

Risposta n. 202/2024

OGGETTO: Liquidazione IVA di gruppo – fusione per incorporazione – articolo 73, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972

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

QUESITO

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

L'istante, società attiva nel [...], è parte di un gruppo societario che ha visto susseguirsi una serie di operazioni di riorganizzazione infragruppo - la prima in data [...] 2022 e la seconda in data [...] 2023 - all'esito delle quali è risultata:

- controllata al 100% da [BETA], a sua volta controllata al 97,55% da [GAMMA];
- controllante al 100% di [DELTA];
- controllante al 98,03% di [EPSILON], a sua volta controllante al 100% di [OMEGA].

L'istante riferisce che, in tale assetto, all'interno del gruppo, risultavano attive due procedure di liquidazione IVA di gruppo, disciplinate dall'articolo 73, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto IVA): una tra [BETA] (controllante) e la stessa istante (controllata) ed una tra [EPSILON] (controllante) e [OMEGA] (controllata).

In data [...] 2024, è stata approvata la fusione per incorporazione di [EPSILON] e [DELTA] nella società istante. La data di perfezionamento giuridico dell'operazione straordinaria è stata fissata al [...] 2024, con retrodatazione al [...] 2024 ai fini fiscali e contabili.

A seguito di tale operazione, [OMEGA] è, pertanto, totalmente controllata dalla società istante.

In capo all'istante, società incorporante, vengono così a configurarsi due contrastanti rapporti concernenti l'IVA di gruppo, ovvero:

- quello con la controllante [BETA];
- quello della incorporata [EPSILON] con [OMEGA].

Tanto premesso, l'istante chiede di sapere se può «*proseguire, senza soluzione di continuità, la procedura di liquidazione dell'IVA di Gruppo con la controllante [BETA], cessando invece la procedura di liquidazione dell'IVA di Gruppo facente capo a [EPSILON] a decorrere dalla data di efficacia del sopra indicato atto di Fusione ([...]2024)*».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante, ritiene di poter «*continuare a partecipare alla procedura della liquidazione Iva di Gruppo gestita dalla propria controllante [BETA], senza soluzione di continuità, anche successivamente alla data di efficacia del sopra descritto atto di fusione. Potrà far confluire nella propria liquidazione, e quindi trasferire al gruppo, solo il debito o il credito derivante dalle operazioni compiute dalle società incorporate ([EPSILON] e [DELTA]) nel mese o trimestre in corso alla data in cui ha effetto l'incorporazione ([...] 2024), in quanto non essendosi ancora conclusa la liquidazione periodica, le medesime operazioni dovranno essere considerate come compiute, ai fini IVA, direttamente dall'incorporante. L'eventuale credito maturato dalle incorporate in data precedente a quella di efficacia giuridica della Fusione resterà nella disponibilità di [ALFA] che non potrà trasferirla al Gruppo.*

La liquidazione Iva di Gruppo attualmente in capo alla società incorporata [EPSILON] verrà invece cessata, con [OMEGA] che, successivamente alla data di efficacia della Fusione, riprenderà a liquidare singolarmente l'iva maturata periodicamente».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo, disciplinata dall'articolo 73 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.

In particolare, per ciò che attiene all'individuazione del profilo soggettivo di applicazione di tali disposizioni, l'articolo 2, comma 1, del D.M. 13 dicembre 1979, precisa che *«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.*

Le società controllanti a loro volta controllate da un'altra società possono avvalersi della facoltà prevista dal presente decreto soltanto se la società che le controlla rinuncia ad avvalersene.».

Il successivo articolo 3, con riferimento all'esercizio dell'opzione e all'eventuale revoca della stessa, chiarisce, invece, che *«L'ente o società controllante comunica all'Agenzia delle entrate l'esercizio congiunto dell'opzione per la procedura prevista dal presente decreto con la dichiarazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto presentata nell'anno solare a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione. [...]*

La dichiarazione di cui al primo comma ha effetto fino a revoca da esercitarsi secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione. Ogni variazione dei dati relativi alle società controllate intervenuta nel corso dell'anno deve essere comunicata all'Agenzia delle entrate entro trenta giorni con il modello individuato

con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. La sopravvenuta mancanza di alcuno dei requisiti di cui al primo comma dell'art. 2 ha effetto a partire dalla liquidazione periodica relativa al mese o trimestre nel corso del quale si è verificata».

Con riguardo, infine, alle modalità di liquidazione "unitaria" dell'imposta, il citato articolo 73, ultimo comma - come novellato dall'articolo 1, comma 63, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 - prevede 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. Tale eccedenza resta, quindi, 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 chiedere a rimborso al verificarsi dei presupposti di cui all'articolo 30 del decreto IVA.

A tal proposito, con la risoluzione 29 luglio 2011, n. 78/E, è stato chiarito che *«L'intento legislativo, dunque, è quello di contenere un uso distorto dello strumento del gruppo IVA, 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, prevedendo una netta e definitiva separazione tra il credito IVA maturato antecedentemente e quello realizzato successivamente all'ingresso nel gruppo.*

Proprio in considerazione della ratio della novella legislativa e delle citate disposizioni normative che regolano la procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo, si è dell'avviso che nell'ipotesi in questione - incorporazione di una società esterna alla procedura di liquidazione IVA gruppo da parte di una società che invece vi partecipa - il

credito maturato dall'incorporata nel corso dell'anno in cui è avvenuta l'incorporazione non possa mai confluire nell'IVA di gruppo, analogamente a quanto è stato chiarito con la citata Ris. 22 settembre 2010, n. 92/E in relazione al credito IVA dell'anno precedente realizzato dall'incorporata.

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.».

Ciò premesso, nel presupposto che - anche in ragione di quanto previsto dall'articolo 2, comma 2, del D.M. 13 dicembre 1979 - è ovviamente preclusa la possibilità di accedere contestualmente a distinte procedure di liquidazione IVA di gruppo, l'una in qualità di "controllante" e l'altra in qualità di "controllata", si ritiene che, a decorrere dalla data di efficacia della fusione, l'istante - subentrando, ad ogni effetto, nella posizione dell'incorporata [EPSILON] - possa, alternativamente, proseguire:

a) la procedura di liquidazione IVA di gruppo tra *[BETA]* (controllante) e la stessa istante (controllata), la quale può far confluire nella propria liquidazione - e, quindi, trasferire al gruppo - solo il debito o il credito derivante dalle operazioni compiute dalle incorporate (*[EPSILON]* e *[DELTA]*) nel mese o trimestre in corso alla data in cui ha effetto l'incorporazione (*[...]* 2024), interrompendo, con riferimento al medesimo periodo, la procedura di liquidazione IVA di gruppo in corso tra l'incorporata *[EPSILON]* (controllante) e *[OMEGA]* (controllata);

b) la procedura di liquidazione IVA di gruppo, in qualità di controllante con la controllata *[OMEGA]*, sussistendo, tra l'altro, il requisito del controllo, sia pure "indiretto", sin dal 1° luglio dell'anno solare precedente, interrompendo, con riferimento al periodo (mese o trimestre) in corso alla data in cui ha effetto l'incorporazione (*[...]* 2024), la liquidazione IVA di gruppo con la società *[BETA]* (controllante).

Dal momento che la società istante sembrerebbe intenzionata a proseguire la procedura *sub a)*, la stessa dovrà presentare, con riferimento all'anno della fusione, la propria dichiarazione IVA nella quale saranno indicate le proprie operazioni *ante* e *post* fusione, nonché, in apposito modulo intestato alla incorporata *[DELTA]*, le operazioni da questa effettuate nel periodo *ante* fusione. L'importo evidenziato nel rigo VL39 del modulo relativo alla società incorporata, restando nella disponibilità della società istante/incorporante, dovrà essere riportato dall'istante nel rigo VX2, campo 1, e, conseguentemente, considerato ai fini della compilazione dei righi VX4, VX5 e VX6.

L'incorporante dovrà, altresì, compilare nel proprio modulo il quadro VK, al fine di indicare i debiti e i crediti trasferiti al gruppo nel corso dell'anno, quadro che, invece, non

andrà compilato nel modulo dell'incorporata, che non partecipava ad alcuna procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo.

L'istante dovrà, poi, presentare la dichiarazione annuale IVA per conto della società incorporata *ex* controllante *[EPSILON]*, indicando le operazioni dalla stessa effettuate nel periodo *ante* fusione. Il quadro VK dovrà essere compilato indicando nel campo "Ultimo mese di controllo" (VK1, campo 2) l'ultimo mese in cui sono state effettuate le liquidazioni di gruppo tra l'incorporata *[EPSILON]* (controllante) e *[OMEGA]* (controllata). In questa dichiarazione dovrà essere compilato anche il prospetto IVA 26 PR per riepilogare le liquidazioni di gruppo effettuate dalla procedura fino alla data di interruzione.

**IL VICE DIRETTORE
CAPO DIVISIONE CONTRIBUENTI
(firmato digitalmente)**