

Risposta n. 228/2024

OGGETTO: Interpello probatorio ex art. 70-ter, comma 5, del D.P.R. n. 633 del 1972 – Gruppo IVA – Dimostrazione insussistenza del "vincolo organizzativo".

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

QUESITO

ALFA e BETA (congiuntamente le "Istanti") propongono istanza di interpello per la corretta applicazione delle disposizioni recate in materia di Gruppo IVA, con riferimento all'insussistenza del c.d. "vincolo organizzativo" di cui all'art. 70-ter, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972 (di seguito anche Decreto IVA) tra ALFA E BETA ai fini dell'esclusione di quest'ultima dal Gruppo IVA di cui ALFA è la Rappresentante.

A tal riguardo, le Istanti evidenziano che ALFA, in qualità di Rappresentante, ha costituito a decorrere dal 1° gennaio 2022 il Gruppo IVA ALFA, a cui partecipano (oltre ad ALFA stessa) le seguenti società: x, y, z.

Con accordo sottoscritto in data ..., ALFA ha acquisito la partecipazione totalitaria in DELTA in liquidazione, *sub holding* italiana del gruppo societario DELTA (di seguito "Gruppo DELTA"), e, a cascata, ha ottenuto il controllo di diritto delle sue società controllate: DELTA1 in liquidazione, DELTA2 in liquidazione, DELTA3 in liquidazione, BETA, DELTA4 in liquidazione, DELTA5 in liquidazione, DELTA6 in liquidazione, DELTA7 in liquidazione, DELTA8 in liquidazione, DELTA9 in liquidazione, DELTA10 in liquidazione.

In base a quanto disposto dall'art. 70-*decies*, comma 2 lett. e) del Decreto IVA è prevista l'esclusione dal Gruppo IVA per tutte le società del Gruppo DELTA per cui è in corso la procedura di liquidazione, con la sola esclusione di BETA.

In ordine alla struttura del Gruppo ALFA, le Istanti fanno presente che ALFA è a capo dell'omonimo Gruppo, attivo nel settore finanziario.

All'interno del vasto gruppo societario, vi è un più ristretto perimetro di società che fanno parte del Gruppo IVA ALFA, risultando integrati tra le stesse i vincoli previsti dall'art. 70-*ter* del Decreto IVA, ossia: (i) il vincolo finanziario, in virtù del rapporto di controllo ex art. 2359, comma 1, n. 1 del codice civile; (ii) il vincolo economico, siccome tutte le società in perimetro svolgono attività tra loro complementari e finalizzate al perseguimento di uno scopo comune; (iii) il vincolo organizzativo, posto che tutte le società sono soggette alla direzione e coordinamento della Rappresentante e rientrano nel bilancio consolidato della stessa.

La società BETA appartiene al Gruppo DELTA (acquisito da ALFA), che è attivo prevalentemente nel settore della "Grande Distribuzione Organizzata" (GDO).

La struttura del Gruppo DELTA è così costituita: DELTA1 è la sub holding italiana del Gruppo, la quale detiene il 100% del capitale sociale di DELTA2 e il 96,6% della società DELTA3; DELTA2 detiene il capitale sociale delle società BETA.

BETA è una società del Gruppo DELTA che svolge principalmente attività di costruzione e compravendita immobiliare.

Nel corso del 2020, a causa dello stato di crisi finanziaria, acuito anche dalla pandemia connessa al Covid-19, alcune Società del Gruppo DELTA hanno avviato un percorso di ristrutturazione dell'indebitamento dando inizio alle attività finalizzate all'elaborazione di un piano industriale e della correlata manovra finanziaria da implementarsi nell'ambito della procedura ex articolo 182-*bis* della Legge Fallimentare (Regio Decreto n. 267 del 16 marzo 1942).

Successivamente, in considerazione del fatto che gli accordi di ristrutturazione omologati e l'accordo di risanamento non potevano essere rispettati, alcune società del Gruppo DELTA hanno dovuto rivedere alcune azioni poste alla base del piano industriale contenuto nell'accordo di ristrutturazione precedentemente sottoscritto e, al fine di procedere alla ristrutturazione del piano di indebitamento finanziario esistente, hanno predisposto un nuovo progetto industriale da implementarsi nel contesto dello strumento della composizione negoziata della crisi ai sensi degli artt. 12 e 25 del Codice della Crisi d'Impresa e dell'Insolvenza (D.L. n. 14 del 12 gennaio 2019).

In data..., alcune società del Gruppo DELTA hanno depositato istanza per l'ammissione alla composizione negoziata della crisi, e in data ..., il Tribunale di ... ha confermato le misure protettive richieste dalle predette società.

In data ..., tramite operazione di cessione in blocco ai sensi dell'articolo 58 del Decreto Legislativo n. 385 del 1° settembre 1993, è stata perfezionata la cessione in favore di ALFA di un portafoglio di crediti vantati nei confronti di alcune società del gruppo DELTA. Inoltre, nell'ambito di un accordo di ristrutturazione ex art. 182-*bis* della Legge Fallimentare, in data ... ALFA ha perfezionato l'erogazione di un finanziamento in favore di alcune società del Gruppo DELTA, volto a supportare il piano di rilancio del gruppo.

Successivamente, è stata richiesta ad ALFA la rinegoziazione e la rimodulazione dell'indebitamento finanziario esistente, proponendo un piano di ristrutturazione da perfezionarsi nell'ambito di un accordo ai sensi dell'art. 23, comma 1, lett. c) del Codice della Crisi d'Impresa e dell'Insolvenza.

L'Accordo, sottoscritto in data ..., è finalizzato all'uscita delle società del Gruppo DELTA dalla procedura di composizione negoziata della crisi, prevedendo - tra l'altro - il trasferimento della proprietà del Gruppo DELTA in favore di ALFA.

In conseguenza dell'acquisto di dette partecipazioni, ALFA ha acquisito il controllo di diritto ex art. 2359, comma 1, n. 1 del codice civile, anche delle società precedentemente controllate da DELTA1 come sopra individuate, tra cui anche BETA. L'acquisto delle partecipazioni del Gruppo DELTA è funzionale alla tutela dell'investimento iniziale di ALFA attraverso il controllo dell'andamento del processo di liquidazione che vede coinvolte le società del Gruppo DELTA.

Ai sensi del par. ... dell'Accordo (rubricato "*Governance* societaria") le parti hanno espressamente stabilito che, nonostante l'acquisto delle partecipazioni di controllo da parte di ALFA, le società del Gruppo DELTA non saranno soggette ad attività di

direzione e coordinamento da parte di ALFA, e che continueranno ad agire in piena autonomia giuridica e gestionale.

Considerato che la presunzione di cui all'art. 70-ter, comma 4 del Decreto IVA è fondata sul concetto di direzione e coordinamento derivante dalle disposizioni contenute nel libro quinto, titolo V, capo IX del codice civile, ed in particolare afferisce a quanto disposto dall'art. 2497-sexies codice civile, le Istanti rilevano che ALFA non svolge attività di direzione e coordinamento nei confronti di BETA, e pertanto può ritenersi insussistente il vincolo organizzativo nei confronti di quest'ultima.

Tanto premesso, sulla base delle ragioni e degli elementi sopra rappresentati, si chiede di ottenere risposta positiva in merito al superamento della presunzione di cui all'art. 70-ter, comma 4, del D.P.R. n. 633 del 1972 ai fini dell'esclusione di BETA dal perimetro soggettivo del Gruppo IVA ALFA.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Con riferimento al rapporto tra Gruppo IVA ALFA e BETA, le Istanti evidenziano che il vincolo organizzativo può dirsi sussistente quando vi sia un coordinamento, di diritto o di fatto, tra gli organi decisionali delle società, che si traduce nell'influenza del socio nelle principali decisioni relative alla gestione e all'organizzazione dell'impresa controllata. Ai fini dell'inclusione di una società nel perimetro del "Gruppo IVA", la sola esistenza del vincolo finanziario, quindi del controllo di diritto ex art. 2359, comma 1, n. 1 del codice civile, è sufficiente per far presumere sussistente anche il vincolo organizzativo (oltre a quello economico).

Per vincere tale presunzione, occorre dimostrare che tra la società controllante e la/le società controllata/e non vi sia il predetto vincolo. Dal punto di vista giuridico, l'art. 2497-*sexies* codice civile stabilisce un'altra presunzione relativa, secondo cui l'attività di direzione e coordinamento di società si considera esercitata dalla società (i) tenuta al consolidamento dei loro bilancio o (ii) che comunque esercita il controllo di diritto ex art. 2359 codice civile.

Nel caso in esame, per effetto del par. ... dell'Accordo, in tema di *governance* societaria, è stato stabilito espressamente che "*il Gruppo e le singole Società del Gruppo DELTA non saranno soggetti ad attività di direzione e coordinamento da parte del socio ALFA e agiranno in piena autonomia giuridica e gestionale*".

Posto quanto sopra, ad avviso delle Istanti, l'assenza di attività di direzione e coordinamento da parte di ALFA nei confronti delle società del Gruppo DELTA (come si evince anche dal fascicolo di bilancio relativo all'esercizio 2023 del Gruppo ALFA) è idonea a provare l'insussistenza del vincolo organizzativo nei confronti di BETA, ai fini dell'esclusione della società dal perimetro soggettivo del Gruppo IVA ALFA.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si fa presente, in via preliminare, che al fine di razionalizzare l'istituto dell'interpello, il recente decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 219, adottato in attuazione dell'articolo 4 della legge delega per la riforma fiscale (legge 9 agosto 2023, n. 111) ha modificato l'art. 11 della Legge del 27/07/2000 n. 212, recante 'Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente', prevedendo che "*1. Il contribuente*

può interpellare l'amministrazione finanziaria per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente alla:

a) applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla loro corretta interpretazione;

b) corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie ad esse applicabili;

c) disciplina dell'abuso del diritto in relazione a una specifica fattispecie;

d) disapplicazione di disposizioni tributarie che, per contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del contribuente altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, fornendo la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi;

e) sussistenza delle condizioni e valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti dalla legge;

f) sussistenza delle condizioni e valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge ai fini dell'articolo 24-bis del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

2. L'interpello di cui alla lettera e) del comma 1 è riservato ai soggetti che aderiscono al regime di cui agli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, e ai soggetti che presentano le istanze di interpello di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147. (...)"

Pertanto, sulla base del dato testuale della norma, gli interpelli «probatori» - ora riconducibili alla lettera e) dell'articolo 11 - possono essere presentati, ai sensi del comma

2 dell'articolo 11, esclusivamente dai soggetti in adempimento collaborativo oppure nell'ambito degli interpelli sui nuovi investimenti.

Preme, tuttavia rilevare, che la preclusione prevista dal comma 2 dell'articolo 11 non si applica agli interpelli «probatori» previsti dai commi 5 e 6 dell'articolo 70-ter del D.P.R. n. 633 del 1972, tenuto conto che la loro introduzione risponde all'esigenza di rendere la disciplina del Gruppo IVA compatibile con l'articolo 11 della direttiva IVA, nella misura in cui, tramite la loro presentazione, viene consentito al contribuente di superare la presunzione legale relativa di sussistenza del vincolo economico e/o di quello organizzativo in presenza del vincolo finanziario (cfr. articolo 70-ter, comma 5), nonché funzionali a dimostrare la ricorrenza del vincolo economico in dipendenza di operazioni di conversione di crediti in partecipazioni, ai sensi dell'articolo 113, comma 1, del Tuir (cfr. articolo 70-ter, comma 6).

D'altra parte, l'interpello di cui all'articolo 70-ter, commi 5 e 6, a differenza delle altre istanze «probatorie» facoltative, costituisce un'ipotesi di interpello «obbligatorio» in quanto, nei termini anzidetti, ai fini della perimetrazione soggettiva del Gruppo IVA, è l'unico strumento a disposizione del contribuente per fornire all'Agenzia delle Entrate elementi volti a valutare l'eventuale superamento delle presunzioni di cui all'articolo 70-ter.

Premesso quanto sopra, con riferimento al caso in esame, si fa presente che il presente parere è reso in termini di principio sulla base degli elementi sinteticamente rappresentati, qui assunti acriticamente, nel presupposto della loro veridicità e completezza.

Resta impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria volto a verificare se lo scenario delle operazioni descritto in interpello, per effetto di eventuali altri atti, fatti o negozi ad esso collegati e non rappresentati dall'istante, né conoscibili attraverso l'istituto dell'interpello, possa condurre ad identificare una diversa rappresentazione della fattispecie in esame.

Il parere, inoltre, non costituisce una legittimazione del Gruppo IVA stesso nella composizione richiamata nell'istanza, in quanto concentra la propria analisi esclusivamente sui soggetti passivi d'imposta indicati nell'istanza medesima, senza occuparsi di valutare problematiche che possano riguardare altre società eventualmente interessate a far parte del Gruppo IVA o già facenti parte dello stesso.

Posto quanto sopra, ai sensi dell'articolo *70-quater* del D.P.R. n. 633 del 1972, 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 ed organizzativo di cui all'articolo *70-ter* del medesimo decreto.

La disposizione, per ragioni semplificatorie, assegna una preminenza relativa al vincolo di carattere finanziario, stabilendo, al comma 4, che dall'esistenza dello stesso si presume anche quella dei vincoli economico ed organizzativo.

La presunzione di cui al comma 4 può essere superata fornendo prova contraria, ai sensi del successivo comma 5, mediante presentazione di apposita istanza di interpello da parte del soggetto individuato quale rappresentante del Gruppo ai sensi dell'articolo *70-septies* del Decreto IVA e dal membro in relazione al quale il Gruppo voglia dimostrare la insussistenza del vincolo presunto.

Il parere reso in sede di risposta alla suddetta istanza (istanza cd. probatoria) concentra la propria analisi sui soggetti passivi d'imposta indicati interessati dalla richiesta, senza occuparsi di valutare problematiche che possano riguardare altre società che possano entrare a far parte del Gruppo IVA o già facenti parte dello stesso.

La risposta viene, in ogni caso, fornita sulla base degli elementi e fatti illustrati dall'istante che vengono assunti acriticamente ai fini del presente parere.

Ciò premesso in generale, nel caso di specie, l'istanza in esame è volta a valutare la non inclusione, per difetto del vincolo organizzativo, della società BETA dal perimetro soggettivo del Gruppo IVA ALFA.

A tal riguardo, si evidenzia che l'articolo 70-ter, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972 considera sussistente un vincolo organizzativo tra soggetti stabiliti nel territorio dello Stato quando tra detti soggetti esiste un coordinamento, in via di diritto, ai sensi delle disposizioni di cui al libro quinto, titolo V, capo IX, del codice civile, o in via di fatto, tra gli organi decisionali degli stessi, ancorché tale coordinamento sia svolto da un altro soggetto.

La disposizione sviluppa l'indice di sussistenza del vincolo organizzativo tra soggetti che la Commissione europea, nelle sue linee guida, individua nella presenza di una struttura di gestione almeno parzialmente condivisa, ricorrendo al concetto di coordinamento, e rinviando alle norme di diritto interno contenute nel capo IX del titolo V del codice civile rubricato "*Direzione e coordinamento di società*".

Come precisato nella circolare n. 19/E del 31 ottobre 2018, in termini generali, il coordinamento consiste nella definizione della politica economica, delle strategie e delle linee essenziali delle attività svolte da autonomi soggetti passivi d'imposta, imprimendo

una identità o conformità di indirizzi operativi ad una pluralità di entità, formalmente distinte, tale da determinare la gestione del Gruppo alla stregua di una sola impresa.

L'articolo 70-ter del Decreto IVA va analizzato in correlazione alla presunzione di cui all'articolo 2497-sexies del codice civile ai sensi del quale *"si presume, salvo prova contraria che l'attività di direzione e coordinamento di società sia esercitata dalla società o ente tenuto al consolidamento dei loro bilanci o che comunque le controlla ai sensi dell'articolo 2359"*.

In particolare, l'articolo 2497-sexies consente di inferire dal controllo, nell'accezione di cui all'articolo 2359 c.c., e dall'obbligo di redigere il bilancio consolidato delle società, la sussistenza dell'attività di direzione e coordinamento e, conseguentemente, l'applicazione della disciplina del capo IX del libro V.

Nel caso in esame, sulla base di quanto rappresentato nell'istanza, ALFA ha acquisito il controllo di diritto ex articolo 2359, comma 1, n. 1 del codice civile, (con partecipazione totalitaria) in DELTA1 in liquidazione, *sub holding* italiana del Gruppo DELTA, e, a cascata, ha ottenuto il controllo di diritto delle sue società controllate tutte in liquidazione, compresa BETA, unica società che non è in stato di liquidazione. Le Istanti hanno evidenziato che l'acquisto delle partecipazioni del Gruppo DELTA è funzionale alla tutela dell'investimento finanziario di ALFA rispetto al processo di liquidazione che vede coinvolte le società del Gruppo.

Posto quanto sopra, sebbene, nel caso in esame, la sussistenza del controllo, da parte di ALFA nei confronti di DELTA1 e, indirettamente di BETA, giusta la previsione di cui all'articolo 2497-sexies del codice civile, possa essere, di per sé considerato un elemento sufficiente in linea di principio a fondare la presunzione di sussistenza della

direzione e del coordinamento della società, la documentazione prodotta appare idonea a superare detta presunzione.

Ai fini che qui rilevano, si fa presente, infatti, che l'Accordo ex articolo 23, comma 1, lett. c, del Codice della Crisi e dell'insolvenza, al par. ..., rubricato "*Governance Societaria*", ha disciplinato le modalità di gestione e nomina dei liquidatori delle società del Gruppo DELTA, prevedendo, specificamente, quanto a BETA, la nomina di "*un amministratore unico dotato di requisiti di professionalità, indipendenza e autonomia*".

In virtù della peculiarità della strutturazione della *governance* delle società DELTA, il par. ... dell'Accordo ha stabilito espressamente che "*il Gruppo e le singole Società del Gruppo (DELTA) non saranno soggetti ad attività di direzione e coordinamento da parte del socio (ALFA)*", prevedendo altresì che le società "*agiranno in piena autonomia giuridica e gestionale. Ciascuna tra (ALFA e DELTA1) effettueranno comunicazioni coerenti al rispettivo Registro delle Imprese*".

Preme inoltre rilevare che, dalla disamina del fascicolo di bilancio di ALFA e bilancio consolidato del Gruppo ALFA e relative relazioni dell'esercizio 2023 (allegati all'istanza), si evince che BETA, come peraltro tutte le altre società del Gruppo DELTA, non risultano tra le entità incluse nel perimetro soggettivo di consolidamento del gruppo, rispetto alle quali ALFA svolge funzione di direzione e coordinamento. Invero, la predisposizione del bilancio consolidato a cura di ALFA, giusta la previsione di cui all'articolo 2497-*sexies* del codice civile, fonda la presunzione di sussistenza, in capo alla stessa, della direzione e del coordinamento con riferimento alle sole società del gruppo che partecipano al bilancio consolidato.

Ciò posto, dalla disamina dei documenti indicati, non sembra venire in rilievo che ALFA eserciti alcuna attività di indirizzo e coordinamento nei confronti delle società del Gruppo DELTA, ivi compresa BETA.

In linea con i chiarimenti forniti con la Risposta 733 del 2021 e la Risposta 526 del 2020, gli elementi forniti sono, di per sé, idonei a provare che vi sia l'interruzione della riconduzione esclusiva delle scelte di gestione strategica dell'attività delle società del Gruppo DELTA in capo ad ALFA. Invero, l'Accordo sottoscritto ha specificamente previsto che le Società del Gruppo DELTA, e specificamente BETA, non sono soggette ad attività di direzione e coordinamento da parte di ALFA e agiscono in piena autonomia giuridica e gestionale, elementi di cui viene indicato che verrà fatta pubblicità nel registro delle imprese ex articolo 2188 del codice civile.

Pertanto, in considerazione degli elementi forniti dagli Istanti, idonei a supportare, nei termini anzidetti, l'insussistenza del vincolo organizzativo, ex articolo *70-ter*, comma 3, del Decreto IVA, tra il Gruppo DELTA e la società BETA, si fornisce parere favorevole alla richiesta di non inclusione della suddetta società nel perimetro del Gruppo IVA ALFA.

Si ribadisce, infine, che il presente parere esula da qualsiasi considerazione in merito alla presenza di profili di abuso del diritto - ai sensi dell'articolo *10-bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212 - che potrebbero essere valutati in sede di eventuali attività di controllo e che la soluzione interpretativa rappresentata tiene conto esclusivamente dell'espresso quesito formulato, non assumendo alcuna rilevanza ulteriori elementi non riportati nell'esposizione dello stesso e nella documentazione prodotta.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)