

Risposta n. 164

OGGETTO: Interpello - Articolo 11, comma 1, lett. a) legge 27 luglio 2000 n. 212 - Recupero credito IVA nell'ambito della procedura di liquidazione IVA di gruppo di cui all'articolo 73 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633

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

QUESITO

[ALFA] (di seguito istante) fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante era controllata, fino all'anno d'imposta 2018, dalla società [BETA] (di seguito controllante) con cui aveva aderito al regime della liquidazione IVA di gruppo di cui all'articolo 73, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto IVA).

Nel 2017 l'Agenzia delle entrate - Direzione Provinciale di [...] ha notificato alla controllante un atto di recupero crediti, relativo all'anno d'imposta 2014, con il quale veniva recuperato il credito IVA trasferito dall'istante alla liquidazione IVA di Gruppo ed utilizzato dalla controllante in compensazione con il proprio debito IVA, per mancata presentazione della garanzia prevista dall'articolo 38-bis, comma 4, del decreto IVA.

L'istante afferma che *"Avverso l'atto di recupero in oggetto la ex controllante ha*

prestato sostanziale acquiescenza non impugnando lo stesso e pertanto diventando lo stesso definitivo anche ai fini della riscossione dell'imposta, degli interessi e delle sanzioni connesse".

Ciò premesso, l'istante chiede di sapere se il credito IVA - trasferito dalla controllata ed indebitamente utilizzato dalla controllante - debba considerarsi definitivamente acquisito dalla controllante oppure debba rientrare nella disponibilità della controllata.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante prospetta la seguente soluzione.

Nell'ambito della procedura di liquidazione IVA di gruppo, in assenza della prestazione della garanzia, di cui all'articolo 38-*bis*, comma 4, del decreto IVA, a tutela del credito utilizzato in compensazione, quest'ultima non si perfeziona, con la conseguenza di rendere dovuto *ex tunc* il versamento dell'IVA del cui obbligo risponde solo la controllante, essendo i risultati a debito e a credito delle società partecipanti alla procedura definitivamente acquisite in capo alla controllante. Residua in capo alle controllate il solo onere/diritto di regolarizzare tra loro le poste finanziarie a debito o a credito.

In via residuale, ove non fosse accolta la soluzione prospettata, e fosse vero che l'omessa presentazione della garanzia rende inefficace sia la compensazione tra debiti e crediti IVA del gruppo, sia il trasferimento del credito, l'istante ritiene corretto che la controllata cui si riferisce il credito possa recuperarlo mediante presentazione di una dichiarazione IVA integrativa a favore.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si evidenzia che, con riferimento all'atto di recupero allegato

dall'istante, diversamente da quanto riferito, risulta un contenzioso in atto non ancora definitivo.

Il parere della scrivente viene dunque reso unicamente al fine di chiarire in generale l'esito del credito indebitamente utilizzato in compensazione nell'ambito della procedura di liquidazione IVA di gruppo in assenza della garanzia.

La procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo è disciplinata dall'articolo 73, ultimo comma, del decreto IVA, e dal decreto ministeriale 13 dicembre 1979 - come da ultimo novellato dal decreto ministeriale 13 febbraio 2017.

Tale procedura 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.

Ai fini della compensazione, l'articolo 6 del decreto ministeriale del 1979 dispone che 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 dell'IVA di gruppo, devono essere garantite ai sensi dell'articolo 38-*bis* del decreto IVA. Si ricorda che, per effetto delle modifiche recate al citato articolo 38-*bis* dal decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175, la garanzia è richiesta solo nelle ipotesi residuali elencate al comma 4, essendo in genere necessario per i crediti superiori a 30.000 (limite così innalzato dal decreto-legge n. 193 del 2016, ed in precedenza fissato a 15.000 euro), il solo 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, nonché una dichiarazione sostitutiva di essere in possesso dei requisiti di affidabilità e solidità

patrimoniali elencati al comma 3 del medesimo articolo.

Ove necessaria, la garanzia costituisce, come emerge dal citato decreto del 1979, presupposto della validità della compensazione e, pertanto, qualora ne venga omessa la presentazione, la compensazione non si perfeziona. Conseguentemente l'ufficio dell'Agenzia delle entrate, procede al recupero, ai sensi dell'articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, in capo alla controllante degli importi indebitamente utilizzati in compensazione, nonché alla irrogazione delle sanzioni di cui all'articolo 13, comma 6, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, secondo cui *"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"*.

Per effetto della regolarizzazione della violazione, il credito ripristinato resta nella disponibilità della controllante, in conformità alle regole di funzionamento della procedura di liquidazione IVA di gruppo sopra descritte, secondo cui le eccedenze periodiche IVA a debito e a credito delle singole società sono trasferite alla controllante che procede alla liquidazione e al versamento del saldo del gruppo, ovvero resta titolare dell'eventuale eccedenza a credito.

Pertanto, in presenza di atti di recupero, è la controllante, una volta definito l'atto, l'unica legittimata al ripristino del credito. In senso conforme le istruzioni alla compilazione del Modello IVA (vedasi, ad esempio, quelle del modello IVA/2020 per il periodo d'imposta 2019) laddove specificano che il rigo VW40 - dove vanno indicate le somme riversate in seguito ad atti di recupero - deve essere compilato dalla

capogruppo nel caso in cui siano stati emessi atti di recupero nei confronti di quest'ultima per indebito utilizzo in compensazione di crediti del gruppo esistenti ma non disponibili.

Le stesse istruzioni evidenziano che *"attraverso tale esposizione, la validità del credito oggetto di riversamento viene rigenerata ed è equiparata a quella del credito formatosi nel periodo d'imposta relativo alla presente dichiarazione"*.

Nel caso prospettato, tuttavia, in cui la procedura di liquidazione IVA di gruppo è stata interrotta, la *ex* controllante, una volta definito l'atto di recupero e versato quanto richiesto, dovrà indicare il credito ripristinato nel rigo VL40 della propria dichiarazione annuale.

[...]

IL CAPO DIVISIONE

(firmato digitalmente)