

IMPOSTE SUL REDDITO

Iva indetraibile da pro rata: costo specifico o generale?

di Fabio Garrini

Master di specializzazione

LA GESTIONE DELLA HOLDING INDUSTRIALE

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Malgrado il principio cardine sul quale si regge l'imposta sul valore aggiunto sia il **meccanismo di rivalsa o detrazione**, nel nostro ordinamento sono presenti numerose ipotesi nelle quali tale meccanismo "devia" a causa di specifiche o generiche **indetraibilità**.

Quando **l'imposta assolta sugli acquisti non può essere detratta** essa resta a carico dell'operatore economico e, in relazione a tale componente, è ammessa la **deduzione dal reddito** in quanto onere subito dal contribuente; tale deduzione però viene assicurata in diversa maniera a seconda dell'origine del divieto alla detrazione.

Con due contributi successivi si andrà ad inquadrare il **trattamento fiscale dell'Iva non detratta**, focalizzando l'analisi dell'ipotesi principale, ossia l'**indetraibilità da pro rata**.

Iva indetraibile da pro rata

Ai sensi dell'[articolo 19, comma 5, D.P.R. 633/1972](#), quando il contribuente svolge un'attività che beneficia del regime di **esenzione Iva**, egli avrà quale risvolto negativo l'impossibilità di detrarre – in tutto o in parte – l'imposta assolta sugli acquisti.

L'**Iva assolta sugli acquisti** risulta pertanto **detrattabile** sulla base della **percentuale di detrazione determinata ai sensi del successivo articolo 19-bis**, ossia **nella medesima proporzione esistente tra le operazioni che danno il diritto alla detrazione ed il totale delle operazioni attive**.

La quantificazione dell'Iva indetraibile da pro rata viene effettuata **provvisoriamente** nel corso dell'esercizio nell'ambito delle **liquidazioni periodiche**, secondo la percentuale provvisoria stabilita sulla base delle operazioni effettuate l'anno precedente; il **pro rata definitivo** viene determinato alla fine di ciascun anno solare, in sede di compilazione della dichiarazione

annuale, in funzione delle **operazioni effettuate nel corso del periodo d'imposta**, con **conguaglio** dell'Iva indetraibile provvisoriamente determinata in corso d'anno.

Sul punto va ricordato che, **indipendentemente da quando sia presentata la dichiarazione Iva**, già dal primo periodo di liquidazione del periodo d'imposta successivo quello di riferimento occorrerà aggiornare la **percentuale provvisoria di pro rata da utilizzare** ([circolare 98/E/2000](#)).

Venendo alle **questioni contabili e fiscali**, qualora l'imposta assolta sugli acquisti **non possa essere totalmente o parzialmente detratta**, sorge un onere che influisce direttamente sul risultato economico: l'Iva non detratta risulta essere un costo.

Ai sensi del **paragrafo 84 del principio contabile Oic 12**, per quanto riguarda l'Iva indetraibile, essa va iscritta in questa voce **se non costituisce costo accessorio di acquisto di beni o servizi**.

In generale, il trattamento contabile dell'Iva su acquisti segue quello del **bene o servizio acquistato al quale si riferisce**.

Secondo l'interpretazione fornita dall'ADC nella **norma di comportamento n. 152**, ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap, l'Iva indetraibile da pro rata **non costituisce un onere diretto ed accessorio** delle singole operazioni di acquisto, ma una **spesa generale**.

L'unico precedente in cui l'Agenzia delle Entrate si sia occupata della questione è costituito dal una risoluzione piuttosto risalente, ma ancora attuale: nella **nota 9/869 del 19.01.1980** l'Agenzia ha affermato che tale onere deriva da una situazione generale del contribuente, caratterizzata dalla presenza sia di attività assoggettate ad Iva, sia di attività esenti.

Ne consegue, pertanto, che tale onere deve essere considerato **costo generale** che va dedotto nell'esercizio.

L'Iva indetraibile sui beni strumentali

Nella norma di comportamento n.152, l'ADC ha evidenziato 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"*.

Con riferimento ai **beni strumentali**, la prassi si è sempre indirizzata verso la **capitalizzazione dell'Iva indetraibile** in relazione al bene strumentale, quantomeno in relazione all'Iva interamente indetraibile nel caso del pro rata (si veda sul punto, ad esempio, la [risoluzione 297/E/2002](#) e la [circolare 154/E/1995](#)).

Su tale punto consta l'intervento della sentenza della [Cassazione n. 20459 del 19.07.2021](#), nella quale si afferma che l'indetraibilità da pro rata, che sia o meno al 100%, comunque deve

considerarsi un **costo generale di esercizio**.

Infatti, secondo i giudici, il pro rata generale genera una percentuale di indetraibilità intesa come costo complessivo ai fini delle imposte dirette e **non può essere "imputato" al singolo bene** cui si riferisce l'operazione, bensì alle attività medesime nel loro complesso.

Si tratterebbe di un cambiamento radicale che, se venisse confermato, obbligherebbe a modificare i comportamenti degli operatori; occorrerà **attendere** per verificare un consolidamento di tale nuova interpretazione oppure un allineamento della prassi a tale mutato inquadramento.