

Analisi e commenti

Pro-rata Iva: novità e conferme secondo giurisprudenza e prassi

26 Gennaio 2021

La Corte suprema affronta una vicenda di fusione per incorporazione, che coinvolge, contemporaneamente, attività esenti e imponibili, l'Agenzia spiega come determinare l'imposta

immagine generica illustrativa

L'articolo 19, comma 5 del Dpr n. 633/1972 stabilisce che se vengono effettuate sia operazioni che danno diritto a

detrazione sia operazioni esenti, la detrazione dell'imposta sugli acquisti è ammessa in maniera proporzionale alle operazioni che danno diritto all'istituto.

L'ammontare dell'imposta detraibile deve, quindi, essere determinato applicando all'Iva sugli acquisti la percentuale di detrazione calcolata secondo quanto previsto dall'articolo 19-*bis*.

In particolare, tale norma stabilisce, in prima approssimazione, che la percentuale di detrazione "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".

Quanto detto sarà più chiaro con un esempio.

Facciamo conto che in un anno, una società ha effettuato operazioni attive totali (come imponibile) per 100.000 euro, di cui operazioni che danno diritto a detrazione per 70.000 euro e operazioni esenti per 30.000 euro.

Il rapporto di cui all'articolo 19-*bis* va determinato nella seguente maniera: 70.000 (operazioni che danno diritto a detrazione) /100.000 (operazioni che danno diritto a detrazione + operazioni esenti).

Nell'esempio il *pro-rata* di detrazione sarà, pertanto, pari al 70 per cento.

Se consideriamo, quindi, un ammontare di Iva sugli acquisti pari a 20mila euro, avremo che l'Iva detraibile sarà di 14mila euro (20.000 x 70%).

Due sono comunque le notazioni da fare.

La prima è relativa al fatto che la formula esposta è comunque semplificata, in quanto il comma 2 dell'articolo 19-*bis* prevede ulteriori elementi da considerare o non considerare a seconda dei casi. Un'ulteriore notazione riguarda, invece, la circostanza che quando si parla di "operazioni che danno diritto a detrazione" si intendono, in prima battuta, le operazioni imponibili (a qualunque aliquota), e le operazioni non imponibili, come le esportazioni ex articolo 8 del Dpr n. 633/1972 e le cessioni comunitarie ex articolo 41 del Dl n. 331/1993.

La sentenza della suprema corte

Con la sentenza del 5 novembre 2020, n. 24708, la Corte suprema di cassazione si è pronunciata sul calcolo del *pro-rata* di detrazione Iva nel caso di fusione per incorporazione.

La fattispecie esaminata era relativa all'ipotesi di una società che aveva incorporato, in un determinato anno, altre tre società, delle quali una svolgeva attività esente e due attività imponibile.

L'incorporante, in sede di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno in cui era avvenuta l'operazione, cumulativa per essa stessa e per le tre incorporate, procedeva a "congelare" i crediti d'imposta sviluppati nel corso di tale periodo, tenendo distinte le posizioni delle società.

L'incorporante procedeva poi a richiedere i predetti crediti a rimborso.

Successivamente all'erogazione di detti rimborsi, veniva però contestata la modalità di redazione della dichiarazione Iva per l'anno in questione.

L'ufficio riteneva, infatti, che l'incorporante avrebbe dovuto considerare unitariamente le operazioni effettuate da tutte e quattro le società e procedere così al calcolo di un *pro-rata* cumulativo.

Attraversi i vari gradi di giudizio, si arrivava fino al giudizio di legittimità, nel quale i giudici confermavano l'operato dell'ufficio, stabilendo che *"in tema di IVA, nel caso di fusione per incorporazione di uno o più società in altra, ai fini del calcolo della percentuale detraibile da quest'ultima in relazione al compimento dei operazioni esenti (c.d. pro-rata) per l'anno d'imposta in cui si è perfezionata la fusione, occorre avere riguardo all'ammontare complessivo e aggregato delle operazioni imponibili ed esenti effettuate da tutte le società coinvolte, senza che sia possibile tener conto di distinti pro-rata, per ciascuna delle società incorporate, per il periodo antecedente alla fusione stessa"*.

La risposta all'interpello

Mentre la sentenza n. 24708/2020 è particolarmente rilevante in quanto detta delle regole per il calcolo del *pro-rata* Iva nel caso di fusione, l'**interpello n. 606** del 18 dicembre 2020 risulta di interesse in quanto conferma i criteri per calcolare il *pro-rata* nel caso di situazioni "normali",

effettuando anche un riepilogo della giurisprudenza sia nazionale che comunitaria.

Viene, quindi, evidenziato che l'articolo 19-bis, comma 2, stabilisce, tra l'altro, che non devono essere computate (quindi non influenzano negativamente il *pro-rata*) le operazioni esenti di cui ai numeri da 1) a 9) dell'articolo 10 del Dpr n. 633/1972, quando *“non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo o siano accessorie alle operazioni imponibili”*.

Di conseguenza, si possono avere casi in cui le operazioni esenti non causano una riduzione del *pro-rata* di detrazione; tali casi, peraltro, sono da individuare volta per volta, mediante un inquadramento della fattispecie concreta.

In particolare, sono da tenere in considerazione i principi della Corte di cassazione, la quale ha stabilito che, per verificare se una determinata operazione esente debba o meno essere inclusa nel calcolo del *pro-rata* *“occorre avere riguardo, non già all'attività previamente definita dall'atto costitutivo come oggetto sociale, ma a quella effettivamente svolta dall'impresa, atteso che, ai fini dell'imposta, rileva il volume d'affari del contribuente, costituito dall'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate, e, quindi, l'attività in concreto esercitata”* (sentenza n. 8813, citata anche nella sentenza 24708/2020 prima commentata).

Per quello che riguarda la vicenda specificamente affrontata nell'interpello n. 606/2020, è da rilevare che la stessa è relativa a una società che effettua sia operazioni imponibili (servizi di controllo e sorveglianza, custodia e amministrazione di titoli) sia operazioni esenti di cui all'articolo 10, comma 1, n. 4 (servizi relativi alla gestione di fondi comuni di investimento).

L'istante, quindi, evidenzia, nella soluzione da lui stesso prospettata, che l'attività esente è *“oggetto delle attività proprie [...], costituisce un prolungamento diretto permanente e necessario dell'attività ordinaria [...], non è occasionale”*.

Il contribuente, in conclusione, ritiene che l'attività da essa svolta ex articolo 10, comma 1, n. 4 *“debba concorrere alla determinazione della percentuale di detrazione di cui all'articolo 19, comma 5, del DPR n. 633 del 1972”*.

Nella risposta all'istanza, l'Agenzia (e non poteva essere altrimenti) concorda con quanto prospettato dall'istante, effettuando, comunque, una ricognizione della giurisprudenza sia nazionale che comunitaria.

Non vi sono, peraltro, problemi di contrasto tra Cassazione e Corte di Giustizia per cui i principi giurisprudenziali dell'una e dell'altra risultano fortemente consolidati.

Per quello che riguarda la prassi amministrativa è poi da tenere presente che la **[circolare n. 328/1997](#)** ha fornito a suo tempo chiarimenti sul calcolo del *pro-rata* Iva che rimangono tuttora validi.

di

Ciro D'Ardia