

**PRO-RATA di DETRAIBILITÀ in PRESENZA di REGIMI
MONOFASE – DETERMINAZIONE
CHIARIMENTI MINISTERIALI**

di Paolo Adriano Stella

In un recente convegno, i tecnici dell'Amministrazione Finanziaria sono intervenuti a chiarire il meccanismo di determinazione della detrazione Iva per le operazioni rientranti nei cosiddetti regimi monofase (commercio di prodotti editoriali, schede telefoniche, generi di monopolio, ecc.).

L'Amministrazione Finanziaria ha confermato (con riferimento ai prodotti editoriali si veda da ultimo la sentenza della Cassazione n. 5532 del 5 giugno 1999 ne «*Il Sole 24 Ore*» del 18.1.2000) che le operazioni di cui all'art. 74, co. 1, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ● 274], attribuiscono al contribuente che le effettua il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto relativa agli acquisti di beni e servizi di natura diversa.

Come noto i cosiddetti **regimi speciali monofase** prevedono il **versamento** dell'imposta sul valore aggiunto **alla fonte**, ovvero da parte del soggetto che pone in commercio il prodotto (coincidente con l'editore nel commercio di prodotti editoriali, il titolare della concessione o autorizzazione ad esercitare i diritti nel caso delle schede telefoniche, ecc.) sulla base del prezzo di vendita al pubblico del bene mentre tutti i successivi passaggi lungo la catena distributiva (assimilati dall'art. 74, co. 2, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 alle operazioni non costituenti cessioni di beni ai sensi dell'art. 2, co. 2, D.P.R. 26.10.1972, n. 633

[CFF ● 202]) sono esonerati dagli obblighi previsti dal I e dal II titolo della legge Iva (fatturazione, registrazione, liquidazione, dichiarazione, versamento).

I tecnici hanno inoltre chiarito come ci si debba comportare nel caso in cui il contribuente, oltre alle operazioni rientranti nei regimi suddetti, ponga in essere anche **operazioni che producono limiti alla detrazione** (operazioni esenti: si pensi ad esempio, per rimanere nell'ambito del chiarimento fornito, alle operazioni relative all'esercizio del lotto, delle lotterie nazionali, all'esercizio delle scommesse in occasione di gare, corse, giuochi, concorsi e competizioni, ecc.). In tale evenienza si rende necessario procedere attraverso l'**applicazione** del cosiddetto meccanismo **pro-rata** ai sensi degli artt. 19, co. 5 e 19-bis, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ● 219 e 219a].

La **quota di imposta** assolta sugli acquisti **effettivamente detraibile** corrisponde alla percentuale risultante dal rapporto tra l'ammontare delle operazioni con diritto alla detrazione effettuate nell'anno (al numeratore) e l'ammontare stesso aumentato delle operazioni esenti effettuate nell'anno medesimo (al denominatore).

Le istruzioni alla dichiarazione Iva 2000, analogamente a quanto previsto per l'anno precedente, si limitano ad indicare che

nel rapporto in esame, debbono essere considerate, al pari delle operazioni non soggette ad Iva per mancanza del requisito della territorialità, anche le operazioni di cui all'art. 74, co. 1, D.P.R. 26.10.1972, n. 633, senza precisare come le stesse debbano essere quantificate ai fini di cui trattasi.

I tecnici hanno affermato che il corrispettivo da assumere per le operazioni in esame ai fini del calcolo del pro-rata di detraibilità, è rappresentato da quello dovuto al rivenditore sulla base degli accordi contrattuali.

In particolare, nel caso di rivendita di **generi di monopolio** tale corrispettivo è rappresentato dall'aggio sulle vendite riconosciuto al dettante (e non quindi dal prezzo incassato dal cliente finale) mentre nel commercio di **prodotti editoriali**, regolati in genere sulla base di conti depositi, si deve far riferimento al prezzo di copertina della pubblicazione.

In merito al commercio di **tesere telefoniche**, l'Amministrazione Finanziaria, dopo aver precisato di ritenere che le stesse debbano essere contabilizzate a costi, ricavi e rimanenze, hanno affermato che si rende applicabile lo stesso comportamento previsto per la commercializzazione di prodotti editoriali e pertanto si dovrà assumere il valore facciale della scheda.

**CORTE COSTITUZIONALE e CASSAZIONE
AMMETTONO COME PROVE le TESTIMONIANZE SCRITTE
RACCOLTE dall'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA
al di FUORI e PRIMA del PROCESSO**

di Paolo Adriano Stella

La Corte Costituzionale e la Cassazione, con due sentenze ravvicinate, ammettono l'utilizzabilità, quali mezzi di prova, delle dichiarazioni di terzi raccolte dall'Amministrazione nella fase procedimentale.

L'interpretazione verte sul comma 4 dell'articolo del D.Lgs. 546/1992 [CFF ● 4558] il quale stabilisce che nel processo tributario «*non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale*».

La Giurisprudenza, prima delle due sentenze in esame, aveva fatto registrare **tre diversi orientamenti**: il primo negava l'efficacia probatoria delle dichiarazioni rilasciate da terzi all'Amministrazione al di fuori e prima del processo, il secondo confinava le stesse a ruolo di semplici fonti di informazioni mentre il terzo ne riconosceva il pieno valore probatorio nell'ambito del procedimento amministrativo.

Le recenti decisioni della Cassazione e della Corte Costituzionale, si collocano nell'ambito di quest'ultima posizione.

La Cassazione (Sezione I civile, sentenza 14 luglio - 22 dicembre 1999, n. 14427), con una breve motivazione, afferma un principio che potrebbe **ledere la parità** delle parti nel processo. La stessa infatti sostiene che *non è richiesto che le indagini scali si svolgano nel rispetto delle regole processuali circa l'assunzione delle prove, che esse siano rese possibili dal dettato normativo, il quale, nella specie, era all'epoca assai lato (art. 37 D.P.R. 600/1973 [CFF ● 6337]), consentendo agli Uffici, ai fini del controllo delle dichiarazioni dei contribuenti, l'utilizzazione «delle informazioni di cui siano venuti comunque in possesso».*

La Corte Costituzionale (sentenza 12 - 21 gennaio 2000, n. 18), dopo aver respinto i dubbi di legittimità costituzionale (sollevati con riferimento agli articoli 3, 24 e 53 della Costituzione) del comma 4 dell'articolo 7 del D.Lgs. 546/1992 motivando il divieto della prova testimoniale con la «*spiccata specificità*» del processo tributario rispetto a quello civile ed amministrativo «*correlata sia alla configurazione dell'organo decidente sia al rapporto sostanziale oggetto del giudizio*» nonché con la constatazione che lo stesso processo sia ancora, specie sul piano istrut-

torio, in massima parte scritto e documentale, ribadisce l'orientamento assunto dalla Cassazione con la sentenza citata, affermando che la limitazione probatoria stabilita dall'articolo 7 suddetto **non** comporta l'**inutilizzabilità**, in sede processuale, delle dichiarazioni di terzi eventualmente raccolte dall'Amministrazione nella fase procedimentale. La Corte Costituzionale ha considerato tali dichiarazioni, rese al di fuori e prima del processo, essenzialmente **diverse** dalla prova testimoniale *che è necessariamente orale e di solito ad iniziativa di parte, richiede la formulazione di specifici capitoli, comporta il giuramento dei testi e riveste, conseguentemente, un particolare valore probatorio*. La Corte Costituzionale ha inoltre **escluso** che l'ingresso nel processo tributario di tali dichiarazioni, la cui efficacia probatoria non potrà essere contestata dal contribuente mediante prova testimoniale, sia in **contrasto** con il **principio di eguaglianza** e con il **diritto di difesa** del contribuente medesimo.

Il valore probatorio delle dichiarazioni raccolte dall'Amministrazione finanziaria nella fase dell'accertamento è, infatti, solamente quello proprio degli elementi indiziari, i quali mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire da soli il fondamento della decisione. Tutto ciò è sufficiente alla Corte Costituzionale per affermare che *si tratta, dunque, di un'efficacia ben diversa da quella che deve riconoscersi alla prova testimoniale e tale rilievo è sufficiente ad escludere che l'ammissione di un mezzo di prova (la dichiarazione di terzi) e l'esclusione dell'altro (la prova testimoniale) possa comportare la violazione del principio di «parità delle armi».*

Il contribuente potrà, nell'esercizio del proprio potere di difesa, **contestare** la veridicità delle dichiarazioni di terzi raccolte dall'Amministrazione nella fase procedimentale, attraverso la proposizione al giudice di **specifiche richieste istruttorie** finalizzate a far sì che lo stesso, ove non ritenga che l'accertamento sia adeguatamente sorretto da altri mezzi di prova, utilizzi il potere riconosciutogli dal co. 1 dell'art. 7 del D.Lgs. 546/1992 di rinnovare ed integrare l'attività istruttoria svolta dall'Ufficio.