Determinazione del pro-rata e operazioni escluse

Autore : Studio Cerato & Associati

Categoria : Tutto IVA

Tagged as : AGENZIA DELLE ENTRATE, detrazione dell IVA, operazioni esclusepro-rata

Data : 30 Giugno 2021

L art. 19-bis, co. 2, del D.P.R. 633/1972, esclude dal calcolo della percentuale di detrazione (nel senso che non concorrono alla determinazione del rapporto, né al numeratore né al denominatore della formula del pro-rata), una serie di operazioni, tra le quali si annoverano:

- le cessioni di beni ammortizzabili;
- le operazioni esenti di cui all art. 10, co. 1, n. 27-quinquies), del D.P.R. 633/1972, per le quali, non essendo stata recuperata l imposta all atto dell acquisto del bene, la successiva cessione esente non deve ripercuotersi sul diritto di detrazione;
- le operazioni esenti di cui all art. 10, co. 1, nn. da 1) a 9), del D.P.R. 633/1972, quando non formano oggetto dell attività propria del soggetto passivo o sono accessorie a operazioni imponibili.

Cessione di beni ammortizzabili

In conformità a quanto prescritto all art. 174, par. 2, lett. a), della Direttiva 2006/112/CE, è escluso dalla determinazione del pro-rata di detraibilità l importo del volume d affari relativo alle cessioni di beni d investimento utilizzati dal soggetto passivo nella sua impresa. Sul punto, la Corte di Giustizia Europea ha affermato che l esclusione delle operazioni in esame dal calcolo del pro-rata ricorre nei casi in cui la vendita riveste un carattere inusuale rispetto all attività corrente del soggetto passivo interessato e non richiede quindi un utilizzo dei beni o dei servizi a uso misto in un modo che sia proporzionale al fatturato che essa genera. Come ha sottolineato l avvocato generale al paragrafo 68 delle sue conclusioni, l inclusione di tale fatturato nel calcolo del pro rata di detrazione falserebbe il suo risultato nel senso che esso non rifletterebbe più la rispettiva parte di impiego dei beni o servizi adibiti a un uso misto per le attività imponibili e le attività esenti (Corte di Giustizia UE 6.3.2008 causa C-98/07).

Operazioni esenti di cui all art. 10, co. 1, n. 27-quinquies), del D.P.R. 633/1972

Come stabilito dall art. 10, co. 1, n. 27-quinquies), del D.P.R. 633/1972, sono operazioni esenti da Iva ...le cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2. Questa disposizione del decreto IVA, che è

stata introdotta nel nostro ordinamento dall'art. 1, co. 4, del D.lgs 313/1997, con effetto dall'1.1.1998, ha convertito in esenzione la già prevista esclusione da imposta per le cessioni aventi ad oggetto beni la cui IVA sull'acquisto non si sia potuta detrarre totalmente. È il caso di osservare, al riguardo, che sia la normativa comunitaria che quella interna fanno entrambe espresso riferimento alle ipotesi di indetraibilità dell'IVA derivanti da ragioni:

- di natura soggettiva, ovvero riferite a soggetti che, svolgendo esclusivamente attività esenti, non acquisiscono il diritto alla detrazione;
- di natura oggettiva, ovvero riferite a particolari categorie di beni per i quali è previsto uno specifico regime di indetraibilità ai sensi dell'art. 19-bis1 del D.P.R. 633/1972 (aeromobili, navi e imbarcazioni da diporto, ecc.).

Conseguentemente, non è possibile estendere la previsione di esenzione in parola anche alle cessioni di quei beni per i quali la detrazione dell'IVA non è stata esercitata, perché non si è subita la rivalsa dell'imposta (es. rivendita di un bene acquistato da privato). Secondo l'Agenzia delle Entrate, infatti,' (...) i beni acquistati presso un soggetto privato non concretizzano le ipotesi di indetraibilità di cui agli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2 del D.P.R. n. 633 del 1972' e, pertanto, l'operazione non può considerarsi esente dall'imposta' (R.M. 194/E/2002).

Ciò sta a significare che, il fatto che non sia stata operata la detrazione a monte, perché nessuna imposta era dovuta (come nel caso, oggetto della risoluzione citata, di acquisto di fabbricato posseduto da privato non imprenditore), non fa venire meno il regime di ordinaria imponibilità della successiva operazione di rivendita del bene.

Operazioni esenti 'occasionali'

L'art. 19 bis, co. 2, del D.P.R. 633/1972, esclude dal computo del pro-rata di detraibilità, oltre alle suddette operazioni, anche le altre prestazioni esenti contemplate dall'art. 10, co. 1, numeri da 1) a 9) del D.P.R. 633/1972, quando non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo o sono accessorie ad operazioni imponibili. Così, ad esempio, nel caso in cui un'impresa che svolge attività con IVA (es. commercio all'ingrosso), effettui occasionalmente anche altre attività esenti dall'imposta (es. locazione di un fabbricato in regime di esenzione IVA), di questa operazione non si deve tenere conto nella determinazione della percentuale di detraibilità dell'IVA, considerandosi la locazione un'operazione estranea all'attività propria esercitata dal commerciante all'ingrosso. Per tali operazioni è prevista, inoltre, l'indetraibilità dell'imposta per i beni e i servizi utilizzati esclusivamente per la loro effettuazione e ciò coerentemente con il principio di carattere generale, contenuto nell'art. 19, co. 2, del D.P.R. 633/1972, che prevede l'indetraibilità dell'IVA assolta in relazione agli acquisti di beni e servizi utilizzati in operazioni esenti. A tale riguardo, il Ministero delle Finanze ha affermato che 'in tali casi torna applicabile, ai fini della determinazione dell'imposta detraibile, il criterio generale della utilizzazione specifica dei beni e dei servizi, con indetraibilità dell'imposta afferente i beni e servizi impiegati nelle operazioni esenti' (C.M. 328/E/1997).