

La procedura dell'Iva di gruppo nelle operazioni straordinarie

di **Marco Peirola**

OneDay Master

Fiscalità di gruppo e Iva nel settore vitivinicolo

Scopri di più

In caso di **liquidazione Iva di gruppo**, il **principio di destinazione**, cioè del subentro nelle posizioni giuridiche del dante causa, come conseguenza naturale dell'operazione straordinaria (fusione, scissione, etc.), **non può essere applicato tout court**, dovendo essere, di volta in volta, verificato alla luce delle condizioni che **consentono la prosecuzione della procedura in capo all'avente causa**.

La procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo, disciplinata dall'[articolo 73, comma 3, D.P.R. 633/1972](#), e dal D.M. 13 dicembre 1979, rappresenta un **istituto di matrice comunitaria** che trova fondamento nell'articolo 4, § 4, Direttiva 77/388/CEE, trasfuso nell'articolo 11, Direttiva 2006/112/CE, e che costituisce un **particolare metodo di liquidazione dell'Iva** che consente alle società controllanti e controllate di **compensare le posizioni creditorie** in capo ad alcune società **con le posizioni debitorie** riconducibili ad altre società appartenenti allo stesso gruppo.

Dal 1° gennaio 2017, a seguito delle novità introdotte dall'[articolo 1, comma 1, lettera d\), D.M. 13 febbraio 2017](#), l'[articolo 2, comma 1, D.M. 13 dicembre 1979](#), stabilisce che si considerano controllate 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 oltre il 50% del loro capitale, almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente**, dall'ente o **società controllante o da un'altra società controllata dall'ente o società controllante**. La percentuale di controllo, anche dopo le modifiche, è determinata **senza tenere conto delle azioni prive del diritto di voto**.

Rispetto alla previgente definizione di società controllata è stato modificato:

- da un lato, il **requisito della forma giuridica**, in quanto si considerano società controllate non più soltanto le società di capitali, ma anche quelle di persone;
- dall'altro, il **requisito del periodo temporale del controllo**, essendo richiesto che le azioni o quote delle società controllate **siano possedute**, per oltre il 50%, **almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente**, anziché almeno dall'inizio dell'anno solare precedente.

Come regola generale, le società partecipanti alla liquidazione Iva di gruppo **perdono la disponibilità dei propri crediti o debiti Iva periodici**, che devono essere trasferiti al gruppo e, quindi, **non possono essere autonomamente compensati o chiesti a rimborso**.

In **deroga** a questo principio, l'[articolo 1, comma 63, L. 244/2007](#) (Finanziaria 2008) ha modificato l'[articolo 73, comma 3, D.P.R. 633/1972](#), stabilendo che, ai fini della procedura dell'Iva di gruppo, **non si tiene conto delle eccedenze detraibili**, risultanti dalle dichiarazioni annuali relative al periodo d'imposta precedente, degli enti e società **diversi da quelli per i quali anche in tale periodo d'imposta l'ente o società controllante si è avvalso della facoltà di procedere alla liquidazione di gruppo**.

Per tali eccedenze detraibili, si applicano le disposizioni di cui all'[articolo 30, D.P.R. 633/1972](#), con la conseguenza che esse **restano definitivamente nella disponibilità** del soggetto in capo al quale si sono formate, che può pertanto utilizzarle in compensazione "orizzontale", ai sensi dell'[articolo 17, D.Lgs. 241/1997](#), oppure **chiederle a rimborso se ne ricorrono i presupposti**.

La limitazione in esame è stata introdotta al fine di **evitare l'uso distorto dello strumento dell'Iva di gruppo**, 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.

I requisiti previsti dall'[articolo 2, comma 1, D.M. 13 dicembre 1979](#), per l'applicazione della procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo **intendono evitare pratiche fraudolente od elusive**, assicurando 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 di un altro soggetto**.

In sostanza, i limiti di natura quantitativa e temporale hanno lo scopo di evitare che l'accesso alla procedura di compensazione sia consentito a società che solo **occasionalmente e temporaneamente siano tra loro vincolate**.

Nonostante i **requisiti previsti dalla disciplina dell'Iva di gruppo** debbano essere soddisfatti anche in presenza di **operazioni straordinarie**, l'Agenzia delle entrate, in diverse occasioni, ha ritenuto che, quando il reale perimetro dell'Iva di gruppo **non si sia sostanzialmente modificato** a seguito dell'operazione straordinaria, **devono ritenersi esclusi** qui caratteri di occasionalità e temporaneità che l'[articolo 2, comma 1, D.M. 13 dicembre 1979](#), intende neutralizzare.

In questa situazione, pertanto, il **soggetto avente causa accede alla procedura dell'Iva di gruppo indipendentemente** dalla sussistenza o meno del vincolo temporale del controllo (1° luglio dell'anno solare precedente), **non ravvisandosi alcuna interruzione del controllo**.

È tale, ad esempio, il caso oggetto della [risposta n. 121/E/2025](#), in cui una **società aderente all'Iva di gruppo in veste di controllata ha realizzato**, nell'anno 2024, una **scissione parziale**



proporzionale, a seguito della quale sia la scissa che la beneficiaria neocostituita risultano controllate dalla capogruppo con una partecipazione dell'80%.

La beneficiaria può essere **inclusa nella procedura di liquidazione** di gruppo **già a partire dall'anno 2025**, indipendentemente dal **rispetto del vincolo temporale di controllo**, non ravvisandosi alcuna interruzione del controllo.

Nel caso di specie, infatti, il reale perimetro dell'Iva di gruppo **non si è sostanzialmente modificato** a seguito dell'operazione di scissione; **alla scissa si è aggiunta la beneficiaria neocostituita**, che è succeduta nella parte di patrimonio trasferita tramite l'operazione straordinaria e che è **controllata dalla capogruppo per una percentuale superiore al 50%** del proprio capitale, come lo è anche la società scissa, di cui prosegue parte dell'attività commerciale. Ciò è avvenuto **nell'ambito di un'operazione di riorganizzazione aziendale** che, per come descritta, **non appare presentare i requisiti della temporaneità ed occasionalità**, bensì sembra funzionale alla suddivisione delle attività che **inizialmente facevano capo unicamente alla società scissa**.