

Risposta n. 381/2022

OGGETTO: Gruppo IVA - garanzia rimborsi IVA - assunzione diretta dell'obbligazione
- articolo 38-bis, comma 5, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633

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

QUESITO

[ALFA] (di seguito istante) - rappresentante del Gruppo IVA [BETA] (di seguito "Gruppo IVA") - fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante rappresenta che il "Gruppo IVA" è stato *«costituito a decorrere dall'1/1/2019»* e che *«Il 2 maggio 2022 ha presentato la dichiarazione IVA relativa all'anno 2021, dalla quale emerge un'imposta a credito di Euro [...] (VX2), che è stata richiesta a rimborso per Euro [...] (VX4) ai sensi dell'art. 30, comma 2, lett. c) del D.P.R. n. 633 del 1972 (...).*

In assenza dei requisiti per l'esonero, ai fini della liquidazione del rimborso [N.d.R. il "Gruppo IVA"] sarà tenuto a prestare garanzia ai sensi del comma 5 dell'art. 38-bis».

L'istante fa presente che *«Con riferimento alla normativa in materia di rimborsi in favore di un gruppo IVA, (...) nessuna indicazione è stata invece fornita con riferimento all'applicazione del comma 5 dell'art. 38-bis, nella parte in cui è previsto*

che "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, all'Amministrazione finanziaria"».

Tutto ciò premesso, l'istante chiede se - con riferimento al credito IVA, relativo al periodo d'imposta 2021, chiesto a rimborso dal "Gruppo IVA" - possa lei stessa 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), mediante assunzione diretta dell'obbligazione di integrale restituzione della somma da rimborsare, comprensiva dei relativi interessi, all'Amministrazione finanziaria.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene che *«il terzo periodo del comma 5 (...) art. 38-bis [N.d.R. decreto IVA] possa trovare applicazione anche con riferimento al rimborso richiesto da parte di un Gruppo IVA, in quanto:*

- il riferimento ai "gruppi di società" di cui all'art. 38-bis postula una nozione di controllo più ampia rispetto a quella prevista dall'art. 70-ter per il gruppo IVA, che richiama solo il numero 1), del comma 1 dell'art. 2359 del codice civile (ai fini di verificare la sussistenza del vincolo finanziario);

- il soggetto chiamato alla diretta assunzione dell'obbligazione di integrale restituzione della somma da rimborsare (la capogruppo) coincide ordinariamente con il rappresentante di gruppo (cioè il soggetto che esercita il controllo di cui al combinato disposto ex artt. 70-septies, comma 2 e 70-ter, comma 1), salvo il caso in cui tale soggetto non possa esercitare l'opzione;

- tenuto conto della natura "collettiva" del Gruppo IVA, vi è una "responsabilità solidale paritetica" a carico di tutti i soggetti partecipanti al gruppo IVA a fronte di

un eventuale indebito rimborso;

- in virtù dell'assunzione dell'obbligazione di pagamento, l'interesse erariale è maggiormente tutelato sotto il profilo oggettivo ed eventualmente anche soggettivo dal patrimonio della capogruppo, quale soggetto accreditato di piena affidabilità».

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.

La legge 11 dicembre 2016, n. 232 ("legge di Bilancio 2017") ha recepito l'articolo 11 della direttiva 2006/112 CE del 28 novembre 2006 ("Direttiva IVA") introducendo nell'ordinamento italiano l'istituto del gruppo IVA attraverso l'inserimento nel decreto IVA degli articoli da *70-bis* a *70-duodecies*.

La principale novità di tale istituto consiste nella perdita della soggettività passiva ai fini IVA dei soggetti che aderiscono al gruppo IVA, che viene sostituita dalla soggettività passiva unitaria del gruppo stesso. Come conseguenza della soggettività passiva del gruppo, l'articolo *70-quinquies* dispone che tutte le operazioni effettuate dalle società partecipanti nei confronti di soggetti non partecipanti al gruppo sono da imputare al gruppo stesso come se fossero poste in essere da un unico soggetto IVA.

Il gruppo IVA, ai sensi dell'articolo *70-bis*, può essere costituito dalle società residenti in Italia legate da vincoli di tipo finanziario, organizzativo ed economico, previo esercizio dell'opzione di cui all'articolo *70-quater* da parte di tutte le società legate dai predetti vincoli. Occorre, in altre parole, rispettare il principio del cosiddetto "*all in all out*", secondo il quale, se si intende costituire un gruppo IVA, tutte le società stabilite in Italia legate dai vincoli menzionati devono obbligatoriamente esercitare

l'opzione, pena il recupero degli eventuali vantaggi indebitamente conseguiti dall'esclusione di talune società e, in caso di perseveranza nella violazione, lo scioglimento del gruppo IVA.

Ai sensi del comma 2, dell'articolo 70-*septies* del decreto IVA il rappresentante del gruppo è individuato nel soggetto che esercita sugli altri partecipanti al Gruppo IVA il controllo previsto dall'articolo 70-*ter*, comma 1 (c.d. "vincolo finanziario"). Il rappresentante del gruppo è pertanto *ope legis* la società capogruppo, fatto salvo il caso in cui tale soggetto non possa esercitare l'opzione.

Con riferimento al caso prospettato, il rimborso dell'IVA è disciplinato dall'articolo 6 del decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 6 aprile 2018, secondo cui «1. *I rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto, in presenza dei presupposti di cui all'art. 30 del decreto n. 633 del 1972, in capo al Gruppo IVA, sono eseguiti, a richiesta del rappresentante, applicando le disposizioni di cui all'art. 38-bis del medesimo decreto n. 633 del 1972, salvo quanto disciplinato nei successivi commi 2, 3 e 4.*

2. La dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà di cui al comma 3 dell'art. 38-bis del decreto n. 633 del 1972, attesta:

a) la sussistenza delle condizioni di cui alle lettere a) e b) del medesimo comma 3, prendendo a riferimento la sommatoria dei valori di ciascun partecipante al Gruppo IVA;

b) la regolarità dei versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi di cui alla lettera c) del medesimo comma 3, da parte di tutti i componenti del Gruppo IVA.

3. Le condizioni di cui al comma 4, lettera a), dell'art. 38-bis del decreto n. 633 del 1972, vanno verificate in capo a ciascun partecipante.

4. Ai fini del calcolo della differenza, per ciascun anno, tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta o del credito dichiarato superiore ai limiti indicati nel comma 4, lettera b), dell'art. 38-bis del decreto n. 633 del 1972, rilevano gli avvisi di accertamento o di rettifica notificati al Gruppo IVA nei due anni antecedenti la

richiesta di rimborso.

5. L'eccedenza d'imposta chiesta a rimborso in sede di dichiarazione annuale è cedibile dal rappresentante del Gruppo IVA su delega dei partecipanti, nel rispetto delle disposizioni di cui agli articoli 1260 e seguenti del codice civile».

Stante il rinvio all'articolo 38-*bis* del decreto IVA, torna applicabile il comma 5, secondo cui per i rimborsi di ammontare superiore a 30.000 euro «*La garanzia (...) è prestata per una durata pari a tre anni dall'esecuzione del rimborso, ovvero, se inferiore, al periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento, sotto forma di cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, al valore di borsa, ovvero di fideiussione rilasciata da una banca o da una impresa commerciale che a giudizio dell'Amministrazione finanziaria offra adeguate garanzie di solvibilità ovvero di 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, all'Amministrazione finanziaria, anche in caso di cessione della partecipazione nella società controllata o collegata. In ogni caso la società capogruppo o controllante deve comunicare in anticipo all'Amministrazione finanziaria l'intendimento di cedere la partecipazione nella società' controllata o collegata. La garanzia concerne anche crediti relativi ad annualità precedenti maturati nel periodo di validità della garanzia stessa».*

Anche il legislatore tributario - al pari di quello civile - ha disposto, dunque, che il rimborso del credito IVA sia tutelato da un sistema complesso di garanzie. Il codice civile prevede, infatti, oltre alla generica garanzia sottostante ad ogni rapporto debitorio, secondo cui «*il debitore risponde dell'adempimento delle obbligazioni con tutti i suoi beni presenti e futuri*» (cfr. articolo 2740 del codice civile), un ulteriore sistema di garanzie a protezione del credito stesso. In particolare, è possibile

aumentare il numero dei soggetti passivi che, obbligandosi personalmente verso il creditore con il proprio patrimonio, garantiscono l'adempimento di una obbligazione altrui (cfr. articolo 1936 e seguenti del codice civile). Mediante il contratto fideiussorio, ad esempio, *«il fideiussore è obbligato in solido col debitore principale al pagamento del debito»*.

Ugualmente, la norma tributaria - allo scopo di conciliare l'interesse dei contribuenti ad ottenere in via accelerata il rimborso delle eccedenze di credito, con le imprescindibili esigenze di tutela dell'erario - prevede che, a fronte del rimborso, il contribuente (ove non esonerato) presti, in aggiunta alla generica garanzia data dal suo patrimonio, un'ulteriore garanzia mediante *«cauzioni in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, (...), ovvero fideiussione rilasciata da un'azienda o istituto di credito, (...), o da un'impresa commerciale che a giudizio dell'Amministrazione finanziaria offra adeguate garanzie di solvibilità o mediante polizza fideiussoria rilasciata da un istituto o impresa di assicurazione»*.

Tuttavia, attesa l'onerosità delle disposizioni sopra richiamate, il legislatore ha previsto a beneficio di alcuni soggetti in possesso di determinati requisiti, una semplificazione delle modalità di prestazione della garanzia prevedendo che *«per i gruppi di società, con patrimonio consolidato superiore a 500 miliardi di lire, la garanzia può essere prestata mediante diretta assunzione da parte della società capogruppo o controllante di cui all'art. 2359 del codice civile»*.

Pertanto, per effetto della richiamata disposizione, la società capogruppo o controllante (*ex* articolo 2359 c.c.) può assumere, per conto della società del gruppo che ha presentato istanza di rimborso *ex* articolo 38-*bis*, l'obbligazione di integrale restituzione delle somme che possono risultare indebitamente rimborsate, ovvero degli altri crediti del medesimo periodo cui si riferisce il rimborso e di quelli precedenti maturati nel periodo di validità della garanzia, divenendo, per così dire, "fideiussore" della controllata. In tal caso, la controllante assume direttamente l'obbligo di restituire le imposte indebitamente rimborsate alle società del gruppo che ne hanno fatto

richiesta.

Al riguardo - con riferimento alla procedura di liquidazione IVA di gruppo (cfr. articolo 73, ultimo comma, del decreto IVA) - la risoluzione del 3 agosto 2007, n. 202/E, ha chiarito che *«la società capogruppo (che può garantire ex articolo 38-bis i crediti trasferiti dalle altre società e compensati nella procedura di liquidazione IVA di gruppo), se coincide con la controllante IVA (cui competono gli adempimenti relativi alla medesima procedura di liquidazione), è esonerata dal garantire i propri crediti compensati nella liquidazione IVA di gruppo.*

Il medesimo esonero non può essere ammesso a favore della società controllante nell'ipotesi in cui le eccedenze di credito emergenti dalla liquidazione di gruppo siano chieste a rimborso, secondo una procedura differenziata che, rispetto alla compensazione, presenta un maggior "rischio fiscale"».

Tanto premesso, con riferimento al caso di specie, il rappresentante fiscale non può essere equiparato alla società capogruppo, così come intesa dal citato articolo 38-bis, rispetto al gruppo IVA cui si riferisce il rimborso, soggetto nato per assumere i diritti e gli obblighi derivanti dalle operazioni IVA effettuate dai soggetti ad esso partecipanti. Manca, infatti, quell'alterità soggettiva e patrimoniale che caratterizza la forma di garanzia mediante assunzione diretta della responsabilità da parte della capogruppo, essendo il rappresentante parte stessa del gruppo IVA e già responsabile solidalmente con tutti gli altri soggetti partecipanti delle somme eventualmente accertate in capo al gruppo IVA.

La soluzione proposta dall'istante non può, dunque, essere condivisa e, conseguentemente, la richiesta di rimborso dell'eccedenza del credito IVA presentata dal Gruppo IVA dovrà essere garantita nei modi ordinari.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)