

CONTABILITÀ

Rinnovata l'autorizzazione a detrarre l'Iva sulle autovetture al 40%

di Viviana Grippo

È stata recentemente pubblicata la decisione 2016/1982 del Consiglio UE che autorizza l'Italia a prorogare fino al 31.12.2019 la detraibilità dell'Iva sulle autovetture utilizzate nell'attività aziendale o professionale nel limite del 40%.

Si tratta dell'**ennesima proroga** concessa dall'Europa all'Italia a fronte della quale per il triennio 2017/2019 resteranno in vigore le medesime regole già in essere per i veicoli stradali a motore per trasporto persone o cose, con portata inferiore a 35 quintali e con massimo 8 posti oltre al conducente.

Resta valida anche la possibilità di operare la **detrazione integrale** nel caso in cui la destinazione del mezzo sia **esclusivamente** aziendale, si tratta di casi ben individuati ove i veicoli formano oggetto proprio dell'attività di impresa. È il caso, per esempio, dei veicoli utilizzati:

- per il trasporto di bene merce;
- come *taxis*;
- dalle scuola guida;
- dalle aziende di noleggio o *leasing*.

Allo stesso tempo si considerano **utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa** i veicoli stradali a motore acquistati dal datore di lavoro, anche in base a contratti di locazione finanziaria, e successivamente messi a disposizione del personale dipendente **a fronte di uno specifico corrispettivo** ([risoluzione 6/2008](#)).

Tutto quanto detto si traduce in un determinato **comportamento contabile**.

L'Associazione Dottori commercialisti di Milano con la Norma di comportamento n. 152 emanata nel maggio 2003 ha infatti 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'articolo 110 del Tuir;
- un **costo generale** d'esercizio, deducibile ai sensi dell'articolo 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 [articoli 19, 19-bis](#) e [19-bis1 del D.P.R. 633/1972](#) e riguardano:

- l'Iva **oggettivamente indetraibile** in relazione al tipo di bene o servizio acquistato od importato (articolo 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 (articoli 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 (articoli 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**:

- bene o servizio con imposta oggettivamente indetraibile;
- bene o servizio utilizzato per effettuare un'operazione non soggetta o esente.

Tale interpretazione è stata anche **confermata dall'Amministrazione finanziaria nel lontano 1980**. Nella nota 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 articoli 19, comma 5, e 19-bis del D.P.R. 633/1972, sempre secondo la norma di comportamento n. 152, l'onere costituisce una **spesa generale** deducibile nell'esercizio di competenza secondo il disposto [dell'articolo 109 del Tuir](#).

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, l'Amministrazione finanziaria, nella [risposta n. 4.3 della C.M. 154/1995](#) e nella [risoluzione 297/2002](#), afferma che in ipotesi di imposta totalmente indetraibile a causa di *pro-rata*, l'Iva relativa alle singole operazioni di acquisto costituisce una **componente** del costo del **bene**. Allo stesso modo, o meglio con lo stesso tenore nella risposta n. 15.12 della C.M. 137/1997, 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'[articolo 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 computata al **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.

In ultimo va segnalato che secondo il disposto del **comma 5 dell'articolo 19 del D.P.R. 633/1972**, 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 **deducibile**, ai fini delle imposte dirette, dell'Iva indetraibile vale il **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 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 la **nota 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.

CONVEGNO DI AGGIORNAMENTO

**LA GESTIONE DEI DIPENDENTI E AMMINISTRATORI:
TRASFERTE, RIMBORSI SPESE E FRINGE BENEFITS**

