

Iva su operazioni ad esegibilità differita e scissione parziale d'azienda

di [Giovanni Mucci](#)

Pubblicato il 13 Ottobre 2008

Operazioni ad esegibilità differita e scissione parziale d'azienda: e' di interesse verificare se l'obbligo del pagamento dell'imposta all'atto dell'incasso del corrispettivo ricada sulla società beneficiaria, cioè la Società destinataria del patrimonio scisso, ovvero permanga in capo alla Società scissa, vale a dire la Società il cui patrimonio viene separato.

Soggetto obbligato al versamento dell'imposta

In relazione all'ipotesi di scissione parziale societaria, è utile esaminare quale debba essere la condotta da seguire per quanto attiene **ai crediti commerciali derivanti da operazioni poste in essere nei confronti di quei particolari clienti** di cui all'art.6, comma 5, del DPR 633/72, **per le quali** – fermo restando il concorso dell'operazione al volume di affari nel periodo dell'emissione della fattura – **l'effettiva esegibilità dell'imposta è stata rinviata al momento nel quale è incassato il corrispettivo.**

In pratica, con riferimento ai crediti di cui trattasi facenti parte del perimetro del ramo di azienda oggetto di scissione parziale, è di interesse verificare se l'obbligo del pagamento dell'imposta all'atto dell'incasso del corrispettivo ricada sulla società beneficiaria, cioè la Società destinataria del patrimonio scisso, ovvero permanga in capo alla Società scissa, vale a dire la Società il cui patrimonio viene separato.

Per altro, le due diverse opzioni comportano sul piano operativo risvolti assai diversi tra loro, posto che, nell'eventualità nella quale sia la Società scissa a dover dar corso al pagamento dell'imposta, il conto debitorio "IVA ad esegibilità differita" (generalmente utilizzato per imputare l'IVA differita in attesa di incasso) non formerebbe oggetto di scissione e permanerebbe altresì nella situazione patrimoniale della scissa stessa, la quale – una volta ricevuta dalla Società beneficiaria l'informazione circa l'incasso del corrispettivo – dovrà "volturare" l'IVA ad esegibilità differita a debito verso l'Erario per IVA da versare.

Viceversa, laddove l'obbligo del pagamento dell'imposta sia trasferita in capo alla Società beneficiaria, allora anche il citato conto "IVA ad esegibilità differita" dovrà essere trasferito in sede di

scissione, in quanto sarà la beneficiaria stessa a dover volturare a debito erariale l'IVA differita.

Importanza del fatto che il trasferimento del credito sia attuato o no mediante atti a carattere successorio

Al fine di dare compiuto esame della questione, occorre preliminarmente tenere presente che la ricaduta soggettiva dell'esigibilità dell'IVA è diversa ove il trasferimento del credito venga attuato o no mediante procedure che comportino il subentro a titolo successorio dell'azienda.

Infatti, la titolarità del credito può essere trasferita secondo uno schema negoziale realizzativo recante effetti non successori rispetto al credito in parola ovvero può essere attuato tramite un atto che comporti la sostituzione di un soggetto ad un altro nella posizione tributaria soggettiva del differimento dell'esigibilità IVA.

Ove, ad esempio, il credito venga trasferito mediante cessione, in base al disposto dell'art.1263 del C.C., sono trasferiti al cessionario i privilegi, le garanzie personali e reali nonché gli altri accessori al credito medesimo, ma non il rapporto tributario sottostante afferente il differimento dell'esigibilità dell'imposta, rapporto che invece rimane in capo al cedente.

Infatti, l'imposta sul valore aggiunto non può essere considerata un "accessorio" posto che per accessorio deve intendersi ogni situazione soggettiva priva di una propria autonomia e che si ponga quale integrazione o specificazione della situazione creditoria ceduta, come ad esempio, la garanzia del terzo o la lettera di patronage.

Ciò stante, al fine consentire al cessionario il tempestivo assolvimento del versamento periodico IVA, nelle pattuizioni aventi ad oggetto il trasferimento della titolarità dei crediti relativi ad operazioni con IVA ad esigibilità differita è prassi stabilire che il cessionario assuma l'impegno di comunicare al cedente l'avvenuto incasso dei crediti medesimi, sicché il cedente possa "volturare" l'IVA differita a debito erariale.

Tutt'altri effetti, invece, esplicano ai fini IVA i trasferimenti di crediti nel contesto di atti di carattere successorio, tanto ai fini civilistici che a quelli fiscali, come quelli che si producono nell'operazione di

scissione parziale, nella quale il subentro soggettivo non riguarda l'intero patrimonio della società che si scinde, ma, piuttosto, solo la parte di patrimonio che si separa dalla società scissa per essere ereditato dalla società beneficiaria: è solo questa circoscritta parte di patrimonio che deve considerarsi – ab origine – “unificato” con quello della società beneficiaria della scissione, giacché l'avente causa, subentra nella posizione giuridica del proprio avente causa.

Come noto, la disciplina normativa agli effetti IVA delle scissioni di Società – la cui regolamentazione civilistica è stata introdotta nell'ordinamento italiano con il D.Lgs. 22/1991 – è stata dettata dall'art.16, commi 10, 11 e 12 della legge 537/1993 (1).

In base alle citate disposizioni, è affermato il principio generale secondo cui – nella scissione – la Società beneficiaria, continuando l'esercizio delle attività in precedenza riferite alla Società scissa subentra nei rapporti giuridici afferenti il complesso aziendale trasferito (in definitiva, la scissione di sostanza nel mutamento della titolarità della gestione del complesso aziendale oggetto di trasferimento).

Dal punto di vista IVA, in base al citato art.16, in caso di scissione di complessi aziendali, gli obblighi e i diritti derivanti dall'applicazione dell'IVA, relativi alle operazioni realizzate tramite il complesso aziendale trasferito, sono assunti dalla Società beneficiaria del trasferimento.

Per altro, proprio in dipendenza del cennato subentro della Società beneficiaria nella gestione del complesso aziendale scisso, il citato art.16 dispone che una serie di adempimenti attinenti al complesso aziendale scisso continuino in capo alla Società beneficiaria, come la procedura di rettifica della detrazione per i beni ammortizzabili facenti parte ovvero la possibilità di effettuare acquisti senza l'applicazione dell'imposta utilizzando il plafond formatosi presso la Società scissa.

Successione della beneficiaria alla scissa nella gestione dell'IVA differita.

Il menzionato subentro soggettivo della Società beneficiaria in luogo della Società scissa si estende dunque anche al rapporto tributario afferente il differimento dell'IVA.

Infatti, per quanto concerne le operazioni attive afferenti l'attività svolta dal complesso aziendale scisso, i relativi obblighi fanno carico alla Società scissa per le operazioni effettuate fino al giorno

antecedente alla data dalla quale ha effetto la scissione e alla Società beneficiaria per le operazioni effettuate da tale data in poi.

In pratica, a seguito del subentro della Società beneficiaria nei rapporti giuridici afferenti il complesso aziendale trasferito, l'Amministrazione finanziaria (Cfr. la Risoluzione 13 luglio 1995. n.183/E), nella specifica ipotesi (generalmente ricorrente) in cui non vi sia gestione contabile IVA distinta del ramo di azienda trasferito, ha chiarito che, per quanto concerne gli adempimenti IVA connessi alle operazioni attive (in particolare: registrazione, liquidazione periodica e dichiarazione annuale), per individuare il soggetto d' imposta obbligato occorre fare riferimento alla generale previsione dell' art. 6 del DPR n. 633/1972, disciplinante il momento di effettuazione delle operazioni.

Tale disposizione comporta che la Società risultante dalla scissione può effettivamente sostituire la Società scissa nei rapporti tributari IVA relativi al ramo trasferito solo con riferimento alle operazioni che – sebbene poste in essere dalla Società scissa nel periodo antecedente al momento di efficacia della scissione - non si è ancora realizzato al momento in cui acquisisca efficacia la scissione il momento di effettuazione rilevante agli effetti IVA.

In pratica, le operazioni attive rilevanti agli effetti IVA andranno a confluire nelle due dichiarazioni IVA, quella della Società scissa e quella della Società beneficiaria sulla base del verificarsi del momento impositivo IVA definito dall'art.6 del DPR 633/72, sicché in relazione alle operazioni poste in essere nei confronti dello Stato e degli altri soggetti indicati all' ultimo comma del richiamato art. 6 del DPR 633 le

«eventuali fatture in sospeso emesse prima del momento di effettuazione dell' operazione - coincidente, in tal caso, con il pagamento del corrispettivo - non avrebbero nessun effetto ai fini dell' individuazione del soggetto cui imputare i diritti e gli obblighi IVA conseguenti all' operazione. A tale ultimo fine, quindi, dovrà farsi riferimento al momento del pagamento del corrispettivo, oppure al momento, eventualmente anteriore, di emissione della fattura definitiva ai sensi dell' art. 21 del ripetuto DPR n. 633».

Nell'eventualità dunque che oggetto di scissione sia un credito commerciale per il quale la Società scissa si sia avvalsa del regime del differimento dell'esigibilità dell'imposta, è corretto ritenere che la Società beneficiaria si sostituisca alla scissa medesima nel citato rapporto tributario di differimento dell'esigibilità IVA.

Ciò stante, è legittimo dedurre che - oltre al credito commerciale – debba formare oggetto di scissione anche la partita contabile debitoria allocata nella contabilità della scissa nel conto generalmente denominato “IVA in sospensione”, in quanto – una volta che si verifica il pagamento del corrispettivo dopo il subentro nella titolarità del credito da parte della beneficiaria – sarà in capo a quest’ultima (in base a quanto chiarito dall’Agenzia delle Entrate) che si verifica il momento impositivo con l’insorgenza del debito erariale.

Giovanni Mocchi

13 Ottobre 2008

NOTE

(1) Legge 537/1993, Art.16, comma [11] 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;