

Analisi e commenti

Viaggio nell'Iva di gruppo. Il punto dal 2008 all'attualità

25 Agosto 2011

La liquidazione dell'imposta sul valore aggiunto con particolare riguardo alle eccedenze a credito delle controllate che entrano per la prima volta nella procedura

Thumbnail
Image not found or type unknown

Con l'articolo 1, comma 63, della legge 244/2007 è stato modificato l'ultimo comma dell'articolo 73 del Dpr 633/1972 attraverso l'inserimento dei seguenti periodi: *"Agli effetti delle dichiarazioni e dei versamenti di cui al precedente periodo non si tiene 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 società controllante si è avvalso della facoltà di cui al presente comma. Alle eccedenze detraibili degli enti e delle società per i quali trova applicazione la disposizione di cui al precedente periodo si applicano le disposizioni di cui all'articolo 30"*.

Il successivo comma 64 specifica che le disposizioni di cui al comma 63 si applicano a partire dalle liquidazioni Iva di gruppo relative al periodo d'imposta 2008.

Per meglio comprendere la portata della disposizione, è bene fare un breve *escursus* sulle modalità di liquidazione dell'Iva di gruppo.

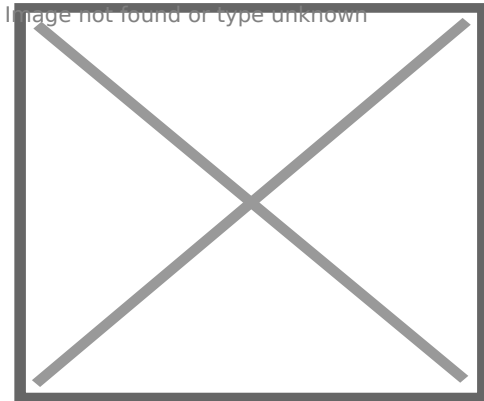
Liquidazione Iva di gruppo

Si considerano controllate soltanto le società per azioni, in accomandita 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 un'altra società controllata da questi (articolo 2 Dm 13 dicembre 1979).

Le società del gruppo devono quindi essere legate da vincoli partecipativi ben precisi:

1. le quote o le azioni di una società devono essere possedute per oltre il 50% dalla controllante
2. il possesso delle quote o delle azioni deve persistere ininterrottamente almeno dal 1° gennaio dell'anno solare precedente a quello in cui si opta per la liquidazione di gruppo
3. il controllo non deve interrompersi, né ridursi sotto il 50%, pena l'uscita dalla procedura.

Possono partecipare alla procedura dell'Iva di gruppo anche le società residenti in altri Paesi comunitari, aventi forme giuridiche equipollenti a quelle delle società di capitali di diritto italiano (risoluzione 22/2005).



La partecipazione al gruppo non necessariamente sfocia nella liquidazione Iva di gruppo.

Per potervi accedere le società controllanti devono obbligatoriamente presentare - entro il termine di liquidazione e versamento dell'imposta relativa al mese di gennaio e con effetto per l'anno stesso di presentazione - il modello Iva 26 (dal periodo d'imposta 2011 solo in via

telematica) che ha lo scopo di:

- manifestare la volontà di aderire alla particolare procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo, con la comunicazione degli estremi identificativi delle società aderenti
- attestare la presenza dei requisiti previsti dalla norma.

Il particolare regime consente di compensare crediti e debiti Iva scaturenti dalle liquidazioni periodiche e annuali delle società partecipanti, concentrando in capo alla sola controllante tutti gli adempimenti conseguenti a tali liquidazioni (compensazione, versamenti, eventuali richieste di rimborso Iva).

Si tratta, in sostanza, di un utilizzo accelerato e semplificato del credito Iva, prevedendo una procedura "unificata" di compensazione e versamento del tributo (la risoluzione 347/2002 sottolinea che la procedura non dà luogo a un nuovo soggetto giuridico ma è solo agevolativa in funzione della partecipazione al gruppo).

Una volta optato per la liquidazione dell'Iva all'interno del gruppo, l'utilizzo dei crediti trasferiti passa in capo alla sola controllante, che potrà - per le eccedenze che eventualmente non trovano

compensazione nell'anno di riferimento o negli anni successivi all'interno del gruppo – trasportare il credito, una volta cessato il controllo, nelle proprie liquidazioni dei periodi d'imposta successivi, prestando idonea garanzia per gli importi compensati. In questo caso, sono previsti appositi righi della dichiarazione Iva per l'indicazione di tali dati (rigo VA43 fino al periodo d'imposta 2008, rigo VA12 dal 2009).

Pertanto, in caso di cessazione della liquidazione Iva di gruppo, i crediti ceduti non potranno essere riassegnati alle società partecipanti alla liquidazione stessa, ma resteranno di esclusiva competenza della controllante.

Ognuna delle società partecipanti alla liquidazione di gruppo presenta la propria dichiarazione Iva in ragione del proprio domicilio fiscale, con l'indicazione dei debiti e crediti trasferiti.

La controllante è tenuta, oltre alla compilazione della dichiarazione Iva relativa alla propria attività, anche:

- alla compilazione del prospetto Iva 26PR (parte integrante della dichiarazione Iva riepilogativo della liquidazione del gruppo)
- alla presentazione del modello Iva 26LP (comprensivo del prospetto 26PR) all'agente della riscossione, corredato dalle previste garanzie.

Casi particolari

Fino al periodo d'imposta 2007 (modello IVA 2008) le società che partecipavano per la prima volta alla liquidazione di gruppo dovevano trasferire interamente al gruppo l'eventuale eccedenza a credito non richiesta a rimborso o non ceduta a seguito di opzione per il consolidato fiscale, perdendone totalmente la disponibilità.

Al riguardo, risulta ulteriormente chiara la posizione dell'Agenzia delle Entrate che, con la circolare 12/2008 – punto 10.8 – in risposta a quesiti formulati a seguito delle novità introdotte dalla finanziaria per il 2008, specifica che le nuove norme entrano in vigore a partire dalla liquidazione di gruppo relativa all'anno d'imposta 2008. Pertanto: *“con riferimento alle procedure di liquidazione Iva di gruppo effettuate fino al 31 dicembre 2007, la risoluzione 14 giugno 2007, n. 132/E ha chiarito che, dal momento in cui la società controllata aderisce alla procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo, perde totalmente la disponibilità dei saldi (attivi e passivi) risultanti dalle proprie liquidazioni periodiche che devono essere trasferiti alla società controllante. Ne consegue che non si ritiene conforme al dettato normativo il comportamento di chi, anche antecedentemente al 1 gennaio 2008, abbia evitato di trasferire il proprio credito al momento dell'ingresso nella liquidazione di gruppo e l'abbia utilizzato in compensazione per il pagamento di altri tributi”*.

Nel caso di trasformazioni sostanziali (fusione per incorporazione, scissione, eccetera) generalmente non si verificano interruzioni nell'ambito della liquidazione di gruppo, salvo l'ipotesi di interruzione del regime di controllo.

Con la fusione per incorporazione, si verifica la successione universale, in capo all'incorporante, di tutti i diritti e obblighi successivi alla incorporazione stessa.

Nel particolare regime di cui trattasi, possono verificarsi quattro casi:

1. due o più società controllate e partecipanti alla liquidazione di gruppo si fondono per costituire una nuova società che continua a partecipare alla procedura
2. incorporazione, da parte di società controllante o controllata e facente parte della liquidazione di gruppo, di altra società controllata e partecipante alla procedura
3. incorporazione, da parte di controllante o controllata, di società non partecipante alla liquidazione dell'Iva di gruppo
4. incorporazione della controllante.

Al verificarsi dei primi due non sussistono particolari problematiche, stante la partecipazione al gruppo ante e post fusione, e pertanto crediti e debiti mantengono la continuità nella confluenza all'interno della liquidazione del gruppo (salvo le particolari modalità di compilazione delle dichiarazioni).

Nel terzo caso, invece occorre tener distinte le posizioni ante e post fusione. La differenziazione tra i due periodi d'imposta è rimarcata dalla presenza dei moduli presenti nella dichiarazione Iva del periodo in cui la trasformazione è avvenuta. La società incorporante compilerà i moduli relativi alla incorporata riportando nel quadro VH i relativi dati fino al momento della fusione.

Solo successivamente all'operazione straordinaria i dati saranno ricondotti esclusivamente in capo all'incorporante, per cui l'eventuale importo a debito o a credito risultante dal modulo VL dell'incorporata può confluire nei dati contabili dell'incorporante.

In caso di controllante incorporata da una controllata (cosiddetta fusione inversa) la risoluzione 367/2002 ha chiarito che vengono trasferiti in capo all'incorporante - per legge - i precedenti rapporti riferiti alle società partecipanti all'operazione, per cui la ex controllata, ora controllante, può continuare ad avvalersi della liquidazione di gruppo, adempiendo le prescrizioni e le modalità

richieste dalla norma.

Normativa vigente

La deroga ai principi generali della liquidazione di gruppo, introdotta dal comma 63 dell'articolo 1 della legge 244/2007, nasce dalla necessità di evitare un uso distorto del particolare regime con l'acquisizione nel controllo di soggetti con forte posizione creditoria, al solo fine dell'utilizzo di tali eccedenze per la compensazione interna (che, ricordiamo, avviene senza vincoli di importi e in misura iperaccelerata rispetto alle normali compensazioni o rimborsi) da parte dei soggetti controllanti e delle società dagli stessi controllate.

Il cambiamento è stato accompagnato da numerosi chiarimenti da parte dell'Agenzia dell'Entrate, oltre alla variazione del quadro VL della dichiarazione Iva, proprio per evidenziare le novità e la diversa utilizzazione delle eccedenze a credito (sia da liquidazione periodica/annuale sia da trasformazioni), al momento dell'ingresso per la prima volta nella liquidazione di gruppo.

Fermi i requisiti, di cui al Dm 13 dicembre 1979, nell'ipotesi di partecipazione per il primo anno alla liquidazione di gruppo, le società non possono più far confluire nei calcoli compensativi le eccedenze a credito del periodo d'imposta precedente. Pertanto tale credito resta nella esclusiva disponibilità del soggetto in capo al quale l'eccedenza si è formata.

Tale credito potrà (risoluzione 4/2008):

- essere chiesto a rimborso in presenza dei presupposti di cui all'articolo 30 del Dpr 633/1972
- in mancanza dei requisiti il credito potrà essere chiesto a rimborso negli anni successivi, con il solo presupposto della minore eccedenza del triennio (risoluzione 56/2001)
- essere computato in detrazione in anni successivi, quando viene meno la partecipazione alla liquidazione di gruppo
- essere utilizzato in compensazione esterna, ai sensi dell'articolo 17 del Dlgs 241/1997, nei limiti previsti dalla normativa in materia.

Dal momento dell'ingresso nella liquidazione di gruppo, pertanto, dovranno essere tenute distinte le eccedenze a credito, e per tutti i periodi successivi, con le seguenti modalità:

- l'eccedenza relativa all'annualità antecedente l'ingresso nella liquidazione di gruppo resta nella disponibilità della società
- l'eccedenza sorta durante il periodo di partecipazione alla liquidazione di gruppo deve obbligatoriamente confluire nella liquidazione stessa, visto che i partecipanti perdono la titolarità del credito.

Per consentire la liquidazione dei dati così esposti nella dichiarazione Iva annuale, dal periodo d'imposta 2008 (modello Iva 2009) è stata inserita – nel quadro VL – la sezione 2, dedicata al credito del periodo d'imposta precedente, con i rigli VL8 e VL10 riservati alle nuove modalità previste dalla finanziaria per il 2008.

Le risoluzioni 92/2010 e 78/2011 entrano nel merito del trattamento del credito antecedente alla fusione per incorporazione di società esterna alla procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo, da parte di società che vi partecipa sia in qualità di controllante sia di controllata.

Partendo dal presupposto che se le società incorporate partecipassero per la prima volta alla liquidazione di gruppo, il credito emergente dalla dichiarazione del periodo d'imposta precedente non potrebbe mai confluire nella liquidazione di gruppo in virtù dell'integrazione fatta all'ultimo comma dell'articolo 73 del Dpr 633/1972, l'Agenzia esprime parere negativo alla confluenza del credito antecedente l'operazione straordinaria all'interno della liquidazione di gruppo, nonostante il principio generale che l'incorporante subentra a titolo universale nell'intero patrimonio dell'incorporata.

L'operazione straordinaria potrebbe rappresentare solo un metodo per aggirare la norma sorta per contenere l'uso distorto del regime particolare.

Come per le partecipanti alla liquidazione di gruppo per il primo anno, anche il credito emergente dal periodo d'imposta antecedente l'operazione straordinaria resta nella disponibilità dell'incorporante per un utilizzo personale di tale credito, che va esposto nella stessa sezione 2 del quadro VL della dichiarazione Iva.

Società non operative

Anche per le società partecipanti alla liquidazione di gruppo, che dovessero risultare non operative, trova applicazione quanto previsto dall'articolo 30, comma 4 della legge 724/1994 (modificato dalla legge 244/2007): *“Per le società e gli enti non operativi, l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non è ammessa al rimborso né può*

costituire oggetto di compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, o di cessione ai sensi dell'articolo 5, comma 4-ter, del decreto-legge 14 marzo 1988 n. 70, convertito con modificazioni dalla legge 13 maggio 1988 n. 154. Qualora per tre periodi di imposta consecutivi la società o l'ente non operativo non effettui operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non inferiore all'importo che risulta dalla applicazione delle percentuali di cui al comma 1, l'eccedenza di credito non è ulteriormente riportabile a scomputo dell'Iva a debito relativa ai periodi di imposta successivi".

La risoluzione 26/2008 chiarisce che le regole previste per le società non operative debbano applicarsi anche alle controllate partecipanti alla liquidazione di gruppo, in quanto nulla differenzia la compensazione infragruppo dalla compensazione effettuata dalle società in genere.

Pertanto, l'eventuale credito presente o sorto in capo a società già non operativa, o risultata non operativa successivamente alla opzione per la liquidazione di gruppo, non può essere utilizzato dalla controllante, né in compensazione con debiti trasferiti né quale eccedenza a credito da richiedere a rimborso.

Nel caso tali crediti vengano parzialmente utilizzati, vanno riversati all'erario, maggiorati degli interessi, in linea con quanto stabilito per le società non operative che hanno ottenuto il rimborso per periodi inferiori all'anno (circolare 25/2007).

Anche in riferimento a tale ipotesi è stata aggiornata la dichiarazione Iva con l'inserimento del rigo VL25 (trasferimenti anno predente restituiti dalla controllante) al fine di evidenziare l'importo di tale eccedenza a credito che, ricordiamo, rischia di essere totalmente inutilizzabile se la società risulta non operativa per tre periodi d'imposta consecutivi.

di

Elda Papandrea

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/viaggio-nelliva-gruppo-punto-dal-2008-allattualita>