



Direzione Centrale Normativa

Roma, 21 aprile 2011

OGGETTO: Interpello - ART. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 - Prestazione garanzia IVA di gruppo - Articolo 38-bis del DPR n. 633 del 1972

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 38-bis, primo comma, terzo periodo, del DPR n. 633 del 1972, è stato posto il seguente

QUESITO

ALFA (di seguito, istante) è una società di diritto olandese che, ai fini IVA, è registrata in Italia a mezzo della società BETA Srl, nominata quale proprio rappresentante fiscale, ai sensi dell'articolo 17 del DPR n. 633 del 1972.

L'istante rappresenta che, per l'anno 2008, ha optato - nella qualità di controllante - per l'applicazione dell'IVA di gruppo, ai sensi dell'articolo 73, ultimo comma, del DPR n. 633 del 1972, unitamente a due società italiane controllate: GAMMA SpA e DELTA Srl.

Nell'ambito di detta liquidazione, sono risultate eccedenze a credito trasferite da DELTA Srl al gruppo e compensate nello stesso anno 2008.

A fronte di tale compensazione e in virtù di quanto previsto dall'articolo 6 del DM 13 dicembre 1979 e dall'articolo 38-bis, primo comma, del DPR n. 633 del 1972, DELTA Srl ha prestato fideiussione bancaria - rilasciata da EPSILON in data 30 settembre 2009 - di durata triennale, per un importo complessivo di euro 27.372.568,00.

Successivamente, ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000, l'istante ha presentato all'Agenzia delle entrate – Direzione Centrale Normativa con sede in Roma, un'istanza di interpello ordinario (n. ... /2010) alla quale l'Agenzia ha risposto, nel 2010, riconoscendo che l'istante, in qualità di capogruppo ai fini del consolidato e di controllante IVA nella procedura di liquidazione IVA di gruppo, è autorizzata:

- per conto delle società controllate, a prestare garanzia diretta per i crediti compensati nella procedura IVA di gruppo, mediante l'apposita comunicazione prevista dall'articolo 38-bis, primo comma, terzo periodo, del DPR n. 633 del 1972;
- a non prestare la garanzia (rispondendone direttamente), relativamente ai propri crediti trasferiti e compensati nella liquidazione IVA di gruppo, nonché con riguardo alle eccedenze del gruppo maturate in un anno e compensate direttamente negli anni successivi.

Tanto premesso, l'istante chiede se sia possibile sostituire la citata fideiussione bancaria con la garanzia dalla stessa prestata direttamente, mediante l'apposita comunicazione prevista dall'articolo 38-bis, primo comma, terzo periodo, del DPR n. 633 del 1972.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'ISTANTE

L'istante ritiene possibile sostituire la fideiussione bancaria in quanto la stessa società (in qualità di capogruppo/controlante), a seguito di risposta al richiamato interpello, è stata autorizzata a prestare direttamente la garanzia di che trattasi.

A sostegno della soluzione proposta, l'istante rileva che il principio della sostituzione della garanzia nell'ambito della liquidazione dell'IVA di gruppo è già stato espressamente riconosciuto - sia pure per l'ipotesi esattamente contraria a quella oggetto del quesito ora proposto - dall'articolo 5 dello schema di assunzione di obbligazione di pagamento allegato alla circolare ministeriale 22

giugno 1998, n. 164, concernente la possibilità per la società controllante/capogruppo di sostituire la garanzia diretta prestata con altra tra quelle previste dall'articolo 38-bis del DPR n. 633 del 1972, nell'ipotesi di rinuncia alla prerogativa di controllante/capogruppo.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo, disciplinata dall'articolo 73, ultimo comma, del DPR n. 633 del 1972 e dal DM 13 dicembre 1979 (di seguito, DM), contenente le norme di attuazione del citato articolo 73, prevede che i versamenti 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 queste trasferite al gruppo.

Ai fini della compensazione, l'articolo 6 del DM dispone, poi, 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 DPR n. 633 del 1972.

In particolare, la garanzia può essere resa 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 un'azienda o istituto di credito,...o mediante polizza fideiussoria rilasciata da un istituto o impresa di assicurazione”*, ovvero *“per i gruppi di società, con patrimonio consolidato superiore a 500 miliardi di lire (258.228.449,54 euro),...mediante 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 ...".

Nel merito, si osserva che in una risposta ad un precedente interpello – proposto sempre dall'attuale società istante – questa Agenzia, con nota del 2010, ha affermato che qualora una società, avvalendosi di una normativa civilistica di un altro Paese europeo (nel caso specifico, olandese), non abbia redatto e presentato il bilancio consolidato del gruppo, ma abbia presentato quello redatto dalla propria casa madre extracomunitaria (statunitense nella fattispecie), tale circostanza non osta alla possibilità che la stessa possa prestare la garanzia nei modi previsti dall'articolo 38-bis, primo comma, terzo periodo, del DPR n. 633 del 1972.

Ciò, ovviamente, qualora la situazione patrimoniale della società che presta la garanzia assicuri quei requisiti di solidità ed affidabilità richiesti per garantire direttamente i crediti delle società controllate compensati nella procedura di liquidazione IVA di gruppo.

Ritornando alla fattispecie in esame, si evidenzia che le diverse tipologie di garanzia previste dall'articolo 38-bis, primo comma, del DPR n. 633 del 1972 (cauzione in titoli di Stato o comunque garantiti dallo Stato, fideiussione rilasciata da un'azienda o istituto di credito, polizza fideiussoria rilasciata da un istituto o impresa di assicurazione, ovvero assunzione diretta da parte della capogruppo/controllante, ove possibile), sono alternative tra loro, con la conseguenza che il richiedente può liberamente scegliere tra esse quella che ritiene di prestare.

La *ratio* della norma, infatti, è quella di tenere indenne l'Erario dall'eventuale danno economico derivante dall'esecuzione di rimborsi IVA che potrebbero rivelarsi successivamente indebiti e/o illegittimi.

Ciò premesso, si ritiene condivisibile la soluzione prospettata dall'istante, con la doverosa precisazione che la sostituzione tra le garanzie deve avvenire nel rigoroso rispetto della normativa richiamata e della *ratio legis*, nel senso che la garanzia sostitutiva prestata dalla controllante/capogruppo deve decorrere dal

momento dell'erogazione del rimborso – e non già dal momento della sostituzione – e per una durata pari a tre anni dallo stesso, ovvero, se inferiore, al periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento.

Da ultimo, non si ritiene conferente il richiamo dell'istante alla circolare 22 giugno 1998, n. 164, atteso che la fattispecie ivi disciplinata - diversa da quella odierna - riguarda esclusivamente l'eventualità in cui la società che ha fornito la garanzia intenda, in seguito, rinunciare alla prerogativa di controllante/capogruppo.

In questa ipotesi, infatti, sarà necessario darne preventiva e tempestiva comunicazione scritta all'Amministrazione Finanziaria (a mezzo raccomandata A/R) e garantire, contestualmente, la sostituzione della garanzia prestata (e poi venuta meno) con altra, scelta sempre tra quelle previste dall'articolo 38-bis del DPR n. 633 del 1972.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE