Il soggetti che effettuano esclusivamente operazioni esenti non possono portare in detrazione l'IVA afferente gli acquisti di beni e servizi; per i soggetti che, invece, effettuano promiscuamente operazioni esenti ed operazioni che danno diritto a detrazione, questa è limitata in base al pro-rata.

In base al principio generale fissato dall'art. 19, comma 2, D.P.R. n. 633/1972, "non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta, salvo il disposto dell'articolo 19-bis2".

Le operazioni "esenti" sono quelle indicate nell'art. 10 del decreto IVA (per espressa previsione di legge, recata dall'art. 19, comma 3, lettera d, la indetraibilità di cui al comma 2 non si applica per le cessioni di oro da investimento, effettuate da soggetti che producono oro da investimento o trasformano oro in oro da investimento).

Il comma 5 stabilisce che "ai contribuenti che esercitano sia attività che danno luogo ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione sia attività che danno luogo ad operazioni esenti ai sensi dell'art. 10, il diritto alla detrazione dell'imposta spetta in misura proporzionale alla prima categoria di operazioni e il relativo ammontare è determinato applicando la percentuale di detrazione di cui all'articolo 19-bis" (c.d. pro-rata di detrazione).

Dal combinato disposto delle due disposizioni emerge che i soggetti che effettuano esclusivamente operazioni esenti non possono portare in detrazione l'IVA afferente gli acquisti di beni e servizi mentre per i soggetti che effettuano promiscuamente operazioni esenti ed operazioni che danno diritto a detrazione, questa è limitata in base al pro-rata.

La finalità della norma è quella di consentire al contribuente che abbia effettuato operazioni imponibili e operazioni esenti il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti o importazioni, o a lui addebitata dai fornitori a titolo di rivalsa, solo limitatamente alla parte imputabile proporzionalmente (pro-rata) alle operazioni imponibili e alle operazioni a queste a tal fine assimilate, effettuate nel periodo d'imposta.

Il pro-rata si applica a tutta l'imposta a monte e non soltanto a quella relativa ai beni e servizi ad uso promiscuo. "Ciò sta a significare che i soggetti che si trovano nell'anzidetta situazione, che svolgono, cioè, attività imponibile ed attività esente,

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

non devono procedere ad alcuna distinzione degli acquisti dei beni e dei servizi, a seconda della loro destinazione in operazioni imponibili o in operazioni esenti, poiché l'imposta detraibile è determinata applicando il pro-rata a tutta l'imposta assolta sugli acquisti" (C.M. n. 328/E del 24 dicembre 1997, par.3.3.).

I soggetti che optano per la dispensa dagli adempimenti per le operazioni esenti effettuate, di cui all'art. 36-bis, D.P.R. n. 633/1972, non sono ammessi alla detrazione dell'IVA sugli acquisti. In tale caso, la indetraibilità è totale e si applica, in deroga al criterio del pro-rata, anche qualora il contribuente, unitamente alle operazioni esenti, effettui anche operazioni imponibili.

Applicazione del pro-rata

Secondo quanto chiarito dalla prassi amministrativa, la detrazione limitata in base al criterio del criterio del pro-rata trova applicazione qualora il contribuente effettui promiscuamente:

a) attività che danno luogo ad operazioni che conferiscono il diritto di detrazione ed attività esenti. Si precisa che il contribuente esercita più attività quando l'esercizio dell'impresa, arte o professione può essere scisso in diversi settori, suscettibili, ognuno di essi, di formare oggetto di autonoma attività d'impresa, artistica o professionale (R.M. n. 415845 del 26 novembre 1986, Dir. Gen. Tasse);

b) operazioni imponibili o assimilate ed operazioni esenti, in forma sistematica (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 – C.M. n. 328/E del 24 dicembre 1997).

Invece, il criterio del pro-rata non si applica quando il contribuente esercita:

• attività imponibili o assimilate e sporadiche o occasionali operazioni esenti;

• attività esenti e sporadiche o occasionali operazioni imponibili o assimilate.

In sostanza, l'occasionale effettuazione di operazioni esenti da parte di un contribuente che svolge essenzialmente un'attività soggetta ad IVA (come pure l'occasionale effettuazione di operazioni imponibili da parte di un soggetto che svolge essenzialmente un'attività esente) non dà luogo all'applicazione del pro-rata.

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

In tali casi, tuttavia, torna applicabile, ai fini della determinazione dell'imposta detraibile, il criterio generale dell'utilizzazione specifica dei beni e servizi, con indetraibilità dell'imposta afferente i beni e servizi impiegati nelle operazioni esenti.

Che cosa è il pro-rata

Il pro-rata è la percentuale di detraibilità per coloro che effettuano promiscuamente attività od operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione ed attività od operazioni esenti.

Applicando tale percentuale all'IVA sugli acquisti di beni e servizi, il contribuente ottiene l'imposta detraibile in sede di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale.

Ad esempio

• IVA sugli acquisti: 100;

• pro-rata (di detraibilità) 35%;

• IVA detraibile: 35;

• IVA indetraibile: 65.

Calcolo del pro-rata

La determinazione del pro-rata è determinata in base al rapporto tra:

• ammontare delle operazioni che danno diritto a detrazione, effettuate nell'anno;

• stesso ammontare, aumentato delle operazioni esenti effettuate nell'anno medesimo.

OI + OA

OI + OA + OE

dove:

OI = operazioni imponibili

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

OA = operazioni assimilate alle operazioni imponibili, cioè operazioni che conferiscono comunque il diritto a detrazione (operazioni non imponibili, intracomunitarie, operazioni extraterritoriali che se effettuate in Italia darebbero diritto a detrazione, cessioni di oro e le operazioni finanziarie, assicurative, relative ad azioni e titoli, di cui ai numeri da l) a 4) dell'art. 10, effettuate nei confronti di soggetti stabiliti fuori della Comunità o relative a beni destinati ad essere esportati fuori della Comunità stessa)

OE = operazioni esenti (escluse le cessioni di oro e quelle di cui ai numeri da l) a 4) dell'art. 10, effettuate nei confronti di soggetti stabiliti fuori della Comunità o relative a beni destinati ad essere esportati fuori della Comunità stessa).

Non concorrono alla determinazione del rapporto (né al numeratore né al denominatore):

• le cessioni di beni ammortizzabili (materiali ed immateriali);

• i passaggi di beni all'interno della stessa impresa tra attività separate (art. 36, ultimo comma);

• le cessioni di denaro o di crediti in denaro;

• le cessioni e conferimenti di aziende;

• le cessioni di campioni gratuiti;

• i passaggi di beni in presenza di fusioni, scissioni, trasformazioni;

• le cessioni (esenti) che hanno per oggetto beni acquistati o importati senza poter detrarre la relativa imposta (art. 10, n. 27-quinquies);

• le operazioni esenti indicate nei numeri da 1) a 9) dell'art. 10, quando non formano oggetto dell'attività propria del soggetto o sono accessorie ad operazioni imponibili.

Arrotondamento

Il pro-rata deve essere arrotondato all'unità superiore o inferiore, a seconda che la parte decimale superi o meno i cinque decimi (ad esempio: 0,5 = 0%; 99,6 = 100%; 10,2 = 10%; 10,6= 11%).

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

In pratica, la percentuale di pro-rata viene sempre utilizzata in forma intera, con arrotondamento della parte decimale all'unità più prossima (fino a 0,5 si arrotonda per difetto, scartando la parte frazionaria, da 0,6 in su si arrotonda, invece, per eccesso).

Di conseguenza, i contribuenti che, pur avendo effettuato operazioni esenti da imposta, non hanno superato la soglia del mezzo punto percentuale di incidenza non dovranno effettuare alcuna riduzione dell'IVA detraibile.

L'Agenzia delle Entrate, nelle Istruzioni per la compilazione della dichiarazione annuale, richiede di fare riferimento alle prime tre cifre decimali (e, quindi, di tenere conto anche dei millesimi), riportando i seguenti esempi:

• 0,502 = 1;

• 7,500 = 7.

Applicazione del pro-rata in corso d'anno

È evidente che il calcolo del pro-rata potrà essere effettuato in via definitiva solo alla fine del periodo d'imposta (anno solare), quando risulterà noto l'effettivo volume delle operazioni imponibili, esenti, etc.. Durante l'anno deve tuttavia applicarsi, in via provvisoria e salvo conguaglio, la percentuale di pro-rata calcolata per l'anno precedente. Nel caso di inizio dell'attività, la percentuale deve essere stimata presuntivamente dal contribuente ed applicata su ciascuna operazione di liquidazione periodica dell'imposta.

Esempio

Nell'anno 2013 un'impresa commerciale che effettua sia attività che danno diritto a detrazione sia attività esenti ha effettuato le seguenti operazioni:

• Operazioni imponibili (OI) = 150 + IVA

• Operazioni esenti (OE) = 95;

• Interessi su un finanziamento (OE) = 10 (operazione esente ex art. 10, n. 1);

• Cessioni di beni ammortizzabili (OI) = 40 + IVA;

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

• IVA sugli acquisti: 28

Calcolo del pro-rata

Le cessioni di beni ammortizzabili non concorrono alla determinazione del pro-rata.

Gli interessi su finanziamento, costituendo operazioni che non formano oggetto dell'attività propria del soggetto, non concorrono alla determinazione del pro-rata.

• Numeratore = 150 (OI)

• Denominatore = 245 (OI + OE)

• Calcolo del pro-rata = 150/245 x 100 = 61,224.

• Pro-rata (arrotondato) = 61%

Applicando il pro-rata di detrazione all'ammontare complessivo dell'IVA sugli acquisti si ottiene l'imposta detraibile = 28×61%= 17,08

La percentuale così determinata per l'anno 2013 dovrà essere applicata, salvo conguaglio a fine anno, anche per le liquidazioni periodiche dell'anno 2014.

Effettuazione delle operazioni di cui ai numeri da 1) a 9) dell'art. 10

Regole particolari sono previste nel caso in cui il contribuente ponga in essere le operazioni esenti di cui ai numeri da 1) a 9) dell'art.10 (operazioni di crediti, finanziamento, assicurative, locazioni esenti, etc.)

In particolare, è previsto che se queste operazioni non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa ovvero sono accessorie ad operazioni imponibili, le medesime non concorrono alla formazione del pro-rata e, quindi, non influenzano, riducendola, la percentuale di detraibilità. Tuttavia, in base al criterio della utilizzazione specifica, resta ferma la indetraibilità dell'imposta relativa ai beni e servizi utilizzati esclusivamente per effettuare tali operazioni.

Attività propria dell'impresa

È stato precisato che "le operazioni non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa allorquando le medesime non siano da considerare come svolte

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

nell'esercizio dell'attività normalmente esercitata; rimangono pertanto non rilevanti le operazioni suddette se eseguite nell'ambito di attività occasionali o accessorie ovvero nell'ambito di attività strumentali per il perseguimento dell'oggetto dell'impresa" (C.M. n. 25 del 3 agosto 1979). Inoltre, "per attività propria dell'impresa deve intendersi quella compresa nell'ordinaria sfera d'azione dell'impresa che realizza l'oggetto proprio e istituzionale della stessa, con esclusione quindi di quelle operazioni che risultino svolte non in via principale, vale a dire come direttamente rivolte al conseguimento delle finalità proprie dell'impresa, ma in via meramente strumentale, accessoria ed occasionale" (R.M. n. 369194 del 20 febbraio 1980). In sostanza, la nozione di "attività propria", specie per le società, va assunta sotto un profilo prevalentemente qualitativo, intesa cioè come quella diretta a realizzare l'oggetto sociale e quindi a qualificare sotto l'aspetto oggettivo l'impresa esercitata, e sotto tale aspetto proiettata sul mercato, quindi nota ai terzi (C.M. n. 71/461507 del 26 novembre 1987).

In applicazione di tali criteri, si ritiene che "le operazioni normalmente intese di natura finanziaria (operazioni di finanziamento o di disinvestimento tramite cessioni di BOT, CCT, obbligazioni etc.) previste nei nn. 1 e 4 dell'art.10, se poste in essere da società industriali o commerciali in conformità degli statuti (che ne prevedano l'effettuazione non come oggetto proprio delle società ma solo in quanto finalizzate al raggiungimento degli scopi sociali) non possono essere considerate come attività proprie delle stesse, ma debbono piuttosto essere qualificate come strumentali al migliore svolgimento dell'ordinaria attività esercitata in quanto al supporto di dette attività e tendenti alla più proficua realizzazione economica della medesima; e sotto tale profilo non può darsi rilievo alla loro frequenza o alla loro entità" (C.M. n. 71/461507 del 26 novembre 1987; R.M. n. 369194 del 20 febbraio 1980; R.M. n. 342711 del 4 luglio 1984);

Esempio

Un'impresa manifatturiera acquista e vende BOT, per 2.000 (operazione esente). Per effettuare tale operazione si serve della consulenza di un commercialista che emette fattura (300 + IVA 66). Trattandosi di operazione non rientrante nell'attività propria dell'impresa, la vendita (esente) dei BOT non dà luogo all'applicazione del pro-rata né partecipa alla formazione della percentuale di detraibilità; tuttavia, l'IVA afferente la prestazione del commercialista non può essere portata in detrazione perché l'acquisto del servizi è destinato esclusivamente all'effettuazione di una operazione esente.

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

Operazioni accessorie

Sono operazioni “accessorie” a quelle imponibili le operazioni esenti effettuate direttamente dal cedente o prestatore che realizza l’operazione principale (imponibile) ovvero per suo conto e a sue spese.

Esempio

Un’impresa industriale vende un bene e, a fronte della dilazione di pagamento, applica gli interessi del 5%. Gli interessi costituiscono il corrispettivo dell’operazione di finanziamento che, ai sensi dell’art. 10, n. 1), è esente da IVA. Tuttavia, trattandosi di operazione “accessoria” all’operazione imponibile di vendita, la medesima non partecipa alla determinazione del pro-rata.

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/