

Risposta n. 487/2022

OGGETTO: Rappresentante Gruppo IVA- Articolo 70-septies del Decreto del
Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633

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

QUESITO

In data 1° dicembre 2021 le tre società istanti, ovvero la ALFA, la BETA e la società GAMMA - soggetti giuridici di diritto italiano appartenenti precedentemente all'omonimo Gruppo d'impresa assicurativo inglese DELTA - sono state acquisite, per il tramite della società di diritto francese EPSILON, dal gruppo assicurativo francese ZETA.

La società francese EPSILON, attraverso un'operazione di compravendita di partecipazioni, ha infatti acquisito il controllo di diritto, ai sensi dell'art. 2359, primo comma, del codice civile, delle tre società interpellanti, soggetti passivi d'imposta (ai fini IVA) stabiliti in Italia, secondo gli assetti societari di seguito descritti:

- la società GAMMA è direttamente controllata (al 100%) dalla EPSILON;
- la società BETA è direttamente controllata (51% del capitale sociale) dalla EPSILON;
- la società ALFA è controllata, anche per il tramite delle proprie partecipate (GAMMA e BETA) al 100% dalla EPSILON

In virtù della nuova struttura partecipativa, tra le tre società istanti di diritto italiano, controllate direttamente dallo stesso soggetto di diritto francese EPSILON, si è instaurato (a decorrere dal 1° luglio dell'anno 2022) il vincolo finanziario, di cui all'art. 70-ter, comma 1, lett. b) del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e, conseguentemente, al ricorrere di quest'ultimo requisito di natura finanziaria, ai sensi dell'art. 70-ter, quarto comma, del medesimo DPR n. 633 si presumono sussistenti anche gli ulteriori vincoli, economico ed organizzativo richiesti ai fini della costituzione del Gruppo IVA.

Le tre società italiane interpellanti, per le quali risultano ricorrenti tutti e tre i vincoli finanziario, economico ed organizzativo, di cui al richiamato art. 70-ter del DPR n. 633 del 1972, stanno valutando l'opportunità di esercitare l'opzione per la costituzione del Gruppo IVA a partire dal primo gennaio 2023.

A tal fine le tre società istanti intendono inoltrare l'apposito modello entro il 30 settembre 2022.

Ciò posto, le tre società italiane (GAMMA, BETA, ALFA) - dopo aver evidenziato che:

- nel caso di specie il soggetto che esercita il controllo di diritto, ai sensi dell'art. 2359, primo comma, del codice civile, non può assumere la veste di rappresentante del Gruppo IVA non essendo stabilito nel territorio dello Stato italiano;

- l'art. 70-septies del DPR n. 633 del 1972 stabilisce che se il soggetto che esercita il controllo di diritto non può, come nel caso di specie, esercitare l'opzione, "*è rappresentante di gruppo il soggetto partecipante con volume d'affari o ammontare di ricavi più elevati nel periodo precedente alla costituzione del gruppo medesimo*";

- la relazione illustrativa alla legge n. 232 del 2016, che ha introdotto nell'ordinamento domestico l'istituto del Gruppo IVA, con specifico riferimento all'identificazione del rappresentante del Gruppo precisa che "*questo dovrà essere individuato nel soggetto che - comparando gli importi del volume di affari e dei ricavi dei partecipanti al gruppo - esprima il valore assoluto più elevato*";

- esprimono dubbi in merito al criterio di individuazione del rappresentante dell'organismo collettivo d'imposta che verrà a crearsi a seguito dell'esercizio dell'opzione da parte delle stesse.

Nello specifico, viene chiesto di chiarire se i due parametri del volume d'affari e dei ricavi, cui rinvia il richiamato art. 70-septies del DPR n. 633 del 1972, possano essere considerati alternativi tra loro ai fini dell'identificazione del soggetto deputato ad assumere la veste di rappresentante del Gruppo IVA.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Le tre società istanti ritengono che il già citato art. 70-septies del DPR n. 633 del 1972 debba essere interpretato in coerenza con il tenore letterale della norma recata dal predetto articolo, nel senso che qualora il rappresentante legale del Gruppo IVA debba essere individuato in un soggetto differente rispetto a quello che esercita il controllo di diritto di cui all'art. 2359, primo comma, del codice civile, i requisiti del volume d'affari e dei ricavi, cui fa rinvio la predetta norma, possono essere considerati come parametri alternativi.

A tal proposito viene evidenziato che se l'intenzione del legislatore fosse stata quella di valutare i due criteri (volume d'affari o ricavi) congiuntamente non avrebbe utilizzato la congiunzione disgiuntiva "o" ma bensì la congiunzione "e".

A parere delle società interpellanti la soluzione interpretativa prospettata sarebbe confermata dall'indirizzo interpretativo espresso con la circolare n. 19/E del 2018, con cui è stato precisato che *"il ruolo del rappresentante del Gruppo è attribuito ope legis al partecipante in capo a cui si rilevi il volume d'affari (ai fini IVA) o l'ammontare di ricavi (ai fini delle imposte dirette) più elevato nell'anno precedente la costituzione del Gruppo"*.

In altri termini, le società istanti sono dell'avviso di poter utilizzare

alternativamente i due parametri (volume d'affari o i ricavi) cui fa rinvio l'art. 70-septies del DPR n. 633 del 1972 ai fini dell'identificazione del soggetto rappresentante il Gruppo IVA, per il seguente ordine di ragioni:

- la *ratio* sottesa alla disciplina comunitaria, recata dall'art. 11 della Direttiva n. 112 del 2006, è quella di semplificazione amministrativa e, pertanto, l'assunzione del ruolo del rappresentante dell'organismo collettivo d'imposta da parte di un soggetto o di un altro soggetto è del tutto ininfluyente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria non avendo alcun impatto sugli adempimenti e sulle responsabilità del Gruppo;
- nella scelta di individuare un preciso rappresentante del Gruppo IVA non si può ravvisare una disposizione volta a prevenire l'elusione o l'evasione fiscale, atteso che la responsabilità è di tutti i membri del Gruppo IVA. A conferma della totale assenza di fenomeni elusivi o evasivi nonché di vantaggi conseguibili dai soggetti partecipanti singolarmente considerati, occorre valutare che il costituendo Gruppo IVA opererà in regime totale di esenzione IVA, senza alcun diritto alla detraibilità dell'imposta;
- nelle Linee Guida elaborate dalla Commissione Europea in materia di Gruppo IVA, paragrafo 3.4.1., è stato precisato che gli obblighi incombono in capo al gruppo stesso, non ai suoi membri.

In particolare, le interpellanti assumerebbero quale parametro di riferimento il volume d'affari ai fini IVA, criterio che consentirebbe di identificare quale rappresentante del costituendo Gruppo IVA la ALFA, società consortile che svolge funzioni di supporto alle compagnie assicurative aderenti al medesimo Gruppo IVA.

Nello specifico, la ALFA, costituita nell'anno 2014, fornisce alle compagnie un'ampia serie di servizi quali a titolo esemplificativo quelli di consulenza legale, fiscale, finanziaria, consulenza IT, consulenza HR, consulenza attuariale, consulenza nell'area investimenti, consulenza in ambito di marketing e gestione di portafogli assicurativi.

La ALFA, a parere delle istanti, avrebbe una struttura adeguata, in termini di risorse umane e tecniche, atta a effettuare gli adempimenti fiscali richiesti dalla disciplina del Gruppo IVA.

Diversamente, se i due parametri (volume d'affari o ricavi) richiamati dall'art. 70-septies del DPR n. 633 del 1972, fossero valutati congiuntamente, in conformità alle indicazioni fornite nella relazione illustrativa alla legge n. 232 del 2016, il rappresentante del costituendo Gruppo IVA sarebbe individuato nella BETA, compagnia assicurativa non dotata delle risorse necessarie a effettuare gli adempimenti fiscali richiesti.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Ai fini che qui interessano giova preliminarmente, ricordare che la disposizione recata dall'art. 70-*bis*, comma 1, del DPR n. 633 del 1972 - in linea con le previsioni di cui all'art. 11 della Direttiva n. 112 del 2006 - stabilisce 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 art. 70-ter), possono costituire - esercitando apposita opzione - un autonomo e unitario soggetto passivo ai fini del tributo denominato "Gruppo IVA".

L'adesione di più soggetti passivi d'imposta ad un organismo collettivo d'imposta richiede, quindi, la ricorrenza tra gli stessi dei vincoli di natura finanziaria, economica ed organizzativa di cui al richiamato art. 70-ter del DPR n. 633 del 1972 e la loro permanenza durante l'intero periodo di esistenza del Gruppo IVA.

La disposizione recata dall'art. 70-ter, per ragioni semplificatorie, assegna una preminenza relativa al vincolo di carattere finanziario, stabilendo, al comma 4, che tra i soggetti legati da un rapporto di controllo di diritto, di cui all'art. 2359, primo comma, del codice civile, si presumono sussistenti anche i vincoli economico ed

organizzativo.

Con specifico riferimento al predetto requisito del vincolo finanziario, il comma 1 dell'art. 70-ter del DPR n. 633 del 1972 dispone, infatti, 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: (...)*

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 predetta lettera b) del citato art. 70-ter del DPR n. 633 del 1972, subordina la costituzione di un Gruppo IVA da parte di soggetti passivi d'imposta residenti nel territorio dello Stato italiano al verificarsi di due condizioni:

- la sottoposizione dei soggetti societari residenti al rapporto di controllo, diretto o indiretto, di cui all'art. 2359, comma 1, n. 1) del codice civile, da parte del medesimo soggetto non residente nel territorio dello Stato italiano purché lo stesso sia residente in uno Stato che ha stipulato con l'Italia un accordo che garantisca lo scambio effettivo di informazioni;

- la permanenza del suddetto vincolo di controllo dal 1° luglio dell'anno precedente a quello nel quale è stata esercitata l'opzione per la costituzione del gruppo IVA.

Come chiarito nella circolare n. 19/E del 31 ottobre 2018, nell'ipotesi in cui il vincolo finanziario tra società residenti intercorra per il tramite dello stesso soggetto di diritto estero è necessario che il rapporto di controllo sui soggetti passivi d'imposta residenti sia esercitato in modo diretto e non risulti intermediato da altri soggetti.

Con la circolare 19/E del 2018, è stato, altresì, chiarito che: *"il requisito del controllo deve essere 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,*

direttamente o indirettamente, dal medesimo soggetto, pur stabilito in un Paese diverso dall'Italia."

Pertanto, in conformità all'indirizzo espresso con il documento di prassi sopra citato, nell'ipotesi in cui il controllo di diritto dei soggetti passivi d'imposta stabiliti in Italia sia esercitato per il tramite di un soggetto estero, residente come nel caso di specie in uno Stato membro (Francia) che ha stipulato con l'Italia un accordo che garantisca lo scambio effettivo di informazioni, il Gruppo IVA è costituito dalle società residenti nel territorio dello Stato, mentre il soggetto controllante rappresenta solo il punto di riferimento per l'individuazione del perimetro domestico del costituendo organismo collettivo d'imposta.

Per quanto concerne l'individuazione dei criteri cui far riferimento ai fini dell'identificazione del rappresentante dell'organismo collettivo d'imposta, si ricorda che il "rappresentante di gruppo", secondo quanto disposto dal primo periodo del comma 2, dell'art. 70-*septies* del DPR n. 633 del 1972, è individuato *ope legis* nel soggetto che esercita sugli altri partecipanti al Gruppo IVA il controllo previsto dall'art. 70-*ter*, comma 1, del medesimo DPR n. 633 (c.d. "vincolo finanziario").

Come precisato con la citata circolare n. 19/E del 2018, qualora tale soggetto non possa esercitare l'opzione (come accade nel caso di specie trattandosi di controllante di diritto estero), il ruolo di rappresentante del Gruppo è attribuito *ope legis*, al partecipante in capo a cui si rilevi il volume d'affari (ai fini IVA) o l'ammontare di ricavi (ai fini delle imposte dirette) più elevato nell'anno precedente la costituzione del Gruppo.

A tal proposito, la relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio 2017 (legge n. 232 del 2016) - che ha introdotto nell'ordinamento domestico l'istituto del Gruppo IVA - con specifico riferimento alla ipotesi d'identificazione del rappresentante del Gruppo disciplinata dal secondo periodo dell'art. 70-*septies* del DPR n. 633 del 1972 precisa che la predetta norma "*si sofferma sull'ipotesi in cui nessun soggetto che esercita il controllo di diritto possa esercitare l'opzione (il caso*

più frequente è quello in cui i soggetti stabiliti nel territorio dello Stato siano "sorelle" in quanto controllati da un soggetto che non è stabilito nel territorio dello Stato). In tale ipotesi, il rappresentante di gruppo è ope legis individuato nel soggetto partecipante con volume d'affari o ammontare di ricavi più elevato nel periodo precedente alla costituzione del gruppo medesimo. La norma prende in considerazione la possibile fisiologica discrasia tra ammontare dei ricavi ai fini delle imposte dirette e ammontare del volume d'affari ai fini IVA, precisando che, ove il rappresentante di gruppo non possa essere individuato nel soggetto che esercita il controllo di diritto, questo dovrà essere individuato nel soggetto che - comparando gli importi dei volumi d'affari e dei ricavi dei partecipanti al gruppo - esprima il valore assoluto più elevato.

".

Il principio enucleato dalla suddetta circolare trova fondamento nei chiarimenti contenuti nella più volte citata relazione illustrativa alla legge 232 del 2016 e risulta ancora più chiaro dall'esempio ivi riportato secondo cui quando *"al gruppo IVA partecipino due soggetti, A e B"* nelle ipotesi in cui *"A abbia avuto nell'anno precedente un volume d'affari pari a 101.000.000 euro e ricavi per 109.000.000 euro e che B abbia avuto nell'anno precedente un volume d'affari pari a 100.000.000 euro e ricavi per 119.000.000 euro, il rappresentante di gruppo sarà da individuare in B."*

Pertanto, in considerazione delle indicazioni fornite dalla Circolare 19/E lette alla luce delle esemplificazioni illustrate nella relazione illustrativa sopra richiamata, ai fini dell'identificazione del rappresentante del costituendo Gruppo IVA occorre far riferimento al valore più elevato tra i due dati (il volume d'affari e i ricavi) cui fa rinvio l'art. 70-septies del DPR n. 633 del 1972, come risultante dalle dichiarazioni presentate ai fini Iva e ai fini delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta precedente la costituzione del Gruppo IVA.

**Firma su delega del
CAPO DIVISIONE AGGIUNTO e
DIRETTORE CENTRALE ad interim
Vincenzo Carbone
Delega n. 43080 del 10 febbraio 2022**

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)