**2 Dicembre 2014**

**Pro rata: il conguaglio a fine anno**

I soggetti che effettuano sia operazioni imponibili che operazioni esenti sono tenuti ad effettuare la liquidazione Iva applicando la regola del pro-rata (art. 19 – bis, comma 1, DPR 633/1972.
In particolare, ai fini della determinazione dell’imposta, si vengono a generare due tipi di operazioni:
• un tipo che dà diritto alla detrazione ai fini del calcolo del tributo in proporzione alla quantità delle operazioni imponibili,
• un altro tipo che sono vere e proprie attività esenti, definite dall’art. 10 del D.P.R. 633/72.
Mentre per professionisti e aziende che saltuariamente effettuano operazioni esenti il calcolo è abbastanza semplice, in realtà dove le operazioni esenti sono frequenti il calcolo presenta notevoli difficoltà.
Il meccanismo si basa sul principio di correlazione (cessioni esenti- Iva su acquisti indetraibile, cessioni imponibili – Iva su acquisti detraibile), stabilisce la percentuale di Iva detraibile sugli acquisti basandosi sulla proporzione tra operazioni imponibili ed esenti.
All’art. 19, comma 5, D.P.R. 633/1972, infatti, si dispone 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'articolo 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”.
Inoltre, secondo quanto precisato dalla C.M. 328/E/97, “i soggetti che si trovano nell’anzidetta situazione, che svolgono, cioè, attività imponibile ed attività esente, 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”.
**Il calcolo**- Il **pro-rata** si può definire come quella percentuale che viene rapportata all'importo delle**operazioni esenti** e che non si potrà detrarre ai**fini del calcolo IVA**.
Tale percentuale potrà essere calcolata con il seguente rapporto:
• **numeratore**: il valore delle operazioni imponibili più quelle escluse;
• **denominatore**: la somma del numeratore più tutte le operazioni esenti.
L’Amministrazione Finanziaria nella **C.M. 328/E/1997** ha proposto la seguente formula:
**% pro-rata = operazioni imponibili + operazioni assimilate
Op.imponibili + op. assimilate + op. esenti**
Secondo quanto disposto dall’art. 19 comma 5 del D.P.R. 633/72, nel corso dell’anno, il pro rata deve essere**provvisoriamente calcolato applicando la percentuale di detrazione dell'anno precedente** (c.d. pro rata provvisorio) salvo conguaglio a fine anno.
La stessa **Direttiva 2006/112/CE, all’art. 175 par. 1**, sottolinea che il pro rata "*è determinato su base annuale*". Pertanto, il**conguaglio deve essere determinato in sede di dichiarazione annuale Iva**con il calcolo della percentuale di detrazione definitiva relativa alle operazioni effettuate durante l'intero anno.
Se ci si trova, invece, in presenza di contribuenti che iniziano l’attività in corso d’anno il pro rata deve essere determinato presuntivamente, salvo il suddetto conguaglio a fine anno.
Nel calcolo del pro rata di detraibilità vanno esclusi dal rapporto, sia al numeratore che al denominatore, le seguenti operazioni:
a) le **cessioni di beni ammortizzabili**materiali e immateriali;
b) i**trasferimenti interni**di beni o servizi tra attività dello stesso soggetto che ha separato contabilmente una o più attività, ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. 633/1972;
c) le **operazioni esenti** indicate ai **numeri da 1 a 9 dell'art. 10**, quando non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo o non sono accessorie ad operazioni imponibili;
d) le operazioni escluse dall'ambito di applicazione dell'Iva, di cui all'art. 2, comma 1, lettere a), b), d) ed f), vale a dire:
**- cessioni di denaro;
- conferimenti d'azienda;
- cessioni gratuite di campioni di modico valore;
- passaggi di beni per fusioni, scissioni;**
e) le cessioni esenti, di cui all'art. 10, n. 27-quinquies, cioè quelle relative a beni sui quali non è stata recuperata l'Iva assolta all'atto dell'acquisto, la cui cessione esente non deve provocare un ulteriore effetto di indetraibilità.
**Ottenuta la percentuale di detraibilità**dell'imposta, bisogna sommare il risultato così ottenuto all'importo dell'IVA risultante sugli acquisti. Viene così determinato l'importo dell'IVA detraibile.