

Esclusione dal pro-rata di detrazione IVA delle cessioni di beni ammortizzabili

di **Marco Peirola**

Rivista AI Edition - Integrata con l'Intelligenza Artificiale

**LA CIRCOLARE
TRIBUTARIA**

IN OFFERTA PER TE € 162,50 + IVA 4% anziché € 250 + IVA 4%
Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta
Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.



-35%

Abbonati ora

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello n. 231/E/2025, è intervenuta in merito alla previsione dell'art. 19-*bis*, comma 2, D.P.R. n. 633/1972, che esclude dal calcolo del pro-rata di detrazione dell'IVA le cessioni di beni ammortizzabili.

Nel documento di prassi si afferma che il concetto di "bene ammortizzabile" rilevante ai fini della determinazione della percentuale di detrazione deve tenere in considerazione l'aspetto sostanziale, vale a dire l'abitudine o l'occasionalità dell'operazione, con la conseguenza che, nel caso di specie, l'esclusione dell'immobile strumentale dalla percentuale di detrazione opera anche quando il medesimo sia stato riclassificato in bilancio quale "bene merce" in vista della sua vendita.

Operazioni imponibili ed esenti effettuate in modo sistematico

Relativamente all'individuazione delle c.d. imprese miste, obbligate a operare la detrazione mediante l'applicazione del pro-rata, l'art. 19, comma 5, D.P.R. n. 633/1972, anziché fare riferimento alle operazioni che danno diritto a detrazione e alle operazioni esenti, utilizza 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 imponibili, da parte di un soggetto che svolge essenzialmente un'attività esente – non dà luogo all'applicazione del pro-rata.

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 i beni e i servizi impiegati nelle operazioni esenti, così

come stabilito dall'art. 19, comma 2, D.P.R. n. 633/1972.

La regola del pro-rata è comunque applicabile qualora il soggetto ponga in essere sistematicamente, nell'ambito di una stessa attività, sia operazioni imponibili sia operazioni esenti, come, ad esempio, si verifica nei confronti di una casa di cura, la quale effettui sia prestazioni esenti in regime di convenzione sia prestazioni imponibili^[1].

Applicazione del pro-rata alla generalità degli acquisti

L'applicazione del pro-rata alla generalità degli acquisti di beni e servizi – compresi quelli destinati a compiere esclusivamente operazioni imponibili o, all'opposto, esclusivamente operazioni esenti – trova giustificazione nella previsione contenuta nell'art. 173, par. 2, lett. d), Direttiva 2006/112/CE, che consente agli Stati membri di:

«autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la deduzione secondo la norma di cui al primo comma [vale a dire quella che stabilisce l'adozione del pro-rata per gli acquisti promiscui, cioè riferiti a operazioni attive sia imponibili che esenti] relativamente a tutti i beni e servizi utilizzati per tutte le operazioni ivi contemplate».

La Corte di Giustizia UE, nel pronunciarsi sulla compatibilità, con l'ordinamento comunitario, della disciplina italiana in materia di pro-rata di detrazione, ha confermato la legittimità degli artt. 19, comma 5, e 19-*bis*, D.P.R. n. 633/1972^[2], nonostante i giudici comunitari avessero in precedenza costantemente affermato che il pro-rata è applicabile esclusivamente ai beni e servizi utilizzati per effettuare, nel contempo, operazioni imponibili e operazioni esenti, anche quando gli Stati membri hanno previsto, come l'Italia, un metodo di calcolo del pro-rata alternativo a quello "standard"^[3].

Come osservato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 19/E/2018 (par. 7.1.1), l'applicazione generalizzata della regola del pro-rata è stata considerata conforme all'ordinamento comunitario in quanto viene offerta ai contribuenti la possibilità di optare, ai sensi dell'art. 36, comma 3, D.P.R. n. 633/1972, per la separazione delle attività, consentendo in tal modo ai medesimi l'esercizio più preciso del diritto alla detrazione.

La conclusione raggiunta dalla Corte di Giustizia nella predetta sentenza di cui alla causa C-378/15 è comunque opinabile, in quanto può determinare una distorsione nell'applicazione dell'IVA in tutti i casi in cui la percentuale di detrazione non rifletta in modo adeguato la composizione degli acquisti e, quindi, la loro incidenza rispetto alle operazioni imponibili. In particolare, applicando il pro-rata sulla base di un criterio esclusivamente formale (rappresentato dalla composizione del volume d'affari e dalla quantificazione delle operazioni esenti rispetto a quest'ultimo), anziché sostanziale (riferito, cioè, alla composizione degli acquisti), il predetto effetto distorsivo si verifica allorché, dall'analisi dei beni/servizi acquistati dal contribuente, emerge che quelli utilizzati per la produzione di operazioni esenti hanno

un'incidenza marginale rispetto al volume d'affari.

Calcolo del pro-rata

In presenza di attività imponibili e di attività esenti, la detrazione non dipende 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'art. 19-*bis*, comma 1, D.P.R. n. 633/1972, il pro-rata si determina in funzione del 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 a operazioni imponibili ai fini delle detrazioni, elencate nell'art. 19, comma 3, D.P.R. n. 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 5 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.

Numeratore