



Secondo il principio generale sancito dall'art. 19 del D.P.R. 633/72, l'Iva che ad un soggetto viene addebitata l'acquisto o l'importazione di un bene o la prestazione di un servizio è detraibile dall'Iva addebitata sulle cessioni di beni o prestazioni di servizi.

Suddetto principio trova altresì delle limitazioni, di tipo oggettivo e soggettivo, che saranno affrontate di seguito e che generano conseguenze a livello di Conto Economico dei soggetti coinvolti.

IVA oggettivamente indetraibile (art. 19bis1 D.P.R. 633/72)

Tale disposizione prevede un'esclusione o limitazione relativamente alla detrazione dell'IVA di determinati beni e servizi specificatamente determinati dall'art. 19-*bis*1 DPR 633/72.

Esempio

Una società che svolge attività d'impresa (diversa dall'attività di agenzia) acquista un autovettura da 11.500 € + IVA 2.530 €. Secondo la disposizione contenuta nella lett. c) del co.1 dell'art. 19-*bis* DPR 633/72 che prevede una detraibilità dell'IVA forfettaria al 40%, l'imposta assolta all'acquisto sarà detraibile solo per 1.012€ (40% di 2.530 €). I restanti 1.518 € andranno a sommarsi al costo del veicolo che risulterà quindi pari a 13.018 €.

Esempio :

Una società acquista un cellulare del valore di 100 € + IVA 22%.

L'iva sull'acquisto dei cellulari viene assolta al 50%. Ne consegue che su 22€ (22% di 100€) è possibile portare in detrazione 11€ di Iva, mentre i restanti 11€ non sono detraibili.

Iva indetraibile in via specifica (artt. 19 co.4, 19-bis, co. 2)

Tali disposizioni prevedono che l'Iva, relativa all'acquisto od all'importazione di beni e servizi utilizzati per effettuare operazioni non soggette o esenti, sia indetraibile.

Esempio

Una società che svolge attività di commercio, possiede un immobile ad uso abitativo.

L'immobile è locato a una persona fisica, durante la locazione la società effettua lavori di manutenzione straordinaria che ammontano a 1.000 € + 220 € di IVA.

Il canone di locazione è esente, in quanto non integra una vera e propria attività da parte del locatore secondo l'art. 10, punto 8 DPR 633/72, e non influenza il calcolo del pro-rata generale di detrazione, ma l'IVA relativa ai costi per la manutenzione straordinaria di 220 € afferenti esplicitamente ad un'operazione esente risulterà interamente indetraibile.

Iva indetraibile da dispensa (art. 36-bis)

Tale disposizione, prevede l'indetraibilità dell'Iva nel caso di contribuenti che pongano in essere attività che danno luogo esclusivamente a operazioni esenti.

Esempio

Una società che svolge attività di assicurazione svolge prestazioni rientranti nell'esenzione prevista dall'art.10, punto 2), del DPR 633/72 e opta per la dispensa contenuta nell'art. 36-*bis* del DPR 633/72. Secondo la normativa IVA, tale soggetto non può detrarre l'Iva assolta sugli acquisti.

Iva indetraibile da pro-rata (art. 19, co.5)

Tale disposizione, prevede l'indetraibilità dell'IVA (totale o parziale) nel caso di contribuenti che pongano in essere attività che danno luogo a operazioni esenti.

Vedremo di seguito nel dettaglio alcuni esempi.

BENI E SERVIZI CON IVA

INDETRAIBILE

OGGETTIVAMENTE INDETRAIBILE

INDETRAIBILE IN VIA SPECIFICA

INDETRAIBILE PER APPLICAZIONE DI DISPENSA

INDETRAIBILE DA PRO-RATA

IVA INDETRAIBILE: onere accessorio?

In merito all'argomento vi sono alcune pronunce sia da parte dell'Amministrazione finanziaria sia da parte della dottrina¹, che indicano che l'IVA risultante indetraibile a seguito di operazioni come quelle precedentemente esposte può costituire:

- un **onere accessorio** di diretta imputazione al costo del bene o del servizio cui si riferisce, deducibile ai sensi dell'art. 110 T.U.I.R.;

- un **costo generale** di esercizio, deducibile ai sensi dell'art. 109 T.U.I.R.²

Le operazioni che potranno generare un onere accessorio di diretta imputazione al costo del bene o servizio, sempre secondo l'interpretazione dell'ADC di Milano nella norma n. 152, sono quelle indicate ai numeri 1, 2 e 3 della trattazione sopra effettuata; mentre per quanto riguarda la numero 4, tali operazioni comporteranno invece il generarsi di un costo generale per il soggetto che la pone in essere.

ONERE ACCESSORIO DI DIRETTA IMPUTAZIONE

IVA OGGETTIVAMENTE INDETRAIBILE

IVA INDETRAIBILE IN VIA SPECIFICA

IVA INDETRAIBILE PER APPLICAZIONE DA DISPENSA

COSTO GENERALE DI ESERCIZIO

IVA INDETRAIBILE DA PRO - RATA

Profili contabili

Sotto il profilo contabile e secondo il documento interpretativo n.1 del principio contabile n. 12, nel Conto Economico è possibile trovare l'Iva indetraibile sotto due diverse collocazioni:

- **Costi della produzione:** "Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci" (B.6 – CONTO ECONOMICO);

- **Costi di produzione:** "Oneri diversi di gestione" (B.14 – CONTO ECONOMICO).

Nel primo caso l'IVA indetraibile segue il trattamento contabile del bene o del servizio acquistato al quale si riferisce.

Si tenga presente che qualora si tratti di immobilizzazioni, la capitalizzazione dell'IVA è consentita nei limiti in cui l'aggiunta di tale costo al prezzo di acquisto non determini un valore che ecceda quello recuperabile tramite l'uso.

Nel caso invece di costo generale, l'IVA indetraibile è considerata quale onere diverso di gestione e quindi classificata nella voce B.14 del Conto Economico.

IL “*Pro-rata*”

Quando l'applicazione dell'IVA indetraibile deriva da applicazione di “*pro-rata*” di detraibilità totale o parziale ai sensi degli artt. 19-

bis

e 19, co.5 del DPR 633/72 a livello contabile e fiscale tale onere costituisce un costo generale per l'azienda deducibile ai fini delle imposte dirette nell'esercizio di competenza.

Questo in quanto esso costituisce un onere accessorio collegato all'intera gestione aziendale e non alla singola operazione d'acquisto.

Casi pratici

Di seguito si analizzeranno degli esempi relativamente alle casistiche sopra esaminate con le conseguenti scritture contabili.

“Pro-rata” parziale

ESEMPIO 1

Un soggetto svolge sia attività che vengono assoggettate ad IVA sia attività esenti.

Dall'attività imponibile ricava 60.000 € l'anno e consegue invece ricavi dall'attività esente per 40.000 €. Si determina quindi un pro-rata generale di detrazione IVA pari al 60%.

1: ACQUISTO DI SERVIZI DI CONSULENZA FISCALE E AMMINISTRATIVA

Il soggetto durante l'anno sostiene spese documentate di consulenza fiscale e amministrativa per € 1200 + IVA 264 €.

CONTO ECONIMICO

DARE

AVERE

Consuetudine fiscale e Amministrativa

€ 1.200,00

Costo per IVA indetraibile

€ 105,60

STATO PATRIMONIALE

DARE

AVERE

IVA a credito

€ 158,40

Debiti V/S fornitore

€ 1.464,00

Ai fini delle imposte sul reddito e IRAP il soggetto potrà portare in deduzione costi per servizi di consulenza pari a 1.305,60 €.

ACQUISTO DI UN BENE AMMORTIZZABILE

Il soggetto durante l'anno acquista una stampante/fotocopiatrice per il valore di € 2.500
+ Iva 550 €, la registrazione contabile sarà la seguente.

CONTO ECONIMICO

DARE

AVERE

Costo per IVA indetraibile

€ 220,00

--

--

STATO PATRIMONIALE

DARE

AVERE

Macchine ufficio elettroniche

€ 2.500,00

Debiti V/S fornitore

€ 3.050,00

IVA a credito

€ 330,00

Come si può comprendere, la voce “Macchine d’ufficio elettroniche” ammonterà a 2.720,00 € (costo del bene più parte di IVA indetraibile). A fine esercizio l’ammortamento sarà effettuato su 2.720 €.

“Pro-rata” totale

ESEMPIO

Si analizzi ora, il caso di un soggetto che consegue dalla sua attività soltanto ricavi esenti, soggetto che avrà quindi un pro-rata generale di detrazione IVA pari allo 0%.

ACQUISTO DI MATERIALE INERENTE LA SUA ATTIVITA’:

Spese di cancelleria e modulistica per ufficio 800€ + IVA 176€, la registrazione contabile sarà la

segunte:

CONTO ECONIMICO

DARE

AVERE

Cancelleria e modulistica per ufficio

€ 976,00

STATO PATRIMONIALE

DARE

AVERE

Debiti V/S fornitore

€ 976,00

ACQUISTO DI MOBILI PER L'UFFICIO

Il soggetto che realizza soltanto ricavi esenti, sostiene nel corso dell'anno spese per mobili d'ufficio pari a 5.000€ + 1.110€ di IVA.

La scrittura contabile che deriva da tale operazione è la seguente:

CONTO ECONIMICO

DARE

AVERE

--

--

Debiti V/S fornitore

€ 6.110,00

STATO PATRIMONIALE

DARE

AVERE

Mobili e arredi

€ 6.110,00

Iva oggettivamente indetraibile

Una società che possiede due automezzi del valore di 20.000 € sostiene spese di manutenzione per gli automezzi per euro 1200. + IVA 264 €.

La relativa scrittura contabile di tale operazione è la seguente:

CONTO ECONIMICO

DARE

AVERE

Manutenzioni e riparazioni automezzi

€ 1.358,40

--

--

STATO PATRIMONIALE

DARE

AVERE

IVA a credito

€ 105,60

€ 1.464,00

Debiti V/S Fornitore

