Iva indetraibile: deducibilità ai fini delle imposte dirette e rilevazioni contabili

di Attilio Romano ed Antonino Romano

Il diritto di detrarre l'Iva sugli acquisti inerenti all'attività esercitata subisce, secondo il Decreto del Presidente della Repubblica 26.10.1972, n. 633, limiti di diversa natura. In tutti i casi di imposta non detratta, il soggetto passivo sopporta un onere che influenza la gestione economica dell'azienda per cui si pone il problema di verificarne i presupposti ed i limiti di deducibilità ai fini delle imposte dirette. L'argomento verrà affrontato tenendo conto delle indicazioni fornite dal Ministero delle Finanze[1] ed ipotizzando la registrazione in partita doppia delle fattispecie proposte.

Indetraibilità (totale o parziale) oggettiva dell'imposta

In deroga al principio della ordinaria detraibilità dell'iva, l'articolo 19 bis1, D.P.R. n. 633/72 rubricato "*Esclusione o riduzione della detrazione per alcuni beni e servizi*" elenca espressamente i beni ed servizi per i quali la detrazione è esclusa ovvero limitata. Si espone il seguente caso.

Una impresa che si occupa di installazione e manutenzione di impianti elettrici acquista, nel corso dell'anualità 2013, un veicolo stradale (i.e. autovettura) per un importo pari ad € 20.000,00 più iva pari a €. 4.200,00.

Trattandosi di automezzo non utilizzato esclusivamente nell'esercizio dell'impresa l'Iva pagata in via di rivalsa risulta parzialmente detraibile in virtù di quanto disposto del comma 1, lettera c all'articolo 19-bis della legge iva, in misura pari al 40%.

La parte restante dell'imposta, pari al 60%, non essendo detraibile, rappresenta un **costo** per l'impresa che va a sommarsi al corrispettivo originario del bene.

In sede di registrazione della fattura di acquisto, si distingue l'imposta detraibile da quella indetraibile e successivamente si provvederà alla capitalizzazione del costo.

[1] Risoluzione 19.01.1980, n. 9/869 e Risoluzione 23.01.1984, n. 3- 9/1565; le Circolarei 30.05.1995, n. 154/E (risposta 4.3), 15.05.1997, n. 137/E (risposta 15.2), 17.10.2001, n. 90/E, 9.05.2002, n. 38/E (punto 5), 19.06.2002, n. 54/E, (risposta 16.2). Infine, si possono ricordare la risoluzione 12.09.2002, n. 297/E e la risoluzione 31.10.2002, n. 344/E. Sull'argomento anche la Norma di Comportamento n. 152 del maggio 2003, pubblicata da ADCM.

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Diversi	A	Debiti v/Fornitori		24.200
Automezzi			20.000	
IVA detraibile [40% x (20.000 x 21%)]			1.680	
IVA indetraibile [60% x (20.000 x 21%)]			2.520	

Successivamente, l'IVA indetraibile deve essere portata ad aumento del costo dell'automezzo che risulterà iscritto in contabilità per un valore di 22.520.

Automezzi	A	IVA indetraibile		2.520

La suddetta capitalizzazione è tuttavia consentita nei limiti in cui l'aggiunta dell'onere fiscale al costo dell'auto non ecceda il valore recuperabile tramite l'uso del bene (principio contabile CNDC numero 16 par. D.II. a.2).
Ma cosa succede ai fini delle imposte dirette? In questa ipotesi l' IVA indetraibile, come già anticipato, costituisce un elemento del costo del bene cui afferisce e, come tale, deve essere portata ad incremento del costo del bene stesso in conformità anche all'articolo 110, comma 1, lettera b, del D.P.R. 22.12.1986, n. 917. Trattandosi di IVA indetraibile relativa a costo capitalizzabile, essa concorre alla formazione del valore da assoggettare al processo di ammortamento[2].

[2] La Legge di Stabilità per il 2013 (Legge n. 228/2012) modifica l'art. 164, comma 1, lett. b) del TUIR, ha diminuito, a partire dal periodo d'imposta 2013, dal 40% al **20%** la percentuale di deducibilità ai fini delle imposte sui redditi, delle spese e degli altri componenti negativi relativi ai veicoli (autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli) utilizzati non esclusivamente come beni strumentali nell'esercizio di imprese, arti e professioni

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Indetraibilità dell'imposta derivante da dispensa di adempimenti per le operazioni esenti (art. 36-bis)

L'imposta relativa all'acquisto di beni e servizi è integralmente non detraibile nella ipotesi in cui il contribuente si sia avvalso della facoltà dell'esonero dagli obblighi di fatturazione e registrazione delle operazioni esenti prevista dall'articolo 36-bis del D.P.R. n. 633/72.

Si espone il seguente caso. Un'agenzia di assicurazioni che si avvale della dispensa degli adempimenti per le operazioni esenti, riceve una fattura per l'acquisto di cancelleria e stampati per complessive € 605,00 Iva compresa.

Anche in questa ipotesi, si ritiene che l'Iva non recuperabile rappresenti una maggiorazione del costo del bene o servizio acquisito. Pertanto avremo :

Diversi	A	Debiti v/Fornitori		605,00
Cancelleria e stampati			500,00	
Iva indetraibile			105,00	

Successivamente, l'IVA indetraibile deve essere portata ad aumento del costo che risulterà iscritto in contabilità per un valore € 605,00

Spese di cancelleria e stampati	A	IVA indetraibile		105,00

Ai fini IRES, l'iva indetraibile si aggiunge al costo del bene in conformità anche all'articolo 110, comma 1, lettera b, del D.P.R. n. 917/86, seguendone le sorti contabili e fiscali.

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Indetraibilità dell'imposta derivante dall'applicazione del prorata generale

Altra ipotesi riguarda le attività che danno luogo ad operazioni esenti (IVA indetraibile derivante dall'applicazione del *pro rata* ex art. 19, c. 5, e art. 19-bis del D.P.R. n. 633/1972.

Ai sensi dell'articolo 19-bis della legge Iva, per i contribuenti che effettuano operazioni esenti, la percentuale di detrazione dell'imposta relativa agli acquisti è determinata in base al rapporto tra:

- l'ammontare delle operazioni che danno diritto alla detrazione, effettuate nell'anno, e
- lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti effettuate nell'anno medesimo.

Nelle singole liquidazioni periodiche è impiegata, in via provvisoria la percentuale di detrazione dell'anno x - 1; successivamente, in sede di dichiarazione annuale, si determina la percentuale dell'anno x e si procede all'effettuazione delle operazioni di conguaglio.

Si espongono i seguenti due casi.

Caso 1

a) La società immobiliare Alfa, in sede di conguaglio definitivo del pro-rata, determina un'imposta indetraibile per effetto del pro-rata generale di € 1.000,00.

In questa ipotesi, in assenza di opzione per la dispensa degli adempimenti, l'onere fiscale appare correlato per sua natura all'intera gestione aziendale caratterizzata dalla coeva presenza di attività imponibili ed attività esenti dal tributo.

Di conseguenza l'iva indetraibile non incrementa la spesa di uno specifico acquisto (bene o servizio)[3] ma va considerata un costo generale e contestualmente occorrerà contabilmente rilevare una diminuzione del credito iva vantato nei confronti dell'Erario.

Pertanto, avremo una ipotesi di iva indetraibile da pro rata generale determinata in sede di conguaglio di fine anno.

[3] Cfr. M. PIAZZA ed E. ASPESI, *L'iva indetraibile alza i costi,* Il Sole 24 Ore 9.05.2003, che esaminano il caso in cui gli amministratori della società ritengano di portare l'Iva parzialmente o totalmente indetraibile per effetto del pro rata a incremento del costo del bene o servizio cui afferisce.

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Imposte e tasse dell'esercizio o Spese generali	A	IVA c/acquisti	1.000,00

Ai fini reddituali la spesa per imposte non potendo essere imputata alle singole operazioni d'acquisto costituirà una spesa generale deducibile nella determinazione del reddito d'impresa ai sensi dell'art. 109, co. 5, del D.P.R. n. 917/1986 nell'esercizio di competenza.

Caso 2

b) La società immobiliare Beta, in sede di conguaglio definitivo del pro-rata, determina una maggiore imposta detraibile derivante da prorata generale di importo pari a € 3.500,00.

La maggiore iva detraibile, aumenterà il credito vantato nei confronti dell'Erario e contestualmente si ridurrà l'influenza della spesa per imposte determinata in via provvisoria. Pertanto avremo una ipotesi di maggiore iva detraibile da prorata generale determinata in sede di conguaglio di fine anno.

IVA c/acquisti	A	Sopravvenienze attive	3.500,00

Indetraibilità dell'imposta derivante dall'applicazione del prorata di destinazione

Ai sensi del comma 2 dell'articolo 19-bis del D.P.R. n. 633/72, qualora siano poste in essere operazioni esenti indicate ai numeri da 1 a 9 dell'articolo 10 della stessa legge, che non formino oggetto dell'attività propria dell'impresa, risulta indetraibile l'Iva relativa ai beni e servizi acquistati per effettuare queste ultime operazioni.

Si espone il seguente caso. Una società industriale concede finanziamenti ad alcuni dei propri clienti ed utilizza per la sola gestione dell'attività finanziaria un determinato locale ufficio. Si riceve la fattura relativa ai consumi di energia elettrica riferibile esclusivamente all'utilizzo del locale di importo pari ad € 1.200,00 Iva compresa.

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

In questa ultima ipotesi, si ritiene che l'iva non recuperabile vada ad integrare il costo del servizio afferente la singola operazione di acquisto.
Pertanto, contabilmente, avremo :

Diversi	A	Debiti v/Fornitori		1.200,00
Energia elettrica			991,73	
Iva indetraibile			208,27	

Successivamente, l'IVA indetraibile deve essere portata ad aumento del costo del servizio che risulterà iscritto in contabilità per un valore € 1.200,00

Energia elettrica	A	IVA indetraibile		208,27

Considerato che nel caso in esame l'onere fiscale integra una voce di costo accessorio al servizio cui afferisce esso va portato ad incremento di quel costo (art. 110 c. 1 lett. b D.P.R. n. 917/86) subendone lo stesso trattamento contabile e fiscale.

12 giugno 2013
Attilio Romano ed Antonino Romano

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente