

Fondazione Luca Pacioli



LA DICHIARAZIONE ANNUALE IVA PER L'ANNO 2003

Documento n. 8 del 12 marzo 2004

CIRCOLARE

Via G. Paisiello, 24 – 00198 Roma – tel.: 06/85.440.1 (fax 06/85.440.223) – C.F.: 80459660587
www.fondazione-luicapacioli.it – fondazione-luicapacioli@consrag.it

INDICE

1.	Premessa	Pag.	1
2.	I nuovi codici delle attività economiche	“	1
3.	Regime IVA per le cessioni di rottami ed altri materiali di recupero	“	3
4.	Il meccanismo del pro-rata di detraibilità	“	10
5.	Il nuovo quadro VJ	“	14

Allegati

LA DICHIARAZIONE ANNUALE IVA PER L'ANNO 2003

1. Premessa

Sono stati approvati con provvedimento del 15 gennaio 2004, del Direttore dell'Agenzia delle Entrate,¹ i modelli e le relative istruzioni della dichiarazione annuale IVA riguardante il periodo d'imposta 2003.

Le novità in materia di IVA intervenute durante il periodo d'imposta interessato dalla dichiarazione annuale non sono state particolarmente numerose. Conseguentemente anche i modelli presentano limitate modifiche rispetto a quelli utilizzati durante lo scorso anno.

La presente circolare intende dunque esaminare solo le novità maggiormente significative senza fornire ulteriori indicazioni per la compilazione dei quadri del modello rimasti invariati, e per i quali sarà possibile fare riferimento alle istruzioni allegate. In particolare costituiranno oggetto di esame:

- l'approvazione dei nuovi codici delle attività economiche esercitate dalle imprese e dai professionisti;
- il regime IVA per le cessioni di rottami ed altri materiali di recupero;
- il quadro VG soprattutto con riferimento alle modifiche introdotte per il calcolo della percentuale di detraibilità (c.d. pro-rata) per i soggetti che esercitano attività esenti;
- il nuovo quadro VJ nel quale devono essere riportati i dati relativi all'imponibile ed all'imposta riguardanti operazioni per le quali, in base a specifiche disposizioni normative, l'IVA è dovuta dai cessionari di beni o dai committenti di servizi in luogo dei cedenti o prestatori.

2. I nuovi codici delle attività economiche

Dal 1° gennaio 2004, in tutti gli atti e le dichiarazioni da presentare all'Agenzia delle Entrate, nonché per tutti gli altri adempimenti che lo richiedono, devono essere utilizzati i nuovi codici delle attività economiche.

¹ Pubblicato nel S.O. n. 15 alla G.U. n. 23 del 29 gennaio 2004.

Con provvedimento del Direttore dell' Agenzia delle Entrate del 23 dicembre scorso, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 301 del 30 dicembre 2003, è stata, infatti, approvata la tabella dei codici di classificazione delle attività economiche, denominata "Atecofin 2004", che sostituisce i vecchi codici di classificazione in vigore dal 1° gennaio 1992. Di ciò occorrerà immediatamente tener conto per la compilazione del rigo VA2 della dichiarazione Iva annuale che deve essere utilizzato per l'indicazione dei predetti codici in relazione all'attività esercitata durante il 2003, ma prendendo in considerazione la nuova classificazione. E' dunque irrilevante che i nuovi codici siano entrati in vigore dal 1° gennaio 2004, mentre la dichiarazione IVA annuale si riferisce al periodo d'imposta 2003.

Il provvedimento del Direttore dell' Agenzia delle Entrate precisa che l'approvazione dei nuovi codici, da utilizzare anche per la presentazione dei modelli previsti dall'articolo 35 del D.P.R. n. 633/1972, riguardanti le dichiarazioni di inizio attività, di variazioni dati e cessazione attività "non comporta l'obbligo di presentare apposita dichiarazione di variazione dati" per segnalare il cambiamento dovuto alla nuova classificazione. Pertanto il contribuente dovrà comportarsi secondo le modalità indicate qui di seguito:

- indicare l'attività esercitata nel 2003 tenendo conto nei nuovi codici, nelle dichiarazioni annuali presentate dopo il 1° gennaio 2004 e, quindi, anche nella dichiarazione annuale IVA;
- indicare l'eventuale nuovo codice anche nelle dichiarazioni da presentarsi ai sensi dell'articolo 35 del D.P.R. n. 633/72 (inizio attività, variazioni dati e cessazioni) solo se il contribuente deve presentare tali modelli per altre ragioni. Ad esempio, se un imprenditore deve segnalare la variazione del luogo di tenuta delle scritture contabili, o il luogo di esercizio dell'attività dovrà tenere conto della nuova codifica.

A proposito della compilazione del rigo VA2 del modello di dichiarazione annuale le istruzioni confermano, anche per quest'anno, in caso di esercizio di più attività tenute con contabilità unica, la necessità di indicare il codice relativo all'attività prevalente con riferimento al volume d'affari. In tale circostanza non è necessario presentare, per segnalare il cambiamento della prevalenza di un'attività rispetto all'altra esercitata, un'apposita dichiarazione di variazione dati. Sarà dunque sufficiente tenere in considerazione il cambiamento dell'attività prevalente durante la compilazione del modello di dichiarazione annuale, e precisamente durante la compilazione del rigo VA2. Invece, nel caso di esercizio di più attività tenute con contabilità separate, ai sensi dell'articolo 36 del D.P.R. n. 633/1972, devono essere indicati tutti i codici in ognuno dei modelli relativi a ciascuna attività esercitata.

Al fine di agevolare l'individuazione dell'eventuale nuovo codice attività da utilizzare si potrà fare riferimento alla tabella allegata in calce alla presente circolare unitamente al volume contenente le note esplicative della stessa, e la tavola di raccordo tra la previgente tabella e quella recentemente approvata.

3. Regime Iva per le cessioni di rottami ed altri materiali di recupero

Il modello di dichiarazione IVA 2003 e le relative istruzioni tengono conto delle modifiche apportate dall'articolo 35 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269 al regime Iva applicato alle cessioni di rottami e altri materiali di recupero di cui all'articolo 74 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Tali modifiche prevedono a decorrere dal 2 ottobre 2003 (data di entrata in vigore dello stesso D.L. n. 269/2003):

- l'assoggettamento ad IVA di queste operazioni;
- l'assolvimento dell'imposta a carico del cessionario dei medesimi beni in luogo del cedente (c.d. sistema del *reverse charge*).

L'articolo 74 del D.P.R. n. 633/1972, nei commi da 8 a 11, prevedeva che le cessioni di rottami, cascami e avanzi di materiali ferrosi e non ferrosi e dei relativi lavori, carta da macero, stracci e scarti di ossa, di pelli, di vetri, di gomma e plastica, comprese le cessioni dei predetti beni che siano stati ripuliti, selezionati, tagliati, compattati, lingottati o sottoposti ad altri trattamenti per facilitarne il trasporto, l'utilizzo e lo stoccaggio senza modificarne la natura, fossero effettuate senza pagamento dell'Iva, ma rispettando i connessi adempimenti formali, e cioè la numerazione e la conservazione dei seguenti documenti:

- le fatture e le bollette doganali relative agli acquisti e alle importazioni;
- le fatture relative alle cessioni effettuate, all'emissione delle quali doveva provvedere il cessionario, che acquistava i beni nell'esercizio dell'impresa.

I soggetti ammessi a questo regime speciale, derogatorio alla VI direttiva n. 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, e che secondo la previsione originaria doveva rimanere in vigore fino al 31 dicembre 2003², sono i raccoglitori e i rivenditori di rottami ferrosi:

- senza sede fissa (ambulanti) con qualsiasi volume di affari;
- con sede fissa a condizione che nell'anno solare precedente l'ammontare delle cessioni non sia stato superiore a 1.032.913,80 euro.

I raccoglitori e i rivenditori di rottami ferrosi dotati di sede fissa che hanno effettuato nell'anno precedente cessioni per un ammontare superiore a 77.468,53 euro, ma inferiore sempre a 1.032.913,80 euro, potevano optare per l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari (IVA 20%), mediante apposita comunicazione preventiva da effettuarsi nella dichiarazione annuale relativa all'anno precedente.

In questa situazione è andato ad incidere l'articolo 35 citato che ha soppresso, con qualche mese d'anticipo, rispetto alla scadenza del 31 dicembre 2003, le disposizioni previgenti prevedendo l'adozione di un regime di tassazione diverso, modulato

² Secondo quanto indicato nella decisione autorizzativa del 18 gennaio 1999 del consiglio D'Europa.

sul meccanismo del *reverse charge*. Tale meccanismo sposta l'obbligo di assolvere l'imposta dal cedente o prestatore in capo al cessionario o committente e prevede l'obbligo di fatturazione da parte del cedente senza addebito dell'imposta ed il conseguente obbligo del cessionario di integrare la fattura stessa con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta.

E' stato dunque integralmente riformulato il comma 7 dell'articolo 74 del D.P.R. n. 633/1972, prevedendo che per le suddette cessioni al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato. Il cedente emette, quindi, fattura senza addebito dell'imposta, mentre il cessionario provvede all'integrazione della fattura, con l'indicazione dell'aliquota e del tributo, e all'annotazione della stessa nel registro delle vendite e in quello degli acquisti. Queste disposizioni si applicano anche per le cessioni dei semilavorati di metalli non ferrosi di cui alle seguenti voci della tariffa doganale comune vigente al 31 dicembre 2003:

- a) ghise gregge e ghise speculari in pani, salmoni o altre forme primarie (v.d. 72.01);
- b) ferro-leghe (v.d. 72.02);
- c) prodotti ferrosi ottenuti per riduzione diretta di minerali di ferro ed altri prodotti ferrosi spugnosi, in pezzi, palline o forme simili; ferro di purezza minima in peso, di 99,94%, in pezzi, in palline o forme simili (v.d. 72.03);
- d) graniglie e polveri, di ghisa greggia, di ghisa specolare, di ferro o di acciaio (v.d. 72.05).

La formulazione del comma 8, dell'articolo 74 rimane quindi inalterata risultando compatibile con quella nuova del comma 7. E' prevista unicamente l'introduzione della lettera: "e-*sexies*) barre di ottone (v.d. 74.07.21)". Al contrario vengono abrogati i commi 9 e 10 del medesimo articolo.

Per necessità di coordinamento, lo stesso articolo 35 del D.L. n. 269/2003 apporta alcune modifiche anche agli articoli 19, 68 e 70 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e all'articolo 42 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427. Più precisamente, tale disposizione:

- individua le importazioni di rottami e altri materiali di recupero come importazioni soggette all'imposta, sopprimendo la lettera c-*bis*), del comma 1, del l'articolo 68 del D.P.R. n. 633/1972, che le qualificava come importazioni non soggette;
- stabilisce, in deroga agli ordinari criteri di assolvimento dell'imposta, che il pagamento dell'Iva non deve più essere effettuato in dogana, bensì mediante la registrazione del documento doganale nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi, aggiungendo il nuovo comma 6 all'articolo 70 del D.P.R. n. 633/1972;
- qualifica gli acquisti intracomunitari di rottami e altri materiali di recupero come acquisti imponibili, modificando l'articolo 42, comma 1, del D.L. n. 331/1993 che li individuava come acquisti non soggetti.

Riflessi sul modello di dichiarazione IVA per l'anno d'imposta 2003

Le modifiche introdotte dall'articolo 35 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269 al regime IVA delle cessioni di rottami ed altri materiali di recupero, disciplinato dall'articolo 74 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, hanno determinato conseguenti modifiche relativamente ad alcuni quadri del modello di dichiarazione IVA per il 2003.

I quadri interessati sono:

- il quadro VA - informazioni e dati relativi all'attività - riservato all'indicazione di una serie di dati analitici e di informazioni inerenti l'attività svolta dal contribuente nel corso dell'anno d'imposta oggetto della dichiarazione;
- il quadro VE - determinazione del volume d'affari e dell'Iva relativa alle operazioni imponibili - che ha per oggetto l'indicazione delle operazioni attive effettuate dal contribuente nell'anno d'imposta e che si compone di quattro sezioni;
- il quadro VF - acquisti effettuati nel territorio dello Stato, acquisti intracomunitari e importazioni - che riporta tutti gli acquisti (interni, intracomunitari, importazioni) che nel corso dell'anno d'imposta sono stati annotati nel registro di cui all'articolo 25 del D.P.R. n. 633/1972 o nei particolari registri previsti dalle disposizioni che disciplinano i regimi speciali IVA. Esso è costituito da 21 righe, e deve essere utilizzato al fine di fornire l'esposizione analitica delle diverse tipologie di acquisti effettuati dal contribuente nell'esercizio della sua attività;
- il nuovo quadro VJ - determinazione dell'imposta dovuta per particolari tipologie di operazioni - destinato all'esposizione delle operazioni per le quali, in base alla normativa in vigore al 31 dicembre 2003, è previsto l'assolvimento dell'imposta da parte del cessionario (acquisti da soggetti non residenti, acquisti intracomunitari, acquisti di oro, argento puro, di rottami e così via.) o da particolari soggetti (soggetti che applicano i regimi cosiddetti monofase di cui all'articolo 74 del D.P.R. n. 633/1972).

A seguito dell'entrata in vigore il 2 ottobre 2003 della nuova disciplina prevista dall'articolo 35 del D.L. n. 269/2003 per le cessioni e le esportazioni di rottami ed altri materiali di recupero, nonché per gli acquisti interni, intracomunitari e le importazioni di tali beni, devono essere indicati nel modello di dichiarazione IVA/2004:

- i dati relativi alle cessioni e/o gli acquisti effettuati entro la data del 1° ottobre 2003;
- i dati delle cessioni e/o gli acquisti posti in essere nel periodo compreso fra il 2 ottobre e il 31 dicembre 2003.

Al fine di agevolare una corretta indicazione di questi dati nella dichiarazione annuale è stata predisposta all'interno della voce "Rottami" dell'appendice conte-

nuta nelle istruzioni un apposito prospetto che individua i quadri ed i righi da compilare da parte del soggetto cedente e del soggetto cessionario a seconda che si tratti di operazioni effettuate in vigenza del regime di non imponibilità, ovvero di operazioni effettuate in vigenza del nuovo regime di imponibilità, così come previsto dal D.L. n. 269/2003.

Il prospetto in oggetto è il seguente:

CEDENTE		CESSIONARIO	
Operazioni effettuate in vigenza del regime di non imponibilità	Operazioni effettuate in vigenza del regime di imponibilità (D.L. 269/2003)	Operazioni effettuate in vigenza del regime di non imponibilità	Operazioni effettuate in vigenza del regime di imponibilità (D.L. 269/2003)
Cessioni verso San Marino VA34; VE30	Cessioni verso San Marino VA34; VE30	Acquisti all'interno VF14	Acquisti all'interno VF9; VJ6
Cessioni intracomunitarie VA30 campo 1; VE30	Cessioni intracomunitarie VA30 campo 1; VE30	Acquisti da San Marino VA35; VF14	Acquisti da San Marino VA35 campo 1; VF9; VJ1
Esportazioni VA33; VE30	Esportazioni VA33; VE30	Acquisti intracomunitari VA31; VF14	Acquisti intracomunitari VA31; VF9; VJ9
Cessioni all'interno VE34	Cessioni all'interno effettuate nei confronti di soggetti passivi d'imposta VE34	Importazioni VA32; VF14	Importazioni VA32; VF9; VJ10
	Cessioni all'interno effettuate nei confronti di privati consumatori quadro VE sez. 2		

Soggetti cedenti

I soggetti che hanno effettuato cessioni di rottami ed altri materiali di recupero nel periodo d'imposta 2003 devono compilare nel modello di dichiarazione IVA/2004:

- *in caso di cessioni all'interno dello Stato:*
 - a) avvenute in vigenza del regime di non imponibilità (entro la data del 1° ottobre 2003), il **rigo VE34**, nel quale viene riportato l'ammontare delle cessioni di rottami e altri materiali di recupero ai sensi del previgente articolo 74 (commi 8 e 9) del D.P.R. n 633/1972;
 - b) avvenute in vigenza del regime di imponibilità (nel periodo compreso tra il 2 ottobre e il 31 dicembre 2003):
 - se effettuate nei confronti di soggetti passivi d'imposta, il **rigo VE34**, che accoglie queste operazioni divenute imponibili (art. 74, nuovi commi 7 e 8) a seguito dell'entrata in vigore del D.L. n. 269/2003, come modificato dalla legge n. 326/2003, per le quali all'assolvimento dell'imposta è tenuto il cessionario soggetto passivo, secondo il particolare metodo di inversione contabile cosiddetto *reverse charge*.

- se effettuate nei confronti di privati consumatori, la **sezione 2 del quadro VE**, riservata alle cessioni di beni di cui all'articolo 74, ora commi 7 e 8, nei confronti di privati consumatori, assoggettate ad IVA secondo le regole ordinarie. In questo caso, infatti, non può essere applicato il c.d. metodo del "reverse charge" e la fattura emessa deve riportare l'indicazione dell'aliquota e dell'imposta. In sostanza trovano applicazione le normali regole previste per le cessioni relative ai beni diversi dai rottami.

- in caso di cessioni verso San Marino (avvenute sia nel periodo antecedente che in quello successivo all'entrata in vigore del D.L. n. 269/2003):
 - a) il **rigo VA34**, nel quale si registra l'ammontare di tutte le cessioni di beni nei confronti degli operatori sammarinesi;
 - b) il **rigo VE30**, nel quale si riportano i dati inseriti nel rigo VA34.

- in caso di cessioni intracomunitarie (avvenute sia nel periodo antecedente che in quello successivo all'entrata in vigore del D.L. n. 269/2003):
 - a) la **colonna 1 del rigo VA30**, in cui si riporta il dato complessivo delle cessioni intracomunitarie dei beni in oggetto, annotate nel registro delle fatture emesse o nel registro dei corrispettivi di cui agli articoli 23 e 24 del D.P.R. n. 633/1972;
 - b) il **rigo VE30**, in cui vengono comprese le cessioni intracomunitarie di rottami ed altri materiali di recupero e si iscrivono gli importi indicati nella colonna 1 del rigo VA30.

- in caso di esportazioni (avvenute sia nel periodo antecedente che in quello successivo all'entrata in vigore del D.L. n. 269/2003):
 - a) il **rigo VA33**, in cui si indica l'ammontare complessivo delle esportazioni di beni effettuate nell'anno, risultanti dalle dichiarazioni doganali, di cui all'articolo 8, comma 1, lettere a) e b), del D.P.R. n. 633/1972 tra le quali sono ricomprese anche:
 - le cessioni, nei confronti dei cessionari o commissionari di questi, eseguite mediante trasporto o spedizione di beni fuori dal territorio dell'Unione Europea, a cura o a nome del cedente o dei suoi commissionari;
 - le cessioni di beni prelevati da un deposito IVA con trasporto o spedizione fuori del territorio dell'Unione Europea (art. 50-bis, comma 4, lett. g) del D.L. n. 331/1993).
 - b) il **rigo VE30**, in cui si riportano i dati inseriti nel rigo VA33.

Soggetti cessionari

I soggetti che hanno effettuato acquisti di rottami ed altri materiali di recupero nel periodo d'imposta 2003 devono compilare nel modello di dichiarazione IVA/2004:

- *in caso di acquisti all'interno dello Stato:*
 - a) avvenuti in vigenza del regime di non imponibilità (entro la data del 1° ottobre 2003), il **rigo VF14**, in cui si riportano i dati relativi ad acquisti all'interno dello Stato, per i quali è stato applicato il regime di non assoggettamento all'imposta previsto anteriormente all'entrata in vigore dell'articolo 35 del D.L. n. 269/2003 che ha reso imponibili tali operazioni;
 - b) avvenuti in vigenza del regime di imponibilità (nel periodo compreso tra il 2 ottobre e il 31 dicembre 2003), il **rigo VF9**, in cui si comprendono queste operazioni divenute imponibili con il D.L. n. 296/2003 e il **rigo VJ6**, dove si indicano gli acquisti all'interno di beni di cui all'articolo 74, nuovi commi 7 e 8.

- *in caso di acquisti verso San Marino:*
 - a) avvenuti in vigenza del regime di non imponibilità (entro la data del 1° ottobre 2003), il **rigo VA35**, nel quale si indicano gli acquisti di beni provenienti dalla Repubblica di San Marino, distinguendo gli acquisti per i quali l'acquirente italiano si è avvalso della facoltà di acquistare senza addebito dell'imposta da parte dell'operatore sammarinese, campo 1, da quelli per i quali ha invece corrisposto l'imposta direttamente all'operatore sammarinese, campo 2, e il **rigo VF14**, in cui si riportano anche i dati relativi agli acquisti verso San Marino;
 - a) avvenuti in vigenza del regime di imponibilità (nel periodo compreso tra il 2 ottobre e il 31 dicembre 2003), il **campo 1 del rigo VA35**, il **rigo VF9** e il **rigo VJ1**, in cui sono indicati gli acquisti di beni provenienti dallo Stato Città del Vaticano e dalla Repubblica di San Marino, disciplinati dall'articolo 71 del D.P.R. n. 633/1972. In particolare, per quanto riguarda gli acquisti dalla Repubblica di San Marino, si evidenzia che devono essere esposti esclusivamente gli acquisti per i quali l'acquirente italiano si è avvalso della facoltà di acquistare senza addebito dell'imposta da parte dell'operatore sammarinese, secondo la procedura prevista dal decreto ministeriale 24 dicembre 1993.

- *in caso di acquisti intracomunitari:*
 - a) avvenuti in vigenza del regime di non imponibilità (entro la data del 1° ottobre 2003), il **rigo VA31**, in cui si riporta, nella colonna 1, l'ammontare complessivo degli acquisti intracomunitari di beni (compresi gli acquisti non imponibili, esenti o non soggetti a imposta, di cui all'articolo 42 del decreto legge n. 331/1993), registrati nel corso dell'anno d'imposta 2003,

- e, nella colonna 2, l'imposta relativa agli acquisti imponibili e il **rigo VF14**, che comprende anche gli acquisti intracomunitari;
- b)** avvenuti in vigore del regime di imponibilità (nel periodo compreso tra il 2 ottobre e il 31 dicembre 2003), il **rigo VA31**, il **rigo VF9** e il **rigo VJ9**, destinato all'indicazione di tutti gli acquisti intracomunitari effettuati nel corso dell'anno d'imposta.
- *in caso di importazioni:*
 - a)** effettuate in vigore del regime di non imponibilità (entro la data del 1° ottobre 2003), il **rigo VA32**, riservato all'indicazione delle importazioni che risultano dalle bollette doganali registrate nell'anno d'imposta 2003, nella colonna 1 deve essere indicato l'importo complessivo delle importazioni imponibili, di quelle effettuate senza pagamento dell'imposta per effetto dell'utilizzo del plafond, delle importazioni con Iva indetraibile nonché delle importazioni non soggette a imposta (articolo 68 del D.P.R. n. 633/1972), nella colonna 2 deve essere indicata l'imposta relativa alle importazioni imponibili, e il **rigo VF14**, nel quale s'inseriscono anche i dati relativi alle importazioni di rottami ed altri materiali di recupero;
 - b)** effettuate in vigore del regime di imponibilità (nel periodo compreso tra il 2 ottobre e il 31 dicembre 2003), il **rigo VA32**, il **rigo VF9** e il **rigo VJ10**, riservato all'esposizione delle importazioni di rottami e altri materiali effettuate a decorrere dal 2 ottobre 2003, divenute imponibili con l'entrata in vigore del più volte citato D.L. n. 269/2003, per le quali l'imposta non è versata in dogana ma assolta, ai sensi dell'articolo 70, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972 mediante annotazione del documento doganale nel registro delle fatture emesse o di corrispettivi di cui agli articoli 23 o 24 dello stesso D.P.R. n. 633/1972, nonché, ai fini della detrazione, nel registro di cui all'articolo 25 del D.P.R. n. 633/1972.

A proposito del nuovo regime di imponibilità relativo alla cessione dei beni in questione va segnalato che si è conseguentemente determinata la possibilità, per i cedenti, di fruire della detrazione dell'imposta assolta per gli acquisti di beni e servizi. Occorre tuttavia osservare che tale possibilità appare, per i soggetti che effettuano prevalentemente cessioni di rottami o di beni di cui ai commi sette e/o otto, meramente teorica. Infatti, la mancanza di un'imposta addebitata in via di rivalsa ai cessionari determinerà, solitamente, la formazione di posizioni di credito per le quali sarà ammesso il rimborso al verificarsi delle condizioni previste dall'art. 30 del D.P.R. n. 633/1972³.

³ Tra le tante si ricorda quella di cui alla lettera c) che prevede il rimborso dell'imposta afferente l'acquisto o l'importazione di beni ammortizzabili.

4. Il meccanismo del pro-rata di detraibilità

I contribuenti che nel corso del periodo d'imposta hanno posto in essere operazioni che danno diritto alla detrazione d'imposta, sia operazioni attive esenti, che limitano il diritto alla detrazione, possono detrarre l'IVA assolta sugli acquisti in misura limitata e precisamente in misura proporzionale alla prima categoria di operazioni⁴.

Per applicare questa regola che limita la detraibilità dell'IVA, non è necessario suddividere gli acquisti di beni e servizi a seconda della loro destinazione separando gli acquisti relativi alle attività che danno luogo ad operazioni imponibili dagli acquisti afferenti le attività che generano operazioni esenti. Infatti, se il contribuente svolge un'attività mista, cioè caratterizzata sia da operazioni esenti riconducibili nell'attività tipicamente esercitata, sia da altre operazioni che attribuiscono il diritto a considerare l'Iva in detrazione, l'ammontare detraibile è determinato applicando una percentuale di detrazione forfetaria a tutta l'imposta assolta sugli acquisti dell'anno. Tale percentuale di detrazione, prevista dall'articolo 19, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972, le cui modalità di calcolo sono individuate dal successivo articolo 19-*bis*, si definisce pro-rata.

In particolare, la percentuale di detrazione è stabilita in base al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto a detrazione, effettuate nell'anno, (comprensive delle operazioni imponibili, non imponibili ed anche le operazioni non soggette ma assimilate ad operazioni imponibili ai fini delle detrazioni, elencate nell'articolo 19, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972⁵) e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti effettuate nell'anno medesimo, secondo quanto disposto dall'articolo 19-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972, come riformulato dal D.Lgs. n. 313 del 1997.

$$\% \text{ IVA detraibile} = \frac{\text{operazioni imp.} + \text{operazioni non sogg. ma assimilate (ex art. 19, comma 3)}}{\text{operaz. imp.} + \text{operaz. ass.} + \text{operaz. esenti}}$$

Nel corso dell'anno la detrazione è provvisoriamente operata con l'applicazione della percentuale di detrazione dell'anno precedente, salvo conguaglio alla fine dell'anno. I soggetti che iniziano l'attività operano, invece, la detrazione in base ad una percentuale di detrazione determinata presuntivamente, salvo conguaglio alla fine dell'anno.

⁴ L'articolo 19, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, come modificato dal D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 313 ha di fatto introdotto un principio di carattere generale che prevede l'indetraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi quando si riferiscono ad operazioni esenti o comunque non soggette ad imposta.

⁵ Si tratta, ad esempio, di operazioni fuori campo IVA per carenza del presupposto di territorialità che se poste in essere nel territorio dello Stato darebbero comunque diritto alla detrazione dell'imposta. Rientrano in tali tipologie di prestazioni le perizie svolte su immobili ubicati all'estero. Rientrano altresì tra le operazioni che danno diritto a fruire della detrazione dell'imposta, ancorché sono escluse dall'applicazione dell'IVA, le cessioni ed i conferimenti in società ed altri enti, i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti, e così via.

Il comma 5, dell'articolo 19 del D.P.R. n. 633 del 1972, utilizzando la locuzione "*attività che danno luogo ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione e ad operazioni esenti*" fa sì che non abbia luogo l'applicazione del pro-rata di detraibilità da parte di chi svolge essenzialmente un'attività soggetta ad IVA od assimilata, ed effettui sporadicamente operazioni esenti non rientranti nell'attività propria, come pure da parte di chi svolge essenzialmente un'attività esente ed effettui sporadicamente operazioni soggette ad imposta od assimilate, estranee all'attività propria⁶.

Si ricorda, però, che nei casi in cui non trova applicazione la regola del pro-rata, e cioè mancanza dell'esercizio ricorrente di un'attività esente, ovvero laddove l'attività esercitata sia esclusivamente esente, i soggetti passivi del tributo non possono comunque considerare in detrazione l'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi destinati allo svolgimento delle attività esenti.

I contribuenti debbono operare la detrazione secondo il criterio generale dell'utilizzazione specifica dei beni e dei servizi⁷, ed in particolare:

- a) nel primo caso (attività soggetta ad IVA con sporadiche operazioni esenti) possono considerare in detrazione l'intera imposta assolta sugli acquisti, ad eccezione di quella relativa a beni e servizi utilizzati in operazioni esenti;
- b) nel secondo caso (attività esenti, con sporadiche operazioni soggette ad imposta): è indetraibile l'imposta assolta su tutti gli acquisti tranne quella relativa a beni e servizi utilizzati in operazioni imponibili.

Ai sensi del comma 2, dello stesso articolo 19-*bis*, per il calcolo della percentuale di detrazione non si deve tener conto:

1. delle cessioni di beni ammortizzabili;
2. dei passaggi interni di beni e servizi da una ad altra attività per i contribuenti che applicano separatamente l'imposta a norma dell'articolo 36, comma 5, del D.P.R. n. 633 del 1972;
3. delle operazioni non rientranti nel campo di applicazione dell'IVA, di cui all'articolo 2, comma 3, lettere a), b), d) e f), del D.P.R. n. 633 del 1972⁸;
4. delle operazioni esenti di cui all'articolo 10, comma 1, numero 27-*quinquies*), del D.P.R. n. 633 del 1972, e cioè delle cessioni di beni acquistati o importati

⁶ Nella circolare del Ministero delle Finanze del 24 dicembre 1997, n. 328, si precisa, inoltre, che: "... la regola del pro-rata e' 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." e 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 i beni e i servizi utilizzati nelle predette operazioni escluse e, poi, sul restante importo, procedere all'applicazione della percentuale di detrazione."

⁷ Si veda a questo proposito la citata circolare del Ministero delle Finanze del 24 dicembre 1997, n. 328.

⁸ Le operazioni in oggetto sono le cessioni di denaro e i crediti di denaro, di campioni gratuiti, le operazioni di fusione, trasformazione e scissione, nonché le cessioni e i conferimenti di aziende e rami aziendali.

senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli articoli 19, 19-*bis*1 e 19-*bis*2⁹;

5. delle altre operazioni esenti indicate ai numeri da 1) a 9) del predetto articolo 10 del D.P.R. n. 633 del 1972, quando non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo¹⁰ o siano accessorie alle operazioni imponibili, ferma restando l'indetraibilità dell'imposta relativa ai beni e servizi utilizzati esclusivamente per effettuare queste ultime operazioni¹¹.

A proposito dell'ultimo punto è opportuno chiarire che il legislatore ha deciso di non includere nel calcolo del pro rata le operazioni che non rientrano nell'attività tipica esercitata dal contribuente per non penalizzare il calcolo della percentuale di detrazione in relazione ad operazioni occasionali. In altre parole si è voluto escludere che alcune operazioni, poste in essere occasionalmente, partecipassero alla formazione di una percentuale di detrazione in modo da renderla più limitata rispetto a quella determinabile con le sole operazioni esenti poste in essere nell'esercizio dell'attività tipica.

Concorrono, invece, sempre al calcolo del pro-rata di detraibilità le operazioni esenti da imposta di cui ai numeri da 11 a 27-*quater*) dell'articolo 10 del D.P.R. n. 633 del 1972, quali ad esempio:

- le cessioni di oro effettuate da soggetti che producono oro da investimento o trasformano oro in oro da investimento;
- le cessioni gratuite (per finalità d'assistenza, beneficenza, ecc.);
- le operazioni relative a servizi pubblici (trasporto pubblico, servizi postali, ecc.);
- le operazioni relative a servizi sociali (trasporto feriti, prestazioni sanitarie, educative, culturali, ecc.);
- le cessioni di organi, sangue e latte umani e di plasma sanguigno.

9 Si tratta di cessioni che hanno per oggetto beni la cui imposta è totalmente indetraibile, sia per la natura dei beni stessi (es. aeromobili, beni di lusso, omaggi, ecc.), sia per la loro destinazione all'effettuazione di operazioni esenti o non soggette e sia per l'assenza del requisito dell'inerenza all'esercizio dell'attività d'impresa, arte o professione.

10 Per attività propria dell'impresa deve intendersi ogni attività compresa nell'ordinario campo di azione dell'impresa, e cioè nell'oggetto proprio ed istituzionale della stessa, con la sola esclusione di quelle attività che non risultino svolte in via principale, vale a dire come direttamente rivolte al conseguimento delle finalità proprie dell'impresa, ma in via meramente strumentale, accessoria od occasionale (cfr. Circolari n. 25 del 3 agosto 1979 e n. 71 del 26 novembre 1987 dell'Amministrazione Finanziaria).

11 Concorrono al calcolo del pro-rata solo se formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o se non sono accessorie ad operazioni imponibili, le seguenti operazioni:

- operazioni finanziarie ed assicurative, compresa l'applicazione di interessi per pagamento dilazionato;
- operazioni relative alla riscossione dei tributi;
- operazioni relative all'esercizio del lotto e lotterie, scommesse ed altri giochi;
- prestazioni di mandato, mediazioni e intermediazioni relative ai punti precedenti;
- locazioni e affitti di terreni ed aziende agricole, dei fabbricati strumentali, di civile abitazione locati da imprese che li hanno costruiti.

Modello di dichiarazione IVA per l'anno d'imposta 2003

Nella dichiarazione Iva relativa all'anno 2003, il rigo da utilizzare per l'indicazione della percentuale di detrazione è il VG35 (campo 7) del quadro VG.

Con l'intento di far indicare ai contribuenti all'interno del modello di dichiarazione i dati necessari per il calcolo della percentuale di detrazione, sono stati inseriti da quest'anno¹², nell'ambito del rigo VG35, sei nuovi campi ove riportare in modo analitico l'ammontare delle operazioni imponibili e di quelle ad esse assimilate ai fini della detrazione, e l'ammontare delle operazioni che influenzano il calcolo del pro-rata di detraibilità.

In particolare, nei nuovi sei campi devono essere indicati i seguenti dati:

- nel campo 1, le cessioni esenti di oro da investimento di cui al numero 11, dell'articolo 10 del D.P.R. n. 633 del 1972 effettuate dai soggetti di cui all'articolo 19, comma 3, lettera *d*), del D.P.R. n. 633 del 1972 (produttori di oro da investimento o trasformatori di oro in oro da investimento), equiparate alle operazioni imponibili ai fini della detrazione;
- nel campo 2, le operazioni esenti individuate nei numeri da 1) a 9) dell'articolo 10, non rientranti nell'oggetto dell'impresa ovvero accessorie alle operazioni imponibili, che non concorrono, a norma dell'articolo 19-*bis*, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972, al calcolo del pro-rata di detrazione;
- nel campo 3, le operazioni esenti di cui al numero 27-*quinquies* dell'articolo 10, del D.P.R. n. 633 del 1972 (cessioni di beni importati o acquistati senza il diritto alla detrazione totale dell'IVA), delle quali non si deve tenere conto, ai sensi dell'articolo 19-*bis*, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972, nel calcolo del pro-rata di detraibilità¹³;
- nel campo 4, le cessioni di beni ammortizzabili (da indicare nel rigo VE39 del quadro VE e da sottrarre all'ammontare complessivo delle operazioni indicate in tale quadro al fine di depurare delle stesse l'ammontare del volume d'affari, indicato nel rigo VE40) ed i passaggi interni dei beni esenti da IVA effettuati fra più attività (gestite con contabilità separata) disciplinati dall'articolo 36, comma 5, del D.P.R. n. 633 del 1972 (indicati nel suddetto rigo VE39 del quadro VE e non presenti nel rigo del medesimo quadro, rigo VE40, che riporta l'ammontare del volume d'affari), che non devono essere computati ai fini del calcolo del pro-rata di detraibilità;

¹² Lo scorso anno il calcolo della percentuale di detrazione veniva effettuato "al di fuori" del modello di dichiarazione IVA, sulla base di un apposito prospetto (prospetto C) - ora soppresso- riportato nella voce - anch'essa eliminata - "Operazioni esenti" dell'Appendice alle istruzioni.

¹³ Nelle istruzioni al modello di dichiarazione si evidenzia che l'importo da indicare nel presente campo deve essere ridotto delle cessioni di beni ammortizzabili esenti eventualmente effettuate.

- nei campi 5 e 6, rispettivamente, le operazioni non soggette di cui all'articolo 7 del D.P.R. n. 633 del 1972¹⁴, e quelle indicate all'articolo 74, comma 1¹⁵, del D.P.R. n. 633 del 1972¹⁶, entrambe equiparate alle operazioni imponibili ai fini della detrazione, delle quali occorre tenere conto nel calcolo del pro-rata di detraibilità;
- nel campo 7, la percentuale di detrazione, ottenuta dal rapporto tra l'ammontare delle operazioni effettuate che danno diritto alla detrazione e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti, secondo la seguente formula:

$$\frac{\text{VE40} + \text{VG35 campo 1} + \text{VG35 campo 5} + \text{VG35 campo 6} - (\text{VE33} - \text{VG35 campo 4})}{\text{VE40} + \text{VG35 campo 5} + \text{VG35 campo 6} - \text{VG35 campo 2} - \text{VG35 campo 3}} \times 100$$

La percentuale di detrazione deve essere un numero intero, è infatti previsto l'arrotondamento all'unità superiore o inferiore a seconda che la parte decimale superi o meno i cinque decimi.

Si opera l'arrotondamento all'unità superiore tenendo conto di 3 cifre decimali dopo la virgola; ad esempio la percentuale 0,502 si arrotonda a 1, la percentuale 7,500 si arrotonda a 7. Nell'ipotesi in cui risulti una percentuale negativa, deve essere indicato il valore 0 (zero), mentre se risulta una percentuale superiore a cento deve essere indicato il valore cento.

Le novità illustrate riguardano, quindi, solo le modalità di compilazione del modello. Invece, i criteri di determinazione della percentuale di pro rata sono sostanzialmente invariati rispetto a quelli previsti per il periodo d'imposta 2002.

5. Il nuovo quadro VJ

Il quadro VJ è di nuova istituzione, ma il suo contenuto riproduce le medesime operazioni che fino lo scorso anno dovevano essere indicate nel quadro VA del modello IVA relativo al periodo d'imposta 2002.

14 Sono le operazioni effettuate fuori dal territorio dello Stato, le quali se effettuate in Italia darebbero diritto a detrazione. Trattasi delle operazioni fuori campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'articolo 7 del D.P.R. n. 633 del 1972, effettuate all'estero da operatori nazionali che non hanno ivi istituito una stabile organizzazione.

15 Tali operazioni sono assoggettate al c.d. regime IVA "monofase" (rivendita generi di monopolio, ecc.).

16 Non sussistendo per queste due categorie di operazioni gli obblighi di fatturazione, registrazione e dichiarazione agli effetti dell'IVA, l'ammontare delle stesse non può che essere desunto dalla contabilità generale, computandole con riferimento al momento di effettuazione delle medesime individuato con i criteri di cui all'articolo 6 del D.P.R. n. 633 del 1972 (Cfr. circolare Assonime n. 19 del 1999 e n. 3 del 2004).

Esso assolve alla funzione di riassumere tutte le operazioni per le quali l'imposta è dovuta dal cessionario sulla base del meccanismo del cosiddetto "reverse charge". Devono essere compresi, quindi, in relazione alle modifiche normative intervenute con effetto dal 2 ottobre 2003, anche gli acquisti di rottami e cascami per i quali si applica il regime di imponibilità di cui al D.L. n. 269/2003, per i quali sono stati previsti i rigi VJ6 e VJ10.

Il predetto quadro assolve quindi più efficacemente alla funzione di monitoraggio delle predette operazioni che spostano l'assolvimento dell'imposta dal soggetto cedente al cessionario dei beni o al committente dei servizi. Il cedente o prestatore, avendo posto in essere nel corso del periodo d'imposta 2003, operazioni soggette al meccanismo del c.d. *reverse charge*, ha emesso fatture senza addebito d'imposta. Il cessionario o committente avrebbe dovuto integrare le predette fatture con l'indicazione dell'aliquota e della corrispondente imposta annotando le stesse nel registro delle fatture emesse o nel libro dei corrispettivi e rilevando contestualmente l'imposta a debito. Analogamente, esercitando il diritto alla detrazione le stesse fatture avrebbero dovuto essere registrate nel registro degli acquisti.

Le predette operazioni non concorrono per il cessionario alla formazione del volume d'affari trattandosi di operazioni passive. Tuttavia l'annotazione effettuata nel registro delle fatture attive fa sorgere un debito d'imposta sia pure sterilizzato dalla contestuale annotazione dei medesimi documenti tra gli acquisti. Il debito d'imposta va evidenziato nella dichiarazione annuale Iva riportando tali operazioni nel quadro VJ recante la distinta indicazione dell'imponibile e dell'imposta da riportare, successivamente, nel rigo VL2 del quadro VL. D'altra parte è logico che tali operazioni non dovessero essere indicate nel quadro VE avente ad oggetto le operazioni attive poste in essere dal soggetto passivo del tributo. Fino lo scorso anno le operazioni soggette al meccanismo del "reverse charge" dovevano essere indicate nei rigi VA4, VA5 e VA6 del quadro VA. Da quest'anno, invece, è stato istituito l'apposito quadro VJ. Si osservi, inoltre, che nei predetti rigi doveva essere indicato solo l'imponibile, mentre l'Iva a debito veniva riportata direttamente nel quadro VL. Ora, invece, nel nuovo quadro VJ deve essere indicato sia l'imponibile, sia l'imposta che, solo in un secondo momento, e ai fini della liquidazione, transiterà nel predetto quadro VL.

Nel quadro VJ dovranno, in particolare, essere indicati sia l'imponibile che l'imposta in relazione alle seguenti operazioni:

- al rigo VJ1 gli acquisti dei beni, compresi i rottami, effettuati da soggetti residenti nella Repubblica di San Marino o nella Città del Vaticano privi di loro rappresentante fiscale in Italia. Si tratta di acquisti effettuati senza l'addebito d'imposta da parte del cedente. In questo rigo debbono altresì essere indicati gli acquisti di oro e argento puro per uso industriale. L'ammontare di queste operazioni deve essere indicato, oltre che nel presente rigo, anche nel rigo VA32 relativo alle importazioni, e nel rigo VA35, campo 1;

- nel rigo VJ2 gli acquisti dei beni effettuati mediante estrazione dai depositi fiscali effettuati da un soggetto passivo d'imposta per la loro utilizzazione o in esecuzione di atti di commercializzazione dei beni stessi nel territorio dello Stato;
- nel rigo VJ3 vanno indicati gli acquisti di beni e servizi effettuati da soggetti residenti all'estero privi di rappresentante fiscale. Per queste operazioni il cessionario o committente deve emettere autofattura ai sensi dell'articolo 17 del D.P.R. n. 633/1972;
- nel rigo VJ4 vanno indicati i corrispettivi corrisposti dalle imprese di autotrasporto pubblico ai rivenditori dei biglietti di trasporto pubblico urbano di persone ed ai rivenditori di documenti di sosta nei parcheggi;
- nel rigo VJ5 vanno indicate le provvigioni corrisposte in favore di agenzie turistiche che svolgono funzioni di intermediari nella vendita di pacchetti turistici;
- nel rigo VJ6 vanno indicati i corrispettivi realizzati con le cessioni di rottami, avanzi e cascami ferrosi che costituiscono operazioni imponibili ai fini Iva;
- nel rigo VJ7 vanno riportati gli acquisti di oro c.d. industriale e di argento puro per i quali l'imposta è dovuta dal soggetto acquirente trovando applicazione il metodo del "reverse charge";
- il rigo VJ8 va utilizzato per indicare gli acquisti (l'imponibile e l'imposta) di oro e argento per investimento in relazione ai quali si è optato per il regime di imponibilità;
- nel rigo VJ9 vanno indicati gli acquisti intracomunitari di beni e servizi per i quali l'imposta è dovuta dal cessionario o dal committente nazionali effettuando l'integrazione con l'Iva della fattura emessa dal cedente o prestatore comunitari. Nel medesimo rigo devono altresì essere indicati gli acquisti intracomunitari di rottami divenuti imponibili con effetto dal 2 ottobre 2003;
- nel rigo VJ10 vanno indicate le importazioni di rottami e degli altri materiali di recupero imponibili dal 2 ottobre 2003. Per tali operazioni l'imposta non è assolta in dogana, ma mediante annotazione della bolletta doganale nei registri di cui agli articoli 23 o 24 del D.P.R. n. 633/1972;
- nel rigo VJ11 vanno indicate le importazioni di oro e argento puro la cui imposta non è assolta in dogana, ma mediante annotazione della bolletta doganale nei registri di cui agli articoli 23 o 24 del D.P.R. n. 633/1972.

FONDAZIONE LUCA PACIOLI

Allegati:

- Provvedimento Agenzia delle Entrate del 15 gennaio 2004;
- Modelli di dichiarazione IVA relativi all'anno d'imposta 2003;
- Istruzioni per la compilazione della dichiarazione IVA relativa all'anno d'imposta 2003;
- Provvedimento Agenzia delle Entrate del 23 dicembre 2003;
- D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito in legge 24 novembre 2003, n. 326 – Articolo 35;
- D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – Articolo 19;
- D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – Articolo 19-*bis*;
- Circolare Agenzia delle Entrate del 24 dicembre 1997, n. 328.