

**Risposta n. 48/2022**

**OGGETTO:** Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - liquidazione IVA di gruppo - scissione societaria

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

**QUESITO**

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

L'istante, SUB-HOLDING del gruppo societario facente capo, in qualità di HOLDING, alla [...], riferisce che, nell'ambito di un processo di riorganizzazione societaria e partecipativa del gruppo, è stata deliberata:

- la scissione totale della controllata ALFA, in favore della neo costituita BETA e della preesistente GAMMA;
- la scissione parziale della preesistente ZETA in favore sempre di GAMMA.

Le operazioni straordinarie in oggetto, perfezionate con la stipula dell'atto di scissione del 30 novembre 2021, producono effetti a decorrere dal 1° gennaio 2022, riallocando gli *asset* commerciali e immobiliari all'interno del gruppo e quindi incentrando:

- in capo BETA, lo svolgimento dell'attività commerciale (commercio al dettaglio e all'ingrosso);
- in capo a GAMMA, lo svolgimento dell'attività immobiliare (acquisizione, cessione, detenzione, realizzazione, locazione e, più in generale, gestione di immobili con destinazione commerciale e uffici).

Con riguardo alle società coinvolte, l'istante chiarisce che:

- BETA, costituita in data 8 giugno 2021, partecipata al 100% dalla SUB-HOLDING, diviene attiva solo a seguito della predetta riorganizzazione, recependo l'attività commerciale della scissa ALFA;

- *ante* operazioni straordinarie, la SUB-HOLDING controllava direttamente ALFA per il 61,75% e indirettamente ZETA e GAMMA, a loro volta controllate al 100% da ALFA;

- *post* operazioni straordinarie, la SUB-HOLDING continua a controllare indirettamente ZETA al 100 %, tramite la neo costituita BETA, e GAMMA al 51,94% tramite le controllate X e Y.

L'istante riferisce altresì che, per l'anno d'imposta 2021, oltre alla HOLDING e alla SUB-HOLDING, per quanto di interesse ai fini del presente interpello, hanno aderito alla procedura di liquidazione IVA di gruppo, ALFA e ZETA.

Ne sono state, invece, estranee GAMMA, X e Y, ancorché queste ultime siano rilevanti ai fini della partecipazione di controllo.

Ciò premesso, l'istante espone i seguenti quesiti.

*«Quesito n. 1*

*La Società istante chiede conferma che la creazione di una società di nuova costituzione BETA, appositamente costituita e preordinata a ricevere il complesso aziendale della scissa ALFA, non rappresenta un elemento di interruzione della continuità del controllo, così come richiesto dalla norma pertinente la procedura di liquidazione IVA di gruppo.*

*Quesito n. 2*

*La società istante chiede se GAMMA, BETA e ZETA, possano essere incluse nel perimetro della procedura della liquidazione IVA di gruppo ex art. 73 del DPR 633/72 con efficacia dal 1° gennaio 2022, tenuto conto dell'operazione straordinaria e dei conseguenti mutamenti nel possesso delle partecipazioni, in quanto la condizione del controllo richiesta dalla norma è sussistente anche a valle dell'operazione straordinaria, non essendo intervenuta alcuna interruzione del controllo sulle società GAMMA, BETA e ZETA medesime, da parte della HOLDING e della SUB-HOLDING.*

*Quesito n. 3*

*In caso di risposta positiva ai Quesiti n. 1 e n. 2, la Società istante chiede conferma della legittima esclusione dalla procedura di liquidazione dell'IVA di Gruppo ex art. 73 del DPR 633/72, delle società [...] (d'ora in poi "X") e [...] (d'ora in poi "Y")».*

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

In sintesi, propone le seguenti soluzioni.

*«Quesito n. 1*

*La Società istante ritiene che l'intervento della newco BETA, costituita per ricevere il complesso aziendale dalla scissa ALFA destinato allo svolgimento dell'attività commerciale, non comporta una interruzione del controllo da parte della SUB-HOLDING, in quanto il controllo risultava esercitato dalla stessa SUB-HOLDING ante operazione straordinaria più precisamente alla data del 1° luglio 2021.*

*[...]*

*Quesito n. 2*

*Con riferimento al quesito n. 2, la Società istante ritiene che la procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo possa essere adottata con efficacia dall'1/1/2022 in*

quanto la HOLDING e la SUB-HOLDING risultano in possesso del requisito del controllo superiore alla percentuale del 50% e senza soluzione di continuità sin da data antecedente al 1° luglio 2021 sulle società risultanti dall'operazione straordinaria seppure attraverso veicoli societari diversi, fermo restando la sostanziale continuità di controllo sotto il profilo giuridico, anche dopo l'operazione straordinaria delle società che sono intervenute nell'operazione di riorganizzazione, ovvero, BETA, ZETA e GAMMA (tale ultima assumerà la ragione sociale di [...]).

[...]

Ritiene pertanto la Società istante che sussistano le condizioni previste dalla norma per accedere alla liquidazione dell'IVA di gruppo includendo, oltre alle società del gruppo avendone i requisiti, anche le società BETA, GAMMA e ZETA sin dal 1/1/2022 risultando verificate le condizioni di legge, per le quali la capogruppo effettui la comunicazione dell'opzione con la dichiarazione IVA MOD. 2022 per l'anno di imposta 2021 da presentarsi entro aprile 2022 per poter operare la compensazione delle partite debitorie e creditorie sin dalla prima scadenza della liquidazione IVA di gennaio 2022 da eseguirsi entro il 16/2/2022.

*Quesito n. 3*

Con riferimento al quesito relativo alla circostanza che le società X e Y attraverso le quali la SUB-HOLDING esercita il controllo indiretto e maggioritario di GAMMA, la Società ritiene che sia possibile escludere dal perimetro del gruppo talune società controllate se pur il controllo sia funzionale alla determinazione della sussistenza della condizione per l'esercizio della facoltà di effettuare la liquidazione iva di gruppo».

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

La procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo, disciplinata dall'articolo 73, ultimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e

dal decreto ministeriale 13 dicembre 1979, costituisce un particolare metodo di liquidazione dell'IVA che consente alle società controllanti e controllate appartenenti ad un gruppo di imprese di compensare, all'interno del medesimo gruppo, le situazioni creditorie sorte in capo ad alcune società con quelle debitorie di altre.

Il predetto DM 13 dicembre 1979, come modificato dal decreto ministeriale 13 febbraio 2017, individua i requisiti soggettivi per l'adesione alla procedura di liquidazione IVA di gruppo, nonché le modalità applicative della stessa.

In particolare, l'articolo 2 del richiamato 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 DM 13 dicembre 1979 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 dell'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 soggettivi 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 totale o parziale di una o più società rientranti 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 disciplina 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.

Nella fattispecie oggetto di interpello, l'operazione di riorganizzazione aziendale, come descritta dall'istante, consiste:

- nella scissione totale di ALFA, controllata dalla SUB-HOLDING, con assegnazione degli *asset* commerciali in favore di BETA, all'uopo costituita già in data antecedente il 1° luglio 2021 - sia pure operativa a decorrere dall'operazione di scissione - nonché degli *asset* immobiliari in favore di GAMMA, in precedenza esclusa dal perimetro della liquidazione IVA di gruppo, benché sussistessero già da data antecedente il 1° luglio 2021 i requisiti di controllo prescritti dall'articolo 2 del DM 13 dicembre 1979;

- nella scissione parziale di ZETA, già in precedenza inclusa nel perimetro della liquidazione IVA di gruppo, con trasferimento dei suoi *asset* immobiliari in favore di GAMMA.

Il tutto, dunque, funzionale ad un'operazione di riorganizzazione aziendale che, per come descritta, non appare presentare i requisiti della temporaneità ed occasionalità, bensì sembra funzionale all'accentramento dell'attività commerciale in capo a BETA e di quella immobiliare in capo a GAMMA.

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

In sostanza, il reale perimetro dell'IVA di gruppo non viene sostanzialmente modificato a seguito dell'operazione di ristrutturazione societaria - la cui realizzazione non si pone in contrasto con la *ratio* ispiratrice della disciplina della liquidazione IVA di Gruppo - atteso che la neo costituita BETA, risultante dalla scissione totale di ALFA, è controllata dalla SUB-HOLDING per una percentuale superiore al cinquanta per cento del proprio capitale, come lo era anche la società scissa, di cui prosegue l'attività commerciale.

Si ritiene dunque legittimo l'ingresso di BETA nella procedura di liquidazione IVA di gruppo, in luogo di ALFA, senza soluzione di continuità, indipendentemente dalla sussistenza o meno del vincolo temporale (1° luglio dell'anno solare precedente) prescritto dall'articolo 2 del DM 13 dicembre 1979, non ravvisandosi alcuna interruzione del controllo.

Del pari, per quanto prospettato dall'istante, si ritiene che possa accedere alla procedura di liquidazione IVA di gruppo anche GAMMA - preesistente alle predette operazioni straordinarie e già controllata in misura superiore al 50%, ma fino a quel momento estranea alla procedura - che, a seguito della riorganizzazione aziendale, prosegue l'attività immobiliare di ALFA e i ZETA, e ciò nonostante sia mutato l'assetto del controllo ora esercitato dalla SUB-HOLDING per il tramite delle società X e Y.

A differenza di BETA - non operativa, in base a quanto riferito dall'istante, sino alla data di efficacia della scissione di ALFA - GAMMA avrà cura di segregare le poste debitorie e creditorie IVA afferenti la propria attività *ante* adesione alla procedura.

Da ultimo, la procedura di liquidazione IVA di gruppo può proseguire in capo a ZETA, già inclusa nel perimetro dell'IVA di gruppo *ante* riorganizzazione, che a

seguito della sua scissione parziale rimane controllata dalla SUB-HOLDING, ancorché indirettamente per il tramite di BETA, per una percentuale pari al 100 per cento del proprio capitale.

Quanto, invece, alle società X e Y, ancorché rilevanti ai fini del controllo indiretto di GAMMA da parte della SUB HOLDING, non devono necessariamente essere incluse nella procedura di liquidazione IVA di gruppo. Già la circolare 28 febbraio 1986, n. 16, nel fornire chiarimenti in tema di controllo indiretto, anche oltre il secondo grado, aveva precisato che, *«in una situazione di controllo che coinvolge più società controllate non necessariamente tutte le dette società debbono partecipare alla liquidazione di gruppo potendo questa essere in concreto attivata limitatamente ad una o più delle società controllate»*.

Con riferimento, da ultimo, agli adempimenti dichiarativi, la capogruppo avrà cura di comunicare la variazione della compagine sociale partecipante alla procedura di liquidazione IVA di gruppo - con effetto sin dalla prima scadenza della liquidazione IVA di gennaio 2022 da eseguirsi entro il 16 febbraio 2022 - avendo cura di indicare nel quadro VG del Modello IVA 2022:

- nella Sezione 1, *«i dati relativi alle società che partecipano alla procedura di compensazione dell'IVA. Tale sezione è utilizzata anche per comunicare l'ingresso o la fuoriuscita dalla procedura, a partire dal 1° gennaio 2022, di una o più società controllate quando la procedura è già avviata»* (così le istruzioni al quadro VG) e, quindi, nel caso prospettato, l'ingresso di BETA e GAMMA;

- nella Sezione 2, *«i dati delle sole società partecipanti alla catena di controllo ma non alla compensazione IVA che non erano state indicate in sede di comunicazione dell'opzione»* e, quindi, nel caso prospettato, i dati delle società X e Y.



**Firma su delega della Direttrice centrale  
Danila D' Eramo**

**IL CAPO SETTORE**

**(firmato digitalmente)**