

Normativa e prassi

Riorganizzazioni aziendali e regime Iva: sì ad applicazione separata e rettifica della detrazione

6 Maggio 2008

Chiariti condizioni e limiti del diritto a scomputare l'imposta sui beni ammortizzabili

Thumbnail
Image not found or type unknown

La **risoluzione n. 184/E** del 5 maggio, in risposta a un'istanza d'interpello, concerne la corretta applicazione delle disposizioni contenute nell'articolo 36, comma 3, e nell'articolo 19-*bis*2 del Dpr 633/1972 in conseguenza di una complessa operazione di ristrutturazione aziendale con la quale un gruppo societario pone in essere due fusioni per incorporazione e un successivo conferimento di ramo d'azienda nell'ottica di creare segmenti di attività specializzate.

La ridefinizione determina nelle nuove società una rimodulazione del regime Iva, conseguente alla composizione che vengono ad assumere i cespiti imponibili ed esenti, che genera la possibilità di procedere anche alla rettifica della detrazione Iva operata sui beni ammortizzabili.

La questione involge, si è detto, la corretta applicazione delle disposizioni contenute nell'articolo 36, comma 3, e nell'articolo 19-*bis*2 del Dpr 633/72.

Ai sensi del comma 3 dell'articolo 36, 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 alcune delle attività esercitate, dandone comunicazione all'ufficio nella dichiarazione relativa all'anno precedente o nella dichiarazione di inizio dell'attività. In tal caso, la detrazione di cui all'articolo 19 spetta a condizione che l'attività sia gestita con contabilità separata ed è esclusa, in deroga a quanto stabilito nell'ultimo comma, per l'imposta relativa ai beni non ammortizzabili utilizzati promiscuamente. L'opzione ha effetto fino a quando non sia revocata e in ogni caso per almeno un triennio. Se nel corso di un anno sono acquistati beni ammortizzabili, la revoca non è ammessa fino al termine del periodo di rettifica della detrazione di cui all'articolo 19-*bis*. La revoca, inoltre, deve essere comunicata all'ufficio nella dichiarazione annuale e ha effetto dall'anno in corso.

L'articolo 19-bis2 dello stesso decreto, introdotto con il Dlgs 313/1997 con decorrenza dal 1° gennaio 1998, ha ampliato le ipotesi di rettifica delle detrazioni d'imposta correlando l'esercizio della facoltà all'afferenza del bene o servizio acquisito alle operazioni imponibili che trovano evidenza nel corso dell'attività d'impresa.

La norma, infatti, prevede che la detrazione dell'imposta relativa ai beni non ammortizzabili e ai servizi sia rettificata in aumento o in diminuzione qualora i beni e i servizi medesimi sono utilizzati per effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione in misura diversa da quella inizialmente operata. Ai fini di tale rettifica, si tiene conto esclusivamente della prima utilizzazione dei beni e dei servizi. Il legislatore, inoltre, prevede che per i beni ammortizzabili tale rettifica possa essere eseguita in rapporto al diverso utilizzo che si verifica nell'anno della loro entrata in funzione ovvero nei quattro anni successivi e che essa sia calcolata con riferimento a tanti quinti dell'imposta quanti sono gli anni mancanti al compimento del quinquennio. Inoltre, qualora mutamenti nel regime fiscale delle operazioni attive ovvero nel regime di detrazione dell'imposta sugli acquisti o nell'attività comportino la detrazione dell'imposta in misura diversa da quella già operata, la rettifica è eseguita limitatamente ai beni e ai servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati e, per i beni ammortizzabili, è eseguita se non sono trascorsi quattro anni da quello della loro entrata in funzione.

La norma, dunque, dispone che la rettifica debba essere esercitata non solo se intervengano mutamenti nel regime delle operazioni attive, delle detrazioni o nella stessa attività esercitata, ma anche nel caso in cui si verificano variazioni notevoli nella percentuale del pro rata di detraibilità applicabile all'imposta sugli acquisti.

Nell'ipotesi di beni ammortizzabili acquisiti in dipendenza di fusione, di scissione, di cessione o conferimento di aziende, compresi i complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa, le cennate disposizioni si applicano con riferimento alla data in cui i beni sono stati acquistati dalla società incorporata o dalle società partecipanti alla fusione, dalla società scissa o dal soggetto cedente o conferente. I soggetti cedenti o conferenti sono obbligati a fornire ai cessionari o conferitari i dati rilevanti ai fini delle rettifiche.

Le rettifiche delle detrazioni sono effettuate nella dichiarazione relativa all'anno in cui si verificano gli eventi che le determinano, sulla base delle risultanze delle scritture contabili obbligatorie.

Prima di esaminare il contenuto della risposta fornita dall'Agenzia, vediamo in sintesi qual è il contenuto del quesito.

L'istante riferisce di avere adottato un piano industriale inteso a realizzare una ristrutturazione riguardante alcune società facenti parte di un gruppo.

La ristrutturazione prevede due fusioni per incorporazione e un conferimento del ramo aziendale.

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

- 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'articolo 36-*bis* del Dpr 633/1972.

Si legge nell'istanza che, poiché la ristrutturazione intesa a configurare una società specializzata nelle attività relative ai sistemi di pagamento e una società specializzata in un particolare settore potrà determinare una modificazione del regime Iva in ragione della diversa composizione dei corrispettivi imponibili ed esenti relativi alle nuove società, si potrebbe procedere anche a una rettifica della detrazione Iva operata sui beni ammortizzabili.

In particolare, viene prospettata la seguente soluzione interpretativa: Alfa, in seguito alla incorporazione, conserverebbe la separazione dell'attività acquisita da Beta ai sensi dell'articolo 36, comma 3, Dpr 633/1972 e, nell'ambito di essa, misurerebbe l'eventuale effetto di rettifica applicando, ove ne ricorrano i presupposti, l'articolo 19-*bis*2, commi 4 e 7, Dpr 633/1972. All'attività tecnologico- informatica, propria di Beta, si aggiungereà l'attività bancaria, attuale attività dell'Istituto, mentre il ramo monetica verrà conferito alla società Delta, la quale, ricevendo un'ulteriore attività, sempre compresa nel ramo, per effetto della fusione con Gamma, presenterebbe 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.

L'Agenzia ritiene che la soluzione formulata dal contribuente non confligga con le disposizioni evocate, poiché la confluenza in un unico soggetto di attività plurime, in precedenza svolte singolarmente dall'interpellante e dalle sue controllate, è condizione legittimante per l'applicazione separata dell'Iva ex articolo 36, comma 3, del Dpr 633/1972, purché in presenza di attività "effettivamente" distinte e obiettivamente autonome, ancorché svolte nell'ambito della stessa impresa.

Relativamente alla possibilità di rettifica delle detrazioni d'imposta, relativa ai beni ammortizzabili, l'Agenzia, ribadisce, richiamando la risoluzione 344/2002, concernente un caso analogo 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, adducendo la coerenza dell'articolo 19-bis2, l'Agenzia concorda con la soluzione prospettata dall'istante e ritiene, pertanto, possibile la rettifica della detrazione, 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.*

Ovviamente, in conformità al combinato disposto di cui ai commi 4 e 7 dell'articolo 19-bis2 e in linea con la prassi consolidata (risoluzione 344/2002), se in conseguenza 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), sarà necessaria una rettifica "*in pejus*" (con conseguente riversamento della imposta in precedenza detratta), mentre, ove la società incorporata o partecipante alla fusione o conferente il ramo d'azienda sia caratterizzata da un regime di detraibilità parziale e inferiore a quello risultante dall'operazione straordinaria, si potrà procedere a una rettifica "*in melius*" (con conseguente recupero dell'Iva sui beni ammortizzabili nel periodo mancante al compimento dei quattro anni o nove per i fabbricati).

Evocando le argomentazioni addotte nella stessa risoluzione 344/2002 viene, altresì, chiarito che la rettifica della detrazione può essere effettuata anche nel caso in cui una delle società interessate dall'operazione di ristrutturazione benefici della dispensa di taluni adempimenti contabili, come consentito dall'articolo 36-bis del Dpr 633/1972, fatta salva la indetraibilità assoluta dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni effettuate.

In tal caso - si legge ancora nella risoluzione - 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.

Un'attenzione peculiare va, infine, riservata agli obblighi di comunicazione: l'effettuazione della rettifica impone, infatti, 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'Amministrazione definisce il contenuto del parere con la clausola di salvaguardia, appellandosi

alla quale afferma che la pronuncia rileva esclusivamente ai fini della delimitazione della portata e dell'ambito applicativo delle richiamate norme tributarie.

In altre parole, il parere espresso lascia impregiudicato il successivo, ed eventuale, potere di sindacare eventuali profili di tipo elusivo rinvenibili nelle operazioni di ristrutturazione aziendale enunciate nell'interpello ma di cui non costituiscono l'oggetto.

di

Antonina Giordano

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/riorganizzazioni-aziendali-e-regime-iva-si-ad-applicazione>