

## IVA

---

### ***Rettifica della detrazione Iva nella scissione***

di **Sandro Cerato**

L'esercizio del **diritto alla detrazione**, di cui all'art. 19 D.P.R. n. 633/1972, costituisce uno dei principi fondamentali su cui poggia il funzionamento dell'Iva. Esso è consentito al contribuente, in linea generale e salvo specifiche limitazioni, su base cartolare (possesso della fattura o di altro documento), per il solo fatto di avere subito la rivalsa dell'Iva al momento dell'acquisto del bene o del servizio. Ciò, quindi, senza che vi sia un **effettivo riscontro in merito all'utilizzo del bene o del servizio acquisito** e senza conoscere se lo stesso sarà **impiegato in operazioni imponibili**, ovvero in operazioni esenti. Per questo motivo l'art. 19-bis2 D.P.R. n. 633/1972, inserito con l'art. 3 D.Lgs. 2.9.1997, n. 313, prevede l'obbligo per il contribuente di rettificare, in aumento o in diminuzione, la **detrazione dell'Iva** relativa all'acquisto di beni o di servizi, qualora gli stessi siano utilizzati per effettuare operazioni che danno diritto ad una detrazione in misura diversa rispetto a quella inizialmente operata.

Secondo il combinato disposto dei commi 4 e 7 dell'art. 19-bis 2 D.P.R. n. 633/1972, nel caso in cui i **beni oggetto della rettifica** siano acquisiti in dipendenza di atti di fusione, di scissione, di cessione o di conferimento di aziende, o di rami di aziende, il soggetto acquirente, conferitario o beneficiario deve procedere alla **rettifica della detrazione Iva originariamente effettuata dal soggetto venditore, conferente o scisso**. Ciò posto, è interessante analizzare la fattispecie presa in esame dalla **risoluzione n. 178/E/2009**; nella circostanza l'Agenzia evidenzia che per effetto di **cinque operazioni di scissione a favore di un'unica società beneficiaria** (società istante), a seguito del trasferimento, alcuni **beni immobili** – compresi inizialmente nei rispettivi patrimoni delle società scisse – vengono utilizzati per l'effettuazione di operazioni imponibili, mentre in precedenza, in capo alle scisse, erano impiegati per effettuare operazioni esenti. Pertanto, la **società beneficiaria può recuperare l'Iva non detratta** sugli acquisti dalle società scisse, operando una rettifica della detrazione ai sensi del richiamato art. 19-bis2 D.P.R. n. 633/1972.

In particolare, l'Agenzia nella richiamata risoluzione risponde ad un'istanza d'interpello di una **società beneficiaria di cinque operazioni di scissione**, a seguito delle quali la medesima è divenuta proprietaria di un ampio patrimonio immobiliare, da destinare ad attività di locazione. L'Ufficio, ricordando il **concetto di "continuità" tra i soggetti partecipanti ad un'operazione straordinaria**, ed in particolare facendo riferimento a quanto disposto dall'art. 16, co. 11, lett a). L. 24.12.1993, n. 537, secondo cui *"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 beneficiari del trasferimento"*, stabilisce la **possibilità per la società beneficiaria delle operazioni di scissione di procedere alla rettifica della detrazione Iva**, nel caso in cui la stessa non sia stata operata dalle società

scisse al momento dell'acquisto degli immobili, in quanto utilizzati in operazioni esenti.

Il concetto espresso dall'Agenzia, richiamando l'obbligo di rettifica, è quello di **correlare la detrazione dell'imposta all'effettivo, e all'eventuale mutato, utilizzo dei beni** e dei servizi acquistati, tra i primi soggetti (nel caso di specie le società scisse) e i successivi (nel caso di specie la società beneficiaria delle operazioni di scissione).

Con specifico riferimento **all'acquisto di beni ammortizzabili** – tra cui rientrano i fabbricati strumentali – il co. 2 dell'art. 19-bis2 D.P.R. n. 633/1972, prevede che la **rettifica della detrazione** possa operare quando il **cambio di destinazione dei beni ammortizzabili** si verifica al loro primo impiego, ovvero nei quattro anni successivi a quello della loro entrata in funzione, elevati a nove nei casi di fabbricati o di aree fabbricabili.

Riguardo al caso oggetto della risoluzione in commento, richiamando le disposizioni di cui al co. 7 dell'art. 19-bis2 D.P.R. n. 633/1972, la **società beneficiaria delle operazioni di scissione** dovrà applicare la rettifica – secondo le disposizioni di cui ai commi 2, 3 e 4 dello stesso art. 19-bis2 D.P.R. n. 633/1972 – facendo riferimento alla data in cui i beni sono stati originariamente acquistati o ultimati, sulla base dei dati forniti dal soggetto dante causa l'operazione di scissione (società scisse), nel caso in cui vi sia, appunto, un passaggio da un regime di indetraibilità ad un regime di detraibilità (totale o parziale) dell'imposta.

La **rettifica è operata ogni anno nella misura di 1/10 per ogni anno di durata della locazione**, fino al compimento del **periodo di osservazione fiscale**, che decorre, come detto, dalla data in cui i beni sono stati acquistati dalla società scissa (dante causa). In particolare, la società beneficiaria, secondo quanto indicato dall'Agenzia, può procedere:

- ad una **rettifica dell'imposta**, non detratta totalmente dalla società scissa, per i decimi non ancora divenuti definitivi (anni mancanti al compimento del periodo fiscale di osservazione);
- ad una rettifica dell'imposta, non detratta parzialmente dalla scissa in base al pro-rata, solo se si verifica una variazione della percentuale di detrazione (pro-rata) superiore a dieci punti, secondo tanti decimi della differenza di pro-rata per quanti sono gli anni che mancano al compimento del decennio.