

Risposta n. 856/2021

OGGETTO: Passaggio interno di servizi tra attività separate nell'ambito del Gruppo IVA - Base imponibile 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

La società Alfa S.p.A. (di seguito anche "società istante"), congiuntamente alla società Beta S.p.A., in considerazione dell'esercizio dell'opzione per la costituzione del Gruppo IVA di cui al Titolo V-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito "Gruppo IVA Alfa"), i cui effetti decorrono dal 1° gennaio 2019, in qualità di rappresentante del Gruppo, fa presente quanto segue.

Le seguenti società hanno esercitato l'opzione per la partecipazione al Gruppo IVA Alfa:

- Beta S.p.A. (ex "Gamma S.p.A.") (codice Ateco 62.01.00 - Produzione di software non connesso all'edizione);

- Delta S.r.l. (codice Ateco 63.11.19 -Altre elaborazioni elettroniche di dati).

A far data dal 1° luglio 2020, Delta è stata fusa per incorporazione in Beta.

In sede di costituzione, il Gruppo IVA ha esercitato le opzioni previste, rispettivamente, dall'art. 36, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, relativo all'esercizio di attività separate, e dall'art. 36-bis, del d.P.R. n. 633 del 1972, relativo alla dispensa

dagli adempimenti per le operazioni esenti.

Con riferimento alle attività svolte dalle suddette entità giuridiche, la società istante fa presente che:

- l'attività di Beta è confluita nella c.d. "attività principale" del Gruppo IVA, per la quale si è optato per la dispensa da adempimenti per operazioni esenti, ex articolo 36-bis del d.P.R. n. 633/1972;

- il Gruppo IVA, in sede di costituzione, aveva optato per la separazione dell'attività dell'ex Delta ex articolo 36, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, in linea con quanto stabilito dalla circolare n. 19/E del 31 ottobre 2018. Nonostante l'operazione straordinaria di fusione per incorporazione, è stata mantenuta la separazione dell'attività dell'ex Delta in vigore del periodo minimo triennale di durata dell'opzione (i.e. 2019-2021). Il pro-rata di detrazione dell'IVA relativo all'attività dell'ex Delta è pari al 100 per cento.

A seguito dell'operazione di incorporazione in Beta, l'attività ascrivibile all'ex Delta si concretizza, principalmente, nella prestazione dei seguenti servizi:

- (i) "Service Desk Operativo" di primo livello in relazione al sistema informatico dell'ex Gamma "servizio Z". In particolare, l'attività di Service Desk consiste nella classificazione/categorizzazione delle interazioni inerenti al "servizio Z" e servizi correlati nonché nella gestione delle richieste di informazioni/servizio provenienti dalle banche clienti;

- (ii) gestione della infrastruttura applicativa per l'erogazione alle banche utenti del servizio di generazione delle segnalazioni di vigilanza. Prima dell'operazione straordinaria, il complesso dell'infrastruttura tecnologica ed applicativa era gestito congiuntamente dall'ex Gamma (ora Beta), per quanto riguarda il sistema hardware ed infrastrutturale, e dall'ex Delta, per quanto riguarda il software applicativo.

Entrambi i suddetti servizi sono resi dall'attività ascrivibile all'ex Delta, in regime di detrazione in misura piena, nei confronti dell'attività ascrivibile all'ex Gamma (ora Beta), in regime ex articolo 36-bis del d.P.R. n. 633 del 1972.

Queste prestazioni, costituiscono, quindi, ai fini IVA, passaggi interni di servizi.

Con riferimento al servizio di cui al punto (i) (i.e. "Service Desk Operativo"), il contratto in essere prima della fusione prevedeva un corrispettivo variabile in relazione all'appartenenza delle banche clienti a predeterminate "fasce di montante" (fasce determinate sulla base della somma di specifici valori di bilancio considerati rappresentativi della dimensione economico/patrimoniale delle diverse banche).

Detto corrispettivo è composto da:

- costi indiretti per l'esecuzione del servizio;
- costo medio del personale (full time equivalent, c.d. "FTE") allocato al servizio;
- margine (c.d. "mark up")

Il contratto ante fusione prevedeva, quindi, un corrispettivo determinato seguendo il principio del "cost plus", ossia tramite imputazione dei costi diretti del personale e dei costi indiretti allocabili al servizio a cui veniva applicato un mark up. Per quel che concerne il costo del personale dedicato al Service Desk, la società istante evidenzia che è in corso un percorso di conversione industriale che ha coinvolto e coinvolgerà l'azienda per tutto il triennio 2020-2022.

Pertanto, il costo del personale allocato al servizio è stato e sarà variabile in linea con il piano di trasformazione. In particolare, il corrispettivo previsto per il 2020 è composto per circa il 70 per cento dal costo del personale (FTE) direttamente dedicato alla prestazione del servizio.

Con riferimento al servizio di cui al punto (ii) (i.e. servizio di gestione della infrastruttura applicativa per l'erogazione alle banche utenti del servizio di generazione delle segnalazioni di vigilanza), il contratto in essere ante fusione prevedeva un corrispettivo basato sul costo complessivo sostenuto per l'erogazione del servizio, costituito, altresì, dal costo del personale interamente allocato e determinato secondo un algoritmo definito contrattualmente basato su:

- a) una componente fissa forfettariamente determinata dalle parti per ciascuna

banca utente; b) una componente variabile che dipende, altresì, dai record (dati) trattati per le segnalazioni di vigilanza dall'insieme delle banche utenti.

In particolare, il corrispettivo previsto per il 2020 è composto per circa il 50 per cento dal costo del personale (FTE) direttamente dedicato alla prestazione del servizio.

Stante la *ratio* dell'art. 36 del d.P.R. n. 633 del 1972 (in forza della quale la rilevanza impositiva agli effetti dell'IVA dei passaggi interni tra attività separate si concretizza solo nel caso in cui il bene o il servizio "passi" da un'attività separata con diritto alla detrazione dell'IVA in misura superiore rispetto all'attività che riceve il bene o il servizio), la società istante chiede se, nella determinazione della base imponibile IVA dei passaggi interni di beni e/o servizi tra attività separate, possano essere esclusi quei costi che sono sostenuti per "produrre" internamente il bene o il servizio e che, pertanto, non scontano l'IVA in quanto esclusi dal campo di applicazione dell'imposta (principalmente si tratta del costo del personale impiegato per la produzione interna del bene/servizio).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ad avviso della società istante, coerentemente con la *ratio* delle disposizioni normative a livello domestico ed unionale, nonché con il sistema di funzionamento dell'IVA, i costi che sono sostenuti dal soggetto passivo per "produrre" internamente il bene o il servizio e che, pertanto, non scontano l'IVA in quanto fuori dal campo di applicazione dell'imposta (come è il caso del costo del personale impiegato per la produzione interna del bene/servizio), devono essere esclusi dalla determinazione della base imponibile dei passaggi interni.

A fronte del sostenimento di tale costo, infatti, la società evidenzia che nessuna IVA viene detratta, totalmente o parzialmente, da parte dell'attività separata che effettua il passaggio interno, cedendo il bene/prestando il servizio, internamente

prodotto, nei confronti di un'altra attività separata con diritto alla detrazione inferiore. Pertanto, in tali circostanze, non si verificherebbe, secondo la società istante, quella esigenza di garantire il corretto funzionamento del meccanismo di applicazione dell'IVA e di neutralità dell'imposta che giustificerebbe l'assoggettamento ad imposta di operazioni effettuate all'interno del medesimo soggetto passivo.

La società istante richiama, altresì, i chiarimenti forniti con la Circolare n. 19/E del 2018 in materia di Gruppo IVA e segnala che secondo l'Amministrazione finanziaria le disposizioni sui passaggi interni rientrano nel medesimo alveo normativo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi gratuite. Da tale impostazione, ad avviso della società, consegue che al passaggio interno debba associarsi la modalità di determinazione della base imponibile prevista per le prestazioni/cessioni prive di corrispettivo, in linea con gli articoli 74 e 75 della Direttiva IVA, ossia:

(i) nel caso di beni: un importo non inferiore al prezzo di acquisto dei beni o di beni simili o, in mancanza del prezzo di acquisto, il prezzo di costo, determinato al momento in cui si effettuano tali operazioni;

(ii) nel caso di servizi: le spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione della prestazione di servizi.

La società istante evidenzia che, in base alla normativa unionale e alla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, la base imponibile delle prestazioni gratuite riguarda solo i costi che hanno "consentito una deduzione dell'imposta sul valore aggiunto" e non anche i beni/servizi utilizzati che non hanno contribuito a tale meccanismo (cfr. note esplicative alla proposta della Sesta direttiva; sentenza della Corte di Giustizia UE 27 giugno 1989, C-50/88).

In quest'ottica, ad avviso della società, pertanto, occorre determinare anche la base imponibile dei passaggi interni considerando solo le componenti di costo del servizio per le quali il soggetto passivo abbia detratto l'IVA, escludendo dalla base imponibile gli elementi di costo che non hanno scontato l'IVA, come il costo del personale. Infatti, nel caso di servizi svolti verso un'attività a detrazione ridotta per i

quali è prevalente l'utilizzo di personale dipendente, l'applicazione dell'IVA sull'intero valore del servizio, ad avviso della società istante, andrebbe oltre quelle che sono le finalità antielusive della norma (i.e. correzione di eventuali distorsioni della detrazione IVA), creando per il soggetto passivo un aggravio di imposta del tutto ingiustificato.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con la circolare n. 19/E del 2018 (cfr. paragrafo 7.1.4) è stato precisato che nell'ipotesi di applicazione separata dell'imposta all'interno del Gruppo IVA, ai sensi dell'art. 36 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, si applica, ove ne ricorrano i presupposti, il quinto comma di detta disposizione che prevede l'attrazione all'ambito impositivo dei passaggi interni di beni e di servizi da una attività separata all'altra, non trovando applicazione, in dette ipotesi, la previsione dell'art. 70-*quinquies*, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, che prevede l'irrilevanza delle operazioni *intercompany*.

In particolare, ai fini che qui interessano, il predetto art. 36, al quinto comma prevede che "*[...] i passaggi di servizi all'attività soggetta a detrazione ridotta o forfettaria costituiscono prestazioni di servizio ai sensi dell'art. 3 e si considerano effettuati, in base al loro valore normale, nel momento in cui sono rese. Per i passaggi interni dei beni tra attività separate si applicano le disposizioni degli artt. 21 eseguenti, con riferimento al loro valore normale, e le annotazioni di cui agli artt. 23 e 25 devono essere eseguite nello stesso mese [...]*"

Nella richiamata circolare è stato chiarito che la rilevanza dei passaggi interni dei beni e/o dei servizi tra attività separate ai sensi dell'art. 36, quinto comma, del citato decreto, è circoscritta alle ipotesi nelle quali i beni o i servizi "scambiati" siano diretti a un'attività soggetta a detrazione ridotta per effetto del pro-rata generale di detrazione, ovvero forfettizzata; in altri termini, detti passaggi interni tra attività separate sono rilevanti agli effetti dell'IVA nei casi in cui il comparto di destinazione del bene e/o del

servizio, oggetto del passaggio interno, si caratterizzi per un pro-rata di detrazione inferiore rispetto a quello di provenienza.

Soltanto in tali ipotesi si giustifica la funzione correttiva che sottende il predetto art. 36, quinto comma, finalizzato a garantire in concreto il puntuale esercizio del diritto alla detrazione.

Qualora risulti riscontrata detta condizione, il passaggio interno tra le diverse attività separate del Gruppo IVA (assimilato, dunque, a tutti gli effetti ad un soggetto passivo individuale) assume rilevanza ai fini impositivi con la conseguenza che, rispetto a detto passaggio, devono essere assolti i connessi obblighi di fatturazione e registrazione ai sensi dell'art. 36, quinto comma del d.P.R. n. 633 del 1972 (in particolare, occorre fatturare il passaggio interno con indicazione del numero dipartita IVA del Gruppo, nonché del codice fiscale del soggetto partecipante esercente l'attività separata destinataria del bene o del servizio).

In proposito, è il caso di segnalare che la circolare n. 19/E del 2018 - tenendo conto del sistema delle norme unionali e nazionali che disciplinano i passaggi interni tra attività separate - ha considerato applicabile il meccanismo correttivo sotteso all'art.36, quinto comma del d.P.R. n. 633 del 1972, esplicitamente stabilito dalla norma con riferimento ai passaggi interni di servizi, anche ai passaggi interni di beni.

A supporto della rilevanza ai fini IVA del passaggio interno di beni, conclusione non espressamente contemplata dalla norma nella sua formulazione letterale, è stato precisato che analogo meccanismo correttivo è, altresì, ravvisabile nella normativa unionale e in quella nazionale nell'ambito della disciplina IVA delle operazioni gratuite, sia in relazione alle cessioni dei beni che con riguardo alle prestazioni di servizio (cfr. rispettivamente, artt. 16 e 26 della Direttiva 2006/112/CE e art. 2, secondo comma, nn. 4) e 5) e art. 3, terzo comma, d.P.R. n. 633 del 1972). Anche in relazione a dette operazioni, infatti, si pone l'esigenza di garantire il corretto esercizio del diritto alla detrazione. Dunque, coerentemente con le espresse previsioni dettate in ambito unionale e domestico per le operazioni gratuite sia se riferite a cessioni gratuite

di beni che a prestazioni gratuite di servizi, al meccanismo correttivo in parola è stata attribuita una valenza di carattere generale, tale da considerarsi sotteso all'art. 36, quinto comma, sia pure con modalità applicative e presupposti differenti e, dunque, applicabile non solo ai passaggi interni di servizi ma anche ai passaggi interni di beni tra attività separate.

In definitiva, contrariamente a quanto sostenuto dalla società istante, con i chiarimenti forniti nella citata circolare n. 19/E del 2018 non si è inteso assimilare *tout court* il trattamento fiscale, ai fini IVA, dei passaggi interni (di beni e/o di servizi) tra attività separate al trattamento fiscale previsto per le operazioni gratuite, bensì, avvalorare l'estensione, anche ai passaggi interni di beni, della condizione alla quale l'art. 36, quinto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 subordina la rilevanza ai fini IVA dei passaggi interni di servizi tra attività separate (ovverossia il passaggio a favore di un'attività soggetta a detrazione ridotta o forfetizzata).

Ciò posto, venendo allo specifico caso rappresentato nell'istanza, si è dell'avviso che, ai fini della determinazione della base imponibile del passaggio interno di servizi tra attività separate nell'ambito del Gruppo IVA - come quello che avviene dall'attività ascrivibile all'ex Delta, in regime di detrazione in misura piena, nei confronti dell'attività ascrivibile all'ex Gamma (ora Beta), in regime ex articolo 36-bis del d.P.R. n. 633 del 1972 - si debba fare riferimento al valore normale di cui all'art. 36, quinto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, laddove tale parametro, secondo le previsioni nazionali (cfr. art. 14 del citato decreto), è inteso come l'intero importo che il destinatario, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la prestazione di servizi, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, ad un prestatore indipendente per ottenere i servizi in questione nel tempo e nel luogo di tale prestazione. Qualora non siano accertabili prestazioni di servizi analoghe, l'art. 14, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 prevede che per valore normale delle prestazioni di servizi si intende "*le spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione dei servizi medesimi*".

Pertanto, ai fini della quantificazione della base imponibile dei passaggi interni di servizi non si tiene conto delle singole componenti di costo per la produzione del servizio - quale, ai fini che qui interessano, il costo del personale per produrre i servizi forniti dall'ex Delta - bensì, nei termini anzidetti, del corrispettivo o prezzo mediamente praticato per i servizi della stessa specie di quelli oggetto del passaggio interno tra attività separate. Inoltre, considerato il tenore letterale dell'art. 36, quinto comma, del d.P.R. 633 del 1972, si evidenzia che tale disposizione non subordina la rilevanza del passaggio interno di beni e/o di servizi tra attività separate alla detrazione (o detraibilità) dell'imposta assolta a monte sui relativi acquisti, diversamente da quanto esplicitamente previsto per le operazioni gratuite, per la destinazione dei beni all'uso o al consumo personale o familiare del soggetto passivo o ad altre finalità estranee all'esercizio dell'attività economica di cui agli artt. 2, secondo comma, nn. 4 e 5 e 3, terzo comma del d.P.R. n. 633 del 1972.

In conclusione, sulla scorta delle argomentazioni finora espresse si ritiene che il costo del personale sostenuto dall'attività ex Delta per "produrre" autonomamente i servizi oggetto del passaggio interno all'attività principale del Gruppo IVA [rectius, all'attività di Beta (ex Gamma), confluita nell'attività principale del Gruppo IVA, per la quale si è optato per la dispensa da adempimenti per operazioni esenti, ex articolo 36-bis, d.P.R. n. 633 del 1972], non possa essere escluso dalla determinazione, nei termini anzidetti, della base imponibile dei passaggi interni di detti servizi.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)