

CONTABILITÀ

Conseguenze contabili e fiscali dell'indetraibilità dell'Iva

di **Viviana Grippo**

Sappiamo che la mancata detrazione, parziale o totale, dell'Iva comporta conseguenze di natura contabile, civilistica e fiscale.

La **regola**, in tema di Iva, è la neutralità della stessa, questo per effetto della variazione numeraria dell'imposta assolta sugli acquisti. Qualora l'imposta pagata a monte non possa essere totalmente o parzialmente detratta, invece, sorge un onere che influisce sul risultato economico della gestione aziendale.

Con riferimento a tale onere si è espressa **L'Associazione Dottori commercialisti 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 e come tale deducibile ai sensi dell'art. 110 del Tuir;
- un costo generale d'esercizio, deducibile ai sensi dell'art. 109 del Tuir.

Anche i principi contabili hanno affrontato l'argomento confermando, di fatto, che l'Iva non detraibile è incorporata nel costo dei beni e classificata nello stesso modo.

Occorre comunque capire, in considerazione della natura della operazione compiuta, se ci si trovi di fronte ad un onere accessorio, ovvero ad un costo generale. Per poter far ciò è necessario partire dall'origine.

Le disposizioni in materia di **indetraibilità dell'Iva** assolta sugli acquisti sono contenute negli artt. 19, 19-bis e 19-bis1 del D.P.R. n. 633/72 e riguardano:

- l'Iva oggettivamente indetraibile in relazione al tipo di bene o servizio acquistato od importato (**art. 19-bis1**);
- l'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, comma 4, e 19-bis, comma 2**);
- l'Iva indetraibile da "pro-rata", se vengono poste in essere attività che danno luogo ad operazioni esenti (**artt. 19, comma 5, e 19-bis**).

Tornando all'interpretazione fornita dall'ADC di Milano nella norma n. 152, l'Iva indetraibile, sia ai fini delle imposte sui redditi che dell'Irap, costituisce un onere accessorio di diretta

imputazione al costo del bene o servizio cui si riferisce se si verifica una delle seguenti situazioni:

- il bene o il servizio ha l'imposta oggettivamente indetraibile;
- il bene o il servizio è utilizzato per effettuare un'operazione non soggetta o esente.

Tale **interpretazione** è stata anche confermata dall'Amministrazione finanziaria nel lontano 1980, nella nota n. 9/869 del 19 gennaio si chiarisce, infatti, 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.

Qualora, invece, l'Iva indetraibile dipenda dall'applicazione del **pro-rata** di detraibilità, totale o parziale ai sensi degli artt. 19, comma 5, e 19-*bis* del D.P.R. n. 633/72, sempre secondo la norma di comportamento n. 152, l'onere costituisce una spesa generale, deducibile nell'esercizio di competenza secondo il disposto dell'art. 109 del Tuir. La ratio di tale considerazione è che l'onere è considerato collegato all'intera gestione aziendale e non riferibile alle singole operazioni d'acquisto.

Anche in questo caso l'Amministrazione finanziaria, con la citata Risoluzione, ha affermato 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. In tale caso a determinare l'indetraibilità non è né la natura del singolo bene acquistato, né quella della singola operazione, bensì la situazione generale dell'azienda in cui convivono sia attività assoggettate ad Iva, sia attività esenti dall'imposta. Ne consegue, pertanto, che tale onere deve essere considerato costo generale, che va dedotto nell'esercizio di competenza.

Tuttavia la norma di comportamento più volte citata ha chiarito che se l'Iva indetraibile da pro-rata fosse imputata direttamente agli specifici acquisti cui afferisce, nei limiti dei principi contabili, tale imputazione assumerebbe rilevanza anche agli effetti fiscali. Questo vuol dire che è possibile imputare al costo di acquisto di un bene o servizio anche l'Iva indetraibile da pro-rata, ma solo se tale imputazione risulta contabilmente corretta.

In accordo con i commercialisti anche l'Amministrazione finanziaria, nella risposta n. 4.3 della Circolare n.154/E/1995 e nella Risoluzione n. 297/E/2002, afferma che **in ipotesi di imposta totalmente indetraibile causa pro-rata**, l'Iva relativa alle singole operazioni di acquisto costituisce una componente del costo del bene stesso. Allo stesso modo, o meglio con lo stesso tenore nella risposta n. 15.12 della Circolare n.137/E/1997, l'Amministrazione 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. 110 del Tuir.

In tal caso, torneranno valide le osservazioni già fatte, ovvero che l'Iva indetraibile da pro-rata relativo ad una specifica operazione di acquisto può essere imputata al costo originario, con le conseguenze sopra descritte.

In ultimo, va segnalato che secondo il disposto del comma 5 dell'art.19 del D.P.R. n. 633/72, la determinazione dell'iva indetraibile da pro-rata avviene 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.

Ai fini della individuazione dell'importo di Iva indetraibile deducibile ai fini delle imposte dirette, vale il pro-rata definitivo calcolato alla fine dell'anno, se tuttavia, in caso di esercizio sociale non coincidente con l'anno solare, l'importo deducibile dell'Iva non detraibile è imputato per competenza sulla base del pro-rata provvisorio, il conguaglio da effettuarsi a fine anno sarà considerato sopravvenienza attiva o passiva nel successivo periodo d'imposta.

Anche in relazione a tale fattispecie ha avuto modo di esprimersi l'amministrazione con nota n. 9/1565 del 23 gennaio 1984, chiarendo che l'onere accessorio determinato in funzione della percentuale provvisoria possiede, comunque, il requisito della "**oggettiva determinabilità**" necessario 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.