

Risposta n. 330/2022

OGGETTO: Rimborsi IVA - Garanzia - assunzione diretta dell'obbligazione ex articolo 38-bis, c. 5, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 - esenzione ex articolo 21 del DM n. 567 del 1993

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

QUESITO

[ALFA], nel prosieguo istante fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante riferisce di appartenere al «Gruppo [...], attivo nel settore del commercio all'ingrosso di [...], (...). La capogruppo è [...], società di diritto statunitense quotata sul mercato NYSE (...).

A livello europeo, [N.d.R. l'istante] è direttamente controllata da [BETA], società di diritto [...] e controllante di vertice europea del gruppo».

L'istante «redige (...), ai sensi dell'art. 25 del D. Lgs. n. 127/91, il bilancio consolidato del gruppo dal momento che non può trovare luogo il caso di esonero previsto dall'art. 27 co. 3 del medesimo decreto in quanto l'impresa controllante [BETA] non redige il proprio bilancio consolidato.

In relazione al bilancio consolidato dell'Istante, (...) il patrimonio netto consolidato risulta costantemente e significativamente superiore ad euro 600 milioni.

(...) l'ultimo bilancio consolidato depositato dall'Istante risulta quello chiuso al 31 dicembre 2018 (...).».

Inoltre, l'istante rappresenta che *«(...) dal periodo d'imposta 2017, (...), congiuntamente alle (...) controllate, [GAMMA] [società di diritto italiano con sede legale in Italia, (...)] e [DELTA] [società di diritto tedesco con sede legale in Germania e identificata ai fini IVA in Italia, (...)], ha optato per l'applicazione del regime della liquidazione Iva di gruppo di cui al decreto ministeriale 13 dicembre 1979, in qualità di società controllante.*

(...), con riferimento al periodo d'imposta 2021, dalle liquidazioni Iva sono emerse:

- eccedenze di credito del gruppo riportate a nuovo dal periodo d'imposta 2020 per euro [...];

- eccedenze di credito generate in corso d'anno e di competenza [N.d.R. dell'istante] pari ad euro [...];

- eccedenze di credito generate in corso d'anno e di competenza di [N.d.R. [DELTA]] pari ad euro [...];

Tali eccedenze d'imposta, pari a complessivi euro [...], sono state oggetto di compensazione integrale con il debito IVA generato da [N.d.R. [GAMMA]] nel corso del periodo d'imposta 2021.

Si fa inoltre presente che [N.d.R. l'istante], in qualità di consolidante (...), negli anni 2020 e 2019 ha versato (...) IVA a debito per un ammontare complessivamente pari ad euro [...].».

Tutto ciò premesso, l'istante - con riferimento alle garanzie da prestare in sede di presentazione della dichiarazione IVA/2022, periodo d'imposta 2021, per le compensazioni operate - chiede se possa:

1. prestare garanzia ai sensi dell'articolo 38-*bis*, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto IVA), a nulla rilevando che il bilancio consolidato non sia tempestivamente depositato;

2. ovvero, in alternativa, applicare l'esonero dall'obbligo di presentazione delle garanzie ai sensi dell'articolo 21 del decreto del Ministero delle Finanze 28 dicembre 1993, n. 567.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante - richiamando la risoluzione n. 202/E del 3 agosto 2007 e la risposta n. 484/E del 19 luglio 2021 - ritiene che *«Sebbene (...) [N.d.R. l'istante], non sia la capogruppo di vertice, la stessa è obbligata alla redazione del bilancio consolidato ai sensi del combinato disposto degli artt. 25 e 27 del D.Lgs. n. 127/91. Di conseguenza, in tale entità confluiscono la figura di controllante IVA e di controllante civilistica.*

(...), il requisito patrimoniale previsto dal (...) richiamato art. 38-bis, co. 5 del D.P.R. n. 633/72 risulterebbe dunque soddisfatto in ragione della circostanza che l'Istante presenta un patrimonio netto consolidato costantemente e significativamente superiore a 600 milioni di euro, a nulla rilevando che l'ultimo bilancio depositato risulti essere quello dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2018 e posto che tale requisito è comunque dimostrabile in sede di richiesta da parte delle Autorità fiscali.

(...) ritiene altresì applicabile l'esenzione dall'obbligo di presentazione delle garanzie prevista dall'art. 21 decreto del Ministero delle Finanze n. 567/1993».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si premette che esula dalle competenze della scrivente, in risposta all'istanza in oggetto, ogni valutazione in merito all'effettiva esistenza del credito IVA cui l'istante fa riferimento, restando impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

L'articolo 73, ultimo comma, del decreto IVA ed il DM del 13 dicembre 1979

disciplinano l'istituto della liquidazione IVA di gruppo, attraverso cui le società legate da rapporti di controllo possono compensare debiti e crediti IVA sorti in capo alle società facenti parte del "perimetro di liquidazione". Nello specifico, il richiamato istituto prevede che i versamenti IVA periodici (mensili o trimestrali), nonché il conguaglio di fine anno, siano effettuati dalla società controllante, che determina l'imposta da versare o il credito del gruppo, calcolando la somma algebrica dei debiti e dei crediti risultanti dalle liquidazioni di tutte le società partecipanti e da quest'ultime trasferiti al gruppo.

Sotto il profilo procedurale, l'articolo 6 del DM 13 dicembre 1979, come modificato dal DM 13 febbraio 2017, dispone al terzo comma che, *«Per le eccedenze di credito risultanti dalla dichiarazione annuale dell'ente o società controllante ovvero delle società controllate, compensate in tutto o in parte con somme che avrebbero dovuto essere versate dalle altre società controllate o dall'ente o società controllante, si applicano le disposizioni dei commi 3, 4, 5 e 6 dell'art. 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Le garanzie devono essere prestate dalle società il cui credito sia stato estinto, per l'ammontare relativo, in sede di presentazione della dichiarazione annuale. [...]»*.

Ne consegue che, laddove - in mancanza dei requisiti di cui al comma 3 del citato articolo 38-bis - non sia possibile garantire i crediti utilizzati in compensazione di importo superiore a 30.000 euro presentando la dichiarazione annuale munita di visto di conformità, o sottoscrizione alternativa, e una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà attestante la sussistenza dei requisiti patrimoniali stabiliti dalla norma, le eccedenze di credito risultanti dalle dichiarazioni annuali IVA della società controllante o delle società controllate, che sono compensate in tutto o in parte con i debiti IVA delle altre società partecipanti alla procedura di liquidazione IVA di gruppo, devono essere garantite ai sensi del successivo comma 5 del citato articolo 38-bis, ossia prestando, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale *« [...] per una durata pari a tre anni [...] cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo*

Stato, al valore di borsa, ovvero [...] fideiussione rilasciata da una banca o da una impresa commerciale che a giudizio dell'Amministrazione finanziaria offra adeguate garanzie di solvibilità ovvero [...] polizza fideiussoria rilasciata da un'impresa di assicurazione. [...] Per i gruppi di società, con patrimonio risultante dal bilancio consolidato superiore a 250 milioni di euro, la garanzia può essere prestata mediante la diretta assunzione da parte della società capogruppo o controllante di cui all'articolo 2359 del codice civile della obbligazione di integrale restituzione della somma da rimborsare, comprensiva dei relativi interessi, [...]».

In particolare, con la circolare n. 164 del 22 giugno 1998, è stato chiarito che «...la garanzia può essere prestata dalla società capogruppo anche per le eccedenze di credito compensate nell'ambito di procedure di liquidazione Iva di gruppo...» e che, «...alla prestazione della garanzia deve ritenersi abilitata la società capogruppo, da intendere come il soggetto, nazionale o comunitario, tenuto alla redazione del bilancio consolidato (a esempio, una società estera di altro Stato membro dell'Unione europea, con titoli quotati in borsa)...» (principio ribadito nella risoluzione n. 189/E del 12 giugno 2002).

Al riguardo, si evidenzia che la possibilità, per le società partecipanti a gruppi societari, di prestare la garanzia di cui al citato articolo 38-*bis* del decreto IVA, mediante la diretta assunzione, da parte della società capogruppo o controllante, dell'impegno alla restituzione all'Amministrazione finanziaria della somma rimborsata/compensata comprensiva degli interessi, non è subordinata alla mera «...redazione di un bilancio consolidato, ma è necessario che lo stesso sia stato redatto per ottemperare agli obblighi di cui all'articolo 25 e seguenti del decreto legislativo n. 127 del 9 aprile 1991», in quanto, la *ratio* di tale disposizione normativa «...si fonda sulla presunta "solidità" ed "affidabilità" della società capogruppo e sulla sua capacità di farsi garante, per conto delle altre società, delle eccedenze creditorie compensate nell'ambito della procedura di liquidazione Iva di gruppo...» (cfr. risoluzione n. 202/E del 3 agosto 2007).

Tanto premesso, con riferimento al quesito di cui al punto 1, per stessa ammissione dell'istante, *«l'ultimo bilancio consolidato depositato dall'istante risulta quello chiuso al 31 dicembre 2018 a causa delle notevoli difficoltà riscontrate nella predisposizione dello stesso e derivanti dalle tardive redazioni dei bilanci separati delle numerose entità controllate localizzate in diversi Paesi»*, mentre, affinché la garanzia possa essere prestata mediante diretta assunzione da parte della società capogruppo o controllante, come chiarito dalla stessa circolare n. 164 del 1998, è necessaria la presenza dell'*«ultimo bilancio consolidato, depositato presso il registro delle imprese»*; ne consegue che, il mancato deposito nel registro delle imprese del bilancio consolidato costituisce causa ostativa all'assunzione da parte dell'istante dell'obbligo di garantire le eccedenze di credito trasferite alla procedura di liquidazione IVA di gruppo da essa stessa e dalla controllata.

In relazione al quesito di cui al punto 2, l'articolo 21, comma 1, del decreto 28 dicembre 1993, n. 567, dispone che *«Non devono essere prestate specifiche garanzie per l'erogazione dei rimborsi, il cui ammontare risulti non superiore al dieci per cento dei complessivi versamenti eseguiti nei due anni precedenti la data della richiesta e registrati nel conto fiscale, esclusi i versamenti conseguenti ad iscrizione a ruolo ed al netto dei rimborsi già erogati. Ai fini della verifica del limite del dieci per cento si cumulano i rimborsi erogati nei due anni precedenti la data della richiesta»*.

Al riguardo, nell'ambito della liquidazione IVA di gruppo, la circolare n. 35/E del 27 ottobre 2015 ha chiarito che *«ai fini della determinazione dell'importo oggetto della garanzia o della assunzione diretta dell'obbligazione, di cui all'articolo 38-bis, si applica la franchigia di cui all'articolo 21 del decreto del Ministero delle Finanze 28 dicembre 1993, n. 567, anche alle eccedenze di credito compensate nell'ambito della liquidazione IVA di gruppo, nei medesimi limiti previsti per i rimborsi in procedura semplificata, ovvero fino all'importo massimo annuale di cui all'articolo 34, comma 1, della legge n. 388 del 2000, (...). Pertanto, nelle ipotesi in cui nell'ambito della liquidazione IVA di gruppo la compensazione debba essere assistita da garanzia, la*

stessa può riferirsi all'importo eccedente la franchigia in commento, se spettante. (...).
Ai fini del calcolo della franchigia, il conto fiscale cui fa riferimento l'articolo 21 del D.M. n. 567/1993 è quello della società titolare del credito compensato nella liquidazione IVA di gruppo». [cfr. anche la recente risposta ad interpello n. 792/E pubblicata il 25 novembre 2021 nell'apposita sezione del sito dell'Agenzia delle entrate (www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli)].

Ne deriva che la franchigia di cui all'articolo 21 del DM n. 567 del 1993 rileva nei confronti della società titolare del credito compensato nella liquidazione IVA di gruppo ed è con riferimento a tale ultima società che va calcolato il dieci per cento dei versamenti eseguiti nei due anni precedenti la data della richiesta e registrati nel conto fiscale (per il calcolo della franchigia si rinvia, per ogni utilità, alle indicazioni fornite con la circolare del 4 marzo 2011 n. 10/E, concernente il similare esonero disposto dai previgenti commi settimo e ottavo dell'articolo 38-*bis* del decreto IVA).

Pertanto, nel caso di specie, l'esistenza della franchigia andrà verificata con riferimento al conto fiscale dell'istante e di *[DELTA]*, in proporzione al rispettivo credito utilizzato nella procedura di liquidazione IVA di gruppo.

Da ultimo, considerato che i termini di presentazione della dichiarazione annuale IVA/2022 - periodo d'imposta 2021, sono ormai scaduti, giova ricordare che *«la prestazione della garanzia entro il termine di presentazione della relativa dichiarazione annuale Iva «rappresenta elemento costitutivo di perfezionamento delle compensazioni Iva infragruppo. In caso di tardiva prestazione della garanzia, le compensazioni effettuate nel gruppo producono comunque i propri effetti, ma solo dalla data in cui l'obbligo (che, come già detto, ha natura costitutiva) è stato adempiuto»»* (cfr. circolare n. 33/E del 22 luglio 2016).

Come ricordato dallo stesso documento di prassi, con il decreto legislativo 24 settembre 2015 n. 158, sono state introdotte delle specifiche sanzioni applicabili in caso di violazione dell'obbligo di prestazione della garanzia nell'IVA di gruppo. In

particolare, l'articolo 11, comma 7-bis, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, dispone che «*Quando la garanzia di cui all'articolo 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, è presentata dalle società controllate o dall'ente o società controllante, di cui all'articolo 73, terzo comma, del medesimo decreto, con un ritardo non superiore a novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, si applica la sanzione amministrativa da euro 1.000 a euro 4.000*» mentre il successivo articolo 13, comma 6, prevede che, «*Fuori dall'ipotesi di cui all'articolo 11, comma 7-bis, sull'ammontare delle eccedenze di credito risultanti dalla dichiarazione annuale dell'ente o società controllante ovvero delle società controllate, compensate in tutto o in parte con somme che avrebbero dovuto essere versate dalle altre società controllate o dall'ente o società controllante, di cui all'articolo 73, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, si applica la sanzione di cui al comma 1 quando la garanzia di cui all'articolo 38-bis del medesimo decreto è presentata oltre il termine di novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione annuale*».

[...]

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)