

## Risposta n. 25

**OGGETTO: *Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n.212 - Liquidazione IVA di gruppo e operazione straordinaria di fusione per incorporazione - Articolo 73 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633***

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

### QUESITO

La ALFA S.p.a. (di seguito anche "società istante"), nell'espone il quesito qui di seguito sinteticamente riportato, fa presente di:

- essere controllata, insieme alla BETA S.p.a., da un unico socio;
- non detenere alcuna partecipazione nella suddetta BETA S.p.a. che, invece, detiene partecipazioni totalitarie nella GAMMA S.p.a. e nella DELTA S.r.l..

La medesima ALFA S.p.a. fa, altresì, presente che la BETA S.p.a. si avvale, a decorrere dal periodo d'imposta 2017, della procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo con le controllate GAMMA S.p.a. e DELTA S.r.l..

Tanto premesso, poiché in data [...] è stata deliberata la fusione per incorporazione di BETA S.p.a. nella ALFA S.p.a., quest'ultima chiede chiarimenti circa la possibilità di proseguire, in qualità di controllante, a decorrere dal 1° gennaio 2019 (data di efficacia dell'operazione straordinaria) e senza soluzione di continuità, nella suddetta procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo, unitamente alla GAMMA S.p.a. ed alla DELTA S.r.l.. In particolare, la società istante chiede di conoscere se:

1. il riferimento alle "attività distinte", contenuto nella risoluzione ministeriale n. 363998 del 23 dicembre 1986 in tema di rapporti tra fusione e liquidazione dell'IVA di gruppo, comporti per la stessa la necessità di optare, in qualità di

- incorporante, per la separazione delle attività ai sensi dell'articolo 36 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;
2. il riferimento, anch'esso contenuto nella suddetta risoluzione ministeriale, al "modello IVA 11 società controllanti/te" (attualmente non più utilizzabile) debba intendersi al prospetto IVA 26 PR, riepilogativo dei dati della liquidazione di gruppo, da includere nel modulo della dichiarazione annuale IVA della medesima ALFA S.p.a. e relativo all'attività separata facente capo all'*ex* controllante/incorporata BETA S.p.a.;
  3. il suddetto prospetto (unitamente a quello relativo alla propria attività separata) debba essere incluso nella dichiarazione che la stessa ALFA S.p.a. presenterà per il periodo d'imposta 2019;
  4. sia tenuta a versare, a decorrere dal periodo d'imposta 2019, l'imposta dovuta in modo unitario, ovvero sommando le risultanze delle liquidazioni periodiche delle attività separate ed indicando sul modello di versamento la propria partita IVA (e non anche quella della *ex* controllante/incorporata BETA S.p.a.);
  5. possa utilizzare, già a decorrere dal 1° gennaio 2019, nel calcolo delle liquidazioni periodiche relative all'attività separata del gruppo, l'eccedenza di credito della *ex* controllante/incorporata BETA S.p.a. risultante dal quadro VY del prospetto IVA 26 PR/2019 della dichiarazione annuale IVA/2019.

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

In sintesi, la ALFA S.p.a. ritiene di poter proseguire, a decorrere dalla data di efficacia della fusione e senza soluzione di continuità, nella procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo gestita dalla *ex* controllante/incorporata BETA S.p.a., unitamente alle controllate GAMMA S.p.a. e DELTA S.r.l.. E ciò sulla base dei chiarimenti resi con la citata risoluzione ministeriale n. 363998 del 1986 e ribaditi nelle risoluzioni n. 367/E del 22 novembre 2002 e n. 123/E del 5 giugno 2003.

Da un punto di vista operativo, la società istante è dell'avviso di poter presentare, con riferimento al periodo d'imposta 2018, oltre alla propria, anche la

dichiarazione dell'incorporata BETA S.p.a., con indicazione, in quest'ultima dichiarazione:

- dei dati del soggetto estinto, nella parte riservata al contribuente, e dei dati del soggetto avente causa (ALFA S.p.a.), nella parte riservata al dichiarante, riportando il valore “9” nella casella relativa al codice di carica;
- del valore “13” nel rigo VK1, campo 2 (“Ultimo mese di controllo”).

Con riferimento, invece, al periodo d'imposta 2019, la ALFA S.p.a. ritiene di dover istituire due contabilità separate (barrando l'apposita casella nel quadro G del Modello AA7/10) relative, rispettivamente:

- alla propria attività. In tal caso, l'eventuale eccedenza detraibile - come risultante dalla dichiarazione IVA relativa al periodo d'imposta 2018 - non potrà confluire nella procedura della liquidazione dell'IVA di gruppo, rimanendo, invece, nella esclusiva disponibilità della medesima ALFA S.p.a.;
- all'attività già esercitata dalla BETA S.p.a. (rispetto alla quale la stessa ALFA S.p.a. fungerà da “controllante” nell'ambito della liquidazione dell'IVA di gruppo).

In particolare, la società istante ritiene di dover liquidare, a decorrere dal mese di gennaio 2019, l'IVA, a debito o credito, in relazione alla propria attività, separatamente da quella relativa all'attività già esercitata dalla BETA S.p.a. ed afferente la liquidazione dell'IVA di gruppo. Per determinare l'IVA, a debito o credito, di tale ultima attività, la medesima società istante ritiene di poter compensare le posizioni risultanti dalle liquidazioni mensili dell'attività già esercitata dalla BETA S.p.a. con quelle delle società controllate GAMMA S.p.a. e DELTA S.r.l. (secondo, quindi, il meccanismo proprio della liquidazione dell'IVA di gruppo). In tale ambito, peraltro, è dell'avviso di poter utilizzare l'eventuale eccedenza di credito risultante dal quadro VY del prospetto IVA 26 PR/2019 della società *ex* controllante/incorporata BETA S.p.a.. E ciò contrariamente a quanto disposto dalle istruzioni alla dichiarazione IVA 2018 secondo cui tale eccedenza sarebbe utilizzabile dall'incorporante (ALFA S.p.a.) soltanto a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo alla trasformazione.

La medesima società istante ritiene, inoltre, di poter:

- versare l'imposta dovuta in modo unitario, sommando cioè le risultanze delle liquidazioni periodiche delle attività separate, e indicando sul modello di versamento la propria partita IVA;
- presentare la dichiarazione IVA per il 2019 con due distinti moduli, relativi alle attività separate. In particolare, uno di tali moduli conterrà il prospetto IVA 26 PR, riepilogativo dei dati della liquidazione di gruppo;
- far confluire la propria attività nella procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo a decorrere dal periodo d'imposta 2020, avendo maturato i requisiti di controllo richiesti dall'articolo 73 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

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

Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, la data di efficacia giuridica dell'operazione di fusione per incorporazione è quella di cui all'articolo 2504-*bis*, secondo comma, del codice civile e, cioè, la data dell'ultima iscrizione nel registro delle imprese (competente per la società incorporante) dell'atto di fusione o la data eventualmente successiva, se le delibere dispongono diversamente. Come chiarito dalla risoluzione ministeriale n. 120 del 27 agosto 1998 “*è a questa data, che l'organizzazione della società incorporante si modifica assorbendo in sé l'organizzazione delle società estinte, in quanto, prima della medesima data, le società suddette sono giuridicamente autonome e mantengono anche una propria autonomia contabile.*”. Peraltro, se, come ha precisato il medesimo documento di prassi, non assumono rilievo eventuali retrodatazioni convenzionali degli effetti contabili e fiscali dell'operazione di fusione, risulta, invece, possibile posticipare la decorrenza degli stessi rispetto alla data di ultima iscrizione nel registro delle imprese.

Ora, da interrogazioni effettuate nella banca dati della Camera di commercio industria artigianato e agricoltura di [...], è emerso come la fusione per incorporazione della BETA S.p.a. nella ALFA S.p.a. sia stata iscritta in data [...].

Tuttavia, poiché nell'allegata copia della delibera di fusione del [...] si afferma che *“le operazioni contabili della società incorporanda saranno da imputarsi al bilancio della società incorporante a decorrere dal primo gennaio 2019”*, si è dell'avviso che, anche ai fini fiscali, tale ultima data sia quella di efficacia della trasformazione sostanziale soggettiva posta in essere fra la BETA S.p.a. e la ALFA S.p.a..

Da tale individuazione discende che, per l'intero anno 2018, l'attività, anche ai fini della procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo, è stata svolta ordinariamente dal soggetto dante causa, ovvero la BETA S.p.a.. Poiché, però, quest'ultima società si estingue a seguito della fusione per incorporazione, è la ALFA S.p.a., quale soggetto risultante dall'operazione di trasformazione, a dover presentare, per il suddetto anno, oltre alla propria dichiarazione anche quella per conto del soggetto dante causa. In tale dichiarazione:

- devono essere indicati i dati del soggetto estinto nella parte riservata al contribuente e i dati del soggetto avente causa nel riquadro riservato al dichiarante, riportando il valore “9” nella casella relativa al codice di carica;
- deve essere compilato il prospetto IVA 26PR/2019.

Quanto agli obblighi di versamento, nelle ipotesi di fusione per incorporazione è la società risultante dalla trasformazione sostanziale soggettiva ad assumere, alla data dalla quale ha effetto l'operazione straordinaria, i diritti e gli obblighi esistenti in capo alle società incorporate. Pertanto, nel caso di specie, eventuali versamenti - da eseguirsi nel 2019 e relativi alla procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo per l'anno 2018 - devono essere effettuati dalla ALFA S.p.a. per conto della BETA S.p.a., secondo le modalità individuate con la risoluzione n. 119/E del 25 settembre 2017.

In merito, invece, agli effetti dell'operazione di fusione per incorporazione sulla liquidazione dell'IVA di gruppo a decorrere dal 1° gennaio 2019, al fine di stabilire se la società istante possa proseguire, senza soluzione di continuità, nella procedura avviata, nel 2017, dall'incorporata BETA S.p.a., unitamente alle controllate GAMMA S.p.a. e DELTA S.r.l., si rende necessario coniugare il principio fondamentale vigente in tema di trasformazioni sostanziali soggettive - secondo cui si

realizza una situazione di continuità tra i soggetti che partecipano all'operazione straordinaria - con le regole dettate dall'articolo 73 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 e dal decreto ministeriale 13 dicembre 1979, la cui *ratio* è quella di evitare pratiche fraudolente o elusive. In particolare, ai sensi delle citate disposizioni, devono sussistere ed essere conservati, anche in caso di operazioni straordinarie, i requisiti per poter accedere alla procedura, ovvero il possesso, da parte della società controllante, delle azioni o quote delle società controllate per una percentuale superiore al cinquanta per cento del loro capitale, almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente. E ciò perché si deve assicurare 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 di un altro soggetto (cfr., in tal senso, risoluzione n. 232/E del 6 giugno 2008).

Ora, nel caso prospettato:

- l'intero capitale delle due società che partecipano all'operazione di fusione appartengono al medesimo unico socio (persona fisica);
- la società incorporata già usufruiva della procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo insieme alle controllate GAMMA S.p.a. e DELTA S.r.l., nel rispetto dei limiti e delle condizioni previste dall'articolo 73 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 e dal decreto ministeriale del 1979;
- il reale perimetro dell'IVA di gruppo non si è sostanzialmente modificato dopo l'operazione straordinaria di fusione (alla società incorporata/*ex* controllante BETA S.p.a. si è, infatti, sostituita la ALFA S.p.a. per successione a titolo universale).

Tenuto conto delle considerazioni che precedono, si è dell'avviso che, in capo alla società istante, permangano i requisiti che già sussistevano in capo alla società incorporata/*ex* controllante per l'applicazione della procedura dell'IVA di gruppo anche successivamente all'operazione di fusione per incorporazione. In particolare, si ritiene che:

- la procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo, già avviata a decorrere dal 2017 dalla BETA S.p.a., possa proseguire, anche per il periodo d'imposta

- 2019, in capo alla ALFA S.p.a., con riferimento sia all'attività da quest'ultima svolta sia a quella acquisita per effetto dell'operazione straordinaria;
- nel caso di specie, non trovino applicazione i chiarimenti resi con la risoluzione ministeriale n. 363998 del 1986. E ciò perché gli effetti contabili e fiscali dell'operazione decorrono dal 1° gennaio 2019 (quindi, l'operazione straordinaria non si è verificata in corso d'anno). Non occorre, pertanto, istituire una contabilità separata al fine di tenere distinte le risultanze dell'IVA afferente l'attività della società istante *ante* fusione, potendo la stessa confluire nell'ambito della liquidazione dell'IVA di gruppo;
  - il credito IVA del gruppo, generatosi nel periodo d'imposta 2018, possa essere utilizzato, in compensazione, con le eccedenze di debito trasferite nel corso del 2019 dalle società già partecipanti alla procedura avviata nel 2017. I motivi di cautela fiscale dettati dall'articolo 73, comma terzo, secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 - che non consente di tener "*conto delle eccedenze detraibili, risultanti dalle dichiarazioni annuali relative al periodo d'imposta precedente, degli enti e società diversi da quelli per i quali anche in tale periodo d'imposta l'ente o la società controllante si è avvalso della facoltà di cui al presente comma*" - non sussistono, infatti, nel caso di specie dal momento che, come già evidenziato, la fattispecie prospettata riflette, l'ingresso della società istante in una consolidata procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo per effetto di un'operazione straordinaria di fusione per incorporazione. Va da sé che non può confluire nei calcoli compensativi relativi al 2019 l'eccedenza IVA detraibile maturata dalla società istante ed esposta nella dichiarazione annuale relativa al periodo d'imposta 2018.
- [...].

**IL CAPO DIVISIONE**

*(firmato digitalmente)*