



Direzione Centrale Normativa

Roma, 29 luglio 2011

OGGETTO: Liquidazione IVA di gruppo ed operazione straordinaria di fusione per incorporazione - Trattamento delle eccedenze infrannuali maturate dalle società incorporate e compilazione della dichiarazione annuale - articolo 73 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Sono pervenute a questa Direzione richieste di chiarimento in merito alle modalità di compilazione della dichiarazione annuale IVA da parte di soggetti che partecipano alla procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo di cui all'articolo 73, ultimo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e che, nel corso dell'anno solare, hanno incorporato società estranee alla predetta procedura.

I chiarimenti richiesti riguardano il corretto trattamento fiscale da riservare alle eccedenze del credito IVA maturate dalle società incorporate nel corso dell'anno in cui è avvenuta l'operazione straordinaria, che, nel caso prospettato, coincide con il primo anno di adesione al gruppo da parte dell'incorporante, nonché le modalità di compilazione della dichiarazione annuale IVA (per l'incorporante e per l'incorporata). Viene chiesto, peraltro, come compilare la dichiarazione integrativa laddove la dichiarazione originaria già presentata non fosse conforme alle indicazioni fornite con il presente documento di prassi.

Al riguardo, si osserva preliminarmente che, secondo quanto disposto dall'art. 73, terzo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e dal D.M. 13 dicembre 1979, 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.

L'art. 2 del citato D.M. del 1979 dispone che possano partecipare alla liquidazione IVA di gruppo solo enti e società di capitali le cui quote o azioni sono possedute per oltre il 50 per cento da un'altra società del gruppo, ininterrottamente almeno dal 1° gennaio dell'anno solare precedente a quello in cui intendono partecipare alla procedura. In altri termini la durata minima del controllo deve risalire almeno all'inizio dell'anno solare precedente. Il venir meno del requisito del controllo determina la fuoriuscita della società controllata dalla procedura di liquidazione IVA di gruppo a decorrere dallo stesso mese in cui si perde il controllo di maggioranza.

I predetti limiti di natura quantitativa e temporale, disposti dalla norma per motivi di cautela fiscale, intendono evitare che l'accesso alla procedura di compensazione IVA di gruppo sia consentito a quelle società che siano tra loro vincolate solo occasionalmente e temporaneamente.

In tale logica si inserisce anche la previsione contenuta nell'articolo 1, comma 63, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, che ha modificato l'ultimo comma dell'articolo 73 del D.P.R. n. 633 del 1972. Detta norma dispone 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 decreto legislativo 9 luglio n. 1997, 241, ovvero chiedere a rimborso al verificarsi dei presupposti di cui all'articolo 30 del D.P.R. n. 633 del 1972 (cfr. risoluzione del 22 settembre 2010, n. 92/E e risoluzione dell'11 maggio 2011, n. 56/E).

L'intento legislativo, dunque, è quello 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, prevedendo una netta e definitiva separazione tra il credito IVA maturato antecedentemente e quello realizzato successivamente all'ingresso nel gruppo.

Proprio in considerazione della *ratio* della novella legislativa e delle citate disposizioni normative che regolano la procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo, si è dell'avviso che nell'ipotesi in questione - incorporazione di una società esterna alla procedura di liquidazione IVA gruppo da parte di una società che invece vi partecipa - il credito maturato dall'incorporata nel corso dell'anno in cui è avvenuta l'incorporazione non possa mai confluire nell'IVA di gruppo, analogamente a quanto è stato chiarito con la citata risoluzione del 22 settembre 2010, n. 92/E in relazione al credito IVA dell'anno precedente realizzato dall'incorporata.

Ciò anche in virtù del principio generale secondo cui l'incorporante subentra a titolo universale in tutti i diritti ed obblighi dell'incorporata, assunti nella stessa configurazione che avevano in capo a quest'ultima, con la conseguenza che la mancata partecipazione dell'incorporata al gruppo IVA sin dall'inizio dell'anno, comporta l'intrasmissibilità dell'eccedenza di credito IVA ante fusione al gruppo stesso, nonostante l'intervento dell'operazione straordinaria.

La società incorporante può far confluire nella propria liquidazione - e, quindi, trasferire al gruppo - solo il debito o il credito derivante dalle operazioni compiute dall'incorporata nel mese o trimestre in corso alla data in cui ha effetto l'incorporazione, perché, non essendosi ancora conclusa la liquidazione periodica, le medesime operazioni devono essere considerate come compiute, ai fini IVA, direttamente dall'incorporante. Il debito o il credito va, quindi, indicato nel modulo dell'incorporante e trasferito all'IVA di gruppo.

Tanto premesso, per quanto concerne gli adempimenti, la dichiarazione IVA deve essere presentata unicamente dalla società incorporante, la quale deve riepilogare in distinti moduli, intestati alle incorporate, le operazioni effettuate da

queste ultime nel periodo ante fusione, e, nel modulo intestato a se stessa, le proprie operazioni ante e post fusione.

In particolare, ferme restando le indicazioni fornite con la risoluzione n. 92/E del 2010 per ciò che concerne l'esposizione in dichiarazione dei crediti maturati dalle incorporate nell'anno antecedente l'operazione straordinaria, preso atto della modulistica attualmente in uso, i crediti maturati nel periodo ante fusione dalle incorporate al fine di evitare il loro trasferimento al gruppo andranno indicati sia nel rigo VL10 sia nel rigo VL23 dei moduli delle incorporate.

Nei righi VL8 e VL10 del modulo dell'incorporante andrà, invece, riportato il credito IVA riferito al periodo d'imposta precedente l'ingresso nell'IVA di gruppo, nel presupposto che lo stesso non possa mai essere trasferito alla procedura.

Alle medesime modalità di compilazione sarà necessario far riferimento anche ai fini della presentazione di una dichiarazione integrativa, qualora la dichiarazione originariamente presentata non risulti conforme alle indicazioni appena fornite.

Resta inteso che le modalità di compilazione della dichiarazione annuale IVA appena illustrate sono valide salvo eventuali diverse indicazioni contenute nelle future istruzioni alla compilazione della Dichiarazione annuale IVA, alle quali occorrerà uniformarsi.

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.

IL DIRETTORE CENTRALE