

Risposta n. 484/2022

OGGETTO: Note di variazione IVA - Emissione in ipotesi di scissione societaria - Articolo 16, comma 11, della legge 24 dicembre 1993, n. 537

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

QUESITO

[ALFA], nel prosieguo istante, fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante, società costituita nel 2021, nel medesimo anno è stata beneficiaria di un'operazione di scissione parziale - che *«ha acquistato efficacia giuridica (ai sensi dell'art. 2506-quater, c.c.) a decorrere dal 1^ settembre 2021»* - con la quale ha ricevuto un ramo d'azienda e *«gli elementi patrimoniali attivi e passivi, gli oneri, i rischi e i rapporti contrattuali e, in generale, i rapporti giuridici compresi nel compendio del ramo trasferito»*.

L'istante, evidenziato che mancava la tenuta di una contabilità IVA separata per il ramo oggetto di trasferimento, espone che sotto *«il profilo più strettamente fiscale, e con specifico riferimento all'ambito IVA, a seguito della scissione, si sono verificate le seguenti situazioni:*

A) OPERAZIONI ATTIVE

L'istante ha emesso nota di variazione ex art. 26, D.P.R. n. 633/1972 (di seguito anche "Decreto IVA"), con riferimento a rapporti pregressi trasferiti dalla società scissa per i quali quest'ultima ha emesso fattura, e per i quali gli eventi che hanno determinato la riduzione, totale o parziale dell'imponibile e/o dell'imposta si sono verificati dopo la data di effetto giuridico della scissione.

B) OPERAZIONI PASSIVE

L'istante si trova a gestire le seguenti fatture pertinenti al ramo ricevuto per effetto dell'operazione di scissione:

1) fatture di acquisto ricevute dalla società scissa antecedentemente alla data di efficacia giuridica della scissione parziale ma non annotate sui registri IVA dalla società scissa;

2) fatture di acquisto emesse nei confronti della società scissa in data antecedente alla data di efficacia giuridica della scissione parziale e ricevute dalla società scissa successivamente alla data di efficacia giuridica della scissione parziale;

3) fatture di acquisto emesse nei confronti della società scissa successivamente alla data di efficacia giuridica della scissione parziale e quindi ricevute dalla società scissa dopo la data di efficacia giuridica della scissione parziale.

A tal riguardo, l'istante vorrebbe ricevere conferma in merito alla gestione e registrazione dei documenti di cui sui sopra, ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione (ex art. 19 del D.P.R. n. 633/1972), in quanto soggetto subentrato nei diritti e negli obblighi della società scissa ex art. 16, co. 11, L. n. 537/1997 [rectius legge 24 dicembre 1993, n. 537 ndr.]. A seguito del trasferimento del ramo tali fatture sono unicamente di competenza della società beneficiaria. La richiesta viene avanzata con particolare riferimento alle operazioni effettuate nel corso dell'anno 2021, per le quali l'esercizio del diritto alla detrazione può essere effettuato entro il termine di presentazione della Dichiarazione IVA relativa all'anno di ricezione della relativa fattura (i.e. 2021). Il termine ordinario per la presentazione della dichiarazione in

oggetto è il 30 aprile 2022 (che viene differito al 2 maggio 2022, cadendo il 30 aprile di sabato); in ogni caso, la Dichiarazione IVA si considera validamente presentata anche se presentata entro i novanta giorni successivi alla scadenza ordinaria (i.e. con riferimento all'anno 2021, entro il 31 luglio 2022).».

In «relazione al caso sopra descritto e per le considerazioni sviluppate nel prosieguo, l'istante chiede [...] se, in base all'art. 16, co. 11, della L. n. 537/1997 [rectius legge 24 dicembre 1993, n. 537 ndr], [...] possa esercitare il diritto di detrazione ex art. 19 del D.P.R. n. 633/1972 in relazione a:

1) note di variazione in diminuzione emesse dall'istante per il recupero dell'IVA (secondo la procedura di cui all'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972) relativamente ad operazioni, fatturate dalla scissa, derivanti da rapporti pregressi trasferiti alla società beneficiaria, in quanto relativi al ramo trasferito e per i quali gli eventi che hanno determinato la riduzione, totale o parziale dell'imponibile e/o dell'imposta, si sono verificati dopo la data di effetto giuridico della scissione;

2) fatture passive emesse nei confronti della società scissa (pertinenti al ramo scisso) con data successiva alla data di efficacia giuridica della scissione parziale e ricevute da quest'ultima oltre tale data.».

Inoltre, qualora «codesto Spettabile Ufficio ritenga, in ogni caso, che le fatture passive intestate alla società scissa con data successiva a quella di efficacia giuridica dell'operazione di scissione debbano essere comunque ricevute dalla beneficiaria, al fine di poter esercitare il diritto alla detrazione della relativa IVA, l'istante richiede se sia possibile integrare con i propri dati i documenti datati e ricevuti dalla scissa dopo la data di effettuazione civilistica dell'operazione di scissione, mediante emissione di apposita autofattura. [...]

In considerazione dell'elevato numero di fatture da integrare, l'istante ritiene di poter procedere in modo cumulativo, ossia con emissione di un'unica autofattura per ciascun fornitore, riepilogante tutte le fatture da ognuno di essi emesse successivamente alla data di efficacia giuridica dell'operazione. [...]

Più nel dettaglio, l'istante emetterebbe un'autofattura utilizzando il tipo documento TD20 e riportando al suo interno i seguenti dati:

- i. campo cedente/prestatore: i dati del fornitore;*
- ii. campo cessionario/committente: i dati dell'istante;*
- iii. nel campo 2.1.6 : i riferimenti (numero e data) di tutte le fatture per le quali si procede all'integrazione;*
- iv. nel campo 2.2.1 "Descrizione" del file XML: la specificazione che il documento è emesso esclusivamente per integrare le fatture originarie al fine di consentirne la ricezione tramite SDI all'istante.*

L'istante, comunque, sottolinea come la descritta procedura, alla luce dei principi sopra esposti in merito alla successione della società beneficiaria al posto della scissa, non sarebbe affatto necessaria; neppure per le fatture datate successivamente alla data di efficacia giuridica della scissione e ricevute dalla scissa dopo tale data e alla stessa intestate.».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, alla luce dei documenti di prassi (si richiama, in particolare, la risoluzione n. 183/E del 13 luglio 1995) e dei principi variamente espressi in materia, l'istante ritiene che nelle ipotesi prospettate il diritto a detrazione possa essere esercitato.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 16, comma 11, della legge 24 dicembre 1993, n. 537 prevede che «*Se in esecuzione della scissione sono trasferiti aziende ovvero uno o più complessi aziendali:*

- a) 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;

b) la riduzione della detrazione di cui al terzo comma dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, per le società beneficiarie costituite a seguito della scissione, è operata, se l'oggetto dell'attività è modificato rispetto a quello della società scissa, in base ad una percentuale determinata presuntivamente, salvo conguaglio nella dichiarazione annuale;

c) le disposizioni concernenti la rettifica della detrazione, di cui all'articolo 19-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, continuano ad applicarsi nei confronti della società beneficiaria tenendo conto della data in cui i beni ammortizzabili sono stati acquistati dalla società scissa;

d) la facoltà di acquisire beni e servizi senza pagamento dell'imposta, ai sensi degli articoli 8, primo comma, lettera c), e secondo comma, e 68, primo comma, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, può essere esercitata dalla società beneficiaria, previa comunicazione all'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto competente nei suoi confronti, nella dichiarazione di cui all'articolo 35, terzo comma, del medesimo decreto del Presidente della Repubblica.».

La norma, che non è stata successivamente modificata dal legislatore, ha costituito oggetto di diversi documenti di prassi.

Tra questi, in particolare, per quanto di interesse in riferimento ai quesiti posti, con la risoluzione n. 183/E del 13 luglio 1995, citata anche dall'istante, è stato precisato che laddove la società scissa, anteriormente alla scissione, non abbia gestito con separata contabilità l'attività esercitata a mezzo dell'azienda o del ramo poi trasferito alla beneficiaria, «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. Le operazioni riferibili alle due frazioni dell'anno in cui si realizza la scissione societaria, andranno, quindi, a confluire rispettivamente nelle due dichiarazioni riferibili alla società scissa e a quella beneficiaria.».

Con specifico riguardo ai singoli adempimenti, il medesimo documento di prassi ha individuato il criterio per attribuire diritti ed obblighi distinguendo, nel quadro dell'attività dell'azienda o branca aziendale trasferita:

- le operazioni attive, per le quali *«ritiene la scrivente che il criterio non possa che far riferimento al momento in cui si è verificata l'effettuazione dell'operazione, individuato ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972. Se tale momento fosse anteriore alla data di efficacia giuridica della scissione [...] gli obblighi e i diritti relativi all'operazione dovrebbero essere adempiuti ed esercitati dalla società scissa, in caso diverso spetterebbe alla società beneficiaria esercitare i relativi diritti ed adempiere i connessi obblighi. [...] Per le eventuali variazioni dell'imponibile o dell'imposta, inerenti a rapporti pregressi trasferiti alla società beneficiaria, la procedura di rettifica prevista dall'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 dovrà essere posta in essere da quest'ultima società subentrata nei diritti e negli obblighi della società scissa.»;*

- le operazioni passive, in riferimento alle quali, *«si ritiene che gli obblighi e i diritti relativi, a cominciare da quello concernente l'esercizio della detrazione, spettino alla T.I. S.p.A. [società scissa, ndr.] per quelle registrate entro il 13 luglio 1995 [giorno precedente agli effetti della scissione, ndr.]. Al contrario, la titolarità dei diritti e degli obblighi spetterà alla società risultante dalla scissione in relazione alle fatture registrate a partire dal 14 luglio 1995 e a quelle eventualmente a tale data non registrate.*

Per quanto riguarda il caso particolare delle detrazioni non contabilizzate in

sede di liquidazione periodica, computabili in sede di dichiarazione annuale Iva ai sensi dell'art. 27, comma 5, del richiamato D.P.R. n. 633/1972, si ritiene che le stesse competano alla società che ha registrato, entro il 13 luglio 1995 o successivamente, le relative fatture.

Si esprime altresì l'opinione che del tutto irrilevante sia la circostanza che le fatture passive registrate dalla società beneficiaria della scissione siano eventualmente intestate alla T.I. S.p.A.

La successione della società beneficiaria nei diritti e negli obblighi Iva relativi al ramo aziendale trasferito nel quadro della scissione rende infatti superflua la correzione dell'intestazione formale delle fatture passive, [...]».

Le indicazioni fornite sono state poi oggetto di successiva conferma:

«per ciò che concerne i singoli adempimenti procedurali ante e post scissione, si rinvia, invece, ai chiarimenti forniti con la risoluzione 13 luglio 1995, n. 183. In particolare, per le eventuali variazioni dell'imponibile o dell'imposta, inerenti a rapporti pregressi trasferiti alla società beneficiaria, la procedura di rettifica prevista dall' articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972 dovrà essere posta in essere da quest'ultima società, subentrata nei diritti e negli obblighi della società scissa. [...]

Ne consegue, pertanto, che alla società beneficiaria compete la detrazione dell'imposta afferente acquisti e servizi incrementativi del costo dei beni scissi, posti in essere nel corso del 2008, ossia anche prima della data di efficacia della scissione, ma registrati successivamente a tale data.» (così, ad esempio, la risoluzione n. 178/E del 9 luglio 2009).

Volendo sintetizzare i principi espressi in materia, deve dunque dirsi che, in ipotesi di scissione, laddove manchi una separata contabilità riferita all'azienda/ramo passato in capo alla società beneficiaria, determinante è l'efficacia della scissione stessa: per le operazioni inerenti l'attività trasferita che si considerano effettuate ai fini IVA sino a quel momento, diritti ed obblighi, con connessi adempimenti, restano in capo alla scissa. Se successivi, competono alla beneficiaria.

A quest'ultima (società beneficiaria), nei limiti delle disposizioni vigenti, spetterà quindi la possibilità:

- di emettere note di variazione in diminuzione *ex* articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA) in ragione di eventi che hanno determinato la riduzione, totale o parziale dell'imponibile e/o dell'imposta, verificatisi dopo la data di effetto giuridico della scissione;

- di procedere alla registrazione delle fatture di acquisto, inerenti l'attività, ed alla detrazione della relativa imposta quando non vi abbia già provveduto la società scissa, indipendentemente dall'intestazione formale del documento.

Quest'ultimo aspetto merita alcune precisazioni.

Infatti, se non sussistono dubbi circa le fatture che documentano operazioni effettuate prima che la scissione abbia effetto - e dunque correttamente emesse nei confronti della società scissa che, tuttavia, non le ha registrate, né detratto la relativa imposta - altrettanto non può dirsi per quelle successive, ossia per le *«fatture di acquisto emesse nei confronti della società scissa successivamente alla data di efficacia giuridica della scissione parziale e quindi ricevute dalla società scissa dopo la data di efficacia giuridica della scissione parziale»* (cfr. l'istanza pervenuta).

In merito, occorre ricordare che secondo:

a) l'articolo 2506-*bis* c.c., ultimo comma - introdotto, unitamente alle altre disposizioni del Libro V, Titolo V, Capo X, del codice civile (articoli da 2498 a 2506-*quater*), dal decreto legislativo 17 gennaio 2003, n. 6 - *«Il progetto di scissione è depositato per l'iscrizione nel registro delle imprese ovvero pubblicato sul sito Internet della società a norma dell'articolo 2501-ter, commi terzo e quarto»* [a mente dei quali *«Il progetto di fusione è depositato per l'iscrizione nel registro delle imprese del luogo ove hanno sede le società partecipanti alla fusione. In alternativa al deposito presso il registro delle imprese il progetto di fusione è pubblicato nel sito Internet della società, con modalità atte a garantire la sicurezza del sito medesimo, l'autenticità dei documenti e la certezza della data di pubblicazione.*

Tra l'iscrizione o la pubblicazione nel sito Internet del progetto e la data fissata per la decisione in ordine alla fusione devono intercorrere almeno trenta giorni, salvo che i soci rinuncino al termine con consenso unanime.»];

b) l'articolo 2506-ter c.c. ultimo comma, *«Sono altresì applicabili alla scissione gli articoli 2501-septies, 2502, 2502-bis, 2503, 2503-bis, 2504, 2504-ter, 2504-quater, 2505, primo e secondo comma, 2505-bis e 2505-ter. Tutti i riferimenti alla fusione contenuti in detti articoli s'intendono riferiti anche alla scissione.»;*

c) l'articolo 2506-quater c.c., primo periodo, *«La scissione ha effetto dall'ultima delle iscrizioni dell'atto di scissione nell'ufficio del registro delle imprese in cui sono iscritte le società beneficiarie; [...]»;*

Se ne trae, con ogni evidenza, che l'ordinamento ha predisposto una serie di strumenti affinché i creditori delle società coinvolte in atti di scissione ne siano informati ed abbiano piena contezza della data da cui la stessa avrà effetto con le relative conseguenze e ciò astraendo dalle notizie che a riguardo possano spontaneamente fornire i soggetti coinvolti (notizie che, nel caso di specie, per quanto la scrivente ha potuto appurare, sono tutt'ora presenti sul sito *internet* della società scissa [cfr., ad esempio, le informazioni disponibili all'indirizzo ...]).

Da quanto sopra l'impossibilità di considerare pienamente regolari documenti emessi a favore della società scissa - recanti, quindi, ai sensi dell'articolo 21, comma 2, lettere e) ed f) del decreto IVA, i suoi riferimenti in luogo di quelli della beneficiaria - successivamente alla data di efficacia della scissione per operazioni effettuate dopo tale momento.

Detti documenti devono pertanto essere regolarizzati ai sensi dell'articolo 6, comma 8, lettera b), del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471:

«Il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato beni o servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte dell'altro contraente, è punito, salva la responsabilità del cedente o del commissionario, con sanzione amministrativa pari al

cento per cento dell'imposta, con un minimo di euro 250, sempreché non provveda a regolarizzare l'operazione con le seguenti modalità:

[...] b) se ha ricevuto una fattura irregolare, presentando all'ufficio indicato nella lettera a), entro il trentesimo giorno successivo a quello della sua registrazione, un documento integrativo in duplice esemplare recante le indicazioni medesime, previo versamento della maggior imposta eventualmente dovuta.».

Nel rinviare, per la compilazione del documento integrativo, alle indicazioni fornite con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 89757 del 30 aprile 2018 (cfr. il paragrafo 6), via via aggiornato, e con la "GUIDA ALLA COMPILAZIONE DELLE FATTURE ELETTRONICHE E DELL'ESTEROMETRO", entrambi disponibili nell'apposta sezione del sito istituzionale della scrivente (<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/aree-tematiche/fatturazione-elettronica>), si ritiene opportuno precisare che nel caso di specie:

- in considerazione del numero delle fatture ricevute, la regolarizzazione può avvenire cumulativamente per ciascun fornitore, come ipotizzato dall'istante;

- nel presupposto che l'IVA indicata nelle fatture sia stata regolarmente liquidata e che i documenti irregolari siano stati comunque registrati dall'istante nei termini di legge e prima di procedere alla relativa detrazione, mai operata dalla società scissa, nessuna sanzione si reputa irrogabile per le fatture ricevute in data anteriore ai chiarimenti resi in questa sede.

Risultano infatti applicabili le disposizioni dell'articolo 6, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997, nonché l'articolo 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212 a tutela dell'affidamento e della buona fede dei contribuenti.

Con specifico riferimento alla detrazione dell'imposta, va inoltre ricordato che l'applicazione dei principi unionali determina *«in sede di coordinamento delle norme interne (articoli 19, comma 1, e 25, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, come riformulati dal D.L. n. 50), che il dies a quo da cui decorre il termine per l'esercizio*

della detrazione deve essere individuato nel momento in cui in capo al cessionario/committente si verifica la duplice condizione i) (sostanziale) dell'avvenuta esigibilità dell'imposta e ii) (formale) del possesso di una valida fattura redatta conformemente alle disposizioni di cui all'articolo 21 del menzionato d.P.R. n. 633.

È da tale momento che il soggetto passivo cessionario/committente può operare, previa registrazione della fattura secondo le modalità previste dall'art. 25, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, la detrazione dell'imposta assolta con riferimento agli acquisti di beni e servizi, ovvero alle importazioni di beni.

Tale diritto può essere esercitato al più tardi entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui si sono verificati entrambi i menzionati presupposti e con riferimento al medesimo anno.

Ciò, in coerenza, peraltro, con la nuova formulazione dell'art. 25, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, in base alla quale le fatture relative agli acquisti effettuati devono essere registrate al più tardi entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.

L'effettività del diritto alla detrazione dell'imposta e il principio di neutralità dell'IVA sono, in ogni caso, garantiti dall'istituto della dichiarazione integrativa di cui all'articolo 8, comma 6-bis, del d.P.R. n. 322 del 1998 (c.d. dichiarazione integrativa a favore), con la quale, in linea generale, è possibile correggere errori od omissioni che hanno determinato l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o di una minore eccedenza detraibile.

Così, il soggetto passivo cessionario/committente, che non abbia esercitato il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti documentati nelle fatture ricevute nei termini anzidetti, può recuperare l'imposta presentando la menzionata dichiarazione integrativa di cui all'articolo 8, comma 6-bis, del d.P.R. n. 322 del 1998, non oltre i termini stabiliti dall'articolo 57 del d.P.R. n. 633 del 1972 (vale a dire entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata

la dichiarazione)» (con queste parole, in particolare, la risposta ad interpello n. 832 pubblicata il 17 dicembre 2021 nell'apposita sezione del sito istituzionale dell' Agenzia delle entrate <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli>).

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)