

Risposta n. 83/2025

OGGETTO: Rimborsi IVA – Esonero presentazione garanzia – articolo 38-bis del DPR n. 633 del 1972

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

QUESITO

La società *[ALFA]* (nel prosieguo "istante") - al fine di avere chiarimenti in merito all'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito "decreto IVA") - fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante che opera nel settore delle [...] rappresenta che, «negli anni (...) ha continuato ad effettuare importanti investimenti. Per tale ragione ha accumulato rilevanti crediti IVA per i quali ha presentato specifiche istanze di rimborso.

In particolare, in relazione ai periodi di imposta 2021, 2022 e 2023:

i (...) ha chiesto il rimborso di una parte del credito IVA maturato in ciascuna delle predette annualità (...) in sede di presentazione delle relative dichiarazioni IVA (...);

ii gli importi dei Crediti IVA chiesti a rimborso sono i seguenti:

- [...] Euro, per l'anno 2021;

- [...] Euro, per l'anno 2022;

- [...] Euro, per l'anno 2023;

iii le dichiarazioni IVA relative a ciascun anno di riferimento sono state tempestivamente presentate entro i termini ordinari (...);

iv a seguito del completamento delle attività di istruttoria (...), volte a verificare la spettanza dei Rimborsi IVA, (...) ha prestato le garanzie, (...), come previsto dall'Art. 38-bis, comma 5 (...);

v (...) ha già ricevuto l'erogazione dei Rimborsi IVA disposti dall'Ufficio».

Inoltre, l'istante riferisce che, «*In relazione ai Rimborsi IVA (...) si è avvalsa della semplificazione prevista dall'Art. 38-bis, comma 5, del Decreto IVA (...) ed ha, pertanto, prestato le Garanzie nella forma della "diretta assunzione dell'obbligo di pagamento" da parte della propria società controllante, individuata in base alle regole previste dall'art. 2359 del c.c.*

Nello specifico, le Garanzie sono state rilasciate, (...) per ciascuno dei Rimborsi IVA, dalla società [BETA] (di seguito, "Società Garante"), che al momento del rilascio delle Garanzie controllava direttamente e integralmente [ALFA]».

Tuttavia, «*Con atto di fusione per incorporazione sottoscritto in data [...] 2024 (...), è stato previsto che la Società Garante verrà incorporata in [ALFA] (...). Dal momento che la società incorporante è integralmente partecipata dalla società*

incorporanda, (...) la fusione determinerà l'estinzione della Società Garante e la confusione del patrimonio (...) in quello di [ALFA].

(...)

Inoltre, come previsto dall'art. 2504-bis del c. c, la fusione determinerà la successione della società incorporante [ALFA] in tutti i diritti e gli obblighi della società incorporanda [BETA].

Per quanto riguarda le tempistiche della fusione, è previsto che gli effetti civilistici (nei confronti dei terzi) decorreranno dalla data del 1° gennaio 2025, ferma l'ultima delle iscrizioni dell'atto di fusione nel competente Registro delle Imprese di cui all'articolo 2504 c.c. (...). Dalla medesima data decorreranno anche gli effetti contabili e fiscali della fusione.

Considerato che la fusione determinerà l'estinzione della Società Garante, nelle more della conclusione della presente procedura di interpello, (...), [ALFA], (...), ha deciso di procedere come segue:

a) anteriormente alla data di efficacia della fusione, verrà inviata a mezzo posta elettronica certificata, all'Ufficio che ha già ricevuto le Garanzie, una comunicazione per fornire informazioni in relazione all'operazione di fusione e alla conseguente estinzione della Società Garante, nonché per confermare la disponibilità di [ALFA] ad effettuare la sostituzione delle garanzie già rilasciate da [BETA] presentando corrispondenti garanzie rilasciate da uno o più primari istituti bancari operanti in Italia;
e

b) di conseguenza, (...), tutte le garanzie già rilasciate da [BETA] (...) verranno (...) sostituite con corrispondenti garanzie bancarie (...), aventi la medesima decorrenza e la medesima durata di quelle già consegnate all'Ufficio».

Tutto ciò premesso l'istante ritiene, «*di avere i requisiti per essere considerato un contribuente "virtuoso" e, (...) di poter beneficiare dell'esonero dall'obbligo di prestare garanzia in conformità alle disposizioni recate dall'Art. 38-bis, commi 3 e 4, del Decreto IVA (...), e (...) di poter beneficiare anche dell'esonero dall'obbligo di sostituire le garanzie già rilasciate da [BETA], (...) e, pertanto, chiede (**Quesito n. 1**) di confermare, (...), che [ALFA] possa presentare una dichiarazione integrativa ai fini IVA per gli anni 2021, 2022 e 2023 (...) e, conseguentemente, essere legittimata ad ottenere la restituzione delle garanzie sostitutive».*

Inoltre, l'Istante chiede «**(Quesito n. 2)** di confermare che:

- [ALFA] sia legittimata ad ottenere la restituzione delle garanzie sostitutive dall'Ufficio; ovvero

- in alternativa, qualora non sia possibile ottenere (...) dall'Ufficio la restituzione delle garanzie sostitutive (...), l'Ufficio sia legittimato a rilasciare una comunicazione scritta indirizzata alla Società al fine di confermare (...) che le garanzie sostitutive si devono considerare decadute e prive di efficacia, (...).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante, con riferimento al **Quesito 1** - dopo aver richiamato la normativa e la prassi in materia - ritiene «*di avere i requisiti per essere esonerato dall'obbligo di sostituire le Garanzie, presentando le Dichiarazioni Integrative per gli*

anni 2021, 2022 e 2023, nelle quali verrebbe apposta (nel frontespizio) la Sottoscrizione Alternativa e verrebbe inclusa (nel Quadro VX) l'Attestazione.».

L'istante è dell'avviso, altresì, che «*(...) tale soluzione non possa essere pregiudicata dalle seguenti circostanze:*

- a) la Sottoscrizione Alternativa non è stata apposta al momento della presentazione delle Dichiarazioni IVA originarie con cui sono stati chiesti i Rimborsi;*
- b) nelle Dichiarazioni IVA non è stata compilata la sezione relativa all'Attestazione; e*
- c) i Rimborsi IVA sono stati già erogati.».*

Con riferimento al **Quesito 2**, l'istante ritiene che «*l'Ufficio sia legittimato a restituire alla Società le Garanzie Sostitutive*», ovvero, in alternativa, «*a rilasciare una comunicazione scritta indirizzata alla Società, al fine di confermare che, a seguito dell'esito positivo della presente procedura di interpello (...), le Garanzie Sostitutive si dovranno considerare decadute e prive di efficacia.*».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si evidenzia che il parere della scrivente viene reso unicamente sulla fattispecie concreta così come descritta dall'istante, senza entrare nel merito della verifica dell'effettiva esistenza dei requisiti per essere considerato un contribuente cd "virtuoso", restando impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

L'articolo 38-bis, comma 3, del decreto IVA stabilisce che i rimborsi 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 prestazione della garanzia, purché sia presentata la dichiarazione annuale, o l'istanza di rimborso infrannuale (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, altresì, di una 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 in capo al soggetto richiedente dei requisiti concernenti la solidità patrimoniale, la continuità aziendale e la regolarità dei versamenti contributivi.

In mancanza dei requisiti innanzi citati, per i rimborsi IVA di ammontare superiore a 30.000 euro ricorre l'obbligo di prestare la garanzia secondo le modalità previste dal successivo comma 5 del medesimo articolo, ossia, «*[...] per una durata pari a tre anni dall'esecuzione del rimborso, ovvero, se inferiore, al periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento, sotto forma di cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, al valore di borsa, ovvero di fideiussione rilasciata da una banca o da una impresa commerciale che a giudizio dell'Amministrazione finanziaria offra adeguate garanzie di solvibilità ovvero di polizza fideiussoria rilasciata da un'impresa di assicurazione [...]».*

Il medesimo articolo 38-bis, comma 5, del decreto IVA, al terzo periodo, dispone una semplificazione per i gruppi di società con patrimonio risultante dal bilancio consolidato superiore a 250 milioni di euro, prevedendo che «*[...] la garanzia può essere prestata mediante la diretta assunzione da parte della società capogruppo o controllante di cui all'articolo 2359 del codice civile della obbligazione di integrale restituzione della somma da rimborsare, comprensiva dei relativi interessi, all'Amministrazione*

finanziaria, anche in caso di cessione della partecipazione nella società controllata o collegata [...]».

Per effetto di tale previsione normativa, la società capogruppo o controllante (ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile) può assumere - per conto della società del gruppo che ha presentato istanza di rimborso ai sensi dell'articolo 38-bis del decreto IVA - l'obbligazione di integrale restituzione delle somme che possono risultare indebitamente rimborsate, ovvero degli altri crediti del medesimo periodo cui si riferisce il rimborso e di quelli precedenti maturati nel periodo di validità della garanzia, divenendo, per così dire, "fideiussore" della controllata. In tal caso, in luogo delle forme di garanzia "tradizionali" (polizza fideiussoria, fideiussione, ecc.), l'interesse erariale è garantito dal patrimonio della controllante oltre che da quello della controllata.

Le diverse tipologie di garanzia previste dall'articolo 38-bis, comma 5, del decreto IVA sono tra loro alternative, con la conseguenza che il richiedente può liberamente scegliere tra esse quella che intende prestare.

Tanto premesso, con riferimento al caso di specie - in cui l'istante chiede, per i rimborsi IVA già erogati, di sostituire l'assunzione diretta dell'obbligo di pagamento prestata dalla propria controllante [che, secondo quanto affermato nell'istanza, dovrebbe già essere stata sostituita con delle garanzie fideiussorie, stante l'operazione di fusione con la propria controllante e la conseguente "scomparsa" della società garante] con una dichiarazione integrativa recante il visto di conformità nonché la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà attestante la solidità della propria situazione patrimoniale e finanziaria - torna utile quanto detto con la Circolare n. 35/E del 27 ottobre 2015, ove, al punto 2, è stato chiarito che, «*a differenza di quanto avveniva ai fini della*

presentazione dell'attestazione di "virtuosità" ai sensi della previgente normativa, non si ritiene possibile la presentazione di detta dichiarazione sostitutiva in un momento successivo alla dichiarazione/istanza.

La dichiarazione sostitutiva potrà essere prodotta successivamente, secondo le modalità previste dai modelli dichiarativi, solo qualora venga presentata una dichiarazione correttiva/integrativa».

Con la circolare innanzi richiamata è stato, dunque, ammesso il ricorso all'istituto dell'integrazione per dotare la dichiarazione annuale del visto di conformità e della dichiarazione sostitutiva originariamente omesso; tuttavia, il medesimo documento di prassi (al punto 8) ha precisato che è consentito correggere ed integrare «*anche le indicazioni rese con riguardo al presupposto per ottenere il rimborso, nonché alla richiesta diesonero dalla presentazione della garanzia [...], non eseguite o eseguite non correttamente [...]*», purché siano rispettate le modalità e i limiti temporali declinati dalla risoluzione n. 99/E del 11 novembre 2014, ove è stata ammessa la possibilità di variare la scelta operata in dichiarazione - compensazione in luogo del rimborso dell'eccedenza a credito IVA - solo laddove non sia già stata conclusa la fase istruttoria e non sia stata validata la disposizione di pagamento.

Ne deriva che, la presentazione della dichiarazione integrativa per modificare il tipo di garanzia già scelto [nel caso specifico, attestazione di possedere i requisiti per essere considerato "virtuoso" in luogo della garanzia fideiussoria], può essere presentata fino a quando non sia stata conclusa - da parte dell'Ufficio territorialmente competente - la fase istruttoria e non sia stata validata la disposizione di pagamento. Tale soluzione è coerente con l'attività istruttoria svolta dall'Ufficio, che deve poter

verificare la correttezza delle attestazioni effettuate nella dichiarazione annuale prima di dare esecuzione al pagamento delle somme chieste a rimborso.

Nel caso di specie, dunque, avendo l'Ufficio già liquidato i rimborsi IVA, l'istante non ha più la possibilità di integrare le proprie dichiarazioni IVA al fine di scegliere la forma di garanzia alternativa di cui si discute.

Pertanto, essendo venuta meno la società controllante, originaria garante delle somme ricevute a rimborso, l'unica forma di garanzia alternativa che l'istante può fornire all'Ufficio è quella prestata con titoli di Stato, o con fideiussione rilasciata da una banca o da una impresa commerciale, ovvero con polizza fideiussoria rilasciata da un'impresa di assicurazione.

Si rammenta che la garanzia sostitutiva deve decorrere dal momento dell'erogazione del rimborso - e non già dal momento della sostituzione - e per una durata pari a tre anni dallo stesso, ovvero, se inferiore, al periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento.

**IL VICEDIRETTORE
CAPO DIVISIONE CONTRIBUENTI a.i.
(firmato digitalmente)**