



**CONSIGLIO NAZIONALE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI**

MINISTERO DELLA GIUSTIZIA

Il Presidente

CS/COO:me

C.N.D.C.E.C.
REGISTRO UFFICIALE
0012949 - 27/12/2011 - USCITA
Allegati : 1



Roma, 27 dicembre 2011
Informativa n. 90/2011

**AI SIGNORI PRESIDENTI DEI CONSIGLI DEGLI
ORDINI DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E
DEGLI ESPERTI CONTABILI**

Oggetto: Parere sulle "Conseguenze in capo alla società controllata derivanti dalla mancata prestazione di garanzia da parte della società controllante nella liquidazione IVA di gruppo"

Caro Presidente,

il Consiglio Nazionale, nella seduta del 21 dicembre 2011, ha approvato il parere, che Ti allego, relativo alle "Conseguenze in capo alla società controllata derivanti dalla mancata prestazione di garanzia da parte della società controllante nella liquidazione IVA di gruppo", elaborato dalla Commissione "IVA ed altre imposte indirette".

Potrai trovare il documento anche sul sito www.commercialisti.it.

Un cordiale saluto.

Claudio Siciliotti



Parere

**Conseguenze in capo alla società
controllata derivanti dalla mancata
prestazione di garanzia da parte della
società controllante nella liquidazione
IVA di gruppo.**

18 NOVEMBRE 2011





A cura della Commissione

“IVA ED ALTRE IMPOSTE INDIRECTE”

Presidente

Ernesto Gatto

Componenti

Guido Berardo

Renato Berzano

Alberto Buscema

Danila Cotroneo

Giuseppe Mannella

Emanuele Pistone

Vincenzo Quaglia

Andrea Quercetelli

Roberto Zappalà

Segreteria tecnica

Laura Pascarella

Mandato 2008-2012

Area di delega

Diritto Tributario e Rapporti con l'Amministrazione
Finanziaria

Consigliere Delegato

Paolo Moretti

Consigliere Co-Delegato

Stefano Marchese



Conseguenze in capo alla società controllata derivanti dalla mancata prestazione di garanzia da parte della società controllante nella liquidazione IVA di gruppo.

Nei gruppi di società è normale riscontrare l'adozione del particolare sistema di liquidazione I.V.A. cosiddetto di gruppo¹.

Si tratta, in buona sostanza, di una modalità di liquidazione dell'IVA che presuppone la concentrazione in capo ad un unico soggetto, la società controllante, delle periodiche risultanze di tutte le società legate da vincoli di controllo partecipanti alla particolare procedura.

Detto in altri termini, una sorta di liquidazione *super partes* che trascende quelle delle singole società partecipanti le quali, nell'indicato contesto, si limitano a trasferire il saldo, positivo o negativo, di tutte le operazioni riferite ad un medesimo periodo.

Per quanto in questa sede di interesse, le disposizioni di rilievo sono contenute nell'articolo 6, commi 2 e 3 del D.M. 13/12/1979 e sono sostanzialmente quattro.

La prima² introduce a sistema la responsabilità della controllata, in solidarietà con la controllante, per il pagamento delle imposte risultanti a debito dalle proprie liquidazioni periodiche o dichiarazioni e non versate dalla controllante³.

La seconda⁴ regola la particolare fattispecie dell'utilizzazione, in sede di gruppo, dell'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione annuale della controllata o della controllante con il debito al medesimo gruppo apportato da società diversa da quella che ha originato il credito, ciò che, per il richiamo esplicito all'articolo 38 *bis*, d.p.r. IVA, presuppone la presentazione di adeguata garanzia.

¹ Articolo 73, comma 3, d.p.r. 26/10/1972 n. 633, d.m. 13/12/1979.

² Articolo 6, comma 2, citato d.m.

³ La previsione è rigorosa e si riferisce non indistintamente a qualunque società partecipante al gruppo. Al contrario la solidarietà è tra la società controllante, che assume responsabilità per il semplice fatto di non avere versato un'imposta a debito da lei dovuta in quanto società capogruppo, e la singola società controllata che presenta un saldo a debito da versare.

⁴ Articolo 6, comma 3, primo periodo, citato d.m.



La terza⁵ individua nella società il cui credito sia stato estinto il soggetto tenuto alla presentazione della garanzia.

La quarta⁶, infine, disciplina le conseguenze del mancato adempimento dell'obbligo di costituzione della garanzia che, nel caso che ci occupa, sono equiparate all'obbligazione di eseguire un versamento di importo corrispondente all'entità del credito utilizzato in compensazione e non garantito.

Le citate disposizioni riferiscono, in buona sostanza, un set di regole che crea un forte *commitment* tra la controllante e la singola controllata.

A parte la fattispecie del debito, verosimilmente non disciplinabile in maniera diversa da quella adottata, in questa sede si ritiene più rilevante indagare il caso della liquidazione a credito.

La regola di ingaggio appare di immediata comprensione sol che si pensi che l'utilizzazione del credito di una controllata a compensazione del debito di altra società partecipante alla liquidazione di gruppo equivale, di fatto, ad una sorta di rimborso.

Nel caso più semplice, in cui il credito della controllata coincida con il debito dovuto dalla controllante, ciò che infatti avviene in sede di liquidazione di gruppo è che la società controllante non estingue il proprio debito mediante versamento all'Erario, bensì mediante compensazione con il credito trasferitole dalla controllata.

La quale ultima, si vedrà riconosciuto quel credito dalla controllante con la stessa provvista altrimenti destinata alle casse erariali.

Per l'Erario quella compensazione equivale a rimborso posto che, in un assetto diverso, non di gruppo cioè, la società a debito avrebbe dovuto corrispondere la relativa somma, mentre quella a credito in tale situazione sarebbe rimasta.

Sotto questo profilo, la disposizione di cui all'articolo 6-comma 3, primo periodo, appare ineccepibile, a maggior ragione se si considera che la garanzia è richiesta non già all'atto

⁵ Articolo 6, comma 3, secondo periodo, citato d.m.

⁶ Articolo 6, comma 3, capoverso, citato d.m.



dell'utilizzazione in compensazione del credito trasferito, bensì all'atto della presentazione della dichiarazione annuale e, per di più, per l'importo da essa effettivamente desumibile⁷.

Che la questione è vista in termini di stretta sostanza è confermato dal fatto che la controllata non deve prestare garanzia alcuna nel caso in cui, nel corso di un intero anno, la stessa trasferisca alla liquidazione di gruppo sia saldi a debito che a credito, ma con saldo complessivo a debito e che in tal caso la controllata non debba prestare garanzia alcuna.

Ciò si spiega in ragione del fatto che, all'infuori dell'indicato contesto, la controllata avrebbe operato da sé la compensazione e si sarebbe limitata a versare la somma eccedente.

Semmai un cenno potrebbe farsi al fatto che, sia pure in diverso comparto impositivo⁸, il legislatore abbia ammesso la compensazione di imponibili ed anche l'utilizzazione di imposte, crediti e ritenute senza sottoporre i soggetti coinvolti ad obbligo alcuno di prestazione di garanzia.

Peraltro questo è il quadro normativo attuale con il quale occorre confrontarsi, certo una rivisitazione di queste regole risalenti al lontano 1979 sarebbe auspicabile.

Così il legislatore potrebbe disciplinare diversamente la materia, anche tenendo conto di più recenti istituti similari⁹ e dell'introduzione a sistema dell'istituto della compensazione oggi di largo e comune utilizzo.

La questione, invero, si fa più complessa nel particolare caso, nemmeno di rara presentazione, in cui i crediti trasferiti in un intero anno dalla controllata non siano di fatto utilizzati in compensazione dalla controllante, di tal che, alla chiusura dell'anno di imposta, si determini in capo alla controllante una situazione creditoria quale espressione della somma del proprio credito IVA e di quello trasferito dalla controllata.

Ancorché la norma su questo punto non brilli certo per chiarezza è unanimemente ritenuto che, ovviamente in ipotesi di compensazione, gli obblighi di garanzia si spostino sulla controllante¹⁰.

⁷ Come d'altra parte chiarito con la risoluzione 20/12/1989 n. 626305, l'obbligo della prestazione delle garanzie nell'ambito della particolare procedura di cui in parola non riguarda l'ammontare delle eccedenze di credito semplicemente trasferite, bensì solo di quelle compensate.

⁸ Il riferimento è al comparto delle imposte sui redditi ed alla tassazione consolidata di cui agli articoli da 117 a 129, d.p.r. 917/1986.

⁹ Per l'appunto la tassazione consolidata di cui alla nota 8.

¹⁰ Paolo Mandarinò, Calcoli e modalità di presentazione delle garanzie nell'Iva di gruppo, *Impresa Commerciale Industriale* n. 11, 2006, pag. 1606 e seguenti, Stefano Vittoria, Iva di gruppo: mancata presentazione delle garanzie, *L'Iva* n. 1, 2010, pag. 55 e seguenti. Tale interpretazione pare accolta anche dall'Amministrazione Finanziaria, si veda la risoluzione 20/12/1989 n. 626305.



Ci si deve a questo punto chiedere se l'inadempimento della controllante riverberi effetti, e se sì quali, in capo alla controllata.

Va detto che l'articolo 6-comma 3, ultimo periodo, più che alla individuazione del soggetto tenuto all'adempimento è proteso ad indicare le conseguenze della mancata presentazione della garanzia.

Non individua, quindi, con la necessaria precisione il chi, bensì il cosa, facendo derivare dall'omissione dell'obbligo di prestazione della garanzia il diverso e più pregnante obbligo del versamento di quanto non garantito.

Un'interpretazione non soltanto letterale ma anche sistematica dovrebbe autorizzare a dire che al versamento in parola sia tenuto lo stesso soggetto che avrebbe dovuto procurare la richiesta garanzia.

Sicché per questa via si perviene ad individuare, con ragionevole certezza, nella controllante il soggetto principalmente tenuto all'adempimento in parola.

Il punto è se a tale obbligazione possa essere tenuta la controllata in conseguenza dell'inadempimento della controllante.

Se si ammettesse che la controllata possa essere tenuta all'obbligo del versamento in luogo della controllante, non si potrebbe allo stesso modo non ammettere che la medesima possa sottrarsi all'obbligazione del versamento prestando la garanzia in luogo della controllante, e ciò per la semplice proprietà transitiva.

Se così potesse essere non ci si potrebbe allora astenere dal far rilevare la bizzarria della situazione secondo una scansione per cui l'obbligo di porre in essere un certo adempimento, la prestazione di una data garanzia, originariamente in capo alla controllata (per il trasferimento di un credito compensato nello stesso anno dalla controllante) venga traslato sulla controllante (per il caso che la compensazione non avvenga nello stesso anno ma nei successivi), per poi ritornare di nuovo in capo alla controllata (in tutti i casi in cui non vi provveda la controllante).

A fortiori, se non bastasse, andrebbe a questo punto valorizzato l'interessante spunto giurisprudenziale di una Commissione Tributaria di merito¹¹ in base al quale il mancato versamento delle somme non garantite non costituisce un omesso pagamento di imposte bensì, a tutto concedere, *“consiste nell'inosservanza dell'obbligo di versamento di somma sostitutiva di una garanzia non prestata”*.

¹¹ Commissione Tributaria di primo grado di Salerno, sezione I, 1/3/1988, n. 216-219.



Ciò consente di spostare il *focus* sul tema della reale natura delle somme che debbono essere versate in caso di omessa presentazione della garanzia e di riferire al riguardo come anche la dottrina che si è occupata di questo tema¹², in aggiunta alla giurisprudenza poco sopra citata, non abbia esitato a ritenere il versamento previsto dall'articolo 6-comma 3, ultimo periodo, quale sostituto della fideiussione e non già avente natura di imposta.

Come a dire che le somme dovute hanno la stessa natura della fattispecie che sono chiamate a sostituire, cioè hanno natura di garanzia, consistendo sostanzialmente in una sorta di cauzione.

La conclusione non è di poco conto sol che si consideri che, per questa via, ancora si perviene ad escludere la responsabilità della controllata in via di solidarietà di cui all'articolo 6- comma 2, se mai ci fosse il dubbio della sua applicabilità al caso concreto¹³.

Per lo specifico caso ad oggetto del presente documento, come già ampiamente dedotto e rappresentato, **la Commissione ritiene che l'unico soggetto tenuto alla prestazione della garanzia richiesta dall'articolo 6-comma 3, ultimo periodo, sia la società controllante e che dalla inosservanza di tale obbligo non possa derivare alcuna conseguenza in capo alla società controllata.**

¹² Fanelli Roberto, Non sono sanzionabili le omesse garanzie nella liquidazione Iva di gruppo, Corriere Tributario n. 41, 2008, pag. 3328 e seguenti, Stefano Vittoria, citato in nota 10, pag. 59, Sergio Dus, Compensazione ai fini Iva tra crediti e debiti in società controllate, Le Società, 1988, n. 8, pag. 882 e seguenti.

¹³ Ciò in quanto la fattispecie non pare qualificabile tecnicamente come omesso pagamento di imposte dovute ma piuttosto, a tutto concedere, come rimborso indebito di un credito nella titolarità della controllante.