

IVA

Il principio di afferenza nell'imposta sul valore aggiunto

di **Stefano Rossetti**



L'imposta sul valore aggiunto può essere portata in detrazione, ai sensi dell'[articolo 19 D.P.R. 633/1972](#), solo se gli acquisti di prestazioni di servizi e beni sono **affendenti** ad operazioni che non siano esenti o escluse dall'imposta.

In altre parole, solo l'effettuazione di operazioni imponibili (e assimilate) permettono ai contribuenti di **poter recuperare l'imposta assolta all'atto dell'acquisto**.

Il principio di afferenza, dunque, prevede che vi sia un **nesso diretto, concreto e attuale** tra l'acquisto (operazione passiva) e la vendita (operazione attiva) che permetta di applicare il meccanismo di trasmissione dell'imposta sul valore aggiunto, mediante detrazione e rivalsa, in modo tale da poterla "scaricare" sul consumatore finale (o sugli operatori economici con diritto alla detrazione oggettivamente o soggettivamente limitato).

Da quanto sopra si evince chiaramente come la concreta attuazione del diritto alla detrazione comporti un **esercizio prospettico** di valutazione delle operazioni; infatti, le operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione sono quelle attive che, notoriamente, vengono poste in essere successivamente a quelle passive e da qui sorge la necessità per il soggetto passivo di "immaginare" quale possa essere il collegamento tra le operazioni passive e quelle attive.

Quanto sopra è particolarmente evidente, all'atto pratico, quando si parla di omaggi di **beni prodotti e/o commercializzati dall'impresa**. Si immagini un imprenditore che svolge un'attività di mera rivendita che intenda omaggiare i suoi clienti più fedeli con i beni che costituiscono l'oggetto dell'attività. In una siffatta situazione si possono verificare due situazioni:

- **l'imprenditore acquista dei beni e, all'atto dell'acquisto, già è consapevole che saranno destinati ad omaggi.** In base al principio dell'afferenza, l'imprenditore, in tale ipotesi, **non deve operare il diritto alla detrazione** all'atto dell'acquisto in quanto l'operazione attiva afferente sarà esclusa ai sensi del punto 4) del comma 2 dell'[articolo 2 D.P.R.](#)

[633/1972](#);

- **l'imprenditore acquista dei beni per destinarli alla rivendita.** In tale ipotesi, in considerazione del fatto che l'operazione di acquisto è **potenzialmente afferente a operazioni attive imponibili**, esercita il **diritto alla detrazione**. Tuttavia, parte di tali beni rimangono invenduti e così decide di destinarli ad omaggi per i clienti. In tale ipotesi l'**omaggio** (seppur rappresenti un'operazione priva di corrispettivo) **dovrà essere assoggettato da Iva** (con o senza rivalsa).

Sotto il profilo normativo, il principio di afferenza è sancito dal comma 2 dell'[articolo 19 D.P.R. 633/1972](#) secondo cui ***“non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti ad operazioni esenti o comunque non soggette, salvo il disposto dell'articolo 19-bis2”***.

Il riferimento all'[articolo 19-bis2 D.P.R. 633/1972](#), che disciplina la **rettifica della detrazione**, permette di correggere, appunto mediante rettifica, la detrazione inizialmente operata **se dovesse mutare nel corso del periodo d'imposta** (ovvero nel periodo di monitoraggio in caso di beni ammortizzabili o immobili) il rapporto di afferenza tra operazioni passive e attive.

Inoltre, il [comma 3](#) dell'articolo 19 D.P.R. 633/1972, ai fini del principio di afferenza, considerata **assimilate alle operazioni imponibili** (che conferiscono il diritto alla detrazione) le seguenti operazioni:

- **le cessioni all'esportazione ex [articolo 8 D.P.R. 633/1972](#);**
- **le operazioni assimilate alle esportazioni ex [articolo 8-bis D.P.R. 633/1972](#);**
- **i servizi internazionali ex [articolo 9 D.P.R. 633/1972](#);**
- **le cessioni intracomunitarie ex [articolo 41 D.L. 331/1993](#);**
- le operazioni di cui ai numeri da 1) a 4) [dell'articolo 10 D.P.R. 633/1972](#) (in linea generale operazioni bancarie ed assicurative), effettuate nei confronti di soggetti stabiliti fuori dalla Unione Europea o relative a beni destinati ad essere esportati fuori dall'Unione;
- **operazioni effettuate fuori dal territorio dello Stato le quali, se effettuate nel territorio dello Stato, darebbero diritto alla detrazione dell'imposta;**
- operazioni di cui all'[articolo 2, comma 3, lettere a\), b\), d\) ed f\), D.P.R. 633/1972](#) (cessioni che hanno per oggetto denaro e crediti, cessioni e conferimenti di azienda o rami di azienda; le cessioni di campioni gratuiti di modico valore contrassegnati; passaggi di beni in dipendenza di operazioni straordinarie);
- cessioni di cui all'[articolo 10, numero 11\), D.P.R. 633/1972](#), effettuate da soggetti che **producono oro da investimento o trasformano oro in oro da investimento**;
- **operazioni non soggette all'imposta per effetto delle disposizioni di cui all'[articolo 74, comma 1, D.P.R. 633/1972](#),** concernente disposizioni relative a particolari settori.