

Normativa e prassi

Liquidazione Iva di gruppo: scissioni e riflessi in procedura

25 Gennaio 2022

Al centro dei vari quesiti proposti dall'istante è il perimetro applicativo della liquidazione dell'imposta a seguito di una complessa riorganizzazione aziendale, avvenuta nell'ambito di una holding

Iva gruppo L'Agenzia delle entrate, con la risposta ad **interpello n. 48** del 25 gennaio 2022, ha chiarito che se un'operazione di riorganizzazione aziendale non presenta i requisiti della temporaneità ed occasionalità, è legittimo l'ingresso della società di nuova costituzione, incorporante a seguito di una scissione, nella procedura di liquidazione Iva di gruppo, in luogo della società scissa, senza soluzione di continuità, non ravvisandosi, nel caso esaminato, alcuna interruzione del controllo.

L'istante, *sub-holding* del gruppo societario facente capo, in qualità di *holding*, a un'altra compagine, riferisce che, nell'ambito di un processo di riorganizzazione societaria e partecipativa del gruppo, è stata deliberata la scissione totale dell'istante, in favore di una compagine neocostituita e di un'altra società preesistente e la scissione parziale, in favore sempre di quest'ultima, di un'altra società preesistente.

Le operazioni straordinarie in oggetto, perfezionate con la stipula dell'atto di scissione nel novembre 2021, producono effetti a decorrere dal 1° gennaio 2022, riallocando gli asset commerciali e immobiliari all'interno del gruppo e, quindi, incentrando, relativamente alla prima scissione, in capo alla *newco*, lo svolgimento dell'attività commerciale (commercio al dettaglio e all'ingrosso) e, in capo alla compagine preesistente, 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 detta *newco*, costituita nel giugno 2021,

partecipata al 100% dall'istante, diviene attiva solo a seguito della predetta riorganizzazione, recependo l'attività commerciale della scissa. Inoltre, prima delle operazioni straordinarie, la *sub-holding* controllava direttamente l'istante per il 61,75% e, indirettamente, le compagini preesistenti, a loro volta controllate al 100% dall'istante.

Successivamente alle operazioni di scissione, la *sub-holding* continua a controllare indirettamente al 100% sia l'incorporante nella scissione parziale, tramite la *newco* della scissione totale, sia la compagine preesistente nella scissione totale, tramite altre due società controllate.

L'istante riferisce, infine, che, per l'anno d'imposta 2021, oltre alla *holding* ed alla *sub-holding*, hanno aderito alla procedura di liquidazione Iva di gruppo entrambe le società scisse.

Ne sono state, invece, estranee la società preesistente della scissione totale e le compagini controllate da ultimo menzionate, ancorché queste ultime siano rilevanti ai fini della partecipazione di controllo.

Quesiti proposti

Tre i chiarimenti richiesti:

1. la società chiede conferma che la creazione di una società di nuova formazione, appositamente costituita e preordinata a ricevere il complesso aziendale di una compagine scissa, non rappresenti un elemento di interruzione della continuità del controllo, così come richiesto dalla norma pertinente la procedura di liquidazione Iva di gruppo
2. l'istante chiede anche se le incorporanti della prima scissione e la scissa della seconda scissione possano essere incluse nel perimetro della procedura della liquidazione Iva di gruppo ex articolo 73 del decreto Iva, 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 dette società, da parte della *holding* e della *sub-holding*
3. in caso di risposta positiva ai precedenti quesiti, la contribuente chiede conferma della legittima esclusione dalla procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo, ex articolo 73 del decreto Iva, delle due società controllate tramite le quali la *sub-holding* controlla la società preesistente incorporante.

La risposta dell'Agenzia

La procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo, disciplinata dall'articolo 73, ultimo comma, Dpr n. 633/1972 e dal Dm 13 dicembre 1979, premette l'Agenzia, costituisce un particolare metodo di

liquidazione dell'Iva che consente alle società controllanti e controllate appartenenti a 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, come modificato dal Dm 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, all'articolo 2, stabilisce che possono partecipare alla detta procedura 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 50% del loro capitale, almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente a quello di accesso alla procedura.

In questo modo, si cerca di evitare pratiche fraudolente o 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 (*cf* [risoluzione n. 232/2008](#)).

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 dell'Iva di gruppo sia consentito a quelle società che solo occasionalmente e temporaneamente siano tra loro vincolate (*cf* [risoluzione n. 132/2007](#), [risoluzione n. 68/2003](#), e [circolare n. 16/1986](#)).

I requisiti soggettivi previsti dalla disciplina Iva di gruppo, poi, 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. 232/2008](#), inoltre, il generale principio del subentro nelle posizioni giuridiche del dante causa, come conseguenza naturale 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.

Il caso proposto

Nel caso esaminato, osserva l'Agenzia, l'operazione di riorganizzazione aziendale non appare presentare i requisiti della temporaneità e occasionalità, bensì sembra funzionale all'accentramento dell'attività commerciale in capo a una *newco* e di quella immobiliare in capo a una società preesistente, come confermano diversi documenti di prassi (*cf* [risoluzioni n. 68/2003](#) e [n. 330689/1981](#)).

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 società neo costituita, risultante dalla scissione totale dell'istante, è controllata dalla *sub-holding* per una percentuale superiore al 50% del proprio capitale, come lo era anche la società scissa, di cui prosegue l'attività commerciale.

È, dunque, legittimo, secondo l'Agenzia, l'ingresso della *newco* nella procedura di liquidazione Iva di gruppo, in luogo dell'istante, 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.

Passando, poi, allo scrutinio secondo quesito, l'amministrazione finanziaria ritiene che possa accedere alla procedura di liquidazione Iva di gruppo anche la società incorporante – 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 dell'istante e la compagine preesistente scissa, e ciò nonostante sia mutato l'assetto del controllo ora esercitato dalla *sub-holding* per il tramite di due controllate.

A differenza della *newco* – non operativa sino alla data di efficacia della scissione dell'istante – l'incorporante preesistente 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 alla società preesistente scissa parzialmente, 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 della neo costituita, per una percentuale pari al totale del proprio capitale.

Quanto all'ultimo quesito, invece, le società controllate, ancorché rilevanti ai fini del controllo indiretto della *newco* da parte della *sub-holding*, non devono necessariamente essere incluse nella procedura di liquidazione Iva di gruppo. Sul punto, la circolare, n. 16/1986 nel fornire chiarimenti in tema di controllo indiretto, anche oltre il secondo grado, aveva, infatti, 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”*.

Infine, con riferimento 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 della *newco* e della compagine preesistente
- 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 controllate con cui la *sub-holding* detiene il controllo *post* operazioni straordinarie.

di

Martino Verrengia

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/liquidazione-iva-gruppo-scissioni-e-riflessi-procedura>