/2025 risultando verificate le condizioni di legge, per le quali la capogruppo effettui la comunicazione dell'opzione con la dichiarazione IVA MOD. 2025 per l'anno di imposta 2024 da presentarsi entro aprile 2025 per poter operare la compensazione delle partite debitorie e creditorie sin dalla prima scadenza della prima scadenza della liquidazione IVA di gruppo di gennaio 2025 da eseguirsi entro il 16/02/2025».*

Secondo l'istante, infatti, nel caso prospettato:

«- *l'operazione di riorganizzazione non modifica l'assetto del gruppo nella sua entità ed esclude quindi quei caratteri di occasionalità e temporaneità che la disposizione in commento vuole neutralizzare;*

- La società [ALFA] risulta in possesso del requisito del controllo superiore al 50% e senza soluzione di continuità sin da data precedente al 1° luglio 2024 sulle società risultanti dall'operazione straordinaria seppure attraverso un veicolo societario diverso (ovvero la Società preesistente [BETA])».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo, disciplinata dall'articolo 73, ultimo comma, del decreto IVA e dal decreto ministeriale 13 dicembre 1979 (di seguito decreto), come modificato dal decreto ministeriale 13 febbraio 2017, costituisce un particolare metodo di liquidazione dell'IVA che 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 citato decreto individua i requisiti per l'adesione alla procedura di liquidazione IVA di gruppo, nonché le modalità applicative della stessa.

In particolare, l'articolo 2, comma 1, del decreto, nella formulazione vigente, stabilisce che possono partecipare alla liquidazione IVA di gruppo le società di capitali e le società di persone le cui azioni o quote sono possedute dall'ente o società controllante, o da un'altra società controllata da quest'ultima, per una percentuale superiore al cinquanta per cento del loro capitale, almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente a quello di accesso alla procedura.

La "*ratio*" sottesa al predetto articolo 2 del decreto, infatti, è quella di evitare pratiche fraudolente od elusive, essendo la predetta norma finalizzata ad assicurare che l'acquisizione del controllo costituisca un'operazione avente una valida ragione economica, e non anche un mezzo per realizzare un vantaggio fiscale, quale

l'utilizzazione del credito IVA di un altro soggetto (cfr. risoluzione 6 giugno 2008, n. 232/E).

I limiti di natura quantitativa e di carattere temporale contemplati dal citato articolo 2 hanno, infatti, lo scopo di evitare che l'accesso alla procedura di compensazione IVA di gruppo sia consentito a quelle società che solo occasionalmente e temporaneamente siano tra loro vincolate (cfr. risoluzione 14 giugno 2007, n. 132/E, risoluzione 21 marzo 2003, n. 68/E, circolare 28 febbraio 1986, n. 16).

I requisiti previsti dalla disciplina IVA di gruppo devono sussistere ed essere conservati anche in presenza di operazioni straordinarie quali, come nel caso di specie, la scissione parziale di una società controllata rientrante nel perimetro della liquidazione IVA di gruppo.

Come specificato con risoluzione n. 232/E del 2008, il generale principio del subentro nelle posizioni giuridiche del dante causa, come conseguenza "*naturaliter*" di un'operazione di riorganizzazione aziendale (fusione, scissione, conferimento neutrale) non può essere applicato "*tout court*" alla liquidazione IVA di gruppo, ma deve essere, di volta in volta, raccordato con la particolare "*ratio*" della disciplina stessa e, dunque, la sussistenza delle condizioni che legittimano la prosecuzione della procedura in capo alle società beneficiarie delle operazioni va valutata caso per caso.

Nel caso prospettato, secondo quanto riferito nell'istanza, risulta che:

- l'istante, capogruppo di un gruppo societario costituito da undici società, ha aderito, in qualità di controllante, alla liquidazione IVA di gruppo;

- in data *[...]* 2024, la controllata (80%) *[BETA]*, partecipante alla liquidazione IVA di gruppo, ha realizzato un'operazione di scissione parziale proporzionale con

attribuzione di parte del proprio patrimonio alla beneficiaria di nuova costituzione *[GAMMA]*;

- prima dell'operazione straordinaria, l'istante/ capogruppo controllava per l'80% la *[BETA]* e, a seguito dell'operazione di riorganizzazione, entrambe le società *[BETA]* e la neocostituita *[GAMMA]* risultano controllate dall'istante per l'80%.

Tanto premesso, analogamente a quanto già chiarito con la risposta n. 48 pubblicata sul sito *internet* della scrivente il 25 gennaio 2022 - cui si rinvia per ogni approfondimento - si è dell'avviso che, nel caso in esame, il reale perimetro dell'IVA di gruppo non si sia sostanzialmente modificato a seguito dell'operazione di scissione; alla scissa *[BETA]* si è, infatti, aggiunta la neocostituita beneficiaria *[GAMMA]*, che è succeduta nella parte di patrimonio trasferita tramite l'operazione straordinaria, e che è controllata dall'istante per una percentuale superiore al cinquanta per cento del proprio capitale, come lo è anche la società scissa, di cui prosegue parte dell'attività commerciale. Ciò è avvenuto nell'ambito di un'operazione di riorganizzazione aziendale che, per come descritta, non appare presentare i requisiti della temporaneità ed occasionalità, bensì sembra funzionale alla suddivisione delle attività di costruzione, che inizialmente facevano capo unicamente alla società scissa.

Come già in passato più volte sostenuto in diversi documenti di prassi, «*il possesso precedente del complesso aziendale da parte della società conferente, che si trasforma da diretto ad indiretto con il conferimento ad una società controllata e costituita al solo scopo di ricevere detto conferimento, non modifica sostanzialmente l'assetto del gruppo nella sua entità ed esclude, quindi, quei caratteri di occasionalità*

e temporaneità cha la disposizione in commento vuole neutralizzare» (Cfr. risoluzione 21 marzo 2003, n. 68 e 28 maggio 1981, n. 330689).

Per quanto finora esposto si ritengono sussistenti i presupposti per consentire alla *[GAMMA]* di accedere, in qualità di controllata, alla procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo già a partire dall'anno 2025, indipendentemente dalla sussistenza o meno del vincolo temporale (1º luglio dell'anno solare precedente) prescritto dall'articolo 2 del decreto, non ravvisandosi alcuna interruzione del controllo.

Per il Vicedirettore Capo Divisione Contribuenti
Fabio Ignaccolo
Atto di delega prot. R.I. 8587 del 14.04.2025

IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)