

Risposta n. 642/2021

OGGETTO: Fusione per incorporazione tra società appartenenti al Gruppo IVA -
Effetti sulla separazione delle attività ex art. 36 del d.P.R. n. 633 del 1972

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

QUESITO

Alfa S.p.A. (nel prosieguo anche "Alfa" o "società istante"), capogruppo dell'omonimo Gruppo bancario, ha intenzione di procedere alla fusione per incorporazione della società interamente controllata Beta S.p.A.(nel prosieguo "Beta"). L'operazione avrà efficacia giuridica e fiscale al 1° gennaio 2022.

La società istante fa presente che, a far data dal 1° gennaio 2019, il Gruppo Alfa ha esercitato l'opzione per la costituzione del Gruppo IVA, ai sensi dell'art. 70-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

In sede di costituzione del Gruppo IVA, si è optato per il mantenimento delle attività in gestione separata IVA a norma dell'art. 36 del d.P.R. n. 633 del 1972 a livello di singola società, in conformità alle indicazioni contenute nella circolare n.19/E del 2018.

Le attività gestite separatamente da Alfa e da Beta possono essere schematizzate nei termini seguenti:

- Alfa:

a) Codice ATECO 641910 "Intermediazione monetaria di istituti monetari diversi dalle Banche centrali" - Regime IVA: art. 36-bis - Pro-rata di detraibilità: 0 per cento;

b) Codice ATECO 649100 "Leasing finanziario" - Regime IVA: ordinario - Pro-rata di detraibilità: 100 per cento.

· Beta:

a) Codice ATECO 682001 "Locazione immobiliare di beni propri o in leasing" - Regime IVA: ordinario - Pro-rata di detraibilità: 63 per cento;

b) Codice ATECO 412000 "Costruzione di edifici residenziali e non residenziali" - Regime IVA: art. 36-bis - Pro-rata di detraibilità: 0 per cento;

c) Codice ATECO 681000 "Compravendita di beni immobili effettuata su beni propri" - Regime IVA: ordinario - Pro-rata di detraibilità: 100 per cento;

d) Codice ATECO 642000 "Attività delle società di partecipazione (holding)" - Regime IVA: art. 36-bis - Pro-rata di detraibilità: 0 per cento;

e) Codice ATECO 829999 "Altri servizi di sostegno alle imprese" - Regime IVA: ordinario - Pro-rata di detraibilità: 100 per cento;

f) Codice ATECO 683100 "Attività di mediazione immobiliare" - Regime IVA: art. 36-bis - Pro-rata di detraibilità: 0 per cento;

g) Codice ATECO 682002 "Affitto di aziende" - Regime IVA: art. 36-bis - Pro-rata di detraibilità: 0 per cento.

Nell'ambito dell'attività separata esercitata da Beta contraddistinta dal Codice ATECO 682001 rientra la locazione alla società istante di alcuni immobili strumentali da quest'ultima adibiti a filiali bancarie.

A seguito dell'operazione di fusione per incorporazione detti contratti di locazione si estingueranno per "confusione giuridica" del locatore e del locatario, posizioni che risulteranno, infatti, concentrate in capo all'incorporante (i.e. Alfa).

Detti immobili (i.e. "immobili funzionali") diverranno, dunque, di proprietà della società istante e risulteranno destinati in via esclusiva all'esercizio dell'attività bancaria

per la quale - come rappresentato - opera il regime di indetraibilità assoluta dell'IVA e dispensa da adempimenti ai sensi dell'art. 36-bis del d.P.R. n. 633 del 1972.

Ai fini del corretto inquadramento della questione, la società istante evidenzia, altresì, che, stante l'esercizio dell'opzione per la gestione separata delle attività in sede di costituzione del Gruppo IVA, avvenuta con decorrenza dal 1° gennaio 2019, detta opzione potrà essere revocata a far data dal 1° gennaio 2022, in coincidenza con la scadenza del triennio di obbligatorietà dell'opzione nonché con la data di efficacia dell'operazione di fusione.

Ciò posto, la società istante chiede di conoscere il parere della scrivente in merito ai seguenti quesiti:

1) se il diverso utilizzo degli immobili in questione (i.e. immobili "funzionali") - conseguente alla fusione per incorporazione di Beta da parte di Alfa -configuri un passaggio interno di beni ai sensi dell'art. 36, quinto comma, del d.P.R. n.633 del 1972;

2) qualora l'incorporante intenda proseguire la gestione separata IVA dell'attività immobiliare, si chiede se:

a) tale prosecuzione comporti la necessità di far confluire in tale gestione separata anche gli immobili già di proprietà dell'incorporante che, pur essendo destinati alla locazione a terzi e alla vendita (i.e. "immobili patrimonio"), non rientrano attualmente in una gestione separata ma, al pari degli immobili ad uso strumentale, sono inclusi nella gestione relativa all'esercizio dell'attività bancaria;

b) se tale prosecuzione comporti la necessità di far confluire in tale gestione separata anche gli immobili presenti nelle altre gestioni separate di Beta (diverse dalla locazione immobiliare contraddistinta dal Codice ATECO 682001);

c) se l'eventuale prosecuzione dell'attività separata di gestione immobiliare possa accogliere indistintamente gli "immobili patrimonio" di cui sub a) e b), a prescindere dalla circostanza che siano locati o meno, considerando che è intenzione della società istante procedere alla vendita degli stessi allorquando le condizioni di mercato la

renderanno conveniente. In caso positivo si chiede conferma che il Codice ATECO unico da utilizzare sia quello della compravendita (681000);

3) qualora la società istante decida di revocare tutte o alcune delle attività separate della società Beta (inclusa quella di locazione immobiliare), in coincidenza dello spirare del termine triennale di efficacia dell'opzione di cui all'art. 36 del d.P.R.n. 633 del 1972, nonché degli effetti giuridici e fiscali dell'operazione di fusione, si chiede di chiarire se tale revoca configuri un passaggio interno di beni ai sensi dell'art.36, quinto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972;

4) si chiede se le fattispecie descritte nei quesiti 1) e 3) determinino la rettifica della detrazione ai sensi dell'art. 19-bis2 del d.P.R. n. 633 del 1972;

5) qualora per i beni di cui alle fattispecie descritte nei quesiti 1) e 3) siano in corso procedimenti di rettifica della detrazione avviati da Beta per ricorrenza dei relativi presupposti anteriormente all'operazione di fusione e ancora incorso alla data di efficacia della stessa, si chiede se sia possibile procedere all'integrale recupero a tassazione delle quote residue.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In relazione ai quesiti rappresentati, la società istante formula le seguenti soluzioni interpretative:

1) a seguito della fusione per incorporazione, il trasferimento alla società istante (i.e. incorporante) degli immobili funzionali (prima della fusione concessi in locazione da Beta alla società istante) non configura un passaggio interno di beni ai sensi dell'art. 36, quinto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, in quanto la diversa destinazione degli immobili non è conseguenza di una scelta della società istante, bensì dell'operazione straordinaria di fusione. Inoltre, la differente destinazione degli immobili avviene in coincidenza temporale con la scadenza dell'opzione triennale di separazione di attività a suo tempo esercitata da Beta.

Detto trasferimento deve essere considerato alla stregua di un'allocazione iniziale dei beni alle diverse attività esercitate dalla società istante, irrilevante agli effetti dell'IVA;

2) l'eventuale prosecuzione, da parte della società istante incorporante, della gestione separata dell'attività immobiliare, implica la necessità di includere nella stessa tutti gli immobili provenienti dalla incorporata (al netto di quello funzionali oggetto dei contratti di locazione estinti per "confusione giuridica") e gli "immobili patrimonio" già di proprietà dell'incorporante. In considerazione dell'unitaria destinazione finale degli immobili in questione (i.e. la vendita degli stessi), per tale attività risulta più appropriato utilizzare il Codice ATECO 681000 (Compravendita di beni immobili effettuata su beni propri);

3) l'eventuale revoca dell'opzione per la separazione delle attività effettuata a suo tempo da Beta in coincidenza dello spirare del termine triennale non configura per i beni relativi a tali gestioni separate - che confluirebbero nell'ambito della gestione dell'attività bancaria dell'incorporante soggetta al regime di cui all'art. 36-bis del d.P.R. n. 633 del 1972 - passaggio interno di beni ai sensi dell'art. 36, quinto comma, del medesimo decreto. Ciò in forza delle argomentazioni svolte in relazione al quesito sub 1). Anche detto passaggio deve essere considerato alla stregua di un'allocazione iniziale dei beni alle diverse attività esercitate dalla società istante, irrilevante agli effetti dell'IVA;

4) le fattispecie rappresentate ai precedenti quesiti sub 1) e sub 3) comportano la rettifica della detrazione ai sensi dell'art. 19-bis2 del d.P.R. n. 633 del 1972 in quanto in entrambi i casi si verifica un mutamento di destinazione economica dei beni verso attività che danno diritto alla detrazione in misura diversa da quella inizialmente operata, sempre che non sia già decorso il periodo di tutela fiscale;

5) gli eventuali procedimenti di rettifica della detrazione IVA precedentemente avviati da Beta per ricorrenza dei relativi presupposti (tipicamente variazione del pro-rata di detraibilità superiore a 10 punto percentuali) e ancora in corso alla data di

efficacia della fusione in relazione ai beni di cui alle menzionate fattispecie sub 1) e sub 3) possono essere definiti mediante integrale recupero a tassazione delle quote residue. Ciò, in quanto il procedimento di rettifica della detrazione, avviato prima dell'operazione di fusione, deve essere definito al momento in cui viene meno il regime di separazione delle attività, sia per effetto del naturale venir meno dell'attività nell'ipotesi sub 1) sia per effetto della revoca dell'opzione nell'ipotesi sub 3).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si rammenta che la fusione non determina di per sé l'interruzione della gestione separata operata dalla società incorporanda (i.e. Beta). In forza della previsione di cui all'art. 1, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442, detta gestione separata prosegue in capo all'incorporante (i.e. Alfa) fino alla naturale scadenza dell'opzione.

A tale ultimo proposito, si fa presente che ai sensi dell'art. 36, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633 "L'opzione ha effetto fino a quando non sia revocata e in ogni caso per almeno un triennio".

L'opzione, dunque, vincola a permanere nella separazione per 3 anni e, in base all'art. 3 del citato d.P.R. n. 442 del 1997, al termine del triennio si intende rinnovata per ciascun anno successivo fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata. Assume, dunque, rilevanza il comportamento concludente del contribuente desunto dagli adempimenti compiuti che presuppongono inequivocabilmente una certa scelta (cfr. in tal senso risoluzione 5 maggio 2008, n.184/E).

Si rammenta, peraltro, che in caso di mancato comunicazione all'Amministrazione finanziaria si applica la sanzione amministrativa da 250 a 2.000euro).

Avendo riguardo al caso in esame, in risposta al quesito n. 1), anche qualora al

1° gennaio 2022 - termine di scadenza dell'opzione triennale per la separazione delle attività esercitata, a suo tempo, da Beta, nonché data di efficacia dell'operazione di fusione tra Beta (incorporanda) e Alfa (incorporante) - la società istante incorporante "rinnovi" nei termini anzidetti l'opzione per l'applicazione separata delle attività, a suo tempo esercitata da Beta, si evidenzia che gli immobili utilizzati da Alfa come proprie filiali (i.e. immobili funzionali) non possano, in ogni caso, continuare ad essere imputati all'attività contraddistinta dal Codice ATECO 682001 "Locazione immobiliare di beni propri o in leasing". Ciò, in quanto, dal punto di vista giuridico, dal 1° gennaio 2022, viene meno per confusione, in conseguenza della fusione per incorporazione, il rapporto di locazione precedentemente instaurato con l'incorporanda Beta (i.e. locatore dell'immobile), avente ad oggetto i beni immobili in questione.

A prescindere, dunque, dalla circostanza che la data del 1° gennaio 2022 coincida con il termine triennale di scadenza dell'opzione per la separazione di attività a suo tempo esercitata da Beta, si ritiene che il "trasferimento" dei beni immobili ad Alfa (rectius, alla gestione bancaria di Alfa), quale diretta conseguenza della fusione per incorporazione di Beta, non possa essere considerato alla stregua di un passaggio interno di beni tra attività separate ex art. 36, quinto comma, del d.P.R. n.633 del 1972 (vale a dire, dall'attività contraddistinta dal Codice ATECO 682001 "Locazione immobiliare di beni propri o in leasing" all'attività bancaria svolta da Alfa) stante il venir meno, nei termini anzidetti, del rapporto di locazione.

Pertanto, alla stregua di un'iniziale allocazione di beni effettuata in sede di costituzione di una gestione separata delle attività esercitate dal soggetto passivo, si ritiene che il "trasferimento" dei beni immobili "funzionali" (rectius, l'imputazione di detti beni) all'attività bancaria svolta da Alfa - conseguente alla fusione per incorporazione di Beta e al venir meno, nei termini anzidetti, del rapporto di locazione- non assuma rilevanza agli effetti dell'IVA, ai sensi dell'articolo 36, quinto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972.

Per quanto riguarda il quesito sub 2), si fa presente che, come chiarito con la

circolare n. 22/E del 2013 (cfr. paragrafo 9), per la separazione facoltativa delle attività nell'ambito del settore immobiliare si deve tener conto della formulazione letterale dell'art. 36 terzo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, in base alla quale il criterio di separazione si basa non solo sul regime IVA (esenzione o imponibilità) applicato all'operazione (locazione o cessione), ma anche sulla categoria catastale del fabbricato (abitativo ovvero diverso dall'abitativo). Pertanto, il soggetto passivo che intenda adottare la separazione (facoltativa) delle attività di locazione e di cessione di immobili dovrà necessariamente attenersi a detti criteri di separazione.

Ciò posto, si fa presente che qualora la società istante intenda "proseguire" la gestione separata IVA dell'attività immobiliare, adottata dalla incorporanda Beta, continuerà, dunque, a tenere separate l'attività di locazione immobiliare dall'attività di compravendita di immobili. In tal caso, gli immobili di proprietà della società incorporante, in linea con la ratio della separazione delle attività di cui all'art.36 del d.P.R. n. 633 del 1972, saranno allocati nell'ambito delle suddette attività già separate, a seconda dell'impiego degli stessi nell'attività di locazione o nell'attività di compravendita, e sempre nel rispetto del principio che l'allocazione risponda ad effettivi criteri di omogeneità delle attività aventi ad oggetto gli stessi (circostanza non riscontrabile in questa sede).

Qualora, invece, la società istante ritenga più rispondente alle proprie scelte di business gestire cumulativamente l'attività di locazione e l'attività di compravendita di beni immobili, separando detta gestione unitaria dalla gestione dell'attività bancaria, avendo la stessa la possibilità di operare una scelta ex novo in ragione della coincidenza della fusione con la scadenza del triennio dell'opzione esercitata dall'incorporata, dovrà manifestare detta scelta con le modalità anzidette previste per l'esercizio dell'opzione di cui all'art. 36 del d.P.R. n. 633 del 1972, adottando il codice ATECO più coerente e più rispondente alla tipologia di attività concretamente esercitata.

Resta fermo che nell'ipotesi in cui alla gestione unitaria di dette attività siano

imputabili sia operazioni imponibili sia operazioni esenti da IVA, la società istante dovrà esercitare la detrazione dell'IVA sugli acquisti di beni e servizi (impiegati per l'esercizio di dette attività) applicando la percentuale di detrazione di cui all'art. 19-bis del d.P.R. n. 633 del 1972.

In merito al quesito di cui al punto 3), qualora al 1° gennaio 2022 la società istante intenda revocare la separazione delle attività (come innanzi chiarito, anche mediante comportamenti concludenti), facendo, dunque, confluire tutte le attività imputabili all'incorporanda Beta nell'ambito dell'attività bancaria soggetta al regime di cui all'art. 36-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, si è dell'avviso che non sia configurabile un passaggio interno di beni ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 36, quinto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972. Anche in tal caso, avendo legittimamente esercitato la revoca dell'opzione, consegue che il "trasferimento" all'attività bancaria dei beni relativi alle gestioni separate precedentemente imputabili a Beta sia un naturale e fisiologico effetto, da considerarsi alla stregua di un'iniziale allocazione dei beni in caso di inizio attività, in quanto tale irrilevante agli effetti dell'IVA ex articolo 36, quinto comma del d.P.R. n. 633 del 1972.

Per quanto riguarda il quesito di cui al punto 4), si fa presente, preliminarmente, che nei casi di operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali soggettive, si verifica, ai fini IVA, una situazione di continuità tra i soggetti partecipanti all'operazione. In particolare, l'art. 16, comma 11, lett. a), della legge 24 dicembre 1993, n. 537, nel disciplinare la materia, stabilisce che "gli obblighi e i diritti derivanti dall'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, relativi alle operazioni realizzate tramite le aziende o i complessi aziendali trasferiti, sono assunti dalle società beneficiarie del trasferimento".

Per quanto sopra e tenuto conto di quanto disposto dall'art. 19-bis2, comma 7, del d.P.R. n. 633 del 1972, che, in caso di fusione, scissione e conferimento di azienda, pone in capo della società beneficiaria gli obblighi di operare le rettifiche della detrazione dell'imposta originariamente assolta sugli acquisti di beni ammortizzabili

dalle società "danti causa", spetta, quindi, alla società istante rettificare la detrazione dell'imposta originariamente operata da Beta (incorporata) in relazione agli immobili di cui alle ipotesi sub 1) e sub 3).

In proposito, si fa presente che l'art. 19-bis2 del d.P.R. n. 633 del 1972 prevede tre ipotesi di rettifica della detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi:

a) 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-bis2, commi 1 e 2 - rettifica della detrazione specifica da mutamento di destinazione);

b) quando vi sono eventi straordinari che comportano mutamenti nella misura della detrazione spettante rispetto a quella prevista quali (art. 19-bis2, comma 3 - rettifica della detrazione generalizzata da mutamento di regime):

- 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);

c) 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-bis2, comma 4- rettifica della detrazione da

variazioni del pro rata di detrazione).

Avendo riguardo al caso in esame, in caso di revoca, da parte della società istante, della separazione, adottata da Beta, di tutte o alcune delle attività di quest'ultima, per stabilire quale tipo di rettifica della detrazione si applichi nell'ipotesi sub 1) e sub 3) di "trasferimento" degli immobili all'attività bancaria esercitata dalla società istante, assume rilevanza la modalità con cui si esercita il diritto alla detrazione.

In particolare, per quanto riguarda gli immobili "funzionali" di cui al punto 1), a seguito della fusione per incorporazione, i predetti beni escono dalla sfera di appartenenza dell'incorporanda Beta - che, in relazione agli stessi, aveva esercitato la detrazione applicando un pro-rata di detraibilità pari al 63 per cento - e vengono imputati all'attività bancaria, svolta dalla società istante in regime di dispensa dagli adempimenti ai sensi dell'art. 36-bis del d.P.R. n. 633 del 1972 e conseguente indetraibilità totale dell'IVA assolta sugli acquisti.

In considerazione della situazione di continuità tra i soggetti partecipanti alla fusione, si è dell'avviso che, in capo alla società istante, beneficiaria della fusione, si realizzi una variazione della percentuale di detraibilità in misura superiore a dieci punti (conseguente al "passaggio" da un regime di detrazione ridotta dell'imposta - derivante dall'applicazione, da parte dell'incorporata Beta; del pro-rata nella misura del 63 per cento - ad un regime di indetraibilità assoluta, conseguente all'esercizio da parte di Alfa dell'opzione ex art. 36-bis del d.P.R. n. 633 del 1972) (cfr. risoluzione 31 ottobre 2002, n. 344/E; risoluzione 5 maggio 2008, n. 184/E; risoluzione 9 luglio 2009, n. 178/E).

Pertanto, si ritiene che, in tal caso, la detrazione dell'imposta sugli acquisti degli immobili funzionali (i.e. beni ammortizzabili) sia soggetta a rettifica ai sensi dell'art.19-bis2, comma 4 del citato d.P.R. n. 633 del 1972, tenendo conto, ai fini che qui interessano, del periodo di tutela fiscale stabilito per i beni immobili (i.e. dieci anni decorrenti dalla data di acquisto o di ultimazione).

La predetta disposizione deve essere, altresì, coordinata con il comma 7 dell'art.19-bis2, secondo cui se i beni ammortizzabili sono acquistati in dipendenza di fusione, la rettifica della detrazione si applica "con riferimento alla data in cui i beni sono stati acquistati dalla società incorporata".

Per quanto riguarda i beni di cui al punto 3), vale a dire i beni (diversi dagli immobili "funzionali") imputati, prima della fusione, alle diverse attività separate di Beta - peraltro, non puntualmente identificati né sufficientemente descritti dalla società istante - si fa presente che la rettifica della detrazione dovrà essere operata da Alfa ove siano riscontrabili i presupposti richiesti dalle disposizioni di cui al richiamato art. 19-bis2 del d.P.R. n. 633 del 1972.

In merito al quesito sub 5), per quanto riguarda gli immobili "funzionali", vale a dire quelli che, prima della fusione per incorporazione di Beta, erano locati ad Alfa e utilizzati da quest'ultima come proprie filiali, si condivide la soluzione prospettata dalla società istante, in virtù della quale l'eventuale procedimento di rettifica della detrazione in relazione a detti immobili, avviato da Beta prima della fusione per incorporazione e ancora in corso alla data di efficacia della stessa, debba essere definito mediante la corresponsione in un'unica soluzione delle quote residue; ciò, in quanto, in relazione agli immobili "funzionali" sub 1), come chiarito al punto 1), è venuto meno il presupposto della separazione, quale diretta conseguenza del venir meno del rapporto di locazione tra Beta e Alfa. Peraltro, è il caso di segnalare che, qualora, prima della fusione per incorporazione, Beta abbia avviato un procedimento di rettifica della detrazione in relazione agli immobili diversi da quelli "funzionali" di cui al punto 1), torna applicabile, in relazione a quelli ammortizzabili, la previsione di cui all'art. 36, terzo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, in base alla quale "Se nel corso di un anno sono acquistati beni ammortizzabili, la revoca (dell'opzione per la separazione dell'attività) non è ammessa fino al termine del periodo di rettifica della detrazione di cui all'art.19-bis". Conseguentemente, in tal caso, la società istante "erediterà", senza possibilità di revoca, la separazione delle attività alle quali, prima

della fusione, la società incorporata Beta aveva imputato i predetti immobili.

(firmato digitalmente)