



## Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 03/08/2007 n. 202

### Oggetto:

Esonero dalla prestazione di garanzie da parte della societa' capogruppo per i rimborsi delle eccedenze di credito IVA annuali - articolo 38-bis del dPR 26 ottobre 1972, n. 633 Interpello - articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 - Alfa S.p.A.

### Testo:

Con interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, presentato in data....., la Alfa S.p.A. ha esposto il seguente quesito volto a conoscere l'esatta applicazione dell'articolo 38-bis, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

#### QUESITO

La societa' Alfa, in qualita' di capogruppo, ha presentato per l'anno 2002 domanda di rimborso dell'eccedenza di credito IVA di gruppo per importo pari a euro....., a garanzia del quale l'ufficio competente ha richiesto apposita polizza fideiussoria bancaria o assicurativa, con validita' fino al 31 dicembre 2007.

L'istante ha chiesto all'ufficio di potersi avvalere della previsione di esonero contenuta nell'art. 38-bis, primo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, secondo cui "Per i gruppi di societa', con patrimonio risultante dal bilancio consolidato superiore a 500 miliardi di lire, la garanzia puo' essere prestata mediante la diretta assunzione da parte della societa' 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", e, a seguito del rifiuto opposto dall'ufficio medesimo, la societa' ha presentato in data ..... polizza fideiussoria, per la cui stipula e' stato necessario il ricorso al mercato assicurativo, con un notevole aggravio finanziario.

Tanto premesso la societa' istante, che in data ..... ha gia' presentato all'ufficio competente apposita istanza per ottenere la restituzione della garanzia assicurativa prestata, chiede chiarimenti in merito all'applicazione dell'esonero in argomento.

#### SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La societa' istante, in qualita' di societa' controllata direttamente dal Ministero dell'Economia delle finanze nonche' capogruppo di un gruppo di societa' con patrimonio risultante dal bilancio consolidato superiore a .....euro, ritiene di poter applicare l'esonero dall'obbligo di prestare la garanzia per ottenere il rimborso delle eccedenze di credito IVA emergenti dalla liquidazione di gruppo di cui all'articolo 38-bis, primo comma, del dPR n. 633 del 1972. Cio' in considerazione della ratio dell'esonero, che si fonda sulla presunta "solidita'" ed "affidabilita'" della societa' capogruppo e sulla sua capacita' di farsi garante, per conto delle altre societa', delle eccedenze creditorie compensate nell'ambito della procedura di liquidazione IVA di gruppo, tenuto conto, altresì, dell'interpretazione amministrativa fornita in merito con circolare 22 giugno 1998, n. 164.

In altre parole, l'istante ritiene che, nella misura in cui la societa' controllante e' esonerata dal prestare la garanzia per le eccedenze dalla stessa trasferite e compensate nella liquidazione di gruppo, ugualmente la medesima puo' essere esonerata nell'ipotesi di richiesta di rimborso delle medesime eccedenze.

In caso contrario, si verificherebbe il paradosso che i medesimi rimborsi, formati quasi esclusivamente da crediti trasferiti da societa' controllate, se richiesti autonomamente al di fuori della procedura dell'IVA

di gruppo, potrebbero essere garantiti mediante assunzione diretta del rischio da parte della controllante, mentre se pretesi nell'ambito della predetta procedura, dovrebbero essere obbligatoriamente chiesti dalla controllante che sarebbe soggetta ad un trattamento restrittivo e penalizzante nonostante il suo ruolo di "garante" svolto per le altre società del gruppo.

Da ultimo, qualora non fossero accolte le considerazioni sopra illustrate, l'istante evidenzia di essere una società totalmente controllata dal Ministero dell'Economia e delle finanze che, in ultima analisi, sarebbe il soggetto da garantire. In altre parole, la garanzia verrebbe prestata dallo stesso soggetto "economico" che deve essere garantito, con inutile dispendio finanziario.

#### PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'interpello, così formulato dalla società istante deve considerarsi inammissibile mancando il requisito previsto dall'articolo 1, comma 2, del decreto del Ministro delle Finanze 26 aprile 2001, n. 209, ossia il carattere preventivo dell'istanza rispetto al comportamento fiscalmente rilevante adottato. Nella fattispecie prospettata, infatti, la società istante ha già chiesto il rimborso del credito IVA, prestato la relativa garanzia e avanzato pretesa di restituzione della stessa all'ufficio locale.

Cio' nondimeno, si reputa opportuno esaminare nel merito la questione prospettata, rappresentando qui di seguito un parere che non è produttivo degli effetti tipici dell'interpello di cui all'articolo 11, commi 2 e 3, della legge n. 212 del 2000 ma rientra nell'attività di consulenza giuridica secondo le modalità illustrate con la circolare del 18 maggio 2000, n. 99.

L'articolo 38-bis del DPR n. 633 del 1972 disciplina le modalità di esecuzione dei rimborsi delle eccedenze di credito IVA annuali e trimestrali, al verificarsi dei presupposti di cui all'articolo 30 del medesimo decreto.

In particolare, il primo comma del menzionato articolo 38-bis (così come modificato dall'articolo 24 della legge 27 dicembre 1997, n. 449 e dall'articolo 9 del decreto legge 30 settembre 2003, n. 269) stabilisce che i rimborsi sono eseguiti "...prestando, contestualmente all'esecuzione del rimborso e per una durata pari a tre anni dallo stesso, ovvero se inferiore al periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento, cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, al valore di borsa, ovvero fideiussione rilasciata da una azienda o istituto di credito,...".

In via preliminare, occorre comprendere la ragione per la quale il legislatore tributario ha disposto che il contribuente, per ottenere il rimborso delle eccedenze di credito, debba prestare idonea garanzia.

Al riguardo si osserva che il codice civile prevede, accanto alla generica garanzia sottostante ad ogni rapporto debitorio, secondo cui "il debitore risponde dell'adempimento delle obbligazioni con tutti i suoi beni presenti e futuri" (cfr articolo 2740 del codice civile), un ulteriore sistema di garanzie che possono accompagnare il credito stesso al fine di rafforzarlo.

In particolare, è possibile aumentare il numero dei soggetti passivi che, obbligandosi personalmente verso il creditore con il proprio patrimonio, garantiscono l'adempimento di una obbligazione altrui (cfr articolo 1936 e seguenti del codice civile). Mediante il contratto fideiussorio, ad esempio, "il fideiussore è obbligato in solido col debitore principale al pagamento del debito".

Tanto premesso, allo scopo di conciliare l'interesse dei contribuenti, consistente nell'esigenza di accelerare al massimo la procedura di rimborso delle eccedenze di credito, con le imprescindibili esigenze di tutela dell'Erario, la norma tributaria prevede che a fronte del rimborso il contribuente presti, in aggiunta alla generica garanzia data dal suo patrimonio, un'ulteriore garanzia mediante "cauzioni in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, al valore di borsa, ovvero fideiussione rilasciata da un'azienda o istituto di credito, comprese le casse rurali e artigiane..., o da un'impresa commerciale che a giudizio dell'Amministrazione finanziaria offra adeguate garanzie di solvibilità o mediante polizza fideiussoria rilasciata da un istituto o impresa di

assicurazione".

L'esigenza di fornire adeguata garanzia deriva, in particolare, dalla circostanza che, in genere, con la procedura accelerata dei rimborsi attualmente in uso (cfr articolo 78 della legge 30 dicembre 1991, n. 413 - "conto fiscale"), i rimborsi sono eseguiti prima che siano decorsi i termini per l'accertamento, ossia prima che l'ufficio abbia potuto riscontrarne i presupposti formali e sostanziali.

Al tal fine "le garanzie, come previsto attualmente, sono estese, oltre che alla copertura dell'indebito rimborso, anche alla copertura dei crediti che l'Amministrazione finanziaria vanta sugli anni passati e non ancora prescritti ai fini dell'accertamento ed anche agli anni nei quali l'Amministrazione finanziaria non ha ancora corrisposto i rimborsi" (cfr parere Commissione Parlamentare dei Trenta del 19 marzo 1998) e, pertanto, si e' affermato "un concetto di garanzia fideiussoria non legato ad una particolare obbligazione, ma esteso alla copertura della solvibilita' finanziaria dell'impresa".

Attesa, tuttavia, l'onerosita' delle disposizioni sopra richiamate, il legislatore ha previsto a beneficio di alcuni soggetti in possesso di determinati requisiti, una semplificazione delle modalita' di prestazione della garanzia e, in altri casi, anche l'esonero dall'obbligo di garanzia.

In particolare, il decreto legislativo 23 marzo 1998, n. 56 ha modificato l'articolo 38-bis, primo comma, terzo periodo, prevedendo che "per i gruppi di societa', con patrimonio consolidato superiore a 500 miliardi di lire, la garanzia puo' essere prestata mediante diretta assunzione da parte della societa' capogruppo o controllante di cui all'art. 2359 del codice civile della obbligazione di integrale restituzione della somma da rimborsare, comprensiva dei relativi interessi, all'Amministrazione finanziaria, anche per il caso di cessione della partecipazione nella societa' controllata o collegata".

Per effetto della richiamata disposizione, la societa' capogruppo o controllante (ex articolo 2359 c.c.) puo' assumere, per conto della societa' del gruppo che ha presentato istanza di rimborso ex articolo 38-bis, 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 validita' della garanzia, divenendo, per cosi' dire, "fideiussore" della controllata.

In tal caso, essa assume direttamente l'obbligo di restituire le imposte indebitamente rimborsate alle societa' del gruppo interessato. In luogo delle forme di garanzia previste dall'articolo 38-bis, primo comma, primo periodo (polizza fideiussoria, fideiussione,...), l'interesse erariale e' garantito dal patrimonio della controllante oltre che da quello della controllata.

Da quanto sopra si evince che l'articolo 38-bis, primo comma, terzo periodo, non prevede alcun esonero dagli obblighi di garanzia previsti per l'esecuzione dei rimborsi IVA, bensì una semplificazione delle modalita' con cui la garanzia medesima puo' essere prestata, che si sostanzia nella sostituzione della ordinaria fideiussione o cauzione con l'assegnazione diretta di responsabilita' da parte della capogruppo.

I soggetti, invece, che in caso di istanza di rimborso non hanno l'obbligo di prestare garanzia sono individuati espressamente dalle norme.

Così, ad esempio, da tale obbligo e' esonerato il contribuente che soddisfa determinate condizioni di solvibilita' ed affidabilita' (articolo 38-bis, settimo e ottavo comma del dPR n. 633 del 1972); il curatore fallimentare o il commissario liquidatore con riguardo ai rimborsi di ammontare non superiore a 258.228 euro (500 milioni di lire) non ancora liquidati alla data della dichiarazione di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa, nonche' per quelli successivamente richiesti (articolo 74-bis, terzo comma, del dPR n. 633, come modificato dalla legge 23 dicembre 2000, n. 388); la societa' di gestione che richiede il rimborso delle eccedenze di credito afferenti l'acquisto e le spese di manutenzione degli immobili da parte dei fondi comuni d'investimento immobiliare da essa istituiti (articolo 8 del d.lgs. 25 settembre 2001, n. 351).

Invero, la circostanza che un determinato soggetto sia ammesso a garantire le eccedenze di credito chieste a rimborso da terzi, non lo esime dal garantire le proprie richieste di rimborso (ad esempio, le aziende o

istituti di credito, le imprese commerciali notoriamente solvibili, gli istituti o imprese di assicurazione, le società finanziarie..., pur potendo prestare garanzia per i crediti di terzi, non per questo sono esonerati dal garantire i propri crediti).

Nel caso di specie non è pertinente il richiamo alla circolare n. 164/E del 1998 che, con riferimento alla procedura di liquidazione IVA di gruppo, dopo aver confermato l'applicabilità del citato articolo 38-bis, ha esonerato la capogruppo dal produrre garanzie "per la compensazione di proprie eccedenze di credito con debiti delle società controllate". Invero, il predetto esonero è ammissibile, per i crediti della capogruppo, nella sola ipotesi che gli stessi vengano utilizzati in compensazione e non anche quando siano chiesti a rimborso.

In altre parole, la società capogruppo (che può garantire ex articolo 38-bis i crediti trasferiti dalle altre società e compensati nella procedura di liquidazione IVA di gruppo), se coincide con la controllante IVA (cui competono gli adempimenti relativi alla medesima procedura di liquidazione), è esonerata dal garantire i propri crediti compensati nella liquidazione IVA di gruppo.

Il medesimo esonero non può essere ammesso a favore della società controllante nell'ipotesi in cui le eccedenze di credito emergenti dalla liquidazione di gruppo siano chieste a rimborso, secondo una procedura differenziata che, rispetto alla compensazione, presenta un maggior "rischio fiscale".

D'altronde il DM 13 dicembre 1979 detta una disciplina speciale per la compensazione delle eccedenze dei crediti e dei debiti IVA nell'ambito della liquidazione IVA di gruppo, diversa da quella prevista per il rimborso di cui all'articolo 38-bis del DPR n. 633, i cui presupposti sono individuati all'articolo 30 del medesimo DPR n. 633.

Le considerazioni finora esposte rilevano sia con riguardo alle eccedenze di credito, per le quali il presupposto per il rimborso si è realizzato in capo alle controllate, chieste a rimborso da Alfa S.p.A. nell'ambito della procedura di liquidazione IVA di gruppo, sia con riguardo alle eccedenze di credito per le quali il presupposto del rimborso si è realizzato in capo alla controllante.

Si osserva, inoltre, che la circostanza che la società istante sia una società controllata totalmente dal Ministero dell'Economia e delle finanze non costituisce valido requisito, previsto dalle norme, per usufruire dell'esonero dall'obbligo di garantire i crediti IVA chiesti a rimborso.

In conclusione, per quanto sopra illustrato, si ritiene che la società capogruppo, in relazione alla richiesta di rimborso dell'eccedenza del credito IVA, sia tenuta a prestare garanzia nei modi ordinari.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza d'interpello presentata alla Direzione Regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.