

Risposta n. 211/2025

OGGETTO: Gruppo IVA – delineazione del perimetro del Gruppo – ininfluenza dell'holding period ex all'art. 70-ter, d.p.R. 633/1972 rispetto alla costituzione di una Sede Secondaria

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

QUESITO

ALFA ITALIAN BRANCH (di seguito l'Istante o la Società), sede secondaria italiana della società estera ALFA, chiede chiarimenti in ordine all'interpretazione e all'applicazione dell'articolo 70-ter, comma 1, lett. a), d.p.R. 26 ottobre 1972, n. 633 in relazione alla fattispecie di seguito descritta.

Il Gruppo X (il "Gruppo") è uno dei più grandi gruppi operanti in tutti i segmenti dell'industria dei ... ed esporta attrezzature ad alta tecnologia in circa 100 Paesi.

Il Gruppo è attivo in Italia dal ...; BETA, a sua volta controllata dalla capogruppo estera BETA1, è la *subholding* che controlla le diverse società italiane operanti nei vari macrosettori dell'industria del

Con effetto dal 1° gennaio 2021, BETA e le controllate italiane per le quali ricorrevano congiuntamente i requisiti di cui all'art. 70-*ter* del d.p.R. 633 del 1972 hanno esercitato l'opzione per la costituzione di un Gruppo IVA ai sensi del titolo V-bis del d.p.R. 633/1972, denominato BETA VAT Group (il "Gruppo IVA BETA").

Nell'ambito del perimetro internazionale delle società facenti parte del Gruppo economico, ALFA è una società del Gruppo costituita all'estero, controllata da BETA 1 per il tramite della controllata estera GAMMA.

Al fine di una riorganizzazione interna del Gruppo BETA, che prevede il raggruppamento delle società dedicate ai servizi ..., in data 1° febbraio 202x, ALFA ha acquisito da BETA la totalità delle quote di partecipazione al capitale sociale di DELTA, operante sul mercato italiano.

Con l'obiettivo di consolidare ulteriormente la propria posizione sul mercato italiano, l'anno successivo, in data 6 giugno 202y, il Consiglio di Amministrazione di ALFA ha deliberato l'istituzione di una sede secondaria in Italia della società (la "Sede Secondaria" o "Branch"). In pari data, è stata presentata dichiarazione di inizio attività ex art. 35, d.p.R. 633 del 1972, mediante apposito modello AA7/10 e la Sede Secondaria ha ottenuto l'attribuzione di codice fiscale e della partita IVA italiana con effetto dal 29 giugno 202y.

È intenzione di ALFA esercitare entro il 30 settembre 202y e, quindi, con effetto a partire dal successivo 1° gennaio 202z, ex art. 70-*quater*, comma 3, d.p.R. 633/1972,

l'opzione per la costituzione di un Gruppo IVA ai sensi del titolo V-bis del medesimo decreto (il "Gruppo IVA ALFA"), cui parteciperanno la Sede Secondaria (Istante), in qualità di rappresentante del Gruppo ex art. 70-*septies* del d.p.R. 633/1972 e la controllata DELTA, le cui quote sono integralmente detenute da ALFA a far data dal 1° febbraio 202x, come da atto di trasferimento iscritto nel registro delle imprese in data 10 febbraio 202x (in precedenza, DELTA era controllata da BETA, ed in tale veste aveva partecipato al Gruppo IVA BETA, fino al venir meno del vincolo finanziario ex art. 70-*decies*, comma 2, lett. a), d.p.R. 633/1972).

L'Istante esprime, tuttavia, dubbi in merito alla possibilità di costituire il nuovo Gruppo IVA ALFA, tenuto conto di quanto di seguito rappresentato.

(i) L'Agenzia delle Entrate non si è mai espressa in merito alla possibilità di costituire due distinti Gruppi IVA (nel caso di specie, il Gruppo IVA BETA e il Gruppo IVA ALFA) entrambi istituiti in Italia ai sensi e per gli effetti del titolo V-*bis* del d.p.R. 633/1972 e riconducibili allo stesso Gruppo economico;

(ii) con riguardo, poi, alla possibilità di costituire il Gruppo IVA ALFA con efficacia dal 1° gennaio 202z, e, dunque, ai fini della verifica dell'*holding period* previsto dall'art. 70-*ter*, d.p.R. 633/1972, l'Istante riferisce che, in base all'orientamento assunto recentemente dall'Amministrazione finanziaria, per individuare la data a partire dalla quale può considerarsi sussistente il rapporto di controllo in capo a una società le cui quote sono state acquisite dalla capogruppo di un Gruppo IVA, occorre fare riferimento alla data di iscrizione nel registro delle imprese dell'atto di trasferimento delle quote e non alla data di stipula o a quella di deposito dell'atto stesso, in quanto a tale iscrizione è condizionata l'opponibilità dell'atto nei confronti di terzi, amministrazione finanziaria

inclusa (cfr. Risposta ad Interpello n. 258 del 10 maggio 2022; in senso analogo, v. anche la Risposta ad Interpello n. 241 del 29 aprile 2022).

Rappresentato quanto sopra, l'Istante chiede conferma che:

(i) la Sede Secondaria di ALFA e la controllata DELTA possano legittimamente esercitare l'opzione per la costituzione di un nuovo Gruppo IVA ai sensi e per gli effetti del titolo V-bis del d.p.R. 633/1972 (il Gruppo IVA ALFA), separato e distinto da quello già istituito, con effetto 1° gennaio 2021, fra le altre società italiane del Gruppo (il Gruppo IVA BETA);

(ii) la Sede Secondaria di ALFA e la controllata DELTA possano esercitare l'opzione per la costituzione del Gruppo IVA ALFA ai sensi e per gli effetti dell'art. 70-*quater*, d.p.R. 633/1972 entro il 30 settembre 202y, con efficacia a decorrere dal 1° gennaio 202z a nulla rilevando, in senso contrario, la circostanza che l'iscrizione della Sede Secondaria nella sezione ordinaria del registro delle imprese sia successiva al 1° luglio 202y.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante, con riferimento al quesito di cui al punto (i) ritiene che sia possibile costituire in Italia un Gruppo IVA separato e distinto rispetto a quello già esistente fra le altre società italiane del Gruppo BETA.

A tal riguardo, l'Istante fa presente che, sulla base della prassi dell'amministrazione finanziaria, nonché delle caratteristiche della catena di controllo che lega ALFA (e quindi la Sede Secondaria) alla holding BETA1, ed in particolare dell'interposizione della società estera (intermedia) GAMMA, deve, nel caso di specie,

escludersi la sussistenza di un vincolo finanziario ex art. 70-ter, comma 1, lett. b), d.p.R. 633/1972 fra la Sede Secondaria e le società Italiane del Gruppo già ricomprese nel Gruppo IVA BETA. I voti esercitabili da BETA1 nell'assemblea di GAMMA non sono infatti sottoposti alle regole di funzionamento dell'art. 2359, c.c. - condizione imprescindibile, in base al dato normativo, per il riscontro del vincolo finanziario - bensì alle regole proprie dello Stato estero in cui è stabilita detta società intermedia. Tali circostanze escludono, conseguentemente, che la Sede Secondaria e DELTA possano essere ricomprese nel Gruppo IVA BETA.

Ad avviso dell'istante, invece, un vincolo finanziario ai sensi e per gli effetti dell'art. 70-ter, comma 1, lett. a), d.p.R. 633/1972 è tuttavia riscontrabile fra ALFA - per il tramite della Sede Secondaria, che ne costituisce una promanazione - e la controllata DELTA, posto che fra detti soggetti è incontrovertibilmente verificato e verificabile un rapporto di controllo assembleare di diritto ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1), c.c.

Pertanto, l'Istante ritiene che l'art. 70-ter, comma 1, lett. a) e b), del d.p.R. 633/1972, consenta, nel caso di specie, la costituzione, fra le società italiane del Gruppo, di due distinti Gruppi IVA ai sensi e per gli effetti del titolo V-bis del d.p.R. 633/1972, e segnatamente:

- il Gruppo IVA BETA, già costituito con effetto dal 1° gennaio 2021, tra BETA e le società italiane dalla stessa controllate per le quali ricorrono congiuntamente i requisiti di cui all'art. 70-ter, d.p.R. 633/1972;

- il costituendo Gruppo IVA ALFA di cui faranno parte la Sede Secondaria di ALFA, in qualità di rappresentante di Gruppo ex art. 70-septies, d.p.R. 633/1972, e la controllata italiana DELTA, le cui quote sono integralmente detenute dall'istante dal 1°

febbraio 202x, come da atto di trasferimento iscritto nel registro delle imprese in data 10 febbraio 202x.

In ordine al quesito di cui al punto **(ii)**, in merito alla sussistenza del periodo minimo di detenzione della partecipazione di controllo in DELTA da parte di ALFA e sulla conseguente possibilità di esercitare l'opzione per la costituzione del Gruppo IVA ALFA con effetto dal 1° gennaio 202z, l'Istante ritiene che sia integrata la sussistenza dell'*holding period* previsto dall'art. 70-ter, d.p.R. 633/1972, posto che ALFA - di cui la Branch costituisce una promanazione - ha acquisito la totalità delle quote rappresentative del capitale sociale di DELTA in data 1° febbraio 202x, ed il relativo atto di trasferimento è stato iscritto nel registro delle imprese in data 10 febbraio 202x (anteriamente al 1° luglio 202y).

La circostanza che l'atto istitutivo della Sede Secondaria sia stato iscritto nel registro delle imprese solo in data 9 agosto 202y è del tutto influente, posto che la delibera del CdA con cui è stata costituita la Sede Secondaria (6 giugno 202y), il relativo atto di deposito ex art. 2508-bis (29 giugno 202y) e, soprattutto, la dichiarazione di inizio attività ex art. 35, d.p.R. 633/1972, con conseguente attribuzione di codice fiscale e partita IVA italiani della Branch (29 giugno 202y), sono tutti antecedenti il 1° luglio 202y.

Le medesime argomentazioni sono valide, ad avviso dell'Istante, anche nel caso dell'istituzione di una sede secondaria, come la Branch, la quale non determina alcuna modificazione sostanziale dell'assetto del gruppo nella sua entità, costituendo una mera promanazione della casa madre estera (ALFA, in capo alla quale il requisito temporale

del controllo ex art. 2359, comma 1, n. 1), c.c. nei confronti della DELTA è senz'altro soddisfatto).

Pertanto, ad avviso dell'Istante, la Branch e la controllata DELTA possono legittimamente esercitare l'opzione per la costituzione del Gruppo IVA ALFA ai sensi e per gli effetti dell'art. 70-*quater*, d.p.R. 633/1972 entro il 30 settembre 202y, con efficacia a decorrere dal 1° gennaio 202z.

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 precisato nella circolare n. 19/E del 31 ottobre 2018, contenente chiarimenti generali sulla disciplina in esame, per la definizione di vincolo finanziario, la norma 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.

Tanto premesso in generale, nel caso in esame, con il **Quesito (i)** l'Istante chiede conferma che la Sede Secondaria di ALFA e la controllata DELTA possano legittimamente esercitare l'opzione per la costituzione di un nuovo Gruppo IVA ai sensi e per gli effetti del titolo V-bis del d.p.R. 633/1972 (il Gruppo IVA ALFA), separato e distinto da quello già istituito, con effetto 1° gennaio 2021, fra le altre società italiane del Gruppo (il Gruppo IVA BETA).

A tal riguardo, la citata circolare n. 19/E del 2018 evidenzia 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.

Nella fattispecie in esame, sulla base di quanto rappresentato in istanza, al vertice del Gruppo si colloca BETA1 che:

- da una parte, controlla direttamente BETA, che controlla, a sua volta, le diverse società italiane operanti nei vari macrosettori del ...;
- dall'altra, per il tramite della controllata austriaca GAMMA, controlla indirettamente la società estera ALFA.

Tenendo conto delle caratteristiche del Gruppo, si ritiene che, alla luce della strutturazione della catena di controllo che lega ALFA (e quindi la Sede Secondaria) alla holding BETA1, ed in particolare dell'interposizione della società estera (intermedia) GAMMA, deve, nel caso di specie, escludersi la sussistenza di un vincolo finanziario ex art. 70-ter, comma 1, lett. b), d.p.R. 633/1972 fra i soggetti che sono stabiliti in Italia - ALFA, tramite la Sede Secondaria, e DELTA - e la holding estera BETA1, non ravvisandosi, da parte di quest'ultima, la configurabilità di un rapporto di controllo diretto ex art. 2359, comma 1, n. 1), c.c. nei confronti delle sopra menzionate società. Conseguentemente, la Sede Secondaria di ALFA e DELTA non possono essere ricomprese nel perimetro del Gruppo IVA BETA.

Di contro, ai fini della costituzione del nuovo Gruppo IVA ALFA, il vincolo finanziario rilevante ai fini della definizione del perimetro del Gruppo risulta soddisfatto, ex art. 70-ter, lett. b) del d.p.R. n.633/1972, in capo alla società estera ALFA, di

cui la Sede Secondaria italiana è una promanazione e che detiene (attraverso una partecipazione totalitaria) il controllo diretto ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1), c.c. nei confronti della società DELTA.

In tale caso, la controllante estera - pur essendo esclusa dal Gruppo - costituirà, infatti, il punto di riferimento 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.

In particolare, con riferimento all'inclusione nel perimetro del Gruppo IVA della stabile organizzazione di un soggetto passivo non stabilito, merita sottolineare quanto precisato dalla circolare n. 19/E del 2018: *"l'articolo 70-quinquies del d.p.R. n. 633 dispone che la stabile organizzazione ai fini IVA nel territorio dello Stato di un soggetto passivo non stabilito deve essere inclusa nel perimetro soggettivo del Gruppo stesso. La valutazione del vincolo finanziario, in tal caso, 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 proposito, la Risposta n. 539 del 2020 ha altresì precisato che *"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"*. Di contro, ha ulteriormente chiarito il documento di prassi *"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 quanto sopra, si è del parere che l'art. 70-ter, comma 1, lett. a) e b), del d.p.R. 633/1972, consenta, nel caso di specie, la costituzione di due distinti Gruppi IVA ai sensi e per gli effetti del titolo V-bis del d.p.R. 633/1972.

Da una parte, il Gruppo IVA BETA, già costituito con effetto dal 1° gennaio 2021, tra BETA e le società italiane dalla stessa controllate per le quali ricorrono congiuntamente i requisiti di cui all'art. 70-ter, d.p.R. 633/1972 e, dall'altra, il costituendo Gruppo IVA ALFA di cui faranno parte la Sede Secondaria di ALFA, in qualità di rappresentante di Gruppo ex art. 70-septies, d.p.R. 633/1972, e la controllata italiana DELTA.

Con il **Quesito (ii)**, in ordine alla possibilità, da parte della Sede Secondaria e DELTA, di esercitare l'opzione per la costituzione del Gruppo IVA ALFA ai sensi e per gli effetti dell'art. 70-*quater* del d.p.R. 633/1972 entro il 30 settembre 202y, con efficacia a decorrere dal 1° gennaio 202z, l'Istante chiede conferma della ininfluenza, ai fini della sussistenza dell'*holding period* previsto dall'art. 70-ter, d.p.R. 633/1972, che l'atto istitutivo della Sede Secondaria sia stato iscritto nel registro delle imprese solo in data 9 agosto 202y.

A tal riguardo, si fa presente che l'articolo 70-ter del d.p.R. 633/1972 stabilisce che si considera sussistente un vincolo finanziario tra soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato quando il rapporto di controllo di diritto ex art. 2359, comma 1,

n. 1), c.c., sussiste tra i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente a quello in cui l'opzione per la costituzione del Gruppo IVA ha effetto.

La verifica del vincolo finanziario impone, dunque, che sia rispettato un duplice requisito: i) oggettivo (esistenza di una partecipazione di controllo "di diritto"); ii) temporale (sussistenza del controllo alla data del 1° luglio dell'anno precedente).

Nel caso in esame, posto che, sulla base di quanto rappresentato in istanza, ALFA - di cui la Sede Secondaria italiana costituisce una promanazione - ha acquisito la totalità delle quote rappresentative del capitale sociale di DELTA in data 1° febbraio 202x, ed il relativo atto di trasferimento è stato iscritto nel registro delle imprese in data 10 febbraio 202x (anteriamente al 1° luglio 202y), si ritiene integrata la sussistenza dell'*holding period* previsto dall'art. 70-ter, d.p.R. 633/1972, non rilevando, a tal fine, la circostanza che l'iscrizione della Sede Secondaria nella sezione ordinaria del registro delle imprese sia successiva al 1° luglio 202y.

Conseguentemente, ai sensi dell'articolo 70-quater, comma 3, del d.p.R. n. 633/1972, l'esercizio dell'opzione per la costituzione del Gruppo IVA ALFA effettuata entro il 30 settembre 202y, determinerà l'operatività del Gruppo a decorrere dal 1° gennaio 202z.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)