

RISOLUZIONE N. 30/E



Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Grandi Contribuenti

Roma 7 maggio 2021

OGGETTO: Gruppo IVA – Ingresso di nuovi soggetti nel Gruppo - Articolo 70-quater, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633

Si forniscono di seguito chiarimenti in merito ad alcune previsioni recate dal titolo V-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito “Decreto IVA”), rubricato “Gruppo IVA”.

In particolare, i presenti chiarimenti riguardano l’ipotesi di ingresso in *itinere* di una società già esistente alla data di costituzione del Gruppo IVA, rispetto alla quale si sono successivamente instaurati i vincoli finanziario, economico e organizzativo previsti dal legislatore e, più nello specifico:

- a) la decorrenza dell’ingresso di un nuovo soggetto;
- b) la natura (sistemica o antielusiva) della norma che fissa il requisito del possesso della partecipazione (almeno) dal 1° luglio dell’anno precedente;
- c) la vigenza dei chiarimenti resi (i) nella Circolare 31 ottobre 2018, n. 19/E a proposito dell’ingresso nel Gruppo IVA di una società di nuova costituzione, interamente partecipata da un soggetto appartenente al Gruppo che sia dante causa di un conferimento di ramo di azienda e (ii) col Principio di Diritto n. 16 del 14 settembre 2020, a proposito delle operazioni di scissione parziale della società capogruppo di un Gruppo IVA a favore di una società neocostituita che coinvolga esclusivamente soggetti già inclusi nel perimetro del medesimo

Gruppo;

- d) la decorrenza del termine ultimo previsto dall'articolo 70-*quater*, comma 5, secondo periodo, del Decreto IVA per la presentazione della dichiarazione di inclusione.

A tale riguardo giova preliminarmente ricordare che la disciplina del Gruppo IVA è dettata dagli articoli 70-*bis* e seguenti, contenuti nel Titolo V-*bis* del Decreto IVA, in vigore dal 1° gennaio 2018, nonché dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 6 aprile 2018, recante le disposizioni a carattere attuativo della predetta disciplina (di seguito "*Decreto attuativo*").

Il Gruppo IVA si configura come autonomo e unitario soggetto passivo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto che assume gli obblighi e i diritti derivanti dall'applicazione delle disposizioni in materia di IVA.

Ai sensi dell'articolo 70-*bis* del Decreto IVA, possono costituire un Gruppo IVA (previo esercizio di opzione vincolante per un triennio e soggetta ad automatico rinnovo, fatta salva la revoca della stessa) i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato esercenti attività d'impresa, arte o professione, per i quali ricorrano congiuntamente i vincoli finanziario, economico e organizzativo definiti, rispettivamente, dai commi 1, 2 e 3 del successivo articolo 70-*ter*.

Si ricorda, al riguardo, che, se tra i soggetti passivi intercorre il vincolo finanziario, si presumono sussistenti tra i medesimi anche i vincoli economico e organizzativo, salva la possibilità di presentare all'Agenzia delle Entrate istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera *b*), della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. "interpello probatorio") volta a dimostrare l'insussistenza di questi ultimi.

Ciò posto in termini generali, con specifico riferimento alla richiesta *sub a*), occorre far presente che il comma 1 dell'articolo 70-*ter* reca, in via generale, la definizione di "vincolo finanziario", statuendo che "*Si considera sussistente un vincolo finanziario tra soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato quando, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile e almeno dal 1°*

luglio dell'anno solare precedente:

a) tra detti soggetti esiste, direttamente o indirettamente, un rapporto di controllo;

b) detti soggetti sono controllati, direttamente o indirettamente, dal medesimo soggetto, purché residente nel territorio dello Stato ovvero in uno Stato con il quale l'Italia ha stipulato un accordo che assicura un effettivo scambio di informazioni”.

L'articolo 70-ter, comma 1, dunque, subordina l'ammissione ad un Gruppo IVA al verificarsi di due condizioni:

- (i) la sussistenza tra soggetti passivi d'imposta di un rapporto di controllo, diretto o indiretto, determinato ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numero 1), del codice civile (c.d. “controllo di diritto);*
- (ii) la permanenza del suddetto vincolo almeno dal 1° luglio dell'anno precedente.*

Con riferimento alla condizione sub *ii)*, che viene ribadita anche nelle previsioni dell'articolo 1, comma 1, secondo periodo, del Decreto attuativo (il quale dispone che “*i vincoli di cui al periodo precedente [finanziario, economico e organizzativo, n.d.r.] devono sussistere al momento dell'esercizio dell'opzione per la costituzione del Gruppo IVA e comunque già dal 1° luglio dell'anno precedente a quello in cui ha effetto l'opzione*”), la Circolare n. 19/E del 31 ottobre 2018, capitolo primo, paragrafo 3.1.1, ha precisato che “*il vincolo finanziario tra soggetti passivi d'imposta necessario ai fini della partecipazione ad un Gruppo IVA deve sussistere, ai sensi dell'articolo 1, comma 1 del Decreto, al momento dell'esercizio dell'opzione per la costituzione del soggetto passivo unico e, comunque, già dal 1° luglio dell'anno precedente a quello in cui l'opzione ha effetto*”.

Quanto alla *ratio* della condizione temporale posta dal citato articolo 70-ter, comma 1, la medesima Circolare n. 19/E del 2018 ha chiarito che la stessa “*assolve alla funzione di impedire, con finalità antielusive, che possano fondersi in un unico*

soggetto passivo entità legate da vincoli occasionali o temporanei”.

Una volta costituito, il Gruppo IVA può subire modifiche nella sua composizione soggettiva: sul punto, il documento di prassi più volte richiamato, al capitolo primo, paragrafo 2, precisa, per quanto qui interessa, che *“Nel corso della sua operatività il Gruppo IVA può – in ogni caso - subire variazioni del suo perimetro soggettivo, per effetto della inclusione di entità che potrebbero acquisire i requisiti di partecipazione al regime successivamente alla sua attivazione, secondo le previsioni di cui all’articolo 70-quater, comma 5, del D.P.R. n. 633, o in conseguenza del venir meno di alcuno dei suddetti requisiti dopo l’esercizio dell’opzione (...)”.*

In particolare, il richiamato articolo 70-quater, comma 5, primo periodo, prevede che *“Se negli anni di validità dell’opzione di cui al comma 1 i vincoli economico e organizzativo di cui all’articolo 70-ter, commi 2 e 3, si instaurano nei riguardi dei soggetti che erano stati esclusi dal gruppo IVA ai sensi del comma 5 del medesimo articolo, ovvero se il vincolo finanziario di cui all’articolo 70-ter, comma 1, si instaura nei riguardi di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato relativamente ai quali non sussisteva all’atto dell’esercizio dell’opzione, i predetti soggetti partecipano al gruppo IVA a decorrere dall’anno successivo a quello in cui tali vincoli si sono instaurati”.*

In base alla previsione da ultimo menzionata, dunque, una volta instauratisi i vincoli (economico, organizzativo e finanziario) nei confronti di soggetti che prima non erano inclusi nel perimetro soggettivo del Gruppo IVA, l’ingresso di tali “nuovi” soggetti non avviene immediatamente, determinandosi una cesura temporale fra il momento in cui si verifica l’instaurazione dei predetti vincoli e quello in cui il nuovo soggetto partecipa al regime *de quo*: la partecipazione al Gruppo IVA, infatti, acquista efficacia a decorrere all’anno successivo a quello in cui si instaurano tali vincoli.

Con specifico riferimento alla instaurazione del vincolo finanziario, il

richiamato comma 5, primo periodo, nella sua formulazione letterale, reca un puntuale rinvio al “*vincolo finanziario di cui all’articolo 70-ter, comma 1*”, e non, invece, alla sussistenza del rapporto di controllo di cui all’articolo 2359, primo comma, n. 1), codice civile (requisito, quest’ultimo, pur previsto dal richiamato articolo 70-ter, comma 1).

L’espresso rinvio all’articolo 70-ter, comma 1, del Decreto IVA va, pertanto, inteso nel senso che, anche ai fini dell’ampliamento del perimetro soggettivo del Gruppo IVA e della relativa decorrenza, occorre che sia rispettato il duplice requisito contemplato dal suddetto articolo 70-ter, comma 1, ai fini della esistenza di un “vincolo finanziario” nell’accezione qualificante in questa occasione, e cioè:

- ✓ oggettivo (esistenza di una partecipazione di controllo “di diritto”),
- e
- ✓ temporale (sussistenza del controllo alla data del 1° luglio dell’anno precedente).

Pertanto, in costanza di un Gruppo IVA già costituito, qualora nel corso di un anno di validità dell’opzione (ad esempio, anno X) venga conseguito il controllo *ex* articolo 2359, primo comma, n. 1), codice civile di un soggetto precedentemente non ricompreso nel perimetro soggettivo del Gruppo, il vincolo finanziario si considera instaurato nei confronti di tale soggetto nel medesimo anno (anno X) qualora tale controllo sussista almeno alla data del 1° luglio dello stesso anno solare, con l’effetto di far decorrere la sua partecipazione al Gruppo IVA dall’anno successivo (anno X+1). Qualora, invece, il controllo venga conseguito in data successiva al 1° luglio dell’anno X, il vincolo finanziario si considera instaurato nel corso dell’anno solare anno X+1, con l’effetto che la partecipazione al Gruppo IVA del nuovo soggetto decorrerà dal successivo anno X+2.

Alla luce del quadro normativo in esame si ritiene che tale conclusione trova fondamento anche nelle seguenti ulteriori considerazioni.

In primo luogo, come anche sopra ricordato, alla base dell'intera disciplina del Gruppo IVA c'è una evidente volontà del legislatore di evitare il consolidamento in un unico soggetto d'imposta di entità che sono legate da rapporti solo occasionali e temporanei.

Ne consegue che, anche ai fini della partecipazione di "nuovi" soggetti ad un Gruppo IVA già costituito, occorre tener conto della medesima esigenza, sottesa alla previsione del requisito temporale di cui all'articolo 70-ter, comma 1, del Decreto IVA, la quale verrebbe frustrata laddove si consentisse, immediatamente a partire dall'anno solare successivo, la partecipazione al Gruppo IVA di società il cui controllo di diritto sia stato conseguito soltanto a ridosso del termine di conclusione dell'anno solare precedente o comunque nella seconda metà di tale anno.

In secondo luogo, depongono a favore della conclusione raggiunta anche esigenze di semplificazione, volte ad evitare – in vigenza del cosiddetto principio *all in all out* – che, a fronte della instaurazione di rapporti di controllo a ridosso della fine dell'anno, rilevanti ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1), codice civile, i contribuenti debbano porre in essere immediatamente tutti gli adempimenti necessari al contestuale ingresso nel preesistente Gruppo IVA, con dirette ripercussioni non solo nei loro confronti, ma anche nei riguardi dei rispettivi fornitori e clienti.

Per quanto attiene la richiesta *sub b)*, si rende opportuno chiarire se l'ingresso nel gruppo IVA di soggetti nei cui confronti il vincolo finanziario si sia instaurato in data successiva al 1° luglio dell'anno X (ingresso che, secondo la lettura sopra prospettata, ha effetto a decorrere dal 1° gennaio dell'anno X+2), possa essere anticipato rispetto a tale momento, previa dimostrazione che nella specifica ipotesi non si sono prodotti gli effetti elusivi che la fissazione di tale requisito temporale intende evitare.

Al riguardo, preme osservare che il requisito temporale di cui all'articolo

70-ter, comma 1, del Decreto IVA, benché sia ispirato (come sopra argomentato) a ragioni di cautela fiscale, a parere della scrivente, riveste carattere strutturale. Pertanto, tale requisito non è suscettibile di disapplicazione nemmeno in presenza di peculiari circostanze che escludano la presenza di vincoli occasionali o temporanei o l'assenza di possibili vantaggi ai fini IVA.

Appaiono pertinenti, a tale riguardo, i chiarimenti già forniti in relazione all'analogo requisito temporale previsto per l'accesso al regime di cui all'articolo 73, ultimo comma, del Decreto IVA (di seguito "*Liquidazione IVA di gruppo*") – cui, come chiarito dalla più volte citata Circolare n. 19/E del 2018, il Gruppo IVA si aggiunge, senza sopprimerlo - secondo cui il periodo di possesso delle partecipazioni di controllo richiesto dalla suddetta norma costituisce un termine "*tipizzato*", che, come tale, non ammette prova contraria.

Per quanto rileva in questa sede, sulla base del consolidato orientamento formatosi in relazione alla procedura di Liquidazione IVA di gruppo, si ritiene, dunque, che, in assenza di un vincolo finanziario costituitosi almeno dal 1° luglio dell'anno precedente, non vi sia la possibilità di anticipare il termine di ingresso nel Gruppo IVA, anche laddove le concrete circostanze di fatto siano tali da lasciar presumere la stabilità del rapporto di controllo tra due o più soggetti e/o l'assenza di concreti benefici fiscali derivanti dall'accesso al particolare regime di gruppo.

Alla luce della presente ricostruzione interpretativa si ritiene, in conclusione, che anche il termine di ingresso nel Gruppo IVA sia un termine "*tipizzato*" e che le norme che lo disciplinano non siano derogabili in quanto dotate di valenza strutturale sistematica e, come tali, insensibili ad eventuali disapplicazioni da parte del contribuente.

Va da sé che detti chiarimenti devono essere coordinati con i principi generali che trovano applicazione, caso per caso, nei confronti della singola operazione concretamente posta in essere.

In riferimento alla questione *sub c)*, le conclusioni sopra raggiunte non inficiano, né risultano in contrasto con i chiarimenti resi dalla Circolare n. 19/E del 2018, a proposito dell'ipotesi di ingresso nel Gruppo IVA di una società di nuova costituzione, che abbia ricevuto in conferimento un ramo di azienda da parte di un soggetto già appartenente al Gruppo e sia da questo interamente partecipata. Il paragrafo 3.1.1, capitolo primo, della suddetta Circolare chiarisce, infatti, che il rischio di inclusione, in un unico soggetto passivo, di entità legate da vincoli occasionali o temporanei (a fronte del quale, come detto, è stata prevista la condizione temporale della sussistenza del controllo “di diritto” dal 1° luglio dell'anno precedente a quello in cui l'opzione ha effetto) *“non si ravvisa – ad esempio – nell'ipotesi di società costituite dal 1° luglio al 15 novembre 2018 (termine ultimo per l'esercizio della stessa opzione nel primo anno di operatività della disciplina), se destinatarie del conferimento di un ramo di azienda da parte di una società già in possesso dei requisiti per l'ammissione ad un Gruppo IVA”*, proprio perché in tale ipotesi *“sussiste quel necessario carattere di stabilità postulato dall'articolo 70-ter del D.P.R. n. 633 e dall'articolo 1, comma 1 del Decreto”*.

Sul punto la Circolare richiama le Risoluzioni n. 68/E del 2003 e n. 132/E del 2007, recanti chiarimenti in merito alla procedura di *Liquidazione IVA di gruppo*, la cui disciplina prevede – come anche sopra ricordato – un analogo requisito di carattere temporale riferito al possesso di una partecipazione di controllo, finalizzato anch'esso ad evitare che soggetti, non stabilmente appartenenti al gruppo, transitino al suo interno solo temporaneamente, in via opportunistica, per poi fuoriuscirne all'ottenimento dei benefici fiscali connessi alla procedura in esame.

In tali documenti di prassi è stato precisato che la liquidazione unitaria non si interrompe in caso di conferimento d'azienda realizzato fra soggetti appartenenti al perimetro soggettivo della medesima procedura liquidatoria, in ragione della

circostanza che in tal caso non avviene alcuna modifica sostanziale dell'assetto del gruppo “*nella sua entità*”, poiché l'operazione determina solo il mutamento della natura del controllo da diretto a indiretto (in quanto trasformatosi in controllo sulla società conferitaria del ramo d'azienda).

La finalità del chiarimento interpretativo recato dalla Circolare n. 19/E del 2018 non è di anticipare il termine di perfezionamento del vincolo finanziario rispetto a quello previsto normativamente, per ragioni connesse alla presenza di valide ragioni economiche sottese all'operazione di conferimento (considerata la valenza strutturale del termine di cui sopra), quanto, piuttosto, di coordinare il suddetto termine con gli effetti propri delle specifiche operazioni straordinarie prospettate o di altre trasformazioni sostanziali soggettive che comportano una situazione di continuità soggettiva (cfr. Risoluzione n. 402/E del 2019).

In particolare, l'analisi compiuta nella Circolare n. 19 del 2018 è focalizzata su un'ipotesi di conferimento d'azienda in cui la conferente è “*già in possesso dei requisiti per l'ammissione ad un Gruppo IVA*” (di modo che, in assenza del conferimento, il ramo d'azienda sarebbe comunque rientrato nel perimetro del Gruppo IVA) e la conferitaria è una società neocostituita (perciò non si realizza l'ingresso di un soggetto preesistente ed estraneo rispetto al suddetto perimetro).

Le conclusioni sopra esposte, inoltre, sono altresì in linea con i chiarimenti forniti col Principio di diritto n. 16 del 14 settembre 2020 (di seguito, “*Principio di diritto n. 16/2020*”), emesso in relazione al Gruppo IVA e concernente un'operazione di scissione, secondo cui “*Coerentemente ai principi affermati in sede di prassi amministrativa a proposito della disciplina della liquidazione IVA di gruppo di cui all'articolo 73, comma 3, del DPR 633 del 1972, la scissione parziale della società capogruppo di un Gruppo IVA a favore di una società neocostituita che coinvolga esclusivamente soggetti già inclusi nel perimetro del Gruppo IVA, non realizzi, nella catena del controllo, l'ingresso di entità esterne e ad esso preesistenti e non determini il venir meno dei vincoli finanziario, economico ed*

organizzativo tra i soggetti non preclude, di per sé, la continuazione del Gruppo originariamente costituito”.

Pertanto, nell’ipotesi in cui l’operazione di riorganizzazione aziendale (*i.e.* conferimento di ramo d’azienda o scissione) coinvolga esclusivamente società già partecipanti al Gruppo IVA, con l’effetto che il reale perimetro soggettivo del medesimo Gruppo non si modifica a seguito della stessa, trasferendosi in capo alla società neo-costituita avente causa (*i.e.*, società conferitaria o beneficiaria della scissione) i requisiti che già sussistevano in capo alla società dante causa (*i.e.*, conferente o scissa), l’inclusione nel Gruppo della società neo-costituita ha effetto senza soluzione di continuità.

Per quanto attiene alla questione *sub d)*, si osserva che in base all’articolo 70-*quater*, comma 5, secondo periodo, decreto IVA “*La dichiarazione per l’inclusione deve essere presentata (...) entro il novantesimo giorno successivo a quello in cui i vincoli si sono instaurati*”.

Alla luce dei chiarimenti interpretativi sopra resi con riferimento alla richiesta *sub a)*, anche la disposizione da ultimo citata (al pari di quella dettata dal primo periodo dello stesso comma 5) va interpretata coerentemente con la definizione di “vincolo finanziario” di cui al precedente articolo 70-*ter*, comma 1, Decreto IVA e, in particolar modo, tenendo conto del duplice requisito (oggettivo e temporale) ivi contemplato.

Ne consegue che il termine ultimo di novanta giorni previsto per la presentazione della dichiarazione di inclusione inizia a decorrere dal 1° luglio dell’anno solare nel corso del quale si instaura il vincolo finanziario.

Riprendendo l’esempio sopra riportato, dunque, qualora il controllo venga conseguito nel corso dell’anno X in data precedente al 1° luglio, il vincolo finanziario si instaura nei confronti del “nuovo” soggetto nel medesimo anno X (la cui partecipazione al Gruppo IVA ha effetto a decorrere dal 1° gennaio dell’anno

X+1), con la conseguenza che i novanta giorni previsti dalla disposizione in esame decorrono dal 1° luglio dello stesso anno X.

Diversamente, nell'ipotesi in cui il controllo sia conseguito in data successiva al 1° luglio dell'anno X, il vincolo finanziario si instaura nel corso dell'anno solare X+1 (con la conseguenza che la partecipazione al Gruppo IVA del "nuovo" soggetto acquisterà efficacia a partire dal 1° gennaio del successivo anno X+2), e pertanto la dichiarazione di inclusione andrà presentata entro il termine ultimo di 90 giorni decorrenti dalla data del 1° luglio dell'anno X+1.

In considerazione dei profili di novità di alcuni dei chiarimenti resi con la presente risoluzione, si ritiene che, in ossequio al principio di tutela dell'affidamento e della buona fede sancito dall'articolo 10 della legge n. 212 del 2000, recante lo Statuto dei diritti del contribuente, sussistano le condizioni per escludere l'applicazione delle sanzioni nell'ipotesi in cui, anteriormente alla pubblicazione del presente documento, si siano verificate ipotesi di ingresso di "nuovi" soggetti in un Gruppo IVA già costituito non in linea con i suesposti chiarimenti, qualora detti ingressi abbiano effettivamente determinato un vantaggio fiscale in capo al Gruppo.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)