

**Risposta n. 191/2022**

**OGGETTO:** Garanzia dei crediti utilizzati nell'ambito della liquidazione IVA di gruppo - articolo 38-bis, comma 3, decreto Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633

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

**QUESITO**

L'istante, che aderisce alla procedura di liquidazione IVA di gruppo (*ex* articolo 73 decreto ministeriale 13 dicembre 1979, come modificato dal decreto ministeriale 13 febbraio 2017) unitamente alle imprese controllate [...] e [...], pone un quesito, qui sinteticamente riportato, in merito all'obbligo di garanzia dei crediti IVA.

Al riguardo, l'istante evidenzia che, stante la particolare situazione delle imprese (fornitrici di esportatori abituali), eseguite le compensazioni periodiche infragruppo, ogni anno residuerà sempre un credito IVA di Gruppo, che verrà utilizzato nelle liquidazioni dell'anno successivo. Tenuto conto che tutte le società partecipanti alla liquidazione IVA di gruppo *«procedono e procederanno ad asseverare regolarmente tutte le dichiarazioni IVA, dall'anno di ingresso nella procedura e per il futuro»*, l'istante chiede se, *«per gli importi di cui al rigo VS30 la controllante è sempre tenuta a prestare le garanzie di cui all'art. 6 del DM 13/12/1979, oppure, stante la normativa sopravvenuta in tema di asseverazioni delle dichiarazioni (articolo 13 del d.lgs. 21*

*novembre 2014, n. 175, che ha sostituito l'art. 38-bis innovando significativamente la disciplina relativa all'esecuzione dei rimborsi IVA ed eliminando, in particolare, l'obbligo generalizzato di prestazione della garanzia), la garanzia non va prestata allorquando tutte le dichiarazioni (controllante e controllate) siano asseverate sia nell'anno precedente che nel successivo, cioè continuatamente, ferma restando la obbligatoria compilazione dell'atto notorio in ordine alle specifiche condizioni previste dall'art. 38-bis, comma 3 del DPR n.633/1972».*

Il dubbio è sorto perché le istruzioni del modello IVA 2022 prevedono che: *«Nel rigo VS30 devono essere indicate le eccedenze di credito residue delle società del gruppo che, non avendo trovato compensazione nell'anno precedente (2020) ai sensi dell'art. 6 del decreto ministeriale 13 dicembre 1979 e, non essendo state quindi garantite, sono state computate in detrazione nell'anno 2021 dalla controllante ed hanno trovato compensazione con corrispondenti eccedenze di debito di altre società del gruppo nel corso dello stesso anno. Si fa presente, come precisato con risoluzione ministeriale n. 626305 del 20 dicembre 1989, che per esigenze di chiarezza contabile tali eccedenze di credito di gruppo si presumono compensate con precedenza rispetto agli altri crediti trasferiti dalle società nel corso del 2021. Per l'ammontare indicato al rigo VS30 la controllante è tenuta a prestare le garanzie previste dall'art. 6 del decreto ministeriale 13 dicembre 1979. Ovviamente, tali garanzie devono essere prestate distintamente dalle garanzie che la medesima controllante deve produrre per la eventuale eccedenza di credito compensata, risultante al rigo VK24 della propria dichiarazione, relativa allo stesso anno d'imposta».*

#### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

In sintesi, l'istante ritiene che *«gli importi esposti al rigo VS30, e comunque tutte le eccedenze emergenti dalle dichiarazioni, **non vanno garantiti (ricorrendo tutti gli altri presupposti normativi di cui all'art. 38-bis comma 3)** dalla controllante **in caso***

***di asseverazione (nell'anno precedente e nell'anno di riferimento)*** di tutte le dichiarazioni iva delle società coinvolte (società controllante e società controllate), essendo l'art. 38-bis del DPR 633/72 riferibile anche al credito esposto al rigo VS30 del modello IVA22.

*Le relative istruzioni al modello IVA riportano sì l'obbligo di garanzia, ma vanno lette nel senso che tale obbligo è applicabile ai soli casi di assenza delle condizioni previste per l'asseverazione e/o previste dal comma 3 del medesimo articolo 38-bis».*

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

La procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo, disciplinata dall'articolo 73, ultimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto IVA) e dal decreto ministeriale 13 dicembre 1979 (di seguito DM), come modificato dal D.M. 13 febbraio 2017, costituisce un particolare metodo di liquidazione dell'IVA che consente alle società controllanti e controllate appartenenti ad un gruppo di imprese di compensare, all'interno del medesimo gruppo, le situazioni creditorie sorte in capo ad alcune società con quelle debitorie di altre.

Sotto il profilo procedurale, l'articolo 6 del D.M. individua i requisiti soggettivi per l'adesione alla procedura di liquidazione IVA di gruppo, nonché le modalità applicative della stessa.

In particolare, il terzo comma dispone 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. [...]».*

L'articolo 5 del medesimo decreto dispone altresì che «*L'ente o società controllante deve riportare nella propria dichiarazione l'ammontare complessivo dei versamenti eseguiti nel corso dell'anno, il calcolo dell'imposta da versare per l'anno, al lordo e al netto dei versamenti effettuati, ovvero quello dell'eccedenza detraibile che ne risulta.*

*L'eccedenza di cui al precedente comma può essere rimborsata, computata in detrazione o utilizzata in compensazione ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, nell'anno successivo solo dall'ente o società controllante».* Ne deriva che, negli anni successivi, l'utilizzo in detrazione o in compensazione dell'eccedenza a credito IVA deve essere garantito dalla sola società controllante.

Tanto premesso, la disciplina relativa all'esecuzione dei rimborsi IVA, di cui dell'articolo 38-*bis* del decreto IVA - cui fa riferimento il citato articolo 6 del DM - è stata significativamente modificata dall'articolo 13 del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175 che ha ridefinito, tra l'altro, le modalità e le soglie per garantire i crediti IVA chiesti a rimborso.

In particolare, il comma 3 dell'articolo 38-*bis*, dispone che, «*Fatto salvo quanto previsto dal comma 4, i rimborsi di ammontare superiore a 30.000 euro sono eseguiti previa presentazione della relativa dichiarazione o istanza da cui emerge il credito richiesto a rimborso recante il visto di conformità o la sottoscrizione alternativa di cui all'articolo 10, comma 7, primo e secondo periodo, del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102. Alla dichiarazione o istanza è allegata una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, a norma dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che attesti la sussistenza delle seguenti condizioni in relazione alle caratteristiche soggettive del contribuente:*

*a) il patrimonio netto non è diminuito, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento; la consistenza degli immobili*

*non si è ridotta, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata; l'attività stessa non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende compresi nelle suddette risultanze contabili;*

*b) non risultano cedute, se la richiesta di rimborso è presentata da società di capitali non quotate nei mercati regolamentati, nell'anno precedente la richiesta, azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore al 50 per cento del capitale sociale;*

*c) sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi».*

Il successivo comma 4 elenca, invece le ipotesi al verificarsi delle quali la garanzia è sempre dovuta, prevedendo che «Sono eseguiti previa prestazione della garanzia di cui al comma 5 i rimborsi di ammontare superiore a 30.000 euro quando richiesti:

*a) da soggetti passivi che esercitano un'attività d'impresa da meno di due anni diversi dalle imprese start-up innovative di cui all'articolo 25 del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221;*

*b) da soggetti passivi ai quali, nei due anni antecedenti la richiesta di rimborso, sono stati notificati avvisi di accertamento o di rettifica da cui risulti, per ciascun anno, una differenza tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta o del credito dichiarato superiore:*

*1) al 10 per cento degli importi dichiarati se questi non superano 150.000 euro;*

*2) al 5 per cento degli importi dichiarati se questi superano 150.000 euro ma non superano 1.500.000 euro;*

*3) all'1 per cento degli importi dichiarati, o comunque a 150.000 euro, se gli importi dichiarati superano 1.500.000 euro;*

*c) da soggetti passivi che nelle ipotesi di cui al comma 3, presentano la dichiarazione o istanza da cui emerge il credito richiesto a rimborso priva del visto di*

*conformità o della sottoscrizione alternativa, o non presentano la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà;*

*d) da soggetti passivi che richiedono il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante all'atto della cessazione dell'attività».*

Ne deriva che, laddove non sussista una delle cause di esclusione appena richiamate, il credito IVA chiesto a rimborso di importo superiore a 30.000 euro non necessita di garanzia, purché siano congiuntamente rispettati i seguenti adempimenti e condizioni:

1. nella dichiarazione annuale da cui emerge il credito, sia apposto il visto di conformità (articolo 35 del d.lgs. n. 241 del 1997) o, in alternativa, la sottoscrizione da parte dei soggetti che esercitano la revisione legale dei conti (articolo 10, comma 7, primo e secondo periodo decreto-legge n. 78 del 2009);

2. alla dichiarazione annuale, sia allegata un'autocertificazione con cui il richiedente attesta la sussistenza di tre condizioni soggettive richieste dall'art. 38-*bis* comma 3;

3. il patrimonio netto non sia diminuito, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40%; la consistenza degli immobili non si sia ridotta, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40% per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata;

4. l'attività stessa non sia cessata, né si sia ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende compresi nelle suddette risultanze contabili;

5. non risultino cedute, se la richiesta di rimborso è presentata da società di capitali non quotate nei mercati regolamentati, nell'anno precedente la richiesta, azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore al 50% del capitale sociale;

6. siano stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi.

Ciò premesso, come già chiarito dalla circolare n. 35/E del 27 ottobre 2015 [risposta al quesito n. 10) Garanzia per compensazioni IVA di gruppo] «*Le disposizioni contenute nel novellato articolo 38-bis del dPR n. 633 del 1972, in*

*materia di garanzie, trovano applicazione anche nell'ambito della liquidazione dell'IVA di gruppo, in forza del rinvio al citato articolo contenuto nell'articolo 6, comma 3, del decreto del Ministero delle finanze 13 dicembre 1979, n. 11065. Il suddetto articolo 6, infatti, nel disporre lo specifico obbligo di prestazione di garanzia 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, prevede, altresì, che a tal fine si applicano le disposizioni dell'articolo 38-bis.*

*Pertanto, tutti gli adempimenti previsti dall'articolo 38-bis per l'ottenimento dei rimborsi IVA, compresa la prestazione delle garanzie se dovuta, si applicano anche alle compensazioni nell'ambito dell'IVA di gruppo, nelle medesime forme».*

Con riferimento al caso di specie, dunque - nel presupposto che sussistano le condizioni per partecipare alla procedura di liquidazione IVA di gruppo, la cui verifica è rimessa agli organi deputati al controllo - si ritiene che, fatte salve le cause di esclusione di cui al citato comma 4 dell'articolo 38-bis del decreto IVA, le eccedenze di credito della società controllante e delle controllate, utilizzate per compensare i reciproci debiti IVA, non necessitino di garanzia, laddove sia apposto il visto di conformità sulla dichiarazione annuale da cui emerge l'eccedenza a credito, e sia allegata la dichiarazione sostitutiva di atto notorio attestante il possesso dei requisiti elencati dal citato comma 3.

Va da sé che al credito che residua e che sarà utilizzato negli anni successivi esclusivamente dalla controllante (in detrazione dal debito IVA o in compensazione *ex* articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997) andranno applicate le medesime regole, purché, come più volte detto, non si verifichi alcuna delle condizioni che obbligano alla presentazione delle garanzie.

**LA DIRETTRICE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**