

RISOLUZIONE N. 184/E



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 5 maggio 2008

Oggetto: *Istanza di interpello Art. 11 Legge 27 luglio 2000 n. 212
Istituto ALFA Spa Art. 19-bis2 del Dpr. n. 633/1972 - IVA*

La società istante ha presentato alla scrivente istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, relativa al seguente

QUESITO

La società istante premette di avere adottato, con delibera delun piano industriale inteso a realizzare un articolato processo di ristrutturazione riguardante alcune società facenti parte del gruppo e precisamente:

- Istituto ALFA Spa, società capogruppo operante nel comparto dei servizi bancari di pagamento ed amministrativi;
- BETA Spa, società specializzata nei servizi di outsourcing controllata al 100% dalla capogruppo;
- GAMMA Spa società operante nel settore della monetica e dell'electronic banking controllata al 69,1% dall'Istituto;
- DELTA Spa , operante nel campo delle carte di pagamento e controllata all'80% dalla capogruppo.

La ristrutturazione prevede una fusione per incorporazione di BETA nell'Istituto ALFA (d'ora innanzi "Istituto") e una fusione per incorporazione di GAMMA in DELTA ; successivamente, un conferimento del ramo monetica dell'Istituto in favore di DELTA .

Le società facenti parte del gruppo per l'anno 2006 presentano un regime IVA così articolato:

- Istituto ALFA Spa: attività ordinaria con percentuale di detraibilità, per effetto del pro rata, pari al 6% e contabilità titoli con percentuale di detraibilità pari allo 0%;
- BETA Spa: percentuale di detraibilità, per effetto del pro rata, pari al 49 %;
- GAMMA Spa: percentuale di detraibilità pari al 100%;
- DELTA Spa: opzione per l'art.36-bis D.P.R. n. 633/72.

La ristrutturazione, intesa a configurare una società specializzata nelle attività relative ai sistemi di pagamento e una società specializzata nel settore monetica, potrà determinare una modificazione del regime IVA in ragione della diversa composizione dei corrispettivi imponibili ed esenti relativi alle nuove società.

Ne deriva la possibilità di dover procedere anche ad una rettifica della detrazione IVA operata sui beni ammortizzabili.

In particolare l'Istituto, in seguito alla incorporazione, intende conservare la separazione della attività acquisita da BETA ai sensi dell'art. 36, comma 3, D.P.R. n. 633/72 e nell'ambito di essa misurare l' eventuale effetto di rettifica applicando, ove ne ricorrano i presupposti, l'art 19 bis 2, commi 4 e 7, D.P.R. n. 633/72. Alla attività tecnologico- informatica, propria di BETA si aggiungerà la attività bancaria, attuale attività dell'Istituto mentre il ramo monetica verrà conferito alla società DELTA

Quest'ultima, ricevendo un'ulteriore attività, sempre compresa nel ramo monetica, per effetto della fusione con la Soc.GAMMA, presenterà due attività

obiettivamente distinte, suddivise in attività finanziaria e tecnologica informatica, per le quali si adotterà egualmente una separazione ai sensi del citato articolo 36.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ciò posto l'istante chiede di sapere se sia legittima l'interpretazione fornita e sia corretto il comportamento prospettato.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il quesito rivolto alla scrivente concerne la corretta applicazione delle disposizioni di cui all'art. 36, comma 3, del D.P.R. n. 633/72 e dall'art. 19-bis2 stesso decreto ad un complesso processo di ristrutturazione aziendale, che si articola in due fusioni per incorporazione ed un successivo conferimento di ramo d'azienda.

In particolare l'istante chiede se, una volta ultimata la riorganizzazione rappresentata, sia possibile avvalersi della cd. "separazione delle attività" ex art. 36, comma 3, D.P.R. n. 633/72; intende, altresì, conoscere gli effetti della rettifica dell'IVA sui beni ammortizzabili nell'ambito delle attività così separate.

In via preliminare, si osserva che, in riferimento all'esercizio di più attività, l'articolo 36, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 consente ai soggetti che esercitano più imprese o più attività nell'ambito della stessa impresa *"di optare per l'applicazione separata dell'imposta relativamente ad alcune delle attività esercitate, dandone comunicazione all'ufficio nella dichiarazione relativa all'anno precedente o nella dichiarazione di inizio dell'attività"*.

Ciò posto, la scrivente ritiene che, in relazione alla fattispecie rappresentata, attesa la confluenza in un unico soggetto di attività plurime in precedenza svolte singolarmente dall'ente interpellante e dalle sue controllate, si possa legittimamente procedere all'applicazione separata dell'IVA ex art. 36, comma 3, del D.P.R. n.

633/1972, purché in presenza di attività “effettivamente” distinte ed obiettivamente autonome, ancorché svolte nell’ambito della stessa impresa.

Per completezza espositiva, si fa altresì presente che, a seguito dell’entrata in vigore della normativa di cui al D.P.R. n. 442/97, l’operatività dell’opzione - costituendo la comunicazione mero adempimento formale - è subordinata invero alla sua concreta attuazione, desumibile, quindi, dai comportamenti “concludenti” adottati dal contribuente.

Chiarito ciò, occorre ora stabilire se ed in che modo le disposizioni contenute nell’art 19-*bis* 2 del D.P.R. n. 633/1972, e in particolare quelle recate dai commi 4 e 7, trovino concreta applicazione nella fattispecie prospettata.

Al riguardo, si osserva quanto segue.

L’art. 19-*bis*2 del DPR n. 633, introdotto dall’art. 3 del decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 313, con decorrenza dal 1 gennaio 1998, ha ampliato le ipotesi di rettifica delle detrazioni d’imposta, correlando tale diritto al concetto di afferenza del bene o del servizio acquisito alle operazioni imponibili poste in essere nel corso dell’attività d’impresa.

La norma prevede, infatti, che il diritto alla detrazione possa essere oggetto di rettifica se varia il regime delle operazioni effettuate con l’utilizzo dei beni o servizi acquisiti (art. 19-*bis*2, commi 1 e 2).

La norma dispone, altresì, che la medesima rettifica deve essere esercitata se intervengono mutamenti nel regime delle operazioni attive, nel regime delle detrazioni o nella stessa attività esercitata, o, da ultimo, se intervengono consistenti variazioni nella percentuale del pro-rata di detraibilità applicabile all’imposta sugli acquisti (art. 19-*bis*2 commi 3 e 4).

Con riferimento ai beni ammortizzabili, la risoluzione dell’Agenzia delle entrate 31 ottobre 2002, n. 344 chiarisce che *“la rettifica della detrazione dell’imposta relativa agli acquisti di beni ammortizzabili è eseguita in rapporto al diverso utilizzo che si realizza nell’anno della loro entrata in funzione o nei quattro*

anni successivi (proporzionata in tal caso a tanti quinti quanti sono gli anni mancanti al compimento del quinquennio) (art. 19-bis2, comma 2), ovvero, in caso di mutamenti di regime o di variazione della percentuale del pro-rata di detraibilità la rettifica è operata in ciascuno dei quattro anni successivi alla data di entrata in funzione del bene (art. 19-bis2, commi 3 e 4)”.

In particolare, il comma 4 prevede, per coloro che effettuano operazioni esenti, che la detrazione afferente all’acquisto di beni ammortizzabili è soggetta a rettifica in caso di variazioni del *pro-rata generale di detraibilità* (art. 19, comma 5) superiori in misura percentuale a 10 punti, fermo restando che il contribuente ha facoltà di rinunciare alla tolleranza dei dieci punti e di procedere a rettifica per scostamenti inferiori a detto limite.

Le disposizioni di cui all’art. 19-bis2, comma 7, disciplinano, infine, il caso in cui i beni oggetto della rettifica siano acquisiti in dipendenza di atti di fusione, cessione e conferimento di azienda o di rami d’azienda. In tale circostanza il soggetto acquirente, cessionario o conferitario applicherà le disposizioni sopra illustrate con riferimento alla data in cui i beni sono stati originariamente acquistati, sulla base dei dati forniti dall’azienda cedente o conferente.

Tanto premesso e sulla base di quanto rappresentato nell’istanza, si ritiene di poter concordare con la soluzione prospettata dall’istante e di ritenere pertanto applicabili le disposizioni di cui all’art 19-bis2, commi 4 e 7, in dipendenza delle modificazioni del regime IVA che interverranno come conseguenza dell’operazione, attesa l’eventuale e diversa composizione del volume d’affari derivante dall’ammontare delle operazioni imponibili ed esenti.

In particolare, se a seguito della fusione, della cessione o del conferimento aziendale nelle varie attività (tutte caratterizzate dalla ridotta o limitata detrazione dell’IVA per l’effettuazione di operazioni esenti) confluiranno beni ammortizzabili con IVA detratta nei quattro anni precedenti (o nove se si tratta di fabbricati), si

renderà necessaria operare una rettifica “*in pejus*”, con conseguente riversamento della imposta in precedenza detratta.

Viceversa, qualora la società incorporata o partecipante alla fusione o conferente il ramo d’azienda sia caratterizzata da un regime di detraibilità parziale ed inferiore a quello risultante dall’operazione straordinaria, si potrà procedere ad una rettifica “*in melius*” ed al conseguente recupero dell’IVA sui beni ammortizzabili nel periodo mancante al compimento dei quattro anni (o nove per i fabbricati).

Ciò in ottemperanza a quanto disposto dai commi 4 e 7 dell’art. 19-*bis*2 ed in linea con i chiarimenti forniti dall’Amministrazione finanziaria con la menzionata Ris. n. 344/E del 31 ottobre 2002, con la quale è stato, tra l’altro, precisato, con riferimento ad una situazione analoga, che la rettifica della detrazione può essere effettuata anche nel caso in cui una delle società interessate dall’operazione di ristrutturazione beneficiava della dispensa dagli adempimenti ai sensi dell’articolo 36-*bis* del DPR n. 633/1972

In tal caso, in sede di calcolo della rettifica, occorrerà tener conto della diversa percentuale di detraibilità di ciascuna società; percentuale che per la società in regime di dispensa dagli adempimenti aveva comportato l’indetraibilità totale dell’IVA relativa degli acquisti.

Va infine rilevato che la effettuazione della rettifica impone la redazione di apposita documentazione nella quale occorre indicare distintamente, per categorie omogenee, la quantità e i valori dei beni facenti parte del patrimonio aziendale. L’IVA relativa a tali beni va determinata mediante il raffronto con le fatture d’acquisto più recenti (C.M. 24 dicembre 1997 n. 328/E).

Il presente parere rileva esclusivamente ai fini della delimitazione della portata e dell’ambito applicativo delle richiamate norme tributarie di cui al DPR n. 600 del 1972, restando impregiudicato ogni potere dell’Amministrazione finanziaria

di sindacare eventuali profili di tipo elusivo nelle riferite operazioni di ristrutturazione aziendale, che non costituiscono oggetto dell'interpello.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.