

Risposta n. 300/2022

OGGETTO: Estinzione/continuazione del Gruppo IVA ad esito di processo di riorganizzazione

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

QUESITO

ALFA (di seguito anche solo la Società o l'Istante), in qualità di rappresentante pro tempore del Gruppo IVA ALFA, ha presentato istanza di interpello al fine di ottenere chiarimenti riguardo all'estinzione/continuazione del Gruppo IVA ex artt. 70-bis e seguenti del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ad esito del processo di riorganizzazione di seguito rappresentato.

In proposito, riferisce che le società del Gruppo ALFA (di seguito anche Gruppo) hanno esercitato l'opzione per l'adesione all'istituto del Gruppo IVA ex art. 70-bis e ss. del D.P.R. n. 633 del 1972. Nel corso del triennio 2019-2021, è stata posta in essere una riorganizzazione del Gruppo volta alla separazione del ramo di business X ("Ramo X") dal ramo di business Y ("Ramo Y").

Ad esito della riorganizzazione, il Ramo X è detenuto da ALFA 1 che ha mantenuto il controllo delle società operanti nel suddetto ramo, mentre le società operanti nel Ramo Y sono state assegnate a favore BETA la quale detiene il 70% di DELTA.

ALFA 1 e BETA sono a loro volta interamente controllate dalla società estera GAMMA. E', peraltro, in corso la procedura di fusione inversa di BETA nella propria controllata DELTA, ad esito della quale GAMMA deterrà direttamente il 70% del capitale di quest'ultima società.

Tanto premesso, in vista del progressivo disinvestimento da parte di GAMMA sia dal Ramo X sia dal Ramo Y, che si prevede sarà completato entro la fine del 2022, l'Istante si interroga sulla sorte del Gruppo IVA. In particolare, chiede:

– se la cessione da parte di GAMMA dei due sub-gruppi determini la cessazione del Gruppo IVA ed in tal caso a partire da quale data (i.e., la data della cessione del primo sub-gruppo ovvero la data della cessione del secondo); oppure

– se il Gruppo IVA possa continuare (almeno) fino alla fine del 2022 e, in tal caso, in capo a quale dei due sub-gruppi.

A tal fine, precisa che **(i)** l'exit dal Ramo X avverrà tramite la cessione del 100% delle azioni di ALFA 1 a favore di una società italiana di nuova costituzione facente capo ad uno dei maggiori operatori mondiali del settore e che **(ii)** l'exit dal Ramo Y verrà eseguita attraverso la cessione del 70% delle azioni di DELTA (post fusione con BETA) a due diversi acquirenti: EPSILON e ZETA. In particolare, il 20% delle azioni verrà ceduto a ZETA, che già detiene il 30% delle azioni di DELTA e il restante 50% a EPSILON, cosicché DELTA non sia controllata ex art. 2359, comma 1, numero 1) del c.c. da nessuno dei suoi soci.

L'Istante evidenzia in proposito che, nel caso in esame, GAMMA, pur essendo il soggetto in capo al quale si è instaurato il vincolo finanziario rilevante ai fini dell'individuazione del perimetro del Gruppo IVA, non partecipa al suddetto Gruppo.

Conseguentemente, ritiene che la cessione di entrambi i due sub-gruppi non possa essere equiparata ad una operazione che comporta il venir meno della pluralità dei partecipanti e, di conseguenza, non determina la cessazione del Gruppo IVA. Infatti, l'Istante ritiene che le due operazioni di cessione comportano la suddivisione del Gruppo in due sub-gruppi, ma non ne determinano la disgregazione giacché, anche

dopo le suddette vendite, permane una pluralità di partecipanti in capo a ciascuno dei due sub-gruppi.

Posto quanto sopra, l'Istante chiede di confermare che (i) il Gruppo IVA attualmente in essere tra tutte le società controllate da GAMMA non venga meno, nel corso del 2022, per effetto della cessione da parte di quest'ultima delle partecipazioni detenute, rispettivamente, in ALFA 1 e in BETA (o, dopo la Fusione, in DELTA) e che (ii) in mancanza di una disposizione espressa, i soggetti partecipanti al Gruppo siano liberi di scegliere discrezionalmente il sub-gruppo in capo al quale il Gruppo IVA sia destinato a continuare.

In subordine, qualora non venga condivisa la soluzione proposta sub (ii), si chiede di confermare che il Gruppo IVA possa proseguire in capo al sub-gruppo che sarà oggetto di cessione per ultimo.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che (i) il Gruppo IVA non venga meno per effetto della prospettata cessione da parte di GAMMA dei due sub-gruppi e che (ii) in mancanza di una disposizione espressa, le società aderenti al Gruppo IVA siano libere di scegliere discrezionalmente in capo a quale dei due sub-gruppi il Gruppo IVA sia destinato a continuare.

In subordine, fermo restando che, come ipotizzato al punto (i), il Gruppo IVA non dovrebbe estinguersi per effetto della prospettata cessione da parte di GAMMA dei due sub-gruppi, qualora non dovesse condividersi la soluzione avanzata sub (ii), si ritiene che il Gruppo IVA possa continuare in capo al sub-gruppo che verrà ceduto per ultimo.

Con riferimento alla **prima soluzione** - scelta del Ramo in capo al quale prosegue il Gruppo IVA rimesso alla volontà delle parti - l'Istante ritiene che, non applicandosi, nel caso di specie, il disposto di cui all'art. 70-decies, comma 2, lett. a)

del D.P.R. n. 633/1972, la scelta del sub-gruppo in capo al quale dovrà continuare il Gruppo IVA sia rimessa alla libera scelta dei partecipanti.

In concreto, la scelta (assunta con il consenso di tutte le società attualmente partecipanti al Gruppo IVA) sarebbe quella di lasciar proseguire il Gruppo IVA in capo alle società del Ramo Y, e ciò anche laddove la cessione da parte di GAMMA di DELTA (post fusione con BETA) avvenisse prima della cessione di ALFA 1. Viceversa, le società del Ramo X cesserebbero di partecipare al Gruppo IVA a decorrere dalla data in cui GAMMA procede alla prima delle due cessioni (anche laddove questa avesse ad oggetto il Ramo Y e quindi il Ramo X restasse ancora sotto il controllo di GAMMA).

Quanto alle sorti del Gruppo IVA "ereditato" dal Ramo Y, si evidenzia che lo stesso sarebbe destinato a proseguire - senza ulteriori modifiche del relativo perimetro - anche nel 2023 (salvo revoca da esercitarsi entro il 30 settembre 2022).

Con riferimento alla **seconda soluzione** da valutare in via subordinata - secondo cui il Gruppo IVA prosegue in capo al ramo di business che viene ceduto per ultimo da GAMMA - l'Istante ritiene che il Gruppo IVA non venga meno per effetto del progressivo disinvestimento da parte di GAMMA dai due rami di business e che lo stesso, quindi, continui in capo al sub-gruppo che viene ceduto per ultimo. Più in dettaglio, ove si aderisse a questa seconda soluzione, occorre distinguere due diversi scenari a seconda che GAMMA disinvesta prima il Ramo X ovvero il Ramo Y.

SCENARIO 1 (Disinvestimento prima dal Ramo X e poi dal Ramo Y).

In questo caso, le società comprese nel Ramo X cesserebbero di far parte del Gruppo IVA a decorrere dalla data in cui viene perfezionata la vendita da parte di GAMMA della partecipazione detenuta in ALFA 1, ferma restando la possibilità di optare per un "nuovo" Gruppo IVA (che potrebbe eventualmente dover includere anche la nuova holding controllante fiscalmente residente in Italia laddove questa non fosse una mera holding statica).

Il regime del Gruppo IVA proseguirebbe senza soluzione di continuità tra le

(sole) società del Ramo Y. Inoltre, considerato che anche dopo la cessione del Ramo Y nessuna delle due società acquirenti deterrebbe il controllo su DELTA, il regime del Gruppo IVA sarebbe destinato a proseguire anche dopo la fine del 2022 (salvo revoca).

SCENARIO 2 (Disinvestimento prima dal Ramo Y e poi dal Ramo X).

In questo caso, le società comprese nel Ramo Y cesserebbero di far parte del Gruppo IVA a decorrere dalla data in cui viene perfezionata la vendita da parte di GAMMA della partecipazione detenuta in DELTA.

Più in dettaglio:

– se tale cessione interviene entro il 30 settembre 2022, tutte le società comprese nel Ramo Y potrebbero optare entro la suddetta data per un "nuovo" gruppo IVA in cui DELTA riveste il ruolo di controllante (e, quindi, rappresentante) del "nuovo" Gruppo IVA;

– se la cessione avvenisse dopo il 30 settembre 2022, l'opzione per l'attivazione di un "nuovo" Gruppo IVA da parte di tutte le società comprese nel Ramo Y avrebbe effetto a decorrere dal 1° gennaio 2024 (con la conseguenza che si verrebbe a determinare una "interruzione" del regime dalla data della cessione di DELTA fino al 31 dicembre 2023).

Il regime del Gruppo IVA proseguirebbe tra le (sole) società del Ramo X (almeno) fino alla fine del 2022 (ferma restando la possibilità di revoca).

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 nello

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).

L'articolo 70-bis del D.P.R. n. 633 del 1972 richiede che tutti i singoli partecipanti siano stabiliti nel territorio dello Stato, prevedendo espressamente che non possano partecipare ad un Gruppo IVA le sedi e le stabili organizzazioni all'estero. La condizione è conforme alla disposizione di cui all'articolo 11 della Direttiva IVA che limita l'ambito territoriale di operatività del Gruppo, escludendone la transnazionalità, al fine di garantire il rispetto della sovranità fiscale degli Stati membri dell'Unione Europea.

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".

Come ampiamente chiarito nella circolare n. 19/E del 31 ottobre 2018, la definizione di vincolo finanziario rimanda alla nozione generale di controllo di diritto fornita al primo comma, numero 1), dell'articolo 2359 c.c., che può essere esercitato sia in modo diretto che indirettamente; in base a tale disposizione, si considera controllata la società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria.

La citata circolare evidenzia, altresì, che in base a quanto stabilito dall'articolo 70-ter, comma 1, lettera b) del D.P.R. n. 633 del 1972, il Gruppo può essere controllato anche da un soggetto che sia stabilito non già in Italia, ma in un Paese con cui sia stato stipulato un accordo che assicura un effettivo scambio di informazioni. La norma riserva, quindi, la partecipazione al Gruppo IVA ai soggetti passivi italiani tra cui esiste un rapporto di controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile, e ammette che il suddetto legame si possa realizzare anche per il tramite di soggetti esteri, purché - come sopra evidenziato - stabiliti in un Paese con cui l'Italia abbia stipulato un accordo volto ad assicurare un effettivo scambio di informazioni.

Quanto sopra induce ad escludere la sussistenza di un vincolo finanziario, ai sensi dell'articolo 70 ter del D.P.R. n. 633, tra soggetti che siano stabiliti in Italia e che siano controllati dalla medesima società estera qualora nella catena che lega i controllati residenti alla controllante non residente si frappongano altre società stabilite all'estero. Infatti, il riferimento all'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile non consente di riconoscere rilievo ai voti esercitabili nell'assemblea di società che non siano sottoposte alle regole di funzionamento richiamate dalla succitata disposizione civilistica ai fini del riscontro del vincolo finanziario in esame.

Il requisito del controllo deve essere, quindi, verificato solo in capo alla prima società holding situata all'estero, dovendosi interpretare in tale senso il richiamo, effettuato dal legislatore nazionale, alla circostanza che il Gruppo "domestico" deve

essere controllato dal medesimo soggetto, pur stabilito in un Paese diverso dall'Italia. Ciò garantisce, peraltro, condizioni di certezza circa la verifica dell'esistenza - in capo alla holding estera - dei requisiti di cui all'articolo 2359 c.c. in relazione alla società partecipata italiana.

In tale caso, la controllante estera - pur essendo esclusa dal Gruppo - costituirà, comunque, il punto di riferimento imprescindibile ai fini dell'individuazione del nuovo soggetto passivo di imposta, riguardo alla delineazione del perimetro soggettivo del Gruppo e alle vicende modificative e/o estintive dello stesso.

Nel caso in esame, il vincolo finanziario rilevante ai fini della definizione del perimetro del Gruppo ALFA risulta instaurato, ex art. 70-ter, lett. b) del D.P.R. n. 633/1972, in capo alla società estera GAMMA (soggetto estero estraneo al Gruppo IVA), la quale, detenendo la partecipazione totalitaria delle società ALFA 1 e BETA, controlla i due sub-gruppi del ramo X e del ramo Y.

A tal proposito, descrivendo lo scenario di nuove operazioni di riorganizzazione ancora da porre in essere, l'Istante chiede conferma che (i) il Gruppo IVA attualmente in essere tra tutte le società controllate da GAMMA non venga meno, nel corso del 2022, per effetto della cessione da parte di quest'ultima delle partecipazioni detenute in ALFA 1 e in BETA (o, dopo la fusione, in DELTA) e che (ii) in mancanza di una disposizione espressa, i soggetti partecipanti al Gruppo siano liberi di scegliere discrezionalmente il sub-gruppo in capo al quale il Gruppo IVA sia destinato a continuare.

In proposito, si ricorda che la partecipazione di più soggetti passivi d'imposta ad un Gruppo IVA richiede la coesistenza tra gli stessi dei vincoli finanziari, economici ed organizzativi di cui all'articolo 70-ter del D.P.R. n. 633 e la loro permanenza durante l'intero periodo di esistenza del Gruppo stesso.

Nel caso in esame, tenuto conto del fatto che l'intero perimetro del Gruppo si consolida attraverso GAMMA, la dismissione, da parte di quest'ultima, della partecipazione in ALFA 1 (a favore di una società italiana di nuova costituzione

facente capo ad uno dei principali operatori mondiali del settore) e della partecipazione in BETA (o, nel caso di post fusione inversa di BETA in DELTA, della cessione del 70% delle azioni di DELTA a favore di EPSILON e ZETA) - qualora effettuata contestualmente - determina il venir meno del vincolo finanziario in capo a GAMMA e, di conseguenza, del consolidamento dell'intero perimetro del Gruppo ALFA, comportando, di fatto, il venir meno del Gruppo IVA, quale soggetto giuridico unitario.

La cessazione del Gruppo IVA decorre dalla data in cui viene meno il vincolo finanziario con riferimento alla pluralità dei partecipanti, il che verrebbe a coincidere con la data in cui viene perfezionata la vendita da parte di GAMMA della partecipazione detenuta in ALFA 1 e BETA.

In seguito alla cessazione del Gruppo, peraltro, torna a vivere la soggettività passiva individuale di ciascuno dei membri del Gruppo stesso.

Con riferimento all'ulteriore ipotesi prospettata dall'Istante (dismissione non contestuale dei due rami di business), nel rilevare che le diverse opzioni sono descritte in termini non ancora puntuali, si ritiene che in linea di principio il Gruppo IVA possa proseguire, al ricorrere dei relativi presupposti, in capo al sub-gruppo (Ramo X o Ramo Y) che viene ceduto per ultimo.

In particolare, con specifico riferimento all'ipotesi descritta nello scenario sub 1 (dismissione, da parte di GAMMA, prima del Ramo X e poi del Ramo Y) si fa presente che il regime del gruppo IVA potrebbe proseguire senza soluzione di continuità tra le società del Ramo Y.

In base a quanto esposto nell'istanza - i cui elementi vengono assunti acriticamente come rappresentati dalla Società, nel presupposto della loro veridicità, esaustività e concreta realizzazione - il regime del gruppo IVA sarebbe destinato a proseguire anche dopo la fine del 2022, a seguito della dismissione, da parte di GAMMA, della partecipazione in DELTA.

Nel caso di specie, infatti, non si ravvisano elementi preclusivi alla

continuazione del Gruppo IVA originariamente costituito non realizzandosi, nella catena del controllo, l'ingresso di entità esterne (considerato che anche dopo la cessione del Ramo Y nessuna delle due società acquirenti deterrebbe il controllo su DELTA, essendo prevista una partecipazione egualitaria del 50 % per entrambe le società acquirenti, EPSILON e ZETA) risultando, peraltro, immutato il perimetro complessivo del (sub)Gruppo.

Pertanto, il Gruppo IVA, all'interno del quale, nella specifica ipotesi in esame, il vincolo finanziario cessa nei confronti di un soggetto che non partecipa al Gruppo (GAMMA) e si consolida a livello di DELTA, potrà dunque proseguire senza soluzione di continuità nei confronti delle società partecipate.

Con riferimento a quanto prospettato nello scenario 2, ed in particolare alla possibilità delle società del ramo Y cedute per prime di procedere alla costituzione di "nuovi" Gruppi IVA, fermo restando che l'istanza non prospetta uno scenario concreto sul quale sia possibile fornire un riscontro puntuale, si rammenta che nel caso di specie trovano applicazione in linea di principio le regole generali previste dalle norme di riferimento, per cui le società del singolo ramo ceduto, tra cui sussistono, congiuntamente, i vincoli finanziario, economico e organizzativo di cui all'art. 70-ter del DPR n. 633 del 1972, possono in ogni caso optare per la costituzione di un nuovo Gruppo IVA, ai sensi dell'art. 70-quater del medesimo decreto. Preme, tuttavia, sottolineare che i vincoli 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 (articolo 1, comma 1, del DM).

(firmato digitalmente)