

Risposta n. 792/2021

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n.212 -
Articolo 21 del decreto del Ministero delle Finanze 28 dicembre 1993, n.
567

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, società con sede legale in Irlanda, ma direttamente identificata in Italia,
fa parte di una procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo di cui al decreto
ministeriale 13 dicembre 1979, in qualità di società controllante.

In merito rappresenta di aver «*dichiarato eccedenze di credito IVA di gruppo,
riportate a nuovo dal periodo d'imposta 2019 per [...] euro, che sono state compensate
con eccedenze di debito, nel corso del periodo d'imposta 2020, per un importo di [...]
euro.*

*Residua un importo di eccedenza di credito di Gruppo riportato a nuovo per
future compensazioni, pari a [...] euro.*

*Per gli importi corrispondenti alle eccedenze di credito compensate, più gli
interessi legali, ai sensi del combinato disposto dell'art. 38-bis del DPR 633/72 e*

dell'art. 6 del DM 13 dicembre 1979, è di regola previsto presentare all'amministrazione finanziaria apposita garanzia, in relazione alla dichiarazione IVA del periodo d'imposta in cui si perfeziona la compensazione dell'eccedenza di credito di Gruppo riportata a nuovo.

La società istante ha versato, nel solo anno solare 2020, tramite modello F24, IVA a debito, quale società controllante, per un importo pari a [...] euro.

Per il medesimo titolo, la società ha versato, per il periodo gennaio-giugno 2021, tramite modello F24, un importo pari a [...] euro. Somme analoghe è atteso che saranno versate in futuro.».

Alla luce di quanto sopra, l'istante chiede la conferma di non essere «tenuta, ai sensi e per gli effetti di quanto previsto dall'art 21 del Decreto n. 567/1993, a presentare alcuna garanzia per eccedenze di credito di gruppo compensate (e quindi da garantire, a cura della controllante) per importi non superiori al dieci per cento dei complessivi versamenti eseguiti nei due anni precedenti la data di presentazione della dichiarazione Iva da cui è emersa la citata compensazione di eccedenze di credito di gruppo (esclusi i versamenti conseguenti ad iscrizione a ruolo ed al netto dei rimborsi già erogati, circostanze queste, al momento, qui non ricorrenti). In altri termini si chiede di confermare che la disposizione di cui all'art. 21 del d.lgs. 567/1993 si applichi anche a società di diritto UE direttamente identificate ai fini Iva in Italia, posto che, anche per tali società, i relativi versamenti d'imposta sono registrati in conto fiscale.».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, in riferimento ai quesiti posti, l'istante «quale soggetto residente in Irlanda, non stabilito in Italia ma ivi direttamente identificato ai fini Iva», ritiene di essere «ammesso ad applicare l'art. 21 del Decreto 567/1993», ed in conseguenza di non essere «tenuto a presentare alcuna garanzia per eccedenze di credito di gruppo

compensate (e quindi da garantire, a cura della controllante) per importi non superiori al dieci per cento dei complessivi versamenti eseguiti (esclusi i versamenti conseguenti ad iscrizione a ruolo ed al netto dei rimborsi già erogati, circostanze queste, al momento, qui non ricorrenti) nei due anni precedenti la data di presentazione della dichiarazione Iva da cui è emersa la citata compensazione di eccedenze di credito di gruppo.

Inoltre, nessuna comunicazione preventiva deve essere perfezionata dal contribuente e inoltrata alla amministrazione finanziaria italiana a riguardo e neppure occorre barrare alcuna casella in dichiarazione Iva per invocare l'esonero in commento, posto che la verifica dei versamenti effettuati in F24 da parte del contribuente nel periodo di osservazione (e quindi la conferma della non debenza della garanzia per gli importi corrispondenti), è automaticamente riscontrata dalla amministrazione finanziaria.

Si noti che la casella posta nel campo 8 del quadro VS della dichiarazione IVA, recante "Esonero Garanzia" va barrata, in base alle istruzioni, solo al verificarsi di specifiche circostanze, diverse da quella oggetto della presente istanza di interpello. Infine, dato il quadro normativo sopra descritto, l'Agenzia delle Entrate/Agente delle Riscossione/Centro Operativo di Pescara è tenuto a restituire al contribuente garanzie presentate in passato qualora gli importi garantiti per eccedenze di credito di gruppo compensate siano inferiori al dieci per cento dei complessivi versamenti eseguiti (esclusi i versamenti conseguenti ad iscrizione a ruolo ed al netto dei rimborsi già erogati) nei due anni precedenti la data di presentazione della dichiarazione Iva da cui è emersa la relativa compensazione di eccedenze di credito di gruppo garantita».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Va in primo luogo osservato che con precedente interpello n. [...] 2021 l'istante ha già chiesto lumi sulla corretta interpretazione dell'articolo 38-*bis* del decreto del

Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA) - richiamato dall'articolo 6 del d.m. 13 dicembre 1979 - e sul rilascio delle garanzie in ipotesi di gruppi societari.

Rispondendo a tale istanza (registro ufficiale n. [...] del [...] 2021), la scrivente, dopo aver riepilogato il quadro della legislazione vigente, in richiamo alla circolare n. 164/E del 22 giugno 1998 ha evidenziato, con specifico riferimento ai gruppi societari, *«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»).».

Nella medesima risposta si precisava, tuttavia, come «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).».

Ferme tali indicazioni e l'inammissibilità di qualsiasi istanza che ne chieda una rivisitazione in assenza di elementi di novità, in fatto o in diritto (si veda, in questo senso, l'articolo 5 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156, nonché la circolare n. 9/E del 1° aprile 2016 in commento alle novità dallo stesso recate), va qui ricordato che la scrivente ha già chiarito *«che la franchigia di cui all'articolo 21 del decreto del Ministero delle Finanze 28 dicembre 1993, n. 567 - che esonera dall'obbligo di prestazione di garanzia i rimborsi il cui ammontare non sia superiore al dieci per cento dei complessivi versamenti eseguiti nei due anni precedenti la data della richiesta e registrati nel conto fiscale - si applica anche nell'ambito della liquidazione IVA di gruppo, di cui all'articolo 73 del D.P.R. n. 633, per determinare l'importo oggetto della garanzia o dell'assunzione diretta dell'obbligazione, di cui all'articolo*

38-bis del D.P.R. n. 633. Pertanto, nelle ipotesi in cui nell'ambito della liquidazione IVA di gruppo la compensazione debba essere assistita da garanzia, la stessa può riferirsi all'importo eccedente la franchigia in commento, se spettante.» (così la circolare n. 33/E del 22 luglio 2016 in richiamo alla precedente n. 35/E del 27 ottobre 2015).

Non risulta esservi dubbio, dunque, che tale franchigia possa trovare applicazione anche nel caso in esame, sia laddove la garanzia venga rilasciata dalla società di diritto irlandese [BETA] - alle condizioni evidenziate nella risposta al precedente interpello n. [...] 2021, sopra richiamate - sia qualora vi provveda l'istante secondo il disposto dell'articolo 38-*bis*, comma 5, primo periodo, del decreto IVA, vale a dire mediante *«cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, al valore di borsa, ovvero di fideiussione rilasciata da una banca o da una impresa commerciale che a giudizio dell'Amministrazione finanziaria offra adeguate garanzie di solvibilità ovvero di polizza fideiussoria rilasciata da un'impresa di assicurazione.»* (si veda, in tal senso, il modello di assunzione diretta di garanzia da parte della capogruppo allegato alla circolare 22 giugno 1998, n. 164, ed il modello di polizza fideiussoria e fideiussione bancaria approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 26 giugno 2015, prot. n. 87349).

Quanto alle ulteriori richieste di conferma formulate, ossia:

a) non necessità di barrare alcuna casella della dichiarazione annuale IVA (si richiama, ad esempio, il quadro VS, campo 8) o di inviare in altro modo una comunicazione preventiva all'Amministrazione finanziaria per l'applicazione della franchigia stessa;

b) restituzione da parte dell'«*Agenzia delle Entrate/Agente delle Riscossione/Centro Operativo di Pescara*» delle *«garanzie presentate in passato qualora gli importi garantiti per eccedenze di credito di gruppo compensate siano inferiori al dieci per cento dei complessivi versamenti eseguiti (esclusi i versamenti conseguenti ad iscrizione a ruolo ed al netto dei rimborsi già erogati) nei due anni*

precedenti la data di presentazione della dichiarazione Iva da cui è emersa la relativa compensazione di eccedenze di credito di gruppo garantita»;

si osserva quanto segue.

Quanto alla richiesta *sub a)* - sebbene priva del requisito della preventività (cfr. la già citata circolare n. 9/E del 2016) essendo stata formulata dopo la presentazione delle relative dichiarazioni (in ultimo, per il 2020, il [...] 2021) - sentite le strutture competenti, si conferma che non esiste un campo della dichiarazione annuale IVA da compilare al fine di comunicare l'applicazione della franchigia ai fini dell'esonero dalla garanzia, né una specifica comunicazione da fare all'Agenzia delle entrate. La spettanza di tale esonero andrà, comunque, dimostrata in sede di un eventuale controllo.

Quanto alla richiesta *sub b)*, pur essendo in generale possibile chiedere la restituzione delle garanzie rese, nel caso di specie non può essere fornita con carattere di absolutezza alcuna conferma, dovendosi indagare, caso per caso, le ragioni poste alla base delle garanzie richieste dalle strutture citate dall'istante o rilasciate da quest'ultima, i relativi ammontari, le pendenze dei soggetti coinvolti, ecc..

Indagini che richiedono una verifica di fatto estranea alla presente sede.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)