

Risposta n. 626

OGGETTO: Gruppo IVA - Vincolo economico - Art. 70-ter, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972

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

QUESITO

La società ALFA presenta l'interpello unitamente alla società BETA e alla società GAMMA in merito alla possibilità di escludere queste ultime due società dal Gruppo IVA per insussistenza del vincolo economico.

ALFA è la holding del Gruppo assicurativo Alfa. ALFA agisce, altresì, in qualità di rappresentante del Gruppo IVA Alfa, costituito con efficacia dall'1/1/X.

Al Gruppo IVA Alfa - costituito da società in relazione alle quali sussistono i vincoli finanziario, economico e organizzativo disciplinati dall'articolo 70-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 - partecipa, con effetto dall'1/1/X, anche GAMMA.

GAMMA è una società interamente partecipata dalla società Z, società a sua volta controllata da ALFA.

L'oggetto sociale di GAMMA consiste:

- nella costruzione e ristrutturazione di fabbricati di qualsiasi natura e

destinazione, nonché nello sviluppo immobiliare di terreni e fabbricati di qualsiasi natura e destinazione;

- nella compravendita, permuta, affitto, stima, locazione, anche mediante l'assunzione di contratti di locazione finanziaria, nonché nella valorizzazione di terreni e fabbricati di qualsiasi natura e destinazione;

- nella partecipazione ad aste, vendite e gare, pubbliche o private, anche esecutive o fallimentari.

GAMMA era stata costituita per la valorizzazione del patrimonio immobiliare realizzato dalla società Y, anch'essa controllata dalla società Z.

GAMMA che, al momento della sua costituzione, era partecipata integralmente da Y, è, tuttavia, fino ad oggi una società inattiva.

GAMMA sarà la società beneficiaria di una operazione di riorganizzazione da effettuarsi mediante una scissione societaria che BETA è in procinto di realizzare.

BETA opera nel settore agricolo, in qualità di imprenditore agricolo professionale, ed è una società che ha come oggetto esclusivo "la coltivazione di terreni, la silvicoltura, la zootecnia, l'allevamento in genere, la lavorazione, la trasformazione e la distribuzione al dettaglio e all'ingrosso dei prodotti di tali attività proprie, ed in genere ogni attività connessa".

In particolare, BETA si occupa della produzione, della distribuzione e della commercializzazione di:

- vino in bottiglia;
- uva;
- mosto e vino sfuso;
- confezioni;
- frumento;
- granturco e mais da seme;
- bietole;
- oleaginose.

BETA detiene, inoltre, direttamente o indirettamente, una partecipazione in diverse società, tutte impegnate in attività strettamente correlate con il suo oggetto sociale.

Anche BETA - come GAMMA - è interamente partecipata dalla società Z, ma, a differenza di GAMMA, non partecipa al Gruppo IVA Alfa.

BETA, infatti, proprio per la peculiare attività esercitata, appena descritta, ha presentato istanza di interpello ai sensi dell'art. 70-ter, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972 per dimostrare l'insussistenza del vincolo economico e, conseguentemente, per richiedere di essere esclusa dalla partecipazione al Gruppo IVA Alfa.

In risposta all'istanza di interpello, l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto l'esclusione di BETA dal Gruppo IVA Alfa per l'insussistenza del vincolo economico.

Tanto premesso, BETA intende implementare un nuovo piano triennale di sviluppo industriale e commerciale, la cui realizzazione comporterà, in primo luogo, la riconfigurazione del suo assetto societario.

All'esito dell'operazione di riorganizzazione l'attività di BETA risulterà concentrata nel settore agricolo (produzione e trasformazione dei prodotti coltivati), mentre sarà affidata ad una separata entità (GAMMA, appunto) l'attività di successiva commercializzazione degli stessi, nonché lo sviluppo dei nuovi progetti di business.

Ciò comporterà, pertanto, che i prodotti di BETA saranno ceduti a GAMMA, la quale li distribuirà poi sui mercati di riferimento.

Nello specifico, l'operazione di riorganizzazione sarà realizzata mediante la scissione parziale proporzionale di BETA a favore di GAMMA di un compendio aziendale costituito dalla direzione operativa commerciale e marketing (incluse le 15 risorse umane ad essa afferenti), nonché dalle partecipazioni nella società Delta e in alcune delle partecipate estere, per un valore complessivo di circa 5,928 milioni di Euro.

All'esito dell'operazione di scissione, avente decorrenza dall'1/1/X+1, BETA risulterà concentrata nell'attività agricola di produzione e di trasformazione dei

prodotti coltivati (che saranno, appunto, ceduti a GAMMA), mentre GAMMA si occuperà dell'attività di commercializzazione e di marketing dei prodotti agricoli.

ALFA, in qualità di rappresentante del Gruppo IVA Alfa, nonché BETA e GAMMA, in qualità di soggetti direttamente coinvolti nel caso concreto, formulano l'istanza di interpello, ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. b), della L. 212/2000, al fine di acquisire il parere riguardo agli effetti che la descritta operazione di riorganizzazione - da attuarsi mediante la scissione di una parte del patrimonio di BETA a beneficio di GAMMA - produrrà sul perimetro del Gruppo IVA Alfa.

Più in particolare:

- da un lato, BETA si interroga sulla possibilità di continuare a non partecipare al Gruppo IVA Alfa per carenza del vincolo economico;

- dall'altro, GAMMA si interroga sul venir meno del vincolo economico e sul momento in cui ciò potrà avvenire - con conseguente sua fuoriuscita dal Gruppo IVA Alfa - per effetto dell'esercizio dell'attività di commercializzazione dei prodotti agricoli di BETA, che intraprenderà a seguito dell'operazione di riorganizzazione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Le società istanti ritengono che a seguito dell'operazione di scissione il vincolo economico richiesto dall'art. 70-ter, comma 2, del DPR 633/1972, non sussista tra BETA e GAMMA, da un lato, e ALFA e le altre società del Gruppo IVA Alfa, dall'altro.

Più in particolare si prospettano le seguenti soluzioni interpretative.

Con riferimento a BETA, le società istanti ritengono che la stessa possa continuare a non partecipare al Gruppo IVA Alfa per carenza del vincolo economico, anche a seguito della descritta operazione di scissione.

Con riferimento a GAMMA, le società istanti ritengono che, a seguito della descritta operazione di scissione, venga meno per la stessa il vincolo economico con

gli altri partecipanti al Gruppo IVA Alfa.

In merito al momento in cui si produrrebbe l'effetto del venire meno del vincolo economico, in base all'articolo 70-decies, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972 nell'ipotesi in cui venga presentata istanza di interpello probatorio ai sensi dell'articolo 70-ter, comma 5, del medesimo d.P.R. n. 633, la partecipazione al Gruppo IVA cessa a decorrere dall'anno successivo a quello in cui è riconosciuto, da parte dell'Agenzia delle entrate, il venir meno del vincolo economico. Conseguentemente, qualora la risposta alla presente istanza di interpello probatorio fosse resa oltre la data del 31 dicembre X, l'ipotizzata esclusione di GAMMA dal Gruppo IVA Alfa dovrebbe prima facie produrre effetto dal 1° gennaio X+2.

Tale soluzione, ad avviso delle società istanti, si appaleserebbe invero inappagante, comportando la singolare situazione per cui un compendio aziendale mai entrato a far parte del Gruppo IVA Alfa, sin dal momento della sua costituzione, per effetto della dichiarata insussistenza del vincolo economico, vi entrerebbe (quanto meno per la frazione del compendio scissa in GAMMA) solo per l'anno X+1, per poi nuovamente non farne più parte, dal 1° gennaio X+2, a seguito dell'ipotizzata conferma dell'insussistenza del vincolo economico medesimo, mediante la risposta alla presente istanza di interpello.

In proposito, le società istanti rappresentano, altresì, che, nel caso di specie, l'attività immobiliare in base alla quale GAMMA era stata ritenuta in possesso di tutti i vincoli prescritti per la partecipazione al Gruppo IVA Alfa in sede di costituzione dello stesso non sia stata mai in concreto esercitata e, comunque, non sarà mai esercitata dopo il momento di efficacia dell'operazione di scissione. GAMMA, quindi, pur partecipando, ad oggi, al Gruppo IVA Alfa, non ha di fatto alcun ramo aziendale la cui attività sia confluita nell'attività immobiliare esercitata da altre società del predetto Gruppo IVA Alfa.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si fa presente che la risposta all'interpello in esame viene fornita sulla base degli elementi e dei fatti rappresentati che, ai fini del presente parere, vengono assunti acriticamente.

Ai sensi dell'art. 70-quater del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, il Gruppo IVA si costituisce a seguito di un'opzione esercitata da tutti i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato per i quali ricorrano i vincoli finanziario, economico ed organizzativo di cui all'art. 70-ter del medesimo decreto.

La coesistenza dei tre vincoli, intesi quali indici di cooperazione economica, disegna il perimetro del Gruppo IVA, nel rispetto dei requisiti soggettivi sanciti dall'art. 70-bis del d.P.R. n. 633 del 1972.

La disposizione, per ragioni semplificatorie, assegna una preminenza relativa al vincolo di carattere finanziario, stabilendo, al comma 4 del citato art. 70-ter, che dall'esistenza dello stesso si presume anche quella dei vincoli economico ed organizzativo.

La presunzione di cui al comma 4 può essere superata fornendo prova contraria, ai sensi del successivo comma 5 della medesima disposizione, mediante presentazione di apposita istanza di interpello da parte del soggetto individuato quale rappresentante del Gruppo IVA ai sensi dell'art. 70-septies del d.P.R. n. 633 del 1972 e dal partecipante (o dai partecipanti) in relazione al quale (o ai quali) il Gruppo voglia dimostrare l'insussistenza del vincolo presunto.

Con l'istanza in esame, le società istanti si prefiggono, dunque, di vincere la presunzione posta dal comma 4 del medesimo articolo 70-ter, dimostrando l'insussistenza del vincolo economico tra BETA e GAMMA, da un lato, e ALFA e le altre società del Gruppo IVA Alfa, dall'altro.

Per quanto riguarda il vincolo economico, ai sensi dell'art. 70-ter, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, detto vincolo si considera sussistente tra soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato qualora sia riscontrabile lo svolgimento, da parte dei

menzionati soggetti passivi:

- a) di un'attività principale dello stesso genere;
- b) di attività complementari o interdipendenti;
- c) di attività che avvantaggiano, pienamente o sostanzialmente, uno o più di essi.

Ai fini dell'individuazione delle situazioni che integrano il vincolo economico, assume rilievo la ratio che ha ispirato l'art. 11 della Direttiva 2006/112/CE, richiamata nelle linee guida della Commissione europea del 2009.

L'intento del legislatore, in particolare, è quello di consentire agli Stati membri, a fini di semplificazione amministrativa o di lotta contro le pratiche abusive, di non considerare soggetti passivi distinti quei soggetti la cui "indipendenza" è unicamente una modalità giuridica.

Per quanto concerne la verifica del vincolo economico, si ritiene che i legami esistenti tra soggetti passivi d'imposta, indispensabili ai fini della costituzione di un Gruppo IVA, debbano essere tali da consentire di individuare nel perseguimento di uno scopo comune l'obiettivo dell'attività esercitata da ciascuno dei soggetti che intendono partecipare al Gruppo.

A tale scopo, si rende, pertanto, necessaria un'analisi volta a verificare il rapporto esistente tra le attività svolte da ciascuna delle società appartenenti al Gruppo.

Esaminando le varie fattispecie richiamate dal comma 2 dell'articolo 70-ter del d.P.R. n. 633 del 1972, possono, in primo luogo, considerarsi legati da un vincolo economico i soggetti passivi che svolgono un'attività principale dello stesso genere. In considerazione della qualificazione - operata dal legislatore - dell'attività come "principale" (e non già "prevalente"), si è del parere che per "principale" debba intendersi l'attività caratteristica dell'operatore economico e cioè quella (o quelle) indicate quale oggetto sociale nell'atto costitutivo per i soggetti passivi d'imposta che rivestono forma societaria.

In particolare, per attività principali "dello stesso genere" devono intendersi quelle appartenenti, ad esempio, alla medesima tipologia di attività commerciale o

professionale. Per esemplificare, si è dell'avviso che l'esercizio da parte di soggetti passivi - legati da un rapporto di controllo - di attività dello stesso tipo (ad esempio, servizi di audit, pur svolti in settori differenti), configuri a tutti gli effetti una forma di cooperazione economica che rientra nella previsione di cui all'articolo 70-ter, comma 2, lettera a), del d.P.R. n. 633.

Parimenti, possono considerarsi legati da un vincolo economico, in base alla previsione di cui alla lettera b) del comma 2 del medesimo articolo 70-ter, i soggetti che svolgono attività complementari o interdipendenti.

Al riguardo, si ritiene che la complementarità postuli un rapporto di necessaria strumentalità tra più attività economiche, la cui funzionalità e il cui valore economico si manifestano solo in combinazione.

L'interdipendenza, invece, implica una connessione tra più attività economiche reciproca, ma eventuale.

È il caso, ad esempio, della cooperazione economica tra le parti dei cosiddetti contratti di distribuzione, tra i quali particolare rilievo rivestono la concessione di vendita ed il franchising di distribuzione (affiliazione commerciale), caratterizzati da un certo grado di integrazione economica tra produttori e rivenditori e dall'ingerenza dei primi nell'attività dei secondi.

Infine, secondo la previsione di cui alla lettera c) del comma 2 dell'articolo 70-ter del d.P.R. n. 633 del 1972, possono considerarsi legati da un vincolo economico i soggetti la cui attività avvantaggia, pienamente o sostanzialmente, uno o più di essi.

Al riguardo, si ritiene che tale previsione assuma carattere residuale e comprenda forme di vincolo economico tra soggetti passivi d'imposta diverse rispetto a quelle declinate dalle precedenti lettere a) e b).

Per quanto concerne il significato da attribuire al concetto di "avvantaggiare", si è dell'avviso che il termine richiami il ruolo sussidiario di un'attività rispetto ad un'altra.

Pur essendovi tratti che parrebbero comuni alle lettere b) e c), le due modalità di

esplicazione di un vincolo economico tra soggetti passivi d'imposta divergono, perché l'ipotesi sub b) richiede una specificità dell'attività in senso lato servente o, comunque, intermedia rispetto a quella finale, mentre il vantaggio di cui alla lettera c) riveste un carattere generico.

A titolo esemplificativo, si considera sussistente un vincolo economico tra i membri di un Gruppo ai sensi della lettera c), nell'ipotesi in cui uno di essi fornisca direttamente beni o servizi ad un altro, anche ove lo svolgimento dell'attività caratteristica del secondo non richieda il necessario impiego dei beni o servizi offerti dal primo (ad esempio, servizi amministrativi). Il vincolo economico richiede, in altre parole, che l'attività di un membro del Gruppo offra un beneficio sostanziale all'attività svolta da un altro membro.

Avendo riguardo al caso in esame, la società BETA ha già rivolto un interpello disapplicativo finalizzato a dimostrare l'insussistenza del vincolo economico nei confronti di ALFA e delle altre società del Gruppo IVA Alfa.

Ad esito di tale istanza, la Divisione Contribuenti ha ritenuto sufficientemente dimostrata l'insussistenza del vincolo economico tra le società BETA e altre società, esercenti attività agricole, e le società partecipanti al Gruppo IVA Alfa, in quanto non sembrerebbe intercorrere tra le stesse alcuna forma, nei termini sopra indicati, di cooperazione economica ai sensi dell'articolo 70-ter, comma 2 del d.P.R. n. 633 del 1972.

In altri termini, l'attività agricola in questione è stata ritenuta estranea alla realizzazione del disegno imprenditoriale unitario proprio del Gruppo IVA Alfa, in quanto non idonea ad recare alcuna utilità al *core business* proprio del Gruppo (assicurativo, bancario, finanziario e immobiliare).

Si tratta, dunque, di verificare se le valutazioni svolte in sede di risposta alla suddetta istanza possano considerarsi valide anche a seguito della scissione parziale di BETA a favore della beneficiaria GAMMA.

Come si evince dal progetto di scissione parziale e proporzionale della società

BETA in favore della società GAMMA, ad esito di tale operazione l'attività di BETA risulterà concentrata nel settore agricolo, con la produzione e trasformazione dei prodotti coltivati, mentre BETA (che assumerà la nuova denominazione di "----- S.r.l.") si occuperà della successiva commercializzazione degli stessi, nonché dello sviluppo dei nuovi progetti di business.

L'operazione di scissione, con decorrenza dall'1/1/X+1, sarà realizzata mediante il trasferimento a favore di GAMMA delle partecipazioni detenute da BETA in alcune società italiane ed estere.

Il saldo netto contabile delle attività oggetto di scissione è pari a complessivi euro 5.928.421,00 alla suddetta data.

Ciò posto, si è dell'avviso che il risultato dell'operazione di scissione non sia suscettibile di inficiare le conclusioni già raggiunte nella risposta alla precedente istanza di interpello presentata da BETA.

Pertanto, posto che anche all'esito della scissione parziale, l'attività della società BETA rimarrà di tipo agricolo e, dunque, sarà scollegata rispetto alle attività dell'intero gruppo IVA Alfa, si conferma l'esclusione di detta società dal Gruppo IVA Alfa per carenza del vincolo economico.

Per quanto riguarda la posizione di GAMMA, beneficiaria della scissione parziale, detta società - attualmente partecipante al Gruppo IVA Alfa - ha come oggetto sociale: la costruzione e la ristrutturazione di fabbricati di qualsiasi natura e destinazione, nonché lo sviluppo immobiliare di terreni e fabbricati di qualsiasi natura e destinazione; la compravendita, la permuta, l'affitto, la stima, la locazione, anche mediante l'assunzione di contratti di locazione finanziaria, nonché la valorizzazione di terreni e fabbricati di qualsiasi natura e destinazione; e la partecipazione ad aste, vendite e gare, pubbliche o private, anche esecutive e fallimentari.

Come si evince dalla documentazione prodotta e, in particolare, dal progetto di scissione, a seguito e per effetto di tale operazione straordinaria, GAMMA assumerà un'altra denominazione e un diverso oggetto sociale.

In particolare, come emerge dal progetto di scissione parziale ("Statuto sociale della società beneficiaria post-scissione"), la società beneficiaria GAMMA - che assumerà la denominazione "---- S.r.l." - avrà per oggetto l'esercizio dell'attività di commercio all'ingrosso ed al dettaglio, importazione, esportazione, vendita diretta a privati anche per corrispondenza ed in forma elettronica, di bevande alcoliche ed affini di ogni genere e tipo, di olio e di ogni altro prodotto alimentare fresco e conservato, di sementi, mangimi, torbe e terricci, fertilizzanti, ammendanti e correttivi, piante da frutto, da fiore e ornamentali, legumi e cereali per l'alimentazione umana e animale, bulbi, fiori essiccati e artificiali, accessori, attrezzature ed altri prodotti per giardini piante ed animali, articoli vari di drogheria, nonché di altri prodotti e articoli vari alimentari e per l'agricoltura, di prodotti chimici, cosmetici, presidi medico-chirurgici per l'igienizzazione personale e la sanificazione, compresi tutti i servizi accessori e correlati. La Società avrà, altresì, per oggetto l'attività di acquisto della materia prima funzionale alla produzione -a mezzo di lavorazione da esercitarsi in proprio, o da affidare a terzi- ed alla commercializzazione dei prodotti e degli articoli sopra individuati.

La società potrà, altresì, fornire in forma sia diretta che indiretta servizi di hospitality presso locali propri e locali di terzi inclusi i servizi di ristorazione e somministrazione al pubblico di alimenti e bevande; servizi di marketing e comunicazione correlati alla promozione di brand propri e di terzi; servizi amministrativi, di segreteria e direzione centralizzati in favore delle proprie partecipate.

Oltre a quanto sopra la società potrà compiere, in via non prevalente e con esclusione delle attività riservate qualsiasi operazione commerciale, industriale, finanziaria, immobiliare e mobiliare ritenuta necessaria od utile per il conseguimento dell'oggetto sociale. Essa potrà assumere interessenze, quote, partecipazioni anche azionarie in altre società od imprese, aventi oggetto analogo od affine o comunque connesso al proprio, sia direttamente che indirettamente.

La società potrà prestare fidejussioni, avalli e garanzie reali anche a favore di terzi non soci. Il tutto con esclusione delle attività di raccolta del risparmio tra il pubblico e delle attività riservate a soggetti qualificati.

Come si evince dal progetto di scissione parziale, dunque, le due società coinvolte da tale operazione (BETA, in qualità di società scissa, e GAMMA, in qualità di beneficiaria) realizzeranno sostanzialmente una filiera composta dalle fasi di produzione di prodotti coltivati (in capo a BETA) e distribuzione dei medesimi (in capo a GAMMA).

Pertanto, nel presupposto che all'esito dell'operazione di scissione parziale, come descritta nell'istanza, sia riscontrabile nei termini anzidetti un diverso oggetto sociale della società GAMMA e, dunque, una posizione della società medesima nell'ambito del Gruppo IVA Alfa differente rispetto a quella attualmente assunta dalla stessa, si può ritenere sufficientemente dimostrata l'insussistenza del vincolo economico tra la società GAMMA (rectius, --- S.r.l.) e le altre società del Gruppo IVA Alfa, il cui core business, come detto, è costituito dall'attività assicurativa.

In particolare, stante il nuovo oggetto sociale che GAMMA (rectius --- S.r.l.) assumerà a seguito della descritta scissione parziale, si ritiene che, in linea di principio, non intercorra tra GAMMA e le altre società del Gruppo IVA Alfa alcuna forma di cooperazione economica di cui all'articolo 70-ter, comma 2 del d.P.R. n. 633 del 1972, nei termini sopra indicati.

In particolare, stante la tipologia di attività che saranno esercitate da GAMMA (rectius, --- S.r.l.), anche tali attività - al pari di quelle svolte dalla società BETA - appaiono scollegate rispetto a quelle degli altri partecipanti al Gruppo IVA Alfa.

Non assume rilevanza in senso contrario la possibilità prevista dallo Statuto di GAMMA (rectius, --- S.r.l.) di porre in essere operazioni finanziarie, mobiliari e immobiliari, in quanto e a condizione che queste ultime restino pur sempre accessorie e strettamente funzionali al raggiungimento dell'oggetto sociale della stessa, costituito - nei termini anzidetti - da attività del tutto estranee al settore assicurativo in cui opera

il Gruppo IVA Alfa.

(firmato digitalmente)