

Analisi e commenti

Imponibilità o esenzione Iva nella cessione di beni indetraibili

20 Ottobre 2009

Breve excursus normativo e di prassi amministrativa: dalla prima direttiva Cee alla risoluzione 16/E del 2007



La cessione di un bene per il quale non si è fruito della detrazione dell'Iva assolta sull'acquisto è un'operazione da assoggettare all'imposta? A guidare la risposta, l'esame della fattispecie di indetraibilità in acquisto: oggettiva, parziale oggettiva, soggettiva, a seguito di opzione per la semplificazione. Esistono due categorie di limiti alla detrazione dell'imposta sugli acquisti, una di tipo oggettivo, derivante dalla natura dei beni e servizi acquistati e indipendentemente (salvo eccezioni) dalle caratteristiche dell'acquirente e dalla destinazione effettiva degli stessi, e una di tipo soggettivo, derivante invece dalle caratteristiche dell'attività svolta dal soggetto e indipendentemente dalla natura e qualità dei beni e servizi acquistati. Esempi della prima categoria sono i beni e servizi per i quali risulta difficile stabilire la loro inerenza e la loro utilizzazione nell'attività esercitata dal contribuente (ad esempio beni di lusso, aeromobili e relativi componenti salvo che non siano oggetto dell'attività propria dell'impresa, alimenti e bevande, spese di rappresentanza se di costo superiore a 25,82 euro), mentre le limitazioni della seconda categoria derivano dalla parziale o totale composizione del volume d'affari da operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10 del Dpr 633/1972 che, notoriamente, non consentono la detrazione dell'Iva sugli acquisiti. La prima direttiva in materia di Iva, la 77/388/Cee, all'articolo 13 sanciva le esenzioni "all'interno del paese" prevedendo, al paragrafo A), le "esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico" (fra cui, servizi postali, cure mediche, insegnamento ed educazione dell'infanzia), e, al paragrafo B), le "altre esenzioni", fra le quali, in particolare alla lettera c) "le forniture di beni destinati esclusivamente ad un'attività esentata a

norma del presente articolo o a norma dell'art. 28, paragrafo 3, lettera b), ove questi beni non abbiano formato oggetto d'un diritto alla deduzione, e le forniture di beni il cui acquisto o la cui destinazione erano stati esclusi conformemente alle disposizioni dell'articolo 17, paragrafo 6". La legislazione italiana aveva recepito le disposizioni comunitarie parzialmente e in modo non del tutto conforme ai dettati della direttiva stessa, in quanto era prevista l'intassabilità delle cessioni dei soli beni colpiti da indetraibilità di tipo oggettivo ai sensi dell'articolo 19, comma 2, del Dpr 633/1972 (ora articolo 19-bis1) e, inoltre, per la rivendita dei beni esclusi oggettivamente dalla detrazione, la norma nazionale prevedeva l'esclusione dal campo di applicazione dell'imposta (veniva classificata come fuori campo ex articolo 2, comma 3, lettera h), del Dpr 633/1972). Le modifiche e integrazioni apportate in seguito a tale primo impianto normativo, sono giunte a seguito della sentenza della Corte di giustizia n. C-45/95 del 25 giugno 1997. A seguito dell'emanazione del Dlgs 313/1997, è stata abrogata la disposizione di cui all'articolo 2, comma 3, lettera h) e, nel contempo, è stato inserito all'articolo 10 del medesimo Dpr 633, il n. 27-quinquies), con il quale sono state ricomprese tra le esenzioni tutte *"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-bis1 e 19-bis2"*. L'integrazione è stata esplicitata nella circolare 328/1997, che *"Attesa la finalità equitativa insita nel citato art. 10 n. 27-quinquies)"*, ribadisce in quali casi di indetraibilità vige l'esenzione all'atto della rivendita, e in più aggiunge che *"Non essendo richiamata anche l'indetraibilità derivante dall'opzione esercitata ai sensi dell'art. 36-bis del DPR n. 633/1972, la cessione di detti beni non fruisce del temperamento introdotto dal citato n. 27-quinquies) dell'art. 10"*. Successivamente, è intervenuta la direttiva 2006/112/Ce del 28 novembre 2006 (che dal 1° gennaio 2007 ha sostituito la 77/388/Cee), prevedendo che gli Stati membri debbano esentare *"le cessioni di beni il cui acquisto o la cui destinazione siano stati esclusi dal diritto alla detrazione dell'IVA conformemente all'articolo 176"*. L'articolo 176, comma 1, a sua volta, stabilisce che *"in ogni caso saranno escluse dal diritto a detrazione le spese non aventi un carattere strettamente professionale, quali le spese suntuarie, di divertimento o di rappresentanza"*. Già da una prima disamina delle disposizioni citate, si può evincere il riferimento alla sola indetraibilità oggettiva, che trova comunque conferma nella circolare 3/2007, laddove, a proposito della disposizione di cui all'articolo 136 della direttiva 2006/112/Ce, dispone che *"l'esenzione ivi prevista sia riferita alla sola rivendita dei beni che non hanno formato oggetto di detrazione, e non anche a quei beni per i quali l'acquirente non può esercitare il diritto alla detrazione in quanto destinati ad un'attività esente da imposta"*. Del resto, la norma che tratta l'indetraibilità soggettiva è l'articolo 19-bis del Dpr 633/1972 (che disciplina, precisamente, il calcolo della percentuale di detrazione o pro rata di detraibilità), che non è menzionato nel citato punto 27-quinquies) dell'articolo 10 del medesimo Dpr. Ancora più chiara ed esauriente risulta a tal proposito la risoluzione 16/2007, secondo la quale non fruisce dell'esenzione Iva, di cui al punto 27-quinquies) dell'articolo 10, la cessione di beni per i

quali l'imposta è risultata indetraibile a seguito di esercizio di opzione per la semplificazione ex articolo 36-bis del Dpr 633/1972. La conclusione enunciata è incentrata sulla diversa natura dell'indetraibilità derivante da quella specifica opzione, rispetto a quella derivante dall'applicazione delle norme ordinarie in materia di indetraibilità Iva sugli acquisti (di tipo oggettivo). Riepilogando, in relazione alle diverse fattispecie di indetraibilità in acquisto del bene, in pratica, si avranno le seguenti casistiche di imponibilità o esenzione all'atto della rivendita:

- il bene sul quale non è stata detratta per nulla l'imposta per indetraibilità oggettiva, andrà ceduto in regime di esenzione ex articolo 10, punto n. 27-*quinquies*), Dpr 633/1972
- nel caso di cui al punto precedente, ma con indetraibilità parziale oggettiva (esempio classico è costituito dagli autoveicoli) in acquisto, l'Iva andrà applicata nella medesima proporzione ai sensi del comma 4 dell'articolo 13 del Dpr 633/1972, che testualmente recita *"la base imponibile è determinata moltiplicando per la percentuale detraibile ai sensi di tali disposizioni l'importo determinato ai sensi dei commi precedenti"*
- nel caso di indetraibilità soggettiva totale (pro rata di detraibilità pari a zero dovuto a volume d'affari completamente composto da operazioni esenti), il bene va ceduto in regime di esenzione ai sensi dell'articolo 10, punto n. 27-*quinquies*), Dpr 633/1972 (analogamente al primo punto)
- il caso di indetraibilità soggettiva parziale in acquisto (dovuta quindi alla presenza sia di operazioni esenti nel volume d'affari che di operazioni imponibili che comportano il calcolo del pro rata di detraibilità) comporta l'assoggettamento a imposta dell'intero corrispettivo di cessione
- stessa regola di cui al punto precedente è applicabile nel caso di indetraibilità conseguente all'opzione prevista dall'articolo 36-bis del Dpr 633/1972 (circolare 328/1997 e risoluzione 16/2007).

di

Vincenzo Loiacono

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/imponibilita-o-esenzione-iva-nella-cessione-beni-indetraibili>