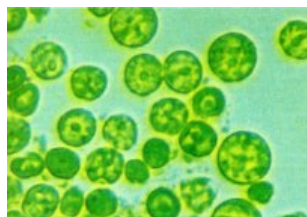


Normativa e prassi

## Scissione parziale: via libera alla rettifica della detrazione Iva

9 Luglio 2009

Per il calcolo del periodo di tutela fiscale, va considerata la data in cui beni sono stati acquisiti dalla scissa



La società beneficiaria di un'operazione di scissione parziale, che impiega i beni ricevuti in operazioni imponibili, può procedere alla rettifica della detrazione Iva non operata dalla scissa al momento dell'acquisto perché gli stessi erano utilizzati in operazioni esenti. La facoltà riconosciuta al contribuente determina effetti fiscali diversi. Ai fini Iva, la rettifica va effettuata nella dichiarazione relativa all'anno in cui si verificano gli eventi che la determinano. Ai fini dell'imposta sul reddito, l'operazione riduce il costo fiscalmente riconosciuto dei beni ovvero determina una sopravvenienza attiva imponibile. Sono le conclusioni cui giunge l'agenzia delle Entrate con la **risoluzione 178/E** del 9 luglio, rispondendo ai quesiti formulati, con istanza di interpello, da una società facente parte di un gruppo operante nel settore sanitario. In particolare, l'Agenzia ha riconosciuto il recupero dell'Iva (ex articolo 19 *bis*2, commi 4 e 7, del Dpr 633/1972) non detratta dalle società scisse all'atto dell'acquisto di beni ammortizzabili (nel caso di specie, fabbricati) acquisiti in dipendenza di operazioni di riorganizzazione, a condizione che vengano soddisfatte tutte le modalità dettate dalla legge e, segnatamente, attribuendo rilevanza, ai fini del computo del periodo di tutela fiscale, alla data di acquisto o ultimazione dei beni medesimi. Relativamente all'imposizione sui redditi, considerando che:

- sia ai fini contabili che a quelli fiscali, è possibile la capitalizzazione dell'Iva integralmente non detratta a incremento del costo del bene a cui afferisce nei casi di indetraibilità

oggettiva, specifica e per opzione

- nei casi di indetraibilità da pro rata, l'imposta (indetraibile) rientra tra gli oneri diversi di gestione,

e tenendo conto che, nella fattispecie, dalla rettifica in aumento operata, in sede di dichiarazione annuale Iva, emerge un credito a favore della società istante (che costituisce il riflesso dell'Iva non detratta, in tutto o pro-rata, da parte delle diverse società scisse), vanno analizzate distintamente le diverse implicazioni fiscali connesse al configurarsi dei descritti accadimenti. Nella prima ipotesi (capitalizzazione), infatti, la rettifica della percentuale di detrazione dell'imposta relativa al bene ammortizzabile riduce il costo fiscalmente riconosciuto del bene, in misura pari all'ammontare dell'imposta detratta. Viceversa, nella seconda ipotesi (Iva indetraibile iscritta fra gli oneri diversi di gestione di cui alla voce B14 del conto economico), la beneficiaria, nell'esercizio in cui effettua la rettifica, registrerà una sopravvenienza attiva, pari all'importo del credito Iva determinatosi per effetto della rettifica - da iscrivere nella voce E 21 del conto economico - rilevante ai fini della determinazione del reddito. Il parere espresso dall'agenzia delle Entrate si ferma all'interpretazione dell'articolo 19 *bis*2 del Dpr 633/1972, lasciando la possibilità che la fattispecie e la soluzione interpretativa possa essere riletta e riqualificata in sede accertativa, alla luce di elementi di fatto che successivamente possano configurare l'operato come elusivo. In altre parole, l'Amministrazione accede in parte alla soluzione prospettata dal contribuente non mancando da addurre, conclusivamente, la nota clausola di salvaguardia, imprescindibile quando le fattispecie illustrate sono a proiezione futura e come tali trasfigurabili in elusive. La possibilità di effettuare la rettifica della detrazione Iva viene riconosciuta alla luce degli elementi circostanziali ma, come si è anticipato in premessa, nel rispetto di specifiche condizioni. Il parere riassume il contenuto dei fatti esposti rilevando che, nel caso di specie, per effetto delle diverse operazioni di scissione a favore della società istante (beneficiaria), all'atto del trasferimento dei beni immobili - compresi nei patrimoni scissi e impiegati originariamente in attività che davano luogo a operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10 del Dpr 633 - gli stessi escono dalla sfera di appartenenza delle società scisse per entrare a far parte del patrimonio della beneficiaria. Quest'ultima, utilizzando tali beni in operazioni di locazione imponibili può recuperare l'Iva non detratta sugli acquisti dalle scisse, effettuando una rettifica della detrazione. L'articolo 19-*bis*2 del Dpr 633 stabilisce che il diritto alla detrazione dell'Iva possa essere oggetto di rettifica qualora i beni e/o i servizi cui afferisce siano utilizzati per effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione in misura diversa da quella inizialmente operata (comma 1, articolo 19 *bis*2). Nel caso in esame, relativo a ipotesi di più scissioni parziali e proporzionali, l'Agenzia sostiene - a norma di quanto enunciato nel comma 7 dell'articolo 19-*bis*2 e di quanto a suo tempo chiarito nella risoluzione 344/2002 - che l'istante possa procedere alla rettifica della detrazione in presenza delle condizioni legittimanti e

considerando che la stessa realizza *ex novo* un volume d'affari costituito da sole operazioni imponibili, che danno diritto alla detrazione piena dell'Iva assolta sugli acquisti. Nello specifico - si legge nel documento di prassi - se la società istante effettua nel corso dell'anno esclusivamente attività di locazione di immobili strumentali per natura, con emissione di fatture soggette a Iva, potrà operare la rettifica della detrazione nella misura e per il periodo di osservazione previsto dai commi 4 e 7 dell'articolo 19-bis2, tenendo presente che il successivo comma 8 stabilisce che per i fabbricati e le porzioni di fabbricati il periodo di rettifica termina al nono anno successivo a quello di acquisizione. La rettifica è, pertanto, eseguita ogni anno nella misura di un decimo per ogni anno di durata della locazione, fino al compimento del periodo di tutela fiscale - che decorre dalla "*data in cui i beni sono stati acquistati (...) dalla società scissa*" - poiché il bene ammortizzabile è locato in regime di imponibilità. L'interpellante adotterà diverse modalità di rettifica in ragione delle diverse tipologie di detrazione Iva operate dalla scissa. Se quest'ultima non ha detratto l'Iva, potrà rettificare l'imposta per i decimi non ancora divenuti "definitivi" mentre, se la detrazione è avvenuta in base a pro-rata, la rettifica sarà possibile solo se si verifica una variazione di tale percentuale superiore a dieci punti, secondo tanti decimi della differenza di pro-rata per quanti sono gli anni che mancano al compimento del decennio. Ai fini della rettifica, inoltre, assume rilevanza il momento di acquisto o ultimazione dei beni immobili da parte delle scisse e non le modalità di acquisizione degli stessi (acquisto-costruzione, in appalto-acquisizione, in leasing). Considerando, poi, che ai fini del calcolo del periodo di tutela fiscale rileva il momento dell'ultimazione degli interventi di riattazione dell'immobile, il limite temporale della rettifica decorre dalla data di ultimazione degli stessi da parte della scissa tenendo sempre presente che le rettifiche delle detrazioni sono da effettuare *nella dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si verificano gli eventi che la determinano, sulla base delle risultanze delle scritture contabili obbligatorie*. Il contenuto degli oneri procedurali *ante* e *post* scissione resta quello illustrato nella risoluzione 183/1995 al quale l'Agenzia fa rinvio ribadendo che, per eventuali variazioni dell'imponibile o dell'imposta, la procedura di rettifica ex articolo 26 del Dpr 633/1972 dovrà essere posta in essere dalla beneficiaria che subentra nei diritti e negli obblighi della scissa e che le operazioni passive, e i connessi adempimenti (segnatamente quello concernente l'esercizio della detrazione), spettano alla società scissa per le operazioni registrate *ante* scissione. Poiché, invece, la titolarità dei diritti e degli obblighi spetta alla società beneficiaria in relazione alle fatture registrate a partire dalla data di efficacia dell'operazione straordinaria, conclude l'Agenzia 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*.

di

**Antonina Giordano**

detrazione