

Risposta n. 257/2024

OGGETTO: Rimborsi IVA – garanzia – capogruppo controllante extra-UE – divieto di assunzione diretta dell'obbligazione – art. 38-bis, comma 5, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633

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

QUESITO

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

L'istante, società che produce e vende [...], riferisce di trovarsi fisiologicamente in una posizione IVA creditoria verso l'Erario, in quanto effettua cessioni principalmente nei confronti di esportatori abituali che rilasciano dichiarazioni d'intento per importi significativi, ed effettua altresì un'elevata quantità di esportazioni e cessioni intra-UE.

Attualmente l'istante è controllata al 100% dalla società lussemburghese [BETA] (d'ora innanzi, anche [...] o "Subholding"), *subholding* europea

dell'omonimo gruppo internazionale, che, a sua volta, è controllata al 100% dalla società statunitense *[GAMMA]* (d'ora innanzi, anche [...]).

Al fine di adempiere agli obblighi di garanzia previsti nell'ambito dei rimborsi IVA richiesti dall'istante, la Subholding ha finora prestato garanzia a favore dell'Erario mediante diretta assunzione, in qualità di società controllante, dell'obbligazione di integrale restituzione della somma da rimborsare, comprensiva di interessi, ai sensi dell'art. 38-*bis*, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito "decreto IVA").

Ciò in quanto, secondo quanto riferito dall'istante, *[BETA]* è la società di vertice UE (holding di diritto lussemburghese) che, avvalendosi della normativa civilistica locale di cui all'art. 1711-7 della legge lussemburghese del 10 agosto 1915 sulle società commerciali, non è tenuta alla redazione e presentazione del bilancio consolidato di Gruppo, dal momento che tale documento viene predisposto dalla sua società controllante extra-UE, *[GAMMA]*, di diritto statunitense.

Nei prossimi anni il gruppo [...] subirà verosimilmente una ristrutturazione societaria, per effetto della quale cambierà il socio di controllo della *[ALFA]*: in particolare, è previsto che sarà *[GAMMA]* a controllare direttamente *[ALFA]*. Per l'effetto, non sarà più presente una sub-holding europea controllante della *[ALFA]*, che possa garantire, mediante assunzione diretta, il rimborso IVA richiesto dall'istante, secondo il modello adoperato sino ad oggi conformemente alle indicazioni fornite con la risoluzione del 21 aprile 2011, n. 49/E.

Tanto premesso, nell'ambito dei futuri rimborsi IVA richiesti dall'istante, in considerazione della previsione contenuta nel primo periodo del comma 5 dell'articolo

38-bis del decreto IVA, secondo cui la garanzia può essere prestata, *inter alia*, «da un'impresa commerciale che a giudizio dell'Amministrazione Finanziaria offra adeguate garanzie di solvibilità», «il gruppo è intenzionato a procedere con l'assunzione dell'obbligazione di pagamento - e quindi con l'emissione della lettera di patronage - direttamente tramite la controllante capogruppo statunitense [GAMMA], la quale continuerà a presentare il bilancio consolidato nel proprio Stato di residenza (equivalente a quello previsto nel nostro ordinamento per ottemperare agli obblighi di cui all'articolo 25 e seguenti del decreto legislativo n. 127 del 9 aprile 1991)».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene che la c.d. lettera di *patronage* prevista dall'articolo 38-bis, comma 5, del decreto IVA, per i gruppi di società con patrimonio risultante dal bilancio consolidato superiore a 250 milioni di euro, possa essere prestata - mediante la diretta assunzione di integrale restituzione della somma da rimborsare, comprensiva di interessi - da parte della società capogruppo extra-UE [GAMMA]. Ad avviso dell'istante, infatti, la norma in questione non prevede limitazioni in ordine al Paese di residenza dell'ente che presenta la lettera di *patronage*, mentre, la specifica situazione soggettiva della [GAMMA] (già conosciuta dall'ufficio competente per il rimborso) consente *ictu oculi*, da un punto di vista patrimoniale, di offrire adeguate garanzie di solvibilità.

A tal fine, l'istante precisa che tale società, quotata alla borsa di New York (NYSE), è al vertice del gruppo, ne presenta il bilancio consolidato ed ha un patrimonio netto superiore a 5 miliardi di dollari (corrispondenti all'incirca a 4,5 miliardi di euro, in base al tasso di cambio).

Tale circostanza, ad avviso dell'istante, consente di rispettare le previsioni di cui al comma 5 dell'articolo 38-*bis* del decreto IVA sotto l'essenziale profilo della tutela dell'interesse erariale nell'ambito dei rimborsi IVA, trattandosi di un soggetto che fornisce adeguate garanzie di solvibilità, a nulla rilevando il suo Paese di residenza.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 38*bis*, comma 3, del decreto IVA stabilisce che i rimborsi IVA di ammontare superiore a 30.000 euro, richiesti da soggetti che non rientrano nelle ipotesi di rischio di cui al comma 4 del medesimo articolo, sono eseguiti senza prestazione della garanzia, purché previa presentazione della dichiarazione annuale o dell'istanza di rimborso (da cui emerge il credito), 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, corredata di dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, resa a norma dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che attesti la sussistenza di talune ben individuate condizioni in relazione alle caratteristiche soggettive del contribuente.

In mancanza dei requisiti di cui al comma 3 dell'articolo 38-*bis* del decreto IVA, i rimborsi IVA di ammontare superiore a 30.000 euro soggiacciono all'obbligo di prestare la garanzia secondo le modalità previste dal successivo comma 5 del medesimo articolo, ossia, «[...] *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. [...]».

Il medesimo articolo 38bis, comma 5, del decreto IVA, al terzo periodo dispone una semplificazione per i gruppi di società con patrimonio risultante dal bilancio consolidato superiore a 250 milioni di euro, prevedendo che «[...] *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 [...]».*

Per effetto di tale previsione normativa, la società capogruppo o controllante (ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile) può assumere, per conto della società del gruppo che ha presentato istanza di rimborso ai sensi dell'articolo 38bis del decreto IVA, 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, in luogo delle forme di garanzia previste dalla citata norma (polizza fideiussoria, fideiussione, ecc.), l'interesse erariale è garantito dal patrimonio della controllante oltre che da quello della controllata.

A tal riguardo, la circolare n. 164/E del 22 giugno 1998 ha precisato che, «[...] *agli effetti della norma che attribuisce rilevanza ai fini dell'individuazione dei soggetti abilitati a prestare la garanzia alla normativa civilistica in tema di bilancio consolidato*

non assume rilievo la 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 [...]».

Inoltre, la citata circolare, cui rinvia la circolare n. 32/E del 20 dicembre 2014, ha chiarito che, *«per società capogruppo deve intendersi il soggetto, nazionale o comunitario, tenuto alla redazione del bilancio consolidato»*, ossia la società posta al vertice del gruppo e non una qualunque società intermedia nella catena di controllo e non capogruppo (cfr la risoluzione n. 189/E del 12 giugno 2002).

Infine, il richiamato documento di prassi, nell'esaminare l'applicabilità dell'assunzione diretta di garanzia anche alla particolare procedura della liquidazione IVA di gruppo di cui all'articolo 73 del decreto IVA, ha chiarito che, se non vi è coincidenza soggettiva tra la capogruppo ai fini del bilancio consolidato e la controllante ai fini della liquidazione di gruppo IVA, solo quando quest'ultima (controllante IVA) è, a sua volta, obbligata alla presentazione di un bilancio consolidato - confluendo in essa entrambe le figure di controllante IVA e controllante civilistica - la garanzia può essere dalla medesima prestata direttamente.

Tutto ciò premesso, non appare conferente, nel caso di specie, il richiamo alle indicazioni rese con la risoluzione n. 49/E del 21 aprile 2011, ove, in forza di quanto innanzi chiarito, è stato ammesso che la controllante nazionale IVA nella procedura di liquidazione di gruppo e capogruppo ai fini del consolidato prestasse diretta garanzia dei crediti delle proprie controllate, utilizzati in compensazione nell'ambito della procedura, nonostante la stessa non depositasse il proprio bilancio consolidato ma quello della casa madre statunitense.

Per effetto della futura riorganizzazione di cui si discute, infatti, il controllo diretto della [ALFA] sarà assunto dalla statunitense [GAMMA], società extraUe capogruppo di un gruppo internazionale il cui patrimonio netto non risulta da un bilancio consolidato redatto ai sensi del decreto legislativo n. 127 del 1991; detta norma, infatti, non può trovare applicazione essendo la capogruppo, nonché le restanti società appartenenti al gruppo in esame - con la sola eccezione della [ALFA] - non residenti nel territorio dello Stato (cfr la risposta ad interpello n. 43 pubblicata sul sito *internet* della scrivente il 10 febbraio 2020).

Conseguentemente, laddove l'erogazione del rimborso IVA necessiti di una garanzia, la stessa andrà prestata nelle altre forme previste dall'articolo 38*bis*, comma 5, del decreto IVA (cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, fideiussione, polizza fideiussoria rilasciata da un'impresa di assicurazione, ecc.), e non anche tramite assunzione diretta dell'obbligo di restituzione da parte della società statunitense, ai sensi dell'articolo 38-*bis*, comma 5, del decreto IVA.

Si precisa, infine, che il rinvio, contenuto nel comma 5 dell'articolo 38-*bis* del decreto IVA, ad «*un'impresa commerciale che a giudizio dell'Amministrazione Finanziaria offra adeguate garanzie di solvibilità*», intende fare riferimento a società diverse dalle banche e dalle assicurazioni che siano abilitate a rilasciare la garanzia fideiussoria. Tali soggetti "solvibili" sono stati individuati con la Circolare n. 66/E del 5 aprile 2000, alla quale si rinvia.

In conclusione, la soluzione prospettata dall'istante non è condivisibile.

**IL VICE DIRETTORE
CAPO DIVISIONE CONTRIBUENTI
(firmato digitalmente)**