

**ASSOCIAZIONE DOTTORI COMMERCIALISTI DI MILANO, COMMISSIONE NORME DI
COMPORTAMENTO E DI COMUNE INTERPRETAZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA, NORMA DI
COMPORTAMENTO N. 152, MAGGIO 2003**

Trattamento, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, dell'IVA non ammessa in detrazione

L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO ASSOLTA IN RELAZIONE ALL'ACQUISTO DI BENI E SERVIZI E ALLE IMPORTAZIONI NELL'AMBITO DELL'ESERCIZIO DI ATTIVITÀ D'IMPRESA, QUALORA NON SIA AMMESSA IN DETRAZIONE, PUÒ COSTITUIRE, A SECONDA DELLE FATTISPECIE, UN ONERE ACCESSORIO DI DIRETTA IMPUTAZIONE AL COSTO DEL BENE O SERVIZIO CUI ESSA AFFERISCE OPPURE UN COSTO D'ESERCIZIO.

NEL PRIMO CASO, SE L'IMPOSTA È RELATIVA A COSTI CAPITALIZZABILI, CONCORRE ALLA FORMAZIONE DEL VALORE DA ASSOGGETTARE AL PROCESSO DI AMMORTAMENTO.

NEL SECONDO CASO, L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO INDETRAIBILE È IMPUTATA AL CONTO ECONOMICO, FRA GLI ONERI DIVERSI DI GESTIONE, ED È INTERAMENTE DEDUCIBILE NELL'ESERCIZIO DI COMPETENZA.

**** * ****

La detrazione dell'IVA sugli acquisti di beni e servizi e sulle importazioni è in via di principio ammessa ove gli stessi siano posti in essere nell'esercizio d'impresa, arte o professione (articolo 19, comma 1, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633).

In deroga a tale principio, l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta può essere precluso o limitato:

- a) in relazione al tipo di bene o servizio acquistato od importato (IVA oggettivamente indetraibile ex art. 19-bis 1 del D.P.R. n. 633/1972);
- b) in caso di acquisto od importazione di un bene o servizio utilizzato per effettuare un'operazione non soggetta o esente (IVA indetraibile in via specifica ex comma 4 dell'art. 19 e comma 2 dell'art. 19-bis del D.P.R. n. 633/1972);
- c) qualora vengano poste in essere attività che danno luogo ad operazioni esenti (IVA indetraibile derivante dall'applicazione del *pro rata* ex art. 19, comma 5, e art. 19-bis del D.P.R. n. 633/1972);
- d) qualora sia esercitata l'opzione di cui all'art. 36-bis del D.P.R. n. 633/1972, da parte dei contribuenti che pongono in essere operazioni esenti dall'imposta.

In tali casi l'IVA, essendo indetraibile, costituisce un elemento di costo (1).

Ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, l'IVA indetraibile per le cause indicate nelle precedenti lettere a) e d) costituisce un elemento del costo del bene o servizio cui afferisce e, come tale, deve essere portata ad incremento del costo del bene o servizio stesso in conformità anche all'articolo 76, comma 1, lettera b) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, Testo Unico delle Imposte sui Redditi (2). Se l'IVA indetraibile è relativa a costi capitalizzabili, essa concorre alla formazione del valore da assoggettare al processo di ammortamento.

Ad identiche conclusioni si deve giungere per l'IVA indetraibile per le cause indicate nella precedente lettera b).

Infine, nel caso di cui alla precedente lettera c), ossia di indetraibilità anche totale dell'IVA causata dall'applicazione del *pro rata* di cui all'articolo 19, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972 ed in assenza di opzione per la dispensa degli adempimenti, l'onere – collegandosi per sua natura all'intera gestione aziendale e non potendo essere imputato alle singole operazioni d'acquisto – costituisce, ai fini fiscali, una spesa generale, deducibile nella determinazione del reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 75, comma 5, del D.P.R. n. 917/1986 nell'esercizio di competenza (3). Ai fini della determinazione dell'importo deducibile:

- a) nell'ipotesi di esercizio coincidente con l'anno solare, si applica il rapporto di detraibilità definitivo calcolato alla fine dell'anno stesso;
- b) nell'ipotesi di esercizio non coincidente con l'anno solare, si applica il pro-rata provvisorio; l'importo dell'eventuale conguaglio determinato in occasione del calcolo del pro-rata definitivo sarà considerato sopravvenienza attiva o passiva nel successivo periodo d'imposta (4).

Tuttavia, qualora l'IVA indetraibile di cui alla precedente lettera c) venga imputata direttamente agli specifici acquisti cui afferisce, nei limiti dei principi contabili, tale imputazione assumerà rilevanza anche agli effetti fiscali (5).

(1) In proposito, il principio contabile n. 16 elaborato dalla Commissione per l'elaborazione dei principi contabili dei Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri – al punto D.II.a) 2 – afferma la seguente regola: "L'IVA non costituisce un elemento di costo, ma un credito verso l'Erario, salvo il caso di IVA indetraibile. La capitalizzazione del costo aggiuntivo sostenuto a causa di acquisti di immobilizzazioni materiali in regime di IVA indetraibile è consentita nei limiti in cui l'aggiunta di tale costo al prezzo di acquisto non faccia sì che si ecceda il valore recuperabile tramite l'uso del bene". Il documento interpretativo del principio contabile n. 12, par. B6, conferma che "eventuali imposte di fabbricazione o l'IVA non recuperabile vengono incorporate nel costo dei beni e classificate nello stesso modo". Per quanto riguarda l'IVA sulle prestazioni di servizi, si veda la circolare 19 giugno 2002, n. 54/E, risposta 16.2., pur se con riferimento agli esercenti arti e professioni.

(2) *Cfr.* risoluzione 19 gennaio 1980, n. 9/869; circolare 30 maggio 1995, n. 154/E, risposta 4.3; circolare 17 ottobre 2001, n. 90/E; circolare 9 maggio 2002, n. 38/E, punto 5; risoluzione 12 settembre 2002, n. 297/E.

(3) *Cfr.* risoluzione 19 gennaio 1980, n. 9/869. Per gli esercenti arti e professioni, il costo è deducibile nel periodo d'imposta in cui è sostenuto.

(4) *Cfr.* risoluzione ministeriale 23 gennaio 1984, n. 3, prot. 9/1565.

(5) *Cfr.* circolare 30 maggio 1995, n. 154/E, risposta 4.3, e risoluzione 12 settembre 2002, n. 297/E, con riferimento al caso dell'IVA indetraibile a causa di un pro-rata di detraibilità di cui all'articolo 19-bis del D.P.R. 633/1972 pari a zero; *cf.* anche circolare 15 maggio 1997, n. 137/E, risposta 15.2, con riferimento al caso dell'IVA indetraibile sull'unico acquisto effettuato nel corso del periodo d'imposta, in presenza di un pro-rata di parziale detraibilità. A parere dell'Assonime – circolari 20 maggio 1997 n. 60 (pag. 59) e 4 maggio 2002 n. 30 (pag. 51) – tali precisazioni ancorché facciano riferimento a fattispecie affatto particolari, dovrebbero in realtà intendersi espressione di un principio generale.