

IVA detraibile: la Direttiva è veramente molto semplice, ma noi insistiamo nel renderla complicata!

di Pierpaolo Maspes (*)

Con la risposta a istanza di interpello n. 2 del 4 gennaio 2021, l'Agenzia delle entrate si sofferma sull'individuazione dell'imposta detraibile da parte di un contribuente che pone in essere sia operazioni esenti da IVA che operazioni non soggette a imposta per carenza del presupposto territoriale. La risposta fornisce una compiuta e condivisibile illustrazione della compresenza, nel vigente ordinamento nazionale, di criteri analitici e criteri forfettari per la determinazione di detta IVA detraibile. Tale compresenza può dare adito in concreto a complessità di carattere operativo e induce a interrogarsi sull'opportunità di una modifica del vigente quadro normativo, in un'ottica di semplificazione, in maggiore aderenza al metodo *standard* previsto dalla normativa comunitaria.

1. Premessa

Sulla complessità del sistema italiano di determinazione dell'IVA detraibile chi scrive ha avuto modo di soffermarsi già in precedenti occasioni (1).

Su tale sistema, deve rammentarsi, si è pronunciata la Corte di Giustizia, che ha riconosciuto la compatibilità del sistema nazionale stesso con l'ordinamento comunitario, sia pure attraverso un *iter* che sembra denotare una decisione in qualche misura "sofferta" (2).

La Corte si è pronunciata, segnatamente, sulle modalità con cui, nell'ordinamento nazionale, le **operazioni esenti da IVA** limitano l'esercizio

del **diritto alla detrazione** dell'imposta relativa agli acquisti di beni e di servizi posti in essere dal soggetto passivo, dichiarando appunto tali modalità compatibili con l'ordinamento comunitario.

Tuttavia, la Corte, come pacificamente risulta dall'esposizione dei fatti sia nella sentenza che nelle conclusioni dell'Avvocato Generale, non ha esaminato il quadro normativo nazionale nella sua completezza. Nel nostro ordinamento, infatti, non sono solo le operazioni esenti a limitare l'esercizio del diritto alla detrazione: limitano tale diritto, invero, anche le **operazioni non soggette all'imposta**. Le modalità di individuazione dell'IVA indetraibile conseguenti all'effettuazione

(*) Dottore commercialista SCGT Studio di Consulenza Giuridico Tributaria.

(1) Cfr. P. Maspes - G. Scifoni, "L'applicazione separata del l'IVA 'ancora di salvezza' della disciplina nazionale della detrazione", in *Corr. Trib.*, n. 20/2014, pag. 1532, P. Maspes, "Operazioni finanziarie esenti 'accessorie' e pro rata: le consuete 'originalità' della normativa italiana", in *il fisco*, n. 7/2015, pag. 628, e P. Maspes - F. Spaziante, "La fine dell'eternità: gli ultimi giorni del pro rata generale?", *ivi*, n. 9/2016, pag. 832.

(2) Cfr. la sentenza 14 dicembre 2016, causa C 378/15. La

strada percorsa dalla Corte di Giustizia per pervenire al suo giudizio di compatibilità appare "sofferta" non solo nella misura in cui si disattende l'opposta tesi dell'Avvocato Generale, prospettata nelle sue conclusioni del 29 giugno 2016, ma anche per la consapevolezza che traspare segnatamente ai punti 41 e 42 della sentenza del rischio che il criterio adottato dal legislatore nazionale possa ledere i principi di proporzionalità delle detrazioni, di effettività del diritto a detrazione e di neutralità dell'IVA.

di tali ultime operazioni sono, tuttavia, come appresso si dirà, del tutto diverse da quelle di individuazione dell'IVA indetraibile conseguenti all'effettuazione di operazioni esenti.

Se resta, allo stato attuale, il dubbio se la Corte di Giustizia, ove fosse stata edotta del complessivo quadro normativo nazionale, avrebbe riconosciuto la compatibilità dello stesso con l'ordinamento comunitario, con la risposta a istanza di interpello n. 2 del 4 gennaio 2021, in questa sede commentata, l'Agenzia delle entrate fornisce intanto ai contribuenti un utilissimo ausilio per districarsi nel dedalo della compresenza, nel predetto quadro normativo, di **criteri analitici** (applicabili per le operazioni non soggette) e di **criteri forfettari** (applicabili per le operazioni esenti) per la determinazione di detta IVA detraibile.

Nel commentare tale importante chiarimento, ci si soffermerà su alcuni dei profili di complessità che possono derivare dal vigente quadro normativo e sulle soluzioni che è al riguardo possibile ipotizzare.

2. Disciplina comunitaria

La disciplina comunitaria in materia di detrazione dell'IVA, recata dalla Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 (di seguito, la "Direttiva IVA"), appare, nel metodo *standard* dalla stessa proposto, invero molto semplice, fondato sul "**nesso diretto**" tra i beni e i servizi acquistati e le operazioni attive in cui tali beni e servizi sono impiegati, come chiarito dalla Corte di Giustizia (3).

In base a tale disciplina, gli **acquisti di beni e di servizi** devono essere suddivisi in **tre categorie**:

1) quelli relativi a beni e servizi utilizzati solo per rendere operazioni imponibili od operazioni che, pur non comportando l'addebito dell'IVA, sono espressamente assimilate alle operazioni imponibili agli effetti del diritto alla detrazione;

2) quelli relativi a beni e servizi utilizzati solo per rendere tipologie di operazioni diverse da quelle di cui al punto 1;

3) quelli relativi a beni e servizi promiscuamente utilizzati per rendere sia le operazioni di cui al punto 1 che le operazioni di cui al punto 2.

È **integralmente detraibile** l'IVA relativa agli acquisti di beni e servizi utilizzati per l'effettuazione delle operazioni di cui al punto 1 (4).

È **integralmente indetraibile** l'IVA relativa agli acquisti di beni e servizi utilizzati per l'effettuazione delle operazioni di cui al punto 2 (5).

Per quanto concerne l'IVA relativa agli acquisti promiscui di cui al punto 3, la normativa comunitaria prevede - come criterio-base - un criterio di determinazione dell'IVA detraibile in funzione della **percentuale di detrazione** (c.d. pro-rata), calcolata sulla base del rapporto tra l'ammontare delle operazioni di cui al punto 1 e l'ammontare complessivo delle operazioni di cui al punto 1 e delle operazioni di cui al punto 2 (6).

È importante notare che, nella disciplina comunitaria *standard*, le operazioni che pregiudicano il diritto alla detrazione sono tutte le operazioni diverse dalle operazioni di cui al punto 1 e cioè tutte le operazioni diverse dalle operazioni imponibili e dalle operazioni che, pur non comportando l'addebito dell'IVA, sono espressamente assimilate alle operazioni imponibili agli effetti del diritto alla detrazione. Tra queste operazioni sono riconducibili, quindi, non solo le operazioni esenti, ma anche tutte le altre operazioni che non comportano addebito d'imposta e che non sono espressamente assimilate alle operazioni imponibili agli effetti del diritto alla detrazione.

3. Disciplina nazionale

Alla linearità della disciplina comunitaria in materia di diritto alla detrazione si contrappone l'articolata complessità della normativa nazio-

(3) Cfr., tra le altre, la sentenza 18 ottobre 2018, causa C 153/17, in cui si ricorda che "Risulta inoltre da una costante giurisprudenza della Corte che la sussistenza di un nesso diretto ed immediato tra una specifica operazione a monte ed una o più operazioni a valle, che conferiscono il diritto a detrazione, è necessaria, in via di principio, affinché il diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte sia riconosciuto al soggetto passivo e al fine di determinare la portata di siffatto diritto" e che "Il diritto a detrarre l'IVA gravante sull'acquisto di beni o servizi a monte presuppone che le spese sostenute per acquistare questi ultimi facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni tassate a valle che conferiscono il diritto a detrazione". La sentenza precisa, altresì, che "Il diritto a detra-

zione è tuttavia ammesso a beneficio del soggetto passivo anche in mancanza di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che conferiscono un diritto a detrazione, qualora i costi dei servizi in questione facciano parte delle spese generali del soggetto passivo e, in quanto tali, siano elementi costitutivi del prezzo dei beni o dei servizi che esso fornisce", considerato che "Spese di tale genere presentano, infatti, un nesso diretto ed immediato con il complesso delle attività economiche del soggetto passivo".

(4) Cfr. gli artt. 168 e 169 della Direttiva IVA.

(5) Cfr. il predetto art. 168 della Direttiva IVA.

(6) Cfr. l'art. 173, paragrafo 1, della Direttiva IVA.

nale in materia, contenuta nel D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito, il "D.P.R. n. 633/1972"). Tale normativa - in seguito alle modifiche apportate al D.P.R. n. 633/1972 dal D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 313 (di seguito, il "D.Lgs. n. 313/1997") (7) - attribuisce in linea di principio il diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti per il mero ricorrere della circostanza dell'**utilizzo dei beni e dei servizi** nello svolgimento di un'**impresa, un'arte o una professione** (8), prevedendo **limiti** all'esercizio della detrazione solo per l'imposta relativa agli acquisti di beni e di servizi utilizzati per l'effettuazione di **operazioni esenti o non soggette** (9).

Fissati questi due principi generali, che già brillano per eccentricità nella misura in cui traducono in un'ottica rovesciata l'unico semplice principio generale della normativa comunitaria (quello della spettanza del diritto alla detrazione per l'IVA relativa agli acquisti di beni e servizi utilizzati per l'effettuazione di operazioni imponibili od operazioni a queste assimilate), le cose si complicano notevolmente, giacché ben diverse sono le modalità con cui le due suddette categorie di operazioni - le operazioni esenti, da un lato, e le operazioni non soggette, dall'altro - limitano in concreto il diritto alla detrazione. A ciò si aggiunga che né per le operazioni esenti né per le operazioni imponibili è utilizzato il semplice metodo *standard* previsto dalla normativa comunitaria, sopra illustrato.

Per la categoria delle **operazioni non soggette** opera un criterio, diretto e analitico, di **indetraibilità specifica** (10). Secondo tale criterio, è indetraibile l'IVA relativa agli acquisti e alle importazioni di beni e servizi utilizzati unicamente per l'effettuazione delle predette operazioni (11) mentre, per i beni ed i servizi in parte utilizzati per operazioni non soggette, la detrazione non è ammessa per la quota imputabile a tali utilizzazioni e l'ammontare indetraibile deve essere determinato secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati (12). Tale criterio potrebbe ritenersi adotta-

to dal legislatore nazionale in virtù della possibilità accordata agli Stati membri di autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la detrazione in base all'utilizzazione della totalità o di una parte dei beni e servizi acquistati, in deroga al ricordato metodo *standard* (13).

Per quanto riguarda le **operazioni esenti**, la normativa nazionale - in presenza di soggetti passivi IVA che pongono in essere sistematicamente sia operazioni imponibili che operazioni esenti - prevede l'applicazione del criterio, indiretto e forfettario, del c.d. **pro-rata generale**. In base a tale criterio, l'IVA detraibile è determinata moltiplicando il totale dell'IVA sugli acquisti di beni e servizi per la percentuale di detrazione, calcolata in funzione del rapporto tra l'ammontare delle operazioni imponibili e l'ammontare complessivo del volume d'affari (14). Tale criterio differisce da quello del sistema comunitario *standard* in quanto il criterio del pro-rata trova applicazione non solo per gli acquisti di beni e di servizi a utilizzazione promiscua, ma per tutti gli acquisti di beni e di servizi posti in essere (dove appunto la comune definizione di pro-rata generale). Come confermato dalla ricordata sentenza della Corte di Giustizia (15), detto criterio è stato adottato in virtù della possibilità accordata agli Stati membri di autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la detrazione secondo la regola della **percentuale di detrazione** relativamente a tutti i **beni e servizi acquistati**, in deroga al ricordato metodo *standard* (16). Come chiarito dall'Agenzia delle entrate (17) tale scelta può considerarsi in linea con l'ordinamento comunitario in quanto - nei casi in cui la determinazione dell'imposta mediante il pro-rata generale risulti particolarmente imprecisa - "viene offerta agli operatori economici la possibilità di optare, ai sensi dell'art. 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633/1972 per la separazione delle attività, consentendo in tal modo un più preciso esercizio del diritto alla detrazione, anziché soggiacere alle limitazioni

(7) Su tali modifiche cfr., tra gli altri: R. Lupi, "Delega IVA e limiti detrazione sugli acquisti: dai criteri forfettari all'imputazione specifica", in *Rass. trib.*, 1997, pag. 273; L. Salvini, "La nuova disciplina della detrazione IVA: un'occasione persa?", in *Rass. trib.*, 1997, pag. 1209; Id., "La detrazione IVA nella Sesta Direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali", in *Riv. dir. trib.*, 1998, parte prima, pag. 135; D. Stevanato, "La detrazione IVA a seguito del D.Lgs. n. 313/1997", in *Riv. dir. trib.*, 1998, parte prima, pag. 939.

(8) Cfr. l'art. 19, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972.

(9) Cfr. l'art. 19, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972.

(10) Cfr. C.M. 24 dicembre 1997, n. 328/E, segnatamente ai paragrafi 3.1.1 e 3.2.

(11) Cfr. l'art. 19, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972.

(12) Cfr. l'art. 19, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972.

(13) Cfr. l'art. 173, paragrafo 2, lett. c), della Direttiva IVA.

(14) Cfr. l'art. 19, comma 5, e l'art. 19 *bis* del D.P.R. n. 633/1972.

(15) Cfr. la citata sentenza 14 dicembre 2016, causa C 378/15.

(16) Cfr. l'art. 173, paragrafo 2, lett. d), della Direttiva IVA.

(17) Cfr. la circolare 31 ottobre 2018, n. 19/E.

del diritto a detrazione conseguenti all'applicazione del criterio forfetario del pro-rata".

4. Comparazione della disciplina nazionale e della disciplina comunitaria

Il metodo adottato dal legislatore nazionale appare - in confronto a quello comunitario - straordinariamente complicato.

Da un lato, infatti, il metodo nazionale impone di distinguere le operazioni esenti dalle operazioni non soggette, per valutarne i diversi effetti che le stesse comportano sull'esercizio del diritto alla detrazione.

Dall'altro lato, poi, il **metodo nazionale** impone - in presenza, in capo a un dato soggetto passivo IVA, sia di operazioni esenti che di operazioni non soggette - di valutare la (invero non agevole) interazione di **due criteri** del tutto **opposti**:

- quello, diretto e analitico, dell'utilizzazione in via specifica, da applicare in presenza di operazioni non soggette;

- quello, indiretto e forfetario, della percentuale di detrazione, da applicare in presenza di operazioni esenti.

Ora, è evidente che ciascuno dei due criteri ha pregi e difetti.

Il **criterio analitico** ha il pregio della maggiore accuratezza, ma il difetto dell'opinabilità.

Il **criterio forfetario** ha il pregio della certezza, ma il difetto della minore accuratezza (18).

Considerati i rispettivi pregi e difetti, il legislatore comunitario ha appunto ritenuto che:

1) il primo criterio meglio si attagli agli acquisti di beni e di servizi utilizzati unicamente per rendere operazioni che danno diritto alla detrazione oppure operazioni che non danno diritto alla detrazione, per i quali il nesso tra il bene e il servizio acquistato e l'operazione in cui lo stesso è utilizzato risulta evidente;

2) il secondo criterio meglio si attagli agli acquisti di beni e di servizi utilizzati promiscuamente sia per operazioni che danno diritto alla detrazione che per operazioni che non danno diritto alla detrazione, per i quali il nesso tra il bene e il servizio acquistato e l'operazione in cui lo stesso è utilizzato si presenta più sfumato.

In modo bizzarramente complicato, in base a una logica mai esplicitata e comunque difficil-

mente ravvisabile, il legislatore nazionale - ha invece previsto, come sopra rilevato, che:

1) il **primo criterio** trovi applicazione per le **operazioni non soggette** (il che pone i predetti profili di opinabilità per gli acquisti di beni e di servizi utilizzati sia per rendere operazioni che danno diritto alla detrazione che per rendere operazioni non soggette);

2) il **secondo criterio** trovi applicazione per le **operazioni esenti** (il che evidenzia una minore accuratezza per gli acquisti di beni e di servizi utilizzati unicamente per rendere operazioni che danno diritto alla detrazione oppure operazioni esenti).

Parafrasando Confucio, viene da dire che la Direttiva è veramente molto semplice, ma noi italiani insistiamo nel renderla complicata (19).

È di questa complicazione che si occupa, appunto, la risposta a istanza di interpello n. 2/2021.

5. Risposta a istanza di interpello n. 2/2021

Sia il tema dell'individuazione delle operazioni non soggette sia il tema dell'interazione dei due criteri di individuazione dell'IVA detraibile in presenza vuoi di operazioni esenti vuoi di operazioni non soggette sono trattati nella risposta anzidetta.

Nella fattispecie esaminata, si tratta di una *holding* che pone in essere, oltre ad altre operazioni che danno diritto alla detrazione, **operazioni di finanziamento** a proprie controllate:

- stabilite in Italia;
- stabilite in altro Stato comunitario;
- stabilite in altro Stato non comunitario.

Ora, le operazioni di finanziamento rese, come nel caso di specie, a soggetti passivi IVA rientrano nella **regola generale di territorialità** dei rapporti B2B, per cui si considerano rilevanti ai fini IVA in Italia se rese a soggetti passivi stabiliti in Italia e non si considerano rilevanti ai fini IVA in Italia se rese a soggetti passivi stabiliti in altro Stato (20).

Posto che le operazioni di cui al primo trattino costituiscono evidentemente operazioni esenti, si tratta di capire se le operazioni di cui al secondo e al terzo trattino devono considerarsi **operazioni non soggette**. In effetti - diversamente da quanto avviene per le operazioni esen-

(18) Proprio per ovviare a tale minore accuratezza, è accordata ai contribuenti, per cui troverebbe applicazione il criterio del pro rata generale, come sopra rilevato, la facoltà di optare per l'applicazione separata dell'IVA ai sensi dell'art. 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633/1972.

(19) Secondo il ben noto e di portata ben più generale aforisma di Confucio, "la vita è veramente molto semplice, ma noi insistiamo nel renderla complicata".

(20) Cfr. la lett. a) del comma 1 dell'art. 7 *ter* del D.P.R. n. 633/1972.

ti - la normativa nazionale non contiene una puntuale individuazione delle “operazioni non soggette” (21). La normativa nazionale non fornisce, inoltre, alcuna definizione di “operazione non soggetta”. Posto che tale locuzione non appare invero di intuitiva comprensione, si è resa, altresì, necessaria un’elencazione di operazioni non soggette che non pregiudicano il diritto alla detrazione (22).

Come ricorda la risposta a istanza di interpello in oggetto, un utile supporto interpretativo può ravvisarsi nella relazione allo schema di Decreto legislativo poi tradottosi nel D.Lgs. n. 313/1997. In tale relazione si afferma che “nell’ampia locuzione ‘operazioni non soggette all’imposta’ rientrano anche quelle escluse dal campo di applicazione del tributo, intendendo per tali sia quelle che sono oggetto di specifiche disposizioni di legge (contenute ad esempio negli artt. 2, 3 etc.) sia quelle che non rientrando nel campo IVA per mancanza di almeno uno dei requisiti generali richiesti dal tributo ai fini dell’imponibilità, non sono espressamente menzionate nel testo normativo”.

Da ciò, come riconosciuto nella risposta, consegue che **operazioni di finanziamento rese a soggetti passivi non stabiliti nel territorio dello Stato** devono considerarsi operazioni non soggette, in quanto come rilevato carenti di uno dei requisiti generali richiesti ai fini dell’imponibilità a IVA e cioè il requisito territoriale.

Ben diversi sono, peraltro, gli effetti sul diritto alla detrazione che derivano dall’effettuazione di operazioni di finanziamento nei confronti di soggetti passivi comunitari ovvero di soggetti non comunitari.

Le operazioni di finanziamento rese a **soggetti comunitari** pregiudicano il diritto alla detrazione dell’IVA relativa agli acquisti e alle importazioni di beni e servizi utilizzati unicamente per l’effettuazione delle predette operazioni (23) e, per i beni ed i servizi in parte utilizzati per dette

operazioni, precludono la detrazione per la quota imputabile a tali utilizzazioni (24).

Le operazioni di finanziamento rese a **soggetti non comunitari** sono invece ricomprese nella ricordata elencazione di operazioni non soggette che non pregiudicano il diritto alla detrazione (25), dovendo quindi essere assimilate, agli effetti della detrazione, a operazioni imponibili a IVA (26).

Ciò precisato con riferimento all’individuazione delle operazioni non soggette e alle conseguenze che l’effettuazione delle stesse comporta sul diritto alla detrazione, la risposta ha altresì affrontato il tema dell’**interazione dei vari criteri**, analitico e forfettario, che comporta l’effettuazione sia di operazioni esenti che di operazioni non soggette.

Il caso prospettato nell’istanza di interpello è, infatti, un caso di scuola: l’istante pone in essere sia operazioni imponibili o a queste assimilate (le operazioni diverse dai finanziamenti), sia operazioni di finanziamento esenti (quelle nei confronti di soggetti passivi nazionali), sia operazioni di finanziamento non soggette che precludono il diritto alla detrazione (quelle nei confronti di soggetti passivi comunitari) sia operazioni di finanziamento non soggette che conferiscono il diritto alla detrazione (quelle nei confronti di soggetti passivi non comunitari).

Confermando la soluzione che è stata già accolta dal Ministero delle Finanze (27) e dall’Agenzia delle entrate (28) e che emerge anche dal Modello di dichiarazione annuale e dalle istruzioni per la compilazione dello stesso (29), la risposta a istanza di interpello in commento chiarisce che, nel caso di specie, per determinare l’**IVA detraibile** dovrebbe a rigore **procedersi nel seguente modo**:

- in primo luogo, si dovrebbe sottrarre, dall’ammontare totale dell’IVA sugli acquisti di beni e servizi, la parte riferibile ad acquisti utilizzati in operazioni non soggette che precludono il diritto

(21) Per le operazioni esenti tale puntuale indicazione è operata dall’art. 10 del D.P.R. n. 633/1972, che elenca, appunto, le operazioni esenti da IVA. A tale elenco va aggiunta l’esenzione di cui all’art. 14, comma 10 della Legge 24 dicembre 1993, n. 537, prevista per i corsi di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione del personale nei confronti degli enti pubblici.

(22) Cfr. l’art. 19, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972.

(23) Cfr. l’art. 19, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972.

(24) Cfr. l’art. 19, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972.

(25) Cfr. l’art. 19, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972.

(26) Cfr. segnatamente l’art. 19, comma 3, lett. a bis), del D.P.R. n. 633/1972, che, recependo la disposizione di cui all’art. 169, lett. c), della Direttiva IVA, chiarisce l’assimilazione a ope-

razioni imponibili, ai fini del diritto alla detrazione, delle “operazioni di cui ai numeri da 1) a 4) dell’art. 10, effettuate nei confronti di soggetti stabiliti fuori della Comunità”.

(27) Cfr. C.M. 24 dicembre 1997, n. 328/E, segnatamente al paragrafo 3: “È, infine, da rilevare che se i soggetti che detraggono l’imposta in base a pro rata, effettuano anche operazioni escluse, i medesimi devono prima sottrarre, dall’imposta relativa agli acquisti, afferente ai beni e i servizi utilizzati nelle predette operazioni escluse e, poi, sul restante importo, procedere all’applicazione della percentuale di detrazione”.

(28) Cfr. la risoluzione 23 luglio 2005, n. 100/E.

(29) Cfr. segnatamente il rigo VF34 del Modello di dichiarazione da presentare nel 2020 per il 2019 e le istruzioni per la compilazione del Modello con riferimento a tale rigo.

to alla detrazione, determinata in funzione della utilizzazione in concreto di tali beni e servizi sulla base di criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati;

- in secondo luogo, dovrebbe moltiplicarsi l'ammontare residuante da tale sottrazione per la percentuale di detrazione, alla determinazione della quale concorrono, al numeratore, le operazioni imponibili e le operazioni non soggette che conferiscono il diritto alla detrazione e, al denominatore, le operazioni imponibili, le operazioni non soggette che conferiscono il diritto alla detrazione e le operazioni esenti.

6. Profili problematici nella concreta operatività

Se la risposta a istanza di interpello opera una ricognizione invero condivisibile dell'attuale quadro normativo nazionale, profili problematici si pongono ove si vada a calare la soluzione interpretativa nella concreta operatività.

Tali profili problematici non si pongono tanto per i **beni** che risultino univocamente imputabili a operazioni non soggette che non conferiscono il diritto alla detrazione, quanto per quelli **promiscuamente utilizzati** per tali operazioni e per altre operazioni.

Il criterio analitico previsto per le utilizzazioni in operazioni non soggette, infatti, non risulta efficace per tali acquisti: non a caso, come osservato, nel sistema *standard* della Direttiva IVA per gli acquisti di beni e i servizi promiscuamente utilizzati sia per operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione che per operazioni che non conferiscono il diritto alla detrazione si utilizza quella sorta di *refugium peccatorum*, di criterio di "disperazione", che è il criterio del pro-rata (che, nella consapevolezza della obiettiva difficoltà di acclarare in concreto l'utilizzazione di acquisti a destinazione promiscua, la presume per ragioni di certezza).

Può essere invero non agevole determinare secondo i richiesti criteri oggettivi la parte riferibile ad **acquisti utilizzati in operazioni non soggette** che precludono il diritto alla detrazione e proprio il caso affrontato nella risposta di cui trattasi rende in modo paradigmatico tale difficoltà.

Al di là degli acquisti (verosimilmente non così frequenti) di beni e servizi univocamente riferiti a una data operazione di finanziamento, per gli acquisti di beni e servizi a utilizzazione promi-

sca è assai opinabile determinare la misura in cui gli stessi sono in concreto impiegati nelle varie tipologie di operazioni poste in essere.

Una soluzione può essere costituita dal determinare questa utilizzazione in funzione del **rapporto tra i volumi d'affari** delle operazioni in cui il bene o servizio considerato è stato utilizzato, facendo di fatto rientrare dalla finestra - a mo', appunto, di *refugium peccatorum* - il **criterio della percentuale di detrazione** che, per le operazioni non soggette, il legislatore nazionale ha inteso far uscire dalla porta: e ciò in analogia con quanto ritenuto dall'Amministrazione finanziaria con riferimento ad altri casi in cui - pur dovendosi in teoria procedere all'individuazione in via specifica degli acquisti di beni e di servizi per cui l'IVA è indetraibile - proprio per la difficoltà di una tale individuazione (in presenza di acquisti nella loro generalità non univocamente riferibili a determinate operazioni) si è riconosciuta l'utilizzabilità in via sussidiaria del criterio della percentuale di detrazione. Si veda, in tal senso, in particolare, quanto il Ministero delle Finanze ha avuto modo di precisare in relazione alla situazione di un soggetto che svolge due attività, una di natura commerciale e l'altra di natura non commerciale, in una risoluzione richiamata dalla stessa risposta a istanza di interpello in commento (30). Al riguardo, il Ministero delle Finanze ha ritenuto "di dover richiamare il principio già affermato con la circolare n. 18 del 22 maggio 1981 della soppressa Direzione Generale delle Tasse e delle Imposte indirette sugli Affari contenente i criteri per la applicazione dell'imposta in caso di attività gestite, per obbligo di legge o per opzione, con contabilità separata, secondo cui il riferimento al rapporto tra i volumi d'affari può essere consentito solo qualora il contribuente non sia in grado di determinare in concreto la misura con cui i beni o i servizi acquistati risultino utilizzati per l'esercizio di ciascuna attività", precisando, con specifico riferimento alla fattispecie sottoposta alla sua attenzione, che "poiché nel caso in esame (...) sussiste l'impossibilità di adottare criteri specifici di imputazione degli acquisti destinati promiscuamente alla attività commerciale ed alla attività non commerciale, si ritiene che, al fine di stabilire la misura della detrazione spettante in relazione all'IVA pagata per detti acquisti, possa farsi riferimento alla percentuale

(30) Cfr. R.M. 8 settembre 1998, n. 137/E.

rappresentata dall'attività commerciale nell'ambito di tutta l'attività svolta".

Anche la risposta in commento ribadisce peraltro che "Solo laddove i beni e i servizi acquistati abbiano natura tale da rendere **impossibile l'adozione di criteri specifici di imputazione**, potrà farsi riferimento ... a un **criterio forfetario** basato sul rapporto tra 'volumi di affari'", astenendosi sul punto di pronunciarsi sul caso concreto nel rilievo che "la valutazione circa la sussistenza e la dimostrazione delle difficoltà rappresentate nonché l'idoneità del criterio forfetario proposto dalla società istante, essendo caratterizzata da una spiccata rilevanza dei profili fattuali, non è praticabile in sede di interpello e, pertanto, ogni definitivo apprezzamento al riguardo è rimesso alla successiva ed eventuale fase di controllo".

Ora, proprio in casi come quello di cui trattasi sembra difficile individuare tali criteri specifici. Ove detta difficoltà sia in concreto ravvisabile, ipotizzandosi di essere in presenza solo di **acquisti a utilizzazione promiscua**, si potrebbe determinare l'**IVA detraibile**

- non già sottraendo dall'ammontare totale dell'IVA sugli acquisti di beni e servizi la parte riferibile ad acquisti utilizzati in operazioni non soggette che precludono il diritto alla detrazio-

ne e poi moltiplicando l'ammontare residuante dalla differenza per la percentuale di detrazione;

- bensì aggiungendo tali operazioni non soggette al denominatore della frazione che individua la percentuale di detrazione.

7. Considerazioni conclusive

Se la risposta all'istanza di interpello fornisce indubbiamente un utilissimo supporto interpretativo per ben comprendere il quadro normativo nazionale in materia di diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti, tale quadro appare un *unicum* nel panorama comunitario, rappresentando un disordinato **ibrido tra il criterio analitico e il criterio forfetario**, di cui sfugge la logica, che comporta le difficoltà applicative di cui si è detto e che non è escluso possa essere valutato come incompatibile con la normativa comunitaria dalla Corte di Giustizia ove sia sottoposto alla stessa nella sua interezza (31).

Appare, quindi, invero auspicabile e indifferibile una riformulazione della normativa nazionale, che la renda idealmente conforme al criterio *standard* previsto dalla normativa comunitaria. Cerchiamo, una volta tanto, di non complicarci inutilmente la vita!

(31) Un esame del sistema nazionale nella sua interezza, come innanzi osservato, non è stato operato dalla Corte di Giustizia nella citata sentenza 14 dicembre 2016, causa C 378/15.