

AGENZIA DELLE ENTRATE  
Divisione Contribuenti  
Direzione Centrale Piccole e medie imprese

Risposta n. 395 del 9 giugno 2021

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - procedura concorsuale all'estero - rimborso IVA - esonero da garanzia di cui all'articolo 74-bis, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972

QUESITO

[ALFA], di seguito anche istante, fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato. L'istante è una società con sede legale in Germania e identificata (ma non stabilita) ai fini Iva in Italia, la cui attività principale consiste nello sviluppo, nella produzione e nell'installazione di [...] in diversi Paesi, tra cui l'Italia, nonché nella relativa riparazione e manutenzione. Nell'espletamento delle suddette attività, con riferimento all'anno d'imposta 2019, l'istante ha maturato un credito Iva pari ad [...] euro, generatosi dalle fatture passive legate all'acquisto di beni e servizi forniti da soggetti stabiliti in Italia, per i quali non opera il meccanismo del reverse charge.

L'istante riferisce che, il luglio 2019, il Tribunale di [...] ha disposto l'avvio definitivo di una «procedura di insolvenza volta alla ristrutturazione e ricapitalizzazione» della società, e che, «Vista la situazione di insolvenza sopra descritta, la Società si trova nell'impossibilità di chiedere a rimborso un credito Iva di ammontare superiore ad euro 30.000 in quanto non è in grado di rispettare le condizioni previste dall'art. 38-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. In particolare: - La Società non può ottenere una garanzia ai sensi dell'art. 38-bis, comma 5, del D.P.R. 26 ottobre 1972, in quanto, vista la situazione sopra descritta, non è in grado di accedere ai servizi offerti dagli istituti di credito, finanziari e simili.

- La Società non può apporre il visto di conformità o la sottoscrizione alternativa di cui all'art. 38-bis, comma 3, del D.P.R. 26 ottobre 1972 in quanto non rispetta i requisiti patrimoniali previsti dalla norma. Nello specifico, dalle risultanze contabili risulta un patrimonio netto negativo sia nel 2018 che nel 2019».

In ragione delle problematiche rappresentate, con la dichiarazione IVA 2020, relativa al periodo d'imposta 2019, l'istante si è limitata a chiedere a rimborso un'eccedenza Iva pari ad 30.000 euro, portando invece a nuovo la restante parte del credito Iva di [...] euro.

Posto che l'articolo 74-bis, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633 (di seguito decreto IVA), stabilisce che, «In deroga a quanto disposto dal primo comma dell'art. 38-bis, i rimborsi previsti nell'art. 30, non ancora liquidati alla data della dichiarazione di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa e i rimborsi successivi, sono eseguiti senza la prestazione delle prescritte garanzie per un ammontare non superiore a lire cinquecento milioni (258.228,45 euro, n.d.r.)», l'istante chiede di sapere se sussistono i requisiti per godere dell'esonero da garanzia, essendo sottoposto ad una procedura concorsuale in Germania.



Chiede, conseguentemente, in caso di risposta positiva al precedente quesito, quali siano gli adempimenti da espletare al fine di ottenere il suddetto esonero.

#### SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che sussistano le condizioni per godere dell'esonero da garanzia previsto dall'articolo 74-bis, comma 3, del decreto IVA, in quanto «La mancata applicazione della disposizione di favore in esame ai contribuenti non residenti assoggettati ad una procedura concorsuale all'estero, costituirebbe una violazione del principio di parità di trattamento creando una discriminazione tra contribuenti stabiliti e non stabiliti in Italia. [...]»

«Si precisa inoltre che l'applicabilità dell'articolo 74-bis ai contribuenti non residenti sembra essere confermata anche dalle istruzioni al modello IVA 74-bis dove si riporta, tra i codici relativi alla natura giuridica del soggetto contribuente, anche quelli relativi ai soggetti non residenti. Il modello permette inoltre di inserire come ufficio territorialmente competente il codice ufficio del Centro Operativo di Pescara (i.e. 250), ossia l'ufficio competente per i soggetti non residenti direttamente identificati ai fini IVA in Italia (come l'Istante).

Alla luce di quanto sopra, l'Istante intende procedere come di seguito specificato.

Anzitutto, l'Istante intende procedere alla presentazione del modello IVA 74-bis al fine di comunicare le operazioni attive e passive relative al periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e la data di apertura della procedura concorsuale. Il modello sarà presentato tardivamente in quanto, come sopra specificato, l'avvio della procedura è avvenuto in data 9 luglio 2019.

In secondo luogo, l'Istante intende procedere alla presentazione di una dichiarazione Iva integrativa per l'anno 2019 al fine di chiedere a rimborso un credito Iva pari ad euro [...] e riportare a nuovo la rimanente parte del credito Iva (i.e. euro [...]). La presentazione della dichiarazione Iva integrativa avverrà secondo le seguenti modalità:

- La dichiarazione Iva integrativa comprenderà due moduli: il primo, relativo alle operazioni registrate nella parte di anno solare anteriore alla dichiarazione di inizio della procedura di insolvenza e, il secondo, relativo alle operazioni registrate successivamente a tale data;
- Nel frontespizio della dichiarazione Iva integrativa verrà barrata la casella "Art. 74 bis";
- Nel quadro VA della dichiarazione Iva integrativa verrà barrato il rigo "VA3", al fine di dare indicazione che il primo modulo della dichiarazione Iva è relativo all'attività della prima frazione d'anno;
- Il quadro VX, rigo "VX4", campo 7 ("Esonero garanzia"), verrà compilato inserendo il codice "2", ovvero quello relativo al rimborso richiesto dai curatori fallimentari e dai commissari liquidatori.

Infine, con riferimento al periodo d'imposta 2020, l'Istante intende procedere come segue:

- Nelle more della risposta da parte di codesto spett.le Ufficio alla presente istanza di interpello, presentazione della dichiarazione IVA 2021 relativa all'anno 2020, inclusiva (i) del credito IVA derivante dalle operazioni intercorse durante il 2020 e (ii) del credito IVA portato a nuovo - pari ad euro [...] - dal periodo d'imposta 2019. La somma dei due menzionati crediti sarà riportata a nuovo nell'anno 2021;



- Una volta presentata la dichiarazione Iva integrativa per l'anno 2019 contenente la richiesta di rimborso del credito Iva pari ad euro [...] (come sopra esposto), presentazione della dichiarazione Iva integrativa per l'anno 2020 secondo le seguenti modalità:

o Indicazione, nel campo del credito portato a nuovo dall'anno precedente, di un importo pari ad euro [...];

o Indicazione, nel campo relativo al credito IVA chiesto a rimborso, di una parte del suddetto credito portato a nuovo per un ammontare non superiore ad euro 30.000, senza la necessità di presentare alcuna garanzia o di apporre il visto di conformità ai sensi dell'art. 38-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633. A questo proposito l'Istante ritiene che il limite di euro 258.228,45 previsto dall'articolo 74-bis, comma 3, del D.P.R. 26 ottobre 1972, non includa il limite di euro 30.000 previsto per la generalità dei rimborsi dall'art. 38-bis del medesimo D.P.R. Alla luce di quanto sopra esposto l'Istante ritiene che, nel corso della procedura, sia possibile chiedere a rimborso, senza la necessità di presentare garanzia o di apporre il visto di conformità, un credito IVA pari ad euro [...]»

#### PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 74-bis, comma 3, del decreto IVA stabilisce che «In deroga a quanto disposto dal primo comma dell'articolo 38-bis, i rimborsi previsti nell'articolo 30, non ancora liquidati alla data della dichiarazione di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa e i rimborsi successivi, sono eseguiti senza la prestazione delle prescritte garanzie per un ammontare non superiore a lire cinquecento milioni».

Come recentemente ribadito dall'Agenzia delle entrate con la risposta ad interpello n. 535, pubblicata il 6 novembre 2020 nell'apposita sezione del sito della scrivente ([www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposteagli-interpelli/interpelli](http://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposteagli-interpelli/interpelli)) - che a sua volta richiama quanto già chiarito con la circolare n. 32/E del 30 dicembre 2014 - «considerato il carattere agevolativo, la disposizione recata dall'articolo 74-bis del DPR n. 633 non è suscettibile di estensione ad altre procedure diverse dal fallimento e dalla liquidazione coatta amministrativa».

Conseguentemente, con la predetta risposta, è stata esclusa l'applicazione dell'esonero dalla garanzia, disposto dalla norma sopra richiamata, nell'ipotesi di un rimborso IVA chiesto nell'ambito di un concordato preventivo.

Nel caso di specie, dunque, ciò che rileva ai fini dell'applicazione del predetto articolo 74-bis, comma 3, non è la circostanza che il richiedente sia o meno un soggetto residente, quanto l'assimilabilità o meno al fallimento o alla liquidazione coatta amministrativa della procedura d'insolvenza cui lo stesso è assoggettato.

Il fallimento, nell'ordinamento giuridico italiano, è una procedura concorsuale liquidatoria, finalizzata alla soddisfazione dei creditori mediante la liquidazione del patrimonio dell'imprenditore.

I presupposti per la dichiarazione di fallimento sono la natura di imprenditore commerciale (presupposto soggettivo) e lo stato di insolvenza (presupposto oggettivo) che, così come definito dall'articolo 5 del Regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 [c.d. "Legge fallimentare"], «si manifesta con inadempimenti od altri fatti esteriori, i quali dimostrino che il debitore non è più in grado di soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni».



Il curatore, nominato con la sentenza che dichiara il fallimento, è l'organo amministrativo che provvede alla conservazione, amministrazione e realizzazione del patrimonio fallimentare sotto la vigilanza del giudice delegato e del comitato dei creditori.

Anche la liquidazione coatta amministrativa è finalizzata alla cessazione dell'attività di impresa attraverso la definizione, nel rispetto della par conditum creditorum, dei rapporti facenti capo ad essa. Trattasi, nello specifico, di una procedura concorsuale a carattere amministrativo riservata ad alcune categorie di imprese in ragione del particolare interesse che lo Stato ha rispetto alla gestione delle medesime, o perché pubbliche o per la loro rilevante importanza socio-economica. Il commissario liquidatore, nominato dall'Autorità amministrativa con il provvedimento che dispone la liquidazione coatta, ha il compito di liquidare l'impresa e deve amministrarne il patrimonio durante la liquidazione, mentre il comitato di sorveglianza, nominato sempre con lo stesso provvedimento, ha funzioni consultive e di controllo.

Orbene, in base a quanto riferisce l'istante, in data 9 luglio 2019 il Tribunale di Amburgo ha disposto l'avvio definitivo di una «procedura di insolvenza volta alla ristrutturazione e ricapitalizzazione» della società.

L'istante riferisce, altresì, che «La procedura di insolvenza in esame, di diritto tedesco, prevede che il management della Società rimanga in carica durante il corso della procedura, ma che sia tuttavia "sorvegliato" da un commissario esterno nominato dal tribunale.

Nel corso della procedura, il management della Società è riuscito a trovare un investitore per la cessione di una parte del business e ha mantenuto in essere alcuni accordi commerciali al fine di ultimare i progetti già iniziati prima della procedura.

Tuttavia, in assenza di investitori disposti ad acquistare l'intero business, il management procederà ad una liquidazione della Società, la quale verrà ultimata nei prossimi anni fino ad arrivare ad una cessazione totale dell'attività e alla cancellazione della Società dal registro imprese in Germania».

La procedura in oggetto, per come sinteticamente descritta dall'istante, non sembra assimilabile ad alcuna delle procedure concorsuali - fallimento e liquidazione coatta amministrativa - cui rinvia l'articolo 74-bis del decreto IVA; una similitudine, quanto meno nel nomen, si potrebbe al più rinvenire con gli "accordi di ristrutturazione" dei debiti di cui all'articolo 182-bis della L.F., ossia con uno strumento attraverso il quale superare la crisi di impresa.

Dai pochi elementi prospettati nell'istanza emerge, infatti, il compito dell'organo manageriale della società - che rimane in carica durante il corso della procedura, sia pure "sorvegliato" da un commissario esterno nominato dal tribunale - di condurre della trattative volte alla "ristrutturazione e ricapitalizzazione" dell'impresa, mentre la prospettata liquidazione della società con cessazione dell'attività d'impresa rappresenta una circostanza meramente eventuale, che si verifica all'esito infruttuoso della procedura.

In assenza, dunque, di elementi concreti che consentano di assimilare la procedura di insolvenza, cui è sottoposto l'istante in Germania, al fallimento o alla liquidazione coatta amministrativa, non si rinvergono le condizioni per applicare al caso di specie l'esonero dall'obbligo di prestare garanzia in sede di rimborso IVA ex articolo 74-bis, del decreto IVA.



Il quesito concernente gli adempimenti resta assorbito dalla risposta negativa al primo quesito.

LA DIRETTRICE CENTRALE

