
Il pro rata di detrazione dell'IVA - Miniguida

di [Gianfranco Costa](#), [Federico Camani](#)

Pubblicato il 12 Febbraio 2021

In questo articolo si analizza nel dettaglio il pro rata di detrazione dell'IVA, con un focus sulle operazioni esenti ma accessorie all'attività stessa e sulle operazioni legate alle cessioni di beni ammortizzabili.

Si analizzano altresì i vari orientamenti dettati nel corso degli anni dalla giurisprudenza.

Pro-rata IVA: premessa

Può capitare di trovarsi di fronte ad un contribuente che esercita contemporaneamente **attività che danno luogo ad operazioni imponibili** e **attività che danno luogo ad operazioni esenti**. Il **pro-rata di detrazione dell'IVA** rappresenta uno degli argomenti più delicati in tema di Imposta sul Valore Aggiunto. Tale disciplina, oggetto di numerose interpretazioni da parte della giurisprudenza e della Suprema Corte, è dettata dall'articolo 19, comma 5, D.P.R. 633/1972.

Il metodo del pro-rata segue un calcolo matematico che sfocia in una percentuale di detrazione in base alla quale il contribuente determina l'ammontare delle operazioni detraibili (articolo 19-bis, D.P.R. 633/1972).

La detraibilità dell'IVA si applica alla generalità degli acquisti, come indicato anche dalla Corte di Giustizia, sicché i soggetti che si trovano in codesta situazione non devono procedere ad alcuna distinzione degli acquisti di beni e servizi, siano essi destinati in operazioni imponibili o in operazioni esenti, in quanto l'imposta detraibile è determinata applicando il pro-rata all'imposta assolta sulla generalità degli acquisti.

Il pro rata dell'IVA

Come normato dall'articolo 19, comma 5, D.P.R. 633/1972, per i contribuenti che esercitano attività d'impresa, arte o professione che danno luogo:

- sia ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione dell'IVA
- sia ad operazioni esenti da imposta

ai sensi dell'articolo 10 dello stesso decreto, **il diritto alla detrazione d'imposta spetta**

proporzionalmente alla prima categoria di

operazioni sulla base di un calcolo percentuale di detrazione determinato dall'articolo 19-bis, D.P.R. 633/1972. Ma facciamo un passo indietro. Il medesimo articolo 19 riferisce, altresì, che **non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o non soggette all'imposta.** Tuttavia, tale indetraibilità non si applica nel caso in cui le operazioni siano costituite a norma degli articoli:

- 8, 8-bis e 9, D.P.R. 633/1972;
- 40 e 41, D.L. 331/1993;
- 10, numeri da 1 a 4, D.P.R. 633/1972;
- 2, comma 3, lettere a), b), d), f), D.P.R. 633/1972;
- 10, numero 11) (soggetti che producono oro da investimento o trasformano oro in oro da investimento), D.P.R. 633/1972;
- 74, comma 1, D.P.R. 633/1972;

nonché le operazioni compiute fuori dal territorio dello Stato le quali, se effettuate nel territorio dello Stato, avrebbero dato diritto alla detrazione.

Si ricorda, altresì, che la detrazione non è ammessa quando i beni e/o i servizi sono utilizzati per operazioni non soggette all'imposta, per la quota imputabile a tali utilizzazioni.

In questo caso, l'indetraibilità si fonda sul principio di inerenza ovvero è calcolata secondo criteri oggettivi e coerenti con la natura dell'attività esercitata. La stessa indetraibilità può risultare nel caso in cui determinati beni e/o servizi vengono utilizzati per scopi privati o comunque estranei all'esercizio dell'impresa, arte o professione. Per i **soggetti che effettuano operazioni imponibili e operazioni esenti** da imposta è prevista una percentuale di detrazione che viene calcolata in base al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto alla detrazione, effettuate nell'anno, e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti effettuate nell'anno medesimo. In particolare, come precisato dall'Amministrazione finanziaria, occorre fare riferimento alla percentuale di detrazione dell'anno precedente già dalla prima liquidazione periodica, salvo conguaglio a fine anno. Per i **soggetti che iniziano l'attività (primo anno)**, la percentuale di detrazione viene determinata presuntivamente, in



base alle risultanze delle scritture contabili. Di conseguenza, **il pro-rata definitivo deve essere calcolato anteriormente al 16 febbraio (16 maggio per i contribuenti trimestrali)**, ovvero prima della prima liquidazione periodica dell'anno in corso.

In sede di dichiarazione annuale IVA va effettuato, invece, l'eventuale conguaglio che può risultare:

- a debito, nel qual caso andrebbe versato in sede di liquidazione del saldo IVA (16 marzo);
- a credito, nel qual caso l'eventuale eccedenza può essere scomputata nella prima liquidazione IVA disponibile.

Da notare che, per il calcolo della percentuale di detrazione, **non si tiene conto delle cessioni di beni ammortizzabili**

- delle cessioni effettuate ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettere a), b), d) e f),
- delle operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10, comma 1, numero 27-*quinquies*,
- delle operazioni esenti di cui all'articolo 10, numeri da 1) a 9)
- e dei passaggi di cui all'articolo 36 (**multiattività**), fermo restando l'indetraibilità dell'imposta relativa a beni e servizi utilizzati esclusivamente per effettuare quest'ultime operazioni.

La Corte di Giustizia Europea sul pro-rata

Anche la **Corte di Giustizia**, con la [sentenza 14/12/2016 n. C-378/15](#) (c.d. *Mercedes-Benz Italia*), **ha confermato la validità sul piano comunitario delle regole di calcolo del pro-rata** di detrazione previste dagli articoli 19, comma 5, e 19-bis, D.P.R. 633/1972, anche se le stesse determinano l'IVA detraibile per tutti gli acquisti, compresi quelli utilizzati esclusivamente per compiere operazioni imponibili o esenti. Tale pronuncia si pone **in discontinuità con le precedenti indicazioni della Corte**, la quale ha affermato che il pro-rata è applicabile ai beni e servizi utilizzati per effettuare operazioni imponibili e operazioni esenti.

L'Agenzia delle Entrate sul pro-rata

Come osservato anche dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 19/E/2018, l'applicazione generalizzata del pro-rata è stata considerata conforme all'ordinamento comunitario in quanto **viene offerta ai contribuenti la possibilità di optare anche per la separazione delle attività**, consentendo in tal modo l'esercizio più preciso del diritto alla detrazione (articolo 36, comma 3, D.P.R. 633/1972).

Criticità del pro-rata generalizzato

Tuttavia, se riflettiamo sulla conclusione raggiunta dalla Corte di giustizia con la sentenza n. C-378/15, possiamo ritenere che l'**applicazione del pro-rata generalizzato** (ovvero applicato sulla generalità degli acquisti) possa **creare confusione** e, in particolare, una **distorsione nell'applicazione dell'IVA** in tutti i casi in cui la percentuale di detrazione non rifletta in modo adeguato la composizione degli acquisti, ovvero la loro incidenza rispetto alle operazioni imponibili. Di fatto, se applichiamo il metodo di calcolo

formale o “*matematico*”, rappresentato dal rapporto tra operazioni imponibili e la somma tra le predette operazioni e quelle esenti, l'**effetto distorsivo** è più che plausibile qualora emerga, dall'analisi dei beni e servizi acquistati dal consumatore, che quelli utilizzati per la produzione di operazioni esenti hanno un'incidenza marginale rispetto al volume d'affari. Il metodo sostanziale, riferito cioè alla composizione degli acquisti nonché la suddivisione delle attività in base alla tipologia di operazioni effettuate (articolo 36, comma 3), sarebbero metodi più utili al fine di prevenire questo effetto distorsivo. In questo calderone si inseriscono anche i contribuenti che, pur svolgendo in via sostanziale un'attività che da luogo ad operazioni totalmente imponibili, effettuano occasionalmente anche operazioni esenti. Secondo un'interpretazione ormai consolidata, l'occasionale effettuazione di operazioni esenti da parte di un contribuente che svolge essenzialmente un'attività soggetta ad IVA, non dà luogo all'applicazione del pro-rata. Tale meccanismo si applica anche nel senso inverso, ovvero qualora il contribuente svolga prevalentemente attività che danno luogo ad operazioni esenti e, occasionalmente, operazioni imponibili IVA. Tuttavia, come precisato dalla prassi amministrativa, la regola del pro-rata è comunque applicabile qualora il soggetto realizzi 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.

Il calcolo del pro-rata

Come riportato nell'articolo 19-bis, D.P.R. 633/1972, il pro-rata si determina in base al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto alla detrazione, effettuate nell'anno (comprendenti sia le operazioni imponibili sia le operazioni non soggette ma assimilate ad operazioni imponibili ai fini delle detrazioni, elencate nell'[articolo 19, comma 3, D.P.R. 633/1972](#)) e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti effettuate nell'anno medesimo.

La percentuale di detrazione è arrotondata all'unità superiore o inferiore a seconda che la parte decimale superi o meno i cinque decimi. In sintesi, al numeratore va indicato l'ammontare delle operazioni, effettuate nell'anno, che danno diritto alla detrazione (operazioni imponibili e assimilate a quelle imponibili) mentre al denominatore va indicato il medesimo ammontare aumentato delle operazioni esenti effettuate nello stesso anno.

Tabella n. 1. Il calcolo del pro-rata



Numeratore

<p>Somma delle operazioni che danno diritto alla detrazione d'imposta, ovvero:</p> <ul style="list-style-type: none">• operazioni imponibili;• operazioni assimilate a quelle imponibili <p>tra cui:</p> <ul style="list-style-type: none">• cessioni all'esportazione e operazioni assimilate, nonché cessioni intracomunitarie, non imponibili;• operazioni bancarie, finanziarie e assicurative nei confronti di soggetti extracomunitari o relative a beni da esportare fuori dell'Unione Europea;• operazioni escluse per difetto del presupposto territoriale, tranne quelle che se fossero effettuate in Italia darebbero diritto alla detrazione;• le operazioni non soggette a Iva ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettere a), b), d) ed f), D.P.R. 633/1972;• cessioni di oro da investimento di cui all'articolo 10, comma 1, n. 11), D.P.R. 633/1972, effettuate da soggetti che producono oro da investimento o trasformano oro in oro da investimento;• operazioni non soggette a Iva ai sensi dell'articolo 74, comma 1, D.P.R. 633/1972	<p>MENO</p>	<p>Somma delle operazioni relative a:</p> <ul style="list-style-type: none">• cessione di beni ammortizzabili;• passaggi interni tra più attività;• operazioni non soggette ad IVA ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettere a), b), d) e f)
--	-------------	---

Denominatore		
Totale numeratore + operazioni esenti (articolo 10)	MENO	Somma delle operazioni relative a: <ul style="list-style-type: none">• operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10, comma 1, da n. 1) a 9), quando non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo o sono accessorie a operazioni imponibili;• operazioni esenti di cui all'articolo 10, comma 1, n. 27-quinquies

In assenza di operazioni attive, la Circolare n. 54/E/2002 ha chiarito che il contribuente, qualora in un determinato anno non abbia effettuato alcuna operazione attiva, non potrà far uso del metodo del pro-rata e, in tal caso, la determinazione dell'imposta detraibile si fonderebbe secondo l'utilizzo di criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati. Nel caso in cui, in un determinato anno, un contribuente non abbia dato luogo ad alcuna operazione esente, in sede di dichiarazione annuale IVA il contribuente medesimo applicherà il pro-rata effettivo dell'anno che gli consentirà la totale detrazione dell'imposta. In altre parole, dato che la percentuale del pro-rata si determina in base ai valori dell'anno precedente, in sede di dichiarazione annuale IVA il conguaglio a credito rifletterà l'assenza totale di operazioni esenti dell'anno effettivo e lo stesso potrà essere utilizzato nella prima liquidazione periodica utile.

Operazioni escluse dal pro-rata

Resta inteso che, a norma dell'articolo 19-bis, comma 2, D.P.R. 633/1972, sono escluse dal calcolo del pro-rata:

- le cessioni di beni ammortizzabili;
- i passaggi di beni all'interno della stessa impresa ai sensi dell'articolo 36, comma 5, D.P.R. 633/1972;
- le operazioni esenti di cui ai n. da 1) a 9), articolo 10, D.P.R. 633/1972, quando non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo o sono accessorie a operazioni imponibili, ferma restando 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 nel comma 2, articolo 19, D.P.R. 633/1972 che prevede l'indetraibilità per i beni e servizi utilizzati in operazioni

esenti;

- le operazioni non rientranti nel campo di applicazione dell'Iva di cui all'articolo 2, comma 3, lettere a), b), d) ed f), D.P.R. 633/1972 (cessioni di denaro, conferimenti d'azienda o di rami aziendali, cessioni di campioni gratuiti di modico valore, passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni, etc.), le quali, alla luce dell'orientamento della giurisprudenza comunitaria, non devono interferire nella determinazione della percentuale di detrazione;
- le operazioni esenti di cui all'articolo 10, comma 1, n. 27-quinquies), D.P.R. 633/1972, in quanto, non essendo stata recuperata l'imposta all'atto dell'acquisto del bene, la successiva cessione esente non deve ripercuotersi sul diritto di detrazione.

Con riferimento alle cessioni di beni ammortizzabili, la loro esclusione dal calcolo delle operazioni imponibili discende dall'articolo 174, lettera a), Direttiva 2006/112/CE, secondo cui, in deroga alle regole generali, nel calcolo del pro-rata 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 tal senso, la Corte di Giustizia ha definito il concetto di "beni d'investimento" come "i beni che, utilizzati ai fini di un'attività economica, si distinguono per il loro carattere durevole e il loro valore, i quali fanno sì che i costi d'acquisto non siano normalmente contabilizzati come spese correnti, ma vengano ammortizzati in più esercizi finanziari". La conseguenza della loro esclusione...

"risulta dall'esposizione dei motivi che accompagna la proposta di sesta direttiva, presentata dalla Commissione delle Comunità europee al Consiglio delle Comunità europee il 29 giugno 1973 ..., secondo cui «gli elementi esaminati nel presente paragrafo debbono essere esclusi dal calcolo del pro-rata, onde evitare che possano falsarne il significato reale nella misura in cui essi non riflettano l'attività professionale del soggetto passivo. È il caso delle vendite di beni di investimento e delle operazioni immobiliari o finanziarie effettuate solo a titolo accessorio, cioè di importanza soltanto secondaria o accidentale rispetto alla cifra d'affari globale dell'impresa. Tali operazioni sono d'altronde escluse solo se non rientrano nell'attività professionale abituale del soggetto passivo".

Di fatto:

"il Legislatore comunitario ha quindi inteso escludere dal calcolo del pro-rata il fatturato relativo alla vendita di beni allorché questa vendita riveste un carattere inusuale rispetto all'attività corrente del soggetto passivo interessato e non richiede quindi un utilizzo dei beni o dei servizi a uso misto in un modo che sia proporzionale al fatturato che essa genera. Come ha sottolineato l'avvocato generale al § 68 delle sue conclusioni, l'inclusione di tale fatturato nel calcolo del pro-rata di detrazione falserebbe

il suo risultato nel senso che esso non rifletterebbe più la rispettiva parte di impiego dei beni o servizi adibiti ad un uso misto per le attività imponibili e le attività esenti. In tale contesto, la nozione di «beni d'investimento che il soggetto passivo ha utilizzato nella sua impresa ... non può comprendere quelli la cui vendita riveste, per il soggetto passivo interessato, il carattere di un'attività economica usuale. Infatti, per l'interessato, l'acquisto e successivamente la vendita di tali beni richiedono l'utilizzo corrente dei beni e dei servizi ad uso misto. Poiché questa vendita rientra nelle attività usuali e soggette ad imposta del soggetto passivo, il relativo fatturato dev'essere preso in considerazione nel calcolo del pro-rata di detrazione affinché questo rifletta nel migliore dei modi la parte di utilizzo, per queste attività, dei beni e dei servizi destinati ad un uso misto, salvo disconoscere l'obiettivo di neutralità del sistema comune dell'Iva».

Nella stessa direzione, la Corte di Giustizia ha specificato che:

“escludere dal calcolo del pro rata di detrazione, in generale, beni che, utilizzati ai fini di un'attività economica, si distinguono certo per il loro carattere durevole e il loro valore, i quali fanno sì che i costi d'acquisto non siano normalmente contabilizzati come spese correnti, ma vengano ammortizzati in più esercizi finanziari senza tener conto del fatto che la loro vendita ... costituisce parte integrante dell'attività corrente del soggetto passivo, sarebbe direttamente incompatibile con l'obiettivo di neutralità del sistema comune dell'Iva”.

Le operazioni accessorie e occasionali

Come previsto dall'articolo 19-bis, comma 2, D.P.R. 633/1972, sono escluse dal calcolo del pro-rata tutte le operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10, numeri da 1) a 9), quando non formano oggetto dell'attività propria d'impresa o siano accessorie alle operazioni imponibili. Sono altresì esenti le operazioni di cui all'articolo 10, comma 1, n. 27-quinquies), D.P.R. 633/1972, in quanto, non essendo stata recuperata l'imposta all'atto dell'acquisto del bene, la successiva cessione esente non deve ripercuotersi sul diritto di detrazione. Per capire, o meglio individuare, se le operazioni in esame siano o meno accessorie o non rientranti nell'attività propria del soggetto passivo, si deve innanzitutto verificare se la loro realizzazione abbia o meno carattere occasionale. In tal senso, la [Circolare n. 328/E/1997](#) dell'Agenzia delle Entrate ha precisato che la regola del pro-rata è comunque applicabile qualora il soggetto realizzi sistematicamente, nell'ambito di una stessa attività, sia operazioni imponibili sia operazioni esenti.

Questo ci fa capire che l'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi relativi a operazioni esenti effettuate in via meramente occasionale è indetraibile in base alla regola stabilita dall'articolo 19, comma 2, D.P.R. 633/1972 (indetraibilità specifica).

Tali operazioni esenti, pertanto, non influenzano il calcolo della percentuale di detraibilità né vengono computate al fine del calcolo della percentuale di pro-rata. Un ulteriore metodo per verificare se tali operazioni possano o meno rientrare nel calcolo della percentuale di detraibilità consiste nell'individuare quale sia l'oggetto dell'attività propria dell'impresa. In tal senso, un buon metodo per adempiere a questa condizione consiste nel verificare l'oggetto sociale indicato nell'atto costitutivo. Tuttavia, data l'onerosità delle modifiche statutarie e la responsabilità degli amministratori nella gestione dell'impresa, molte volte è facile *"incappare"* in statuti che incorporano, al loro interno, una molteplicità di attività. Condizione per cui, risulta difficile individuare l'attività principale ovvero quella propria del soggetto passivo se non facendovi rientrare sia gli atti che tipicamente esprimono il raggiungimento del fine produttivo o commerciale sia gli atti accessori che configurino strumento normale e non meramente occasionale per il conseguimento dell'oggetto sociale. In tal senso, appare evidente dover escludere tutte quelle attività che, se pur previste nell'atto costitutivo, sono eseguite in modo occasionale o accessorio per un migliore svolgimento dell'attività propria d'impresa. A titolo informativo si ricorda che, con una recente sentenza, la Suprema Corte, nell'individuare quale fosse la natura dell'attività primaria esercitata nonché la sua prevalenza rispetto alle altre attività occasionali, ha inteso fare riferimento all'ammontare complessivo dei ricavi derivanti dall'una, rispetto a quelli provenienti dall'altra. In altre parole, il pro-rata si applicherebbe sulla base di un criterio esclusivamente formale, ovvero rappresentato dalla composizione del volume d'affari in capo all'attività, anziché sostanziale e riferito, cioè, alla composizione degli acquisti. Tuttavia, l'Amministrazione finanziaria è intervenuta con la Circolare n. 71/1987 riferendo che la nozione di attività propria deve essere assunta sotto un profilo meramente qualitativo, e deve essere intesa 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 e, quindi, nota ai terzi. In base a tali precisazioni, in definitiva, è attività propria solo quella per cui l'impresa è conosciuta ed apprezzata dal pubblico. Ne deriva che, per alcune tipologie di operazioni (per esempio, le operazioni finanziarie di cui all'articolo 10, numeri da 1) a 4), D.P.R. 633/1972, non assume rilievo il loro aspetto qualitativo, ovvero la loro frequenza, se esse risultano strumentali alla gestione delle risorse finanziarie di tali imprese. Perciò, tali attività devono essere considerate accessorie in quanto non svolte nell'esercizio dell'attività propria d'impresa ma strumentali alla stessa. Le stesse non hanno rilievo ai fini del calcolo del pro-rata, salvo assumano un'autonoma e visibile attività esercitata nei confronti del pubblico, in aggiunta a quelle industriali o commerciali usualmente svolte. Particolare è il caso di una holding finanziaria, la cui attività di finanziamento nei confronti delle controllate non può essere considerata come meramente occasionale o accessoria rispetto all'attività principale, in quanto non è effettuata con un limitatissimo impiego di lavoro, beni e servizi. Di seguito, una sintesi dei vari concetti.

Criterio di valutazione	Oggetto
Occasionalità delle operazioni esenti	L'occasionale effettuazione di operazioni esenti da parte di un contribuente che svolge essenzialmente un'attività soggetta a Iva non dà luogo all'applicazione del pro rata
Oggetto dell'attività propria	Le operazioni esenti non possono ritenersi svolte nell'esercizio dell'attività propria, né possono avere rilievo ai fini del pro rata, se non si traducono in una autonoma e visibile attività esercitata nei confronti del pubblico in aggiunta a quelle industriali o commerciali
Accessorietà delle operazioni	Le operazioni esenti rilevano ai fini del pro rata, non potendo qualificarsi come accessorie all'attività principale della società, quando non sono effettuate con un limitato impiego di lavoro, beni o servizi, in quanto richiedono una specifica organizzazione

Sul pro rata abbiamo pubblicato diversi articoli, tra cui: [Superbonus: con il pro-rata sconto in fattura limitato all'imponibile](#) [Contabilizzazione dell'Iva indetraibile](#) [Dichiarazione IVA 2021: il pro rata e l'escussione delle prestazioni esenti occasionali](#) [Dichiarazione IVA 2021: il diritto alla detrazione](#) [Pro-rata IVA per operazioni esenti in presenza di beni ammortizzabili](#)

A cura di Federico Camani e Gianfranco Costa Venerdì 12 febbraio 2021

Questo intervento è la prima parte di un articolo più ampio, tratto dalla circolare settimanale di *CommercialistaTelematico*:

[Abbonamento annuale Circolari Settimanali](#)

per i clienti dello studio

Abbonandoti per un anno alle Circolari Settimanali, ogni settimana riceverai comodamente **nella tua casella di posta elettronica** una circolare con **tutte le novità dei 7 giorni** precedenti e gli **approfondimenti** di assoluta urgenza.

Le circolari settimanali sono in formato Word per essere **facilmente modificabili** con il tuo logo ed i tuoi dati e **girate ai clienti del tuo studio**.



[SCOPRI DI PIU' >](#)