

Risposta n. 484/2021

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Eccedenze di credito compensate nell'ambito della procedura di liquidazione dell'IVA di Gruppo - prestazione delle garanzie

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, con sede legale in Irlanda ed identificata direttamente in Italia ai sensi dell'articolo 35-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633 (di seguito decreto IVA), fa parte, in qualità di società controllante, della procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo disciplinata dall'articolo 73 del decreto IVA e dal D.M. 13 dicembre 1979.

Nel corso del periodo d'imposta 2020, l'istante ha compensato eccedenze di credito IVA di gruppo, riportate a nuovo dal periodo d'imposta 2019, con eccedenze di debito, per un importo di [../] euro.

Con riferimento alle garanzie da prestare in sede di presentazione della dichiarazione IVA 2021, periodo d'imposta 2020, per la compensazione operata, l'istante chiede chiarimenti circa la corretta interpretazione dell'articolo 38-*bis* del

decreto IVA - richiamato dall'articolo 6 del DM 13 dicembre 1979 - laddove consente che, per le società facenti parte di gruppi societari, con patrimonio risultante dal bilancio consolidato superiore a 250 milioni di euro, la garanzia possa essere prestata mediante assunzione diretta, da parte della società capogruppo o controllante, dell'obbligazione di integrale restituzione della somma da rimborsare, comprensiva dei relativi interessi.

A tal fine, fa presente di avere un patrimonio netto superiore a 250 milioni di euro e di essere controllata da una società capogruppo, anch'essa di diritto irlandese, denominata *[BETA]*, società quotata alla Borsa statunitense, che redige il bilancio consolidato con patrimonio netto consolidato anch'esso superiore a 250 milioni di euro.

Inoltre, riferisce di essere esonerata dalla predisposizione del bilancio consolidato ai sensi di legge, in quanto la propria società controllante di diritto irlandese (la citata *[BETA]*), a sua volta, è soggetta all'obbligo di deposito di bilancio consolidato secondo il diritto dello Stato membro UE.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante, dopo aver richiamato gli articoli 38-*bis*, comma 5, del decreto IVA e 6 del D.M. 13 dicembre 1979, nonché alcuni documenti di prassi in materia (risoluzione n. 49/E del 21 aprile 2011, circolare n. 32/E del 30 dicembre 2014, circolare n. 164/E-100516 del 22 giugno 1998), ritiene di adottare il seguente comportamento:

«a) la società istante può e potrà, nel futuro, per eventuali eccedenze di credito generate dalle altre società partecipanti alla procedura e compensate nella procedura Iva di gruppo di cui è controllante, assumere in proprio l'obbligazione di pagamento ai fini di garantire le eccedenze di imposta compensate ai sensi dell'art. 73, ultimo comma, del DPR. n. 633/72, quale società tenuta alla redazione di bilancio

consolidato (ancorché esonerata dalla predisposizione dello stesso ai sensi di legge, poiché la propria società controllante, a sua volta, è soggetta all'obbligo di deposito di bilancio consolidato secondo il diritto di Stato membro UE ed ha un patrimonio netto consolidato superiore a 250 milioni di Euro), avente un patrimonio netto superiore ad Euro 250 milioni di Euro; e

b) la società istante può e potrà, nel futuro, per eventuali eccedenze di credito di Gruppo riportate a nuovo e compensate nelle annualità successive, ovvero in relazione alle eventuali eccedenze di credito generate in proprio e trasferite al Gruppo e ivi compensate nella procedura Iva di gruppo di cui è controllante, in relazione all'anno di compensazione di tali eccedenze, beneficiare della esenzione dalla presentazione di garanzia, in quanto - come sopra citato - società tenuta alla redazione di bilancio consolidato (ancorché esonerata dalla predisposizione dello stesso ai sensi di legge, poiché la propria società controllante, a sua volta, è soggetta all'obbligo di deposito di bilancio consolidato secondo il diritto di Stato membro UE ed ha un patrimonio netto consolidato superiore a 250 milioni di Euro), avente un patrimonio netto superiore ad Euro 250 milioni di Euro.

c) In via concorrente, la garanzia fideiussoria potrà essere presentata sia in relazione al caso sub a) sia in relazione al caso sub) anche dalla società di diritto irlandese controllante ultima del Gruppo [...], [BETA], società che predispone bilancio consolidato ed avente un patrimonio netto consolidato superiore ad Euro 250 milioni.».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo, disciplinata dall'articolo 73, terzo comma, del decreto IVA e dal D.M. 13 dicembre 1979, consente alle società legate da rapporti di controllo ed in possesso di specifici requisiti, di procedere alla liquidazione periodica dell'IVA in maniera unitaria, mediante compensazione dei

debiti e dei crediti risultanti dalle liquidazioni di tutte le società partecipanti e da queste trasferite al gruppo. Di conseguenza, i versamenti periodici (mensili o trimestrali), nonché il conguaglio di fine anno, vengono effettuati dalla società controllante che determina l'imposta da versare o il credito del gruppo.

Sotto il profilo procedurale, l'articolo 6 del D.M. 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 il credito 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 dei crediti risultanti dalle dichiarazioni annuali IVA della società controllante o delle società controllate, che vengono 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 grandi dimensioni, identificati con quelli aventi un patrimonio netto risultante dal bilancio consolidato superiore a 250 milioni di euro, il medesimo comma 5 prevede 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 [...]*».

Tale possibilità 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 di favore «...*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).

Con la circolare n. 164/E del 22 giugno 1998 è stato chiarito che, in generale, l'articolo 38-*bis* del decreto IVA, nello stabilire che la garanzia per i rimborsi IVA delle controllate può essere prestata dalla «*società capogruppo o controllante di cui all'articolo 2359 del codice civile*», ha inteso fare riferimento al soggetto, nazionale o comunitario, tenuto alla redazione del bilancio consolidato, ossia come meglio chiarito dalla risoluzione n. 189/E del 2012, alla società posta al vertice del gruppo e non ad una qualunque società intermedia nella catena di controllo e non capogruppo.

La medesima circolare, nell'esaminare l'applicabilità della citata disposizione 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.

Su tali presupposti si fonda il caso esaminato dalla risoluzione n. 49/E del 21 aprile 2011, ove alla controllante IVA nella procedura di liquidazione di gruppo e capogruppo ai fini del consolidato è stato consentito di prestare 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.

Tale situazione non è, evidentemente, assimilabile alla fattispecie prospettata dall'istante, società non residente, identificata direttamente in Italia, controllante ai fini della liquidazione IVA di gruppo ma non anche capogruppo civilistica, e che non redige il bilancio consolidato né deposita quello redatto dalla capogruppo.

Ciò emerge da quanto riportato a pag. 44 del documento Allegato n. 3 all'istanza ove, secondo la traduzione fornita dall'istante, si legge che *«La controllante ultima della Società è [BETA], una società costituita in Irlanda. L'unico gruppo di cui la Società fa parte e per il quale viene redatto il bilancio di gruppo è quello guidato da [BETA]. Il bilancio consolidato di [BETA] è disponibile al pubblico presso la sua sede legale in [...], Irlanda»*.

Ne deriva che non possono essere accolte le soluzioni sub a) e sub b) prospettate dall'istante (laddove si prospetta la possibilità di *«assumere in proprio l'obbligazione di pagamento»* al fine di garantire le *«eccedenze di credito generate dalle altre società partecipanti alla procedura e compensate nella procedura Iva di gruppo»* nonché di *«beneficiare della esenzione dalla presentazione di garanzia»* rispetto alle *«eventuali eccedenze di credito di Gruppo riportate a nuovo e compensate nelle annualità successive, ovvero in relazione alle eventuali eccedenze di credito generate in proprio e trasferite al Gruppo e ivi compensate nella procedura Iva di gruppo»*).

Quanto invece, alla soluzione sub c), si è dell'avviso che la società di diritto irlandese [BETA] possa garantire, mediante assunzione diretta dell'obbligazione di pagamento, le eccedenze a credito dell'istante e delle sue controllate, compensate nella

procedura di liquidazione IVA di gruppo, nel presupposto - non verificabile in questa sede - che essa sia la capogruppo comunitaria di vertice del Gruppo [...], e che rediga un bilancio consolidato con patrimonio netto consolidato superiore a 250 milioni di euro, depositato presso il competente registro delle imprese irlandese, che tenga conto di tutte le società (nazionali ed estere) partecipanti alla procedura di liquidazione IVA di gruppo. (cfr circolare n. 164/E del 1998 e circolare n. 32/E del 2014).

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)