

*Nota operativa n. 11/2012 del 31 dicembre 2012  
Fondazione Accademia Romana di Ragioneria Giorgio Di GiulioMaria  
L'applicazione del pro rata e L'Iva per cassa*

## **Introduzione**

I soggetti passivi Iva che effettuano contemporaneamente operazioni attive esenti e operazioni attive soggette all'Imposta sul valore aggiunto (imponibile e non imponibile) devono detrarre l'Iva sugli acquisti tramite il sistema forfetario del c.d. pro-rata ([art.19-bis](#) D.P.R.633/1972).

Il sistema del pro-rata prevede, in sintesi, che l'Iva sugli acquisti è detraibile nella percentuale data dal rapporto tra ammontare delle operazioni che danno diritto alla detrazione e il totale delle operazioni attive (volume d'affari).

Un soggetto che effettua, ad esempio, 20.000€ di operazioni attive soggette ad Iva su un totale di 100.000€ (80.000€ operazioni esenti) potrà detrarre l'Iva sugli acquisti nella misura del 20% ( $20.000/100.000=0,20$ ).

Tutte le liquidazioni periodiche del medesimo anno dovranno essere effettuate applicando, all'Iva a credito, la percentuale di detraibilità calcolata, a titolo provvisorio, sulle operazioni dell'anno precedente salvo effettuare un conguaglio a fine periodo d'imposta.

L'applicazione del pro-rata comporta alcune problematiche nel caso in cui il contribuente scelga di liquidare l'Iva per cassa ai sensi dell'[art. 32-bis](#) D.L. 83/2012.

In base al regime dell'Iva per cassa, infatti, l'Iva a credito diventa detraibile dal momento del pagamento (o al massimo entro un anno dall'effettuazione dell'operazione).

La circolare dell'Agenzia delle Entrate [n. 44/2012](#) ha chiarito, tuttavia, con riferimento ai soggetti che liquidano l'Iva per cassa, che "il diritto alla detrazione deve essere esercitato alle condizioni esistenti al momento in cui l'imposta diviene esigibile per il fornitore" (cioè al momento in cui l'operazione si considera effettuata ai sensi dell'art. 6 del decreto Iva).

Ciò comporta la necessità di dover applicare, all'Iva divenuta detraibile in un determinato anno, la percentuale di detraibilità dell'anno in cui l'operazione è stata effettuata (cfr. art.6 citato).

Considerato che, dal momento in cui l'Iva a credito diventa detraibile, possono passare fino a 2 anni per esercitare il diritto alla detrazione (entro il termine previsto per la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui l'imposta diventa esigibile), si comprende come il problema sia da prendere in seria considerazione.

Un altro aspetto, a cui prestare attenzione, è che il volume d'affari, cioè l'ammontare delle operazioni dell'anno, dovrà essere calcolato sommando tutte le operazioni effettuate nell'anno (anche se non incassate) escludendo quelle incassate nell'anno in corso ma poste in essere nell'anno precedente.

### **- Calcolo e applicazione del pro-rata**

Come già anticipato, i soggetti che applicano il pro-rata e che

liquidano l'Iva per cassa devono prestare attenzione a due aspetti :

**1. Volume d'affari ;**

**2. Percentuale di detrazione da applicare (pro-rata) ;**

per quanto riguarda il calcolo del volume d'affari sarà necessario valutare tutte le operazioni attive effettuate nell'anno anche se non incassate. Allo stesso modo dovranno essere escluse le fatture incassate nell'anno ma relative al periodo d'imposta precedente.

Il calcolo del pro-rata, cioè della percentuale di detraibilità dell'Iva a credito, invece, sarà determinato dal rapporto tra il totale delle operazioni che danno diritto alla detrazione e il volume d'affari.

La percentuale di detrazione risultante, però, dovrà essere applicata, ai fini del conguaglio, solamente all'Iva a credito risultante dalle fatture passive pagate nell'anno in corso e relative ad operazioni effettuate nel medesimo anno.

Le fatture passive pagate nell'anno in corso ma relative ad operazioni dell'anno precedente, infatti, sconteranno la percentuale di detraibilità relativa all'anno precedente.

Se il contribuente decidesse di esercitare il diritto alla detrazione negli anni successivi a quello del pagamento si potrebbe arrivare a dover considerare, ai fini del conguaglio, fino a quattro pro-rata differenti.

	ANNO DELL'OPERAZIONE	ANNO PAGAMENTO	PERIODO LIQUIDAZIONE	PRO-RATA DA APPLICARE
Fattura A	2012	2013	<u>Marzo 2015</u>	2012
Fattura B	2013	2014	<u>Marzo 2015</u>	2013
Fattura C	2014	2015	<u>Marzo 2015</u>	2014
Fattura D	2015	2015	<u>Marzo 2015</u>	2015

Con il meccanismo sopra illustrato si ottiene l'effetto di evitare che il contribuente possa liberamente imputare un pagamento ad un anno, anziché ad un altro, al solo fine di godere di una maggiore percentuale di detraibilità.

È possibile a questo punto illustrare un esempio pratico per comprendere meglio la questione esaminata:

Esempio.

Nell'anno 2013, la società  $\alpha$ :

- Emette fatture imponibili per 200.000€.
- Emette fatture esenti per 50.000€.
- Incassa 150.000€ (+ Iva 31.500€) relativi a operazioni imponibili.
- Incassa 30.000€ euro relative a operazioni esenti.
- Paga fatture per un importo pari a 100.000€ (+ Iva 21.000€) , di cui 40.000€ (+ Iva 8.400€) relativi a una fattura di dicembre 2012.
- Nell'anno 2013, ipotizzando che il pro-rata del 2012 fosse pari al 60%,  $\alpha$  ha versato 18.900€ di Iva (31.500 – 12.600\*). \*12.600€ è l'Iva a credito detraibile applicando il pro-rata del 2012 (21.000x60%).

Per effettuare il conguaglio la società  $\alpha$  dovrà calcolare il pro-rata del 2013 nel seguente modo  $200.000/250.000 = 0.80 = 80\%$

Il pro rata del 2013, tuttavia, non dovrà essere applicato su tutta l'Iva a credito divenuta esigibile nel 2013 ma alle sole fatture emesse e pagate nell'anno 2013:

- Iva a credito relativa ad operazioni del 2012 pagate nel 2013 = 8.400€
- Iva a credito relativa ad operazioni del 2013 pagate nel 2013 = 12.600 (21.000-8.400);
- Iva detraibile (pro-rata 2012)=  $8.400 \times 60\% = 5.040$ ;
- Iva detraibile (pro-rata 2013)=  $12.600 \times 80\% = 10.080$ ;

poiché nell'anno 2013  $\alpha$  a detratto solo 12.600€, a fronte di 15.120€ (10.080+5.040), la stessa avrà diritto a un credito pari a 2.520€ (15.120-12.600).

### Scritture contabili

Una volta compreso come applicare il pro-rata in caso di adesione al regime dell'Iva per cassa è possibile illustrare le scritture contabili da effettuare per la liquidazione dell'Iva e per il conguaglio di fine anno.

Trattandosi di operazioni soggette ad Iva per cassa le fatture ricevute dovranno essere registrate movimentando il conto "Iva a credito differita" invece del conto "Iva a credito"(cfr. Nota Operativa n. 10/2012):

	A	Fornitore X		48.400
Merci c/acquisti			40.000	
Iva a credito differita			8.400	
Una volta pagata la fattura si potrà effettuare il giroconto:				
Iva a credito	A	Iva a credito differita	8.400	

Supponendo che nel periodo di liquidazione non siano state effettuate altre operazioni d'acquisto, l'Iva a credito del periodo sarà proprio 8.400€.

L'imposta provvisoriamente detraibile, tuttavia, dovrà essere calcolata in base al pro-rata dell'anno precedente. Se questo è pari al 60%, ad esempio, l'imposta detraibile sarà uguale al 60% di 8.400.

- Imposta detraibile =  $60\% \text{ di } 8.400 = 5.040$

- Imposta indetraibile = 40% di 8.400 = 3.360

Il conto Iva a credito dovrà dunque essere decurtato dell'Iva indetraibile che rappresenta un normale costo di gestione:

Iva indetraibile	A	Iva a credito	3.360
------------------	---	---------------	-------

Solo a questo punto sarà possibile liquidare l'Iva con le consuete scritture:

erario c/Iva	A	Iva a credito	5.040
--------------	---	---------------	-------

Iva a debito	A	erario c/Iva	xxxxx
--------------	---	--------------	-------

Se a fine anno il pro-rata effettivo calcolato è pari all' 80%, ad esempio, significa che le liquidazioni periodiche sono avvenute detraendo meno Iva di quanto possibile.

Nell'esempio, dunque, l'Iva realmente detraibile sarebbe pari a 6.720€ (80% di 8.400). la differenza tra quanto detratto (6.040€) e quanto detraibile in base al conguaglio (6.720) rappresenta un credito Iva che dovrà essere rilevato a fine anno con la seguente scrittura:

erario c/Iva

A

Iva indetraibile

680

Con questa scrittura viene sostanzialmente rilevato il credito in contropartita alla diminuzione dell'Iva indetraibile.

### - Conclusioni

I soggetti che liquidano l'Iva per cassa ed effettuano sia operazioni imponibili che esenti sono tenuti ad applicare il sistema del c.d. pro-rata, ai sensi dell' [art.19-bis](#) D.P.R.633/1972.

L'art. 19-bis dispone che l'Iva a credito è detraibile in base al rapporto tra vendite che danno diritto alla detrazione e volume d'affari.

Le liquidazioni periodiche dell'anno devono essere effettuate applicando provvisoriamente il pro-rata dell'anno precedente. Il contribuente, tuttavia, è tenuto ad effettuare un conguaglio, a fine anno, calcolando il pro-rata dell'anno in corso che sarà utilizzato per "rettificare" le liquidazioni effettuate.

Nel caso in cui il soggetto passivo Iva abbia liquidato, nel medesimo periodo, l'imposta a credito derivante da operazioni effettuate negli anni precedenti dovrà verificare quando l'operazione in questione si considera effettuata, ai sensi dell'[art.6](#) D.P.R. 633/1972, e applicare il pro-rata di quel periodo.

Delucidazioni o approfondimenti potranno essere effettuati, se richiesti dagli iscritti all'Accademia di Ragioneria.

