



N.protocollo: 13/2007

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO: LE CONSEGUENZE CONTABILI CHE DERIVANO DAI DIVERSI CASI DI INDETRAIBILITÀ DELL'IMPOSTA

Data: 12 novembre 2007

In questo intervento si intendono esaminare le conseguenze di natura contabile, civilistica e fiscale che si generano per effetto dell'indetraibilità (sia essa totale o parziale) dell'Iva assolta sugli acquisti.

Di regola, infatti, in base al principio della detrazione contenuto nell'art.19 del DPR n.633/72, l'imposta sul valore aggiunto assolta sugli acquisti genera una variazione numeraria che rende la stessa "neutrale" sotto il profilo della determinazione del costo relativo al bene o al servizio acquistato.

Ma ciò accade unicamente nel caso in cui l'imposta risulti pienamente detraibile. Qualora, invece, l'imposta pagata a monte non può essere totalmente o parzialmente detratta, sorge un onere che influisce direttamente sul risultato economico della gestione aziendale.

L'argomento conta numerose pronunce sia da parte dell'Amministrazione finanziaria sia da parte della dottrina, nel cui ambito si ritiene opportuno richiamare il contributo fornito dall'Associazione Dottori commercialisti (ADC) di Milano che con la Norma di comportamento n.152 emanata nel maggio 2003 ha correttamente rilevato che l'Iva non ammessa in detrazione può costituire, a seconda delle fattispecie:

- un onere accessorio di diretta imputazione al costo del bene o del servizio cui si riferisce, deducibile ai sensi dell'art.76 (ora art.110) del Tuir;
- un costo generale d'esercizio, deducibile ai sensi dell'art.75 (ora art.109) del Tuir.

Sotto il profilo civilistico, il documento interpretativo del principio contabile n.12 – al par.B6 - conferma che l'Iva non detraibile è incorporata nel costo dei beni e classificata nello stesso modo. Inoltre, il principio contabile n.16 - al punto D.II.a) 2 - afferma che la capitalizzazione del costo aggiuntivo sostenuto a causa di acquisti di immobilizzazioni materiali in regime di Iva indetraibile è consentita nei limiti in cui l'aggiunta di tale costo al prezzo di acquisto non faccia sì che si ecceda il valore recuperabile tramite l'uso del bene.

Le ipotesi di indetraibilità ai fini Iva

Le disposizioni in materia di indetraibilità dell'Iva assolta sugli acquisti sono contenute negli artt.19, 19-bis e 19-bis1 del DPR n.633/72 e riguardano le seguenti fattispecie:

- **IVA oggettivamente indetraibile** in relazione al tipo di bene o servizio acquistato od importato (art.19-bis1);
- **IVA indetraibile in via specifica**, in caso di acquisto o importazione di un bene o servizio utilizzato per effettuare un'operazione non soggetta o esente (artt.19, co.4, e 19-bis, co.2);
- **IVA indetraibile da "pro-rata"**, se vengono poste in essere attività che danno luogo ad operazioni esenti (artt.19, co.5, e 19-bis);
- esercizio dell'**opzione per la dispensa dagli adempimenti IVA** da parte dei contribuenti che pongono in essere esclusivamente operazioni esenti (art.36-bis).



Iva indetraibile nei casi diversi dal pro-rata: natura di onere accessorio

Secondo l'interpretazione fornita dall'ADC di Milano nella norma n.152, ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap, l'Iva indetraibile costituisce un onere accessorio di diretta imputazione al costo del bene o servizio cui si riferisce se ci si trova nelle seguenti situazioni elencate in precedenza:

- ⇒ bene o servizio con Iva oggettivamente indetraibile;
- ⇒ bene o servizio utilizzato per effettuare un'operazione non soggetta o esente;
- ⇒ esercizio dell'opzione per la dispensa dagli adempimenti.

Tale interpretazione è confermata anche dal Ministero delle finanze nella R.M. n.9/869 del 19 gennaio 1980, in cui viene chiarito che l'Iva non recuperabile riferibile ad una specifica operazione di acquisto deve integrarne il costo originario, con la conseguenza che l'onere, in base alla natura dell'operazione:

- sarà capitalizzato nel valore dei beni strumentali;
- concorrerà alla formazione del valore di magazzino per le "merci";
- formerà il costo in relazione alle spese generali ed ai servizi.

Esempio di indetraibilità specifica

Una società, che ha come oggetto l'attività di commercio di materiale elettrico, possiede un immobile ad uso abitativo locato a una persona fisica ed in relazione al quale vengono sostenuti costi di manutenzione dell'immobile pari a € 1.000 + 200 a titolo di Iva.

La fattura emessa per il canone di locazione è esente Iva ai sensi dell'art.10, punto 8 del DPR n.633/72.

L'operazione esente – in quanto non integra una vera e propria attività da parte del locatore - non influenza il calcolo del pro-rata generale di detrazione, ma l'Iva relativa ai costi di manutenzione in quanto specificamente "afferenti" ad un'operazione esente risulterà interamente indetraibile e concorrerà alla formazione del costo medesimo che risulterà quindi pari ad euro 1.200,00.

Esempio di indetraibilità oggettiva

Una società, che svolge attività d'impresa diversa da quella di agenzia, acquista un'autovettura al costo di € 12.000 + 2.400 a titolo di Iva. In base alla disposizione contenuta nella lett.c) del co.1 dell'art.19-bis1 del DPR n.633/72, che esplicitamente richiama alla Decisione del Consiglio Ue del 18.06.2007 che ha fissato la percentuale di detrazione forfetaria al 40%, l'imposta assolta all'acquisto risulterà detraibile nella misura di € 960,00 (pari al 40% di € 2.400). I residui 1.440 euro in quanto Iva indetraibile andranno a concorrere alla formazione del costo del veicolo che pertanto risulterà pari a € 13.440 (tale importo a sua volta scontrerà ai fini redditi e Irap i limiti di deducibilità previsti dall'art.164 del Tuir).

Esempio di indetraibilità da dispensa ex art.36-bis DPR n.633/72

Una società che svolge attività di assicurazione, essendo le prestazioni da essa svolte rientranti nell'esenzione prevista dall'art.10, punto 2) del DPR n.633/72, opta per la dispensa da adempimenti in base alla disposizione contenuta nell'art.36-bis del DPR n.633/72. A seguito di



specifica previsione contenuta nel co.2 del citato art.36-bis – anche in presenza di operazioni imponibili - tale soggetto non può detrarre l'Iva assolta sugli acquisti. Detto importo quindi concorrerà a formare il costo dei singoli beni e servizi acquistati.

Iva indetraibile derivante da pro-rata generale: natura di costo generale

Qualora, invece, l'Iva indetraibile derivi dall'applicazione del "pro-rata" di detraibilità totale o parziale ai sensi degli artt.19, co.5, e 19-bis del DPR n.633/72, secondo l'ADC di Milano il relativo onere costituisce, ai fini fiscali, una spesa generale deducibile nella determinazione del reddito d'impresa nell'esercizio di competenza ai sensi dell'art.75 (ora 109) del Tuir. Ciò in quanto si tratta di un onere accessorio collegato all'intera gestione aziendale e non riferibile alle singole operazioni d'acquisto.

Sempre la R.M. n.9/869 del 1980, citata in precedenza, ha confermato tale interpretazione affermando che in presenza di operazioni esenti l'Iva indetraibile non può essere considerata come un costo afferente le singole operazioni di acquisto visto che l'indetraibilità è determinata a fine anno in relazione al complesso delle operazioni poste in essere dall'impresa nel corso dell'esercizio. Infatti, ciò che determina l'indetraibilità non è né la natura del singolo bene acquistato, né quella della singola operazione, bensì una caratteristica della situazione generale della azienda derivante dalla presenza sia di attività assoggettate ad Iva, sia di attività esenti ai fini dell'Iva. Ne consegue, pertanto, che tale onere deve essere considerato costo generale che va dedotto nell'esercizio di competenza.

CASO

Un imprenditore svolge sia un'attività imponibile dalla quale consegue ricavi pari a € 70.000 che un'attività esente dalla quale consegue ricavi pari a € 30.000. Si determina, pertanto, un pro-rata generale di detrazione Iva pari al 70%.

➤ **Esempio 1:** Acquisto di servizi di consulenza tributaria: € 2.000 + Iva € 400

Dare:	Consulenze tributarie	2.000
	Iva su acquisti (detraibile)	280
	Costo per Iva indetraibile	120
Avere:	Fornitore X	2.400

Le spese per servizi di consulenza deducibili ai fini redditi e Irap ammonteranno ad euro 2.120.

➤ **Esempio 2:** Acquisto di un bene ammortizzabile (fotocopiatrice): € 10.000 + Iva € 2.000

Dare:	Macchine elettroniche d'ufficio	10.000
	Iva su acquisti (detraibile)	1.400
	Costo per Iva indetraibile	600
Avere:	Fornitore Y	12.000

Il costo della fotocopiatrice deducibile ai fini redditi e Irap ammonterà ad euro 10.600.



La possibile natura di onere accessorio dell'Iva indetraibile da pro-rata

Nella richiamata norma n.152 l'ADC di Milano ha evidenziato, inoltre, che qualora l'Iva indetraibile da "pro-rata" sia "imputata direttamente agli specifici acquisti cui afferisce, nei limiti dei principi contabili, tale imputazione assumerà rilevanza anche agli effetti fiscali". In sostanza, quindi, è possibile imputare al costo di acquisto di un bene o servizio anche l'Iva indetraibile da "pro-rata", se tale imputazione risulta contabilmente corretta. A conferma di tale assunto vanno segnalate le tesi di:

- **Assonime che con la circolare n.30 del 04.05.2002** precisa che "la riconducibilità dell'Iva fra gli oneri accessori di diretta imputazione dovrebbe ritenersi corretta, in linea di principio, quale che sia la causa di indetraibilità; né, d'altra parte, la circostanza che nel caso del pro-rata l'importo indetraibile sia calcolato forfaitariamente farebbe perdere all'onere il carattere di accessorietà, essendo evidente che anche in tale ipotesi è pur sempre possibile riferire a ciascun singolo acquisto operato nell'anno la percentuale di Iva indetraibile". Ciò in quanto la disciplina fiscale del reddito d'impresa non può divergere dalle corrette regole di formazione dei costi in sede civilistica;
- il Ministero delle Finanze che, nella **risposta n.4.3 della C.M. n.154/E del 30.05.1995** e nella **R.M. n.297/E del 12.09.2002**, ritiene che in ipotesi di Iva totalmente indetraibile per effetto del "pro-rata", l'imposta relativa alle singole operazioni di acquisto costituisce una componente del costo del bene stesso;
- il Ministero delle Finanze che nella **risposta n.15.12 della C.M. n.137/E del 15.05.1997**, precisa che l'importo dell'Iva non detraibile per effetto del pro-rata può ritenersi imputabile al costo dell'unico acquisto effettuato nel corso del periodo d'imposta in base all'art.76 (ora 110) del Tuir;
Assonime che con la circolare n.60 del 20.05.1997 segnala che il comportamento descritto può ritenersi applicabile sia a prescindere dalla percentuale del pro-rata e sia a prescindere
- dalla circostanza che ci si trovi in presenza di un unico atto di acquisto o di una pluralità di acquisti.
Concludendo, quindi, qualora sia possibile, in aderenza ai principi contabili, imputare l'Iva indetraibile da "pro-rata" direttamente al costo specifico del bene che l'ha generata, il relativo onere si può rilevare come un costo accessorio di diretta imputazione.

Conseguentemente anche l'Iva indetraibile da "pro-rata" riferibile ad una specifica operazione di acquisto può integrarne il costo originario con la conseguenza che l'onere da essa derivante:

- sarà capitalizzato nel valore dei beni strumentali;
- concorrerà alla formazione del valore di magazzino per le "merci";
- formerà il costo in relazione alle spese generali ed ai servizi.

CASO

Un imprenditore svolge un'attività dalla quale consegue tutti ricavi esenti e, pertanto, determina un pro-rata generale di detrazione Iva pari allo 0%.

➤ Esempio 1: Acquisti di cancelleria per € 1.000 + Iva € 200

Dare:	Spese di cancelleria	1.000
	Costo per Iva indetraibile	200



Avere:	Fornitore X	1.200
--------	-------------	-------

Le spese per cancelleria deducibili ai fini redditi e Irap ammonteranno ad euro 1.200.

➤ **Esempio 2:** Acquisto di arredi per € 5.000 + Iva € 1.000

Dare:	Macchine elettroniche	5.000
	Costo per Iva indetraibile	1.000
Avere:	Fornitore Y	6.000

Il costo degli arredi deducibile ai fini redditi e Irap ammonterà ad euro 6.000.

Pro-rata provvisorio e pro-rata definitivo

In base a quanto previsto nel co.5 dell'art.19 del DPR n.633/72, la quantificazione dell'Iva indetraibile da "pro-rata" viene effettuata alla fine di ciascun anno solare in funzione diretta delle operazioni effettuate, mentre, nel corso dell'esercizio, l'indetraibilità dell'Iva è determinata in funzione della percentuale provvisoria di "pro-rata" individuata in relazione alle operazioni effettuate nell'anno precedente. Pertanto, per individuare l'importo dell'Iva indetraibile "deducibile" ai fini delle imposte sul reddito e dell'Irap occorre fare riferimento al "pro-rata" definitivo calcolato alla fine dell'anno.

Tuttavia, in caso di esercizio sociale non coincidente con l'anno solare, l'importo deducibile dell'Iva indetraibile è imputato per competenza in funzione del "pro-rata" provvisorio; l'eventuale conguaglio determinato in occasione del calcolo del "pro-rata" definitivo deve essere considerato come sopravvenienza attiva o passiva nel successivo periodo d'imposta. In tal senso si è espressa anche l'Amministrazione Finanziaria nella R.M. n.9/1565 del 23 gennaio 1984, in considerazione del fatto che l'onere accessorio determinato in funzione della percentuale provvisoria possiede, comunque, il requisito della "oggettiva determinabilità" previsto per la sua deducibilità, dato che è quantificato sulla base di un elemento certo costituito dall'anzidetta percentuale, ancorché riguardante un periodo d'imposta precedente.

Rettifica della detrazione per variazioni significative del pro-rata: i beni ammortizzabili

In presenza sia di attività esenti che di attività imponibili è frequente che per ciascun anno d'imposta il rapporto esistente tra le operazioni imponibili ai fini Iva e quelle esenti possa mutare.

Qualora la variazione risulti consistente, tale modifica non condiziona unicamente il pro-rata generale di detrazione che si determina nell'anno, ma impone una valutazione anche in riferimento agli acquisti di beni ammortizzabili effettuati in un preciso arco temporale precedente. In tal senso l'art.19-bis2 del DPR n.633/72 dispone la necessità di operare la rettifica della detrazione dell'Iva in caso di mutamenti di regime o di variazione della percentuale del "pro-rata" di detraibilità in ciascuno dei quattro anni successivi alla data di entrata in funzione del bene (qualora trattasi di fabbricati o aree fabbricabili il periodo di rettifica è esteso a dieci anni) In caso di cessione dei beni ammortizzabili nel corso del periodo di rettifica, peraltro, la rettifica deve essere operata in un'unica soluzione con riferimento agli anni mancanti, applicando la percentuale di detrazione pari al 100% se la cessione è imponibile Iva.



Tale evento può avere naturalmente degli effetti di natura fiscale e contabile nel caso in cui l'Iva indetraibile sia stata capitalizzata sul costo di beni ammortizzabili. In proposito la R.M. n.344/E del 31.10.2002 ha chiarito che, qualora l'Iva indetraibile riferita all'acquisto di beni ammortizzabili sia stata capitalizzata, concorrendo così al processo di ammortamento, in caso di successiva rettifica del "pro-rata" di detraibilità, si avrebbe una conseguente variazione del costo fiscalmente riconosciuto dei beni stessi. In altre parole, se nel corso del periodo di rettifica la percentuale di detrazione dell'Iva relativa al bene ammortizzabile viene rettificata, tale operazione influisce sul costo fiscalmente riconosciuto del bene, che deve registrare una variazione pari all'ammontare della maggiore o minore Iva detratta.

Come già evidenziato da alcuni in dottrina, poiché un simile comportamento renderebbe necessario apportare una modifica della base di calcolo degli ammortamenti, che cesserebbero così di essere costanti nel tempo, alcuni ritengono più coerente registrare l'eventuale rettifica tra le sopravvenienze da imputare in conto economico, stante l'imprevedibilità e l'eccezionalità dell'evento, senza apportare alcuna modifica al costo originario del bene o del servizio cui si riferisce.

CASO

Un imprenditore acquisto un bene ammortizzabile (fotocopiatrice) al prezzo di € 10.000 + Iva € 2.000 presentando nell'anno di acquisto un pro-rata di detrazione del 70%. Il costo fiscalmente riconosciuto della fotocopiatrice, riprendendo l'esempio visto in precedenza è pari a euro 10.600.

Nel periodo d'imposta successivo il pro-rata di detrazione scende al 90% e quindi il costo fiscalmente riconosciuto della fotocopiatrice deve essere incrementato di un ulteriore quota di Iva indetraibile così determinata:

- $2.000 \times 20\% = € 400$ ulteriore quota complessivamente detraibile;
- $400 \times 1/5 = € 80$ rettifica in diminuzione da eseguire nell'anno.

➤ 1° tesi: modifica del costo fiscalmente riconosciuto del bene

Dare:	Iva indetraibile da pro-rata	40
Avere:	Macchine elettroniche	40

Il costo della fotocopiatrice – ai fini del calcolo delle quote di ammortamento - viene rideterminato in euro 10.560.

➤ 2° tesi: rilevazione di una sopravvenienza attiva

Dare:	Iva indetraibile da pro-rata	40
Avere:	Sopravvenienza attiva	40

Il costo della fotocopiatrice – ai fini del calcolo delle quote di ammortamento - rimane invariato in euro 10.600.

Studio Associato Zaniboni