

Roma, 31 ottobre 2008

OGGETTO: Interpello - Articolo 11 della legge n. 212 del 2000– Regime di esenzione IVA – Art. 10, secondo comma, D.P.R. n. 633 del 1972 - Prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei consorziati o soci da consorzi, società consortili e cooperative con funzioni consortili.

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 10, secondo comma, del DPR n. 633 del 1972, è stato esposto il seguente

QUESITO

La ALFA, società consortile a responsabilità limitata, composta da BETA AG – Filiale di Milano, GAMMA s.p.a. e DELTA s.p.a., avendo i requisiti soggettivi per l'applicazione del regime di esenzione IVA di cui all'art. 6, primo comma, della legge 13 maggio 1999, n. 133, ha fatturato in regime di esenzione le prestazioni di servizi di carattere ausiliario effettuate nei confronti delle banche consorziate.

La disciplina suddetta è stata abrogata dall'art. 1, comma 262, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria per il 2008).

Gli effetti dell'abrogazione della disposizione suddetta sono stati rinviati al 1° gennaio 2009 dall'art. 82, comma 16, decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112.

La medesima legge finanziaria per il 2008 ha aggiunto, con efficacia a decorrere dal 1° luglio 2008, un nuovo comma all'art. 10 del D.P.R. n. 633 del 1972,

recante un regime di esenzione IVA per le prestazioni di servizi effettuate da consorzi, comprese le società consortili e le società cooperative con funzioni consortili, nei confronti dei consorziati o soci, al ricorrere delle seguenti condizioni:

- 1) i consorzi devono essere costituiti tra soggetti per i quali, nel triennio solare precedente, la percentuale di detrazione di cui all'art. 19-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972, anche per effetto dell'opzione di cui all'art. 36-*bis* del medesimo decreto, sia stata non superiore al 10 per cento;
- 2) i corrispettivi dovuti dai consorziati o soci ai predetti consorzi e società non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse.

La società istante fa presente che, nel triennio 2005-2007, la BETA AG – Filiale di Milano e la GAMMA s.p.a. avevano optato per l'applicazione del regime di esonero dagli adempimenti contabili relativi alle operazioni esenti di cui all'art. 36-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972, e, pertanto, non hanno beneficiato di alcuna detrazione IVA.

In data 31 dicembre 2007, la BETA AG – Filiale di Milano che continuerà ad applicare anche nel corso del 2008 il regime impositivo previsto dal richiamato art. 36-*bis*, ha acquistato un ramo di azienda della EPSILON s.p.a., il cui volume d'affari è costituito principalmente da operazioni imponibili.

Per quanto riguarda la terza consorziata, DELTA s.p.a., la società istante fa presente che la stessa ha optato per l'applicazione separata dell'IVA relativamente alle diverse attività esercitate, ai sensi dell'art. 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972.

Sebbene per una delle attività esercitate dalla DELTA s.p.a. la percentuale di detraibilità dell'IVA sia superiore al 10 per cento, il volume di affari complessivo è comunque quasi esclusivamente derivante da operazioni esenti.

Tutto ciò premesso, ai fini della corretta applicazione del regime di esenzione di cui all'art. 10, ultimo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, introdotto dalla legge finanziaria per il 2008, la società istante, ALFA, chiede di conoscere:

- 1) come debba essere determinata la percentuale di detrazione nel triennio precedente della BETA AG – Filiale di Milano che ha acquistato un ramo di azienda di altra società (EPSILON s.p.a.);
- 2) se la percentuale di detrazione superiore al 10 per cento con riferimento ad una delle attività esercitate separatamente da un altro consorziato (DELTA s.p.a.) pregiudichi il regime di esenzione in argomento.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ad avviso della società istante, la verifica della percentuale di detrazione inferiore al 10 per cento, nel triennio precedente, deve essere effettuata solo con riferimento ai consorziati.

Pertanto, ai fini della predetta verifica non assume alcun rilievo la percentuale di detraibilità IVA determinata in base al volume d'affari dell'azienda acquisita dalla BETA AG – Filiale di Milano o del cedente dell'azienda stessa.

Per quanto riguarda la verifica della percentuale di detrazione in capo alla DELTA s.p.a. che ha optato per l'applicazione separata dell'IVA, la società istante ritiene che non rilevi la percentuale di detrazione superiore al 10 per cento di una delle attività esercitate con applicazione separata dell'imposta, in quanto si deve tener conto della situazione complessiva del consorziato.

Tutto ciò premesso, atteso, peraltro, che i corrispettivi dovuti dai consorziati per le prestazioni di servizi rese dalla società istante non superano i costi imputabili alle prestazioni stesse, la società istante ritiene che ricorrano le condizioni previste dall'art. 10, ultimo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 e che le prestazioni rese dalla stessa ai consorziati potranno essere fatturate in regime di esenzione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La disciplina prevista dall'art. 10, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, è stata introdotta dalla legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria per il 2008) al fine di consentire un regime di esenzione coerente con le previsioni dell'art. 132, par. 1, lett. f), della Direttiva n. 2006/112/CE, la quale consente agli Stati membri di esentare *“le prestazioni di servizi effettuate da associazioni autonome di persone che esercitano un'attività esente o per la quale non hanno la qualità di soggetti passivi, al fine di rendere ai loro membri i servizi direttamente necessari all'esercizio di tale attività, quando tali associazioni si limitano ad esigere dai loro membri l'esatto rimborso della parte delle spese comuni loro spettante, a condizione che questa esenzione non possa provocare distorsioni della concorrenza”*.

Con una formulazione che ricalca la disposizione comunitaria suddetta, il secondo comma dell'art. 10, del D.P.R. n. 633 del 1972 stabilisce che: *“Sono altresì esenti dall'imposta le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei consorziati o soci da consorzi, ivi comprese le società consortili e le società cooperative con funzioni consortili, costituiti tra soggetti per i quali, nel triennio solare precedente, la percentuale di detrazione di cui all'art. 19-bis, anche per effetto dell'opzione di cui all'art. 36-bis, sia stata non superiore al 10 per cento, a condizione che i corrispettivi dovuti dai consorziati o soci ai predetti consorzi e società non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse”*.

Sotto il profilo soggettivo, la norma individua l'ambito di applicazione con riferimento ai consorzi (ivi comprese le società consortili e le società cooperative con funzioni consortili).

Detti consorzi (comprese le società consortili e le società cooperative con funzioni consortili) devono essere costituiti da soggetti con limitato diritto alla detrazione.

Infatti, la norma prevede che i consorziati o soci abbiano avuto, nei tre anni precedenti, un pro-rata di detraibilità, anche per effetto dell'opzione per la dispensa da adempimenti di cui all'art. 36-bis, non superiore al 10 per cento.

Ulteriore condizione di carattere oggettivo cui è subordinata l'applicazione del regime IVA di esenzione, riguarda la misura del corrispettivo dovuto dai consorziati o soci per i servizi loro prestati dal consorzio o società consortile.

In particolare, i corrispettivi dovuti non devono essere superiori ai costi imputabili alle prestazioni di servizi ricevute.

Per quanto riguarda il limite massimo di detraibilità, la condizione deve essere verificata in capo al singolo consorziato (o socio), con riferimento al triennio solare precedente a quello in cui è resa la prestazione.

Ciò premesso, la società istante ha chiesto alcuni chiarimenti in merito all'applicabilità del regime di esenzione in esame, tenuto conto della situazione delle seguenti società consorziate:

- 1) la DELTA s.p.a. che ha optato per il regime della separazione delle attività, per una delle quali la percentuale di detraibilità dell'IVA è superiore al 10 per cento;
- 2) la BETA AG – Filiale di Milano, in regime di esonero dagli adempimenti contabili relativi alle operazioni esenti, ai sensi dell'art. 36-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972, in data 31 dicembre 2007, ha acquistato un ramo di azienda da altra società il cui volume d'affari è costituito principalmente da operazioni imponibili.

Per quanto riguarda il primo quesito, si ritiene che non sia di per sé preclusivo all'applicazione del regime di esenzione in questione il fatto che la DELTA s.p.a., per una delle attività esercitate con contabilità separate, ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. n. 633 del 1972, abbia determinato una percentuale di detraibilità dell'IVA superiore al 10 per cento.

Infatti, la norma esentativa potrebbe trovare applicazione semprechè la DELTA s.p.a., in base alla propria contabilità, sia in grado di determinare la percentuale di detraibilità, ricavabile dal rapporto tra le operazioni imponibili e le operazioni esenti effettuate nell'ambito delle diverse attività esercitate, unitariamente considerate (volume d'affari complessivo), e semprechè detta percentuale risulti non superiore al 10 per cento.

Per quanto riguarda il secondo quesito, la scrivente è dell'avviso che, ai fini del calcolo della percentuale di detraibilità in capo alla BETA AG – Filiale di Milano, si debba tener conto dell'acquisizione del ramo d'azienda, avvenuta il 31 dicembre 2007, ovvero nell'ultimo anno del triennio da considerare in sede di applicazione del regime di esenzione.

Si fa presente, peraltro, che la BETA AG – Filiale di Milano, società conferitaria, subentra alla società conferente in tutti gli obblighi IVA relativi all'azienda conferita.

In sostanza, ai fini dell'applicazione del regime di esenzione IVA nell'anno successivo alla cessione del ramo d'azienda deve essere preso in considerazione il volume d'affari complessivo dell'anno di imposta in cui è avvenuta la cessione. Pertanto, nonostante la BETA AG – Filiale di Milano abbia optato per il regime di esonero dagli adempimenti previsto dall'art. 36-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972, nel calcolare la percentuale di detraibilità la società dovrà tener conto anche dell'ammontare delle operazioni imponibili riconducibili al ramo di azienda acquisito.

Con la conseguenza che, ove detta percentuale sia superiore al 10 per cento, non potrà applicarsi il regime di esenzione.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.