

**Risposta n. 187**

**OGGETTO:** Interpello articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Liquidazione IVA di gruppo - requisito del controllo di maggioranza

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

**QUESITO**

[ALFA] (di seguito istante), fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante riferisce di essere una società a responsabilità limitata avente un capitale sociale pari a [...], detenuto da due persone fisiche (di seguito "Soci") per una quota del 50 per cento ciascuno.

In data [...] novembre 2019 l'istante (alla data denominata [...]) ha incorporato la [BETA] (di seguito [BETA]), il cui capitale sociale, pari a [...], era già detenuto congiuntamente dagli stessi Soci per una quota pari al 50 per cento ciascuno.

A seguito della fusione, l'istante ha ereditato, in qualità di società incorporante, le quote di partecipazione totalitaria - già detenute dall'incorporata [BETA] in data anteriore al 1° luglio 2019 -, nelle seguenti società, [...]

In data [...] novembre 2019, i due Soci hanno conferito all'istante le quote di capitale paritetiche (50 per cento cadauno) delle società [GAMMA], (di seguito [GAMMA]) ed [DELTA] (di seguito [DELTA]), possedute in data anteriore al 1° luglio

2019.

Tutte le società sopra citate, congiuntamente intese come [...], fanno, quindi, capo - direttamente ed indirettamente - ai due Soci che esercitano il proprio controllo nella *governance* complessiva.

L'attuale struttura del gruppo [...], composta da differenti società operative impegnate in attività simili e complementari, deriva da una riorganizzazione interna voluta dai due Soci al fine di razionalizzare e rendere più efficiente la gestione dei diversi *asset* immobiliari.

Con il Modello IVA 2020, per il periodo d'imposta 2019, l'istante intende esercitare per il 2020, unitamente alle società controllate sopra elencate, l'opzione per il regime della liquidazione IVA di gruppo di cui all'articolo 73, ultimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto IVA). Tanto premesso, l'istante chiede di conoscere se le società *[GAMMA]* e *[DELTA]* possano partecipare alla liquidazione dell'IVA di gruppo sin dal 2020, nonostante siano formalmente controllate dall'istante solo a seguito del conferimento delle quote di partecipazione da parte dei due Soci avvenuto il [...] novembre 2019.

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

In sintesi, l'istante ritiene di poter esercitare l'opzione per il regime IVA di gruppo anche per le società *[GAMMA]* e *[DELTA]* già a partire dal periodo d'imposta 2020, nel presupposto che i due Soci avevano il controllo sostanziale di tutte le società del Gruppo [...] già in data anteriore al 1° luglio 2019, e che l'istante ne ha acquisito il controllo diretto in regime di continuità per effetto dell'operazione straordinaria di fusione per incorporazione con *[BETA]* e l'acquisizione delle partecipazioni in *[GAMMA]* e *[DELTA]* conferite dai due Soci.

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

La procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo è disciplinata dall'articolo 73, ultimo comma, del decreto IVA e dal decreto ministeriale 13 dicembre 1979, come da ultimo novellato dal decreto ministeriale 13 febbraio 2017 (di seguito decreto).

Tale procedura 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.

In particolare, per ciò che attiene all'individuazione del profilo soggettivo di applicazione di tali disposizioni, il comma 3, ultimo periodo, del citato articolo 73 stabilisce che *"Si considera controllata la società le cui azioni o quote sono possedute per oltre la metà dall'altra, almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente a quello di esercizio dell'opzione"*, mentre l'articolo 2 del decreto dispone a sua volta che a *"...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, almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente, dall'ente o società controllante o da un'altra società controllata da questi ai sensi del presente articolo"*.

Sono, in sostanza, da ritenersi escluse dalla disciplina, per motivi di cautela fiscale, le società che solo occasionalmente e temporaneamente siano tra loro vincolate (circolare n. 16 del 28 febbraio 1986), al fine di scongiurare che determinati soggetti transitino temporaneamente nel gruppo per poi uscirne all'ottenimento dei benefici fiscali connessi alla particolare procedura.

Tanto premesso, nei casi di operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali soggettive, vige, ai fini IVA, un principio di continuità tra i soggetti

partecipanti alla trasformazione (fusione, scissione, conferimento, cessione o donazione di azienda, successione ereditaria, ecc.); detto principio va, tuttavia, coordinato con la speciale disciplina della liquidazione IVA di gruppo sopra richiamata. In particolare, il generale principio del subentro nelle posizioni giuridiche del dante causa, deve essere applicato alla disciplina della liquidazione IVA di gruppo valutando di volta in volta il singolo caso, alla luce della particolare *ratio* della disciplina, nonché della sussistenza dei requisiti di controllo societario da un punto di vista quantitativo e temporale.

Da quanto riferito dall'istante, risulta che tutte le società che intendono aderire alla liquidazione IVA di gruppo erano controllate direttamente e indirettamente - sin da una data antecedente al 1° luglio 2019 - dai due Soci in misura paritaria (50 per cento cadauno), mentre l'istante, fino all'operazione di fusione per incorporazione ed al conferimento delle partecipazioni, non aveva alcun controllo - diretto o indiretto - delle altre società [...].

Solo per effetto dell'operazione di fusione con *[BETA]* (in data [...] novembre 2019) e del conferimento delle partecipazioni da parte dei due Soci (in data [...] novembre 2019), infatti, l'istante è subentrata senza soluzione di continuità nel controllo delle società già controllate da *[BETA]* ed ha acquisito il controllo di maggioranza nelle società *[GAMMA]* e *[DELTA]*. Mancando, dunque, il possesso - anche indiretto - della maggioranza delle azioni di *[GAMMA]* e *[DELTA]* per il periodo di tempo necessario a soddisfare il requisito temporale previsto dall'articolo 73, ultimo comma, del decreto IVA (almeno dal 1° luglio 2019), e non configurandosi un passaggio senza soluzione di continuità nella posizione giuridica di controllo - come invece è accaduto con riferimento alle società controllate da *[BETA]* per effetto dell'operazione di fusione per incorporazione - non ricorrono i presupposti per consentire ad *[GAMMA]* e *[DELTA]* di accedere alla liquidazione IVA di gruppo già a partire dal 2020.

[...]

**IL CAPO DIVISIONE**  
**(firmato digitalmente)**