



*Direzione Centrale Normativa e Contenzioso*

*Roma, 6 giugno 2008*

***OGGETTO: Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 n. 954-219/2008 – Operazione di scissione parziale e IVA di gruppo; art. 2 del D.M. 13 dicembre 1979***

*Quesito*

In seguito ad un'operazione di scissione parziale del 18.12.2007, con effetti civilistici e fiscali dal 01.01.2008, la società ALFA Spa con sede in ... e svolgente l'attività di commercio all'ingrosso ed al dettaglio di prodotti alimentari, ha trasferito le proprie partecipazioni di controllo, possedute nelle società A, B, C, D, E ed F alla società istante costituita in data ... come holding di gestione di partecipazioni.

La società scissa (ALFA SpA) quale capogruppo delle società sopracitate ed insieme a queste ultime ha adottato, nel corso dell'esercizio 2007, la particolare procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo, ai sensi del D.M. 13 dicembre 1979, essendo in possesso di tutti i requisiti di legge previsti.

Tanto premesso, anche per l'anno 2008, la società istante BETA Srl intende proseguire con la procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo, in qualità di capogruppo delle società controllate A, B, C, D, E ed F, le cui partecipazioni sono state acquisite con effetto dal 01.01.2008 per scissione parziale della ALFA Spa.

*Soluzione interpretativa prospettata dall'istante*

L'istante ritiene che, ai sensi della norma di cui all'art. 2 del D.M. 13/12/1979, al fine della individuazione della società titolata ad avvalersi della

procedura *de qua* occorre che in capo alla stessa sussistano entrambi i requisiti, quantitativo e temporale di controllo societario ai fini IVA.

La norma sopracitata, al primo comma dispone che si considerano controllate le società di capitali “.... le cui azioni o quote sono possedute per una percentuale superiore al 50% del loro capitale, fin dall’inizio dell’anno solare precedente, dall’ente o società controllante o da un’altra società controllata da questi ai sensi del precedente articolo....”.

Nella fattispecie rappresentata, pertanto, la medesima società istante ritiene che si possa prescindere dal requisito temporale in quanto lo stesso viene trasferito, per scissione parziale, dalla ex società capogruppo ALFA Spa che già applica l’IVA di gruppo in quanto deteneva entrambi in requisiti nell’anno 2007.

Ciò in quanto, in base alla normativa civilistica e fiscale vigente, nonché alla consolidata giurisprudenza, l’operazione di scissione comporta una continuità societaria dal momento che la società beneficiaria (BETA Srl) subentra in tutte le posizioni giuridiche soggettive relative alla società scissa e, quindi, anche negli obblighi procedurali relativi all’Iva di gruppo.

#### *Parere della Direzione*

L'articolo 73, ultimo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, prevede che *"Il Ministero delle finanze può disporre con propri decreti, stabilendo le relative modalità, che le dichiarazioni delle società controllate siano presentate dall'ente o società controllante all'Ufficio del proprio domicilio fiscale e che i versamenti di cui agli articoli 27, 30 e 33 siano fatti all'Ufficio stesso per l'ammontare complessivamente dovuto dall'ente o società controllante e dalle società controllate, al netto delle eccedenze detraibili"*.

La facoltà della società controllante di presentare la dichiarazione Iva e di effettuare i relativi versamenti trova fondamento nell'articolo 11 della direttiva del Consiglio dell'Unione europea 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE secondo cui *"...ogni stato membro può considerare come 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".*

Il comma 2, del citato articolo 11 della predetta direttiva –che ha rifiuto in nuovo testo il contenuto della direttiva n. 77/388/CEE (c.d. VI direttiva) - stabilisce, inoltre, che *“Uno Stato membro che esercita l'opzione prevista al primo comma, può adottare le misure necessarie a prevenire l'elusione o l'evasione fiscale mediante l'esercizio di tale disposizione”*.

In attuazione delle predette disposizioni, è stato emanato il D.M. 13 dicembre 1979 (di seguito “D.M.”) che ha stabilito i requisiti per l'utilizzazione della procedura di liquidazione c.d. “di gruppo”. In particolare, l'articolo 2 del D.M. stabilisce che *“agli effetti del presente decreto si considerano controllate soltanto le società per azioni e a responsabilità limitata le cui azioni o quote sono possedute per una percentuale superiore al cinquanta per cento del loro capitale, fin dall'inizio dell'anno solare precedente, dall'ente o società controllante o da una altra società controllata da questi ai sensi del presente articolo”*.

La “ratio” della norma appena richiamata è quella di evitare pratiche fraudolente o elusive, e cioè di assicurarsi che l'acquisizione del controllo costituisca un'operazione avente una valida ragione economica, e non un mezzo per realizzare un vantaggio fiscale, quale l'utilizzazione del credito Iva dell'altro soggetto.

A tal proposito, la scrivente ha già precisato che la particolare cautela fiscale che la norma pone in “subiecta materia”, soprattutto in relazione al rispetto dei requisiti e delle formalità richiesti per partecipare al consolidato “di gruppo”, è motivata dalla preoccupazione di evitare che determinati soggetti solo occasionalmente transitino all'interno del gruppo per poi fuoriuscirne all'ottenimento dei benefici fiscali connessi alla particolare procedura (cfr. Ris. n. 132/E del 14 giugno 2007; Ris n. 123 del 5 giugno 2003 e Risoluzione n. 68/E del 21 marzo 2003).

Tale interpretazione è stata confermata dalla Suprema Corte di Cassazione secondo cui il requisito temporale fissato dall'articolo 2 del D.M. del 13 5 dicembre 1979, "*...nel perseguimento dei fini indicati dalla direttiva, intende porre una valutazione tipizzata dell'esistenza di stretti vincoli tra i due soggetti attraverso la rilevazione del rapporto di controllo protrattosi per un tempo non irrilevante, che viene fissato nell'intero anno precedente quello della dichiarazione*" (cfr. Corte di Cassazione, Sez. tributaria, ordinanza interlocutoria del 9 marzo 2007, n. 5503).

Relativamente alla fattispecie prospettata la scrivente, attesa la particolare "collocazione" del soggetto beneficiario della scissione nonché la natura dell'attività dallo stesso esercitata, nutre forti perplessità in relazione alla possibilità che lo stesso possa applicare l'Iva di gruppo, non essendo in possesso dei requisiti di cui all'articolo 2 del D.M. sopra citato.

In particolare nel caso di specie, al controllo diretto di ALFA SpA sulle proprie partecipate A, B,C,D,E non si "sostituisce" un controllo indiretto di una sua controllata quale conseguenza dell'operazione di scissione, dal momento che la BETA Srl è una società esterna al gruppo e diventa la nuova controllante solo per effetto della scissione stessa: tale circostanza esclude il requisito temporale del possesso, così come esplicitamente affermato nella risoluzione ministeriale n. 330689 del 28 maggio 1981.

Tale documento di prassi, in definitiva, in relazione ad un'operazione straordinaria di conferimento d'azienda consentiva, il proseguimento della particolare procedura dell' Iva di gruppo in una situazione però in cui l' "assetto" sostanziale del gruppo non veniva modificato e nell'ulteriore considerazione che la società conferente non diventava "controllante" per effetto del conferimento stesso e, soprattutto, era una società di nuova costituzione.

Nel caso de quo, invece, la società che di fatto eredita il controllo è, come già detto, una società esterna al gruppo originario che già svolge un'attività diversa (holding pura) da quella della scissa (holdin mista) ed il cui transito

all'interno del gruppo potrebbe, pertanto, essere occasionale e giustificato unicamente da motivi di interesse fiscale.

In conclusione, 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 disciplina dell’IVA di gruppo ma deve essere, di volta in volta, raccordato con la particolare “ratio” della disciplina stessa, più sopra enunciata.

In base alle argomentazioni sin qui esposte, pertanto, la scrivente ritiene di non dover condividere la soluzione interpretativa prospettata dalla società istante nel senso cioè che la stessa non potrà applicare l’IVA di gruppo non essendo in possesso dei requisiti di cui al più volte citato art. 2 del D.M. 13/12/1979.

\*\*\*

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.