

Risposta n. 227

OGGETTO: Interpello Articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n.212 - operazione di fusione per incorporazione - aggiornamento dei server RT delle società incorporate

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

QUESITO

[ALFA] (di seguito istante), facente parte del Gruppo *[...]*, multinazionale *[...]* operante nel settore della grande distribuzione organizzata, fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato:

A) La prospettata operazione di fusione.

L'istante - controllata direttamente da *[BETA]*, società di diritto italiano holding del Gruppo in Italia - a sua volta controlla direttamente le società di diritto italiano *[GAMMA]*, *[DELTA]* (che detiene il 100% della *[EPSILON]*) e *[ZETA]*.

L'istante si occupa, unitamente alle controllate *[GAMMA]* e *[DELTA]*, della gestione della rete di vendita costituita da *[...]* (gestiti da *[GAMMA]*), *[...]* (gestiti da *[DELTA]*), *[...]*, ed è organizzata in punti vendita in gestione diretta e in affiliazione o franchising. *[EPSILON]* è titolare di 26 punti vendita, gestiti dall'istante e da *[DELTA]* tramite affitto di azienda.

La contrazione dello scenario economico mondiale ha indotto il Gruppo ad

avviare al suo interno una serie di modifiche strutturali volte a renderlo più efficiente centralizzando i processi.

L'operazione di riorganizzazione aziendale, con efficacia civilistica a partire dal 1° ottobre 2020 ed efficacia contabile e fiscale dal 1° gennaio 2020, vedrà la fusione per incorporazione nell'istante di *[GAMMA]*, *[DELTA]* e *[EPSILON]*. A seguito della fusione e della conseguente estinzione delle tre incorporate, tutte le attività di vendita al dettaglio del Gruppo saranno svolte direttamente dall'istante incorporante.

B) La procedura di liquidazione IVA di Gruppo.

Le società interessate dall'operazione di fusione, ad eccezione della *[EPSILON]*, hanno aderito a decorrere dal 2001 alla procedura liquidazione IVA di Gruppo di cui all'articolo 73, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, nell'ambito della quale l'istante è la capogruppo (a seguito di espressa rinuncia da parte di *[BETA]*), e vi partecipano anche *[ZETA]* (controllata al 100% dalla società istante), *[ETA]* e *[THETA]* (controllate, entrambe, da *[ZETA]*), mentre non vi partecipa *[EPSILON]* essendo stata costituita nel 2020.

C) La trasmissione telematica dei corrispettivi ai sensi dell'articolo 2, comma 1, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127.

Già a decorrere dalla seconda metà del 2018, in via sperimentale e su autorizzazione dell'Agenzia delle entrate, le tre società operative destinate alla fusione effettuano la trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri di cui all'articolo 2, comma 1, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, e, operando con più di tre punti cassa per ogni punto vendita, si avvalgono di un punto di raccolta e consolidamento (Server RT), come specificato al punto 3 delle Specifiche Tecniche per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi, versione 9.0 del dicembre 2019. Ogni punto vendita è, dunque, dotato di un Server RT.

Attualmente l'istante opera con 207 punti vendita, *[GAMMA]* con 49 e *[DELTA]* con 186.

Dalla data di efficacia giuridica dell'operazione di fusione societaria, quindi, sarà

necessaria l'associazione dei Server RT di tutti i punti vendita delle società incorporate alla partita IVA dell'istante incorporante, affinché tutti i corrispettivi giornalieri siano trasmessi con indicazione della ragione sociale e della partita IVA della stessa.

Sarà necessario, quindi, che i tecnici abilitati dell'Agenzia delle entrate provvedano ad eseguire, per ciascun Server RT, le seguenti attività:

- Disattivazione;
- Richiesta di associazione alla partita IVA della società incorporante;
- Riattivazione e associazione della matricola alla partita IVA della incorporante.

Le attività necessarie ad effettuare tale operazione straordinaria dovranno essere eseguite, per i circa 250 Server RT associati a *[GAMMA]* e *[DELTA]*, la sera del 30 settembre 2020, dopo la chiusura di tutte le barriere casse e dopo aver effettuato il controllo delle transazioni di cassa inviate ai Server RT.

In assenza di un quadro normativo di riferimento che disciplini l'adeguamento dei server RT nel caso di operazioni straordinarie, l'istante chiede se sia legittima la soluzione di seguito proposta.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante, per fare fronte alla complessità dell'operazione di associazione alla propria partita IVA di tutti i Server RT dei diversi punti vendita delle società incorporate, propone di procedere in maniera progressiva, in un arco temporale di alcuni giorni (8/10) a partire dal 30 settembre 2020.

Il passaggio graduale consentirebbe di evitare che le necessarie operazioni siano effettuate attivando un presidio contemporaneo sull'intera rete dislocata sul territorio italiano, nell'arco di poche ore tra la sera del 30 settembre e l'apertura dell'attività della giornata successiva.

In particolare, a partire dalla sera del 30 settembre 2020, dopo le operazioni di chiusura di tutte le barriere casse ed il controllo che tutte le transazioni siano state

correttamente inviate ai server RT, si inizierà, progressivamente, ad effettuare le attività sopra descritte sui Server RT di un certo numero di punti vendita (20/30 in funzione dei tecnici abilitati disponibili); in ogni caso *"la disattivazione e ricollocazione degli stessi sulla nuova partita IVA avverrà contestualmente, prima dell'apertura della giornata di vendita successiva al cambio di stato del Server RT"*.

Inoltre, poiché le società incorporate gestiscono alcuni punti vendita che rimangono aperti al pubblico continuativamente nell'arco di 24 ore, per questi negozi sarà necessaria, nella notte del cambio, la chiusura di alcune ore.

Procedendo in questo modo, i Server RT delle società incorporate continueranno ogni giorno ad inviare telematicamente i corrispettivi dei relativi punti vendita, con la propria denominazione e partita IVA fino al momento in cui saranno completate le operazioni di adeguamento degli stessi; i corrispettivi confluiranno comunque nella contabilità della società incorporante, indipendentemente dalla conclusione delle attività tecniche.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'operazione di fusione societaria è disciplinata nel titolo V sezione II del Codice civile, dagli articoli che vanno dal 2501 al 2505-*quater*. Con tale istituto si realizza l'unificazione in un unico soggetto giuridico delle diverse entità giuridiche che vi partecipano.

Per effetto dell'operazione di fusione per incorporazione, la società incorporante assume, alla data dalla quale ha effetto l'operazione straordinaria, i diritti e gli obblighi esistenti in capo alle società incorporate succedendo a titolo universale.

Per effetto della fusione, dunque, l'incorporante mantiene la propria partita IVA, mentre le società incorporate si estinguono e la loro partita IVA viene cancellata.

Per realizzare la fusione per incorporazione, gli organi amministrativi dei soggetti interessati devono redigere un progetto di fusione nel quale, tra gli altri dati,

deve essere indicata *"la data a decorrere dalla quale le operazioni delle società partecipanti alla fusione sono imputate al bilancio della società che risulta dalla fusione o di quella incorporante"* (articolo 2501-ter, primo comma, n. 6), del codice civile).

"La fusione deve risultare da atto pubblico. L'atto di fusione deve essere depositato per l'iscrizione, a cura del notaio o dei soggetti cui compete l'amministrazione della società risultante dalla fusione o di quella incorporante, entro trenta giorni, nell'ufficio del registro delle imprese dei luoghi ove è posta la sede delle società partecipanti alla fusione, di quella che ne risulta o della società incorporante" (articolo 2504, primo e secondo comma, del codice civile).

Ai sensi del secondo comma dell'articolo 2504-bis del codice civile *"La fusione ha effetto quando è stata eseguita l'ultima delle iscrizioni prescritte dall'articolo 2504. Nella fusione mediante incorporazione può tuttavia essere stabilita una data successiva"*.

Come recentemente ricordato con la risposta ad interpello n. 25 pubblicata il 6 febbraio 2019 nell'apposita sezione del sito dell'Agenzia delle entrate (www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli/interpelli), *"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".

A decorrere dal termine come sopra individuato l'istante dovrà dar seguito agli adempimenti ai fini IVA.

In particolare, entro 30 giorni dall'incorporazione la società incorporante dovrà inviare all'Agenzia delle entrate in via telematica il modello anagrafico AA7/10 per comunicare la variazione dati ai sensi dell'articolo 35 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Con riferimento a ciascun punto vendita appartenente alle società incorporate sarà necessario:

- disattivare i Server RT, ossia dissociare la matricola di ciascun server RT dalla partita IVA delle società incorporate;
- chiedere l'associazione delle matricole dei Server RT alla partita IVA della società incorporante;
- riattivare i Server RT mediante associazione delle matricole alla partita IVA;
- ristampare i QR Code e affiggerli alle casse collegate ai Server RT modificati.

Tanto premesso, è condivisibile la soluzione prospettata dall'istante di effettuare l'aggiornamento sopra descritto progressivamente, senza interrompere l'attività dei diversi punti vendita, purché lo stesso sia effettuato il prima possibile e, comunque, entro il termine per l'effettuazione della prima liquidazione IVA, successiva all'operazione straordinaria.

Quanto invece alla procedura di liquidazione IVA di gruppo, cui partecipano la società istante, in qualità di controllante, e due delle tre società incorporate (ne è esclusa la *[EPSILON]*) si osserva quanto segue.

La procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo è disciplinata dall'articolo 73, ultimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA) e dal decreto ministeriale 13 dicembre 1979, come da ultimo novellato dal decreto ministeriale 13 febbraio 2017, e consente alle società legate da rapporti di controllo ed in possesso di specifici requisiti, di procedere alla liquidazione periodica

dell'IVA in maniera unitaria, mediante compensazione dei debiti e dei crediti risultanti dalle liquidazioni di tutte le società partecipanti e da queste trasferite al gruppo. Di conseguenza, i versamenti periodici (mensili o trimestrali), nonché il conguaglio di fine anno, vengono effettuati dalla società controllante che determina l'imposta da versare o il credito del gruppo.

L'ultimo comma dell'articolo 73 del d.P.R. n. 633 del 1972, dispone, tuttavia, 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 d.lgs. n. 241 del 1997, ovvero chiedere a rimborso al verificarsi dei presupposti di cui all'articolo 30 del d.P.R. n. 633 del 1972.

La norma è stata introdotta al fine 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.

Come già chiarito con la risoluzione n. 92/E del 22 settembre 2010, nel caso *"di incorporazione di una società esterna alla procedura di liquidazione IVA gruppo da parte di una società che invece vi partecipa - in forza del principio generale secondo cui l'incorporante subentra a titolo universale nell'intero patrimonio dell'incorporata, nonché della ratio del citato articolo 1, comma 63, della legge finanziaria 2008, si ritiene che il credito maturato dall'incorporata nell'anno solare antecedente l'incorporazione non possa mai confluire nell'IVA di gruppo, potendo unicamente essere utilizzato in compensazione orizzontale dall'incorporante, ovvero essere chiesto a rimborso al verificarsi dei presupposti"*.

Analogamente, non può confluire nell'IVA di gruppo il credito maturato

dall'incorporata nel corso dell'anno in cui è avvenuta la fusione per incorporazione. *"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" (cfr. risoluzione n. 78 del 29 luglio 2011).

Pertanto, nel caso prospettato l'istante, incorporante e controllante nell'ambito della procedura IVA di gruppo, dovrà tenere separati dalla procedura gli eventuali crediti IVA 2020 della [EPSILON] generatisi nel periodo ante operazione straordinaria, a nulla rilevando la retrodatazione contabile e fiscale della stessa al 1° gennaio 2020.

Si osserva infine che l'articolo 3, ultimo comma, del D.M. 13 dicembre 1979, dispone che *"Ogni variazione dei dati relativi alle società controllate intervenuta nel corso dell'anno deve essere comunicata all'Agenzia delle entrate entro trenta giorni con il modello individuato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate"*. L'istante dovrà, dunque, comunicare nei termini previsti anche l'avvenuta modifica dell'assetto societario del gruppo.

IL CAPO DIVISIONE
(firmato digitalmente)