

Edizione di lunedì 30 aprile 2018

REDDITO IMPRESA E IRAP

Irap: autonoma organizzazione svincolata da parametri quantitativi

di **Alessandro Carlesimo**

IVA

Cessione immobili strumentali e imposte indirette

di **Sandro Cerato**

PROFESSIONISTI

Consulenza in materia di privacy anche per gli iscritti all'Albo

di **Lucia Recchioni**

IVA

Acquisto intracomunitario di autoveicoli e versamento Iva

di **Luca Caramaschi**

IVA

Il calcolo del pro rata Iva

di **EVOLUTION**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Irap: autonoma organizzazione svincolata da parametri quantitativi

di **Alessandro Carlesimo**

Ai sensi dell'[articolo 2 D.Lgs. 446/1997](#) il presupposto dell'Irap è l'esercizio abituale di **un'attività autonomamente organizzata** diretta alla produzione o allo scambio di beni o servizi.

La nozione di **autonoma organizzazione** è stata frequentemente oggetto di controversie all'esito delle quali sono state definite le condizioni oggettive che devono verificarsi affinché il requisito possa dirsi soddisfatto. Le dispute degli ultimi anni sono perlopiù incentrate sull'eventuale soggettività passiva di quelle categorie di contribuenti che, per caratteristiche intrinseche relative all'attività svolta, **non si avvalgono di un apparato strumentale di mezzi e persone eccedente il minimo indispensabile**.

Il riferimento è ai lavoratori autonomi che tendenzialmente **non impiegano fattori produttivi se non per necessità essenziali strettamente connesse allo svolgimento la professione**. È, ad esempio, il caso del medico che dispone di un **ambulatorio** ed al più, di una **segretaria**, oppure dell'**avvocato** con un **collaboratore** con mansioni esecutive.

Anche sotto il profilo civilistico, la libera professione si distingue dal fenomeno imprenditoriale per la presenza di **un'organizzazione cd. minimale**, costituita dal lavoro prevalentemente proprio ([articolo 2222 cod. civ.](#)). Tuttavia non mancano situazioni, per così dire, "*border line*", in cui risulta dirimente individuare **una soglia oltre la quale il requisito organizzativo assume rilevanza ai fini dell'imposta**, e ciò tenuto conto sia del **capitale fisico** (beni strumentali), sia della **componente lavoro** (collaboratori).

In una recente pronuncia della Corte di Cassazione ([ordinanza n. 6439/2018](#)), viene confermato che **l'accertamento del suddetto requisito non può basarsi sul mero riscontro dei dati economico- reddituali dichiarati dal professionista**. Nel giudizio in esame la Corte ha **accolto il ricorso del contribuente** ribaltando la decisione della CTR che, invece, riconosceva la debenza dell'Irap a seguito dell'accertamento di redditi e di costi elevati. Gli Ermellini hanno affermato che "*l'entità del reddito prodotto non può costituire elemento decisivo che possa di per sé integrare il presupposto per l'applicazione dell'IRAP*" e che nella sentenza impugnata non era stata adeguatamente valutata "*la natura dei costi in relazione all'entità dei compensi percepiti*", considerato che il professionista non impiegava direttamente **beni strumentali o dipendenti** e percepiva compensi esclusivamente da un **network internazionale** in cui era inserito.

Questo intervento Giurisprudenziale si aggiunge ad un filone interpretativo in via di consolidamento (cfr. [Cass. n. 29863/2017](#), [Cass. n. 17199/2017](#), [Cass. n. 6673/2017](#)) secondo il quale la verifica della sussistenza dell'organizzazione eccedente il minimo indispensabile va condotta valutando, caso per caso, la **natura degli acquisti** sostenuti dal contribuente, senza soffermarsi al **dato quantitativo**.

Nel caso in commento infatti era chiaro che gli **elevati redditi** riscontrati erano ottenuti senza alcun ricorso ad un'**organizzazione coordinata** del contribuente, il quale non si avvaleva né di **collaboratori**, né di beni **strumentali significativi**. Del pari, l'analisi dei costi non lasciava presumere il mantenimento di una **struttura organizzativa funzionale** al potenziamento dell'attività produttiva del professionista.

La **decisione** in verità ricalca quanto stabilito in **precedenza** dalla Suprema Corte nella [sentenza n. 9451/2016](#). In quell'occasione venivano dettati criteri per l'individuazione del limite oltre il quale l'organizzazione **non è considerabile minimale**, chiarendo che ciò accade, a prescindere da indicatori economico reddituali, quando congiuntamente:

- il **contribuente** sia, sotto qualsiasi forma, il **responsabile dell'organizzazione** e non sia, quindi, inserito in **strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse**;
- il contribuente **impieghi beni strumentali eccedenti**, secondo *l'id pleromque accidit*, il **minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività** in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo **non occasionale** di **lavoro altrui** che superi la soglia di un **collaboratore** che espliciti mansioni di segreteria ovvero **meramente esecutive**.

I limiti sopra indicati poggiano sui principi enunciati dalla [Corte Costituzionale con la sentenza n. 156/2001](#), in cui viene chiarito che il **presupposto impositivo dell'Irap** è rappresentato dall'attitudine dell'unità produttiva a generare **valore aggiunto**, da intendersi quale nuova ricchezza che viene, mediante l'Irap, assoggettata ad imposizione prima ancora di essere distribuita al fine di remunerare i diversi fattori della produzione. Ne consegue quindi che il prelievo colpisce gli **autonomi** che adottino un **apparato strumentale** in grado di fornire un apporto apprezzabile in termini **creazione di valore** addizionale rispetto al contributo personale fornito dal titolare dell'attività.

A rilevare è quindi, il **nesso** tra la **produzione generata** e le **risorse attinte** per realizzarla, e non l'entità dei compensi percepiti o dei costi sostenuti.

Ciò esposto, è possibile dedurre che la verifica del requisito organizzativo debba essere calibrata in funzione delle variabili proprie del **settore economico** in cui opera il **professionista** allo scopo di appurare la presenza di una **struttura in grado di rendere più efficace e produttiva l'attività**.

Seminario di specializzazione

COOPERATIVE DI PRODUZIONE E LAVORO: CASI PRATICI PER LA CORRETTA GESTIONE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

Cessione immobili strumentali e imposte indirette

di **Sandro Cerato**

Nella [circolare 2/E/2014](#) l'Agenzia delle Entrate ha precisato (e confermato) che la cessione degli immobili strumentali da parte delle imprese resta soggetta alle **imposte ipotecarie e catastali** del **4%** complessive, nonché dell'**imposta di registro** fissa di **euro 200**.

Si ricorda che il citato documento di prassi è stato emanato a commento delle novità introdotte dall'[articolo 26 D.L. 104/2013](#), che ha riformulato la **tassazione ai fini dell'imposta di registro e delle imposte ipotecarie e catastali delle cessioni di immobili** a far data dal **1° gennaio 2014**.

Focalizzando l'attenzione sulle **cessioni di immobili strumentali** (intendendosi per tali quelli classificati nelle categorie catastali A/10, B, C, D ed E), da parte delle imprese, è opportuno premettere che le stesse rientrano nell'ambito di applicazione dell'Iva ai sensi dell'[articolo 10, n. 8-ter, D.P.R. 633/1972](#). Tuttavia, a prescindere dal trattamento Iva, **l'imposta di registro è applicata sempre nella misura fissa di euro 200** (misura così elevata a far data dal 1° gennaio 2014), mentre le **imposte ipotecarie e catastali** sono applicate rispettivamente nella misura del **3%** e dell'**1%** (come stabilito dall'[articolo 10 e 1-bis della Tariffa](#) allegata al **Testo Unico delle imposte ipotecarie e catastali**).

Nella pianificazione fiscale relativa agli immobili in questione, da parte delle imprese, è necessario quindi "mettere in conto" il carico fiscale, in capo all'acquirente, del 4% complessivo a titolo di **imposte ipotecarie e catastali, cui aggiungere l'Iva**, per la quale tuttavia possono profilarsi diverse soluzioni, e ciò in dipendenza del soggetto che pone in essere la cessione ([articolo 10, n. 8-ter, D.P.R. 633/1972](#)). In particolare, è necessario distinguere le cessioni in **due gruppi**:

- quelle poste in essere dalle **imprese che hanno costruito o ristrutturato l'immobile entro cinque anni** dall'ultimazione dei lavori;
- le cessioni poste in essere da **altri soggetti passivi**, includendo in tale ambito anche le imprese che hanno costruito o ristrutturato se cedono oltre il quinquennio rispetto all'ultimazione dei lavori.

Le cessioni rientranti nel primo gruppo sono qualificate in ogni caso **imponibili Iva (per obbligo)**, con applicazione della stessa nei modi **ordinari**, tramite l'esercizio della rivalsa (Iva esposta in fattura) **escludendo** quindi la possibilità di inversione contabile (o **reverse charge**). Il motivo appare evidente: tali imprese hanno assolto **l'Iva sulle spese di costruzione o ristrutturazione**, con la conseguenza che la mancata rivalsa all'atto della vendita entro i

cinque anni porterebbe le stesse in possibile **deficit finanziario**, dovendo in tal modo gestire il recupero del credito Iva tramite compensazione o rimborso, con tutti i limiti e gli adempimenti richiesti.

Al contrario, **le altre cessioni rientrano naturalmente nel regime di esenzione**, salva la possibilità di optare per l'applicazione dell'Iva, da eseguirsi nel relativo **atto di compravendita**, nel qual caso l'imposta è applicata con il regime dell'inversione contabile, ai sensi dell'[articolo 17, comma 6, lett. a-bis, D.P.R. 633/1972](#).

In tale ipotesi, quindi, debitore del tributo è l'acquirente che, previa integrazione della fattura del cedente, annota il documento stesso sia nel **registro delle fatture** ([articolo 23 D.P.R. 633/1972](#)), sia in quello degli **acquisti** ([articolo 25 D.P.R. 633/1972](#)), con conseguente **neutralità** dell'Iva, salve le ipotesi in cui il soggetto soffra di limitazioni alla detrazione dell'Iva (si pensi ai cd. "**proratisti**"), nel qual caso l'imposta viene effettivamente versata.

E' evidente che tale **inversione contabile** non può trovare applicazione in presenza di acquirente non soggetto passivo d'imposta (tipicamente un privato), con la conseguenza che **la stessa viene addebitata in via di rivalsa da parte del cedente all'atto della vendita**.

Come detto in precedenza, le descritte fattispecie di cessione di immobili strumentali scontano in ogni caso le **imposte ipotecarie e catastali** nella misura complessiva del 4%, come confermato anche dalla [circolare AdE 2/E/2014](#).

Tuttavia, è bene ricordare che con la [circolare n. 12/E/2007](#), l'Agenzia ha correttamente precisato che la cessione dell'immobile (anche strumentale) **non ancora ultimato** non rientra nell'ambito applicativo dell'[articolo 10, n. 8-ter, D.P.R. 633/1972](#), con conseguenti riflessi anche nell'applicazione delle altre imposte indirette.

In particolare, a partire dal **1° gennaio 2014**, per effetto delle modifiche introdotte dall'[articolo 26 D.L. 104/2013](#), le **cessioni di fabbricati strumentali non ancora ultimati** da parte delle imprese sono soggette, oltre all'Iva, all'**imposta di registro, ipotecaria e catastale**, nella misura fissa di **euro 200** ciascuna.

Seminario di specializzazione

LA GESTIONE DELLE AGENZIE DI VIAGGIO

Scopri le sedi in programmazione >

PROFESSIONISTI

Consulenza in materia di privacy anche per gli iscritti all'Albo

di Lucia Recchioni

Il **CNDCEC** e la **Fondazione Nazionale dei Commercialisti** hanno pubblicato, lo scorso **27 aprile**, un **documento** finalizzato a fornire alcune precisazioni in materia di **protezione dei dati personali** alla luce del nuovo [Regolamento UE 2016/679](#), allegato al quale è riportata una **check list di base per gli studi professionali**.

Il documento, tra l'altro, si concentra anche sulle **nuove opportunità professionali** che la **disciplina privacy** potrebbe offrire agli iscritti all'**Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili**.

D'altra parte la **privacy** rientra già tra le materie oggetto della **formazione continua** dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, e sono molti i **professionisti** che da anni prestano la loro **consulenza** in questo ambito.

Pertanto, in considerazione del fatto che, ad oggi, non sono previsti **specifici requisiti professionali** o **obblighi formativi** può ritenersi che i professionisti possano non solo fornire la loro **consulenza** in materia di privacy, come già avviene, ma anche assumere l'incarico di **Data Protection Officer** (DPO) ai sensi dell'[articolo 37 Regolamento UE 2016/679](#).

Più precisamente, quest'ultima disposizione di legge prevede che *"Il responsabile della protezione dei dati è designato in funzione delle **qualità professionali**, in particolare della **conoscenza specialistica** della normativa e delle prassi in materia di protezione dei dati, e della **capacità** di assolvere i compiti di cui all'articolo 39. Il **responsabile della protezione dei dati** può essere un **dipendente** del titolare del trattamento o del responsabile del trattamento oppure assolvere i suoi compiti in base a un **contratto di servizi**".*

Sul punto, ovviamente, sarà necessario attendere l'emanazione dei previsti **decreti delegati** nonché l'elaborazione degli **ulteriori chiarimenti** da parte del **Garante**, ma, ad oggi, come chiarito nel richiamato documento del **CNDCEC** *"si ritiene che l'iscritto all'Albo possa proseguire la propria **attività di consulenza** in materia di privacy e, in forza delle specifiche **competenze** maturate, ricoprire, in questa fase di iniziale applicazione del **GDPR**, l'**incarico di DPO** per società ed enti."*

Sicuramente, però, non può dimenticarsi che, ai sensi dell'[articolo 38 Regolamento UE 2016/679](#), sebbene il **DPO** possa svolgere anche **altri compiti e funzioni**, è specifico compito del titolare del trattamento o del responsabile del trattamento verificare *"che tali compiti e funzioni non diano adito a un **conflitto di interessi**".*

Tutto ciò premesso, il documento si concentra quindi su alcuni particolari **chiarimenti** in materia di **privacy** riguardanti l'**organizzazione pratica** dello **studio professionale**, che di seguito brevemente si **riassumono**:

1. **non è necessario** eliminare il **nome** dei clienti dalla copertina dei fascicoli cartacei ed utilizzare esclusivamente numeri identificativi (**Garante privacy, parere 03.06.2004**);
 2. nel rispetto del **principio di limitazione della conservazione dei dati** (**articolo 5 Regolamento UE 2016/679**) il professionista dovrebbe **conservare** i documenti per un **tempo non eccedente quello strettamente necessario** per raggiungere le **finalità** per cui i dati sono trattati. Si ritiene che il miglior modo per individuare il **periodo di conservazione** consista nel far riferimento alla **disciplina di settore applicabile** (disciplina civilistica in materia di scritture contabili, disciplina fiscale e disciplina antiriciclaggio), indicando quindi un **periodo di dieci anni**. Il **periodo di conservazione**, così individuato, deve essere inserito nel **contratto con il cliente**, eventualmente prevedendo uno **specifico compenso** per il professionista; alternativamente, può essere prevista la **restituzione dei documenti** a determinate scadenze;
 3. la **nomina del DPO non è obbligatoria** per i **liberi professionisti** operanti in forma individuale, sebbene tale nomina sia comunque **raccomandata**. Il CNDCEC, nel suo documento, suggerisce di *"indicare per ciascuno studio professionale almeno un **"Referente GDPR"** al quale fare riferimento"*;
 4. si consiglia l'adozione del **registro dei trattamenti** da parte degli studi professionali, sebbene **non obbligatoria**;
 5. sempre ai fini della **corretta predisposizione della documentazione**, il CNDCEC richiama infine l'attenzione dei professionisti:
- sull'opportunità di **adeguare l'informativa ai clienti** (che potrebbe essere **incompleta** alla luce delle novità introdotte),
 - sulla necessità di **chiedere il consenso** dell'interessato al trattamento di particolari **categorie di dati** come quelli desumibili dalla documentazione delle **spese mediche** prodotta ai fini della detrazione d'imposta e della deduzione dal reddito,
 - sulla necessità di fornire l'**autorizzazione scritta** ai **collaboratori** di studio e tirocinanti ad **effettuare il trattamento** dei dati personali degli interessi.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Seminario di specializzazione

IL NUOVO REGOLAMENTO EUROPEO SULLA PRIVACY

Scopri le sedi in programmazione >

IVA

Acquisto intracomunitario di autoveicoli e versamento Iva

di **Luca Caramaschi**

Al fine di prevenire **meccanismi fraudolenti** con riferimento agli acquisti provenienti dal cosiddetto **"mercato parallelo"** (ossia veicoli acquistati da soggetti diversi dalla casa madre), con due provvedimenti direttoriali datati **25.10.2007**, in attuazione delle disposizioni contenute negli [articoli 9](#) e [10 D.L. 262/2006](#), il legislatore ha previsto, a decorrere dal **3 dicembre 2007**, l'obbligo di **versamento dell'Iva** dovuta sulla **prima rivendita nazionale** in via preliminare all'**immatricolazione** del veicolo: in altre parole, se non si esibisce la ricevuta attestante tale versamento non sarà possibile procedere all'**immatricolazione** del **veicolo**.

Tale versamento va effettuato, senza possibilità di utilizzare in compensazione altri crediti tributari, con uno specifico modello F24, originariamente denominato **"F24 immatricolazione auto UE"** e successivamente, rinominato **"F24 Versamenti con elementi identificativi"** al fine di accogliere anche altre fattispecie diverse da quelle relative al commercio di veicoli.

Il modello stabilisce una **corrispondenza univoca** tra imposta versata e veicolo (in quanto sul modello occorre indicare il corrispondente **numero di telaio**): tali operazioni partecipano comunque alle **liquidazioni periodiche** e al **volume d'affari** e, in sede di determinazione dell'imposta a debito, devono essere scomputati i versamenti relativi ai **singoli veicoli** (con la possibilità che si vengano a creare forti crediti Iva a favore dei contribuenti che pongono in essere scambi di **veicoli nuovi** provenienti da altro paese comunitario).

Il versamento deve essere effettuato utilizzando appositi **codici tributo** istituiti con la [risoluzione AdE 337/E/2007](#) (da 6201 a 6212 per i contribuenti mensili e da 6231 a 6234 per i contribuenti trimestrali).

La norma prevede che l'operatore che effettua la prima **cessione nazionale** versi l'**Iva** con riferimento al **prezzo di vendita** (e quindi risulta irrilevante il prezzo pagato all'acquisto), dovendo la base imponibile essere determinata al netto dei centesimi di euro.

Si verrebbe pertanto a porsi il problema di quale imposta versare nel caso in cui egli volesse procedere all'**immatricolazione prima di effettuare la cessione**: sulla questione è intervenuta l'[Agenzia delle Entrate con la circolare 52/E/2008](#) al fine di precisare che in tal caso il versamento va effettuato sulla base del **valore normale** del veicolo.

In particolare occorre:

- effettuare il **versamento** utilizzando il codice tributo relativo al periodo nel quale viene

effettuato il versamento;

- il versamento deve essere annotato nelle **scritture contabili** indicando che si tratta di un **versamento d'imposta "anticipato"** al fine dell'immatricolazione del veicolo;
- successivamente, quando il **veicolo** sarà ceduto ad un terzo, nella liquidazione periodica occorrerà tener conto dell'imposta già versata autonomamente.

Pertanto, al fine di arginare fenomeni fraudolenti in materia di applicazione dell'Iva, l'[articolo 1, comma 386, L. 311/2004](#) (Finanziaria per l'anno 2005) ha introdotto l'[articolo 60-bis D.P.R. 633/1972](#), recante una previsione di **responsabilità solidale** tra **cessionario** e **cedente** di un bene qualora la cessione avvenga, senza ragioni documentate, ad una **corrispettivo inferiore al valore normale del bene**: tale responsabilità solidale riguarda determinate categorie di beni, tra i quali ricadono anche le **autovetture**.

Con riferimento all'ambito oggettivo di applicazione della presente disciplina si evidenzia che sono **esclusi** dal **versamento preventivo dell'Iva** tramite modello F24 con elementi identificativi le seguenti fattispecie:

- acquisti intracomunitari di veicoli nuovi acquistati dalle **case costruttrici** che siano provvisti del **codice di antifalsificazione**, in quanto tale procedura già di per sé garantisce l'impossibilità di porre in essere il meccanismo di frode che la disposizione in commento intende arginare;
- **importazioni di veicoli** (quindi acquisiti di veicoli provenienti da **Paesi extra UE**): per tali veicoli l'immatricolazione avviene con esibizione della certificazione doganale attestante l'assolvimento dell'Iva. È quindi richiesta una **diversa dimostrazione** del corretto assolvimento degli **obblighi di versamento** del tributo. Come previsto dall'[articolo 10 D.L. 262/2006](#) e ribadito dalla [circolare AdE 1/E/2007](#), qualora l'**importazione** avvenga beneficiando della facoltà di operare **acquisti senza pagamento d'imposta**, possibilità riconosciuta a favore dei cosiddetti "**esportatori abituali**", la certificazione doganale dovrà far riferimento anche al **plafond** utilizzato dall'importatore;
- acquisti **intracomunitari** di veicoli non **destinati alla rivendita**: la già citata [circolare AdE 52/E/2008](#) precisa infatti che, malgrado non vi sia alcuna esplicito esonero nella norma, tale procedura per le **finalità antifrode** che persegue deve intendersi applicabile unicamente ai **soggetti passivi** che operano nel settore della **vendita commerciale** dei veicoli. Pertanto, i soggetti passivi nazionali che effettuano un acquisto intracomunitario di un **veicolo** non destinato alla rivendita ma al contrario al fine di utilizzarlo quale **bene strumentale nella propria attività** sono esclusi dalla procedura di versamento con **F24 elementi identificativi**, ma si atterranno alla procedura della **doppia annotazione** della fattura di acquisto sui registri Iva con contestuale integrazione dell'imposta, a credito e a debito. Necessariamente la prima sarà **detraibile** secondo le regole di detrazione previste dalla disciplina nazionale (quindi, ordinariamente, al 40%). La [circolare AdE 52/E/2008](#) ricorda altresì che tali operatori, malgrado esonerati dal versamento dell'imposta, sono comunque tenuti ad effettuare la **comunicazione** propedeutica all'**immatricolazione del veicolo**: essi quindi dovranno

presentare il **documento di acquisto** numerato ed integrato, nonché una dichiarazione attestante l'oggetto della propria attività e la volontà di utilizzare il mezzo nell'esercizio dell'attività medesima e **non per la rivendita**;

- **acquisto del solo telaio** per la costruzione di **motorhome** e **autocaravan**: come precisato dalla [risoluzione AdE 19/E/2009](#) se i telai oggetto di acquisto intracomunitario costituiscono uno dei componenti per la realizzazione in Italia di veicoli che dovranno essere sottoposti a collaudo, l'immatricolazione dei veicoli ottenuti **non dovrà** sottostare alla disciplina del modello F24 elementi identificativi. Il telaio non è infatti di per sé un mezzo di trasporto, pertanto il suo acquisto **intracomunitario** non realizza il presupposto per l'applicazione della disciplina di cui all'[articolo 1, comma 9, D.L. 262/2006](#); occorre invece utilizzare il modello F24 elementi identificativi quando il veicolo (privo del codice antifalsificazione) acquistato da altro paese UE è **oggetto di allestimento o completamento** in Italia (in quanto situazione diversa dall'acquisto di un semplice pezzo come il telaio);
- **veicoli costruiti in Italia**: se il veicolo è costruito e commercializzato in Italia, l'immatricolazione può avvenire senza l'utilizzo del **modello F24 elementi identificativi**;
- **ciclomotori**: poiché la disciplina del modello F24 elementi identificativi riguarda autoveicoli, motoveicoli e loro rimorchi, l'acquisto intracomunitario di **ciclomotori** non obbliga al versamento anticipato dell'Iva con il modello F24 elementi identificativi, ma si applicheranno le tradizionali procedure di **immatricolazione**;
- **macchina agricole** e macchine operatrici: non si applica l'F24 elementi identificativi per le medesime considerazioni proposte per i ciclomotori;
- **territori esclusi dalla disciplina Iva comunitaria**: l'**immatricolazione** non è subordinata al versamento tramite modello F24 quando il veicolo proviene dalle Isole Canarie, Livigno, Campione d'Italia, Monte Athos, Isola di Helgoland, territorio di Buesingen, i territori francesi di cui all'articolo 349 e all'articolo 355 par.1 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, Ceuta, Melilla, Isole Aland, le isole Anglo-Normanne, in quanto non sono considerati territorio doganale comunitario ai sensi dell'[articolo 7, comma 1, lett. b\), D.P.R. 633/1972](#). Allo stesso modo, anche Gibilterra è estranea al **territorio doganale comunitario**, ai sensi degli articoli 28 e 29 dell'Atto di Adesione del Regno Unito al Trattato Istitutivo delle Comunità Europee. L'immatricolazione è subordinata alla presentazione della **documentazione** che comprova l'assolvimento dell'imposta **in dogana**. Caso diverso è l'acquisto dal **Principato di Monaco**: trattasi di acquisto da **territorio francese**, quindi l'immatricolazione di un veicolo proveniente da tale paese richiede l'utilizzo del modello **F24 elementi identificativi**.

Seminario di specializzazione

LA FISCALITÀ NELL'E-COMMERCE

Scopri le sedi in programmazione >

IVA

Il calcolo del pro rata Iva

di **EVOLUTION**



L'articolo 19, comma 5, D.P.R. 633/1972 stabilisce che se un contribuente svolge sia un'attività che dà luogo ad operazioni soggette ad IVA o a queste assimilate, sia un'attività che dà luogo ad operazioni esenti da imposta, lo stesso deve operare la detrazione in base ad una percentuale (pro rata), determinata con i criteri dettati dal successivo articolo 19-bis, da applicare a tutta l'imposta a monte e non soltanto a quella relativa ai beni e servizi ad uso promiscuo.

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in Evolution, nella sezione "Iva", una apposita Scheda di studio.

Il presente contributo individua le regole per il calcolo del pro rata.

In presenza di attività imponibili e di attività esenti, la detrazione non è disciplinata in base all'utilizzo dei beni e dei servizi acquistati, essendo invece prevista una **percentuale forfettaria di detrazione** che, come già ricordato, è applicata a tutti gli acquisti e non soltanto a quelli utilizzati promiscuamente.

In base all'[articolo 19-bis, comma 1, D.P.R. 633/1972](#), il *pro rata* si determina in base al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto alla detrazione, effettuate nell'anno (comprendenti sia le operazioni imponibili che le operazioni non soggette ma assimilate ad operazioni imponibili ai fini delle detrazioni, elencate nell'[articolo 19, comma 3, D.P.R. 633/1972](#)) e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti effettuate nell'anno medesimo.

In pratica, il *pro rata* è ottenuto arrotondando, all'unità superiore o inferiore, a seconda che la parte decimale superi o meno i cinque decimi, il risultato del rapporto in cui:

- al numeratore, va indicato l'ammontare delle **operazioni**, effettuate nell'anno, che **danno diritto alla detrazione**;

- al denominatore, va indicato lo stesso ammontare del numeratore, aumentato dell'ammontare delle **operazioni esenti** effettuate nello stesso anno.

La Cassazione con la [sentenza n. 9670/2018](#) ha ribadito il principio secondo cui “*per verificare se una determinata **operazione attiva rientri o meno nell'attività propria di una società**, ai fini dell'inclusione nel calcolo della percentuale detraibile in relazione al compimento di operazioni esenti, occorre avere riguardo non già all'attività previamente definita dall'atto costitutivo come oggetto sociale, ma a quella **effettivamente svolta dall'impresa**, poiché, ai fini dell'imposta, rileva il **volume d'affari del contribuente**, costituito dall'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi compiute, e, quindi, l'attività in concreto esercitata (Cass. 24 marzo 2017, n. 7654; Cass. 9 marzo 2016, n. 4613; Cass. 14 marzo 2014, n. 5970; Cass. 13 novembre 2013, n. 25475)*”.

Numeratore



The banner features the Euroconference Evolution logo on the left, which includes a stylized 'ec' and the word 'EVOLUTION' above 'Euroconference'. The background is a light grey with a network of dots and lines. On the right, there is a close-up image of a hand typing on a laptop keyboard. The text is centered and reads: 'Ogni giorno ti diamo le risposte che cerchi, calde come il tuo primo caffè. Aggiornamenti, approfondimenti e operatività, in un unico portale realizzato da professionisti per i professionisti.' At the bottom, a dark grey bar contains the text 'richiedi la prova gratuita per 15 giorni >'.

Ogni giorno ti diamo le risposte che cerchi,
calde come il tuo primo caffè.

Aggiornamenti, approfondimenti e operatività,
in un unico portale realizzato da professionisti per i professionisti.

richiedi la prova gratuita per 15 giorni >