

Risposta n. 148/2023

***OGGETTO: Gruppo IVA – Società estera "intermedia" nella catena di controllo –
Vincolo finanziario ex art. 70-ter del d.P.R. n. 633 del 1972***

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

QUESITO

La società istante Alfa è la capogruppo dell'omonimo gruppo assicurativo (di seguito "Gruppo Alfa") di cui fanno parte dodici società che svolgono attività assicurativa e dodici società operanti nell'ambito agricolo-immobiliare e di servizi operativi strumentali all'attività del Gruppo. A decorrere dal, le società del Gruppo Alfa stabilite in Italia, per le quali ricorrevano congiuntamente i requisiti di cui all'art. 70-ter del d.P.R. n. 633 del 1972, hanno aderito al Gruppo IVA costituito con apposita dichiarazione. Nell'ottobre....., la società istante ha acquisito il controllo della società lussemburghese Beta Lux, della quale Alfa detiene la totalità delle quote di partecipazione. Nello specifico Beta Lux rende servizi di riassicurazione dei premi

raccolti da agenzie con competenze specialistiche (di "MGAs"). Le MGAs sono società italiane anch'esse parti del gruppo Alfa, interamente controllate dalla holding finanziaria Gamma, a sua volta interamente controllata da Beta Lux.

La società istante fa presente che Gamma non è riconducibile alla categoria delle holding statiche, in quanto la stessa svolge attività economica nei confronti delle partecipate, come dimostra il codice ATECO 70.10.00 attribuito alla società corrispondente alle "holding impegnate nelle attività gestionali" o "holding operative".

Ciò premesso la società istante chiede chiarimenti in merito alla possibilità di includere nel perimetro soggettivo del Gruppo IVA Gamma e le controllate di questa stabilite in Italia (i.e. MGAs) e, in particolare, in merito alla sussistenza o meno del vincolo finanziario di cui all'art. 70-ter del d.P.R. n. 633 del 1972 in capo alla holding e alle MGAs.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante richiama i chiarimenti forniti con la circolare 31 ottobre 2018,n. 19/E, in base ai quali "il requisito del controllo deve essere verificato solo in capo alla prima società holding situata all'estero" che, nel caso di specie, corrisponde alla società lussemburghese Beta Lux. In proposito, la società istante fa presente che il requisito del controllo da parte della stessa nei confronti di Beta Lux dovrebbe considerarsi verificato in base all'estratto della relazione sulla gestione e della nota integrativa al della società Alfa, dal quale emerge esplicitamente che la società lussemburghese Beta Lux è partecipata al 100 per cento dalla società istante. La società istante controlla, quindi, indirettamente Gamma per il tramite di Beta Lux.

Ad avviso della società istante, il medesimo vincolo finanziario sussiste, altresì, anche in relazione alle MGAs, controllate ai sensi dell'art. 2359, comma 1, del codice civile, da Gamma. Tale circostanza risulta confermata dall'esercizio da parte di Alfa dell'attività di direzione e di coordinamento sulle società residenti e dall'inserimento delle stesse nell'area di consolidamento del bilancio predisposto dalla capogruppo istante. Sulla base di tali considerazioni, la società istante ritiene sussistente il vincolo finanziario di cui all'art. 70-ter, comma 1, lett. a), del d.P.R. n. 633 del 1972 in capo a Gamma e, di conseguenza, in capo alle MGAs da questa controllate e, dunque, ritiene corretto includere dette società all'interno del Gruppo IVA di cui Alfa è il rappresentante.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Ai sensi dell'art. 70-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito anche "decreto IVA") possono costituire un Gruppo IVA i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato esercenti attività di impresa, arte o professione, per i quali ricorrano congiuntamente i vincoli finanziario, economico e organizzativo di cui all'art. 70-ter del medesimo decreto IVA. In merito alla ricorrenza del vincolo finanziario tra i soggetti partecipanti al Gruppo IVA, ai fini che qui interessano, l'art. 70-ter, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, stabilisce che "si considera sussistente un vincolo finanziario tra soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato quando, ai sensi dell'art. 2359, primo comma, n. 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, purchè 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 citata disposizione si fonda su un elemento essenziale, ossia la nozione generale di controllo di diritto, individuata mediante espresso rinvio 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) sopracitata, 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, un soggetto stabilito nel territorio dello Stato 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 (estere) che

non siano sottoposte alle regole di funzionamento richiamate dalla succitata disposizione civilistica ai fini del riscontro del vincolo finanziario in esame". Sul punto la stessa circolare 19/E del 2018 chiarisce, altresì, a titolo esemplificativo, che qualora nella catena di controllo si frappongano, oltre alla controllante estera, anche altre società stabilite all'estero, "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. 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".

I chiarimenti sopra citati, confermati peraltro nella Risposta pubblicata n. 539 del 2020, includono, pertanto, anche il caso in cui nella catena di controllo che lega la società controllante stabilita in Italia e le controllate anch'esse stabilite nel territorio dello Stato si frapponga una società estera (società intermedia). Infatti, anche in tal caso, i voti esercitabili dalla controllante italiana nell'assemblea della società estera (intermedia) non saranno sottoposti alle regole di funzionamento di cui all'articolo 2359 del codice civile - condizione imprescindibile, in base al dato normativo, per il riscontro del vincolo finanziario - bensì alle regole proprie dello Stato estero in cui è stabilita la società intermedia.

Avendo riguardo al caso in esame, la società istante Alfa, che si qualifica quale rappresentante del Gruppo IVA, esercita il controllo indiretto sulla società (di diritto

italiano) Gamma (holding operativa) per il tramite della società lussemburghese Beta Lux (interamente controllata dalla medesima società istante).

Tenendo conto delle caratteristiche della catena di controllo di cui trattasi, sulla base dei chiarimenti forniti nella Circolare e delle considerazioni precedentemente svolte in merito alla verifica del vincolo finanziario, la scrivente ritiene che non sussistano le condizioni per includere nel perimetro del Gruppo IVA facente capo all'istante la società Gamma - controllata dalla società lussemburghese Beta Lux - e le MGAs da questa controllate. Ciò, in quanto nei confronti della società lussemburghese - tramite la quale Alfa (rappresentante del Gruppo IVA) controlla indirettamente Gamma - non è possibile riscontrare l'esercizio del controllo ai sensi dell'art. 2359, primo comma, del codice civile, che, come chiarito, in base all'art. 70-ter, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, "identifica" il vincolo finanziario necessario, tra gli altri, per la partecipazione al Gruppo IVA.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)