

Risposta n. 29/2022

OGGETTO: Opzione per l'applicazione separata dell'imposta ai sensi dell'articolo 36 del d.P.R 26 ottobre 1972, n. 633

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

QUESITO

ALFA CONSORZIO (di seguito, "Consorzio" o "Istante") rappresenta di essere un Consorzio volontario con attività esterna che, senza fine di lucro, si propone di organizzare e disciplinare lo svolgimento in comune di alcune fasi dell'attività dei Consorziati, imprese operanti tutte nel settore sanitario (case di cura, poliambulatori), socio-sanitario e socio-assistenziale (RSA, case di riposo).

Il Consorzio svolge nell'interesse comune di tutti i Consorziati le seguenti attività:

a) acquisto di beni mediante contrattazioni centralizzate al fine di ottenere sconti e premi sulle maggiori quantità trattate con le rispettive controparti commerciali, nell'intento di suggerire ai propri Consorziati le migliori opportunità di acquisto anche per la scelta della qualità dei prodotti impiegati;

b) acquisto di servizi sempre con l'intento di ottenere tariffe migliori attraverso la contrattazione collettiva; effettuazione di attività di assistenza tecnica,

organizzativa, commerciale, amministrativa di marketing, di comunicazione, di formazione e di pubblicità, nonché di formazione professionale e dello sviluppo in ogni altra area di rilevante importanza gestionale e fra esse, a titolo esemplificativo:

1. studio ed analisi dei mercati;
2. gestione delle certificazioni ISO mediante emissione di procedure ed istruzioni operative condivise, esecuzione di attività di verifica ispettiva interna e di gestione delle manutenzioni delle attrezzature e degli impianti;
3. gestione della sicurezza attraverso la redazione di documenti di valutazione dei rischi o in materia di sicurezza sul lavoro;
4. gestione del personale medico, paramedico e delle guardie mediche;
5. gestione degli appalti e dei cantieri;
6. partecipazione a gare di appalto.

L'Istante afferma che effettua le elencate attività in modo diversificato fra i vari Consorziati in base alle effettive esigenze ed agli accordi presi con i Consorziati stessi ed ha optato, in sede di avvio delle distinte attività, per la separazione delle stesse sulla base delle loro diversità ed autonomia adottando i seguenti codici ATECO:

- a) 46.19.04 - gruppo di acquisto, mandatario degli acquisti;
- b) 82.99.99 - servizi di supporto all'impresa.

L'attività sub a) è svolta sulla base di mandati con o senza rappresentanza, conferiti dai Consorziati, mentre nell'attività sub b) (*i.e.* gestione dei servizi), il Consorzio opera senza rappresentanza. In quest'ultimo caso, il Consorzio riaddebita ai Consorziati in esenzione IVA ai sensi dell'articolo 10, secondo comma del d.P.R 26 ottobre 1972, n 633 (in seguito, "Decreto IVA"), il costo di acquisto e/o di produzione sostenuto. Ai sensi della norma appena richiamata "*Sono altresì esenti dall'imposta le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei consorziati o soci da consorzi, ivi comprese le società consortili e le società cooperative con funzioni consortili, costituiti tra soggetti per i quali, nel triennio solare precedente, la percentuale di detrazione di cui all'articolo 19-bis, anche per effetto dell'opzione di cui all'articolo*

36-bis, sia stata non superiore al 10 per cento, a condizione che i corrispettivi dovuti dai consorziati o soci ai predetti consorzi e società non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse".

L'Istante riferisce che sia per ragioni di statuto (assenza di scopo di lucro con conseguente necessità di chiudere i bilanci in assoluto "pareggio"), sia per il predetto precetto normativo il Consorzio, in presenza di Consorziati con un pro-rata di detraibilità inferiore al 10 per cento, ribalta ai Consorziati il puro costo dei servizi in regime di esenzione IVA per un importo pari all'imponibile oltre all'IVA addebitata dal fornitore al Consorzio.

Fino al 2019 tutti i Consorziati hanno registrato un pro-rata di detraibilità inferiore al 10 per cento e conseguentemente, anche il Consorzio, all'interno dell'attività codice ATECO 82.99.99, ha avuto sin dall'origine un pro-rata di detraibilità pari a zero, ponendo in essere esclusivamente le operazioni esenti di cui innanzi.

Nel triennio 2017-2018-2019 alcuni Consorziati hanno registrato una media di pro-rata di detraibilità dell'IVA superiore al 10 per cento: conseguentemente dal 2020 il Consorzio ha dovuto fatturare loro il riaddebito delle prestazioni di servizi non più in esenzione, ma imponibili IVA, pur continuando l'Istante ad applicare provvisoriamente nelle liquidazioni IVA periodiche il suo pro-rata di detraibilità del 2019 che era pari allo zero per cento.

Nel febbraio 2021 in sede di elaborazione della dichiarazione IVA 2021 del periodo d'imposta 2020 si è consuntivato un volume d'affari del Consorzio del settore servizi "misto", ovvero formato sia da operazioni imponibili IVA (quelle effettuate nei confronti di quei Consorziati che hanno aumentato il pro-rata oltre il 10 per cento) sia da operazioni esenti (quelle effettuate nei confronti degli altri Consorziati rimasti "sotto" il 10 per cento) e conseguentemente un pro-rata definitivo di detrazione dell' X per cento che ha consentito un recupero parziale dell'IVA addebitata dai fornitori con corrispondente evidenza in dichiarazione di un credito IVA annuale.

L'Istante rappresenta che il primo problema che è emerso è risultato essere il recupero dell' X per cento dell'IVA sugli acquisti. In questo modo infatti il costo dei servizi per il Consorzio si è ridotto di pari percentuale e, onde evitare di derogare la norma dell'esenzione IVA (articolo. 10, secondo comma citato) che impone che i corrispettivi dovuti dai Consorziati per godere dell'esenzione non possano essere superiori ai costi imputabili alle prestazioni stesse, il Consorzio si è trovato nella necessità di "ristornare a titolo di parziale ristoro" questo credito a beneficio dei Consorziati "esenti", mediante emissione di una nota di credito.

Il secondo problema si è manifestato in sede di stesura del bilancio dell'esercizio 1/1 - 31/12/2020 con riferimento al quale l'Istante espone alcuni esempi che - a suo dire - evidenziano uno "sbilancio" tra i costi e i correlati ricavi. Il Consorzio chiede pertanto, se può esercitare l'opzione per la separazione delle attività di cui all'articolo 36, terzo comma, del Decreto IVA per eliminare gli effetti distorsivi, sopra evidenziati.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Il Consorzio ritiene di poter esercitare l'opzione di cui all'articolo 36, terzo comma, del Decreto IVA e quindi di poter individuare e gestire separatamente due sub "settori" nell'ambito dell'attività di "servizi di supporto alle imprese" codice ATECO 82.99.99, così da operare una distinzione fra operazioni realizzate con riferimento alla stessa attività.

L'Istante rileva che se già la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 22/E del 28 giugno 2013 aveva confermato un criterio di separazione nel solo ambito delle attività di locazione e di compravendita immobiliare basato non solo sulla categoria catastale del fabbricato (abitativo ovvero diverso dall'abitativo) ma anche sul regime IVA (esenzione o imponibilità), la circolare n. 19/E del 31 ottobre 2018 ha introdotto contenuti profondamente innovativi in tema di separazione di attività. Per la prima volta l'opportunità fino ad allora riconosciuta solo nell'ambito del settore immobiliare

viene riconosciuta *tout court* a tutti i "soggetti IVA".

In definitiva, a parere dell'Istante, solo la separazione contabile - all'interno dell'attività di servizi - fra attività esente IVA prestata nei confronti dei Consorziati con pro-rata di detraibilità inferiore al 10 per cento e attività imponibile IVA prestata nei confronti dei Consorziati con pro-rata di detraibilità superiore al 10 per cento, consentirebbe di evitare gli effetti distorsivi e pregiudiziali derivanti dall'applicazione del pro-rata generale di detraibilità di cui agli articolo. 19, comma 5 e 19-*bis* del Decreto IVA.

L'Istante aggiunge che, a norma di statuto e di regolamento, il Consorzio riuscirebbe a massimizzare la precisione del pro-rata di detrazione, riuscendo ad allocare con la massima puntualità possibile gli acquisti dei servizi cui gli stessi afferiscono attraverso un criterio di destinazione specifica e di ripartizione pro quota. Solo attraverso la separazione il sistema potrebbe ritenersi idoneo ad evitare che operazioni esenti intacchino il corretto funzionamento del meccanismo della detrazione e della neutralità dell'IVA, ed in ultima analisi all'esigenza di pareggio di bilancio del Consorzio

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il presente parere è circoscritto unicamente ai profili di diritto del quesito prospettato, avente a oggetto la possibilità per l'Istante di esercitare l'opzione di cui all'articolo 36, terzo comma, del Decreto IVA, senza considerare in alcun modo tutte le informazioni e i documenti forniti dal Consorzio attinenti ai bilanci, alle modalità di contabilizzazione e fatturazione, che nulla o poco hanno a che vedere con il quesito prospettato e con riferimento ai quali resta impregiudicata ogni possibilità di sindacato da parte dell'Amministrazione finanziaria.

L'articolo 36, terzo comma, primo periodo, del Decreto IVA, prevede che "*I soggetti che esercitano più imprese o più attività nell'ambito della stessa impresa,*

ovvero più arti o professioni, hanno facoltà di optare per l'applicazione separata dell'imposta relativamente ad alcuna delle attività esercitate [...]".

L'opzione per la separazione delle diverse attività economiche prevista per i soggetti che esercitano più imprese o più attività nell'ambito della stessa impresa (*i.e.* separazione facoltativa delle attività), presuppone che le attività in questione siano oggettivamente scindibili e come tali suscettibili di formare oggetto di autonome attività d'impresa (cfr. risoluzione n. 396118 dell'8 giugno 1984, risoluzione n. 63 del 17 giugno 1998, risoluzione n. 184/E del 5 maggio 2008).

Tale criterio è stato oggetto di ulteriori chiarimenti:

- nella circolare n. 22/E del 28 giugno 2013, dove al paragrafo 9, si afferma che sono suscettibili di essere separate, ai fini dell'applicazione dell'imposta, soltanto le attività sostanzialmente diverse fra loro "*di regola individuate da diversi codici della tabella ATECO di classificazione delle attività economiche*";

- nella circolare n. 19/E del 31 ottobre 2018 dove, adottando un'interpretazione della norma più conforme alla Direttiva 2006/112/CE (c.d. Direttiva IVA), si chiarisce che "*ai fini della nozione di «più attività nell'ambito della stessa impresa» (...), il riferimento alla classificazione ATECO, rispondente essenzialmente a finalità statistiche e di controllo, pur costituendo un criterio utile ed adottabile in via principale, non può tuttavia considerarsi necessariamente esaustivo per il riscontro del carattere della diversità delle attività separabili ai sensi dello stesso articolo 36, terzo comma*".

Quest'ultima circolare precisa altresì che l'uniformità negli elementi essenziali delle predette attività, unitamente alla sussistenza di criteri oggettivi volti a distinguere gli acquisti afferenti alle diverse attività, è condizione sufficiente per ritenere sussistenti attività effettivamente distinte e obiettivamente autonome, ancorché svolte nell'ambito della stessa impresa.

Secondo la circolare n. 19/E del 2018 è, ad esempio, possibile optare per la separazione ai sensi dell'articolo 36, terzo comma, del Decreto IVA "*nel caso in cui un*

soggetto passivo ponga in essere, in via sistematica e non occasionale, sia operazioni imponibili sia operazioni esenti (inquadrabili nell'ambito di un medesimo codice di classificazione ATECO), e si riscontri la presenza strutturale di acquisti di beni e servizi specificamente riferibili alle diverse tipologie di operazioni attive (rispettivamente, imponibili ed esenti) poste in essere, nonché vi sia, rispetto ai beni ammortizzabili ed ai servizi utilizzati promiscuamente, la possibilità di determinare, sempre con criteri oggettivi, l'effettiva quota di utilizzo nell'ambito delle diverse tipologie di operazioni".

Tale scelta - precisa ancora la medesima circolare - è in "linea con i principi che ispirano la Direttiva IVA, così come enunciati anche dalla Corte di Giustizia, che ha ritenuto conforme all'ordinamento dell'Unione Europea il meccanismo di detrazione previsto dall'ordinamento nazionale (che prevede l'applicazione generalizzata della regola del pro-rata), in quanto viene offerta agli operatori economici la possibilità di optare, ai sensi dell'articolo 36, terzo comma, del D.P.R n. 633 per la separazione delle attività, consentendo in tal modo un più preciso esercizio del diritto alla detrazione, anziché soggiacere alle limitazioni di tale diritto conseguenti all'applicazione del criterio forfetario del pro-rata (si veda al riguardo, la sentenza del 14 dicembre 2016, causa n. C-378/15).

In definitiva, l'interpretazione e l'applicazione della disposizione di cui all'articolo 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 devono assicurare al contribuente, che ordinariamente acquista beni e servizi specificamente destinati allo svolgimento sistematico di operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione, di determinare l'imposta detraibile in termini più specifici e maggiormente rispondenti all'effettivo utilizzo dei beni e dei servizi acquistati, in armonia con il principio di neutralità dell'IVA che costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto istituito dal diritto dell'Unione europea".

Con riferimento alla fattispecie in esame, l'Istante chiede se sia possibile esercitare l'opzione in commento con riferimento all'attività di "servizi di supporto alle

imprese" (codice ATECO 82.99.99). Il Consorzio vorrebbe in sostanza separare l'attività a seconda che la stessa sia indirizzata a consorziati con pro-rata di detraibilità IVA superiore o inferiore al 10 per cento al fine di evitare gli effetti sperequativi descritti nell'istanza.

Al riguardo si osserva che, pur dovendosi riscontrare sotto il profilo materiale l'identità dell'attività svolta dall'Istante a favore dei Consorziati, è possibile rilevare che il flusso delle operazioni attive del Consorzio è composto sia da operazioni imponibili, sia da operazioni esenti a seconda delle caratteristiche soggettive dei Consorziati. Tale elemento è valorizzato dalla Circolare n. 19/E al fine di consentire la separazione delle attività.

Per quanto chiarito dunque dalla circolare n. 19/E del 2018 e dai successivi atti di prassi, si ritiene che l'Istante possa esercitare l'opzione per l'applicazione separata dell'IVA, di cui all'articolo 36, comma 3, del Decreto IVA.

La scelta di applicare l'imposta separatamente deve rispettare in ogni caso la *ratio* sottesa alla norma in commento, ossia di rendere meno svantaggiosa nel caso concreto la disciplina del diritto alla detrazione, neutralizzando gli effetti distorsivi scaturenti dalla detrazione forfetaria dell'imposta secondo il metodo del pro-rata per tutte le attività esercitate, sia imponibili che esenti.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)