

Il trasferimento del credito IVA nelle operazioni straordinarie

di Gian Marco Committeri (*) e Chiara Lo Re (**)

Con la risposta n. 402 del 9 ottobre 2019, l'Agenzia delle entrate ha ribadito la necessità di avere una distinta contabilità *ex art.* 36 del D.P.R. n. 633/1972 al fine di poter procedere al trasferimento del credito IVA a seguito del conferimento di un ramo d'azienda. L'esigenza di avere una distinta contabilità ai fini IVA era stata già manifestata dall'Amministrazione finanziaria in precedenti documenti di prassi; tale soluzione, in evidente contrasto con il principio di continuazione che governa le operazioni straordinarie, sembrerebbe circoscritta ai soli casi in cui non si verifica l'estinzione del dante causa e ciò in quanto solo una gestione con contabilità separata consentirebbe al Fisco di individuare chiaramente i dati contabili afferenti al ramo di azienda trasferito, anche al fine di imputarli contabilmente alla beneficiaria.

1. Premessa

La normativa IVA non disciplina espressamente il **trasferimento del credito a terzi**, salvo prevederne implicitamente la cedibilità all'art. 5, comma 4-ter, del D.L. 14 marzo 1988, n. 70 (1). In linea generale, affinché la cessione del credito IVA espliciti efficacia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, è necessario che: (i) la cessione avvenga con atto pubblico o scrittura privata autenticata da un notaio, dal quale deve risultare l'esatta individuazione delle parti contraenti e l'oggetto del contratto; (ii) la cessione sia notificata a mezzo ufficiale giudiziario, a cura del cedente, sia all'Agenzia delle entrate competente per territorio che al concessionario per la riscossione, mediante invio di copia autenticata dell'atto (2).

2. Operazioni straordinarie e principio di continuazione

Nulla dispone, invece, l'art. 5, comma 4-ter, del D.L. n. 70/1988 in caso di trasferimento del credito IVA nel contesto di un'**operazione straordinaria**. In tali casi, la trasferibilità del credito IVA avviene per successione, in virtù del c.d. **principio di continuazione**, che vede nell'avvenuta causa dell'operazione straordinaria la continuazione dell'azienda in precedenza esercitata dal dante causa. Corollario del principio di continuazione è, evidentemente, anche il subentro del cessionario nella situazione attiva e passiva afferente al rapporto IVA in relazione al compendio aziendale trasferito. In tal senso, peraltro, l'art. 16, comma 11, lett. a), della Legge 24 dicembre 1993, n. 537, stabilisce che "gli obblighi e i diritti derivanti dall'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, relativi alle operazio-

(*) Alonzo Committeri & Partners - *Equity Partner*.

(**) Alonzo Committeri & Partners - *Associate*.

(1) "Agli effetti dell'art. 38-bis del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in caso di cessione del credito risultante dalla dichiarazione annuale o del quale è stato chiesto il rimborso in sede di liquidazione trimestrale, deve intendersi che l'Ufficio dell'imposta sul valore aggiunto possa

ripetere anche dal cessionario le somme rimborsate, salvo che questi non presti la garanzia prevista nel secondo comma del suddetto articolo fino a quando l'accertamento sia diventato definitivo. Restano ferme le disposizioni relative al controllo delle dichiarazioni, delle relative rettifiche e all'irrogazione delle sanzioni nei confronti del cedente il credito".

(2) Art. 69 del R.D. 18 novembre 1923, n. 2440.

ni realizzate tramite le aziende o i complessi aziendali trasferiti, sono assunti dalle società beneficiarie del trasferimento”.

Il trasferimento del credito IVA trova, quindi, fondamento unicamente nella circostanza che lo stesso costituisce un **diritto specifico dell'azienda** o del ramo d'azienda oggetto di cessione o di conferimento. Tale impostazione si fonda sul convincimento che l'IVA è un tributo correlato all'attività di impresa (*rectius*: al complesso aziendale mediante il quale la stessa viene esercitata) prima ancora che alla soggettività dell'imprenditore. Il subentro dell'avente causa nelle operazioni attive e passive effettuate dal dante causa, mediante l'esercizio del complesso aziendale trasferito comporta, quindi: (i) dal punto di vista formale, l'obbligo del loro recepimento nella dichiarazione annuale IVA dell'avente causa; (ii) dal punto di vista sostanziale, il trasferimento all'avente causa del credito o debito IVA sino a quel momento maturato in capo al dante causa. Ragion per cui, laddove si sia in presenza di un credito IVA, lo stesso potrà essere richiesto a rimborso direttamente dal soggetto avente causa e non, invece, dal soggetto dante causa che, per effetto dell'operazione, cessa l'attività (*rectius*: quella attività) cui il credito è correlato.

3. Orientamento non univoco della giurisprudenza di legittimità

Merita ricordare come sul tema della trasferibilità del credito IVA nell'ambito delle operazioni di **riorganizzazione aziendale**, l'orientamento della **giurisprudenza di legittimità** non è stato univoco. Con la sentenza n. 6578 del 12 marzo 2008 (3), la Corte di cassazione ha inizialmente affermato che il conferimento d'azienda comporta un fenomeno traslativo che coinvolge necessariamente anche il credito IVA già vantato dalla conferente che, per effetto del conferimento e a far tempo da questo, viene trasferito alla conferitaria. Al fine di pervenire a tale conclusione, i giudici di legittimità osservavano, inoltre, come non vi fosse alcun impedimento giuridico alla trasmissibilità del credito IVA e che, semmai, dal dato normativo (*i.e.* art. 5, comma 4-ter, del D.L. n. 70/1988) emergono indicazioni di segno contrario.

Con la sentenza n. 9961 del 16 aprile 2008, la Corte di cassazione ha, invece, sostenuto che è del tutto **estranea** al sistema applicativo dell'IVA la **possibilità** che il **credito** di un contribuente possa concorrere alla **commisurazione delle detrazioni** spettanti, per l'anno successivo, ad un contribuente diverso, così riconoscendo l'esistenza di un principio di inscindibilità del credito IVA rispetto al soggetto dal quale esso è sorto. Tale conclusione (tutt'altro che condivisibile) non è stata, invece, recepita dall'Amministrazione finanziaria che, in diversi documenti di prassi (4), ha riconosciuto la validità del trasferimento del credito IVA nell'ambito delle operazioni di riorganizzazione aziendale.

4. Chiarimenti dell'Amministrazione finanziaria

In particolare, l'**Amministrazione finanziaria** ha chiarito che nell'ambito delle operazioni straordinarie che non comportano la cessazione dell'attività da parte del cedente o conferente (*i.e.* cessioni o conferimenti che hanno per oggetto solo un ramo d'azienda, scissioni parziali) il trasferimento del credito IVA avviene solo se, anteriormente all'operazione straordinaria, il cedente/conferente abbia gestito con **separata contabilità** l'attività esercitata a mezzo del ramo d'azienda poi trasferito. In particolare, con la R.M. n. 183 del 13 luglio 1995, l'Amministrazione finanziaria aveva fornito dei chiarimenti in merito alla portata applicativa dell'art. 16, comma 11, della Legge n. 537/1993 nel contesto di una **scissione parziale** con costituzione di una **newco** alla quale sarebbe stato trasferito un intero ramo dell'azienda esistente. Nel richiamare la posizione già espressa con la R.M. n. 600112 del 6 dicembre 1989, in relazione ad un analogo problema relativo ad un'ipotesi di conferimento d'azienda, il Ministero delle Finanze ribadiva la necessità di una gestione in contabilità separata del ramo d'azienda trasferito al fine di identificare le operazioni effettivamente attribuibili alla beneficiaria della scissione. Vista la formulazione generica dell'art. 16, comma 11, della Legge n. 537/1993, la società risultante dalla scissione dovrebbe ricomprendere nella dichiarazione annuale IVA tutte le operazioni riferibili alla gestione dell'azienda trasferita, da cui discendono diritti ed obblighi ai fini dell'im-

(3) In senso conforme anche, Cass., 9 aprile 2009, n. 8644, Id., 14 dicembre 2012, n. 23044.

(4) Agenzia delle entrate, risoluzione n. 417/E del 31 ottobre

2008; C.M. 9 giugno 1998, n. 144/E, R.M. 29 luglio 1998, n. 93/E; R.M. 13 luglio 1995, n. 183; R.M. 6 dicembre 1989, n. 600112.

posta, anche se poste in essere dalla società scissa nella frazione d'anno anteriore al momento di efficacia della scissione. Secondo l'Amministrazione finanziaria, tale soluzione troverebbe applicazione solo nel caso in cui la società scissa, anteriormente alla scissione, abbia gestito in regime di contabilità separata l'attività esercitata a mezzo del ramo d'azienda poi trasferito alla *newco* poiché, solo in tal caso, sarebbe possibile individuare in modo oggettivo i dati contabili afferenti all'azienda trasferita e collegarli a quelli successivi alla scissione per realizzarne una prospettazione unitaria nella dichiarazione annuale della società beneficiaria. Laddove, invece, manchi la contabilità distinta dell'attività svolta mediante il ramo aziendale poi trasferito, non sussistendo la possibilità oggettiva di reperire i dati relativi alla gestione dell'azienda per il periodo precedente alla scissione, la successione della società beneficiaria della scissione nei diritti e negli obblighi IVA relativi all'azienda o al ramo trasferiti può operare solo rispetto a quelle operazioni iniziate dalla società scissa e per le quali il momento di effettuazione dell'operazione, rilevante ai fini del tributo, non si è ancora realizzato nel momento in cui la scissione acquista efficacia.

Diversamente, ogni qualvolta l'operazione straordinaria comporti la **cessazione dell'esercizio dell'attività di impresa** da parte del dante causa (ciò che tipicamente avviene nei casi di fusione, scissione totale, cessione o conferimento dell'intero complesso aziendale), il trasferimento del credito IVA avviene *ex se* senza l'espletamento della procedura formale di cui all'art. 5, comma 4-ter, del D.L. n. 70/1988. In particolare, tale principio è stato ribadito dall'Agenzia delle entrate con la risoluzione n. 417/E del 31 ottobre 2008, con cui è stato esaminato il contesto di una cessione di azienda che interessava due società non residenti identificate in Italia tramite rappresentante fiscale. L'Amministrazione finanziaria ha ribadito che la cessione di un ramo aziendale è un'operazione straordinaria nella quale si determina, in linea generale, una situazione di continuità tra i contribuenti interessati, anche quando l'operazione straordinaria riguarda due soggetti non residenti che si sono identificati direttamente in Italia. A seguito della cessione d'azienda la cessionaria subentra in tutti i rapporti giuridici originariamente "facenti capo" alla cedente, operante in Italia per mezzo del proprio rappresentante fiscale, compresa tutta la situazione attiva e passiva afferente al rapporto IVA. L'Agenzia ha, inoltre, ribadito che il trasferimento dei crediti IVA, avvenuto in tale contesto, è efficace nei confronti

dell'Amministrazione finanziaria, senza che sia necessario osservare la procedura formale di cessione dei crediti IVA prevista dall'art. 5, comma 4-ter, del D.L. n. 70/1988.

5. Ultimi chiarimenti dell'Amministrazione finanziaria

In assenza della gestione con contabilità separata, *ex art.* 36 del D.P.R. n. 633/1972, del ramo d'azienda oggetto di conferimento, il **credito IVA** può essere **ceduto al conferitario solo se chiesto preventivamente a rimborso**. Questo è il principio formulato dall'Amministrazione finanziaria con la risposta all'istanza di interpello n. 402 del 9 ottobre 2019. L'Agenzia delle entrate ha esaminato il caso di un conferimento di un ramo d'azienda a favore di una società beneficiaria di nuova costituzione nell'ambito del quale non si verifica l'estinzione del soggetto conferente. Il conferente ha chiesto all'Amministrazione finanziaria chiarimenti in merito alla possibilità di trasferire alla conferitaria il credito IVA annuale 2018, il credito IVA maturato trimestralmente nel corso dell'anno 2019 ed eventuali crediti maturandi fino all'atto del conferimento. L'istante riteneva possibile trasferire il credito IVA senza l'espletamento della procedura formale di cui all'art. 5, comma 4-ter, del D.L. n. 70/1988 e senza chiedere il credito preventivamente a rimborso ai sensi dell'art. 30 del D.P.R. n. 633/1972.

L'Agenzia delle entrate, nel richiamare la posizione già espressa con la risoluzione n. 417/E/2008, ha ribadito che ai fini IVA, nell'ipotesi di operazioni straordinarie, si verifica una situazione di **continuità** tra i soggetti partecipanti all'operazione. La conferente perde, dunque, ogni legittimazione in ordine al credito IVA che entra nella piena disponibilità della conferitaria, con la conseguenza che la conferente non può chiedere il rimborso dell'IVA pagata in eccedenza, spettando, invece, alla conferitaria il recupero del credito, optando, alternativamente, per la richiesta di rimborso o l'utilizzo in compensazione. Quando, invece, non si verifica l'estinzione del soggetto dante causa, tale previsione trova applicazione solo se, anteriormente all'operazione straordinaria, sia stata gestita con contabilità separata l'attività esercitata dall'azienda o dal ramo d'azienda, poi trasferito. A parere dell'Amministrazione finanziaria, solo con la gestione in **contabilità separata** sarebbe possibile individuare in modo oggettivo i dati contabili afferenti all'azienda trasferita, anche al fine di imputarli alla beneficiaria. In assenza di una gestione in contabilità separata, il credito IVA potrà comunque essere ceduto,

ma a condizione che lo stesso sia stato chiesto preventivamente a rimborso, nel rispetto di quanto disposto dall'art. 5, comma 4-ter, del D.L. n. 70/1988.

6. Conclusioni

È ragionevole ritenere che l'Agenzia delle entrate sia giunta a tale conclusione poiché solo con la gestione in contabilità separata del ramo d'azienda ceduto la stessa sarebbe in grado di verificare se il credito IVA trasferito sia direttamente riferibile all'attività oggetto di conferimento. Tuttavia, la sussistenza in capo al cedente/conferente di una contabilità separata ai fini dell'IVA non sembra poter essere agevolmente considerata *condicio sine qua non* per il subentro da parte del cessionario o della conferitaria, specie in assenza di una norma esplicita che limiti l'operatività del principio di continuazione.

Non può escludersi, infatti, che, pur in assenza di contabilità separata, le parti possano essere, comunque, in grado di giustificare, mediante apposite **ricostruzioni extra-contabili**, i criteri oggettivi in base ai quali sono state suddivise le operazioni attive e passive del complesso aziendale e, conseguentemente, individuate le operazioni connesse al ramo d'azienda trasferito e, quindi, il credito IVA relativo. È facile obiettare che una simile ricostruzione sarebbe rimessa alla discrezionalità del contribuente e, per l'effetto, potrebbe risultare contestabile da parte dell'Amministrazione finanziaria. Si pensi, ad esempio, al caso in cui il cedente svolga la propria attività d'impresa tramite due rami d'azienda, di cui uno esente e l'altro imponibile ai fini IVA, e che, quindi, lo stesso operi la detrazione sulla base al pro-rata *ex art. 19-bis* del D.P.R. n. 633/1972. Ebbene, la discrezionalità del contribuente non pare ridursi per effetto della gestio-

ne delle attività con contabilità separata, posto che il risultato finale (ossia il debito/credito IVA consuntivato dall'impresa) dipenderà comunque dalla **allocazione dei costi** (e quindi dell'IVA potenzialmente a credito) nell'uno o nell'altro ramo.

Merita ricordare come dall'istanza non emerga se il contribuente fosse o meno in grado di ricostruire la **"inerenza"** del credito IVA alla attività oggetto di trasferimento, così che non può escludersi con certezza che in presenza di tale circostanza l'Agenzia delle entrate avrebbe potuto fornire una risposta differente (5).

In conclusione, quindi, nei casi in cui non si verifica l'estinzione del dante causa, la soluzione più prudentiale sarebbe quella di non trasferire, anche sotto il profilo civilistico, il credito IVA in assenza della tenuta di una contabilità separata relativamente al ramo d'azienda ceduto (6). Al contrario, se invece, il ramo d'azienda risulta già gestito con contabilità separata, l'espulsione delle operazioni ad esso inerenti, dall'inizio del periodo d'imposta fino al mese (o trimestre) precedente la data del trasferimento, dalla dichiarazione del cedente/conferente, non determinerà alcuna condotta censurabile.

In virtù della posizione espressa dalla Agenzia delle entrate, si potrebbe porre un tema circa la **decorrenza** della (necessaria) gestione con contabilità separata del ramo d'azienda trasferito: il requisito deve sussistere sin dall'origine o può sopravvenire anche successivamente? Ragioni logico-giuridiche fanno propendere per la possibilità che la gestione separata dell'attività possa sopraggiungere anche in un secondo momento rispetto all'inizio della stessa, purché comprenda tutti i periodi d'imposta nei quali si viene a formare il credito IVA oggetto del trasferimento.

(5) Si supponga una società che gestisce due alberghi (senza la tenuta di contabilità separata) e che intenda conferire una delle due gestioni in una *newco* (magari per far entrare un socio interessato soltanto a quella attività) e che il credito IVA sia agevolmente riconducibile alla gestione oggetto di conferimento (ad esempio perché generato dalle attività di ristrutturazione e ammodernamento della specifica struttura). In una simile circostanza non sembrerebbe agevole negare la trasferibilità del credito sulla scorta della assenza della contabilità separata, posto che l'analitica riferibilità del credito risulterebbe comunque per altra via garantita.

(6) Una riflessione la merita la circostanza per cui il trasferimento del ramo aziendale avvenga prima della presentazione

della dichiarazione IVA in cui il conferente può chiedere il credito a rimborso. Sembra potersi ritenere che, se la conferitaria procederà a richiedere il rimborso (senza quindi utilizzare il credito in compensazione, magari assumendo tale impegno nel contesto di apposita istanza di interpello), non vi siano elementi o circostanze che possano portare l'Agenzia delle entrate a contestare il trasferimento del credito IVA. In tal caso, infatti, viene meno il rischio che un soggetto diverso benefici (attraverso la compensazione) del credito originato da altro soggetto essendo il credito comunque chiesto a rimborso (sebbene dalla conferitaria anziché dal conferente). In questo modo si eviterebbe di frapporre ostacoli alla quantificazione delle attività e passività trasferite effettuata legittimamente dalle parti.