

## **Superbonus: IVA parzialmente indetraibile da pro-rata agevolabile in dichiarazione**

Fabrizio Esposito

1. Con la [risposta a interpello n. 118/E del 15 marzo 2022](#), l'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti sulle modalità di inclusione dell'IVA parzialmente indetraibile per effetto dell'applicazione del *pro-rata* (ex art. 19, comma 5, del d.P.R. n. 633/1972) tra le spese agevolabili ai fini del superbonus 110%.

Giova ricordare in proposito che l'agevolabilità dell'IVA parzialmente indetraibile da pro-rata ai fini del superbonus è stata espressamente riconosciuta dal legislatore con l'inserimento del nuovo comma 9-ter all'art. 119 del d.l. n. 34/2020<sup>[1]</sup>, a norma del quale *"l'imposta sul valore aggiunto non detraibile, anche parzialmente, ai sensi degli artt. 19, 19-bis, 19-bis 1 e 36 bis"* del d.P.R. n. 633/1972 è inclusa nell'ammontare agevolabile *"indipendentemente dalla modalità di rilevazione contabile adottata dal contribuente"* (per un'analisi estesa sulla portata della novella legislativa, si rinvia al [precedente contributo su questo sito](#)).

Per effetto dell'introduzione di tale disposizione normativa, è stata quindi ritenuta superata la posizione della stessa Agenzia delle Entrate nella circolare n. 30/E del 22 dicembre 2020, la quale, ribadendo il proprio orientamento interpretativo espresso in relazione ad altre agevolazioni tributarie<sup>[2]</sup>, ha escluso che l'IVA parzialmente non recuperabile per effetto dell'applicazione del *pro-rata* potesse essere inclusa nel *plafond* di spese agevolabili ai fini del superbonus; e ciò poiché detta componente *"non può essere considerata come costo afferente le singole operazioni d'acquisto, ma è una massa globale (...) che si qualifica come costo generale"* d'impresa e che, in quanto tale, non può essere inclusa nel costo fiscale del bene o servizio acquistato agevolabile.

Si è dunque auspicato nel precedente contributo che, considerata la scelta legislativa di agevolare l'IVA parzialmente indetraibile da pro-rata ancorché in riferimento ai soli interventi agevolabili ai fini del superbonus, l'A.F. potesse mutare il proprio orientamento interpretativo ammettendo l'astratta possibilità - da essa esclusa in maniera perentoria - di ricondurre detta componente al bene o servizio cui afferisce, anche ai fini della sua inclusione nel campo di applicazione di altre disposizioni tributarie di carattere agevolativo<sup>[3]</sup>.

2. Orbene, con la risposta a interpello qui in commento l'Agenzia delle Entrate, pur superando le indicazioni rese nella circolare n. 30/E del 2020, ha tuttavia escluso che la portata applicativa della novella legislativa sopra richiamata potesse risultare estendibile ad altre agevolazioni diverse dal superbonus (110%).

In particolare, l'Agenzia ha in primo luogo osservato che, ai sensi del nuovo comma 9-ter, anche l'IVA parzialmente indetraibile da *pro-rata* deve essere intesa come una componente di costo degli interventi individuati dal medesimo art. 119, da considerare ai fini della determinazione dell'ammontare complessivo ammesso al superbonus. Dopodiché ha escluso che detta disposizione potesse trovare applicazione anche a interventi diversi da quelli che danno diritto al superbonus (nella specie, il c.d. «bonus facciate»), considerato che la sua formulazione letterale ne circoscrive l'ambito di applicazione alle sole *“spese rilevanti ai fini degli incentivi previsti dal presente articolo”* (i.e. l'art. 119 cit.).

Nel medesimo documento di prassi, l'Agenzia si è poi soffermata sulle modalità di fruizione dell'agevolazione «superbonus», da parte del soggetto passivo beneficiario, in relazione all'IVA parzialmente non recuperabile da *pro rata* laddove opti per lo «sconto in fattura» (ex art. 121, comma 1, lett. a), d.l. n. 34/2020).

A questo riguardo, l'Agenzia ha innanzitutto ricordato che, sulla base del peculiare meccanismo di determinazione dell'IVA detraibile per effetto dell'applicazione del *pro-rata*, il contribuente è tenuto a operare la detrazione in corso d'anno applicando provvisoriamente la medesima percentuale di detrazione determinata nell'anno precedente, salvo poi procedere con il conguaglio nella dichiarazione annuale. Di conseguenza, al momento dell'emissione delle fatture da parte del fornitore che applica lo sconto in fattura, la quota di IVA indetraibile per il beneficiario *“è determinata in via provvisoria in quanto la relativa entità non è puntualmente determinata”*, sicché essa potrebbe subire variazioni in sede di conguaglio.

Partendo da tale assunto, l'Agenzia ha ritenuto che l'opzione per lo sconto in fattura può essere esercitata dal beneficiario solo parzialmente, *“fino all'importo del corrispettivo dovuto al netto dell'IVA”*, con la conseguenza che il credito d'imposta maturerà in capo al fornitore per l'importo dello *“sconto parziale”* così applicato (cfr. circ. n. 24/E del 2020).

Il beneficiario, a sua volta, è tenuto a corrispondere al fornitore l'importo dell'intera IVA addebitata in via di rivalsa, potendo fruire dell'agevolazione (110%) sulla quota parte di IVA indetraibile da *pro-rata* (i) solo al momento della determinazione, in via definitiva, della percentuale di detrazione dell'anno (*melius*, della percentuale d'imposta indetraibile effettivamente rimasta a suo carico) e (ii) direttamente nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui il costo agevolato è stato sostenuto.

3. Tale soluzione interpretativa è stata poi ribadita dalla stessa A.F. nella successiva risposta all'[interrogazione parlamentare n. 5-07813 del 13 aprile 2022](#).

In particolare, è stato chiesto in detta interrogazione se l'opzione per lo sconto in fattura per la fruizione "alternativa" del superbonus potesse essere esercitata anche sulla quota di IVA indetraibile da pro-rata secondo le seguenti modalità:

- 1) la società beneficiaria dichiara al fornitore la percentuale di detrazione dell'IVA applicata nel corso dell'anno, determinata provvisoriamente sulla base del *pro-rata* dell'anno precedente;
- 2) in base a tale dichiarazione, il fornitore applicherà lo sconto in fattura per l'importo del corrispettivo e dell'IVA provvisoriamente indetraibile, dimodoché la società beneficiaria pagherà solo l'IVA detraibile in via provvisoria;
- 3) una volta determinata la misura definitiva del *pro-rata*, la società committente effettuerà l'eventuale successivo conguaglio direttamente in sede di dichiarazione dei redditi.

L'Amministrazione finanziaria, tuttavia, ha ritenuto non percorribile la soluzione proposta dagli interroganti, ribadendo la validità della posizione assunta nella risposta a interpello n. 118 del 2022. In particolare, l'A.F., nel ritenere impraticabile lo sconto in fattura su una quota di IVA parzialmente indetraibile determinata solo in via provvisoria dalla società beneficiaria, ha osservato che la soluzione operativa fornita nella menzionata risposta a interpello:

- 1) da un lato, assolverebbe alle finalità del disposto di cui al comma 9-ter dell'art. 119 garantendo comunque il riconoscimento dell'IVA parzialmente indetraibile da *pro-rata* come una componente di costo degli interventi agevolabili da computare ai fini del calcolo dell'agevolazione spettante;
- 2) e dall'altro, eviterebbe che siano immessi in circolazione crediti solo provvisoriamente determinati al momento dell'applicazione dello «sconto in fattura» e, come tali, potenzialmente inesistenti per effetto del peculiare meccanismo di determinazione dell'IVA detraibile rappresentato dal pro-rata.

Su tale questione, l'A.F. ha tuttavia rappresentato che, considerata la peculiarità della fattispecie, saranno esaminati di volta in volta in sede di risposta a interpello le singole fattispecie concrete, riservandosi di fornire ulteriori chiarimenti nei propri documenti di prassi.

[1] Tale comma è stato introdotto con la conversione in legge del c.d. «Decreto Sostegni»

(d.l. n. 41/2021).

[2] Si vedano, su tutte, circ. n. 44/E del 2009, risposte a interpello n. 257/E del 2020 e n. 428/E del 2021.

[3] Sul punto, si vedano in dottrina M. Leo, *IVA indetraibile da pro-rata: la deducibilità per cassa e le possibili azioni di recupero*, in *Corriere tributario*, 2022, n. 4, p. 323 e G. Stancati, *La deducibilità dell'IVA indetraibile (da pro-rata): brevi note a margine della sentenza della Corte di Cassazione n. 20435 del 19 luglio 2021*, in *Rivista di diritto tributario*, 23 marzo 2022. Tale ultimo autore, in particolare, ha osservato che: “[...] questa norma avvalorata l’idea che l’IVA indetraibile, ancorché rappresentata contabilmente quale onere generale di gestione, presenta una chiara attinenza alla spesa che si vuole premiare, in termini sia oggettivi che di nesso funzionale. In termini oggettivi, perché per ciascun acquisto il corrispettivo dovuto al fornitore risulta, di fatto oltre che di diritto, incrementato di tale componente. In termini causali, perché la componente stessa, sfuggendo al principio di neutralità, vede l’acquirente inciso in ragione dei beni o servizi acquisiti”.