

## RISOLUZIONE N. 4/DPF



Roma, 14 febbraio 2008

**MINISTERO  
DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE**  
DIPARTIMENTO PER LE POLITICHE FISCALI  

---

UFFICIO STUDI E POLITICHE GIURIDICO TRIBUTARIE

Prot. 1486 /2008

**OGGETTO:** Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Liquidazione di gruppo – Trattamento delle eccedenze pregresse – Art. 1, commi 63 e 64, legge finanziaria 2008.

Il comma 63 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008) ha modificato l'ultimo comma dell'articolo 73 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA), in materia di liquidazione di gruppo dell'imposta sul valore aggiunto, disponendo che agli effetti di tale procedura 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 del decreto IVA.

In relazione alla portata di tale nuova disposizione limitativa, i cui effetti si esplicano già sulle liquidazioni e sui versamenti relativi al 2008, sono stati chiesti chiarimenti da parte di alcune società quotate interessate alla liquidazione IVA di gruppo. In particolare è stato chiesto di conoscere se le eccedenze detraibili anzidette: i) possano essere chieste a rimborso, anche qualora non ricorrano i presupposti di cui al citato art. 30 del decreto IVA; ii) possano essere trasferite alla liquidazione di gruppo all'inizio del secondo anno successivo a quello di partecipazione alla stessa.

Per ben comprendere le innovazioni introdotte dalla legge finanziaria 2008, giova ricordare che la disciplina della liquidazione IVA di gruppo è ispirata alla finalità di evitare che soggetti stabilmente vincolati da controlli azionari possano soffrire i pregiudizi finanziari che si verificherebbero ove – versando taluni di questi soggetti in posizione debitoria ed altri in posizione creditoria agli effetti dell'IVA – ciascuno di essi operasse isolatamente ai fini del versamento del tributo. La procedura, pertanto, consente ai soggetti in posizione debitoria di non versare l'imposta

fino a concorrenza delle eccedenze di credito dei soggetti del gruppo che si trovino in posizione creditoria ed ai soggetti in posizione creditoria di ottenere, con un meccanismo di compensazione, un rimborso “iper-accelerato” fino a concorrenza delle eccedenze debitorie dei soggetti del gruppo in posizione debitoria.

In tale procedura, il ruolo di *dominus* è svolto dall’ente o società controllante, unico soggetto tenuto ad effettuare, per tutte le società partecipanti, i versamenti dell’imposta ed unico soggetto cui è consentito chiedere i rimborsi della stessa: le società controllate, proprio per il “primato” attribuito all’ente o società controllante, perdono invece la disponibilità delle risultanze delle proprie liquidazioni periodiche.

Lo strumento del gruppo IVA, peraltro, può prestarsi a fenomeni estranei alla sua ordinaria fisiologia, nei casi in cui venga acquisito il controllo di soggetti in forte posizione creditoria al mero fine di utilizzare le eccedenze detraibili degli stessi in compensazione delle eccedenze debitorie del soggetto acquirente e delle società dallo stesso controllate.

Al fine di contrastare tali fenomeni, con la disposizione inserita dal comma 63 dell’articolo 1 della legge finanziaria nel terzo comma del citato art. 73 del decreto IVA si stabilisce – in via parzialmente derogatoria rispetto ai principi normalmente operanti in materia di liquidazione di gruppo – che i soggetti che partecipano per la prima volta ad una determinata liquidazione di gruppo non possono far confluire nei calcoli compensativi la loro eccedenza di credito derivante dal periodo d’imposta precedente. Ne deriva che detta eccedenza resta definitivamente nella disponibilità del soggetto in capo al quale si è formata.

In questo senso, il nuovo terzo periodo del terzo comma del citato art. 73 stabilisce espressamente che, per le eccedenze creditorie per cui è preclusa l’utilizzazione nei calcoli compensativi, trovano applicazione i criteri ordinari previsti dall’articolo 30 del decreto IVA (restando appunto nella disponibilità esclusiva della società presso la quale si sono formate).

I soggetti in capo ai quali si siano formate tali eccedenze potranno, quindi, chiederne autonomamente il rimborso, ricorrendone i presupposti: *status* di cui alle lettere a), b), c), d), ed e) del secondo comma del predetto articolo 30, ovvero permanenza triennale della situazione creditoria. In alternativa, tali soggetti potranno “rinviare” le eccedenze creditorie anzidette al periodo d’imposta successivo, per:

- farne oggetto di richiesta di rimborso in anni successivi;
- computarle in detrazione in anni successivi, una volta venuta meno la partecipazione alla liquidazione di gruppo;
- utilizzarle nella compensazione orizzontale di cui all’articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, nei limiti previsti dalla normativa in materia.

Per effetto della nuova disposizione, quindi, l'eccedenza di credito esistente all'atto dell'«ingresso» di una società in una liquidazione di gruppo, restando nella disponibilità della società stessa, potrà essere utilizzata dalla medesima negli anni successivi soltanto al di fuori della liquidazione di gruppo, secondo le regole applicabili ordinariamente ai soggetti non facenti parte di un gruppo societario. Dette eccedenze, quindi, non potranno essere computate neppure nelle liquidazioni di gruppo (ancorché gestite dallo stesso ente o società controllante) relative all'anno successivo a quello d'ingresso nel gruppo e a quelli seguenti.

Nell'anno successivo a quello d'ingresso (e analoghe conclusioni valgono per gli anni seguenti) dovranno, pertanto, distinguersi due tipologie di eccedenze di credito della società partecipante alla liquidazione di gruppo, ognuna soggetta ad un trattamento differente:

- l'eccedenza detraibile formatasi nell'anno precedente, in cui già operava la liquidazione di gruppo, la quale dovrà obbligatoriamente confluire nella liquidazione di gruppo stessa, in base al ricordato principio secondo il quale le società che partecipano ad una liquidazione di gruppo perdono la disponibilità delle risultanze delle proprie liquidazioni periodiche;
- l'eccedenza emergente in dichiarazione, ma relativa ad anni anteriori alla partecipazione alla liquidazione di gruppo – che per effetto della parziale deroga al principio generale non è confluita nella liquidazione stessa nell'anno precedente – la quale resta nella disponibilità esclusiva della società stessa, non potendo confluire nella procedura di liquidazione di gruppo neppure nel secondo anno (né ovviamente negli anni successivi).

In definitiva, confluiranno nei calcoli compensativi del gruppo solo le eccedenze di credito che si formano negli anni per i quali trova applicazione – in capo allo stesso ente o società controllante – la liquidazione di gruppo. L'ente o società controllante potrà quindi far confluire nei calcoli compensativi relativi ad un dato anno l'eccedenza detraibile di gruppo risultante dalla liquidazione di gruppo gestita dallo stesso ente o società come controllante nell'anno precedente. Detto ente o società non potrà invece far confluire nei calcoli compensativi relativi ad un dato anno:

- né le eccedenze detraibili di società partecipanti alla liquidazione di gruppo (incluso l'ente o società controllante), derivanti da dichiarazioni relative ad anni anteriori a quello a partire dal quale partecipano alla liquidazione di gruppo gestita dallo stesso ente o società controllante;
- né l'eccedenza detraibile di gruppo risultante dalla liquidazione di gruppo gestita nell'anno precedente da un altro ente o società come controllante.

In allegato è riportato, per comodità di esposizione, un esempio concreto delle modalità applicative della disposizione.

Come si è detto, la nuova regola limitativa si applica, ai sensi del comma 64 dell'articolo 1 della legge finanziaria, a partire dalle liquidazioni di gruppo relative all'anno 2008. Già in tali liquidazioni, quindi, non potranno essere utilizzate nei calcoli compensativi le eccedenze creditorie emergenti dalle dichiarazioni annuali relative al 2007 di società partecipanti per la prima volta nel 2008 ad una procedura di liquidazione di gruppo gestita da un determinato ente o società controllante.

IL CAPO DEL DIPARTIMENTO

Fabrizio Carotti

## ***ALLEGATO***

In via esemplificativa, si consideri un gruppo composto da A, che controlla B, che controlla a sua volta C, tutte società che nell'anno 1 non hanno partecipato ad alcuna liquidazione di gruppo.

Si assuma che nell'anno 2 A non partecipi alla procedura di liquidazione di gruppo, la quale coinvolga solo le società B (come controllante) e C. In base alla nuova disposizione né B né C potranno far confluire nei calcoli compensativi dell'anno 2 l'eventuale eccedenza detraibile emergente dalle dichiarazioni relative all'anno 1. B e C potranno chiedere il rimborso di tale eccedenza in presenza di uno dei requisiti di cui all'articolo 30 del d.P.R. n. 633, ovvero "rinviarla" al periodo successivo, per futuri utilizzi al di fuori di una liquidazione di gruppo (con la possibilità, in particolare, di esercitare la richiesta di rimborso, ai sensi del terzo comma di cui all'articolo 30, nella dichiarazione relativa al terzo anno in cui si verifichi detta situazione creditoria).

Se, nell'esempio che precede, nell'anno 3 una procedura di liquidazione di gruppo è rinnovata sempre in capo a B, potrà tenersi conto nei calcoli compensativi dell'eventuale eccedenza detraibile di gruppo relativa all'anno 2, ma, in ogni caso, non delle eccedenze creditorie di B e C dell'anno 1. Se, invece, sempre nell'esempio che precede, nell'anno 3 la liquidazione di gruppo è rinnovata, ma in capo ad A, controllante di B, non potrà tenersi conto nei calcoli compensativi dell'anno 3 né dell'eventuale eccedenza detraibile emergente dalla dichiarazione di A relativa all'anno 2 né dell'eventuale eccedenza detraibile del gruppo B-C relativa all'anno 2 né ovviamente delle eccedenze creditorie di B e C dell'anno 1 (eccedenze che come detto non sono confluite nella procedura di liquidazione di gruppo e saranno "gestite" al di fuori della stessa).