Giurisprudenza

Iva di gruppo: niente compensazioni se la garanzia non risulta valida

7 Marzo 2014

Accertata la carenza del requisito, l'importo delle eccedenze di credito utilizzate deve essere versato entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale

Thumbnail
Image not found or type unknown

In materia di Iva, l'articolo 38-*bis*, primo comma, del Dpr 633/1972 stabilisce, tra l'altro, che i rimborsi d'imposta dovuti dall'Amministrazione finanziaria in favore dei contribuenti "..sono eseguiti, su richiesta fatta in sede di dichiarazione annuale, entro tre mesi dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione 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... mediante polizza fidejussoria rilasciata da un istituto o impresa di assicurazione".

In relazione alla disciplina dell'Iva di gruppo, l'articolo 73, ultimo comma, del Dpr 633/1972, stabilisce, poi, che "il Ministro delle finanze può disporre con propri decreti, stabilendo le relative modalità, che le dichiarazioni delle società controllate siano presentate dall'ente o società controllante all'ufficio del proprio domicilio fiscale e che i versamenti...siano fatti all'ufficio stesso per l'ammontare complessivamente dovuto dall'ente o società controllante e dalle società controllate, al netto delle eccedenze detraibili. Le dichiarazioni, sottoscritte anche dall'ente o società controllante, devono essere presentate anche agli uffici del domicilio fiscale delle società controllate, fermi restando gli altri obblighi e le responsabilità delle società stesse. Si considera controllata la società le cui azioni o quote sono possedute dall'altra per oltre la metà fin dall'inizio dell'anno solare precedente".

In attuazione di tale previsione, il Dm 13 dicembre 1979 ha dettato le norme regolamentari in ordine agli adempimenti e alle procedure da porre in essere in tema di liquidazioni periodiche, di dichiarazione annuale e di versamenti del tributo da parte dei soggetti appartenenti a uno stesso gruppo.

L’articolo 6, terzo comma, di tale Dm prevede, tra l’altro, che “per le 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, si applicano le disposizioni del secondo comma dell’art. 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633” (il quale, a sua volta, rinvia al citato primo comma dello stesso articolo). “Le garanzie devono essere prestate dalle società il cui credito sia stato estinto, per l’ammontare relativo, in sede di presentazione della dichiarazione annuale. In caso di mancata prestazione delle garanzie l’importo corrispondente alle eccedenze di credito compensate deve essere versato all’ufficio entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale”.

In sostanza, la norma in questione dispone l’obbligo di prestare le garanzie, espressamente richieste e individuate dall’articolo 38-*bis* del Dpr 633, per le eventuali eccedenze d’imposta emergenti dalle singole dichiarazioni annuali dell’ente o società controllante, ovvero delle società controllate, che risultano totalmente o parzialmente compensate nel corso dell’anno con l’imposta che avrebbe dovuto essere versata dall’ente o società controllante, ovvero da altre società controllate.

Come osservato dall’Assonime nella circolare n. 16/1980, di commento alle cennate disposizioni, tali eccedenze di credito sono trattate, agli effetti delle garanzie, “..alla stessa stregua – ed evidente è la *ratio* di tale equiparazione – delle somme di cui si ottiene il rimborso a norma dell’art.38-bis..del d.P.R. n. 633. Per l’ammontare del credito risultante dalla dichiarazione annuale, ancorché in tutto o in parte soddisfatto nel corso dell’anno tramite la procedura di compensazione, dovrà infatti essere prestata in sede di presentazione della dichiarazione annuale la stessa garanzia fideiussoria o cauzionale richiesta..dal ricordato..art.38-bis”.

In relazione a tali disposizioni, con la sentenza 27200/2013, la Corte è stata chiamata a pronunciarsi in merito a una particolare fattispecie in cui una società nazionale controllata, partecipante a una liquidazione Iva di gruppo, aveva evidenziato, nella propria dichiarazione annuale relativa all’anno 1999, un credito d’imposta, compensato nel corso dell’anno con debiti d’imposta di altre società appartenenti al medesimo gruppo, a fronte del quale aveva prestato la garanzia, prevista *ex lege*, a essa rilasciata da una società finanziaria comunitaria (nella specie, britannica).

Successivamente, peraltro, l’Amministrazione finanziaria nazionale aveva emesso nei confronti della stessa controllata un avviso di accertamento in rettifica, con il quale, disconoscendosi il suddetto credito, era stata recuperata l’indebita detrazione dell’Iva esposta nella cennata dichiarazione annuale mediante richiesta, avanzata nei confronti della società controllante

capogruppo, di restituzione all'Erario dell'importo a essa corrispondente, secondo quanto stabilito, al riguardo, dall'articolo 6 del Dm 13 dicembre 1979.

Nella specie, l'accertamento aveva tratto origine dalla contestazione della validità della garanzia fideiussoria rilasciata dalla società finanziaria inglese, in quanto risultava acclarato sia che tale società (nei cui confronti, peraltro, la stessa Amministrazione finanziaria aveva già inutilmente tentato di operare l'escussione delle somme da essa garantite) era stata cancellata dall'Albo generale degli intermediari finanziari abilitati al rilascio delle garanzie di cui all'articolo 106 del Dlgs 385/1993, e sia che l'atto di garanzia da essa rilasciato non conteneva le clausole di "immediato pagamento (in favore dello Stato) a semplice richiesta e senza eccezioni" e di "rinuncia alla preventiva escussione del debitore garantito" rispettivamente stabilite dagli articoli 5 e 7 del Dm 20 febbraio 1998, contenente lo schema-tipo del modello approvato di fidejussione per il rimborso dell'Iva.

Investiti della questione, i giudici di legittimità hanno sostanzialmente ribadito, in via generale – richiamando, tra l'altro, taluna propria precedente giurisprudenza in materia (vedi, tra le varie, la decisione 15576/2006) –, che la prestazione patrimoniale dovuta *ex lege* dalla società garante costituisce l'oggetto di un autonomo e distinto contratto di garanzia non oggettivamente identificabile con l'adempimento del debito principale, avendo infatti la funzione di tenere indenne il creditore (lo Stato) dal mancato adempimento della prestazione (il debito d'imposta) gravante sul debitore principale (l'impresa garantita), ed essendo rivolta, quindi, a indennizzare il creditore insoddisfatto mediante il tempestivo versamento di una somma predeterminata, sostitutiva della mancata o inesatta prestazione del debitore.

Da ciò consegue, pertanto, ad avviso della Corte, che, nell'impossibilità di escutere la garanzia in capo al soggetto garante (come, appunto, nel caso di specie), deve ritenersi pienamente legittimo il recupero, nei confronti della controllante, del tributo indebitamente compensato in corso d'anno dalla società controllata, in quanto le rilevate circostanze soggettive e oggettive (come detto, carenza dei necessari requisiti soggettivi in capo al soggetto garante e mancanza di clausole essenziali nell'atto di garanzia) comportano oggettivamente una "..situazione di 'mancanza di garanzia', in conseguenza della quale – tanto se originaria, quanto se sopravvenuta – diviene attuale ai sensi dell'art.6 del DM 13.12.1979 n.11065 l'obbligazione della società controllante-contribuente avente ad oggetto il versamento all'Erario dell'imposta pari all'importo corrispondente alle eccedenze di credito compensate".