

Risposta n. 165

OGGETTO: Articolo 19-bis, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972 - calcolo della percentuale di detrazione - esclusione delle cessioni di beni ammortizzabili

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La società **Alfa** (di seguito anche la Società o l'Istante) opera prevalentemente in Italia nel settore elicotteristico e nel settore del servizio aereo antincendio, tramite due distinte divisioni.

La divisione **X** opera mediante una flotta di elicotteri detenuti in proprietà, noleggio e leasing, nei seguenti settori di business:

- servizi di elisoccorso (HEMS - Helicopter Emergency Medical Services), che consistono nel mettere a disposizione del cliente (sostanzialmente rappresentati da Regioni, Province e ASL) un elicottero in configurazione sanitaria con equipaggio;

- altri servizi aerei, quali i servizi di trasporto passeggeri (rappresentati generalmente da trasporti in piattaforme petrolifere off-shore), i servizi di noleggio di propri apparecchi e servizi di manutenzione di apparecchi di terzi.

La divisione **Y** svolge, invece, servizi di "*fire-fighting*", consistenti nell'attività di spegnimento degli incendi, mediante la gestione operativa e logistica della flotta di

aeromobili di proprietà del Dipartimento dei Vigili del Fuoco.

Con specifico riferimento all'Imposta sul Valore Aggiunto, la Società ha adottato la tenuta della contabilità separata per le due divisioni sopra individuate (ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. n. 633 del 1972), in quanto la divisione **X** si caratterizza per una detrazione limitata dell'IVA, a causa dell'effettuazione di operazioni esenti, mentre la divisione **Y** svolge ordinariamente operazioni imponibili e non imponibili.

Nell'ambito della divisione **X**, l'ammontare dell'IVA detraibile è determinato sulla base del c.d. meccanismo del pro-rata, come disciplinato dal combinato disposto degli artt. 19, comma 5, e 19-bis del D.P.R. n. 633 del 1972.

Come noto, quest'ultima disposizione prevede che la percentuale di detrazione IVA venga determinata in base al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto alla detrazione e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti, senza tuttavia tener conto, tra l'altro, delle cessioni di beni ammortizzabili.

Nel corso degli anni la Società ha sempre determinato la percentuale di detraibilità dell'IVA sulla base di un'interpretazione estremamente prudentiale, fondata sul dato letterale recato dall'art. 19-bis, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972 a mente del quale *"Per il calcolo della percentuale di detrazione di cui al comma 1 non si tiene conto delle cessioni di beni ammortizzabili"*.

Di conseguenza, la società istante ha sempre escluso indistintamente tutte le cessioni di beni ammortizzabili dal calcolo del pro-rata.

La società evidenzia che la cessione dei beni ammortizzabili (principalmente elicotteri e relativi componenti) rappresenta una parte significativa della propria attività d'impresa, costituendo un importo molto rilevante rispetto a quello del volume d'affari della società.

Ciò deriva dal fatto che, per lo svolgimento della propria attività, la società è tenuta a disporre di una rilevante flotta di elicotteri, oggetto di una continua e sistematica attività di compravendita, gestita da una specifica struttura organizzativa. Tale attività risulta regolata anche dallo stesso statuto, il quale prevede, nell'oggetto

sociale, la compravendita di aeromobili, la relativa assistenza tecnico-operativa, nonché la gestione dei servizi pre e post vendita.

Premesso quanto sopra, la società chiede se sia legittimata a tenere conto nel calcolo del pro-rata di detrazione IVA, ai sensi del citato art. 19-bis, anche della vendita degli elicotteri, posto che tali cessioni rivestono carattere usuale e continuativo per l'attività d'impresa ordinariamente svolta dall'istante.

In altri termini, la società chiede se sia corretto ritenere che nella nozione di "beni ammortizzabili", di cui al menzionato art. 19-bis, debbano essere considerati quei beni che l'impresa provvede a rivendere nell'ambito della propria attività economica, abituale e professionale.

In caso di risposta positiva, la società istante chiede, inoltre, di sapere se, per rispettare il principio di neutralità dell'imposta e la corretta misura del diritto alla detrazione, sia consentito procedere al recupero del credito IVA derivante dalla maggiore eccedenza detraibile relativa alle annualità precedenti, tramite la presentazione della dichiarazione integrativa di cui all'art. 8, comma 6-bis, del D.P.R. n. 322 del 1998 (c.d. dichiarazione integrativa a favore).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ai fini del calcolo della percentuale di detrazione IVA, l'art. 19-bis del D.P.R. n. 633 del 1972 prevede che, nella determinazione del rapporto fra operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione ed il totale delle operazioni effettuate, non si deve tener conto della cessione dei "beni ammortizzabili", senza definire, tuttavia, la nozione di bene ammortizzabile.

Nel silenzio della norma di legge e, ai fini di una sua corretta applicazione, la società istante ritiene che il citato art. 19-bis debba essere interpretato sulla base della corrispondente disposizione comunitaria, la quale prevede che, per il calcolo del pro-rata di detrazione, non si tiene conto dell'importo del volume d'affari relativo alle

cessioni dei "beni d' investimento" utilizzati dal soggetto passivo nella sua impresa (cfr. art. 174, par. 2, lett. a), Direttiva 2006/112/ CE).

L'Istante è del parere che la vendita degli elicotteri dovrebbe essere presa in considerazione per la determinazione del pro-rata della società istante, in quanto la stessa costituisce un'attività abituale, significativa e ordinariamente svolta nel corso dei periodi d'imposta.

A tal riguardo, l'Istante dichiara di detenere una rilevante flotta di elicotteri, oggetto di una continua e sistematica attività di compravendita, effettuata anche al fine di garantire il costante aggiornamento degli aeromobili in uso, secondo le richieste dei propri committenti pubblici. Tale attività di compravendita è gestita da una specifica struttura organizzativa della società ed è espressamente prevista dallo statuto, il quale indica, nell'oggetto sociale, la compravendita di aeromobili, la relativa assistenza tecnico-operativa, nonché la gestione dei servizi pre e post vendita.

In considerazione di ciò, l'Istante ritiene di procedere al recupero dell'IVA indebitamente corrisposta all'Erario per effetto dell'errata applicazione del pro-rata, tramite la presentazione di una dichiarazione integrativa di cui all'art. 8, comma 6-bis, del D.P.R. n. 322/1998 (c.d. dichiarazione integrativa a favore).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 19-bis, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972 stabilisce che *"Per il calcolo della percentuale di detrazione di cui al comma 1 non si tiene conto delle cessioni di beni ammortizzabili, (...)".*

La predetta disposizione trova fondamento nell'articolo 174, par. 2, lett. a) della Direttiva del 28 novembre 2006, n. 112/2006/CE, secondo cui, in deroga alle regole generali, per il calcolo del pro rata di detrazione, non si tiene conto dell'importo del volume d'affari relativo alle *"cessioni di beni d'investimento utilizzati dal soggetto passivo nella sua impresa"*.

In proposito, la Corte di Giustizia ha chiarito che le operazioni in argomento devono essere escluse dal pro rata, onde evitare che possano falsarne il significato reale nella misura in essi non riflettono l'attività professionale abituale (usuale) del soggetto passivo (cfr. Corte di Giustizia, sentenza 6 marzo 2008, C-98/07, punti 22 e 24). Conseguentemente, secondo la Corte di Giustizia, la nozione di *"beni d'investimento che il soggetto passivo ha utilizzato nella sua impresa"*, ai sensi dell'articolo 174, par. 2, lett. a) della Direttiva Iva, *"non può comprendere quelli la cui vendita riveste, per il soggetto passivo interessato, il carattere di un'attività economica usuale"*.

Per l'individuazione dei beni strumentali ammortizzabili ai fini della disposizione in commento, in assenza di una definizione ai fini dell'Imposta sul Valore Aggiunto, si deve avere riguardo ai criteri per essi disposti ai fini delle imposte dirette.

In proposito, si ritiene che per *"beni oggetto dell'attività propria dell'impresa"* devono intendersi quelli il cui impiego qualifica e realizza l'attività normalmente esercitata (commercio, lavorazione, noleggio, locazione finanziaria ecc.) e per *"beni strumentali utilizzati nell'esercizio dell'attività propria"* quelli impiegati esclusivamente come mezzo per l'esercizio di detta attività e, pertanto, diversamente dai primi, idonei, come tali, a qualificare la natura dell'attività svolta.

Con circolare 3 agosto 1979, n. 25, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che per *'attività propria dell'impresa' si deve ritenere, come si è già avuto occasione di precisare, quella che normalmente ed abitualmente viene esercitata dall'imprenditore e non quindi quella svolta in maniera occasionale o, comunque, di scarsa rilevanza nell'ambito dell'impresa"*.

Nel caso in esame, gli elicotteri (e gli altri velivoli) della Società istante sono beni utilizzati dall'Istante per l'esercizio delle attività, nell'ambito delle divisioni, specificate nelle premesse.

In proposito, preme altresì evidenziare che, dall'esame dei bilanci della società, appare pacifica la qualifica di beni strumentali ammortizzabili assegnata agli elicotteri.

In particolare, dalla lettura del bilancio chiuso al (...) si evince chiaramente che gli stessi sono iscritti, per un importo significativo, all'interno della voce "impianti e macchinari", a sua volta ricompresa all'interno delle immobilizzazioni materiali per una percentuale preponderante: per gli elicotteri, inoltre, è specificamente prevista l'aliquota di ammortamento del (...). Le rimanenze finali, per contro, riguardano "materiali di consumo e pezzi di ricambio per elicotteri e aeromobili nonché carburanti" (cfr. ...).

E' il caso di evidenziare, dunque, che per quanto vi sia, da parte della Società, un considerevole numero di acquisti e di rivendite dei velivoli in esame, anche al fine di garantire il costante aggiornamento degli aeromobili in uso, secondo le richieste dei propri committenti, questo non implica che venga meno la natura di beni strumentali degli stessi. Il dato quantitativo delle compravendite intervenute, infatti, non modifica la natura dell'attività propria dell'impresa che è quella che normalmente ed abitualmente viene esercitata dall'imprenditore e che, come si desume dal codice ATECO indicato dalla Società istante (511020), si sostanzia nel trasporto aereo non di linea di passeggeri, voli charter, né incide sulla natura dei beni.

In altri termini, si ritiene che la circostanza per cui gli elicotteri siano oggetto di una continua e sistematica attività di compravendita non incida sul vincolo di destinazione che la società ha, evidentemente, assegnato ai beni in esame - ossia un utilizzo durevole e strumentale rispetto alla concreta attività dalla stessa svolta.

Tutto ciò considerato, la scrivente ritiene che, nel caso in esame, in base al disposto dell'articolo 19-bis, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972 non si debba tener conto, nel calcolo della percentuale di detrazione del pro-rata, delle cessioni degli elicotteri e degli altri velivoli della Società in quanto gli stessi costituiscono beni ammortizzabili ai fini della norma in esame.

Alla luce di ciò, risultando corretto il comportamento posto in essere riferito dalla Società istante, la stessa non vanta alcun credito IVA derivante dalla maggiore eccedenza detraibile relativa alle annualità pregresse.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)