

Risposta n. 612

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n.212 - Rettifica della detrazione - Articolo 19-bis2 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633

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

QUESITO

La società istante ALFA (di seguito "società istante") in qualità di rappresentante del Gruppo IVA costituito, ai sensi degli artt. 70-bis e seguenti del d.P.R. n. 633 del 1972, espone il seguente quesito.

Tra le società partecipanti al Gruppo IVA si annovera la società BETA.

In sede di esercizio dell'opzione per la costituzione del Gruppo IVA, si è optato:

- per la separazione di alcune attività del Gruppo ex art. 36 del d.P.R. n. 633 del 1972;
- per la dispensa dagli adempimenti per le operazioni esenti ex art. 36-bis del citato d.P.R. n. 633 del 1972 per le altre attività non oggetto di separazione IVA (c.d. "attività principale"). A fronte dell'esercizio di tale opzione, non viene detratta l'IVA assolta sugli acquisti da soggetti esterni al Gruppo IVA, nonché sui passaggi interni da altre attività con pro-rata di detrazione superiore.

Prima dell'ingresso nel Gruppo IVA, BETA aveva un diritto alla detrazione pari

al cento per cento dell'imposta assoluta sugli acquisti.

L'attività di BETA è confluita nell'attività principale del Gruppo IVA per la quale si è optato per la dispensa ex art. 36-bis del d.P.R. n. 633 del 1972.

Pertanto, in ragione della mutata misura di detrazione IVA spettante a BETA, si pone il dubbio in merito a quali siano le corrette modalità con le quali procedere ad effettuare la rettifica della detrazione IVA in sede di dichiarazione IVA relativa al 2019, con riferimento all'acquisto di beni ammortizzabili ed alcuni servizi effettuati da BETA antecedentemente all'ingresso nel Gruppo IVA.

In particolare, si tratta dei seguenti servizi:

- Fattispecie 1: servizi il cui contratto prevede una durata pari o superiore a due anni per i quali BETA ha ricevuto, registrato e pagato la relativa fattura in anni antecedenti al Gruppo IVA, detraendo interamente l'IVA.

Si tratta di servizi che sono stati solo parzialmente utilizzati da BETA prima dell'ingresso nel Gruppo, il cui costo è stato contabilizzato in bilancio alla voce "Risconti Attivi".

- Fattispecie 2: servizi di durata di 12 mesi non coincidenti con l'anno solare per i quali BETA ha ricevuto, registrato e pagato la relativa fattura in mesi antecedenti al Gruppo IVA, detraendo interamente l'IVA. Tali servizi sono stati solo parzialmente utilizzati da BETA prima dell'ingresso nel Gruppo e il relativo costo è stato contabilizzato in bilancio alla voce "Risconti Attivi".

- Fattispecie 3: servizi la cui fattura è stata ricevuta e registrata da BETA con IVA totalmente detraibile prima dell'erogazione o potenziale erogazione del servizio e prima della costituzione del Gruppo IVA.

Qualora, ai fini della rettifica, si ritenesse applicabile l'art. 19-bis2, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, la società istante chiede di chiarire cosa debba intendersi per "servizi non ancora utilizzati" e se in tale definizione debbano essere compresi anche i servizi descritti nelle fattispecie nn. 1, 2 e 3.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante ritiene che il passaggio da un pro-rata di detrazione pari al 100 per cento ad un pro-rata pari a zero, per effetto dell'opzione ex art. 36-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, determini l'obbligo di operare la rettifica alla detrazione IVA unicamente nelle fattispecie e secondo le modalità previste dal comma 4 dell'art. 19-bis2 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Pertanto, il Gruppo IVA procederebbe alla rettifica della detrazione IVA con riferimento ai soli beni ammortizzabili, in sede di dichiarazione IVA relativa al 2019 e successive dichiarazioni IVA.

Ad avviso della società istante, i servizi descritti nelle fattispecie nn. 1, 2 e 3 non ricadono nell'ambito di quelli per i quali il citato art. 19-bis2, comma 4, del d.P.R. n. 633 del 1972 prevede la rettifica della detrazione.

Qualora si ritenesse applicabile il comma 3 dell'art. 19-bis2 del d.P.R. n. 633 del 1972, la società istante ritiene che non debba essere oggetto di rettifica l'IVA assolta sugli acquisti di cui alle fattispecie nn. 1 e 2, in quanto nei suddetti casi si è verificata la condizione di "prima utilizzazione" dei servizi.

Il Gruppo IVA opererebbe la rettifica alla detrazione IVA con riferimento ai servizi di cui alla fattispecie n. 3 e ai beni ammortizzabili.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si rammenta che l'opzione per la dispensa dagli adempimenti contabili di fatturazione e di registrazione ex art. 36-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972 può essere esercitata da coloro che svolgono attività esclusivamente o prevalentemente esenti da IVA.

A seguito dell'opzione, il soggetto passivo perde il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti, in quanto si presume che tutti i beni e i servizi

acquistati siano riferibili all'attività esente.

È il caso di evidenziare, in linea generale, che la dispensa dagli adempimenti di cui all'art. 36 del citato d.P.R. n. 633 del 1972 si riferisce alle sole operazioni esenti; conseguentemente, permangono gli obblighi contabili per le eventuali operazioni imponibili effettuate dal soggetto passivo, nonché l'obbligo di emettere la fattura se richiesta dal cliente.

Avendo riguardo al caso in esame, in base quanto rappresentato dalla società istante, a seguito dell'ingresso nel Gruppo, l'attività esercitata da BETA è confluita tra le attività non separate per le quali il Gruppo medesimo ha optato per la dispensa dagli adempimenti ex art. 36-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972 (c.d. "attività principale").

Tenuto conto che, in base a quanto rappresentato nell'istanza, prima dell'ingresso nel Gruppo IVA, la società BETA aveva un diritto alla detrazione pari al cento per cento dell'imposta assoluta sugli acquisti, deve desumersi, dunque, che l'attività di BETA fosse costituita principalmente da operazioni imponibili e da occasionali e/o accessorie operazioni esenti (in considerazione delle quali, ai fini della detrazione dell'IVA sugli acquisti, trova applicazione il criterio di indetraibilità specifica ex art. 19, comma 4, del d.P.R. n. 633 del 1972).

Nell'ambito del Gruppo IVA l'opzione ex art. 36-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972 riguarderà le operazioni esenti svolte dal Gruppo nei confronti di soggetti terzi estranei al Gruppo stesso. Come precisato, permarranno gli obblighi contabili per le eventuali operazioni imponibili effettuate dal Gruppo IVA, nonché l'obbligo di emettere la fattura se richiesta dai soggetti terzi estranei al Gruppo.

Resterà, in ogni caso, indetraibile l'IVA assoluta su tutti gli acquisti di beni e di servizi effettuati dal Gruppo utilizzati nell'ambito delle attività per le quali è efficace l'opzione per la dispensa dagli adempimenti ex art. 36-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972.

Per quanto riguarda la rettifica della detrazione dell'IVA assoluta sugli acquisti di beni e servizi, l'art. 19-*bis*2 del d.P.R. n. 633 del 1972 prevede tre ipotesi:

- 1) quando i beni (ammortizzabili e non ammortizzabili) e i servizi 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 della prima utilizzazione dei beni e dei servizi (art. 19-*bis*2, primo e secondo comma);

2) quando vi sono eventi straordinari che comportano mutamenti nella misura della detrazione spettante rispetto a quella prevista quali (art. 19-*bis*2, terzo comma):

- il mutamento del regime fiscale delle operazioni attive tale da avere riflessi sull'entità della detrazione (ad esempio, il passaggio, a seguito di modifiche legislative, da un regime di esenzione ad un regime di imponibilità o viceversa o a seguito di opzione per la separazione delle attività ex art. 36 del d.P.R. n. 633 del 1972);

- l'adozione o l'abbandono per opzione o in forza di legge, di regimi speciali che hanno alla base un criterio forfetario per la detrazione dell'IVA assolta a monte (come, ad esempio, si verifica nei settori dell'agricoltura, dello spettacolo, etc.);

- mutamenti nell'attività esercitata dal contribuente ai quali si accompagna una modifica del diritto alla detrazione dell'imposta (ad esempio, ampliamento dell'attività svolta imponibile, con altra attività che non dà diritto a detrazione o viceversa);

3) qualora, in presenza di operazioni esenti, si verifichi una variazione della percentuale di detrazione di cui all'art. 19, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972 superiore a dieci punti (diversamente, la rettifica è facoltativa). Tale rettifica riguarda solo i beni ammortizzabili e i servizi relativi alla trasformazione, al riattamento o alla ristrutturazione dei beni stessi (art. 19-*bis*2, quarto comma).

Come chiarito con la circolare 31 ottobre 2018, n. 19/E, per quanto attiene alla disciplina della rettifica della detrazione, la costituzione del Gruppo IVA comporta effetti del tutto analoghi a quelli correlati ad un'operazione di fusione tra società e, a seconda dei casi, possono essere integrate le diverse fattispecie di rettifica della detrazione normativamente previste.

In ordine all'individuazione della disposizione in base alla quale il Gruppo IVA deve procedere alla rettifica della detrazione, è necessario valutare con riferimento a ciascun bene e/o a ciascun servizio, se in sede di costituzione del Gruppo si sia

determinata una modifica rispetto alla situazione precedente riferibile ad ogni singolo partecipante al Gruppo medesimo, tale da integrare una delle fattispecie disciplinate dall'art. 19-*bis*2 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Una modifica nei termini anzidetti è riscontrabile nel caso in esame.

In particolare, come specificato, prima di entrare a far parte del Gruppo IVA, BETA aveva un diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti pari al cento per cento. Con l'ingresso della società nel Gruppo e a seguito dell'esercizio dell'opzione per la dispensa dagli adempimenti di cui all'art. 36-*bis* del medesimo d.P.R. n. 633 del 1972 in relazione alla c.d. attività principale del Gruppo, nell'ambito della quale è confluita anche l'attività della società BETA, sarà indetraibile l'imposta relativa a tutti gli acquisti di beni e di servizi.

In proposito, si è dell'avviso che i chiarimenti forniti con la risoluzione 31 ottobre 2002, n. 344/E - richiamata dalla società istante - non siano del tutto conferenti ai fini dell'individuazione della disciplina della rettifica della detrazione applicabile al caso oggetto dell'istanza in trattazione.

Ciò, in quanto, diversamente dalla fattispecie analizzata nel citato documento di prassi, nel caso in esame nessuno dei soggetti interessati, vale a dire la società BETA e il Gruppo IVA al quale partecipa detta società, opera (ovvero ha operato) la detrazione dell'imposta ai sensi dell'art. 19, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972, vale a dire applicando la percentuale di detrazione di cui all'art. 19-bis, cui rinvia l'art. 19-bis2, quarto comma, del citato decreto.

Si rammenta, infatti, che la rettifica prevista da quest'ultima disposizione è relativa alla revisione della detrazione per i beni ammortizzabili in co-presenza di attività imponibili ed esenti (ai sensi dell'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972), prevedendo la variazione della quota di detrazione accordata all'entrata in funzione del bene ammortizzabile nella sfera del contribuente, in dipendenza delle variazioni del pro-rata di detrazione, come definito dall'art. 19, quinto comma, e 19-bis del d.P.R. n. 633/1972.

Nel caso in esame, invece, come già evidenziato, prima di partecipare al Gruppo IVA, la società BETA godeva di un diritto alla detrazione integrale dell'imposta assolta sugli acquisti di beni e di servizi; il Gruppo IVA, invece, esercita il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti tenendo conto del regime di separazione delle attività ex art. 36 del d.P.R. n. 633 del 1972 e subendo, contestualmente, l'indetraibilità assoluta dell'imposta relativa agli acquisti impiegati nella c.d. attività principale (in cui è confluita l'attività di BETA), in virtù dell'opzione per la dispensa dagli adempimenti ex art. 36-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972.

In virtù delle considerazioni sopra esposte, dunque, esclusa l'applicazione della disciplina di cui all'art. 19-*bis*2, quarto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, si è dell'avviso che nel caso in esame sussista l'obbligo di rettifica della detrazione per mutamento nel regime della detrazione ai sensi dell'art. 19-*bis*2, terzo comma, del citato decreto, vale a dire in considerazione del "passaggio" da un regime di detrazione integrale dell'imposta ad un regime di indetraibilità assoluta, conseguente all'esercizio dell'opzione, da parte del Gruppo IVA a cui partecipa la società BETA, per la dispensa dagli adempimenti per le operazioni esenti ex art. 36-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972.

In tal caso il Gruppo IVA dovrà eseguire la rettifica della detrazione IVA (esercitata da BETA anteriormente all'ingresso nel Gruppo IVA) relativa a tutti i beni e i servizi (acquistati da BETA) non ancora ceduti o non ancora utilizzati, nonché relativa ai beni ammortizzabili (acquistati da BETA) per i quali non sono ancora trascorsi 4 anni da quello della loro entrata in funzione ovvero, se si tratta di beni immobili, 9 anni da quello della loro entrata in funzione.

Detta rettifica dovrà essere eseguita in un'unica soluzione nell'anno in cui opera il nuovo regime della detrazione.

Tale impostazione è coerente con i chiarimenti forniti con la circolare n. 19/E del 2018, in base ai quali una modifica rispetto alla situazione precedente riferibile ad ogni singolo partecipante al Gruppo medesimo può essere determinata, in sede di

costituzione del Gruppo IVA, da eventi differenti quali, ad esempio, l'esercizio dell'opzione per l'applicazione separata dell'imposta ai sensi dell'art. 36 del d.P.R. n. 633 del 1972 o per l'esonero dagli adempimenti ai sensi dell'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972 o, in assenza degli eventi appena citati, per effetto della variazione del pro-rata generale di detrazione relativo a determinate attività rispetto a quello applicato, anteriormente all'ingresso nel Gruppo IVA, da parte della società partecipante.

Per quanto riguarda i servizi (acquistati da BETA anteriormente all'ingresso nel Gruppo IVA), in base all'art. 19-*bis*2, terzo comma, del d.P.R. n. 633, del 1972, la rettifica della detrazione dell'imposta è limitata ai servizi "*non ancora utilizzati*"; al riguardo la circolare n. 19/E del 2018 ha chiarito che al verificarsi delle varie ipotesi di cui al citato art. 19-*bis*2 si dovrà procedere alla rettifica della detrazione per i servizi a condizione, tra l'altro, che gli stessi non siano stati oggetto di prima utilizzazione da parte delle società partecipanti che li hanno acquistati prima della costituzione del Gruppo IVA per l'effettuazione di operazioni imponibili o esenti.

Tenuto conto di tali chiarimenti, si è dell'avviso, dunque, che nel caso in esame il Gruppo IVA dovrà operare la rettifica della detrazione soltanto con riferimento ai servizi di cui alla Fattispecie n. 3 (oltre che ai beni ammortizzabili) la cui erogazione è contrattualmente prevista e riferibile ad un periodo successivo all'ingresso della società BETA nel gruppo IVA.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)