

Risposta n. 288/2025

OGGETTO: *Liquidazione IVA di gruppo – Eccedenze di credito IVA compensate – Requisiti per l'esonero dalla presentazione della garanzia (art. 38-bis del dPR 26 ottobre 1972, n. 633)*

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

QUESITO

La società di diritto olandese *[ALFA]* (di seguito "istante"), identificata ai fini IVA in Italia a decorrere dall'11 novembre 2022, fa presente quanto nel prosieguo sinteticamente riportato.

L'istante - che opera nel settore del commercio all'ingrosso di [...] - riferisce di importare «*(...) prodotti finiti che cede localmente alla propria controllata italiana [BETA] la quale, a sua volta, si occupa di distribuirli prevalentemente sul territorio nazionale.*».

Inoltre rappresenta che «*Per via della tipologia di operazioni effettuate, (...) risulta essere strutturalmente in una posizione di credito IVA in Italia*».

L'istante, al fine di recuperare tale credito, ha dichiarato di aver optato - a partire da gennaio 2023 - per l'applicazione del regime della liquidazione IVA di gruppo, *ex articolo 73, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633* (di seguito "decreto IVA"), con la propria controllata italiana.

In aggiunta, l'istante rappresenta di aver costituito «*una stabile organizzazione in Italia (...), con efficacia dal 9 aprile 2015, successivamente cessata con effetto dal 03 febbraio 2022. Tale stabile organizzazione non ha mai effettivamente avviato l'attività per cui era stata costituita tant'è che sono state esclusivamente trasmesse dichiarazioni IVA a zero (...), eccezion fatta che per la dichiarazione IVA 2022, relativa all'anno 2021, in cui è (...) confluito il credito IVA generatosi da importazioni di beni effettuate in Italia dalla casa madre olandese dal momento che l'Agenzia delle Entrate non ne aveva concesso il rimborso nell'ambito della procedura semplificata prevista dalla Direttiva 2008/9/CE per via della presenza di una stabile organizzazione italiana.*

Inoltre, nel corso del 2022, successivamente alla chiusura della stabile organizzazione italiana ma prima di ottenere la nuova partita IVA, (...) ha altresì presentato delle ulteriori richieste di rimborso IVA tramite la procedura semplificata prevista dalla Direttiva 2008/9/CE, che sono state accolte da parte dell'Agenzia delle Entrate».

Tutto ciò premesso, l'istante - per evitare di garantire *ex articolo 38-bis* del decreto IVA le eccedenze di credito IVA residue delle società del gruppo compensate nell'anno 2024 - vorrebbe integrare la dichiarazione IVA/2025 con apposizione del

visto di conformità (ed annessa dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà che attesti la sussistenza delle condizioni soggettive previste dalla medesima norma). A tal fine, «chiede di:

- 1) chiarire le modalità con cui (...) procedere alla verifica della sussistenza della causa ostantiva dell'esercizio di un'attività d'impresa da meno di due anni, prevista dall'art. 38-bis, comma 4, lettera a), d.P.R. n. 633/1972, in caso di compensazione di proprie eccedenze di credito IVA nell'ambito della liquidazione IVA di gruppo, (...) e, in particolare, di chiarire (i) quale sia il momento a partire dal quale l'attività d'impresa possa essere considerata esercitata e (ii) il momento entro il quale il termine biennale possa concludersi, considerato che nella liquidazione IVA di gruppo non vi è un vero e proprio rimborso dell'imposta;*
- 2) confermare che, nel caso in cui il visto di conformità non sia apposto su una dichiarazione IVA trasmessa entro il termine ordinario e posto che nel frattempo non siano avviati eventuali controlli, accessi o ispezioni da parte dell'Agenzia delle Entrate, sia comunque possibile evitare la presentazione di una garanzia trasmettendo una dichiarazione IVA integrativa con apposizione del visto di conformità entro i termini di accertamento previsti dall'art. 57 del d.P.R. n. 633/1972;*
- 3) confermare le sanzioni dovute in caso di invio della dichiarazione IVA integrativa con visto di conformità entro i 90 giorni previsti dagli artt. 2 e 8, d.P.R. n. 322/1998, ovvero in un momento successivo, ma comunque entro i termini di decadenza dell'attività di accertamento di cui all'art. 57 del d.P.R. n. 633/1972;*

4) chiarire le modalità con cui (...) debba certificare le condizioni previste dal combinato disposto dei commi 3, 4, 5 e 6, dell'art. 38-bis del d.P.R. n. 633/1972, ai fini dell'esonero dalla presentazione della garanzia».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante - dopo aver richiamato la normativa e la prassi in materia - ritiene che «*In relazione al primo quesito, (...), al fine di verificare la causa ostantiva dell'esercizio dell'attività d'impresa da meno di due anni prevista dall'art. 38-bis, comma 4, lettera a), d.P.R. n. 633/1972 (...) debba fare riferimento:*

- *come data di inizio del computo dei due anni, (...), sarebbe necessario considerare quantomeno la prima importazione effettuata in Italia, sebbene questa sia stata effettuata prima dell'ottenimento della partita IVA italiana (...). In particolare, (...) tale prima importazione (...) riconducibile all'attività della casa madre estera (...) confluita nella dichiarazione IVA 2022, anno 2021, trasmessa utilizzando la partita IVA della stabile organizzazione italiana;*
- *come data di termine del computo dei due anni, dal momento che in caso di compensazione di eccedenze di credito IVA nell'ambito di una liquidazione IVA di gruppo non esiste una vera e propria data di richiesta di rimborso, (...) occorrerà fare riferimento, (...), al momento in cui è avvenuto l'invio della dichiarazione IVA 2025 (...) (nel caso di specie, il 30 aprile 2025), che è il momento in cui normalmente sarebbe anche fornita la garanzia prevista dall'art. 38-bis, d.P.R. n. 633/1972 o apposto il visto di conformità (o la sottoscrizione alternativa).*

Tuttavia, (...) ritiene che, avendo inviato la dichiarazione IVA nel termine ordinario del 30 aprile 2025 ma non avendo presentato la garanzia e non avendo ottenuto l'apposizione del visto di conformità (...), la compensazione del credito infragruppo non abbia prodotto i propri effetti. Pertanto, come data di termine del computo dei due anni, (...), si debba far riferimento al momento in cui la garanzia sia eventualmente prestata, ovvero il visto di conformità o la sottoscrizione alternativa siano apposti sulla dichiarazione IVA "integrativa" (...).

In relazione al secondo quesito, (...) ritiene che, nel caso in cui il visto di conformità non sia apposto su una dichiarazione IVA trasmessa entro il termine ordinario e posto che nel frattempo non siano avviati eventuali controlli, accessi o ispezioni da parte dell'Agenzia delle Entrate, sia comunque possibile evitare la presentazione di una garanzia trasmettendo una dichiarazione IVA integrativa con apposizione del visto di conformità entro i termini di accertamento previsti dall'art. 57 del d.P.R. n. 633/1972.

In relazione al terzo quesito, (...), in caso di invio di una dichiarazione integrativa con l'apposizione del visto di conformità (assumendo che le altre condizioni siano verificate), resterebbero comunque dovute le sanzioni, eventualmente ravvedibili ai sensi dell'art. 13 del Dlgs. n. 472/1997, e gli eventuali interessi in relazione al ritardo maturato tra il termine per la trasmissione della dichiarazione IVA e la data di effettiva trasmissione della dichiarazione IVA vistata. In particolare, laddove l'invio della dichiarazione IVA vistata avvenga con un ritardo:

- non superiore a novanta giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione IVA, resterebbero dovute le sanzioni formali previste dall'art. 11, comma 7-bis, del Dlgs. n. 471/1997;
- superiore a novanta giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione IVA, resterebbero dovute le sanzioni proporzionali previste art. 13, comma 6, del Dlgs. n. 471/1997 oltre agli interessi legali.

Infine, con riferimento al quarto quesito, (...), anche nel caso delle compensazioni delle eccedenze di credito nell'ambito delle liquidazioni IVA di gruppo, sia necessario autocertificare le condizioni previste al comma 3 dell'articolo 38-bis, d.P.R. n. 633/1972, tramite una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, a norma dell'articolo 47, del d.P.R. 445/2000, compilando l'apposita sezione VX4 del modello IVA.

Tale autocertificazione dovrebbe essere di per sé essere sufficiente ai fini dell'erogazione del rimborso o del perfezionamento delle compensazioni delle eccedenze di credito nell'ambito delle liquidazioni IVA di gruppo, ferma restando la possibilità da parte dell'ufficio competente di effettuare controlli, anche successivamente, ai sensi dell'articolo 71 del citato d.P.R. n. 445/2000.

Diversamente, non qualificandosi come soggetto "non operativo", (...) ritiene di non essere tenuta a fornire l'attestazione delle società e degli enti operativi mediante la compilazione dell'apposita sezione VX4 del modello IVA».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere viene reso sulla base delle informazioni e degli elementi rappresentati dal contribuente, assunti acriticamente

così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità, completezza, concretezza ed esaustività, e non riguarda, in particolare, la verifica dei requisiti di controllo previsti dalla procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo né l'effettiva esistenza delle eccedenze di credito IVA compensate; tali verifiche, infatti, esulano dalle competenze esercitabili dalla scrivente in sede di risposta ad interpello ed in relazione a tali aspetti resta impregiudicato il potere di controllo dell'amministrazione finanziaria nelle opportune sedi (cfr. circolare n. 9/E del 2016).

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, terzo comma, del DM 13 dicembre 1979, come modificato dal DM 13 febbraio 2017, 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. [...]».

Quindi le singole società partecipanti alla liquidazione IVA di gruppo devono, per i rispettivi crediti compensati, prestare le garanzie; alla capogruppo spetta, inoltre, l'onere di fornire idonea garanzia per l'eventuale eccedenza di credito dell'anno precedente compensata nel periodo d'imposta in corso.

Al riguardo, l'articolo 38-bis, comma 3, del decreto IVA stabilisce che i rimborsi dei crediti 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 obbligo di prestare garanzia, 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 particolare, ai sensi dell'articolo 38-bis, comma 4, del decreto IVA sono considerate ipotesi di "rischio" e, dunque, obbligati alla prestazione della garanzia i soggetti passivi «*a) [...] che esercitano un'attività d'impresa da meno di due anni diversi dalle imprese start-up innovative [...]».*

Tanto premesso, la soluzione prospettata dall'istante di considerare la prima importazione effettuata in Italia dalla Casa madre come data di inizio del computo dei

due anni, non è condivisibile, in quanto per quanto rappresentato dall'istante stesso la citata importazione è «*confluìta nella dichiarazione IVA 2022, anno 2021, trasmessa utilizzando la partita IVA della stabile organizzazione italiana*» con conseguente recupero della relativa imposta.

Da ricordare, peraltro, come indicato sempre dall'istante, che «*tale stabile organizzazione non ha mai effettivamente avviato l'attività per cui era stata costituita*». Trattasi, dunque, di una società inattiva che lascia presumere proprio la sussistenza dell'ipotesi di "rischio" prevista dal citato dell'articolo 38-*bis*, comma 4, del decreto IVA (cfr. circolare n. 6/E del 19 febbraio 2015, punto 8.3 e circolare n. 33/E del 22 luglio 2016).

Per completezza, va altresì aggiunto che il termine biennale di cui al medesimo articolo deve essere riferito ai due anni precedenti la data di richiesta del rimborso annuale o trimestrale (cfr. citata circolare n. 6/E del 2015, punto 8.3). Nel caso di specie (compensazione infragruppo) è alla data di presentazione della dichiarazione IVA che occorre verificare la sussistenza delle condizioni di esonero dalla prestazione della garanzia previste dal comma 3 dell'articolo 38-*bis* del decreto IVA, stante la piena operatività delle disposizioni contenute nell'articolo 38-*bis* nell'ambito della liquidazione IVA di gruppo, nonché la necessità di non creare disparità di trattamento tra le richieste di rimborso del credito IVA e le compensazioni infragruppo; compensazioni infragruppo che, come l'amministrazione finanziaria ha avuto modo di precisare (cfr. risoluzioni n. 365025 del 9 dicembre 1987 e n. 165/E del 28 dicembre 2004), consentono di ottenere un effetto non dissimile di quello che si otterrebbe con il rimborso di cui al citato articolo 38-*bis*.

Con riferimento al secondo e terzo quesito, come ricordato in molteplici documenti di prassi (cfr. circolari n. 32/E del 30 dicembre 2014, punto 2.2.1 e n. 35/E del 27 ottobre 2015), il contribuente - laddove non siano avviati eventuali controlli, accessi o ispezioni da parte dell'amministrazione finanziaria e laddove non sia già stata conclusa la fase istruttoria del rimborso - può modificare la scelta effettuata in dichiarazione annuale, relativa al credito IVA chiesto a rimborso, presentando una dichiarazione integrativa entro i termini di decadenza dell'attività di accertamento di cui all'articolo 57 del decreto IVA (articolo 8, comma 6-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322).

Giova ricordare, laddove i termini di presentazione della dichiarazione annuale IVA fossero scaduti, che «*la prestazione della garanzia entro il termine di presentazione della relativa dichiarazione annuale IVA, infatti, 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*

Come ricordato dalla circolare innanzi richiamata, 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».

Infine, con riferimento al quarto quesito, la circolare n. 35/E del 2015, punto 2, ha chiarito che «*a differenza di quanto avveniva ai fini della presentazione dell'attestazione di "virtuosità" ai sensi della previgente normativa, non si ritiene possibile la presentazione di detta dichiarazione sostitutiva in un momento successivo alla dichiarazione/istanza.*

La dichiarazione sostitutiva potrà essere prodotta successivamente, secondo le modalità previste dai modelli dichiarativi, solo qualora venga presentata una dichiarazione correttiva/integrativa».

In altre parole, dunque, con la circolare innanzi richiamata è stato ammesso il ricorso all'istituto dell'integrazione per dotare la dichiarazione annuale del visto di conformità e della dichiarazione sostitutiva originariamente omessi, chiarendo altresì che è consentito correggere ed integrare «*anche le indicazioni rese con riguardo*

al presupposto per ottenere il rimborso, nonché alla richiesta diesonero dalla presentazione della garanzia [...], non eseguite o eseguite non correttamente [...]», purché siano rispettate le modalità e i limiti temporali declinati dalla risoluzione n. 99/E del 11 novembre 2014, cui si rimanda per tutti i dettagli del caso.

**IL VICEDIRETTORE
CAPO DIVISIONE CONTRIBUENTI
(firmato digitalmente)**