

Risposta n. 42

OGGETTO: Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Articolo 38-bis del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - Rimborso IVA alla stabile organizzazione - garanzia

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 è la stabile organizzazione in Italia della società *[...]* *[BETA]* (d'ora in avanti *[...]* o Casa Madre).

[BETA] è controllata dalla *[GAMMA]*, *[...]* *sub-holding* che ne detiene il 100% delle azioni ordinarie con diritto di voto e il 19% delle azioni privilegiate.

[GAMMA] è a sua volta controllata da società estere *[...]* attraverso una catena di controllo che risale fino alla capogruppo indiretta *[DELTA]*, *[...]*.

L'istante, in vista di future richieste di rimborso delle eccedenze IVA, chiede chiarimenti in merito alla corretta interpretazione dell'articolo 38-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, con particolare riferimento:

1) al comma 3, lettera a), della citata norma, che consente al soggetto richiedente il rimborso di non prestare la garanzia qualora il patrimonio netto non sia diminuito,

rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento;

2) al successivo comma 5, secondo cui per i gruppi di società con patrimonio risultante dal bilancio consolidato superiore a 250 milioni di euro la garanzia può essere prestata mediante la diretta assunzione da parte della società capogruppo o controllante dell'obbligazione di integrale restituzione della somma da rimborsare, comprensiva dei relativi interessi, all'Amministrazione finanziaria.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, con riferimento quesito n. 1, l'istante ritiene che la condizione posta dall'articolo 38-*bis*, comma 3, lettera a), del D.P.R. n. 633 del 1972, in materia di solidità patrimoniale del soggetto che ha richiesto il rimborso IVA, debba essere verificata con riferimento al proprio patrimonio netto contabile risultante dall'apposito rendiconto economico e patrimoniale redatto ai fini della determinazione dell'IRES, ai sensi dell'articolo 152 del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. Trattandosi di una stabile organizzazione, infatti, l'istante non è tenuta alla redazione di un autonomo bilancio di esercizio.

In subordine, l'istante ritiene che il suddetto requisito possa essere verificato con riferimento al bilancio di esercizio della casa madre *[BETA]* che, tuttavia, è redatto secondo principi contabili diversi da quelli applicabili in Italia (OIC o IAS-IFRS).

Per quanto concerne il quesito n. 2, l'istante fa presente che la casa madre *[BETA]* e la *sub-holding* *[GAMMA]*, residenti [...], non redigono il bilancio consolidato, la prima perché non detiene partecipazioni in società controllate, la seconda perché si avvale di tale facoltà concessa [...]. Considerato che entrambe hanno un patrimonio netto contabile risultante dal loro bilancio d'esercizio costantemente al di sopra della soglia di 250 milioni di euro, l'istante è dell'avviso che, qualora si rendesse obbligatoria la prestazione della garanzia, la stessa possa "essere prestata

direttamente dalla [BETA], eventualmente insieme alla consegna all'Agenzia delle Entrate, oltre che del proprio bilancio d'esercizio, anche del bilancio consolidato della capogruppo [...] [DELTA], che presenta un patrimonio netto consolidato anch'esso ben al di sopra della soglia di 250 milioni di euro".

In subordine, l'istante è dell'avviso che *"la garanzia potrebbe essere comunque prestata dalla controllante [GAMMA], potendosi così evitare le altre e più onerose forme di garanzia (es.: la fidejussione bancaria o assicurativa), in quanto [GAMMA] è una sub-holding che si trova nella stessa identica situazione descritta nei passi sopra riportati della Risoluzione n. 49/E del 21 aprile 2011 e della Circolare 32/E del 30 dicembre 2014".*

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 38-*bis*, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972 stabilisce che i rimborsi 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 prestazione della garanzia, purché 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.

Ai sensi del comma 3, lettera a), del citato articolo 38-*bis*, nella dichiarazione sostitutiva il contribuente deve attestare, tra l'altro, che *"[...] il patrimonio netto non è diminuito, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento [...]".*

Nel caso di specie, il dubbio interpretativo rappresentato con il quesito n. 1 nasce dalla circostanza che l'istante, in qualità di stabile organizzazione, non redige il bilancio di esercizio e, pertanto, con riferimento alla propria posizione, non vi è un patrimonio netto di riferimento.

Ciò posto, la corretta interpretazione della predetta disposizione non può prescindere dall'esame dei rapporti ai fini IVA tra stabile organizzazione nel territorio dello Stato e soggetto non residente.

La questione è stata affrontata dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea nella sentenza del 23 marzo 2006, causa C-210/04, la quale ha sancito l'importante principio secondo cui *"[...] la succursale di una società non residente è priva di autonomia e non esiste pertanto alcun rapporto giuridico tra loro. Esse devono essere considerate un solo ed unico soggetto passivo ai sensi dell'art. 4, n. 1, della VI Direttiva [...]"* (cfr. punto n. 51).

In conseguenza del principio di univocità ai fini IVA tra soggetto non residente e stabile organizzazione, nel caso oggetto di interpello, il requisito della mancata diminuzione del patrimonio netto previsto dall'articolo 38-*bis*, comma 3, lettera a), del D.P.R. n. 633 del 1972, va verificato in capo alla casa madre e attestato dall'istante mediante dichiarazione sostitutiva resa ai sensi dell'articolo 47 del D.P.R. n. 445 del 2000, con le modalità già illustrate dalla circolare n. 35/E del 27 ottobre 2015, par. 9, con riferimento ad un soggetto non residente con un rappresentante fiscale in Italia, cui si rinvia per ogni ulteriore approfondimento.

L'unitarietà soggettiva tra la stabile organizzazione nel territorio dello Stato e la casa madre esclude che, nell'ipotesi in cui sia necessario prestare la garanzia per l'erogazione del rimborso IVA richiesto dall'istante (quesito n. 2), la garanzia possa essere prestata da *[BETA]* mediante la diretta assunzione dell'obbligazione di pagamento, ai sensi del citato comma 5, terzo periodo, dell'articolo 38-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972.

In tal caso, infatti, non vi sarebbe un patrimonio terzo in aggiunta a quello del

soggetto richiedente il rimborso a rafforzare le garanzie per l'Erario, che, pertanto, garantirebbe se stesso.

In tal senso si è espressa la risoluzione n. 202/E del 3 agosto 2007, con cui è stato già precisato che *"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)"*.

Né si condivide che l'obbligazione di pagamento, ai sensi del comma 5, terzo periodo, dell'articolo 38-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972, possa essere assunta dalla *sub-holding* [...] [GAMMA].

Il citato articolo 38-*bis*, comma 5, terzo periodo, del D.P.R. n. 633 del 1972, introducendo una semplificazione per i gruppi di società con patrimonio risultante dal bilancio consolidato superiore a 250 milioni di euro, 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, anche in caso di cessione della partecipazione nella società controllata o collegata [...]"*.

Per effetto di tale previsione normativa, la società capogruppo o controllante (ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile) può assumere, per conto della società del gruppo che ha presentato istanza di rimborso ai sensi dell'articolo 38-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972, 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 validità della garanzia, divenendo, per così dire, "fideiussore" della controllata. In tal caso, in luogo delle forme di garanzia previste dalla citata norma (polizza fideiussoria, fideiussione,

ecc.), l'interesse erariale è garantito dal patrimonio della controllante oltre che da quello della controllata.

Con riferimento al comma 5, terzo periodo, dell'articolo 38-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972, la circolare n. 164/E del 22 giugno 1998 ha precisato che "*[...] agli effetti della norma - che attribuisce rilevanza ai fini dell'individuazione dei soggetti abilitati a prestare la garanzia alla normativa civilistica in tema di bilancio consolidato - non assume rilievo la 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 [...]*".

La disposizione, dunque, prende in considerazione il patrimonio netto risultante dal bilancio consolidato redatto ai sensi del decreto legislativo n. 127 del 1991, norma che, nel caso di specie, non trova applicazione. La capogruppo, infatti, è una società non residente nel territorio dello Stato così come tutte le altre società del gruppo.

Ne consegue che, laddove la garanzia sia dovuta al fine dell'erogazione del rimborso IVA, la stessa va prestata nelle altre forme previste dall'articolo 38-*bis*, comma 5, del D.P.R. n. 633 del 1972 (cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, fideiussione, polizza fideiussoria rilasciata da un'impresa di assicurazione, ecc.).

Infine si evidenzia che, considerate le caratteristiche del gruppo, collocato interamente al di fuori del territorio nazionale, la fattispecie concreta oggetto di interpello differisce dalle ipotesi esaminate con la risoluzione n. 49/E del 21 aprile 2011 e con la circolare n. 32/E del 30 dicembre 2014, con riferimento alla procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo.

IL CAPO DIVISIONE

(firmato digitalmente)