

IVA

La base imponibile per i beni con IVA indetraibile

di **Marco Peirolo**

Per le cessioni di beni che non hanno dato luogo, **in parte**, alla detrazione dell'imposta per effetto di una causa di **indetraibilità oggettiva**, la base imponibile è determinata **moltiplicando il corrispettivo per la percentuale di detrazione**. L'art. 13, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972, infatti, prevede che, per le cessioni aventi per oggetto beni con IVA detratta in misura ridotta ai sensi dell'art. 19-*bis*1 o di altre disposizioni di indetraibilità oggettiva, deve assumersi come base imponibile la percentuale di detrazione applicata in sede di acquisto del bene.

In caso, invece, di **indetraibilità parziale da pro rata**, l'IVA dovuta sulla cessione si calcola assumendo come base imponibile il **corrispettivo**, in quanto il riferimento alle ipotesi di indetraibilità oggettiva, contenuto nel citato art. 13, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972, esclude l'applicazione del criterio di determinazione proporzionale della base imponibile.

Le cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati **senza il diritto alla detrazione totale** della relativa imposta ai sensi degli artt. 19, 19-*bis*1 e 19-*bis*2 del D.P.R. n. 633/1972 si considerano **esenti**.

La detassazione, prevista dall'art. 10, comma 1, n. 27-*quinquies*), dello stesso decreto, non si applica in caso di indetraibilità discendente dall'**opzione per la dispensa dagli obblighi di fatturazione e registrazione per le operazioni esenti**, ancorché il divieto di detrazione sia totale ex art. 36-*bis*, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972.

Secondo la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 1° febbraio 2007, n. 16, la previsione di indetraibilità assume **carattere speciale** nell'ambito del vigente sistema IVA, essendo dettata con esclusivo riferimento ad un regime attivabile **in via opzionale**. La disposizione recante la generalizzata preclusione della detrazione d'imposta, discendendo da una precisa scelta del soggetto passivo per avvalersi della semplificazione contabile, presenta, infatti, una diversa natura rispetto a quella che scaturisce dall'applicazione delle norme che regolano ordinariamente il diritto alla detrazione (artt. 19, 19-*bis*1 e 19-*bis*2) e, quindi, il meccanismo di applicazione dell'imposta alle operazioni realizzate a valle in conseguenza dell'applicazione di tali norme.

Ne discende, in coerenza con quanto già indicato dalla C.M. 24 dicembre 1997, n. 328/E (§ 1.1.2), che l'indetraibilità in esame, non essendo menzionata tra i presupposti che legittimano l'applicazione dell'art. 10, comma 1, n. 27-*quinquies*), del D.P.R. n. 633/1972, impedisce di applicare alle operazioni attive il trattamento di esenzione stabilito dalla norma.

La disciplina IVA limita il criterio di determinazione proporzionale della base imponibile alle **cessioni di beni** e, allo stesso modo, l'esenzione prevista nei casi di totale indetraibilità oggettiva è prevista soltanto per tali operazioni.

Si rende, pertanto, necessario esaminare se le agevolazioni in precedenza esaminate siano **estensibili alle prestazioni di servizi**, fermo restando che l'art. 13, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972, relativo alla determinazione proporzionale della base imponibile, è conforme ai principi espressi dalla Corte di giustizia nella causa C-153/11 del 22 marzo 2012, mentre l'art. 10, comma 1, n. 27-*quinquies*), del D.P.R. n. 633/1972, che considera esenti da IVA le cessioni di beni con imposta indetraibile, è allineato all'art. 136, par. 1, lett. a), della Direttiva n. 2006/112/CE, secondo cui gli Stati membri esentano *“le cessioni di beni, già destinati esclusivamente ad un'attività esente (...), ove questi beni non abbiano formato oggetto di un diritto a detrazione”*.

Nel caso della **cessione del contratto di leasing**, che l'art. 3, comma 2, n. 5), del D.P.R. n. 633/1972 considera una **prestazioni di servizi**, dal tenore letterale delle disposizioni in questione si desume che l'operazione in esame dovrebbe essere assoggettata ad imposta sull'intero corrispettivo anche se, a monte, l'indetraibilità è totale o parziale.

In caso di indetraibilità parziale, l'Agenzia delle Entrate, nella circolare 13 marzo 2009, n. 8 (risposta 6.1), ha precisato che, poiché attraverso la cessione del contratto di *leasing* si consente al cessionario di acquisire il bene interessato dalle limitazioni della detrazione, la predetta cessione deve essere trattata **alla stregua di una cessione di beni**, con la conseguenza che, qualora la cessione riguardi **veicoli ad uso promiscuo**, per i quali è prevista la possibilità di portare in detrazione solo il 40% dell'imposta relativa all'acquisto, la base imponibile sarà **ridotta al 40%** ai sensi dell'art 13, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972, ancorché tale norma faccia riferimento alle cessioni di beni per i quali la detrazione è stata ridotta in forza di previsioni normative di indetraibilità oggettiva. Ne consegue, altresì, che il cessionario del contratto di *leasing* potrà detrarre solo nella misura del 40% l'imposta a lui addebitata dal cedente e quella relativa ai canoni che pagherà successivamente all'acquisto.

Una diversa conclusione è stata, invece, accolta dall'Amministrazione finanziaria per le prestazioni di servizi attraverso le quali si mette a disposizione di altri un bene acquistato **senza poter detrarre, neppure in parte, la relativa imposta**.

In questa ipotesi, la R.M. 7 marzo 2000, n. 25/E ha escluso l'assimilazione alla cessione e, quindi, l'applicazione dell'esenzione di cui all'art. 10, comma 1, n. 27-*quinquies*), del D.P.R. n. 633/1972, in quanto si verificherebbe l'effetto, potenzialmente distorsivo della concorrenza, che tutte le locazioni finanziarie, i noleggi, le locazioni e simili, poste in essere da soggetti con percentuali di detraibilità pari a zero, sarebbero assoggettate al regime di esenzione, a prescindere dalla natura del cespito oggetto dell'operazione.