

Risposta n. 432/2022

OGGETTO: Rimborso IVA - Soggetto legittimato a presentare la richiesta in ipotesi di cessione d'azienda - Articolo 30-ter, comma 2, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

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

QUESITO

La società di diritto inglese [ALFA] (di seguito istante e/o avente causa nella cessione di ramo d'azienda) - registrata ai fini IVA in Italia ai sensi dell'articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto IVA) - espone il quesito qui di seguito sinteticamente riportato:

- l'istante - appartenente al gruppo multinazionale [BETA] ed attiva nel commercio all'ingrosso di prodotti [...] - riferisce di essere *«registrata ai fini IVA in Italia a decorrere dal 1° maggio 2011, a seguito dell'avvenuta cessione del ramo d'azienda da parte della società [GAMMA] [N.d.R. di seguito cedente e/o dante causa nella cessione di ramo d'azienda]»*;

- l'istante rappresenta che *«la presente istanza (...) verte sulla rimborsabilità dell'IVA addebitata per errore su operazioni intercorse nel 2007 tra la richiamata [GAMMA] [N.d.R. cedente] e (...) la [DELTA] [N.d.R. società con sede legale in [...]] e registrata ai fini IVA in Italia ai sensi dell'articolo 17 del decreto IVA - di seguito*

cessionaria];

- le operazioni commerciali intercorse - nell'anno 2007 - tra la cedente e la cessionaria possono essere così riassunte:

> la cedente acquistava materie prime presso fornitori nazionali, comunitari ed extra-comunitari e ne commissionava la trasformazione in prodotti finiti ad un'altra società del gruppo stabilita in Italia;

> i prodotti finiti ottenuti venivano venduti in Italia alla cessionaria addebitando l'IVA - in regime di imponibilità - secondo l'aliquota in vigore *ratione temporis*;

> la cessionaria, a sua volta, cedeva - in regime di non imponibilità ai sensi degli articoli 41 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331 e 8 del decreto IVA - i prodotti finiti a clienti finali stabiliti sia in altri Stati comunitari che extra UE;

- per l'effetto la cessionaria ha maturato - nell'anno d'imposta 2007 - un credito IVA chiesto a rimborso in data [...] 2008 (secondo quanto riferito dall'istante *«il suddetto credito IVA non è stato mai rimborsato»*);

- in data [...] 2012 l'Agenzia delle entrate ha notificato alla cessionaria un avviso di accertamento recuperando a tassazione l'IVA detratta sugli acquisti *«indebitamente considerati imponibili, riferiti alle operazioni che hanno dato luogo a triangolazioni nazionali ed esportazioni triangolari»*. In particolare, nel menzionato provvedimento è stata accertata in capo alla cessionaria un'illegittima detrazione IVA con conseguente diniego del rimborso IVA;

- in data [...] 2013, la cessionaria ha impugnato l'avviso di accertamento e, al termine di un lungo contenzioso, in data [...] 2021 - con Ordinanza n. [...] - la Corte di Cassazione ha accolto il ricorso dell'Agenzia delle entrate affermando che:

> la cessione "domestica" tra la cedente e la cessionaria doveva essere assoggettata al regime di non imponibilità;

> la cedente aveva, quindi, addebitato l'IVA per errore nei confronti della cessionaria;

> e, pertanto, la cessionaria non aveva diritto a detrarre tale IVA;

- in data [...] 2022 la cessionaria ha versato all'erario l'IVA indebitamente detratta comprensiva di interessi e sanzioni (al netto dell'importo chiesto a rimborso e denegato dall'Amministrazione);

- in data [...] 2011 la cedente ha siglato con l'istante un contratto di cessione di ramo d'azienda avente ad oggetto attività di *procurement* e forniture di materie prime esercitate in diversi Stati, tra cui l'Italia, subentrando in tutti i rapporti giuridici attivi e passivi della cedente. Secondo quanto riferito dall'istante *«a seguito della suddetta cessione, (...) [N.d.R. la cedente] ha cessato - con efficacia dal [...] 2011 - di svolgere attività rilevante ai fini IVA in Italia, e, per tale motivo, ha chiuso la partita IVA italiana»*.

Tutto ciò premesso l'istante chiede, tenuto conto della cessione del ramo d'azienda, chi sia il soggetto titolato - a norma dell'articolo 30-ter, comma 2, del decreto IVA - al recupero dell'IVA addebitata per errore dalla cedente nei confronti della cessionaria e da quest'ultima restituita all'erario perché indebitamente detratta.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante - richiamando le risoluzioni n. 93 del 29 luglio 1998, n. 195/E del 31 luglio 2007 e n. 417/E del 31 ottobre 2008 - ritiene che *«(...) [N.d.R. l'istante], in qualità di soggetto subentrato in tutti i rapporti attivi e passivi (...) [N.d.R. del cedente] in forza del contratto di trasferimento di ramo d'azienda stipulato nel 2011, sia legittimato a richiedere la restituzione all'Erario dell'IVA a suo tempo addebitata per errore (...) [N.d.R. dal cedente] nei confronti (...) [N.d.R. della cessionaria] e pagata da quest'ultimo all'Erario a seguito di avviso di accertamento divenuto definitivo. La suddetta domanda di restituzione all'Erario presuppone l'avvenuta restituzione da parte (...) [N.d.R. dell'istante] nei confronti (...) [N.d.R. del cessionario], dell'IVA indebitamente corrisposta.*

(...). I principi sopra esposti possono trovare applicazione, (...), anche con

riferimento al trasferimento di ramo d'azienda intervenuto tra (...) [N.d.R. cedente] e (...) [N.d.R. istante], configurandosi (...) quale operazione straordinaria che ha comportato ex se, in virtù del principio di continuità, il trasferimento di qualsiasi rapporto, anche di natura tributaria, relativo all'attività trasferita con il ramo d'azienda».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si premette che esula dalle competenze della scrivente, in risposta all'istanza in oggetto, ogni valutazione in merito all'effettiva esistenza del credito IVA, al contratto di cessione di ramo d'azienda e alla definitività degli atti impositivi cui l'istante fa riferimento, restando impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

La cessione di un ramo d'azienda è un'operazione straordinaria nella quale si determina, in linea generale, una situazione di continuità tra i contribuenti interessati. Al riguardo, l'articolo 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 operazioni realizzate tramite le aziende o i complessi aziendali trasferiti, sono assunti dalle società beneficiarie del trasferimento».*

Sebbene la citata disposizione si riferisca più specificatamente alle operazioni di scissione, con la risposta ad interpello n. 409 pubblicata sul sito *internet* della scrivente il 9 ottobre 2019, tale principio è stato considerato valido, ai fini IVA, anche per le *«ipotesi di operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali soggettive (fusione, scissione, conferimento, cessione o donazione di azienda, successione ereditaria, ecc.)»*, per le quali si realizza un effetto successorio delle posizioni giuridiche attive e passive della dante causa in favore dell'avente causa.

Con la risoluzione n. 195/E del 31 luglio 2007 è stato, altresì, chiarito che, 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 d'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. risoluzioni n. 371/E del 13 dicembre 2007 e n. 417/E del 31 ottobre 2008).

Ne consegue che, nelle ipotesi di cessione d'azienda o di uno o più rami aziendali, che abbiano comportato l'estinzione del soggetto dante causa - come nel caso prospettato, ove, per stessa ammissione dell'istante, la cedente *«a seguito della suddetta cessione, (...) ha cessato - con efficacia dal 1° giugno 2011 - di svolgere attività rilevante ai fini IVA in Italia, e, per tale motivo, ha chiuso la partita IVA italiana»* - il cessionario deve assolvere tutti gli adempimenti, agli effetti dell'IVA, successivi alla data di cessione.

Tale successione negli obblighi del cedente rileva anche ai fini dell'applicazione delle disposizioni contenute nell'articolo 30-ter, comma 2, del decreto IVA secondo cui, *«Nel caso di applicazione di un'imposta non dovuta ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, accertata in via definitiva dall'Amministrazione finanziaria, la domanda di restituzione può essere presentata dal cedente o prestatore entro il termine di due anni dall'avvenuta restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa»*.

Il predetto articolo 30-ter consente, dunque, al cedente e/o prestatore di presentare la domanda di rimborso dell'IVA non dovuta, accertata definitivamente, entro due anni dalla restituzione, in via civilistica, al cessionario e/o committente. In particolare, per motivi di cautela fiscale e per evitare un indebito arricchimento del cedente/prestatore, il rimborso dell'IVA indebitamente versata è strettamente collegato alla restituzione al cessionario/committente di quanto erroneamente addebitato ed incassato a titolo di rivalsa. I due anni entro i quali presentare la richiesta di rimborso dell'IVA non dovuta decorrono, infatti, dal momento in cui avviene la restituzione al

cessionario/committente della medesima somma da lui versata per effetto di accertamento definitivo.

Tutto ciò premesso, con riferimento al caso di specie, assumendo che, per effetto della cessione del ramo aziendale, il soggetto dante causa possa considerarsi "estinto" - avendo cessato qualunque attività rilevante ai fini IVA in Italia e conseguentemente chiuso la sua posizione IVA - si ritiene che, laddove il cessionario/committente abbia correttamente riversato l'IVA indebitamente detratta, sia l'istante avente causa il soggetto legittimato a presentare la domanda di restituzione, ai sensi dell'articolo 30-*ter* del decreto IVA, a decorrere dalla data di rimborso dell'IVA a suo tempo applicata in via di rivalsa al cliente.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)