

Risposta n. 757/2021

OGGETTO: Gruppo IVA - delimitazione del perimetro soggettivo - decorrenza dell'inclusione nel Gruppo IVA di società neocostituite

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

QUESITO

ALFA (di seguito, anche l'Istante), quale rappresentante dell'omonimo Gruppo IVA, costituito a decorrere dalla data x, rappresenta che, successivamente alla nascita del Gruppo IVA, sono state costituite le seguenti due società:

- BETA, costituita in data x ed iscritta al Registro delle Imprese in data x;
- GAMMA, costituita in data x ed iscritta al Registro delle Imprese in data x.

Entrambe le società sono controllate al 100% da ALFA 1, società a sua volta controllata da ALFA e inclusa nel perimetro del Gruppo IVA sin dall'origine.

Le società BETA e GAMMA svolgono attività riservate che, in ragione di motivazioni organizzative e funzionali e di specifici vincoli normativi, non possono essere esercitate direttamente dalle società già esistenti all'interno del Gruppo IVA, in quanto:

- nel caso di BETA, si tratta di attività relativa ad ambiti particolari che necessita, per le specificità del progetto, del mantenimento di autonomia economica ed organizzativa;

- nel caso di GAMMA, si tratta di attività riservata che richiede l'esclusività dell'oggetto sociale.

Per le due società il vincolo finanziario (controllo di diritto ex art. 2359, comma 1, n. 1), c.c.) si è costituito nel corso del 2021 per cui, in applicazione dell'art. 70-quater del DPR n. 633 del 1972, l'inclusione nel Gruppo IVA dovrebbe decorrere dall'anno 2022. Nello specifico, come evidenziato dalla Risoluzione n. 30/E del 2021, per effetto del combinato disposto dell'art. 70-quater, comma 5, e dell'art. 70-ter, comma 1, del DPR n. 633 del 1972, per GAMMA, l'inclusione dovrebbe avvenire a decorrere dall'anno 2023, in quanto costituita successivamente al 1° luglio 2021.

Tuttavia, la citata Risoluzione n. 30/E precisa che i chiarimenti forniti *"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".* Ed invero, nella particolare ipotesi in cui non si tratti di soggetto preesistente, ma di un soggetto neocostituito che acquisisce e prosegue, in virtù di una particolare operazione societaria (conferimento di ramo d'azienda o scissione), un'attività già condotta da un soggetto facente parte del Gruppo IVA, il soggetto, ad avviso dell'Istante, entra a far parte del gruppo IVA sin dal momento della propria costituzione.

Occorre quindi valutare se la novità del soggetto e dell'attività - non preesistenti, né l'uno (il soggetto), né l'altra (l'attività) - ne determinino l'assorbimento immediato o posticipato nel Gruppo IVA.

Nel caso l'iniziativa fosse mantenuta all'interno di un soggetto già incluso nel perimetro del Gruppo IVA, magari anche avvalendosi dell'opzione per la separazione di cui all'art. 36 del D.P.R. 633/72, la stessa sarebbe naturalmente inclusa nel Gruppo IVA stesso.

L'allocazione di questa attività in capo ad un soggetto di nuova costituzione piuttosto che in una società già esistente ed inclusa nel perimetro del Gruppo IVA, che può derivare da esigenze di natura gestionale, organizzative o giuridiche, si qualifica

come operazione di organizzazione aziendale e fa propendere per l'inclusione nel Gruppo IVA anche nel caso di società di nuova costituzione.

Ragionando diversamente, precisa l'Istante, risulterebbe asistemático, e in contrasto con il principio dell'*all in*, concludere per l'inclusione o meno nel Gruppo IVA della stessa attività in funzione della diversa articolazione giuridico organizzativa adottata.

Le esigenze di cautela fiscale di evitare il consolidamento in un unico soggetto d'imposta di entità che sono legate da rapporti solo occasionali e temporanei pare sostanzialmente inesistente nel caso di soggetti di nuova costituzione, anche se questi avviano una nuova attività (purché, evidentemente, priva di apporti esterni).

L'Istante ritiene, pertanto, che l'inclusione nel Gruppo IVA di una società controllata da un soggetto partecipante costituita con apporti unicamente riconducibili a soggetti partecipanti al Gruppo IVA - ancorché diversi da apporti d'azienda - debba avvenire ab origine.

Tanto rappresentato, l'Istante chiede chiarimenti in merito al momento di decorrenza dell'inclusione nel Gruppo IVA delle società neocostituite BETA e GAMMA.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che le società BETA e GAMMA siano incluse nel perimetro del Gruppo IVA sin dalla data di rispettiva costituzione. A sostegno della soluzione proposta, richiama quanto precisato nella Circolare n. 19/E del 2018 riguardo al caso 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 nel Principio di diritto n. 16 del 14 settembre 2020 in materia di scissione parziale.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La disciplina recata dal Titolo V-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972 (introdotta dall'articolo 1, comma 24, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, in esecuzione della facoltà accordata agli Stati membri dall'articolo 11 della Direttiva 2006/112 CE del 28 novembre 2006 del Consiglio, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto) prevede, all'articolo 70-*bis*, comma 1, che i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato ed esercenti attività d'impresa, arte o professione, per i quali ricorrano congiuntamente i requisiti dei vincoli finanziario, economico e organizzativo (di cui al successivo articolo 70-*ter*) possono divenire - esercitando apposita opzione - un autonomo e unitario soggetto passivo ai fini del tributo denominato "Gruppo IVA".

Con il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 6 aprile 2018 (nel prosieguo, "DM") sono state dettate disposizioni di attuazione della disciplina in tema di Gruppo IVA.

Il Gruppo IVA assume gli obblighi e i diritti derivanti dall'applicazione delle disposizioni in materia di IVA (articolo 70-*quinquies*, comma 4, del D.P.R. n. 633 del 1972) con riferimento *"alle operazioni per le quali l'imposta diventa esigibile o il diritto alla detrazione è esercitabile"* a partire dal momento di efficacia dell'opzione per la relativa costituzione (articolo 2, comma 1, del DM).

Con specifico riguardo al requisito del vincolo finanziario, il comma 1 dell'articolo 70-*ter* del D.P.R. n. 633 del 1972 dispone 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".

La norma, integrata dalla disposizione di cui all'articolo 1 del DM, subordina l'ammissione ad un Gruppo IVA al verificarsi di due condizioni:

- la sussistenza tra soggetti passivi d'imposta del rapporto di controllo, diretto o indiretto, di cui all'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile, o la sottoposizione degli stessi ad analoga forma di controllo da parte della medesima entità;

- la permanenza del suddetto legame almeno dal 1° luglio dell'anno precedente a quello in cui l'opzione per la costituzione del Gruppo IVA stesso ha effetto.

Come ampiamente chiarito nella circolare n. 19/E del 31 ottobre 2018, la condizione temporale posta dagli articoli 70-ter del D.P.R. n. 633 del 1972 e dall'articolo 1, comma 1 del DM assolve, con finalità antielusive, alla funzione di evitare il confezionamento di assetti partecipativi funzionali unicamente all'ammissione al regime di soggetti che non siano parte del gruppo inteso come unità economica e mira, dunque, ad impedire che possano fondersi in un unico soggetto passivo entità legate da vincoli occasionali o temporanei.

Di fatto, una volta costituito, il Gruppo IVA può subire modifiche nella sua composizione soggettiva: sul punto, la circolare n. 19/E, al capitolo primo, paragrafo 2, precisa 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, 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, si segnala che il richiamato comma 5, primo periodo, dell'articolo 70-*quater* 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).

Posto quanto sopra, nel caso in esame, l'Istante chiede indicazioni in ordine alla decorrenza temporale dell'inclusione nel Gruppo IVA di società di nuova costituzione, ritenendo che tale inclusione debba avvenire *ab origine*, sin dal momento del perfezionamento del vincolo finanziario, qualora si tratti di società controllate da un soggetto già partecipante al Gruppo IVA.

Nello specifico, viene precisato che, successivamente alla costituzione del Gruppo IVA (operativo a decorrere dalla data x), sono state costituite due nuove società, la BETA (costituita in data x) e la GAMMA (costituita in data x), rispetto alle quali il vincolo finanziario si è realizzato nel corso del 2021. Le due società, entrambe controllate al 100% da ALFA 1 (società a sua volta controllata da ALFA e inclusa nel perimetro del Gruppo IVA sin dall'origine), svolgono attività riservate che, in ragione di motivazioni organizzative e funzionali e di specifici vincoli normativi, non potevano

essere esercitate direttamente dalle società già esistenti all'interno del Gruppo IVA.

Al riguardo, preme rilevare che le due società sono state costituite in presenza di un'opzione, ex articolo 70-ter del D.P.R. n. 633 del 1972, già esercitata, che ha reso operativo il Gruppo IVA a decorrere dalla data x. Tale opzione ha, pertanto, definito non solo il perimetro dei soggetti partecipanti al Gruppo, al ricorrere dei vincoli previsti per l'accesso al regime, ma ha altresì delineato anche l'ambito delle attività esercitate dal Gruppo IVA stesso, come, peraltro, si evince dai dati desunti dal QUADRO "B" del modello AGI/1.

Pertanto, nel caso in disamina, l'ingresso delle società neocostituite all'interno del Gruppo determina, di fatto, non solo una modificazione del perimetro dei soggetti coinvolti, ma un ampliamento dell'ambito delle attività svolte dal Gruppo IVA, quale soggetto giuridico unitario.

Alla luce di quanto sopra, con riguardo alle due società neocostituite, si è del parere che le condizioni per l'inclusione nel Gruppo IVA implicino, in ogni caso, il rispetto delle condizioni temporali sancite nell'articolo 70-quater, comma 5, primo periodo, del DPR n. 633 del 1972.

Nello specifico, trovano applicazione nel caso di specie le indicazioni fornite, di recente, nella risoluzione n. 30/E del 7 maggio 2021, la quale ha chiarito che *"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".

La risoluzione evidenzia che *"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".*

Si è del parere, dunque, che le indicazioni contenute nella risoluzione n. 30/E del 7 maggio 2021 riguardino non solo 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, ma trovino applicazione anche in casi, come quello rappresentato nell'istanza, in cui una o più società neocostituite, attraverso l'ingresso nel Gruppo, determino, di fatto, un ampliamento, oltre che del perimetro soggettivo, anche delle attività dell'intero Gruppo originariamente costituito.

Alla luce di quanto sopra, a differenza di quanto sostenuto dall'Istante, si è del

parere che non trovi applicazione, nel caso di specie, quanto precisato 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. Nel caso considerato, infatti, pur essendo la conferitaria una società neocostituita, la conferente è "già in possesso dei requisiti per l'ammissione ad un Gruppo IVA" e, in assenza del conferimento, il ramo d'azienda sarebbe comunque rientrato nell'ambito del perimetro delle attività del Gruppo IVA.

Non rilevano altresì, nel caso in esame, i chiarimenti forniti col Principio di diritto n. 16 del 14 settembre 2020, 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"*. In tale caso, invero, l'impatto dell'operazione straordinaria di scissione parziale sul Gruppo non implicava alcun sostanziale mutamento del suo perimetro in quanto, per effetto dell'operazione di scissione a favore della beneficiaria costituita, sia la scissa sia la beneficiaria rispettivamente restavano e diventavano direttamente controllate dal medesimo soggetto estero, non verificandosi, a differenza di quanto accade nel caso in esame, alcun mutamento nell'ambito delle attività svolte dal Gruppo.

Si rileva, pertanto, che, nel caso in esame con l'operazione prospettata, non si producono sul piano sostanziale, i medesimi effetti di "continuità" riconosciuti in ipotesi di conferimento di ramo d'azienda da parte di una società già facente parte del Gruppo nei confronti di una newco o di scissione parziale a favore della beneficiaria

neocostituita del Gruppo.

(firmato digitalmente)