

**Risposta n. 658/2021**

**OGGETTO:** Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - rimborso IVA - conferimento delle quote sociali - rilevanza ai fini del presupposto di cui all'articolo 38-bis, c. 3, lett. b), del D.P.R. n. 633 del 1972.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

**QUESITO**

*[ALFA]*, nel prosieguo istante, fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante è una società italiana che opera nel settore *[...]* ed il suo principale cliente è "*[BETA]*". Quest'ultima società esporta la quasi totalità della propria produzione e, quando effettua acquisti dall'istante, emette sempre dichiarazione d'intento.

Per tale ragione, l'istante presenta una situazione fisiologicamente a credito per quanto riguarda l'IVA.

Al fine di ottenere il rimborso di tale credito, l'istante chiede chiarimenti in merito alla corretta interpretazione dell'articolo 38-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto IVA), con particolare riguardo alla previsione contenuta nel comma 3, lettera b), secondo cui è necessaria la

presentazione di una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, a norma dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, nella quale si attesti che *«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»*.

Come chiarito dalla circolare n. 32/E del 30 dicembre 2014, *«ai fini del computo dell'anno precedente di cui alla lettera b) deve farsi riferimento alla data di richiesta del rimborso»*.

Al riguardo, l'istante evidenzia che i soci della società al momento della sua costituzione erano tre persone fisiche.

Tuttavia, al fine di assumere una struttura societaria più solida e idonea a sostenere la significativa crescita dimensionale, i tre soci hanno conferito in data [...] 2021 le rispettive quote sociali, pari ad 1/3 ciascuno, a tre società unipersonali, ciascuna detenuta da un singolo socio. Secondo quanto precisato nell'istanza, tale operazione risulta fiscalmente neutrale ai sensi dell'art. 177, comma 2-*bis*, del testo unico delle imposte sui redditi (Tuir) approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

Tanto premesso, l'istante chiede di sapere se, in presenza di tali cessioni, risulti comunque soddisfatta la condizione prevista dall'articolo 38-*bis*, comma 3, lettera b), del decreto IVA.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

In sintesi, l'istante ritiene di poter presentare la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, ai sensi dell'articolo 38-*bis*, comma 3, lett. b), del decreto IVA, in quanto le cessioni poste in essere non rappresentano un passaggio di quote a soggetti terzi. Dette quote permangono in proprietà, anche se indiretta, degli stessi soci della società.

## PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 38-*bis*, comma 3, del decreto IVA stabilisce che i rimborsi dei crediti IVA di ammontare superiore a 30.000 euro, richiesti da soggetti che non rientrano nelle ipotesi di rischio di cui al comma 4 del medesimo articolo, sono eseguiti senza obbligo di prestare garanzia, previa presentazione della dichiarazione annuale o dell'istanza di rimborso (da cui emerge il credito), recante il visto di conformità o la sottoscrizione alternativa di cui all'articolo 10, comma 7, primo e secondo periodo, del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, corredata di dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, resa a norma dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che attesti la sussistenza di talune ben individuate condizioni in relazione alle caratteristiche soggettive del contribuente.

In particolare, ai sensi del comma 3 del citato articolo 38-*bis*, nella dichiarazione sostitutiva il contribuente deve attestare che:

*«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».*

La Circolare n. 32/E del 30 dicembre 2014 ha chiarito, al riguardo, che «*le*

*condizioni da attestare nella predetta dichiarazione sostitutiva riguardano la solidità patrimoniale, la continuità aziendale e la regolarità dei versamenti dei contributi previdenziali ed assistenziali».*

Il requisito della continuità aziendale, unitamente alla solidità patrimoniale e alla regolarità dei versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali - e all'assenza delle condizioni di rischio di cui al comma 4 del medesimo articolo 38-*bis* - è dunque condizione per ammettere l'accesso al rimborso del credito IVA di importo superiore a 30.000 euro, da parte delle società di capitali, senza l'obbligo di prestare garanzia nelle forme previste dal successivo comma 5.

Tanto premesso, nel caso prospettato, il cento per cento delle azioni della società titolare del credito IVA chiesto a rimborso, il cui possesso era proporzionalmente ripartito tra tre soci persone fisiche, è stato conferito, ai sensi dell'articolo 177, comma 2-*bis* del Tuir, in tre società a responsabilità limitata unipersonali, in cui ciascun socio conferente è, altresì, legale rappresentante e amministratore.

Al riguardo - fermo restando che non è oggetto d'interpello la verifica della sussistenza dei requisiti di cui al citato articolo 177, comma 2-*bis*, con la conseguenza che resta impregiudicato ogni potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria - si osserva che lo scambio di partecipazioni mediante conferimento è comunque considerato - sotto il profilo fiscale, oltre a quello civilistico - equivalente ad una cessione a titolo oneroso, in cui il corrispettivo della cessione è rappresentato da una partecipazione al capitale o al patrimonio della società conferitaria. Come chiarito dalla circolare n. 33/E del 17 giugno 2010, infatti, *«La disciplina in commento»* (articolo 177, comma 2 del TUIR) *«non delinea un regime di neutralità fiscale delle operazioni di conferimento ivi regolate, bensì prevede un criterio di valutazione delle partecipazioni ricevute a seguito del conferimento, ai fini della determinazione del reddito del soggetto conferente (cd. "regime a realizzo controllato")».*

Il decreto crescita ha poi introdotto nell'articolo 177, al fine ampliare l'ambito

applicativo del comma 2, il comma 2-*bis*, ritenendo, ai fini dell'applicazione del regime a realizzo controllato, non più necessario che le partecipazioni conferite siano idonee a far acquisire o ad integrare il controllo di diritto della società scambiata in capo alla società conferitaria.

Quanto sopra per dire che l'operazione di conferimento eseguita ai sensi dell'articolo 177, comma 2-*bis* del TUIR resta anch'essa una operazione realizzativa ai fini della determinazione del reddito del soggetto conferente, seppure regolata, a certe condizioni, dal cd "regime a realizzo controllato".

Ciò detto, la disciplina IVA di riferimento dà rilevanza esclusivamente all'evento della "cessione" di «azioni o quote della società» richiedente il rimborso, senza contemplare alcuna deroga - ai fini della "continuità aziendale" - che valorizzi i soggetti tra i quali interviene la cessione medesima.

In tal senso si espressa anche la circolare n. 35/E del 27 ottobre 2015, punto 3), laddove è stata chiarita l'assenza del presupposto di cui si discute anche quando le cessioni di quote o azioni di ammontare superiore al 50% del capitale sociale siano effettuate tra soggetti appartenenti allo stesso gruppo, con il conseguente obbligo di presentazione della garanzia ai fini dell'erogazione del rimborso.

Per tutto quanto sopra esposto, non risultando integrato, ai fini dell'esonero dalla prestazione della garanzia, il presupposto di cui alla lettera b) del comma 3 del novellato articolo 38-*bis* del decreto IVA, essendo, comunque, mutata la compagine societaria della società istante (ai tre soci persone fisiche sono subentrate le tre società unipersonali per effetto dello scambio di partecipazioni mediante conferimento), in sede di richiesta di rimborso dei crediti IVA, la società interpellante dovrà considerare che, in data /.../ 2021, sono state "cedute" quote della stessa per un ammontare superiore al 50 per cento del capitale sociale.

[...]

**LA DIRETTRICE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**