

AGENZIA DELLE ENTRATE

Risoluzione 10 luglio 2018, n.54/E

IVA - Chiarimenti sulle modalità di presentazione delle istanze di interpello di cui all'articolo 70-ter, commi 5 e 6, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, finalizzate alla esclusione o alla inclusione di soggetti passivi d'imposta in un Gruppo IVA

Gruppo IVA - Inclusione o esclusione - Interpello - Sussistenza delle condizioni o sull'idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge - Presentazione dell'interpello anche nel periodo anteriore alla costituzione di un Gruppo IVA - Soggetti legittimati alla presentazione delle istanze - Soggetto passivo d'imposta e rappresentante del Gruppo IVA costituendo o costituito - Duplice sottoscrizione - Istanze ad oggetto plurimo

L'articolo 1, comma 24 della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017), in recepimento dell'articolo 11 della Direttiva del Consiglio 2006/112/CE, ha inserito nel decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito anche Decreto IVA) dopo l'articolo 70, il titolo V-bis, costituito dagli articoli da 70-bis a 70-duodecies, recanti la disciplina del "Gruppo IVA", soggetto passivo d'imposta unico, risultante dalla fusione ideale, ai fini IVA, di più soggetti passivi d'imposta.

La costituzione di un Gruppo IVA è l'effetto di una opzione esercitata, ai sensi del primo comma dell'articolo 70-quater, da tutti i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato tra i quali ricorrono congiuntamente vincoli di tipo finanziario, economico e organizzativo (modello all-in, all-out). La decisione degli operatori economici di aderire al regime di cui al Titolo V-bis del DPR n. 633 del 1972, non può essere assunta su base individuale.

Più precisamente, la partecipazione di più soggetti passivi d'imposta ad un Gruppo IVA richiede la coesistenza tra gli stessi dei vincoli finanziari, economici ed organizzativi di cui all'articolo 70-ter del DPR n. 633 del 1972 che nei commi da 1 a 3 testualmente dispone:

“1. 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.

2. Si considera sussistente un vincolo economico tra soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato sulla base dell'esistenza di almeno una delle seguenti forme di cooperazione economica:

- a) svolgimento di un'attività principale dello stesso genere;
- b) svolgimento di attività complementari o interdipendenti;
- c) svolgimento di attività che avvantaggiano, pienamente o sostanzialmente, uno o più di essi.

3. Si considera sussistente un vincolo organizzativo tra soggetti passivi 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”.

L'articolo 70-ter, nel successivo comma 4, stabilisce che “se tra i soggetti passivi intercorre il vincolo finanziario di cui al comma 1, si presumono sussistenti tra i medesimi anche i vincoli economico e organizzativo di cui ai commi 2 e 3”, con previsione che, per ragioni semplificatorie, assegna una preminenza al vincolo di carattere finanziario.

La presunzione posta dal comma 4 non opera per i soggetti in relazione ai quali il vincolo finanziario è stabilito per effetto dell'acquisizione di partecipazioni nell'ambito di interventi finalizzati al recupero di crediti o derivanti dalla conversione in azioni di nuova emissione di crediti verso imprese in temporanea difficoltà finanziaria di cui all'articolo 113, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica, 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo unico delle imposte sui redditi).

Tra dette entità, ai sensi del comma 6 dell'articolo 70-ter del Decreto IVA, il vincolo economico si considera in ogni caso insussistente.

La disposizione consente di escludere dal perimetro del Gruppo IVA le società per le quali il vincolo finanziario è stato acquisito nell'ambito di operazioni di conversione di crediti in partecipazioni, poste in essere per finalità conservative e non sulla base di specifiche scelte d'investimento correlate allo svolgimento dell'attività tipica del settore in cui opera il gruppo societario e delle connesse attività accessorie e strumentali.

Sia la presunzione di cui al comma 4 che quella di cui al comma 6 possono essere vinte dai soggetti passivi d'imposta che ne subiscono i correlati effetti di obbligatoria inclusione nel Gruppo IVA o di esclusione dallo stesso.

Secondo le previsioni di cui ai commi 5 e 6 dell'articolo 70-ter del Decreto IVA, per dimostrare la insussistenza del vincolo economico o di quello organizzativo tra soggetti passivi d'imposta presunto in presenza di quello finanziario, o per dimostrare la ricorrenza di quello economico presunto insussistente per i soggetti per i quali il vincolo finanziario è stabilito in dipendenza di operazioni di conversione di crediti in partecipazioni, contemplate dall'articolo 113, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, è prevista la presentazione all'Agenzia delle entrate di apposita istanza di interpello, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge 27 luglio 2000 n. 212.

La disposizione richiamata disciplina l'interpello probatorio, strumento che, come chiarito anche nella circolare 1 aprile 2016, n. 9, consente al contribuente di ottenere un parere sulla sussistenza delle condizioni o sulla idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge ai fini dell'accesso a determinati regimi fiscali, nei casi espressamente previsti.

Il rinvio all'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge n. 212 del 2000, contenuto nell'articolo 70-ter del Decreto IVA, evidenzia, dunque, la riconducibilità delle istanze previste per vincere le presunzioni legali ivi stabilite alla categoria degli interPELLI probatori, cui l'Amministrazione finanziaria fornisce risposta nel termine di 120 giorni dalla presentazione (articolo 11, comma 3, legge 27 luglio 2000, n. 212).

Si pone il problema di verificare se, alla luce della richiamata normativa, debba ritenersi ammissibile la presentazione dell'interpello anche nel periodo anteriore alla costituzione di un Gruppo IVA.

Al riguardo, si ritiene che il previo esercizio dell'opzione per la costituzione del Gruppo IVA non costituisca condizione per la valida presentazione degli interPELLI. La inammissibilità di istanze antecedenti la formazione di un soggetto passivo d'imposta unico, come evidenziato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze, con nota prot. n. 29766 del 14 giugno 2018, determinerebbe, infatti, la inclusione nel Gruppo IVA di soggetti passivi privi dei requisiti già al momento della opzione, così come la esclusione di entità in possesso degli stessi alla data della dichiarazione di costituzione.

La legittimazione alla presentazione delle istanze di interpello di cui all'articolo 70-ter è riconosciuta sia al soggetto passivo d'imposta rispetto al quale si voglia dimostrare la insussistenza del vincolo economico o di quello organizzativo o la sussistenza di quello economico, sia al rappresentante del Gruppo IVA costituendo o costituito, individuato secondo i criteri fissati dall'articolo 70-septies del Decreto IVA.

Ciò in quanto sebbene l'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 preveda, in via generale, il ricorso allo strumento dell'interpello unicamente per ottenere risposte riguardanti casi concreti e personali, è indubbio che le risposte fornite dall'amministrazione finanziaria alle istanze di cui ai commi 5 e 6 dell'articolo 70-

ter del Decreto IVA siano suscettibili di incidere sul Gruppo considerato nel suo complesso, delineandone il perimetro, con effetti sulla convenienza del regime del consolidamento, la cui valutazione non può che essere rimessa al rappresentante.

Per la regolare presentazione dell'interpello è richiesta, dunque, la sottoscrizione sia del rappresentante del Gruppo IVA costituito o del futuro rappresentante del Gruppo IVA costituendo, sia del membro di cui si vuole provare il difetto o il possesso di un requisito di partecipazione.

La duplice sottoscrizione è funzionale alla rappresentazione complessiva della rete dei soggetti passivi interessati alla formazione di un Gruppo IVA, che solo il rappresentante può fornire. Al riguardo è opportuno evidenziare che i vincoli cui è subordinata la possibilità di considerare più persone, giuridicamente indipendenti, alla stregua di un unico soggetto passivo d'imposta, vanno accertati in una dimensione olistica e che la prova della loro sussistenza o insussistenza non può essere raggiunta avendo riguardo unicamente alla situazione dei singoli componenti di un gruppo.

Ciò non di meno, al fine di evitare procrastinamenti dei termini di risposta in conseguenza di richieste di regolarizzazione ed agevolare la programmazione degli operatori economici che in ragione dell'interesse all'attivazione del regime a decorrere dal 1° gennaio 2019 hanno già inoltrato i loro interpelli, fino alla pubblicazione delle indicazioni contenute nel presente documento si considerano validamente presentate anche le istanze sottoscritte unicamente dal membro del Gruppo costituendo e non anche dal futuro rappresentante.

La presentazione dell'istanza di interpello da parte del futuro rappresentante non obbliga quest'ultimo all'esercizio dell'opzione di costituzione del Gruppo IVA.

L'esito dell'interpello può, infatti, incidere, come anzi evidenziato, sul giudizio degli operatori economici in ordine all'opportunità dell'attivazione del regime di cui al Titolo V-bis del Decreto IVA.

Per esigenze semplificatorie e per agevolare valutazioni complessive si ammette la presentazione di un'unica istanza per la espunzione di più soggetti passivi d'imposta da uno stesso Gruppo IVA o per la inclusione nel medesimo.

Le istanze ad oggetto plurimo dovranno essere sottoscritte, oltre che dal rappresentante del Gruppo IVA costituendo o costituito, da ciascuno dei membri rispetto ai quali voglia fornirsi prova contraria alla operatività delle presunzioni di cui ai commi 4 e 6 dell'articolo 70-ter del Decreto IVA.