

AGENZIA DELLE ENTRATE

Direzione Centrale Piccole e medie imprese

Risposta n. 347 del 14 giugno 2023

OGGETTO: *Società con patrimonio netto negativo - rimborso IVA - obbligo di garanzia - articolo 38-bis del d.P.R. n. 633 del 1972*

QUESITO

La società [ALFA] (di seguito istante), pone il quesito qui sinteticamente rappresentato in merito a come garantire il credito IVA chiesto a rimborso ex articolo 38bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto IVA).

L'istante, società con sede legale in Svizzera, assolve i propri obblighi fiscali in Italia tramite rappresentante fiscale nominato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, del decreto IVA, opera nel commercio di prodotti di abbigliamento e accessori, soprattutto di tipo sportivo [...].

L'istante evidenzia che, cedendo i beni acquistati dai fornitori italiani prevalentemente a clienti stranieri, quindi, in regime di non imponibilità, si trova strutturalmente a credito IVA e può usufruire del «[...] rimborso del credito IVA stesso secondo quanto disposto dall'art.30, comma 2, lett. e) del DPR 633/72».

Dal periodo d'imposta 2023, tuttavia, «[...] ha iniziato ad avvalersi del meccanismo del plafond al fine di evitare la maturazione di un credito IVA».

Tanto premesso, l'istante riferisce che, «tra il periodo d'imposta 2019 (ossia l'anno dal quale la Società è registrata ai fini IVA in Italia) e quello relativo al 2022 [ALFA] ha maturato un credito IVA molto più elevato di euro 30.000,00 (ossia della soglia a concorrenza della quale non è richiesta alcuna garanzia bancaria per ottenere il rimborso dell'IVA).

Pertanto l'Istante vorrebbe ora chiedere il rimborso del suddetto credito IVA avvalendosi della facoltà, prevista dall'Art. 38bis, comma 3, del DPR 633/72, di ottenere il rilascio del visto di



conformità da un professionista abilitato, in alternativa alla presentazione di una garanzia bancaria, come previsto dal comma 5 dello stesso articolo».

A tal fine dovrebbe, altresì, produrre la prescritta dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà per attestare i «[...] seguenti requisiti patrimoniali e di regolarità contributiva:

a) il patrimonio netto non è diminuito, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento; la consistenza degli immobili non si è ridotta, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata; l'attività stessa non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende compresi nelle suddette risultanze contabili;

b) non risultano cedute, se la richiesta di rimborso è presentata da società di capitali non quotate nei mercati regolamentati, nell'anno precedente la richiesta, azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore al 50 per cento del capitale sociale;

c) sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi».

Tuttavia, tenuto conto che il bilancio societario chiuso al 30 giugno 2022 mostra un patrimonio netto negativo e che, pur in presenza di un sensibile miglioramento nei primi mesi del 2023, al momento dell'istanza tale condizione permane, chiede di chiarire se «può avvalersi della possibilità di ottenere il visto di conformità da un professionista abilitato, al fine di chiedere il rimborso del credito IVA maturato dal 2019 al 2022 ed, in particolare, se si possa intendere rispettata nel caso di specie la condizione prevista dall'art. 38bis, comma 3, lett. a), primo periodo del DPR 633/72, secondo la quale il patrimonio netto, al momento della presentazione della domanda di rimborso dell'IVA recante il visto di conformità, non dovrebbe essere diminuito "rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento".».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene che, «l'interpretazione letterale della disposizione in questione porta a concludere che, ai fini della richiesta di rimborso dell'IVA per il tramite del visto



di conformità, è sufficiente verificare che il patrimonio netto, al momento della presentazione della domanda di rimborso dell'IVA, non è diminuito rispetto all'ultimo esercizio di oltre il 40%, a prescindere dal valore nominale dello stesso, ossia indipendentemente dal fatto che lo stesso sia positivo o negativo. Alla luce di quanto sopra l'Istante ritiene che, nel proprio caso concreto in cui il patrimonio netto è negativo, ma in aumento tra l'esercizio chiuso di al 30 giugno 2022 e il bilancio provvisorio dell'esercizio 2023 al 31 dicembre 2022, la condizione prevista dall'art. 38bis, comma 3 lett. a) primo periodo del DPR 633/72 si debba ritenere soddisfatta».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Ai sensi dell'articolo 30, secondo comma, lettera e) del decreto IVA, un soggetto non residente e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato può ottenere «[...] *in tutto o in parte il rimborso dell'eccedenza detraibile, se di importo superiore a lire cinque milioni, all'atto della presentazione della dichiarazione:*

[...]

e) quando si trova nelle condizioni previste dal terzo comma dell'articolo 17» del medesimo decreto, ovvero quando è identificato direttamente o si avvale del rappresentante fiscale.

L'articolo 38bis del medesimo decreto IVA, al comma 3, dispone che «*Fatto salvo quanto previsto dal comma 4, i rimborsi di ammontare superiore a 30.000 euro sono eseguiti previa presentazione della relativa dichiarazione o istanza da cui emerge il credito richiesto a rimborso recante il visto di conformità o la sottoscrizione alternativa di cui all'articolo 10, comma 7, primo e secondo periodo, del decretolegge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102. Alla dichiarazione o istanza è allegata una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, a norma dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che attesti la sussistenza delle seguenti condizioni in relazione alle caratteristiche soggettive del contribuente:*

a) il patrimonio netto non è diminuito, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento; la consistenza degli immobili non si è ridotta, rispetto alle



risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata; l'attività stessa non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende compresi nelle suddette risultanze contabili;

b) non risultano cedute, se la richiesta di rimborso è presentata da società di capitali non quotate nei mercati regolamentati, nell'anno precedente la richiesta, azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore al 50 per cento del capitale sociale;

c) sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi».

Ai sensi del successivo comma 4, invece, «Sono eseguiti previa prestazione della garanzia di cui al comma 5 i rimborsi di ammontare superiore a 30.000 euro quando richiesti:

a) da soggetti passivi che esercitano un'attività d'impresa da meno di due anni diversi dalle imprese startup innovative di cui all'articolo 25 del decretolegge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2012, n.

221;

b) da soggetti passivi ai quali, nei due anni antecedenti la richiesta di rimborso, sono stati notificati avvisi di accertamento o di rettifica da cui risulti, per ciascun anno, una differenza tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta o del credito dichiarato superiore:

1) al 10 per cento degli importi dichiarati se questi non superano 150.000 euro;

2) al 5 per cento degli importi dichiarati se questi superano 150.000 euro ma non superano 1.500.000 euro;

3) all'1 per cento degli importi dichiarati, o comunque a 150.000 euro, se gli importi dichiarati superano 1.500.000 euro;

c) da soggetti passivi che nelle ipotesi di cui al comma 3, presentano la dichiarazione o istanza da cui emerge il credito richiesto a rimborso priva del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa, o non presentano la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà;

d) da soggetti passivi che richiedono il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante all'atto della cessazione dell'attività».



L'attuale impianto normativo, dunque, esenta i contribuenti dall'obbligo di garantire i crediti IVA superiori a 30.000 euro chiesti a rimborso, solo in presenza dei presupposti previsti dal comma 3 dell'articolo 38bis, e a condizione che non si verifichino le cause di esclusione declinate dal successivo comma 4; diversamente, il rimborso è sempre subordinato al rilascio della garanzia.

Con la circolare n. 32/E del 30 dicembre 2014, nell'illustrare il contenuto della dichiarazione sostitutiva di cui al citato comma 3, è stato chiarito che, *«In sintesi, le condizioni da attestare nella dichiarazione sostitutiva riguardano la solidità patrimoniale, la continuità aziendale e la regolarità dei versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali.*

Con riferimento alle caratteristiche soggettive di natura patrimoniale di cui alla lettera a), si precisa che le informazioni richieste sono rilevate dalle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta chiuso anteriormente alla presentazione della dichiarazione o istanza di rimborso. A differenza di quanto previsto nel previgente articolo 38bis, settimo comma, lettera c), n. 1), che ai fini dell'individuazione del "contribuente virtuoso" faceva riferimento all'ultimo bilancio approvato, il controllo sulla solidità patrimoniale è ora effettuato prendendo a riferimento i dati contabili dell'ultimo periodo di imposta, anche nei casi in cui il bilancio non sia stato ancora approvato.» (enfasi aggiunta).

Il rimborso resta, dunque, subordinato alla presentazione della garanzia laddove manchino i requisiti di "solidità" e "virtuosità" necessari per tutelare le ragioni erariali al pari di quanto già previsto in passato dal previgente settimo comma del citato articolo 38bis, che esonerava dall'obbligo di prestare la garanzia le sole imprese *«solvibili e virtuose»*.

Il legislatore, in altre parole, non ha rinunciato alla tutela dell'interesse erariale, ma ha ammesso che il credito rimborsato in via accelerata possa considerarsi garantito direttamente dal richiedente "virtuoso" con il proprio "stabile" patrimonio, ove lo stesso dichiari assumendo la responsabilità civile e penale di eventuali dichiarazioni mendaci di rispettare i requisiti di solidità e virtuosità elencati dalle lettere a), b) e c) del comma 3



del citato articolo 38*bis*, e ove, altresì, un professionista apponga il visto che attesta la corretta applicazione delle norme tributarie.

Ne deriva che, il requisito di cui alla lettera *a*) un patrimonio che, nel corso del periodo di osservazione, non si è ridotto oltre il limite ivi fissato non può essere valutato tenendo conto del suo "valore assoluto", ossia senza considerare il segno algebrico (nel caso di specie negativo) che lo precede, al fine di affermare, comunque, l'esistenza di un patrimonio "stabile".

Il requisito della "solidità" patrimoniale può dirsi, infatti, rispettato solo ove esista in concreto un patrimonio (e quindi un valore con il segno algebrico che lo precede positivo), e che lo stesso non sia diminuito rispetto al periodo d'imposta precedente di oltre il 40 per cento.

Tale interpretazione è, peraltro, coerente con le ipotesi in cui è richiesta in ogni caso la garanzia (comma 4 dell'articolo 38*bis* del decreto IVA), anche laddove siano potenzialmente rispettati i requisiti di cui al citato comma 3, ritenuti, in tal caso, insufficienti a tutelare il credito rimborsato. Trattasi di ipotesi contribuente in attività da poco tempo o cessato ove il patrimonio non può considerarsi "stabile", ovvero contribuente che ha ricevuto atti di accertamento in cui la virtuosità non può dirsi esistente.

In conclusione, così come il credito rimborsato non può considerarsi "garantito" da un patrimonio presuntivamente instabile o aggredibile (cfr comma 4), ugualmente lo stesso non può considerarsi "garantito" da un patrimonio "negativo". La soluzione prospettata dall'istante non può, dunque, essere accolta.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)

