

RISOLUZIONE N. 417/E

Roma, 31 ottobre 2008



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

OGGETTO: Interpello articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212.

Cessione complesso aziendale – Adempimenti procedurali - Trasferimento dei crediti IVA – Rimborso Iva articolo 30, terzo comma, lettera e), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società ALFA SA (di seguito ALFA) è una società di diritto francese operante in Italia tramite un proprio rappresentante fiscale, nominato ai sensi dell'articolo 17, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972. Mediante il rappresentante fiscale la società ALFA acquista in Italia articoli per il giardinaggio realizzati per suo conto da produttori terzi, e importa alcuni tipi di motori, tagliaerba e trattorini che poi, in parte, commercializza in Italia e, in prevalenza, cede nella UE e all'estero. A fronte di dette operazioni ALFA realizza cessioni intracomunitarie non imponibili, ai sensi dell'articolo 41 del decreto legge 30 agosto 1997, n. 331 e cessioni all'esportazioni di cui all'articolo 8 del citato d.P.R. n. 633 del 1972.

In data 25 febbraio 2008, con un atto notarile redatto in Francia, con efficacia dal 1° aprile 2008, ALFA ha ceduto la propria azienda- sia il ramo di attività rilevante in Italia sia quello residuale svolto in Francia estinguendosi. In particolare, ALFA ha ceduto la parte residuale dell'attività di vendita dei prodotti ... , a

dettaglianti sul mercato francese e a BETA — società di diritto francese senza alcuna posizione IVA in Italia, mentre a GAMMA (di seguito GAMMA) – società di diritto francese – ha ceduto il ramo di azienda relativo alla produzione degli articoli da essa fatti realizzare o importati anche in Italia. La cessione del ramo di azienda, effettuata nei confronti di GAMMA – che per operare in Italia ha nominato un rappresentante fiscale in data 1° febbraio 2008 - ha per oggetto anche tutte le operazioni attive e passive che “transitavano” dal rappresentante fiscale di ALFA (in Italia), compreso, come sopra evidenziato, il credito IVA risultante dalla dichiarazione annuale 2007 e quello risultante dalla liquidazione periodica al 31 marzo 2008.

Considerato che sono state cedute tutte le attività e i crediti IVA, nei termini sopra descritti, l’istante ritiene che l’intera operazione sopra descritta realizzi, ai fini IVA, una cessione d’attività a cui segue l’estinzione del “dante causa”. Pertanto, deve intendersi trasferito a GAMMA, che prosegue, senza soluzione di continuità, l’attività di ALFA, anche il requisito di “esportatore abituale”, nonché il relativo “plafond” formatosi in capo ad ALFA, nonostante nell’atto di cessione non ne sia stata fatta esplicita menzione.

Tanto premesso la GAMMA, come società cessionaria “avente causa”, chiede conferma della correttezza della soluzione prospettata in ordine agli adempimenti IVA conseguenti all’acquisizione del ramo di azienda. La società GAMMA chiede, inoltre, se sia corretto, sotto il profilo giuridico, presentare istanza di rimborso dell’eccedenza di credito detraibile, relativamente sia all’anno 2007 che al 1° trimestre 2008, maturatasi in capo alla società cedente ALFA. A tal riguardo, l’istante (GAMMA) fa presente che entrambe le società coinvolte nell’operazione sono in possesso dei requisiti di cui all’articolo 30, comma terzo, lett. e) del d.P.R. n. 633 del 1972 per poter chiedere il rimborso dell’IVA a credito.

**SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL
CONTRIBUENTE**

In merito agli adempimenti di carattere procedurale la società istante (GAMMA) ritiene corretto presentare:

- 1) il modello AA7/9, per comunicare la trasformazione sostanziale soggettiva, barrando la casella 1c, presente nel quadro D, così da determinare l'automatica cancellazione della partita IVA e del codice fiscale di ALFA, e la casella PL contenuta sempre nella sezione 1 del citato quadro D;
- 2) la dichiarazione annuale IVA/2008 comprendente tutte le operazioni effettuate da ALFA nel 2007;
- 3) il modello VR/2008 per chiedere a rimborso l'eccedenza di credito detraibile risultante dalla dichiarazione annuale di ALFA relativa al periodo di imposta 2007;
- 4) il modello IVA TR per chiedere a rimborso l'eccedenza di credito detraibile risultante dalle liquidazioni dei primi tre mesi del periodo di imposta 2008.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

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. Così come chiarito con la risoluzione 31 luglio 2007, n. 195/E anche quando l'operazione straordinaria riguarda due soggetti non residenti che si sono identificati direttamente in Italia, valgono gli stessi obblighi e gli stessi diritti previsti dalla disciplina Iva per operazioni straordinarie fra soggetti residenti. Lo stesso dicasi con riferimento all'ipotesi di cessione di azienda o di uno o più rami aziendali tra due soggetti non residenti, che operano ciascuno per tramite di un proprio rappresentante fiscale in Italia (Cfr. risoluzione 13 dicembre 2007, n. 371/E in tema di conferimento di azienda). Ne consegue che, nelle ipotesi di cessione di azienda o di più rami aziendali, che abbiano comportato l'estinzione del soggetto dante causa, come nel caso prospettato, il cessionario deve assolvere tutti gli adempimenti, agli effetti dell'Iva, successivi alla data di cessione.

Sulla base dei principi di carattere generale, sopra brevemente delineati, di

seguito sono esaminati partitamente i diversi adempimenti di carattere procedimentale che il cessionario (avente causa) è tenuto a porre in essere.

Presentazione del modello AA7/9

Il modello AA7/9 deve essere utilizzato dai soggetti diversi dalle persone fisiche (società, enti, associazioni, ecc.) per le dichiarazioni d'inizio, variazione dati e cessazione attività, previste dall'articolo 35 del d.P.R. n. 633 del 1972. Ne consegue che lo stesso deve essere presentato anche nelle ipotesi di trasformazioni sostanziali soggettive. Con riferimento al caso prospettato, si evidenzia che la cessione del ramo aziendale relativo alle operazioni attive e passive che "transitavano" per il rappresentante fiscale in Italia di ALFA, determinano l'estinzione in Italia del dante causa, con consequenziale trasferimento totale dell'attività aziendale rilevante in Italia a favore di GAMMA (cessionaria). Così come confermato dalle istruzioni al modello AA7/9 *"nei casi di fusione, scissione, conferimento d'azienda o di altre operazioni straordinarie o trasformazioni sostanziali soggettive che comportano l'estinzione del soggetto d'imposta (caselle del quadro D) la dichiarazione prevista dall'art. 35 deve essere presentata unicamente dal soggetto risultante dalla trasformazione. Pertanto, il soggetto che si estingue (società incorporata, scissa, conferente, ecc.) non deve presentare la dichiarazione di cessazione attività in quanto tale informazione viene acquisita tramite la dichiarazione di inizio attività o variazione dati da presentare a cura del soggetto subentrante (società incorporante, beneficiaria, conferitaria, ecc.)"*

Per quanto sopra esposto si ritiene che la cessione del ramo aziendale di ALFA possa essere qualificata come un'operazione di trasferimento totale di azienda. Conseguentemente la società istante GAMMA (cessionaria) dovrà barrare la casella 1c, presente nel quadro D, relativa all'ipotesi *"di trasformazione comportante il trasferimento totale dell'azienda"*.

Con riferimento alla possibilità da parte di GAMMA (cessionaria) di subentrare nella facoltà di acquisire beni e servizi in regime di sospensione di imposta, vale a dire usufruire dello *status* di "esportatore abituale" e del relativo

“*plafond*” posseduto originariamente da ALFA, nonostante nell’atto di cessione non ne sia stata fatta esplicita menzione, si confermano, in quanto compatibili, i chiarimenti dati con la risoluzione 21 aprile 2008, n. 165/E in tema di trasferimento del *plafond* nelle ipotesi di conferimento di ramo d’azienda. In particolare, si ritiene che il subentro nella posizione di esportatore abituale da parte del cessionario nonché l’“acquisizione” del *plafond* maturato originariamente dal cessionario si realizza solo quando ricorrono due condizioni:

- 1) il cessionario continua, senza soluzione di continuità, l’attività relativa al complesso aziendale oggetto di trasferimento, in precedenza svolta dal cedente;
- 2) il cessionario subentra nei rapporti giuridici (attivi e passivi) relativi al complesso aziendale cedutogli.

In presenza delle richiamate condizioni, volte ad assicurare la continuità della prosecuzione dell’attività di impresa, la società GAMMA (cessionaria) dovrà barrare la casella PL contenuta nella sezione 1 del quadro D del modello AA7/9, riferita ai contribuenti che a seguito di trasformazioni soggettive, “*intendano esercitare, in presenza dei presupposti di legge, la facoltà di acquistare beni e servizi, o di importare beni, senza pagamento dell’imposta a norma dell’art. 2, comma 2, della legge 18 febbraio 1997, n. 28*”.

Obblighi dichiarativi

In merito agli adempimenti di carattere dichiarativo è opportuno identificare il momento in cui l’operazione di cessione di azienda produce effetti giuridici. In particolare, nel caso di specie, l’operazione *de qua* è avvenuta dopo la chiusura del periodo d’imposta (2007), ma prima della scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione IVA relativa al periodo di imposta antecedente alla cessione, determinando al contempo l’estinzione del dante causa (ALFA). Ne consegue che il cessionario GAMMA (per il tramite del proprio rappresentante fiscale) dovrà presentare, per l’anno di imposta 2007 (periodo di imposta precedente alla cessione di azienda), la propria dichiarazione, nonché, quella del cedente (ALFA) se questi

non vi abbia già provveduto in proprio. Nella dichiarazione del cedente, così come risulta dalle istruzioni alla dichiarazione IVA/2008, *“devono essere indicati i dati del soggetto estinto nella parte riservata al contribuente e i dati del soggetto avente causa nel riquadro riservato al dichiarante, riportando il valore 9 nella casella relativa al codice di carica”*.

Per ciò che concerne invece il periodo di imposta nel corso del quale è avvenuta la cessione (periodo di imposta 2008), l'obbligo dichiarativo incomberà sempre sulla società cessionaria GAMMA che dovrà presentare la propria dichiarazione annuale IVA composta da due moduli, uno per sé stessa (contenente i dati delle operazioni effettuate nel 2008) e un altro per la ditta cedente, nel quale andranno indicate le operazioni effettuate per la frazione d'anno compresa fra il 1° gennaio e il 31 marzo 2008. A completamento di quanto sopra riportato si evidenzia che, a partire dalla prima liquidazione successiva alla data in cui ha effetto la cessione (aprile 2008) la società cessionaria dovrà far confluire nella propria liquidazione anche gli elementi contabili riferiti alla cedente del periodo antecedente alla cessione.

Presentazione del modello VR/2008

In merito alla possibilità di poter richiedere il rimborso del credito Iva emergente dalla dichiarazione di ALFA, presentata dalla cessionaria GAMMA (per il tramite del proprio rappresentante fiscale), si evidenzia che la cedente avendo maturato il diritto a chiedere il rimborso (articolo 30, terzo comma lett. e) del D.P.R. 633 del 1972) può presentare il modello VR per tramite della cessionaria GAMMA. In altri termini con la cessione dell'azienda deve intendersi trasferito alla cessionaria anche il diritto a chiedere il rimborso del credito IVA relativo al periodo di imposta 2007, vantato dalla società cedente ALFA (cfr. Risoluzione 7 aprile 1981, n. 331114). In questo caso, come evidenziato dalle istruzioni al modello VR, il dichiarante che presenta il modello è quindi una società diversa dal contribuente che ha maturato il diritto al rimborso e *“deve essere compilato anche il campo*

denominato “Codice fiscale società dichiarante”, indicando in tal caso nell’apposito campo il codice di carica corrispondente al rapporto intercorrente tra la società dichiarante e il contribuente”. Con riferimento al caso di specie deve essere indicato da GAMMA il codice di carica 9 in qualità di società beneficiaria della cessione.

Presentazione del modello IVA TR

Nei casi di cessione di azienda è possibile trasferire non solo il credito IVA risultante dalla dichiarazione annuale, ma anche il credito IVA maturato dall'inizio dell'anno in cui è avvenuta l’operazione di cessione fino alla data in cui quest’ultima produce effetti. A seguito della cessione d’azienda la cessionaria (GAMMA) subentra in tutti i rapporti giuridici originariamente “facenti capo” alla cedente ALFA, operante in Italia per mezzo del proprio rappresentante fiscale, compresa tutta la situazione attiva e passiva afferente al rapporto IVA. Il trasferimento dei crediti IVA, avvenuta in tale contesto, è efficace nei confronti dell’Amministrazione finanziaria, senza che sia necessario osservare la procedura formale di cessione dei crediti IVA di cui all’articolo 5, comma 4-ter, del decreto legge 14 marzo 1988, n. 70.

Ciò posto la scrivente ritiene legittima la presentazione da parte della società cessionaria GAMMA della richiesta di rimborso (modello TR) dell’IVA maturata nel 1° trimestre atteso che, nel caso di specie, entrambi i soggetti (cedente e cessionaria) sono in possesso del presupposto previsto dall’articolo 30, terzo comma, lettera e), del d.P.R. n. 633 del 1972.

Sotto il profilo operativo GAMMA deve presentare a proprio nome per il tramite del proprio rappresentante fiscale il modello TR all’Ufficio competente compilando il riquadro “dichiarante diverso dal contribuente” con i dati del proprio rappresentante fiscale ed indicando il codice carica 6 “rappresentante fiscale di soggetto non residente” e non il codice carica 1, così come indicato dall’istante.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi

enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.