

01. NOZIONE

Come noto il **DPR 26 ottobre 1972, n. 633** ha introdotto e disciplinato **l'imposta sul valore aggiunto (IVA)**.

Da quell'epoca sicuramente il DPR 633/1972 è stata la norma che ha raccolto il maggior numero di integrazioni e modificazioni e questa attitudine non pare mai placarsi.

In questa scheda ci soffermiamo sul **disposto combinato degli articoli 19 e 19-bis, del DPR** con riferimento specifico al **Pro-rata**, ovvero il calcolo della percentuale di detrazione ammessa in diminuzione in presenza di attività che diano luogo ad operazioni esenti.

02. FATTISPECIE DI INDETRAIBILITA' DELL'IVA

Ai sensi degli **articoli 19, 19-bis e 19-bis1 del DPR 633/1972**, le fattispecie di indetraibilità sono le seguenti:

a)	Iva oggettivamente indetraibile in relazione al tipo di bene o servizio acquistato od importato(art.19-bis1);
b)	Iva indetraibile in via specifica, in caso di acquisto o importazione di un bene o servizio utilizzato per effettuare un'operazione non soggetta o esente (artt.19, co.4, e 19-bis, co.2);
c)	Iva indetraibile da " pro-rata ", se vengono poste in essere attività che danno luogo ad operazioni esenti (artt.19, co.5, e 19-bis);
d)	esercizio dell'opzione per la dispensa dagli adempimenti IVA da parte dei contribuenti che pongono in essere esclusivamente operazioni esenti (art.36-bis).

In questa scheda ci occuperemo specificatamente della lettera c) ovviamente collegandola, ove necessario alle altre ipotesi di indetraibilità sopra specificato.

03. IL PRO-RATA

L'articolo 19 comma 5 del DPR 633/1972 dispone che, ai contribuenti che esercitano attività che comprendano tanto operazioni imponibili quanto operazioni esenti, il diritto alla detrazione sia esercitato in base ad una percentuale determinata con i criteri del successivo articolo.

L'articolo 19-bis del DPR 633/1972, sopra richiamato al comma primo indica:

La percentuale di detrazione di cui all'articolo 19, comma 5, è determinata in base al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto a detrazione, effettuate nell'anno, e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti effettuate nell'anno medesimo...

soggiungendo:

La percentuale di detrazione è arrotondata all'unità superiore o inferiore a seconda che la parte decimale superi o meno i cinque decimi.

Il secondo comma indica cessioni ed operazioni delle quali non si deve tener conto nel suddetto calcolo.

Nei prossimi paragrafi entreremo nel dettaglio della norma per cercare di rendere più chiaro il percorso da intraprendere nel caso di un contribuente con le cosiddette operazioni miste.

04. MECCANISMO E APPLICAZIONE DEL PRO-RATA

I soggetti che svolgono **operazioni esenti** ai fini Iva, come detto, non possono fruire della regola che consente la totale detraibilità dell'Iva pagata su acquisiti di beni e servizi dall'**Iva** applicata sulle vendite.

Per questi soggetti possono configurarsi due diverse fattispecie:

Compimento sole di operazioni esenti – L’Iva pagata sugli acquisiti non può essere mai detratta per l’indetraibilità specifica (articolo 19, comma 2, DPR 663/72). In tal caso non rileva in alcun modo il meccanismo del *pro-rata*, non vi è bisogno di alcun calcolo;

Compimento sia di operazioni esenti che altre soggette ad Iva – Si ha la possibilità di detrarre solo una parte dell’Iva pagata sugli acquisti, che viene determinata attraverso il cosiddetto meccanismo del *pro-rata*. Tale procedura consiste nel determinare una quota di Iva detraibile data dal rapporto tra le operazioni effettuate nell’anno, per le quali si ha diritto alla detrazione e, per lo stesso arco temporale, lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti.

Nello specifico il *pro-rata* è applicato sull’intera imposta assolta sugli acquisiti, per cui non bisogna fare distinzione tra operazioni esenti e operazioni imponibili. Nel calcolo della percentuale di detrazione devono essere incluse solo le operazioni effettuate sistematicamente nell’attività d’impresa mentre restano escluse quelle effettuate in via occasionale.

Nell’ipotesi in cui un soggetto eserciti sia un’attività imponibile sia un’altra esente ai fini Iva, il diritto di detrazione spetta solo in misura proporzionale alla prima.

La regola del *pro-rata* deve essere applicata nell’ipotesi in cui il soggetto ponga sistematicamente in essere, anche nell’ambito di una stessa attività, sia operazioni imponibili sia **operazioni esenti**.

05. IL CALCOLO DEL PRO-RATA

Abbiamo detto che la quota di imposta detraibile sugli acquisti effettuati deve essere calcolata previa determinazione di una **percentuale di detraibilità**, il cosiddetto *pro-rata*.

Tale percentuale va calcolata:

secondo i criteri previsti dalle norme tributarie in materia di percentuale di detrazione (articolo 19-bis, DPR n. 633/72);

sul complessivo valore dell’imposta assolta inerente a tutti gli acquisti di beni e di servizi.

La **correlazione tra costi sostenuti ed attività svolta** risponde al **principio generale di destinazione**, secondo cui la detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti è ammessa se e "nella misura in cui gli acquisti di beni e di servizi sono concorrenti alla produzione a valle di operazioni imponibili".

Il **pro-rata** va determinato su base annua. In via provvisoria si fa riferimento alla percentuale determinata nel precedente anno fissandone la misura definitiva alla fine dell'anno ricavando un'unica percentuale da applicare a tutto l'anno trascorso.

Potranno, dunque, verificarsi **tre distinte situazioni**, con riferimento all'anno precedente il **pro-rata** potrà essere:

uguale	Non occorre variare il proprio comportamento e non vi sarà alcuna rettifica delle operazioni fin qui svolte;
ridotto	il maggior debito emergente in sede di dichiarazione annuale IVA deve essere corrisposto entro la data per il versamento del saldo annuale IVA;
aumentato	il relativo credito IVA può essere scomputato nella prima liquidazione IVA del nuovo anno.

Con riferimento al calcolo dello stesso andranno indicate al:

numeratore, deve essere indicato il complessivo valore annuo delle operazioni che danno diritto alla detrazione;

denominatore, deve essere indicato il valore del numeratore come sopra calcolato incrementato di quello relativo a tutte le operazioni esenti poste in essere nell'anno.

Schema di calcolo del Pro-rata Iva

PRO-RATA =	$\frac{IMP + NS}{IMP + NS + ES}$
-------------------	----------------------------------

IMP = Operazioni imponibili

NS = Operazioni non soggette, ma assimilate alle imponibili ai fini della detrazione;

ES = Operazioni esenti

Definiamo meglio le operazioni da inserire al **numeratore** ed al **denominatore**:

NUMERATORE:	DENOMINATORE:
operazioni imponibili;	il totale del numeratore:
operazioni imponibili "assimilate" (articolo 19, comma 3);	le operazioni esenti (di cui all'articolo 10 del DPR n. 633/72), al netto delle seguenti:
operazioni non imponibili (articoli 8, 8-bis, 9, 38-quater, 71 e 72);	<ul style="list-style-type: none"> • Operazioni esenti (articolo 10, comma 1, n. da 1 a 9) come: le operazioni creditizie e finanziarie. Poi anche tutte le operazioni di assicurazione, riassicurazione e vitalizio e le operazioni relative a valute estere. Operazioni relative ad azioni e quote sociali. Devono essere comprese le operazioni relative alla riscossione dei tributi; operazioni relative a giochi, concorsi e scommesse; locazioni di fabbricati; cessioni di fabbricati; prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione relative ad alcune operazioni esenti), se: <ul style="list-style-type: none"> ○ Non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa; ○ Sono accessorie ad operazioni imponibili;
Operazioni bancarie, finanziarie e assicurative nei confronti di soggetti extracomunitari o relative a beni da esportare fuori della Comunità (articolo 10, comma 1 n. 1 – 4);	
operazioni intracomunitarie (articolo 41, del D.L. n. 331/93);	
operazioni escluse per difetto del presupposto territoriale;	
operazioni non soggette (articolo 2, comma 3, lettere a), b), d) e f)	
operazioni senza pagamento dell'imposta (articolo 74, comma 1);	
A TALE RISULTATO VANNO SOTTRATTE:	
cessioni di beni ammortizzabili	
passaggi interni tra più attività (articolo 36, comma 5)	
operazioni non soggette (articolo 2, comma 3 lettere a, b, d e f).	Infine, operazioni esenti (articolo 10, comma 1 n. 27-quinquies); <ul style="list-style-type: none"> • operazioni esenti (articolo 10, comma 1 n. 27-quinquies).

Nella pagina successiva vediamo alcuni casi particolari.

06. CASI PARTICOLARI

Riportiamo alcune situazioni particolari che possono verificarsi.

CONTRIBUENTE SENZA OPERAZIONI ATTIVE

Il contribuente, che non abbia effettuato alcuna operazione attiva **non potrà utilizzare il metodo del pro-rata** e dovrà determinare l'imposta detraibile secondo criteri oggettivi coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati (*Circolare AE 54/2002*).

CONTRIBUENTE SENZA OPERAZIONI ESENTI

Il metodo del pro-rata ha natura oggettiva e deve essere calcolato ogni anno, nel caso di assenza di operazioni esenti, in costanza di pro-rata utilizzato dall'anno precedente, nella dichiarazione annuale il contribuente applicherà quello effettivo con conseguente deducibilità integrale dell'imposta pagata (*Circolare AE 54/2002*).

OPERAZIONI ESENTI OCCASIONALI

L'**articolo 19 bis, comma 2, D.P.R. 633/1972**, esclude dal computo del *pro-rata* di detraibilità le **prestazioni esenti contemplate dall'articolo 10, comma 1, numeri da 1) a 9) del D.P.R. 633/1972**, quando **non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo** o sono accessorie ad operazioni imponibili.

Così, ad esempio, nel caso in cui un'impresa che svolge attività con Iva (es. commercio all'ingrosso), **effettui occasionalmente anche altre attività esenti dall'imposta** (es. locazione di un fabbricato in regime di esenzione Iva), di questa operazione non si deve tenere conto nella determinazione della percentuale di detraibilità dell'Iva, considerandosi la locazione un'operazione estranea all'attività propria esercitata dal commerciante all'ingrosso.

Per tali operazioni è prevista, inoltre, **l'indetraibilità dell'imposta per i beni e i servizi utilizzati esclusivamente per la loro effettuazione** e ciò coerentemente con il principio di carattere generale, contenuto nell'**articolo 19, comma 2, D.P.R. 633/1972**, che prevede l'indetraibilità dell'Iva assolta in relazione agli acquisti di beni e servizi utilizzati in operazioni esenti.