

DEDUZIONE IVA DA *PRO RATA*: LA POSIZIONE ESPRESSA DALLA CASSAZIONE

In tema di *pro rata*, e in particolare della modalità di deduzione ai fini reddituali dell'Iva non detraibile, occorre segnalare una recente pronuncia della Cassazione (si tratta della sentenza 20459 del 19 luglio 2021) con la quale vengono espressi interessanti concetti.

Il *pro rata* Iva

Ai sensi del comma 5 dell'articolo 19, D.P.R. 633/1972, quando il contribuente svolge un'attività che beneficia del regime di esenzione Iva (medici, assicuratori, onoranze funebri, settore immobiliare, etc.), egli avrà quale risvolto negativo l'impossibilità di detrarre – in tutto o in parte – l'imposta assolta sugli acquisti.

L'Iva assolta sugli acquisti risulta detraibile sulla base della percentuale di detrazione determinata ai sensi del successivo articolo 19-*bis*, ossia nella medesima proporzione esistente tra le operazioni che danno il diritto alla detrazione ed il totale delle operazioni attive (se il contribuente realizza solo operazioni esenti, la detrazione è pertanto pari a zero).

La quantificazione dell'Iva indetraibile da *pro rata* viene effettuata provvisoriamente nel corso dell'esercizio, nell'ambito delle liquidazioni periodiche, secondo la percentuale provvisoria stabilita sulla base delle operazioni effettuate l'anno precedente; il *pro rata* definitivo viene determinato alla fine di ciascun anno solare, in sede di compilazione della dichiarazione annuale, in funzione delle operazioni effettuate nel corso del periodo d'imposta, con conguaglio dell'Iva indetraibile provvisoriamente determinata in corso d'anno.

Sul punto va ricordato che, indipendentemente da quando venga presentata la dichiarazione annuale Iva, già dal primo periodo di liquidazione del periodo d'imposta successivo quello di riferimento, occorrerà aggiornare la percentuale provvisoria di *pro rata* da utilizzare.

La deduzione dell'Iva indetraibile

Venendo alle questioni contabili e fiscali, qualora l'imposta assolta sugli acquisti non possa essere totalmente o parzialmente detratta, sorge un onere che influisce direttamente sul risultato economico: l'Iva non detratta risulta essere un costo.

Ai sensi del § 84 del principio contabile Oic 12, per quanto riguarda l'Iva indetraibile, essa va iscritta nella voce B14 se non costituisce costo accessorio di acquisto di beni o servizi.

In generale il trattamento contabile dell'Iva su acquisti segue quello del bene o servizio acquistato al quale si riferisce.

Secondo l'interpretazione fornita dall'Aidc nella norma di comportamento n. 152, ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap, l'Iva indetraibile da *pro rata* non costituisce un onere diretto ed accessorio delle singole operazioni di acquisto, ma una spesa generale. L'unico precedente in cui l'Agenzia delle entrate si sia occupata della questione è costituito da una risoluzione piuttosto risalente, ma ancora attuale: nella nota n. 9/869 del 19 gennaio 1980 l'agenzia afferma che tale onere deriva da una situazione generale del contribuente, caratterizzata dalla presenza sia di attività assoggettate ad Iva, sia di attività esenti. Ne consegue, pertanto, che tale onere deve essere considerato costo generale che va dedotto nell'esercizio.

L'Iva indetraibile sui beni strumentali

Con riferimento ai beni strumentali, la prassi (allineata peraltro al pensiero dell'Amministrazione finanziaria) si è sempre direzionata verso la capitalizzazione dell'Iva indetraibile in relazione al bene strumentale, quantomeno in relazione all'Iva interamente indetraibile nel caso del *pro rata*.

Su tale punto consta l'intervento della sentenza della Cassazione 20459 del 19 luglio 2021, nella quale si afferma che l'indetraibile da *pro rata*, che sia o meno al 100%, comunque deve considerarsi un costo generale di esercizio. Infatti, secondo i giudici, il *pro rata* generale genera una percentuale di indetraibilità intesa come costo complessivo ai fini delle imposte dirette e non può essere "imputato" al singolo bene cui si riferisce l'operazione, bensì alle attività medesime nel loro complesso.

Si tratterebbe di un cambiamento radicale che, se venisse confermato, obbligherebbe a modificare i comportamenti degli operatori; occorrerà attendere per verificare un consolidamento di tale nuova interpretazione oppure un allineamento della prassi a tale mutato inquadramento.

Iva indetraibile deducibile per cassa

Nella pronuncia richiamata, la Suprema Corte ha confermato la deducibilità dalle imposte sui redditi dell'Iva non detratta, così come ha confermato la natura di costo generale dell'Iva da *pro rata*, affermandone la deducibilità secondo il principio di cassa.

La Cassazione richiama l'articolo 99, Tuir sulla base del quale *“Le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione. Le altre imposte sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento”* e, senza troppo soffermarsi sul tema, afferma quanto segue: *“In conclusione sul punto, va enunciato il seguente principio di diritto: “L'Iva indetraibile per effetto del pro rata generale di cui all'articolo 19, comma 5, D.P.R. 633/1972 è deducibile per cassa nell'anno del pagamento quale componente negativo del reddito di impresa”*.

In tale passaggio non viene fatta alcuna distinzione in merito all'Iva dei beni strumentali rispetto a quella degli altri beni, portando a pensare che le conclusioni a cui sono pervenuti i giudici (in particolare la deduzione per cassa) sia da intendersi come principio generale dell'Iva da *pro rata*.

La posizione presenta alcuni aspetti oltremodo critici in quanto obbligherebbe a frazionare l'Iva da *pro rata* in tanti "mini-quote" quanti sono i documenti di acquisto che hanno formato quell'imposta.

Ben si può immaginare cosa possa significare tale calcolo per soggetti, interessati dal *pro rata* di detrazione Iva, caratterizzati da migliaia (ovvero anche decine di migliaia) di documenti di acquisto.

Occorre auspicare che la questione sia oggetto di un intervento chiarificatore.

Vista la delicatezza della questione, si invitano i contribuenti interessati, in quanto colpiti da *pro rata* Iva, a verificare con il professionista di riferimento l'opportunità o meno di cambiare l'impostazione attuale.