

Risposta n. 539

OGGETTO: Esclusione di una stabile organizzazione residente di una società del gruppo dalla partecipazione dal "Gruppo IVA", ex art. 70-bis, comma 1, D.P.R. 633/1972, per insussistenza dei vincoli previsti dall'art. 70-ter del D.P.R. 633/1972

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

QUESITO

ALFA S.p.A. (di seguito anche "ALFA" o la "Capogruppo") congiuntamente con BRANCH ITALIANA (di seguito anche "Branch italiana" e, collettivamente con ALFA, gli "Istanti") hanno presentato un'istanza di interpello riguardante l'esclusione della Branch Italiana, istituita a seguito di una complessa operazione di riorganizzazione del "Gruppo Alfa" (di seguito anche *[omissis]*) dalla partecipazione al Gruppo IVA di cui ALFA è la rappresentante:

1. per insussistenza del vincolo finanziario, di cui all'art. 70-ter, comma 1, del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 ("QUESITO 1"); e in subordine
2. per insussistenza del vincolo economico, di cui all'art. 70-ter, comma 5 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, nei confronti della Branch Italiana, qualora in capo a quest'ultima si ritenesse sussistente il vincolo

finanziario ("QUESITO 2").

Nell'istanza viene rappresentato che ALFA è la capogruppo del gruppo ALFA, ...
[omissis]

Inoltre, la stessa ALFA riveste la funzione di rappresentante del Gruppo IVA (ex artt. da 70-bis a 70-duodecies del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito anche "D.P.R. 633/1972")) di ALFA costituito a partite dal 1° gennaio 2019, che attualmente comprende 40 società (di seguito "Società del Gruppo IVA").

Gli Istanti rappresentano la complessa operazione di riorganizzazione che il Gruppo Alfa ha intrapreso nel corso del 2019, con l'obiettivo dichiarato di accentrare i centri di competenza IT di maggior rilievo per le Banche Estere in un'unica società appositamente costituita in Croazia in data [omissis], denominata BETA (di seguito anche [omissis]) e controllata al 100% dalla società lussemburghese LUX S.A. (di seguito anche "LUX"), a sua volta controllata al 100% da ALFA. Tale riorganizzazione, come evidenziato nell'istanza, destinata a canalizzare in modo sinergico le competenze IT presenti nelle diverse Banche Estere, consentirà di perseguire l'armonizzazione degli standard divisionali, favorendo il conseguimento di economie di scala e il contenimento dei costi operativi connessi a tali servizi.

In particolare, la riorganizzazione è stata suddivisa in due fasi:

(i) nella prima fase, perfezionata nel corso del 2019, BETA ha acquisito da OMEGA (banca del gruppo con sede in Croazia) il ramo d'azienda relativo ai centri di competenza tecnologici afferenti alle principali soluzioni applicative di business delle Banche Estere per la multicanalità e il *customer relationship management*,

(ii) nella seconda fase, che verrà perfezionata nel corso del 2020 e nei primi mesi del 2021, BETA procederà ad ulteriori diverse operazioni di acquisizione infragruppo, tra di loro autonome e che avverranno in diversi momenti temporali, al fine di accentrare tutti i servizi IT relativi alle Banche Estere, attualmente forniti da differenti società del Gruppo Alfa, in modo da conseguire le previste sinergie

industriali ed economie di scala nonché ampliare l'attuale offerta di servizi IT, includendo ulteriori soluzioni applicative (software) ed infrastrutturali (hardware) facenti parte della piattaforma tecnologica comune al servizio delle Banche Estere, attualmente dislocate in *[omissis]*.

Nel dettaglio, questa fase dell'operazione di riorganizzazione descritta prevede la costituzione di tre *branch* di BETA, (sitate rispettivamente in ...*[omissis]*... e in Italia), che saranno funzionali alla realizzazione delle seguenti operazioni:

(i) *...[omissis] ...;*

(ii) Cessione del ramo d'azienda infrastrutturale attualmente di proprietà di ALFA. Tale operazione prevede la costituzione della branch italiana di BETA, concepita per gestire l'approvvigionamento, in ottica di centro unico d'acquisto, e la fornitura alle Banche Estere di servizi IT aventi ad oggetto componenti infrastrutturali (hardware, sistemi operativi, databases, middleware, etc.). Il predetto ramo d'azienda è composto, in sintesi, da componenti hardware, immobilizzazioni immateriali (software di base), dipendenti riferiti al ramo d'azienda e ulteriori attività e passività (principalmente crediti e debiti) relative al ramo. Tale operazione, dalla quale origina la presente istanza di interpello, verrà di seguito ulteriormente analizzata

(iii) *...[omissis] ...;*

(iv) *...[omissis]*

Tutto ciò premesso, si fornisce qui di seguito una descrizione dell'operazione meglio individuata al punto (ii) di cui sopra e dalla quale, come già anticipato, origina l'istanza di interpello in esame.

Situazione ante riorganizzazione ("situazione attuale")

Gli Istanti fanno presente che, attualmente, la fornitura di servizi IT ...*[omissis]* ... è realizzata dalla *[omissis]* (di seguito anche "Divisione"), divisione operante all'interno di ALFA.

I servizi IT forniti dalla *[Divisione]* richiedono l'utilizzo di un insieme di beni e

servizi composto da (i) applications, (ii) infrastrutture, (iii) servizi forniti da soggetti terzi e (iv) facilities, oltre che dipendenti specificatamente dedicati alla fornitura di ciascun servizio.

Tali servizi possono essere distinti in due macro categorie, in funzione del tipo di servizio offerto:

- servizi infrastrutturali, cosiddetto *housing*, che si sostanziano ...[omissis]

- servizi relativi alle *applications* di proprietà o in licenza a ALFA (di seguito "Servizi Applications"). ...[omissis]

Una ulteriore suddivisione dei servizi IT attualmente resi dalla *[Divisione]*, per quanto qui interessa, si legge nell'istanza, può essere effettuata sulla base del relativo destinatario, ossia a seconda che si tratti (i) delle Società del Gruppo IVA o (ii) delle Banche Estere.

... *[omissis]* ...

Situazione post riorganizzazione

L'operazione di riorganizzazione dei servizi IT, come esposto nell'istanza e come sopra anticipato, verrà attuata mediante il trasferimento alla Branch Italiana del ramo d'azienda relativo alle componenti infrastrutturali di *[Divisione]* necessarie alla fornitura dei Servizi Infrastrutturali nei confronti delle Banche Estere.

In particolare, a seguito dell'operazione di trasferimento del ramo d'azienda, la Branch Italiana si occuperà di fornire Servizi Infrastrutturali solo nei confronti delle Banche Estere.

...*[omissis]* ...

Pertanto, a seguito dell'operazione di riorganizzazione, la Branch Italiana non fornirà alcun servizio IT alle Società del Gruppo IVA.

Di seguito si fornisce la descrizione del perimetro del ramo d'azienda relativo ai Servizi Infrastrutturali che verrà ceduto alla Branch Italiana: ...*[omissis]*

A seguito dell'operazione di riorganizzazione, ALFA (per il tramite della *[Divisione]*) cesserà di fornire servizi IT (sia Servizi Applications sia Servizi Infrastrutturali) nei confronti delle Banche Estere. Infatti, tutti i servizi IT (sia i Servizi Infrastrutturali che i Servizi Applications) verso le Banche Estere, salvo alcuni servizi residuali relativi alle Applicazioni Comuni, saranno forniti esclusivamente da BETA e dalle sue branch. In particolare, ai fini che interessano per la presente istanza di interpello, la Branch Italiana si limiterà a fornire i Servizi Infrastrutturali alle sole Banche Estere, mentre non fornirà servizi alle Società del Gruppo IVA.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

QUESITO 1: assenza del vincolo finanziario

In via principale, gli Istanti ritengono che la Branch Italiana debba essere esclusa dal Gruppo IVA, in quanto nel caso di specie in capo alla stessa non sussiste il vincolo finanziario.

Gli Istanti fanno presente che, come chiarito nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 31 ottobre 2018 n. 19/E (in seguito anche "Circolare"), in caso di stabile organizzazione IVA nel territorio dello Stato di un soggetto passivo non stabilito in tale territorio, la valutazione del vincolo finanziario deve essere effettuata in capo alla casa madre estera, verificando la sussistenza del requisito tra i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato e la casa madre estera di cui la stabile organizzazione in Italia costituisce una promanazione.

Pertanto, nel caso di specie, la sussistenza del vincolo finanziario deve essere verificata nei confronti della casa madre BETA.

Gli Istanti ritengono che in tale situazione debba ritenersi non sussistente il vincolo finanziario per le ragioni di seguito indicate.

In merito al requisito del vincolo finanziario, l'art. 70-ter del DPR 633/1972 precisa 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».

Per quanto qui interessa, nell'illustrare il requisito di cui alla lettera b) della norma sopra citata, la Circolare (par. 3.1, pag. 12), precisa che «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, quindi, riserva 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 realizzi per il tramite di soggetti esteri, purché 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, evidenziano gli Istanti, che 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, direttamente o indirettamente, 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 primo luogo, il chiarimento offerto dalla Circolare afferma che solo in capo a soggetti residenti può essere verificato il requisito del vincolo finanziario, non trovando applicazione le norme di cui all'art. 2359 c.c. nel caso di soggetti non residenti. Ciò implica che nel caso di branch italiana di soggetti non

residenti, in capo ai quali deve essere verificata la sussistenza del vincolo finanziario, l'eventuale sussistenza dei requisiti di cui all'art. 2359 c.c. può essere verificata solo nel caso in cui la casa madre estera sia controllata direttamente da un soggetto residente.

In secondo luogo, continuano gli Istanti, la Circolare afferma che, in caso di soggetto controllante non residente, qualora nella catena che lega i controllati residenti alla controllante non residente si frappongano altre società stabilite all'estero, il requisito del controllo rilevante al fine della partecipazione al Gruppo IVA deve essere verificato soltanto in capo alla prima società holding situata all'estero, vale a dire quella posta - nell'ambito della catena di controllo - a ridosso dei soggetti residenti, non potendosi tener conto di altri soggetti non residenti che si frappongono nella catena di controllo tra il controllante di grado più elevato e i controllati residenti.

Sulla base di quanto su descritto, nel caso di specie non sussiste il vincolo finanziario in capo a BETA (e di conseguenza in capo alla Branch Italiana). Ed infatti, occorre evidenziare che all'esito della costituzione della Branch Italiana, la catena di controllo è rappresentata nel grafico che segue. ...[omissis]

Come si evince, nella catena di controllo che lega ALFA con la Branch Italiana, si interpongono due soggetti non residenti, ossia LUX e BETA.

Sulla base dei chiarimenti forniti nella Circolare, ed in particolare quelli relativi

alla verifica del vincolo finanziario in capo ad una branch italiana, non è possibile verificare il rispetto dei requisiti di cui all'art. 2359 c.c. in capo a BETA in quanto quest'ultima non risulta direttamente controllata da un soggetto residente

4.2. QUESITO 2: assenza del vincolo economico

...[omissis]

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via principale, gli Istanti chiedono conferma dell'insussistenza del vincolo finanziario tra loro, con la conseguente esclusione della Branch Italiana dal Gruppo IVA di cui ALFA è la rappresentante.

In merito al requisito del vincolo finanziario, l'art. 70-ter, comma 1, del d.P.R. 633 del 1972 stabilisce 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».*

Il parametro fondamentale, fissato dalla norma è costituito dalla nozione generale di controllo di diritto fornita al primo comma, numero 1), dell'articolo 2359 del codice civile; in base a tale disposizione, si considera controllata la società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria. Tale controllo, secondo quanto stabilito dalla lettera a) sopra citata, può

essere esercitato sia in modo diretto che in modo indiretto.

Inoltre, in base a quanto stabilito dalla lettera b) del comma 1 in esame, 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, quindi, riserva 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 realizzi per il tramite di soggetti esteri, purché stabiliti in un Paese con cui l'Italia abbia stipulato un accordo volto ad assicurare un effettivo scambio di informazioni.

A tale riguardo la Circolare del 31 ottobre 2018 n. 19/E ha avuto modo di chiarire che "*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. Come già sopra espresso, 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*"(n.d.r. enfasi aggiunta).

In sostanza, il perimetro del gruppo IVA tracciato dal legislatore opera su due direttrici:

- una verticale, che comprende la controllante, se stabilita in Italia, e le controllate ai sensi dell'art. 2359, primo comma, del codice civile, anch'esse stabilite in Italia;

- una orizzontale, che comprende le società, stabilite in Italia, che sono a loro volta controllate, ai sensi dell'art. 2359, primo comma, del codice civile, dal medesimo soggetto (cd controllo a "raggiera"), sia esso stabilito in Italia o in un paese estero

white list. In tale ultimo caso, tuttavia, è necessario che il controllo sulle società residenti sia esercitato in modo diretto e non risulti "intermediato" da altra società stabilita all'estero. Ricorrendo tali circostanze, la Circolare 19/E del 2018 chiarisce, infatti, che: "*Il requisito del controllo deve essere verificato solo in capo alla prima società holding (i.e società intermedia) 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. 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*

Analoghi concetti sono stati esplicitati dalla richiamata Circolare con riferimento all'ipotesi di inclusione, nel perimetro del gruppo IVA, di una stabile organizzazione ai fini IVA di un soggetto passivo non stabilito.

Anche in questo caso la Circolare ha chiarito che: "*La valutazione del vincolo finanziario (...) deve essere effettuata in capo alla casa madre estera, verificando la sussistenza del requisito di cui all'articolo 2359 c.c. tra i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato e la casa madre estera di cui la stabile organizzazione in Italia costituisce una promanazione*".

In particolare la Circolare riporta un esempio di un soggetto giuridico estero (X) che dispone di una stabile organizzazione in Italia e che controlla allo stesso tempo, ai sensi del primo comma, n. 1), dell'articolo 2359 c.c., le società nazionali A, B, C e D, chiarendo come, in tali casi, qualora sia esercitata l'opzione per la costituzione del Gruppo IVA, possano entrare a far parte dello stesso sia la stabile organizzazione, in quanto promanazione della società controllante X che le società italiane A, B, C e D, in quanto controllate ai sensi dell'articolo 2359 c.c. dal medesimo soggetto X.

Venendo all'esame del caso di specie, l'Istante afferma che nella catena di controllo che lega ALFA con la Branch Italiana, si interpongono due soggetti non

residenti, ossia LUX e BETA.

Sulla base dei chiarimenti forniti nella Circolare, ed in particolare quelli relativi alla verifica del vincolo finanziario in capo ad una Branch italiana, la scrivente ritiene che non sussistano le condizioni per includere BETA, in qualità di società controllata, nel gruppo IVA di ALFA. Ciò in quanto BETA è soggetto controllato non residente nei cui confronti non è possibile verificare il rispetto dei requisiti di cui all'art. 2359, primo comma, del codice civile.

Quanto sopra trova conferma nei chiarimenti contenuti nella più volte citata Circolare 19/E del 2018, in merito ai requisiti soggettivi per la costituzione di un gruppo IVA (c.f.r. paragrafo 2), relativamente ai quali è stato osservato che: "*Il riferimento, nella definizione del vincolo finanziario, all'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile, secondo il quale sono considerate società controllate «le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria», implica che possono partecipare al Gruppo IVA, nella veste di soggetti controllati, unicamente gli enti aventi la forma giuridica societaria per i quali trovano applicazione le particolari regole concernenti il diritto di voto e l'assunzione delle deliberazioni sottese alla predetta disposizione civilistica.*

Conseguentemente, è preclusa la partecipazione al Gruppo IVA, in veste di controllati, ai soggetti passivi IVA (...) per i quali non possono trovare applicazione le regole concernenti l'esercizio del diritto di voto in base alla disciplina cui fa riferimento l'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile.

Va precisato che i soggetti passivi da ultimo citati (...) partecipano al Gruppo IVA solo in qualità di controllanti, a condizione che esercitino il controllo di cui all'articolo 2359, primo comma, numero 1), c.c. sopra menzionato e, naturalmente, sussistano gli altri requisiti previsti (vincolo economico ed organizzativo)" (n.d.r. enfasi aggiunta).

In altre parole, la meccanica di funzionamento del gruppo IVA porta a escludere che possano entrare a far parte del gruppo, in veste di controllati, soggetti, quali le

stabili organizzazioni IVA di entità non residenti nel territorio dello Stato, nei confronti dei quali non risulta possibile accertare la presenza dei requisiti di cui all'art. 2359, primo comma, del codice civile. Le stabili organizzazioni IVA di soggetti passivi non stabiliti possono invece entrare a far parte del gruppo (unitamente alle altre società controllate stabilite in Italia), nella diversa ipotesi in cui la Casa Madre eserciti, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, un controllo di diritto nei confronti delle altre entità stabilite nel territorio dello Stato, a loro volta aderenti al gruppo IVA.

Alla luce di tutto quanto sopra espresso, si ritiene possa trovare accoglimento la richiesta di esclusione della Branch italiana di BETA dalla partecipazione al gruppo IVA di cui ALFA è rappresentante, per insussistenza del vincolo finanziario.

La risposta positiva al quesito relativo alla insussistenza del vincolo finanziario rende superflua qualunque ulteriore analisi sulla sussistenza del vincolo economico.

Il presente parere viene reso sulla base dei fatti, dei dati e degli elementi forniti dal contribuente con riserva di riscontro ai sensi dell'articolo 6, comma 1, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

(firmato digitalmente)