

Risposta n. 733/2021

OGGETTO: Gruppo IVA - Interpello probatorio - Soggetti esclusi dal perimetro soggettivo del gruppo IVA, ai sensi dell'articolo 70-ter, comma 5, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - Dimostrazione dell'insussistenza del vincolo organizzativo

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

QUESITO

ALFA, (di seguito anche solo Rappresentante del Gruppo IVA ALFA), BETA, GAMMA, DELTA propongono istanza di interpello per la corretta applicazione delle disposizioni recate dall'art. 70-ter, comma 4, d.P.R. n. 633 del 1972 con riferimento all'insussistenza tra le società BETA, GAMMA e DELTA ed il Gruppo IVA ALFA del c.d. "vincolo organizzativo" di cui all'art. 70-ter, comma 3, d.P.R. n. 633 del 1972 (di seguito anche Decreto IVA).

Il gruppo ALFA comprende ALFA 1, che è controllata al 99,99% da ALFA ESTERA, top holding del gruppo.

ALFA 1 svolge attività di direzione e coordinamento ai sensi dell'art. 2497 c.c. nei confronti di altre società del Gruppo ALFA Italia.

Tra le società soggette a direzione e coordinamento rientrano:

ALFA;

ALFA 2;

ALFA 3;

ALFA 4;

ALFA X (costituita ai sensi del diritto ..., con sede legale in ..., autorizzata all'esercizio dell'attività di impresa in Italia in regime di libera prestazione di servizi con codice fiscale ...);

ALFA 6.

A decorrere dal 1° gennaio 2019, il Gruppo IVA ALFA ha esercitato l'opzione ai sensi dell'art. 70-bis e seguenti del Decreto IVA, ed acquisito la partita IVA di gruppo n.

ALFA è il Rappresentante del Gruppo IVA, individuato secondo i criteri fissati dall'articolo 70-septies del Decreto IVA. La società è controllata per il 50% da ALFA ESTERA, e per il restante 50% da EPSILON; il controllo di diritto risulta stabilmente configurato in capo ad ALFA ESTERA (quest'ultima infatti possiede n. ... azioni ordinarie mentre EPSILON, dall'altro lato, possiede n. ... azioni ordinarie e n. ... azioni a voto limitato).

Il Gruppo IVA ALFA ricomprende all'interno del suo perimetro le seguenti società:

ALFA, rappresentante del Gruppo IVA secondo i criteri fissati dall'articolo 70-septies del d.P.R. 633/72;

ALFA 1;

ALFA 2;

ALFA 3;

ALFA 4.

Il Gruppo ALFA Italia ha avviato una collaborazione strategica con il Gruppo BETA.

In particolare, in data 2 ottobre 2019, veniva siglato un accordo (di seguito l'"Accordo Quadro") che stabiliva i presupposti della collaborazione strategica tra il Gruppo ALFA Italia ed il Gruppo BETA e precisamente:

1. l'ingresso di ALFA 1 nel capitale sociale di BETA, mediante l'acquisizione di una quota di partecipazione di maggioranza;
2. la pattuizione appositamente destinata a regolamentare, a livello statutario e parasociale, la gestione di BETA e i rapporti tra i suoi soci;
3. la sottoscrizione di un accordo di cooperazione commerciale;
4. l'attuazione di un piano strategico comune.

In particolare, con la sottoscrizione dell'Accordo Quadro, ALFA 1 ha acquisito una quota di nominali euro ... corrispondenti ad una partecipazione del 51% nel capitale sociale di BETA., in precedenza detenuta dalle seguenti entità:

- una quota di partecipazione del 40% del capitale sociale di BETA, pari a nominali euro ..., acquistata da ZETA; e
- una quota di partecipazione dell'11% del capitale sociale di BETA, pari a nominali euro .., acquistata da ETA.

Viene, inoltre, precisato che l'intero capitale sociale di ZETA è detenuto dalla società THETA, la quale detiene inoltre, indirettamente, l'intero capitale sociale di ETA.

BETA è oggi controllata al 51% da ALFA 1 e al 49% da ETA.

GAMMA, è interamente controllata da BETA a partire dal

DELTA è interamente controllata da GAMMA.

Tutto ciò rappresentato, con la presente istanza di interpello le Società istanti intendono provare l'insussistenza del Vincolo Organizzativo in capo a BETA ed alle proprie partecipate GAMMA e DELTA rispetto al Gruppo IVA ALFA.

Le Società evidenziano che, ai sensi dell'art. 70-ter, comma 3, del Decreto IVA, si considera sussistente un Vincolo Organizzativo tra soggetti stabiliti nel territorio dello Stato quando tra detti soggetti esiste un coordinamento, in via di diritto, ai sensi delle disposizioni di cui al libro quinto, titolo V, capo IX, del codice civile, o in via di fatto, tra gli organi decisionali degli stessi, ancorché tale coordinamento sia svolto da un altro soggetto.

In particolare, l'articolo 2497-sexies c.c. stabilisce che *"si presume salvo prova contraria che l'attività di direzione e coordinamento di società sia esercitata dalla società o ente tenuto al consolidamento dei loro bilanci o che comunque le controlla ai sensi dell'articolo 2359"*.

A tal proposito, le Società sottolineano che la nozione di "direzione e coordinamento" deve essere tenuta distinta rispetto alla nozione di controllo societario definita dall'art. 2359, comma 1, n. 1, c.c., rispetto alla quale la prima costituisce un *quid pluris*.

Infatti, la nozione di direzione e coordinamento - a differenza del c.d. controllo, che è un legame statico e anche solo potenziale - consiste in una vera e propria attività, che presuppone il compimento di una serie di atti continuativi e organici, rilevanti anche sul piano fattuale, che sono la conseguenza di un assetto organizzativo della società controllante appositamente preposto all'esercizio di tali funzioni a fronte di un assoggettamento della società controllata a tali prerogative esterne.

Sebbene l'esercizio di attività di direzione e coordinamento trovi generalmente la propria origine nella sussistenza di un rapporto di controllo societario, quest'ultimo rappresenta il semplice presupposto di tale attività, mentre ciò che rileva ai fini della sussistenza della stessa è l'esercizio effettivo e costante, e non solo potenziale, di un indirizzo apprezzabile nelle scelte gestionali della società controllata da parte della società controllante.

In sintesi, l'attività di direzione e coordinamento deve essere organica, rilevante e visibile, poiché essa consiste nell'effettivo indirizzamento di taluni aspetti significativi del business model della società controllata. La verifica circa l'effettiva sussistenza di tale attività richiede, quindi, una precisa valutazione in merito all'effettivo esercizio, da parte del socio, di un'attività di direzione sulle scelte strategiche e gestionali della società controllata, da non condursi in astratto, quanto piuttosto sulla base di quelli che sono i concreti rapporti tra la società controllante e la società controllata. Si ha riguardo, in particolare, alla circostanza che le principali decisioni relative alla

gestione e organizzazione dell'impresa controllata siano indirizzate dalla controllante (in vista di una programmazione di gruppo unitaria), tra cui quelle concernenti la predisposizione dei piani strategici, industriali e finanziari e del budget della controllata, così come quelle in materia di politiche finanziarie e di accesso al credito, in linea con i chiarimenti forniti e dalla Commissione europea e dalla Circolare.

Premesso quanto sopra, le Società chiedono conferma circa l'insussistenza del Vincolo Organizzativo tra l'attività del Gruppo IVA ALFA e l'attività esercitata da BETA, nonché rispetto alle società da questa controllate, ai sensi dell'articolo 70-ter Decreto IVA, sicché non si rende necessaria l'inclusione delle società BETA, GAMMA e DELTA nel perimetro del Gruppo IVA ALFA.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Le Società ritengono non sussistente, nel caso di specie, il Vincolo Organizzativo necessario ai fini dell'ingresso di BETA e delle sue controllate nell'ambito del Gruppo IVA ALFA.

A tal riguardo, evidenziano che, a livello organizzativo, a seguito dell'ingresso nella compagine sociale di ALFA 1, né il socio di maggioranza (ALFA 1) né altre entità del Gruppo ALFA sono titolate a svolgere in concreto attività di direzione e coordinamento nei confronti BETA e delle sue partecipate.

In generale, anche a seguito dell'acquisizione della maggioranza del capitale sociale di BETA da parte di ALFA 1, l'influenza sulle scelte imprenditoriali di BETA risulta pariteticamente svolta da entrambi i soci ALFA 1 e ETA (soggetto esterno e terzo rispetto al Gruppo ALFA), determinando ciò l'assenza di un Vincolo Organizzativo nelle scelte operative.

Ciò, in primo luogo, appare giustificato dalla profonda diversità dei business caratteristici di ALFA 1 e in generale di tutto il Gruppo ALFA, rispetto a quello di BETA e delle sue controllate.

La profonda diversità tra il core business condotto da BETA (e dalle proprie partecipate) e quello del Gruppo ALFA, così come la netta differenza tra i rispettivi apparati economico-commerciali sotto il profilo organizzativo e di gestione, suggeriscono come l'ingresso del Gruppo ALFA nel Gruppo BETA sia espressione della semplice volontà di creare nuove sinergie al di fuori dello specifico settore in cui il Gruppo ALFA abitualmente opera.

Ciò posto, l'assenza di un Vincolo Organizzativo esercitato dal Gruppo ALFA in capo a BETA e le proprie controllate è rinvenibile, altresì, dalla semplice analisi delle clausole caratterizzanti l'Accordo Quadro sottoscritto da ALFA 1 con i precedenti soci di BETA.

In particolare, il profilo contrattuale è stato specificamente strutturato senza la previsione del vincolo alla direzione e coordinamento, mancando di riconoscere un ruolo predominante al socio di maggioranza ALFA 1 rispetto a quello dell'altro socio (ETA), sia sotto il punto di vista organizzativo sia per quanto concerne le scelte strategiche, commerciali e di gestione del business di BETA.

ALFA 1 da un lato, THETA, ZETA e ETA dall'altro, hanno sottoscritto un Accordo Quadro con il quale è stato pattuito un Piano Strategico interamente condiviso tra i nuovi soci, volto a regolare *"le attività, i progetti e gli investimenti concordati e condivisi tra le medesime Parti nell'ambito della Partnership"*.

Nel Contratto di Compravendita, poi, è previsto che le parti *"hanno sottoscritto in data odierna un accordo quadro (di seguito definito l'"Accordo Quadro"), finalizzato, inter alia, a regolare i loro reciproci impegni per l'instaurazione di una cooperazione strategica (di seguito la "Partnership") per la promozione e lo sviluppo delle rispettive attività sulla base del piano strategico allegato all'Accordo Quadro"*.

Inoltre, l'Accordo Parasociale (espressamente citato nel Contratto di Compravendita), sottoscritto da ALFA 1 e ETA risulta *"finalizzato a regolamentare i reciproci interessi delle Parti come soci della Società e le regole di funzionamento degli organi sociali della medesima Società"*.

Infine, e ad ulteriore dimostrazione di come l'organizzazione del controllo di BETA sia esercitata in modo sostanzialmente equivalente da parte dei soci, con riferimento alle direttive strategiche, nell'Accordo di cooperazione è previsto l'istituzione di un comitato consultivo strategico (il "Comitato"), che viene dotato di poteri consultivi in relazione alle determinazioni ed alle linee strategiche e di azione più funzionali alla cooperazione, con lo scopo precipuo di coadiuvare le Parti nel conseguimento degli obiettivi fissati con la Partnership.

Tutto quanto sopra specificato, a sostegno del fatto che, pur avendo ALFA 1 acquisito il controllo di BETA, ai sensi dell'art. 2359 c.c., tale controllo non ha comportato l'imposizione delle direttive proprie del Gruppo ALFA, lasciando quindi invariata la natura e la struttura dell'impresa.

Alla luce delle considerazioni sopra esposte, l'Istante rimarca che il controllo di diritto esercitato da ALFA 1 non costituisce elemento idoneo a inferire un'attività di direzione e coordinamento su BETA, essendo la stessa autonomamente organizzata e gestita e godendo i relativi organi societari di una concreta autonomia gestionale e finanziaria.

Ciò posto, l'istante ritiene che non sia ravvisabile alcun Vincolo Organizzativo tra l'attività del Gruppo IVA ALFA e l'attività esercitata da BETA, nonché dalle società da questa controllate, ai sensi dell'articolo 70-ter Decreto IVA, sicché le società non vanno incluse nel perimetro del Gruppo IVA ALFA.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Ai sensi dell'articolo 70-quater del d.P.R. n. 633 del 1972, il Gruppo IVA è costituito a seguito di un'opzione esercitata da tutti i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato per i quali ricorrono congiuntamente i vincoli finanziario, economico ed organizzativo di cui all'articolo 70-ter del medesimo decreto.

La disposizione, per ragioni semplificatorie, assegna una preminenza relativa al

vincolo di carattere finanziario, stabilendo, al comma 4, 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, mediante presentazione di apposita istanza di interpello da parte del soggetto individuato quale rappresentante del Gruppo ai sensi dell'articolo 70-septies del Decreto IVA e dal membro in relazione al quale il Gruppo voglia dimostrare la insussistenza del vincolo presunto.

Il parere reso in sede di risposta alla suddetta istanza (istanza cd. probatoria) non costituisce in alcun modo una legittimazione del Gruppo IVA stesso nella composizione prospettata dall'istante, in quanto concentra la propria analisi sui soggetti passivi d'imposta indicati interessati dalla richiesta, senza occuparsi di valutare problematiche che possano riguardare altre società che possano entrare a far parte del Gruppo IVA o già facenti parte dello stesso.

La risposta viene, in ogni caso, fornita sulla base degli elementi e fatti illustrati dall'istante che vengono assunti acriticamente ai fini del presente parere.

Ciò premesso in generale, nel caso di specie, l'istanza in esame è volta a valutare la non inclusione, per difetto del vincolo organizzativo, delle società BETA e delle sue partecipate (GAMMA e DELTA) dal perimetro soggettivo del Gruppo IVA ALFA.

A tal riguardo, si evidenzia che l'art. 70-ter, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972 considera sussistente un vincolo organizzativo tra soggetti stabiliti nel territorio dello Stato quando tra detti soggetti esiste un coordinamento, in via di diritto, ai sensi delle disposizioni di cui al libro quinto, titolo V, capo IX, del codice civile, o in via di fatto, tra gli organi decisionali degli stessi, ancorché tale coordinamento sia svolto da un altro soggetto.

La disposizione sviluppa l'indice di sussistenza del vincolo organizzativo tra soggetti che la Commissione europea, nelle sue linee guida, individua nella presenza di una struttura di gestione almeno parzialmente condivisa, ricorrendo al concetto di coordinamento, e rinviando alle norme di diritto interno contenute nel capo IX del

titolo V del codice civile rubricato "Direzione e coordinamento di società".

Come precisato nella circolare n. 19/E del 31 ottobre 2018, in termini generali, il coordinamento consiste nella definizione della politica economica, delle strategie e delle linee essenziali delle attività svolte da autonomi soggetti passivi d'imposta, imprimendo una identità o conformità di indirizzi operativi ad una pluralità di entità, formalmente distinte, tale da determinare la gestione del Gruppo alla stregua di una sola impresa.

L'art. 70-ter del Decreto IVA va analizzato in correlazione alla presunzione di cui all'art. 2497-sexies del codice civile ai sensi del quale *"si presume, salvo prova contraria che l'attività di direzione e coordinamento di società sia esercitata dalla società o ente tenuto al consolidamento dei loro bilanci o che comunque le controlla ai sensi dell'articolo 2359"*.

In particolare, l'art. 2497-sexies consente di inferire dal controllo, nell'accezione di cui all'art. 2359 c.c., e dall'obbligo di redigere il bilancio consolidato delle società, la sussistenza dell'attività di direzione e coordinamento e, conseguentemente, l'applicazione della disciplina del capo IX del libro V.

Nel caso in esame, sulla base di quanto rappresentato nell'istanza, con la sottoscrizione dell'Accordo Quadro, ALFA 1 ha acquisito una partecipazione del 51% nel capitale sociale di BETA. Pertanto, allo stato attuale, BETA è oggi partecipata al 51% da ALFA 1 e al 49% da ETA; GAMMA è interamente controllata da BETA a partire dal ...; DELTA è interamente controllata da GAMMA.

ALFA 1 ha, dunque, acquisito il controllo diretto di BETA e indiretto di GAMMA e DELTA.

Posto quanto sopra, sebbene, nel caso in esame, la sussistenza del controllo, da parte di ALFA 1, nei confronti di BETA e delle sue partecipate, giusta la previsione di cui all'art. 2497-sexies del codice civile, possa essere, di per sé considerato, un elemento sufficiente, in linea di principio, a fondare la presunzione di sussistenza della direzione e del coordinamento della società, la copiosa documentazione prodotta

appare idonea a superare detta presunzione.

In particolare, come si evince dalla documentazione allegata all'interpello, l'"Accordo Quadro" sottoscritto, se da una parte realizza l'ingresso di ALFA 1 nel capitale sociale di BETA mediante l'acquisizione di una quota di partecipazione di maggioranza, dall'altra parte è finalizzato a regolare i loro reciproci impegni per l'instaurazione di una cooperazione strategica (di seguito la "Partnership") per la promozione e lo sviluppo delle rispettive attività sulla base del piano strategico allegato.

L'Accordo Quadro, dunque, delinea i presupposti della Partnership, prevedendo altresì la regolamentazione, a livello statutario e parasociale, della gestione di BETA e i rapporti tra i suoi soci; e contestualmente, la sottoscrizione di un accordo di cooperazione commerciale, nonché l'attuazione del Piano Strategico.

In particolare, con la sottoscrizione del Patto parasociale (di seguito definito anche l'"Accordo"), previsto nell'Accordo Quadro, le Parti hanno inteso regolamentare (i) i termini e le condizioni per la reciproca cooperazione come soci della Società ed i reciproci interessi nella stessa ed (ii) alcune regole di funzionamento degli organi sociali della medesima Società.

Nell'accordo parasociale (cfr. art 3.1), le Parti si impegnano reciprocamente ad adottare un approccio costruttivo nel processo decisionale relativo alla Società con lo scopo di assicurare una gestione della Società in conformità alle disposizioni previste nell'Accordo.

Inoltre, sempre in esecuzione dell'Accordo Quadro, le parti hanno sottoscritto un accordo di cooperazione commerciale (di seguito l'"Accordo di Cooperazione") avente una durata iniziale di 5 (cinque) anni, tacitamente rinnovabile alle singole scadenze per uguali periodi.

L'art. 3 dell'Accordo di Cooperazione prevede che le Parti istituiscano un comitato consultivo strategico (di seguito il "Comitato") che *"sarà dotato di poteri consultivi in relazione alle determinazioni ed alle linee strategiche e di azione più*

funzionali alla cooperazione, con lo scopo precipuo di coadiuvare le Parti nel conseguimento degli obiettivi fissati con la Partnership, sulle seguenti materie:

(i) analisi e valutazione dei risultati della cooperazione;

(ii) verifica delle iniziative attuative degli impegni assunti dalle Parti con il Piano Strategico;

(iii) reindirizzamento delle iniziative in caso di insuccesso;

(iv) esame di nuove proposte di investimenti di particolare rilevanza non contemplati dal Piano Strategico;

(v) valutazione di opportunità strategiche di ampliamento della cooperazione;

(vi) composizione delle controversie;

(vii) interpretazione delle clausole degli accordi stipulati tra le Parti nell'ambito della Partnership indicati nell'Accordo Quadro e/o di quelli che saranno successivamente sottoscritti.

3.3 Il Comitato sarà composto da 6 (sei) membri, 3 (tre) dei quali saranno nominati su designazione di ALFA, ed i restanti 3 (tre) su designazione congiunta di ZETA, ETA e THETA (...)"

Ciò posto, dalla disamina dei documenti indicati, non sembra venire in rilievo un ruolo predominante del socio di maggioranza ALFA 1 rispetto a quello di minoranza (ETA). Si evince, dunque, che l'attività di indirizzo e coordinamento non è radicata nel Gruppo ALFA, seppur la società ALFA 1 abbia una partecipazione del 51% nel capitale sociale di BETA.

L'obiettivo degli accordi sottoscritti sembra, invero, essere volto a realizzare una partnership che sottende una gestione unitaria e condivisa, sia sotto il profilo organizzativo, sia per quanto concerne le scelte strategiche, commerciali e di gestione del business di BETA.

L'istituzione di un organo amministrativo, come il "Comitato" strategico, dotato di poteri consultivi in relazione alle determinazioni ed alle linee strategiche e di azione più funzionali alla cooperazione, dà ulteriore evidenza del fine degli accordi

sottoscritti, che è quello di far sì che le attività, i progetti e gli investimenti siano concordati e condivisi tra le medesime Parti nell'ambito della Partnership.

Gli elementi forniti sono, di per sé, idonei a provare che vi sia l'interruzione della riconduzione esclusiva delle scelte di gestione strategica dell'attività di BETA e delle sue controllate in capo al Gruppo ALFA, essendo l'attività di indirizzo e coordinamento il frutto di una partnership con il socio di minoranza. Invero, gli accordi sottoscritti sono stati specificamente strutturati senza la previsione del riconoscimento di un ruolo predominante del socio di maggioranza ALFA 1 rispetto a quello dell'altro socio (ETA), sia sotto il profilo organizzativo sia per quanto concerne le scelte strategiche, commerciali e di gestione del business di BETA.

Risultando, pertanto, provata la insussistenza del vincolo organizzativo, ex art.70-ter, comma 3, del Decreto IVA, tra il Gruppo ALFA e la società BETA e le sue controllate, GAMMA e DELTA, si fornisce parere favorevole alle richiesta di non inclusione delle suddette Società nel perimetro del Gruppo IVA ALFA.

(firmato digitalmente)