

RISOLUZIONE N. 92/E



Roma, 22 settembre 2010

Direzione Centrale Normativa

OGGETTO: Interpello - Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 – Liquidazione Iva di gruppo ed operazione straordinaria di fusione per incorporazione – articolo 73 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, è stato posto il seguente

QUESITO

ALFA S.p.A., mediante un'operazione di fusione avvenuta nel 2009, ha incorporato la società BETA S.p.A. in liquidazione, di cui deteneva la partecipazione totalitaria.

ALFA S.p.A. è, a sua volta, interamente partecipata da GAMMA S.p.A. ed aderisce al consolidato IVA di gruppo, al quale, invece, BETA S.p.A. in liquidazione era estranea.

BETA S.p.A. in liquidazione vantava un credito IVA derivante dalla dichiarazione annuale per il 2008, modello IVA/2009, pari ad €2.028.672,00, di cui € 174.370,00 già utilizzati da quest'ultima mediante compensazione orizzontale in F24 prima della fusione, ed € 342.087,00 utilizzati dall'incorporante nella frazione di anno 2010 antecedente alla presentazione della dichiarazione IVA 2010.

ALFA S.p.A., tenuto conto delle indicazioni fornite con la risoluzione del 25 ottobre 2007 n. 302, non ha trasferito al consolidato IVA di gruppo il credito in parola sorto nell'anno solare antecedente la fusione, ma lo ha utilizzato in compensazione orizzontale nel modello F24.

Tanto premesso, l'istante chiede come debba essere redatta la dichiarazione IVA annuale 2010 con annesso modulo separato intestato all'incorporata, nel quale evidenziare le risultanze dell'attività di quest'ultima ante-fusione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che il caso prospettato possa essere risolto adottando il seguente comportamento: ALFA S.p.A. presenterà un Modello IVA 2010 per conto di BETA SpA in liquidazione separato rispetto al proprio, nel quale riporterà al rigo VL 39 il credito IVA che residua dalle compensazioni già operate, ed al rigo VX 5 lo stesso importo da riportare in compensazione.

ALFA S.p.A. presenterà, altresì, il proprio Modello IVA 2010 senza l'intercalare di BETA SPA in liquidazione, indicando al rigo VL 39 un saldo IVA pari a zero, in quanto l'eccedenza di periodo è stata compensata nell'ambito del consolidato IVA di gruppo.

Dal mese successivo alla presentazione del Modello IVA 2010, la società istante chiede all'Agenzia delle Entrate di essere messa in grado di poter compensare il credito IVA rinveniente dal Modello IVA 2010 di BETA SpA in liquidazione con i propri debiti fiscali, mediante "compensazione orizzontale" in F24.

PARERE DELLA DIREZIONE CENTRALE

In via preliminare, si fa presente che l'art. 73, terzo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 consente alle società legate da rapporti di controllo ed in possesso di specifici requisiti, di procedere alla liquidazione periodica dell'IVA

mediante una particolare procedura disciplinata dal D.M. 13 dicembre 1979, nota come “liquidazione IVA di gruppo”. Più precisamente, le singole società aderenti al gruppo trasferiscono alla controllante la propria posizione IVA individuale di debito o credito, in modo che le risultanze delle liquidazioni periodiche di ciascuna società si sommino algebricamente a quelle delle altre partecipanti, rendendo necessario il versamento del solo saldo a debito che residua dopo l’avvenuta compensazione.

In linea generale, quindi, le società che partecipano alla liquidazione IVA di gruppo perdono la disponibilità dei propri crediti o debiti IVA periodici che devono essere trasferiti al gruppo e non possono essere autonomamente compensati o chiesti a rimborso.

Si evidenzia, tuttavia, che il legislatore ha recentemente derogato ai principi generali sopra citati con la previsione contenuta nell’articolo 1, comma 63, della legge 24 dicembre 2007, n. 244. Detta norma, modificando l’ultimo comma dell’articolo 73 del D.P.R. n. 633 del 1972, ha disposto 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 D.Lgs. n. 241 del 1997, ovvero chiedere a rimborso al verificarsi dei presupposti di cui all’articolo 30 del D.P.R. n. 633 del 1972.

La norma è stata introdotta al fine 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.

Tanto premesso, nell’ipotesi in questione - 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.

D'altronde questa sarebbe stata la sorte del credito IVA maturato nell'anno solare precedente da BETA SpA qualora la stessa non fosse stata incorporata ma avesse aderito, a partire dall'anno 2009, all'IVA di gruppo. La destinazione del credito che residua - ossia del credito al netto delle eventuali compensazioni, orizzontali o verticali, legittimamente operate dall'incorporata prima dell'incorporazione - non può mutare, nonostante l'intervento dell'operazione straordinaria, proprio in forza del principio per cui l'incorporante succede in tutti i diritti ed obblighi dell'incorporata, assunti nella stessa configurazione che avevano in capo alla medesima.

Si segnala, infine, che non appare conferente alla fattispecie in esame il richiamo alla risoluzione n. 302 del 2007, considerato che la fattispecie ivi trattata riguarda le risultanze debitorie e creditorie IVA maturate dalla incorporata nel corso dell'anno d'incorporazione.

Tanto premesso, per quanto concerne gli adempimenti, la dichiarazione IVA/2010, relativa all'anno di incorporazione 2009, deve essere presentata unicamente dalla società incorporante, la quale deve riepilogare in un distinto modulo, intestato all'incorporata, le operazioni effettuate da quest'ultima nel periodo ante fusione, e, nel modulo intestato a se stessa, le proprie operazioni ante e post fusione.

In particolare, il credito IVA maturato dall'incorporata nell'anno 2008 - nonché l'importo già utilizzato dalla medesima in compensazione nel modello F24 nel corso del 2009 - deve essere esposto nella sezione 2 del quadro VL del Modulo dell'incorporata (righe VL8 e VL9).

Nel rigo VL10 deve essere indicato il credito che residua (a seguito di compensazioni orizzontali o verticali operate prima della fusione), che l'incorporante non può trasferire all'IVA di gruppo ma solo utilizzare in compensazione orizzontale ovvero richiedere a rimborso.

L'eventuale credito utilizzato direttamente nelle liquidazioni periodiche per compensare i debiti IVA maturati prima della fusione deve essere indicato nel rigo VL28.

Va da sé che le compensazioni operate dall'incorporante nel corso del 2010 andranno indicate nella sezione 2 del quadro VL del modello IVA 2011.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.