

Risposta n. 52/2024

OGGETTO: Gruppo IVA – incorporazione soggetto esterno al gruppo – adempimenti dichiarativi periodo ante incorporazione – articolo 8, comma 1, del DPR n. 322 del 1998

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

QUESITO

La società [ALFA] (nel prosieguo istante e/o incorporante) - al fine di avere chiarimenti in merito alla corretta interpretazione e applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 8, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 - fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante, soggetta all'attività di direzione e coordinamento di [BETA], rappresenta che, «*Dal 1° gennaio 2023, (...) fa parte di un Gruppo costituito ai fini IVA, ai sensi dell'art. 70 quater DPR 633/72, denominato "[GAMMA]"*».

Inoltre, nel corso del 2023 (...) ha finalizzato un'operazione di ristrutturazione societaria (...), consistente in una fusione per incorporazione di tre società (di seguito anche: le "società del compendio") nella Istante, con decorrenza dal 1° settembre 2023 (...).

*Sotto il profilo (...), degli adempimenti IVA, tale **Operazione** ha comportato l'estinzione dei soggetti incorporati, come da comunicazione effettuata ai sensi dell'art. 35 DPR 633/72, con la chiusura delle relative partite IVA e conseguente confluenza delle relative posizioni fiscali nella **Incorporante** (...).*».

Inoltre, l'istante osserva che, facendo parte di un Gruppo IVA, «la sua soggettività IVA risulta, nel periodo di vigenza del Gruppo, generalmente "sospesa" (...) essendo tutti gli adempimenti delle partecipanti al Gruppo IVA posti a carico del Gruppo, per mezzo del suo rappresentante ai fini IVA (art. 70 septies, comma 1, DPR 633/72).».

Tutto ciò premesso, l'istante chiede «se il modello di dichiarazione annuale IVA/2024 relativo al (la porzione del) 2023 delle società incorporate debba essere presentato dal soggetto risultante dalla trasformazione [ALFA] oppure debba essere presentato dal rappresentante del Gruppo IVA [GAMMA] con la dichiarazione annuale del Gruppo medesimo.».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, secondo l'istante, «il modello di dichiarazione IVA/2024 concernente l'anno di imposta 2023 delle società del compendio dovrebbe essere presentato unicamente dall'Istante e non dovrebbe, di conseguenza, essere incluso nella dichiarazione 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 dall'istante, senza dunque entrare nel merito della verifica della coesistenza dei vincoli finanziari, economici ed organizzativi relativi al Gruppo IVA 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.

Tanto premesso, la disciplina nazionale del Gruppo IVA è delineata dal Titolo V-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito "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, «*Il 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".

Ciò detto, con riferimento al caso di specie, l'articolo 2504-*bis* del codice civile dispone che, *«La società che risulta dalla fusione o quella incorporante assumono i diritti e gli obblighi delle società partecipanti alla fusione, proseguendo in tutti i loro rapporti, anche processuali, anteriori alla fusione.»*

La fusione ha effetto quando è stata eseguita l'ultima delle iscrizioni prescritte dall'articolo 2504. Nella fusione mediante incorporazione può tuttavia essere stabilita una data successiva».

La disciplina fiscale, a sua volta, ai fini delle imposte dirette, stabilisce all'articolo 172, comma 4, del TUIR - approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 - che, *«Dalla data in cui ha effetto la fusione la società risultante dalla fusione o incorporante subentra negli obblighi e nei diritti delle società fuse o incorporate relativi alle imposte sui redditi, salvo quanto stabilito nei commi 5 e 7».*

Conseguentemente, l'articolo 5-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, dispone al comma 2 che *«In caso di fusione di più società deve essere presentata dalla società risultante dalla fusione o incorporante, la dichiarazione relativa alla frazione di esercizio delle società fuse o incorporate compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data, in cui ha effetto la fusione entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a tale data in via telematica».*

Adempimenti simili sono posti a carico della società risultante dall'operazione straordinaria anche ai fini IVA; l'articolo 35 del decreto IVA dispone, infatti, che *«in caso di fusione, scissione, conferimenti di aziende o di altre trasformazioni sostanziali che comportano l'estinzione del soggetto d'imposta, la dichiarazione [quella di variazione delle informazioni rilevanti ai fini IVA n.d.r.] è presentata unicamente dal soggetto*

risultante dalla trasformazione», che pertanto deve provvedere a tutti gli adempimenti di dichiarazione, liquidazione, versamento, etc..., relativi all'attività conferita, a partire dalla data in cui ha effetto l'operazione straordinaria.

Tenuto conto, quindi, delle norme innanzi richiamate, l'operazione di fusione, integra, sia sul piano civilistico che fiscale, una successione a titolo universale dell'incorporante nel complesso delle posizioni giuridiche attive e passive della società incorporata.

Pertanto, come nel caso di specie, la fusione (per incorporazione) tra due o più società comporta di fatto il subentro della società incorporante (istante) nelle posizioni soggettive (attive e passive) facenti capo alle società incorporate a decorrere dalla data di efficacia giuridica dell'operazione straordinaria di aggregazione aziendale, ivi compresi gli obblighi fiscali ai fini IVA.

A tal fine, le istruzioni al Modello IVA/2024, paragrafo 3.3.4, forniscono indicazioni operative in merito agli adempimenti dichiarativi da attuare da parte di un soggetto partecipante a un Gruppo IVA avente causa in operazione straordinaria di incorporazione di soggetto esterni al gruppo.

In particolare, le predette istruzioni specificano che, *«Qualora nel corso dell'anno d'imposta oggetto della presente dichiarazione un soggetto partecipante a un Gruppo IVA di cui agli articoli 70-bis e seguenti incorpori una società esterna al Gruppo, l'incorporante partecipante al Gruppo IVA è tenuta a presentare per conto dell'incorporata esterna al Gruppo IVA la dichiarazione relativa alla parte dell'anno d'imposta antecedente l'incorporazione. In tale dichiarazione devono essere indicati:*

- i dati del soggetto incorporato nella parte riservata al contribuente;

- *i dati del soggetto incorporante partecipante al Gruppo IVA nel riquadro riservato al dichiarante, riportando il valore 9 nella casella relativa al codice di carica;*
- *le operazioni effettuate dalla incorporata fino alla data di efficacia dell'operazione».*

Va da sé che, non potendo i risultati delle singole dichiarazioni annuali IVA essere trasferiti al Gruppo IVA - le società fuse sono, infatti, esterne al medesimo - gli eventuali debiti dovranno essere estinti separatamente, mentre le eventuali eccedenze a credito andranno chieste a rimborso.

firma su delega del Capo Divisione

**Il Capo Settore Coordinamento
e programmazione
(firmato digitalmente)**