

Risposta n. 837/2021

OGGETTO: Interpello - Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Liquidazione IVA di Gruppo - Requisito del controllo ex art.73 del dPR n. 633 del 1972 e del DM 13 dicembre 1979

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

QUESITO

La società di diritto tedesco *[ALFA]* (di seguito istante) - identificata in Italia ai sensi dell'articolo 35-ter del decreto Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto IVA) - fa presente quanto di seguito sinteticamente riportato.

In Italia, l'istante - che si occupa della vendita di *[...]*, nonché della vendita di *[...]* - acquista tali beni da un'altra società del gruppo *[BETA]* e li rivende a clienti stabiliti in Italia, comunitari ed extra comunitari.

L'istante riferisce che «*A partire dall'anno d'imposta 2020 (...), mediante il suo attuale numero di identificazione IVA in Italia, partecipa, in qualità di controllata, alla procedura di liquidazione IVA di Gruppo disciplinata dal d.m. 13 dicembre 1979 (così come modificato dal decreto MEF del 13 febbraio 2017), contenente le norme di attuazione dell'art. 73 del d.P.R. n. 633/1972. In particolare, nella sua struttura attuale il gruppo risulta così composto (...):*

- *[BETA] - partita IVA [...]* - *in qualità di controllante (...);*

- [GAMMA] - partita IVA [...] - in qualità di controllata - posseduta dal 1 dicembre 2016 al 100% da [DELTA], che a sua volta è posseduta al 100% da [BETA] dal 3 novembre 2016 (...);

- [ALFA] - partita IVA [...] - in qualità di controllata - posseduta al 100% da [EPSILON], che a sua volta è posseduta al 100% da [ZETA], a sua volta posseduta al 100% da [ETA], a sua volta posseduta, da ultimo, da [BETA] (...).

Inoltre, l'istante fa presente che «A far data dal 1 gennaio si procederà all'inserimento nella liquidazione IVA di gruppo di:

- [DELTA], in qualità di controllata - posseduta al 100% da [BETA] dal 3 novembre 2016 (...);

- [THETA], in qualità di controllata - posseduta dal 20 aprile 2018 al 100% da [DELTA], che a sua volta è posseduta al 100% da [BETA] dal 3 novembre 2016 (...).

Ciò premesso, per motivi legati ad una migliore gestione della propria attività commerciale l'istante ha deciso di costituire in Italia, **nel corso del 2022**, una sede secondaria con rappresentanza stabile (di seguito, per brevità, "Stabile Organizzazione") e di proseguire - senza soluzione di continuità - attraverso la suddetta Stabile Organizzazione, l'attività attualmente svolta in Italia tramite l'identificazione diretta.

Inoltre, sempre nel corso del 2022, nell'ambito del processo di riorganizzazione aziendale, si intende procedere al trasferimento nella costituenda Stabile Organizzazione del complesso aziendale di [DELTA], (... posseduta al 100% da [BETA]) che svolge attività di supporto alle vendite per conto di [ALFA].

Per effetto della costituzione della Stabile Organizzazione, contestualmente l'istante chiuderà l'attuale posizione IVA relativa all'identificazione diretta».

Pertanto, l'istante che intende proseguire - nel corso del 2022 - la procedura di liquidazione IVA di gruppo, senza alcuna soluzione di continuità, indicherà «nel quadro VG della dichiarazione IVA 2022 per l'anno d'imposta 2021 (nel caso in cui la costituzione della stabile Organizzazione avvenga già a far data dal 1 gennaio 2022) o

nel Modello IVA26 - Dichiarazione di adesione al regime previsto per le società controllanti e controllate e Comunicazioni delle variazioni - (nel caso in cui la costituzione della stabile Organizzazione avvenga nel corso del 2022) l'ingresso della Stabile Organizzazione nel perimetro del gruppo e la fuoriuscita della posizione IVA relativa all'identificazione diretta (...))».

L'istante precisa, inoltre, che «(...) poiché [ALFA] risulta controllata al 100% da [BETA] e considerato che Stabile Organizzazione e casa madre estera costituiscono un unico soggetto giuridico, la Stabile Organizzazione in Italia di [ALFA] risulterà automaticamente e necessariamente posseduta al 100% da [BETA], senza che ciò determini alcuna interruzione nella catena di controllo.

Del pari la cessione a favore della Stabile Organizzazione del complesso aziendale da parte di [DELTA], non determinerà alcuna interruzione nella catena del controllo dal momento che la Stabile Organizzazione proseguirà l'attività svolta dal complesso aziendale ceduto che risulta già posseduto al 100% dalla società controllante [BETA] e aderisce, al momento della cessione, alla liquidazione IVA di gruppo.

Anche nel caso in cui la cessione del complesso aziendale da parte di [DELTA], avvenisse a far data dal 1 gennaio 2022, tale operazione non modificherebbe l'assetto del gruppo, dal momento che [DELTA], (che, come detto, risulta già posseduta al 100% dalla società controllante [BETA]), pur non aderendo alla liquidazione IVA di gruppo prima del 2022, partecipa già alla catena di controllo. Inoltre, l'eventuale credito IVA maturato da [DELTA], nel corso del periodo d'imposta 2021 non verrebbe utilizzato in compensazione con le eccedenze di debito trasferite nel corso del 2022 dalle società partecipanti alla liquidazione IVA di gruppo secondo quanto previsto dall'art. 73, comma terzo, secondo periodo [...] ».

Tutto ciò premesso l'istante chiede se, a partire dal 1° gennaio 2022, - a seguito della costituzione della stabile organizzazione e della contestuale cessazione della partita IVA dell'identificazione diretta - permangono in capo alla stessa i requisiti di

controllo *ex* articoli 73, comma 3, del decreto IVA e 2 del D.M. 13 dicembre 1979 che già sussistono in capo all'istante attraverso l'identificazione diretta.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, *«qualora si procedesse alla costituzione di una Stabile Organizzazione in Italia, dalla quale discenderebbe, a sua volta, la chiusura del numero di partita IVA legato all'attuale identificazione diretta, l'istante ritiene soddisfatto il requisito del controllo, ai sensi degli artt. 73, comma 3 del d.P.R. n. 633/1972 e 2 d.m. 13 dicembre 1979.*

Ed infatti, nel caso di specie:

- *anche a seguito della costituzione della Stabile Organizzazione, [ALFA] risulterà interamente controllata da [BETA];*
- *l'intero capitale di [DELTA] il cui complesso aziendale verrà ceduto alla Stabile Organizzazione, risulta posseduto al 100% da [BETA];*
- *[ALFA], tramite l'identificazione diretta, aderiva già alla liquidazione Iva di Gruppo, nel rispetto dei limiti e delle condizioni previste dal citato art. 73 del d.P.R. n. 633/1972 e del d.m. 13 dicembre 1979».*

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si evidenzia che il parere della scrivente viene reso unicamente sulla fattispecie concreta così come descritta dall'istante, senza dunque entrare nel merito della verifica dei requisiti di controllo previsti dalla procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo.

Al riguardo, si rammenta che qualora in sede di attività di controllo dovessero emergere fatti e circostanze idonei a modificare lo scenario sopra descritto, il presente parere non esplicherebbe alcuna efficacia.

La procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo - disciplinata dall'articolo 73, ultimo comma, del decreto IVA e dalle disposizioni applicative di cui al decreto ministeriale 13 dicembre 1979, come da ultimo novellato dal decreto ministeriale 13 febbraio 2017 - 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 trasferiti 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, 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 D.M. del 1979 - così come modificato dall'articolo 1, comma 1, lettera d), del D.M. 13 febbraio 2017 - dispone a sua volta che a *«...si considerano controllate soltanto le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice 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 (cfr. 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.

L'istituto della liquidazione dell'IVA di gruppo trova, altresì, applicazione anche per le società residenti in altri Stati comunitari, purché in possesso dei requisiti previsti

dal D.M. 13 dicembre 1979 ed identificati ai fini IVA in Italia - tramite una stabile organizzazione, ovvero un rappresentante fiscale o mediante identificazione diretta ai sensi dell'articolo 35-*ter* del Decreto IVA (cfr. risoluzione n. 22/E del 21 febbraio 2005).

Tanto premesso, gli effetti prodotti da un passaggio da un rappresentante fiscale/identificazione diretta ad una stabile organizzazione sono già stati oggetto di approfondimento con la risoluzione n. 108/E del 24 novembre 2011, laddove è stato chiarito che *«l'operazione di cui si discute (chiusura della partita IVA relativa all'identificazione diretta del soggetto non residente e contestuale costituzione di una stabile organizzazione italiana), non ha, in quanto tale, una disciplina espressa ai fini IVA.*

Tuttavia la stessa può essere assimilata ad una trasformazione sostanziale soggettiva in cui si riscontra una situazione di continuità tra i soggetti partecipanti. In particolare, può tornare utile quanto chiarito con riferimento all'operazione straordinaria di trasformazione che consiste nella modificazione della forma giuridica di una società. Tale operazione non comporta l'estinzione di una società e la nascita di un'altra, ma la continuazione della stessa con un'altra veste giuridica (e, quindi, un'altra organizzazione sociale) senza, di per sé, variazioni nel patrimonio o nei rapporti giuridici con i terzi. Ne discende che l'operazione di cui si discute [...] può essere trattata, sul piano procedurale, secondo quanto prescritto per l'operazione di trasformazione».

Applicando il principio di continuità appena richiamato alla fattispecie prospettata, ne deriva che l'istante, società non residente, può continuare a partecipare alla liquidazione IVA di gruppo con la nuova veste giuridica che andrà ad assumere per effetto della "trasformazione" della identificazione diretta in stabile organizzazione.

Fermi gli obblighi di comunicazione della variazione avvenuta nell'ambito della liquidazione IVA di gruppo - così come prospettato dall'istante - tornano, altresì, utili

le indicazioni fornite con il medesimo documento di prassi - cui si rinvia per ogni approfondimento - in merito agli adempimenti dichiarativi da porre in essere qualora il passaggio dalla identificazione diretta alla stabile organizzazione avvenga prima della data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno solare precedente alla "trasformazione" stessa.

Con riferimento, infine, al trasferimento nella costituenda stabile organizzazione dell'istante - società controllata al cento per cento da *[BETA]* (capogruppo e controllante nella procedura IVA di gruppo) - del complesso aziendale detenuto da *[DELTA]* - controllata anch'essa al cento per cento da *[BETA]* - come già chiarito con diversi documenti di prassi (cfr. ad esempio, la risoluzione n. 302/E del 25 ottobre 2007, la risoluzione n. 78/E del 29 luglio 2011), detta operazione non influisce sulla prosecuzione dell'IVA di gruppo, fatta salva la necessità di segregare le risultanze IVA afferenti il complesso aziendale ante trasferimento - laddove il passaggio avvenga prima dell'ingresso di *[DELTA]* nella procedura di liquidazione IVA di gruppo - potendo, in tal caso, essere trasferite alla procedura medesima solo le risultanze riferite alle operazioni *post* operazione straordinaria.

**Firma su delega della Direttrice centrale
Danila D' Eramo**

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)