

Prorata selettivo alle imprese miste

Chance in vista per le aziende che effettuano congiuntamente operazioni imponibili e esenti

Pagina a cura
DI FRANCO RICCA

Un'innovazione che certamente vedrà la luce in sede di attuazione della riforma dell'Iva è l'introduzione facoltativa del prorata di detrazione selettivo, che andrà ad affiancare la regola del prorata generale. Se ne avvantaggeranno le "imprese miste", che effettuano congiuntamente operazioni imponibili ed operazioni esenti, soprattutto quelle del comparto immobiliare.

Come è noto, il diritto alla detrazione dell'Iva sugli acquisti non spetta per quelli impiegati nelle operazioni esenti dall'imposta ai sensi dell'art. 10 del dpr 26 ottobre 1972, n. 633. Per le imprese che effettuano esclusivamente tali operazioni, pertanto, l'imposta pagata ai fornitori è totalmente detraibile e rappresenta un costo. Per le "imprese miste", invece, il comma 5 dell'art. 19 del citato dpr prevede che il diritto alla detrazione dell'imposta spetta in misura proporzionale alle operazioni imponibili (ed equiparate) e "il relativo ammontare è determinato applicando la percentuale di detrazione di cui all'articolo 19-bis". Tale percentuale, ossia il prorata di detrazione, è determinata "in base al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto a detrazione, effettuate nell'anno, e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti effettuate nell'anno medesimo"; nel calcolo non si deve tenere conto delle operazioni indicate nel comma 2 dell'art. 19-bis (cessioni di beni ammortizzabili, ecc.).

Attualmente, quindi, le imprese miste determinano l'Iva ammessa in detrazione applicando il prorata all'imposta relativa all'ammontare complessivo degli acquisti di beni e servizi, indipendentemente dal loro impiego "a valle" nella realizzazione dell'una o dell'altra categoria di operazioni: è il criterio del c.d. "prorata genera-

le", che l'Italia ha legittimamente scelto di adottare in base alle disposizioni unionali. La direttiva Iva, infatti, pur prevedendo il meccanismo del prorata, prioritariamente, quale criterio per determinare la quota d'Iva detraibile sugli acquisti di beni e servizi ad utilizzazione promiscua, consente agli stati membri, per motivi di semplificazione, di applicare tale criterio alla totalità degli acquisti.

Questa semplificazione implica però una minor precisione dell'importo delle detrazioni, che può rivelarsi pregiudizievole sia per l'erario sia per le imprese. A queste ultime, pertanto, la riforma offrirà una strada alternativa, ossia la facoltà di applicare il prorata solo all'imposta relativa alle spese ad impiego promiscuo, in modo da determinare analiticamente, invece, l'imposta detraibile sulle spese ad impiego univoco, sulla base del principio basilare della destinazione dei beni e dei servizi acquistati. L'art. 7, comma 1, lett. d), della legge 111/2023, infatti, stabilisce che si dovrà "consentire ai soggetti passivi di rendere la detrazione maggiormente aderente all'effettivo utilizzo dei beni e dei servizi impiegati ai fini delle operazioni soggette all'imposta, prevedendo, in particolare, la facoltà di applicare il prorata di detraibilità ai soli beni e servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a detrazione sia per operazioni che non danno tale diritto".

Sarà così finalmente riconosciuto ai contribuenti, come si legge nella relazione illustrativa della legge, il diritto "di limitare l'applicazione del prorata di detraibilità ai soli beni e servizi a uso promiscuo, utilizzati quindi sia per operazioni che danno diritto a detrazione sia per operazioni esenti, e di operare negli altri casi la detrazione secondo un criterio analitico di afferenza dei beni e dei servizi acquistati alle singole operazioni sulla base della na-

tura delle operazioni stesse." L'impresa, a propria discrezione, potrà adottare, in luogo del prorata generale, un prorata selettivo, applicato cioè ai soli acquisti ad impiego promiscuo, presumibilmente a condizione di osservare tale criterio per un adeguato periodo di tempo. Resterà ferma la possibilità di continuare ad applicare il prorata generale "qualora il contribuente lo ritenga utile, ad esempio, per esigenze di semplificazione nel calcolo dell'imposta dovuta" (od anche, aggiungiamo, per ragioni di convenienza economica).

Va ricordato che, ad oggi, la possibilità di sottrarsi alle penalizzazioni del prorata generale è di fatto realizzabile, in una certa misura, soltanto alle condizioni e nei limiti previsti per l'applicazione separata dell'imposta nel caso di esercizio di più attività, ai sensi delle disposizioni dell'art. 36 del dpr 633/1972, le quali, complicazioni e problematiche a parte, non sono pienamente fruibili dalle imprese del comparto edile-immobiliare.

Un'altra novità per il settore riguarda l'armonizzazione dei "criteri di detraibilità dell'imposta relativa ai fabbricati a quelli della normativa dell'Unione europea". In sostanza, come conferma la relazione illustrativa, l'intervento toccherà la lettera i) dell'art. 19-bis1 del dpr 633/72, che preclude la detrazione dell'Iva relativa alle spese di acquisto, locazione, manutenzione, recupero e gestione di fabbricati abitativi, eccetto che per le imprese che svolgono in via esclusiva o prevalente attività di costruzione dei predetti fabbricati, nonché per quelle che esercitano attività di locazione di fabbricati ponendo in essere operazioni esenti in regime di prorata. Queste disposizioni saranno riviste "al fine di rendere anche in questo settore l'esercizio della detrazione coerente con la natura dell'operazione per la quale è utilizzato il bene o il servizio acquistato."

Come segnalato più volte da



questo giornale, il divieto oggettivo di detrarre l'Iva sugli acquisti di beni o servizi inerenti i fabbricati abitativi a prescindere dall'impiego che se ne fa, contrasta con il principio di neutralità dell'imposta e può condurre al cumulo dell'Iva "a monte" con quella dovuta "a valle", come avviene nel caso in cui i beni o servizi colpiti dal divieto siano poi impiegati dal soggetto passivo per effettuare operazioni imponibili. Motivo per cui la giurisprudenza e la stessa Agenzia delle entrate hanno ritenuto necessario, sostanzialmente,

disapplicare il divieto (si veda, da ultimo, la risposta ad interpello n. 392 del 24 luglio 2023).

Si può aggiungere che le disposizioni in esame, in quanto introdotte nel 1998, sembrano in aperto contrasto anche con le norme unionali (articoli 176 e 177 della direttiva) che vietano di introdurre negli ordinamenti nazionali limitazioni del diritto alla detrazione non previste alla data di entrata in vigore della sesta direttiva del 1977, salvo che "per motivi congiunturali" (condizione, nella fattispecie, chiaramente insussistente, trattandosi di una norma in vigore da un quarto di secolo), oppure previa autorizzazione dell'Ue.

— © Riproduzione riservata —

Prassi e giurisprudenza in contrasto sull'aliquota applicabile

In tema di fabbricati abitativi, occorre segnalare due questioni in merito all'aliquota applicabile a talune operazioni.

La prima riguarda il punto n. 127-undecies della tabella A, parte III, allegata al dpr n. 633/1972, che sottopone all'aliquota agevolata del 10% le cessioni di case di abitazione non di lusso qualora non ricorrano i requisiti prima.

Già la circolare del ministero delle finanze n. 1 del 2 marzo 1994 ha riconosciuto carattere oggettivo alla disposizione, affermando che le cessioni di case di abitazioni non di lusso, in assenza dei requisiti prima casa, sono soggette all'aliquota Iva agevolata del 10% (all'epoca 9%) "quale che sia la natura del soggetto acquirente".

Questa interpretazione è stata recentemente disattesa dalla Corte di cassazione, che nelle ordinanze della Sez. V civ. n. 3109 del 1° febbraio 2023 e n. 3716 del 7 febbraio 2023 ha negato l'aliquota agevolata se il cessionario del fabbricato abitativo è un'impresa, affermando che la disposizione si applica "unica-

mente se l'unità immobiliare compravenduta...sia stata effettivamente utilizzata dall'acquirente per soddisfare esigenze abitative, mirando il legislatore fiscale a tutelare il diritto ad avere un'abitazione e non i commercianti o le immobiliari di rivendita".

La tesi non appare però convincente. La norma, a nostro avviso, non ha lo scopo di tutelare il diritto ad avere un'abitazione, ma quello di favorire, nel quadro delle scelte di politica economico-sociale, la costruzione e commercializzazione dei fabbricati ad uso abitativo, eccettuati quelli di lusso.

Inoltre, non sarebbe logico assoggettare all'aliquota ordinaria le cessioni delle case di abitazione a soggetti diversi dalle persone fisiche (le quali, peraltro, sebbene acquirenti "agevolati", non necessariamente sarebbero i diretti utilizzatori), quando, ai sensi della stessa disposizione, le cessioni di unità immobiliari non abitative (uffici, negozi, autorimesse, ecc.), se poste in essere dalla stessa impresa costruttrice, sono assoggettate all'ali-

quota del 10% chiunque sia l'acquirente.

Sarebbe opportuno un intervento del legislatore volto a precisare la corretta interpretazione della disposizione.

La seconda questione si pone in relazione all'art. 7, comma 1, lettera b), della legge n. 488 del 23 dicembre 1999, che assoggetta all'aliquota del 10%, in sostanza, le prestazioni aventi ad oggetto gli interventi di manutenzione, ordinaria o straordinaria, realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata. La disposizione si basa sul punto 10-bis dell'allegato III alla direttiva Iva, che consente agli stati membri di assoggettare all'aliquota ridotta la "riparazione e ristrutturazione di abitazioni private, esclusi i materiali che costituiscono una parte significativa del valore del servizio reso".

In proposito, due sentenze della Corte di giustizia hanno precisato che l'agevolazione:

- non è applicabile agli interventi di "manutenzione", nozione diversa da quella di "riparazione e ristrutturazione" (sen-

tenza 5 maggio 2022, C-218/219), e che

- si applica solo agli immobili che sono effettivamente utilizzati come abitazioni all'atto dell'esecuzione dei lavori (sentenza 11 gennaio 2024, C-433/22).

Le due pronunce sono in contrasto, rispettivamente, con la norma e con la prassi nazionale, che pertanto dovrebbero essere modificate.

La norma nazionale, invero, divergerebbe da quella unionale anche laddove accorda l'aliquota agevolata, entro certi limiti, anche al valore dei "beni significativi" forniti nell'ambito dell'intervento, mentre la direttiva esclude del tutto "i materiali che costituiscono una parte significativa del servizio". Questa difformità, tuttavia, sembra destinata a venire meno dal 1° gennaio 2025, per effetto della direttiva Ue 2022/542 del 5 aprile 2022, che ha riformulato la disposizione unionale, inserendola nel punto 10) del predetto allegato III, ove non figura più l'esclusione dei materiali significativi.

— © Riproduzione riservata —