

Risposta n. 241/2022

OGGETTO: Requisito temporale ai fini dell'esercizio dell'opzione per la liquidazione dell'IVA di gruppo - articolo 73, comma 3, ultimo periodo, del d.P.R. n. 633 del 1972.

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

QUESITO

Alfa S.r.l. (di seguito, "Società" o "Istante") afferma di aver acquisito il 100 per cento delle quote delle seguenti società:

- Beta S.r.l., con atto depositato e iscritto presso il Registro delle Imprese, rispettivamente, in data 23 giugno 2021 e 2 luglio 2021;
- Gamma S.r.l., il cui atto è stato depositato presso il Registro delle Imprese il 25 giugno 2021, mentre l'iscrizione è avvenuta il 2 luglio 2021;
- dal 16 ottobre 2018, Delta S.r.l.

La Società riferisce di voler applicare a sé stessa e alle tre società controllate, la liquidazione dell'IVA di gruppo ai sensi dell'articolo 73, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito, "Decreto IVA"), come attuata dal DM 13 dicembre 1979, modificato dal DM 13 febbraio 2017.

Tra i requisiti previsti per l'inclusione nel regime della liquidazione dell'IVA di gruppo, l'articolo 73, comma 3, ultimo periodo, del Decreto IVA, prevede che possono

rientrare nel perimetro della disposizione esclusivamente le società controllate " *almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente a quello di esercizio dell'opzione*".

Tanto premesso, con riguardo a Beta S.r.l. e Gamma S.r.l., l'Istante chiede di sapere quale debba considerarsi l'adempimento rilevante, ai fini dell'applicazione della liquidazione dell'IVA di gruppo, per individuare la data di decorrenza del possesso del controllo, tra:

- la data di deposito dell'atto di cessione quote presso il Registro delle Imprese;
- la data di iscrizione nel Registro delle Imprese (in breve, anche "RdI").

Ciò in quanto assumendo il criterio della data di deposito (in entrambi i casi antecedente al 1° luglio 2021) il requisito per l'applicazione della liquidazione dell'IVA di gruppo sarebbe rispettato, mentre sarebbe precluso ove si facesse riferimento alla data di iscrizione presso il RdI (in entrambi i casi successiva al 1° luglio 2021).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante evidenzia che per l'articolo 2470, comma 1, del codice civile, in tema di efficacia e pubblicità delle cessioni di quote, "*Il trasferimento delle partecipazioni ha effetto di fronte alla società dal momento del deposito di cui al successivo comma*". Il menzionato successivo comma fa espresso riferimento al RdI.

La Società ritiene, dunque, che in aderenza al dettato civilistico la data rilevante per la decorrenza del possesso debba individuarsi con quella del deposito e che, pertanto, Beta S.r.l. e Gamma S.r.l. possano essere incluse nel perimetro del regime della liquidazione IVA di gruppo.

La Società afferma, infine, che "*Nelle more della risposta alla presente istanza di interpello le quattro società proseguiranno nel liquidare l'iva singolarmente, salvo poi applicare il regime a partire dal mese in cui codesto Ufficio dovesse confermare la correttezza della soluzione prospettata dall'istante*".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo, disciplinata dall'articolo 73, comma 3, del Decreto IVA e dal DM 13 dicembre 1979, 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 a alcune società con quelle debitorie di altre.

Il DM 13 dicembre 1979 - 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, l'articolo 2 del richiamato DM, nella formulazione vigente, stabilisce che possono partecipare alla liquidazione IVA di gruppo le società di capitali e le società di persone *"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. La percentuale è calcolata senza tenere conto delle azioni prive del diritto di voto (...)"*.

L'articolo 73, comma 3, ultimo periodo, del Decreto IVA stabilisce altresì 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"*.

La *ratio* sottesa all'articolo 2 del DM 13 dicembre 1979 è 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 (cfr. risoluzione 6 giugno 2008, n. 232/E).

In tale ottica dunque non è consentito l'accesso alla liquidazione dell'IVA di gruppo a quelle società che solo occasionalmente e temporaneamente siano tra loro vincolate (cfr. risoluzione 14 giugno 2007, n. 132/E, risoluzione 21 marzo 2003, n. 68/E, circolare 28 febbraio 1986, n. 16).

Preme evidenziare, in proposito, che ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, del codice civile "*Sono considerate società controllate:*

1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;

2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;

(...)".

Inoltre, l'articolo 2470, comma 1, del codice civile prevede che "*il trasferimento delle partecipazioni ha effetto di fronte alla società dal momento del deposito di cui al successivo comma*", secondo cui, in base al primo periodo "*L'atto di trasferimento, con sottoscrizione autenticata, deve essere depositato entro trenta giorni, a cura del notaio autenticante, presso l'ufficio del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede sociale.*"

Per il successivo comma 3 del medesimo articolo "*Se la quota è alienata con successivi contratti a più persone, quella tra esse che per prima ha effettuato in buona fede l'iscrizione nel registro delle imprese è preferita alle altre, anche se il suo titolo è di data posteriore*".

Dalle citate disposizioni è possibile ravvisare, in capo all'acquirente, un sostanziale obbligo di iscrizione dell'atto di trasferimento delle quote presso il Registro delle Imprese, a cui il deposito dello stesso è funzionale. Solo a seguito di questa iscrizione, infatti, l'acquirente è tutelato in caso "cessioni plurime".

Ai fini che qui interessano, non può inoltre essere ignorato il principio desumibile dall'articolo 2193 del codice civile che condiziona l'opponibilità di un atto nei confronti dei terzi all'iscrizione dello stesso nel registro delle imprese. "*I fatti dei*

quali la legge prescrive l'iscrizione - n.d.r. infatti - se non sono stati iscritti, non possono essere opposti ai terzi da chi è obbligato a richiederne l'iscrizione, a meno che questi provi che i terzi ne abbiano avuto conoscenza (...)".

L'Amministrazione finanziaria è ovviamente un soggetto terzo rispetto alla società e ai contraenti dell'atto di trasferimento e, pertanto, in assenza dell'iscrizione di questo atto nel Registro delle imprese, è nell'impossibilità di conoscere l'esatta identità del soggetto che riveste lo *status* di socio, mentre ai fini dell'esercizio di un'opzione - quale quella in esame - l'esistenza dei relativi presupposti necessita di certezza.

Al fine, quindi, di individuare con certezza il momento a partire dal quale sussiste il requisito del controllo, rilevante ai fini dell'esercizio dell'opzione per la liquidazione IVA di gruppo, si ritiene che rilevi la data di iscrizione - presso il Registro delle Imprese - dell'atto di trasferimento delle quote con il quale l'Istante ha acquisito il controllo *ex* articolo 2359 del codice civile di Beta S.r.l. e Gamma S.r.l. (*i.e.* per entrambe il 2 luglio 2021).

A corollario, è necessario precisare che, ai sensi dell'articolo 3 del DM 13 dicembre 1979, "*L'ente o società controllante comunica all'Agenzia delle entrate l'esercizio congiunto dell'opzione per la procedura prevista dal presente decreto con la dichiarazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto presentata nell'anno solare a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione*" e, conseguentemente, l'opzione ha effetto su tutte le operazioni effettuate dal 1° gennaio del citato anno solare, non potendo essere applicata, come prospetta l'Istante, per una frazione d'anno ("*a partire dal mese in cui codesto Ufficio dovesse confermare la correttezza della soluzione prospettata dall'istante*"). Conseguentemente, anche laddove la soluzione prospettata dall'istante fosse stata condivisibile, la scelta di liquidare separatamente l'IVA mensile di ciascuna società in attesa di questa risposta, avrebbe inibito per l'anno solare 2022 l'accesso alla liquidazione IVA di gruppo.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)