

Risposta n. 258/2022

OGGETTO: Gruppo IVA - opponibilità del trasferimento di partecipazioni societarie da cui discende il rapporto di controllo - Articolo 70-ter del dPR 26 ottobre 1972, n. 633

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

QUESITO

[ALFA] e [BETA], fanno presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

[ALFA], capogruppo di una serie di società operanti nel settore [...], è rappresentante del Gruppo IVA, attivo dal 1° gennaio 2021 tra la stessa società e le sue controllate.

Al riguardo, le istanti riferiscono altresì che «In data [...] giugno 2021, [ALFA] ha perfezionato l'acquisto, da terzi, della totalità delle quote di [BETA]. Conseguentemente, stante la regola dell'all in all out, sussiste per [BETA] l'obbligo di appartenenza al GRUPPO IVA, a far data dall'1.1.2022.

Tutto ciò coincide con quanto risulta nella visura di [BETA], estratta ancora ieri [...], e qui allegata (All.to 1). Si vedano in particolare:

pag. 5 "variazione quote sociali", ove risulta che il trasferimento delle quote che ha portato [ALFA] a possedere il 100% di [BETA] è avvenuto con l'atto notarile del [...]/6/2021, numero di protocollo [...];

pag. 2, sezione Sede - Gruppo Iva- [...], ove è indicato il 1 gennaio 2022 quale data d'inizio della partecipazione di [BETA] al GRUPPO IVA [ALFA].

Le Parti erano, pertanto, convinte che l'appartenenza di [BETA] al GRUPPO IVA dall'1/1/2022 non fosse in discussione e che nessun problema potesse ostare alla sua concreta applicazione.

Qualche giorno fa, però, questo quadro è stato turbato dal ricevimento di alcune segnalazioni da parte di fornitori le cui fatture, emesse a [BETA] con l'indicazione dell'IVA [rectius Partita IVA n.d.r.] di GRUPPO, erano state scartate dal sistema d'interscambio con la seguente motivazione: "1.4.1.2 di soggetto non partecipante al gruppo IVA : [...]".

A seguito di ciò, le Parti hanno attivato una serie di controlli; in particolare dal cassetto fiscale del GRUPPO IVA è così emerso che [BETA] è inclusa nel GRUPPO IVA solo a partire dall'1/1/2023 (All.to 2), in contrasto, peraltro, con quanto risulta in visura, [...].

Da ulteriori controlli è anche emerso che nella comunicazione di inclusione di [BETA], presentata informaticamente il 19/10/2021, era stata indicata, quale "data operazione" (e questa potrebbe forse essere la causa della mancata inclusione all'1/1/2022 ma solo dall'1/1/2023), il 4 agosto 2021, anziché il [...] giugno 2021».

Ciò premesso, [ALFA], ritenendo sussistenti i presupposti per l'applicazione dell'istituto della "remissione in bonis", chiede la «correzione d'ufficio della decorrenza dell'inclusione di [BETA] nel GRUPPO IVA in modo che risulti 1/1/2022 quale data di inizio», nonché «delucidazioni in merito alle modalità di pagamento della richiamata sanzione di euro 250».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante «ritiene che l'indicazione del 4 agosto sia un mero errore materiale, che non può compromettere l'appartenenza al Gruppo IVA dal 2022, stante

il dato sostanziale/legale dell'acquisizione del controllo in data anteriore al 1 luglio 2021.

E' anche vero che, correggendo la data operazione con l'inserimento di quella corretta ([...] giugno 2021), la comunicazione del 19 ottobre risulta tardiva, dato che, automaticamente, si trova ad essere successiva al termine di 90 giorni a partire dal 1 luglio 2021. Anche la tardività della comunicazione, tuttavia, non dovrebbe pregiudicare l'inclusione al GRUPPO IVA dall'1.1.2022. La fattispecie appare, infatti, combaciare con quella alla base della Risposta all'Interpello n. 635/2021. In linea con detto interpello, infatti, si ritiene che la tardiva comunicazione "possa essere considerata un tentativo di remissio in bonis che legittima il proseguimento del gruppo IVA con l'inclusione di [BETA] già a far data (nel nostro caso) dal 2022, salvo l'obbligo di versare la sanzione di euro 250".

A conferma, peraltro, della buona fede delle Parti si sottolinea che:

-) la comunicazione è stata, in ogni caso, presentata con un ritardo di pochi giorni;

-) [ALFA] e [BETA] non avevano motivi di dubitare dell'avvenuta inclusione dato che anche in Camera di Commercio risultava, e risulta a tutt'oggi, l'1.1.2022 quale data di inizio della partecipazione di [BETA] al GRUPPO IVA;

-) il comportamento concludente è ulteriormente provato dall'apposita comunicazione effettuata via pec da [BETA] ai propri fornitori in merito all'appartenenza al GRUPPO IVA e alle conseguenti, nuove, modalità di fatturazione, in termini di partita IVA di Gruppo, già a partire dall'1/1/2022».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'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) ha introdotto, nell'ambito del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, gli articoli dal 70-*bis* al 70-*duodecies*, che delineano la disciplina del "Gruppo IVA", le cui disposizioni di attuazione sono state poi definite dal decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 6 aprile 2018.

Come meglio chiarito con la circolare 31 ottobre 2018, n. 19/E, *«Il Gruppo IVA si inserisce nel panorama nazionale come un autonomo soggetto passivo d'imposta, in quanto tale titolare degli stessi diritti e degli stessi obblighi di qualsiasi altro soggetto passivo ed identificato, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, mediante un proprio numero di partita IVA e una propria autonoma iscrizione al VIES»*.

In particolare, l'articolo 70-*bis*, comma 1, prevede che *«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 di cui all'articolo 70-ter, possono divenire un unico soggetto passivo, di seguito denominato "gruppo IVA"»*.

Il successivo articolo 70-*quater*, comma 1, stabilisce che *«Il gruppo IVA è costituito a seguito di un'opzione esercitata da tutti i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato per i quali ricorrano congiuntamente i vincoli finanziario, economico e organizzativo di cui all'articolo 70-ter. In caso di mancato esercizio dell'opzione da parte di uno o più dei soggetti di cui al periodo precedente:*

- a) è recuperato a carico del gruppo IVA l'effettivo vantaggio fiscale conseguito;*
- b) il gruppo IVA cessa a partire dall'anno successivo rispetto a quello in cui viene accertato il mancato esercizio dell'opzione, a meno che i predetti soggetti non esercitino l'opzione per partecipare al gruppo medesimo»*.

In proposito, la circolare n. 19/E del 2018, con riferimento al regime del Gruppo IVA, ha chiarito che *«L'ordinamento nazionale ne prevede la costituzione facoltativa, sia pur secondo il modello all in, all out, per cui i soggetti legati da vincoli finanziari, economici ed organizzativi, potranno scegliere se partecipare tutti ad un Gruppo IVA ovvero se non dare affatto vita al soggetto passivo d'imposta unico»*.

Con specifico riferimento al requisito del vincolo finanziario, l'articolo 70-ter (richiamato dagli articoli 70-bis e 70-quater), dispone che *«1. 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. [...]

4. Salvo quanto disposto dal comma 5, se tra i soggetti passivi intercorre il vincolo finanziario di cui al comma 1, si presumono sussistenti tra i medesimi anche i vincoli economico e organizzativo di cui ai commi 2 e 3.

5. Per dimostrare l'insussistenza del vincolo economico o di quello organizzativo, è presentata all'Agenzia delle entrate istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge 27 luglio 2000, n. 212».

La norma in parola, integrata dalla disposizione di cui all'articolo 1 del DM 6 aprile 2018, subordina, quindi, 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. In particolare, si considera controllata la società di cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;

- 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 chiarito con la circolare n. 19/E del 2018, la condizione temporale posta dagli articoli 70-ter del d.P.R. n. 633 del 1972 e dall'articolo 1, comma 1 del decreto di

attuazione 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.

Una volta costituito, il Gruppo IVA può subire modifiche nella sua composizione soggettiva. Sul punto, la richiamata circolare n. 19/E del 2018, 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 e secondo 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 tal caso, la dichiarazione di cui al comma 2 (ovvero la dichiarazione di inclusione, ndr) deve essere presentata entro il novantesimo giorno successivo a quello in cui tali vincoli si sono instaurati»*.

Il subentro del nuovo soggetto nel perimetro del Gruppo IVA non rappresenta una mera facoltà, posto che l'ultimo periodo del medesimo articolo 70-quater, comma 5, stabilisce *«In caso di mancata inclusione di un soggetto di cui al primo periodo nel gruppo IVA, si applicano le disposizioni del secondo periodo del comma 1»*, ovvero la

cessazione del Gruppo IVA.

Al riguardo la circolare n. 19/E del 2018 ha chiarito che *«Il Legislatore stabilisce altresì che il Gruppo IVA cessi qualora, a seguito dell'accertamento della violazione del principio all in, all out, non venga esercitata l'opzione di cui all'articolo 70-quater comma 1, lettera b), del D.P.R. n. 633 per l'inclusione nel Gruppo del soggetto che avrebbe dovuto partecipare al Gruppo medesimo, essendo in possesso dei requisiti previsti. La suddetta opzione ha effetto dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello in cui è esercitata, a prescindere dal momento di presentazione della relativa dichiarazione all'Amministrazione, come previsto dall'articolo 1, comma 4 del Decreto.*

In ogni caso, l'accertamento della violazione del principio all in, all out, pur non determinando l'immediato scioglimento del Gruppo IVA, comporta il recupero in capo al Gruppo stesso dell'effettivo vantaggio fiscale conseguito».

In base alle previsioni di cui all'articolo 70-quater, comma 5, dunque, l'ingresso dei "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 dall'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).

Su tale punto, di recente, la risoluzione 7 maggio 2021, n. 30/E 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. [...]

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».

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.

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».

Venendo ora alla fattispecie oggetto di interpello, le istanti riferiscono che *«In data 28 giugno 2021, [ALFA] ha perfezionato l'acquisto, da terzi, della totalità delle quote di [BETA]. [...]*

Tutto ciò coincide con quanto risulta nella visura di [BETA], estratta ancora ieri [...], e qui allegata (All.to 1). Si vedano in particolare:

pag. 5 "variazione quote sociali", ove risulta che il trasferimento delle quote che ha portato [ALFA] a possedere il 100% di [BETA] è avvenuto con l'atto notarile del

[...]/6/2021, numero di protocollo [...]]».

Invero, proprio dalla lettura della visura prodotta in allegato all'istanza di interpello si legge «*Variazione sulle quote sociali che hanno prodotto l'elenco sopra riportato pratica con atto del [...]/06/2021*

Data Deposito: [...]/07/2021

Data Protocollo: [...]/07/2021

Numero protocollo: [...]]».

Conseguentemente, diviene imprescindibile individuare il momento in cui produce effetti il trasferimento delle partecipazioni da cui discende il rapporto di controllo - in base all'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile - rilevante ai fini dell'instaurazione del "vincolo finanziario" richiesto dagli articoli 70-*bis* e seguenti.

Ciò al fine di verificare se detto giorno sia precedente o successivo al 1° luglio 2021.

A tal riguardo, con la recente risposta ad interpello n. 241 pubblicata il 29 aprile 2022 nell'apposita sezione del sito della scrivente (www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli/interpelli), sono state fornite alcune indicazioni con riferimento al diverso regime della liquidazione IVA di gruppo, che però - al pari del Gruppo IVA - enuclea tra i requisiti che consentono l'accesso all'opzione la sussistenza del rapporto di controllo, come definito dall'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile.

Con la risposta n. 241 del 2022 è stato chiarito che «*l'articolo 2470, comma 1, del codice civile prevede che "il trasferimento delle partecipazioni ha effetto di fronte alla società dal momento del deposito di cui al successivo comma", secondo cui, in base al primo periodo "L'atto di trasferimento, con sottoscrizione autenticata, deve essere depositato entro trenta giorni, a cura del notaio autenticante, presso l'ufficio del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede sociale." Per il*

successivo comma 3 del medesimo articolo "Se la quota è alienata con successivi contratti a più persone, quella tra esse che per prima ha effettuato in buona fede l'iscrizione nel registro delle imprese è preferita alle altre, anche se il suo titolo è di data posteriore".

Dalle citate disposizioni è possibile ravvisare, in capo all'acquirente, un sostanziale obbligo di iscrizione dell'atto di trasferimento delle quote presso il registro delle imprese, a cui il deposito dello stesso è funzionale. Solo a seguito di questa iscrizione, infatti, l'acquirente è tutelato in caso "cessioni plurime".

Ai fini che qui interessano, non può inoltre essere ignorato il principio desumibile dall'articolo 2193 del codice civile che condiziona l'opponibilità di un atto nei confronti dei terzi all'iscrizione dello stesso nel registro delle imprese. "I fatti dei quali la legge prescrive l'iscrizione - n.d.r. infatti - se non sono stati iscritti, non possono essere opposti ai terzi da chi è obbligato a richiederne l'iscrizione, a meno che questi provi che i terzi ne abbiano avuto conoscenza (...)".

L'Amministrazione finanziaria è ovviamente un soggetto terzo rispetto alla società e ai contraenti dell'atto di trasferimento e, pertanto, in assenza dell'iscrizione di questo atto nel registro delle imprese, è nell'impossibilità di conoscere l'esatta identità del soggetto che riveste lo status di socio, mentre ai fini dell'esercizio di un'opzione - quale quella in esame - l'esistenza dei relativi presupposti necessita di certezza».

Le medesime considerazioni valgono, come anticipato, anche con riferimento ai requisiti di accesso al Gruppo IVA.

Tanto premesso, si ritiene che, ai fini dell'opponibilità all'Amministrazione finanziaria dell'atto di trasferimento delle quote societarie di *[BETA]* in favore di *[ALFA]*, non rilevi la data di stipula dell'atto in parola, bensì quella dell'iscrizione presso registro delle imprese, ovvero, come detto, la data di efficacia dell'atto nei confronti dei terzi.

Nel presupposto che la data di iscrizione nel registro delle imprese coincida con

quella di deposito ([...]/ luglio 2021) - circostanza non verificabile in sede di interpello - per le ragioni sopra esposte, avendo [ALFA] acquisito il controllo di [BETA] dopo il 1° luglio 2021, il "vincolo finanziario" richiesto dagli articoli 70-*bis* e seguenti verrà instaurato solo alla data del 1° luglio 2022, con l'effetto che la partecipazione al Gruppo IVA del nuovo soggetto decorrerà dal successivo anno 2023.

Ne deriva che l'efficacia della dichiarazione di inclusione trasmessa in data 19 ottobre 2021 resta quella del 1 gennaio 2023.

Si rammenta, infine, che, qualora in sede di attività di controllo dovessero emergere fatti e circostanze idonei a modificare lo scenario sopra descritto, il presente parere non esplicherà alcuna efficacia.

[...]

**Firma su delega della Direttrice centrale
Danila D' Eramo**

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)