

Data Stampa 6901-Data Stampa 6901
**Dichiarazioni Iva, imprese miste
al test del calcolo del prorata**
Data Stampa 6901-Data Stampa 6901

Ricca da pag. 5

Passaggi e scelte per la determinazione della percentuale dell'Iva ammessa in detrazione

Dichiarazioni, imprese miste al test del calcolo del prorata

Pagina a cura

DI FRANCO RICCA

Uno dei passaggi più importanti della dichiarazione annuale Iva è rappresentato dalla determinazione della percentuale dell'Iva ammessa in detrazione (prorata) per le cosiddette "imprese miste", ossia per i soggetti che esercitano sia attività che attribuiscono il diritto a detrarre l'imposta assoluta a monte, sia attività esenti che non attribuiscono tale diritto. Questo passaggio, che nel modello Iva 2026 trova evidenza nella compilazione del rigo VF34, non è un mero riepilogo di dati contabili, ma presuppone anche delle scelte non sempre semplici in merito alla classificazione di determinate operazioni sotto il profilo della rilevanza o meno ai fini del calcolo, in particolare le operazioni esenti finanziarie e immobiliari delle quali è dubbio stabilire il carattere "ordinario" o "occasionale/strumentale". Le conseguenze di valutazioni errate o comunque opinabili possono essere molto pesanti: il prorata determinato nella dichiarazione annuale 2026 è indicato nel campo 9 del predetto rigo VF34 rappresenta infatti:

- la percentuale definitiva dell'imposta ammessa in detrazione per l'anno d'imposta 2025, dalla quale può scaturire un conguaglio a debito o a credito rispetto a quella provvisoriamente applicata nelle liquidazioni periodiche

- la percentuale da prendere in considerazione ai fini delle eventuali rettifiche delle detrazioni sui beni ammortizzabili acquistati o realizzati negli anni precedenti per i quali non sia ancora decorso il periodo di sorveglianza, ai sensi dell'art. 19-bis2, comma 4, del dpr n. 633/1972

- la percentuale dell'imposta ammessa in detrazione da uti-

lizzare provvisoriamente nelle liquidazioni periodiche dell'anno 2026.

Ad aggravare il peso delle conseguenze, il fatto che il nostro paese ha scelto di avvalersi della facoltà di adottare il cosiddetto "prorata generale" e di imporre, quindi, alle imprese miste l'applicazione della percentuale forfettaria di detrazione all'imposta sulla totalità degli acquisti e delle importazioni di beni e servizi effettuati, anziché limitarne l'applicazione soltanto all'imposta relativa agli acquisti di beni e servizi a impiego promiscuo, vale a dire quelli utilizzati congiuntamente per effettuare sia operazioni con diritto a detrazione che operazioni esenti. In proposito, effetti positivi potrebbero arrivare dall'attuazione nella riforma fiscale dell'Iva secondo i principi dell'art. 7 della legge delega n. 111/2023 (purtroppo ferma al palo per mancanza di risorse), tra le cui previsioni vi è, per l'appunto, la possibilità per le imprese miste di optare per l'applicazione del prorata ai soli acquisti a utilizzazione promiscua.

Quando si applica il prorata. Secondo le disposizioni dell'art. 173 della direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 (direttiva Iva), il presupposto per l'applicazione del meccanismo del prorata è rappresentato dall'effettuazione, da parte del soggetto passivo, sia di operazioni con diritto a detrazione sia di operazioni che non conferiscono tale diritto (purché rientranti comunque nell'ambito dell'attività economica rilevante ai fini dell'Iva, non dovendosi invece tenere conto di quelle che esulano dal sistema dell'imposta).

Un po' diversa, dopo le modifiche apportate dal dlgs n. 313/1997, la disposizione nazionale enunciata al comma 5 dell'art. 19 del dpr n. 633 del 26 ottobre 1972, secondo cui il

meccanismo del prorata si applica "ai contribuenti che esercitano sia attività che danno luogo a operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione sia attività che danno luogo a operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10" del dpr 633/1972. Pertanto, come precisato nella circolare ministero finanze n. 328 del 24 dicembre 1997, "la norma in esame, anziché fare riferimento, com'era in passato, alle operazioni che danno diritto a detrazione e alle operazioni esenti, utilizza ora, ai predetti fini, l'espressione attività che danno luogo a operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione e attività esenti. Ciò sta a significare...che l'occasionale effettuazione di operazioni esenti da parte di un contribuente che svolge essenzialmente un'attività soggetta a Iva (come pure l'occasionale effettuazione di operazioni esenti da parte di un soggetto che svolge essenzialmente un'attività esente) non dà luogo all'applicazione del prorata. In tali casi torna, naturalmente, applicabile, ai fini della determinazione dell'imposta detraibile, il criterio generale dell'utilizzazione specifica dei beni e dei servizi, con indetraibilità dell'imposta afferente ai beni e i servizi impiegati nelle operazioni esenti".

Come è intuibile, qui si pone già la questione di stabilire se una determinata operazione debba qualificarsi abituale oppure occasionale nell'econo-



mia dell'impresa interessata, ai fini dell'applicazione o meno del prorata; questione che, invero, non dovrebbe porsi in base alla direttiva, che non offre elementi testuali per una simile distinzione ai detti fini, prendendo in considerazione esclusivamente la natura delle operazioni.

Merita segnalare che, in relazione alle operazioni esenti poste in essere da soggetti che agiscono in nome proprio ma per conto altrui (mandatari senza rappresentanza), nella risposta n. 338/2020, diversamente da quanto poteva evincersi dalla precedente risposta n. 10/2020, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che le operazioni effettuate dal mandataro nei confronti del mandante, in esecuzione del contratto di mandato all'acquisto, costituendo autonome operazioni rilevanti agli effetti dell'Iva, non possono essere escluse dal prorata di detrazione, in quanto non sono differenziabili, né qualitativamente né quantitativamente, da quelle imponibili effettuate nello stesso ambito. La concorrenza al calcolo del prorata riguarda inoltre l'intero ammontare fatturato al mandante ai sensi degli artt. 3 e 13 del dpr 633/1972, e non soltanto l'importo della provvigione.

Le operazioni extraterritoriali. Ai sensi della lett. b) del comma 3 dell'art. 19, dpr 633/1972, le operazioni non territoriali secondo le disposizioni degli artt. 7 e seguenti si considerano operazioni con diritto alla detrazione nel caso in cui sarebbero così qualificate se fossero effettuate nel territorio dello Stato: per esempio, una prestazione di ristrutturazio-

ne di un immobile situato all'estero, non territoriale ai sensi dell'art. 7-quater, lett. a), si considera con diritto alla detrazione perché se fosse effettuata in Italia sarebbe imponibile. Non così, invece, l'addebito degli interessi su un finanziamento erogato dall'impresa italiana a una società francese, prestazione non territoriale ai sensi dell'art. 7-ter; tale prestazione, infatti, qualora fosse territorialmente rilevante in Italia, sarebbe esente e, quindi, senza diritto a detrazione.

Ai fini del calcolo del prorata, le operazioni extraterritoriali non ricevono però lo stesso trattamento. Dal modello e dalle istruzioni di compilazione della dichiarazione annuale, nonché dalla risposta a interpello n. 2/2021 dell'Agenzia delle entrate, si desume che dette operazioni, il cui fatturato complessivo va indicato nel quadro VE34 della dichiarazione annuale, concorrono al calcolo del prorata soltanto se attribuiscono il diritto alla detrazione; se non attribuiscono tale diritto, invece, rimangono estranee al calcolo, per cui l'effetto di indetraibilità si manifesterà, in via specifica, sull'imposta relativa agli eventuali acquisti a esse afferenti, che dovranno essere indicati nel rigo VF20. Come si evince infatti dalla formula di calcolo riportata nelle istruzioni:

- le operazioni extraterritoriali con diritto alla detrazione per le quali è stata emessa fattura figurano al numeratore della frazione che esprime il prorata, in quanto comprese nel rigo VE50

- le operazioni extraterritoriali senza diritto alla detrazio-

ne, il cui ammontare va indicato nel campo 8 del rigo VF34, sono escluse sia dal numeratore (correttamente), sia dal denominatore.

Occorre riconoscere che questa asimmetria è aderente alla formulazione letterale dell'art. 19-bis, secondo cui il denominatore della frazione è costituito dalla somma delle operazioni con diritto alla detrazione, già indicate al numeratore, e delle operazioni esenti; contrasta però con l'art. 174, paragrafo 1, lett. b) della direttiva, in base al quale il secondo addendo della somma è rappresentato dalle operazioni senza diritto alla detrazione (e quindi anche da quelle che non possono essere qualificate esenti, perché extraterritoriali). D'altronde non sembra esservi ragione per trattare le operazioni non territoriali in modo differente ai fini del calcolo del prorata. Va ricordato che, secondo la Corte di giustizia, dal calcolo devono essere escluse le operazioni estranee all'attività economica ai fini Iva del soggetto passivo; tali non sono, però, le operazioni extraterritoriali, che rientrano a pieno titolo alla sfera di applicazione dell'imposta.

Operazioni senza fattura. Le operazioni extraterritoriali per le quali non è stata emessa fattura non vanno riportate in alcun rigo del quadro VE e non concorrono, quindi, alla determinazione del volume d'affari, nonostante sia espressamente previsto l'obbligo di annotarne i corrispettivi (art. 24, comma 1, dpr 633/1972). Tuttavia, correttamente, l'indicazione di tali operazioni, se conferiscono diritto a detrazione, è richiesta nel rigo VF34, campo 5, ai fini del calcolo del prorata.

— © Riproduzione riservata — ■

I dati contabili rilevanti

Dati per il calcolo della percentuale di detrazione			
1 Operazioni esenti relative all'ora da investimento effettuate dai soggetti di cui all'art. 19, co. 3, lett. d) VF34 Operazioni non soggette 2 Operazioni esenti di cui al nn. da 1 a 9 dell'art. 10 non rientranti nell'attività propria dell'impresa o accessorie ad operazioni imponibili 3 Operazioni esenti di cui all'art. 10, n. 27-quinquies 4 Beni ammortizzabili e passaggi interni esenti	,00	,00	,00
5 Operazioni non soggette 6 Operazioni non soggette di cui all'art. 74, co. 1 7 Operazioni esenti art. 19, co. 3, lett. a-bis) e d-bis) 8 Operazioni art. da 7 a 7-bis) senza diritto alla detrazione	,00	,00	,00
			9 Percentuale di detrazione (arrotondata all'unità più prossima) %

La formula di calcolo del campo 9

$$\frac{VE50 - VF34 \text{ campo } 8 + VF34 \text{ campo } 1 + VF34 \text{ campo } 5 + VF34 \text{ campo } 6 + VF34 \text{ campo } 7 - (VE33 - VF34 \text{ campo } 4)}{VE50 - VF34 \text{ campo } 8 + VF34 \text{ campo } 5 + VF34 \text{ campo } 6 - VF34 \text{ campo } 2 - VF34 \text{ campo } 3} \times 100$$