

Normativa e prassi

Compensazioni infragruppo: i presupposti della garanzia

21 Giugno 2022

L'Agenzia spiega quali garanzie vanno prestate in sede di presentazione della dichiarazione Iva, per le compensazioni operate nell'ambito della liquidazione Iva di gruppo



Con la **risposta n. 330** del 21 giugno 2022, l'Agenzia delle entrate chiarisce che il mancato deposito nel registro delle imprese del bilancio consolidato costituisce causa ostativa all'assunzione dell'obbligo di garantire le eccedenze di credito, trasferite alla procedura di liquidazione Iva di gruppo. L'esistenza della franchigia, inoltre, va verificata con riferimento al conto fiscale delle società, in proporzione al

rispettivo credito utilizzato nella detta procedura.

L'istante fa parte di un gruppo, con capogruppo statunitense quotata sul mercato NYSE, ed è controllata da una società europea del gruppo.

L'interpellante redige il bilancio consolidato del gruppo (l'ultimo risulta chiuso al 31 dicembre 2018), in luogo dell'impresa controllante.

Inoltre, l'istante rappresenta che, congiuntamente ad altre due compagini del gruppo, ha optato per l'applicazione del regime della liquidazione Iva di gruppo, in qualità di società controllante.

Con riferimento al periodo d'imposta 2021, dalle liquidazioni Iva sono emerse:

- eccedenze di credito del gruppo riportate a nuovo dal periodo d'imposta 2020
- eccedenze di credito generate in corso d'anno e di competenza dell'istante
- eccedenze di credito generate in corso d'anno e di competenza di un'altra compagine del gruppo.

Tali eccedenze d'imposta sono state oggetto di compensazione integrale con il debito Iva generato da un'altra società del gruppo, nel corso del periodo d'imposta 2021.

Tutto ciò premesso, l'istante - con riferimento alle garanzie da prestare in sede di presentazione della dichiarazione Iva/2022, periodo d'imposta 2021, per le compensazioni operate - chiede se possa prestare garanzia ai sensi dell'articolo 38-bis, comma 5, Dpr n. 633/1972, a nulla rilevando che il bilancio consolidato non sia tempestivamente depositato, ovvero, in alternativa, applicare l'esonero dall'obbligo di presentazione delle garanzie ai sensi dell'articolo 21 Dm n. 567/1993.

L'Agenzia premette che l'articolo 73, ultimo comma, del decreto Iva ed il Dm 13 dicembre 1979 disciplinano l'istituto della liquidazione Iva di gruppo, in cui i versamenti Iva periodici (mensili o trimestrali), nonché il conguaglio di fine anno, sono 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 ultime trasferiti al gruppo. Sotto il profilo procedurale, l'articolo 6 del Dm citato dispone, 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 dei commi 3, 4, 5 e 6 dell'articolo 38-bis del Dpr n. 633/1972. Le garanzie devono essere prestate dalle società il cui credito sia stato estinto, per l'ammontare relativo, in sede di presentazione della dichiarazione annuale”*.

Quindi, laddove - in mancanza dei requisiti di cui al comma 3 del citato articolo 38-bis - non sia possibile garantire i crediti utilizzati in compensazione di importo superiore a 30mila euro presentando la dichiarazione annuale munita di visto di conformità, o sottoscrizione alternativa, ed una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà attestante la sussistenza dei requisiti patrimoniali stabiliti dalla norma, le eccedenze di credito risultanti dalle dichiarazioni annuali Iva della società controllante o delle società controllate, che sono compensate in tutto o in parte con i debiti Iva delle altre società partecipanti alla procedura di liquidazione Iva di gruppo, devono essere garantite ai sensi del successivo comma 5 del citato articolo 38-bis, ossia prestando, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale, una delle idonee garanzie previste dalla norma.

Sul punto, la circolare n. 124/1998 ha chiarito che “la garanzia può essere prestata dalla società capogruppo anche per le eccedenze di credito compensate nell'ambito di procedure di liquidazione Iva di gruppo” e che “alla prestazione della garanzia deve ritenersi abilitata la società capogruppo, da intendere come il soggetto, nazionale o comunitario, tenuto alla redazione del bilancio consolidato” (cfr. anche risoluzione n. 189/2002).

Al riguardo, si evidenzia che la possibilità, per le società partecipanti a gruppi societari, di prestare la garanzia di cui al citato articolo 38-*bis* del decreto Iva, mediante la diretta assunzione, da parte della società capogruppo o controllante, dell'impegno alla restituzione all'Amministrazione finanziaria della somma rimborsata/compensata comprensiva degli interessi, non è subordinata alla 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 Dlgs n. 127/1991, in quanto, la ratio di tale disposizione normativa si fonda sulla presunta "solidità" ed "affidabilità" della società capogruppo e sulla sua capacità di farsi garante, per conto delle altre società, delle eccedenze creditorie compensate nell'ambito della procedura di liquidazione Iva di gruppo (cfr. risoluzione n. 202/2007).

Tanto premesso, con riferimento al primo quesito posto, l'Agenzia ritiene che il mancato deposito nel registro delle imprese del bilancio consolidato costituisce causa ostativa all'assunzione da parte dell'istante dell'obbligo di garantire le eccedenze di credito trasferite alla procedura di liquidazione Iva di gruppo da essa stessa e dalla controllata.

Esonero dall'obbligo di presentazione delle garanzie?

Nel rispondere all'ulteriore quesito posto dall'istante, l'Agenzia premette che l'articolo 21, comma 1 decreto Mef n. 567/1993, dispone che non devono essere prestate specifiche garanzie per l'erogazione dei rimborsi, il cui ammontare risulti non superiore al dieci per cento dei complessivi versamenti eseguiti nei due anni precedenti la data della richiesta e registrati nel conto fiscale, esclusi i versamenti conseguenti ad iscrizione a ruolo ed al netto dei rimborsi già erogati. Ai fini della verifica del limite del dieci per cento si cumulano i rimborsi erogati nei due anni precedenti la data della richiesta. Nell'ambito della liquidazione Iva di gruppo, poi, la circolare n. 35/2015 ha chiarito che, ai fini della determinazione dell'importo oggetto della garanzia o della assunzione diretta dell'obbligazione, di cui all'articolo 38-*bis*, si applica la franchigia di cui all'articolo 21 del decreto Mef citato, anche alle eccedenze di credito compensate nell'ambito della liquidazione Iva di gruppo, nei medesimi limiti previsti per i rimborsi in procedura semplificata, ovvero fino all'importo massimo annuale di cui all'articolo 34, comma 1 legge n. 388/2000.

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, se spettante.

Ai fini del calcolo della franchigia, va specificato che il conto fiscale cui fa riferimento l'articolo 21 Dm citato è quello della società titolare del credito compensato nella liquidazione Iva di gruppo (*cf*r . risposta n. 792/2021).

Dunque, la franchigia di cui all'articolo 21 Dm richiamato rileva nei confronti della società titolare del credito compensato nella liquidazione Iva di gruppo ed è con riferimento a tale ultima società che va calcolato il dieci per cento dei versamenti eseguiti nei due anni precedenti la data della richiesta e registrati nel conto fiscale (*cf*r. anche circolare 10/2011).

Dunque, nel caso di specie, l'esistenza della franchigia andrà verificata con riferimento al conto fiscale dell'istante e dell'altra società del gruppo, in proporzione al rispettivo credito utilizzato nella procedura di liquidazione Iva di gruppo.

Infine, posta l'intervenuta scadenza dei termini di presentazione della dichiarazione annuale Iva/2022 - periodo d'imposta 2021, giova ricordare che la prestazione della garanzia entro il termine di presentazione della relativa dichiarazione annuale Iva rappresenta elemento costitutivo di perfezionamento delle compensazioni Iva infragruppo e, in caso di tardiva prestazione della garanzia, le compensazioni effettuate nel gruppo producono, comunque, i propri effetti, ma solo dalla data in cui l'obbligo è stato adempiuto (*cf*r. circolare n. 33/2016).

Infine, in caso di violazione dell'obbligo di prestazione della garanzia nell'Iva di gruppo, scatta il relativo trattamento sanzionatorio, introdotto dal Dlgs n. 158/2015.

di

Martino Verrengia

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/compensazioni-infragruppo-presupposti-della-garanzia-0>