

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Riorganizzazione societarie e impatto sui requisiti patrimoniali nei rimborsi IVA

di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

OneDay Master

IVA nelle operazioni immobiliari

Scopri di più

L'[art. 38-bis, D.P.R. n. 633/1972](#), nel disciplinare l'esecuzione dei **rimborsi IVA per importi eccedenti 30.000 euro**, prevede l'ipotesi di ottenimento del rimborso senza la presentazione della garanzia, in presenza di alcuni requisiti, alcuni dei quali sono di carattere formale, mentre altri sono riferiti a **requisiti patrimoniali del soggetto richiedente**. Nell'ambito di quelli "formali", il [comma 3 dell'art. 38-bis](#), prevede che l'istanza di rimborso (annuale o trimestrale) deve **recare il visto di conformità** o la **dichiarazione sostitutiva** rilasciata dal soggetto che **esercita il controllo contabile** (revisore).

Per quanto riguarda, invece, i **requisiti "sostanziali"**, lo stesso [comma 3 dell'art. 38-bis](#), stabilisce che alla dichiarazione annuale o all'istanza di rimborso trimestrale deve essere allegata una **dichiarazione sostitutiva** che attesti la sussistenza di una **serie di requisiti patrimoniali**. Tra questi, la [lett. a\), dell'art. 38-bis, comma 3, D.P.R. n. 633/1972](#), richiede di attestare che «*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***».

In questo contesto, è opportuno domandarsi quali siano le **conseguenze derivanti da operazioni di riorganizzazione aziendale** che prevedano lo **scorporo del ramo immobiliare rispetto a quello operativo**, ad esempio, tramite un **conferimento d'azienda o una scissione scorporo**. Entrambe le operazioni hanno come denominatore comune la **circostanza che**, per **effetto del trasferimento** del ramo d'azienda alla società conferitaria o beneficiaria, il **soggetto conferente o la società scissa iscrivono nell'attivo la partecipazione**. Sorge il dubbio se l'operazione descritta possa **far venir meno il requisito di cui alla riportata lett. a)**, nella parte in cui prevede che la **consistenza degli immobili non si riduca di oltre il 40% rispetto alle risultanze contabili** dell'ultimo periodo d'imposta, per effetto di **cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata**. Le descritte operazioni riorganizzative **poste in essere**

tramite conferimento o scissione scorporo del ramo immobiliare in altra società, non pare possano realizzare la condizione di cui alla riportata lett. a) di **riduzione della consistenza degli immobili di oltre il 40% per cessioni non effettuate** nella normale gestione dell'attività.

Nel caso di specie si tratta, infatti, di una mera **riallocazione del patrimonio immobiliare** in una società beneficiaria o conferitaria interamente posseduta dalla scissa o dalla conferente (magari allo scopo di ristrutturare gli immobili con conseguente incremento del loro valore a beneficio anche del patrimonio della società partecipante). La scissa, nel caso di scissione scorporo, o la conferente, nell'ipotesi di conferimento, **iscrive nel proprio patrimonio la partecipazione nella società beneficiaria** o conferitaria, il cui valore è pari a quello degli immobili **riallocati nelle citate società**, senza alcuna riduzione del valore del patrimonio della società che richiede il rimborso IVA.

La *ratio* dell'[art. 38-bis, comma 3, lett. a\), D.P.R. n. 633/1972](#), è quella di evitare che la **consistenza degli immobili detenuti dal soggetto passivo** siano **dismessi tramite operazioni realizzative verso economie terze**, con conseguente decremento delle garanzie a favore dell'Erario. Nel caso di specie, invece, il trasferimento del compendio immobiliare è avvenuto **per effetto di un'operazione fiscalmente neutra** (ex [art. 173](#) o [176, TUIR](#)) **senza alcuna conseguenza negativa** sul patrimonio del soggetto richiedente il rimborso. Si dovrebbe, quindi, ritenere quindi soddisfatto il requisito patrimoniale di cui all'[art. 38-bis, comma 3, lett. a\), D.P.R. n. 633/1972](#), poiché non trattasi di cessioni immobiliari che rientrino nella normale gestione dell'attività, bensì trasferimenti effettuati con lo **scopo di riorganizzare la società**.