

01. NOZIONE

Come noto il **DPR 26 ottobre 1972, n. 633** ha introdotto e disciplinato **l'imposta sul valore aggiunto (IVA)**.

Da quell'epoca sicuramente il DPR 633/1972 è stata la norma che ha raccolto il maggior numero di integrazioni e modificazioni e questa attitudine non pare mai placarsi.

In questa scheda ci soffermiamo sul **disposto dell'articolo 19 del DPR** titolato **Detrazione**, ovvero l'imposta che il contribuente può portare in diminuzione dall'Iva dovuta, completeremo il discorso relativo alla detrazione d'imposta soffermandoci anche sugli articoli:

19-bis	Percentuale di detrazione
19-bis.1	Esclusione o riduzione della detrazione per alcuni beni e servizi
19-bis.2	Rettifica della detrazione
19-ter	Detrazione per gli enti non commerciali

Un lavoro esaustivo per visionare le effettive possibilità di poter detrarre l'Iva pagata sugli acquisti.

02. L'ARTICOLO 1 DEL DPR 633/1972

L'articolo di approccio al DPR 633/1972 è di una assoluta brevità e di un altrettanto assoluta chiarezza:

Articolo 1 del DPR 633/1972

L'imposta sul valore aggiunto si applica **sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi** effettuate nel **territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni** e sulle importazioni da chiunque effettuate

Poche parole di una chiarezza disarmante che individuano **i tre presupposti dell'imposta sul valore aggiunto:**

presupposto oggettivo	secondo cui rientrano nel campo di applicazione dell'Iva le operazioni definite come cessioni di beni o prestazioni di servizi
presupposto soggettivo	In base al quale l'imposta trova applicazione solo se l'operazione è posta in essere da un operatore economico (soggetto Iva)
presupposto territoriale	secondo cui l'operazione per scontare l'imposta deve essere effettuata nel territorio dello Stato.

I tre presupposti devono essere **simultaneamente soddisfatti**, in mancanza anche di uno solo l'operazione **non rientra nel campo Iva**.

Unica eccezione: **le importazioni** che rientrano nel campo Iva da chiunque effettuate poiché, in questo caso, il requisito soggettivo non è rilevante. Ciò significa che anche un privato sconta l'Iva, se esegue un'importazione, la sconterà in dogana.

03. IDENTIFICAZIONE DELL'OPERAZIONE

Definite le caratteristiche perché un'operazione possa dirsi ricadente nel campo Iva e avutane conferma occorre capire se l'operazione è:

imponibile	sottoposta, dunque, ad aliquota Iva;
non imponibile	senza applicazione di Iva in Italia;
esente	nel campo Iva ma ad aliquota zero per cento;
esclusa	operazioni escluse dalla base imponibile dell'imposta.

Tanto premesso immergiamoci ora sulla possibilità effettiva o limitata di poter detrarre l'Iva corrisposta sugli acquisti.

04. IL DIRITTO ALLA DETRAZIONE DELL'IVA CORRISPOSTA

Il primo comma dell'articolo 19 del DPR 633/1972 riconosce un diritto generalizzato di detrazione per tutti i beni o servizi acquistati nell'esercizio d'impresa o di arte e professione.

Per la determinazione dell'imposta dovuta ... **è detraibile**... l'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione. ... Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui **l'imposta diviene esigibile** ed è esercitato **al più tardi con la dichiarazione relativa all' anno** in cui il diritto alla detrazione è sorto ...

In verità, tanta esplicita chiarezza, viene immediatamente ridimensionata e limitata dalle disposizioni appena successive e, ancor di più, dagli articoli seguenti. Peraltro l'articolo è stato modificato oltre trenta volte dall'istituzione dell'Iva a dimostrazione che l'argomento è tema continuo di aggiustamenti e precisazioni.

Infatti il successivo comma intanto precisa:

Non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti **operazioni esenti** o comunque **non soggette all'imposta**, salvo il disposto dell'articolo 19-bis.2. In nessun caso è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni o servizi utilizzati per l'effettuazione di manifestazioni a premio.

Le operazioni **esenti** sono facilmente individuabili poiché le stesse sono pedissequamente elencate all'articolo 10 del DPR 633/1972.

Qualche attenzione in più richiede invece la locuzione **non soggette all'imposta**, perché nel concetto entrano

- ➔ sia le operazioni specificatamente previste (si pensi **all'art. 2 comma 3** in merito alle operazioni non considerate cessioni di beni, oppure **all'art. 3 comma 4** sulle operazioni non considerate prestazioni di servizi)
- ➔ sia quelle che non entrano nel campo Iva per mancanza di uno o più dei presupposti dell'imposta di cui all'articolo 1.

Il consolidato orientamento giurisprudenziale attende che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi poste in essere dalle società costituiscano, per **presunzione assoluta**, operazioni effettuate nell'esercizio d'impresa con imposizione sulle relative operazioni attive.

RICORDA

La presunzione assoluta per le società nelle operazioni attive **non opera per le operazioni passive.**

La Cassazione con sentenza 16697/2003 lega il diritto alla detraibilità all'inerenza, affermando, tra l'altro: " Né può presumersi la sussistenza dei requisiti dell'inerenza e della strumentalità in ragione della qualità di società commerciale dell'acquirente, ...**mentre le cessioni di beni da parte di società commerciali sono da considerare in ogni caso effettuate nell'esercizio d'impresa**, viceversa, **in ordine agli acquisti** delle stesse società, **l'inerenza all'esercizio dell'impresa** di tali operazioni passive non può essere ritenuta, ai fini della detraibilità dell'imposta, in virtù della semplice qualità di imprenditore societario dell'acquirente ... ma va accertata su un piano di effettività, in stretta connessione con le finalità imprenditoriali, e **con onere della prova a carico di colui che la detrazione invochi.** ...

Quindi per la prova dell'inerenza occorre fare riferimento a quanto asserito ripetutamente dai Giudici comunitari, stabilendo se **nel momento in cui procede all'acquisto** il soggetto passivo agisca come tale e quindi maturi e possa beneficiare del diritto alla detrazione.

In tale prospettiva la nostra amministrazione riconosce il diritto alla detrazione non derivante sull'effettiva utilizzazione degli stessi, posto che gli stessi possano essere utilizzati in tempi e modi diversi dipendenti dall'organizzazione aziendale, quanto **dalla valutazione** che gli stessi siano **afferenti**, destinati quindi ad essere utilizzati in operazioni che danno o non danno diritto a detrazione. Per beni e servizi naturalmente collegati alla natura dell'attività esercitata, appare ovvio.

Appare ugualmente del tutto ovvio che se tali beni e servizi siano destinati ad essere impiegati in attività non soggette all'imposta, l'Iva in acquisto non potrà essere detratta dal contribuente ferma comunque la possibilità di operare le necessarie rettifiche qualora la prospettiva cambi in corso d'opera (a tale proposito della Rettifica si veda l'Apposita Scheda in questa Sezione).

05. LA VERIFICA DELL'INERENZA

Pr svolgere qualche rilievo relativo all'inerenza ricordiamo cosa sancisce la norma già prodotto in queste pagine:

...è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa. ...

La formulazione della norma, considerata alla luce delle disposizioni originarie previste **dall'articolo 5, punto 6 della legge di delega per la riforma tributaria 9 Ottobre 1971, n.825** (che stabiliva, come criterio direttivo, la detrazione dell'imposta "in dipendenza di atti relativi alla produzione e al commercio di beni e servizi imponibili"), indica chiaramente che **opera la detrazione prevista quando vi sia correlazione tra attività esercitata dal soggetto passivo ed i beni e/o servizi acquistati**, i quali perciò devono necessariamente inerire all'impresa, anche se non è richiesta la loro utilizzazione effettiva.

Nel merito una sentenza della Corte di Cassazione numero 450/2018 muta orientamento in tema di inerenza all'attività di impresa aprendo uno scenario diverso dai precedenti orientamenti giurisprudenziali chiarendo che essa: "esprime la riferibilità del costo sostenuto all'attività d'impresa, anche se in via indiretta, potenziale od in proiezione futura" e che "va disattesa la definizione della nozione dell'inerenza, utilizzata da parte della giurisprudenza – di questa Corte, formulata in termini di suscettibilità, anche solo potenziale, di arrecare, direttamente' e indirettamente, una utilità all'attività d'impresa, e costituente – requisito generale della deducibilità dei costi".

Quindi, l'inerenza del costo deve essere valutata prescindendo dall'utilità o dal vantaggio che lo stesso apporta per la produzione dei ricavi. **Sono costi non inerenti e, quindi indeducibili, solo quelli estranei all'esercizio dell'impresa.** "Viceversa, l'inerenza deve essere apprezzata attraverso un giudizio qualitativo, scevro da riferimenti ai concetti di utilità o di vantaggio, afferenti ad un giudizio quantitativo, e deve essere distinta anche dalla nozione di congruità del costo.

In questo quadro concettuale occorre precisare che l'evidenziazione di un comportamento antieconomico in relazione alle imposte sui redditi e dell'iva non può giustificarsi identificando l'inerenza con la sproporzione o l'incongruità dei costi... per quanto esposto, la sentenza impugnata non può essere condivisa in ordine alla motivazione che ha escluso

l'inerenza del costo invocato, poiché esso non aveva incrementato i ricavi aziendali, recependo un'accezione di inerENZA non corretta."

Sul tema il Giudice comunitario aveva ribadito in tema di inerENZA due concetti.

Interruzione della catena dell'Iva

Se l'acquisto ha quale unico scopo l'effettuare un'operazione attiva detassata, la detrazione **non può essere esercitata, l'indetraibilità** in questo caso discende da una destinazione specifica del bene al momento dell'operazione esente, in relazione alla detta afferenza.

Contesto più generale

Se l'acquisto si inserisce nel contesto più generale dell'attività imponibile del soggetto **la detrazione resta ammessa** perché il costo di acquisto anche delle spese generali del soggetto passivo, **concorre** a formare il prezzo dei beni/servizi venduti.

Anche l'AA.FF. nazionale è in linea con la giurisprudenza comunitaria in queste casistiche.

06. OPERAZIONI COMUNQUE IMPONIBILI

Il terzo comma dell'articolo 19 del DPR 633/1972 riconosce una gamma di operazioni cui compete il diritto alla detrazione, anche se le stesse non sono soggette ad imposta.

Rientrano in questa declaratoria:

a)	operazioni di cui agli articoli 8, 8-bis e 9 o a queste assimilate dalla legge, ivi comprese quelle di cui agli articoli 40 e 41 del decreto-legge 31 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427;	Le cessioni all'esportazione ed operazioni assimilate, nonché cessioni intracomunitarie non imponibili.
a-bis)	le operazioni di cui ai numeri da 1) a 4) dell'articolo 10, effettuate nei confronti di soggetti stabiliti fuori della Comunità o relative a beni destinati ad essere esportati fuori della Comunità stessa;	Le operazioni bancarie, finanziarie e assicurative nei confronti di soggetti extracomunitari o relative a beni da esportare fuori dell'Unione europea.

b)	operazioni effettuate fuori dal territorio dello Stato le quali, se effettuate nel territorio dello Stato, darebbero diritto alla detrazione dell'imposta;	Le operazioni escluse per difetto del presupposto territoriale, tranne quelle che se fossero effettuate in Italia darebbero diritto alla detrazione.
c)	operazioni di cui all'articolo 2, terzo comma, lettere a), b), d) ed f);	Vessioni di denaro, conferimenti d'azienda o di rami aziendali, cessioni di campioni gratuiti di modico valore, passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni, ecc. .
d)	cessioni di cui all'articolo 10, numero 11), effettuate da soggetti che producono oro da investimento o trasformano oro in oro da investimento;	L'oro in forma di lingotti o placchette di peso accettato dal mercato dell'oro, ma comunque superiore ad 1 grammo, di purezza pari o superiore a 995 millesimi, rappresentato o meno da titoli; le monete d'oro di purezza pari o superiore a 900 millesimi, coniate dopo il 1800, che hanno o hanno avuto corso legale nel Paese di origine, normalmente vendute a un prezzo che non supera dell'80 per cento il valore sul mercato libero dell'oro in esse contenuto.
e)	operazioni non soggette all'imposta per effetto delle disposizioni di cui al primo comma dell'articolo 74, concernente disposizioni relative a particolari settori.	Commercio di generi di monopolio, commercio di tabacchi, commercio di schede telefoniche, commercio di giornali, ecc. .

Queste operazioni, ai fini Iva, **sono assimilate alle operazioni imponibili** e **ai fini della detrazione**, non subiscono alcuna limitazione al loro diritto alla detrazione dell'imposta salvo le cause di indetraibilità oggettiva.

Vengono considerate ugualmente imponibili le operazioni effettuate nell'ambito dei **depositi Iva**.

Il deposito IVA è un luogo fisico, situato all'interno del territorio italiano, nel quale la merce è introdotta, sosta ed esce e può beneficiare di determinate **agevolazioni** dal punto di vista IVA. L'articolo di riferimento è l'art. 50-bis del D.L. 331/93.

07. NASCITA E TERMINE DELLA DETRAZIONE

Il **comma 1 dell'articolo 19 DPR 633/1972, ultimo periodo** afferma:

Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed **è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto** ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.

Il DL 50/2017, articolo 2, comma 1 ha ridotto di due anni il termine per poter esercitare la detrazione, prima la detrazione poteva essere fruita **entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva** relativa al **secondo anno successivo**. La modifica ha avuto effetto dalle fatture emesse dal 1° gennaio 2017.

Quale effetto temperativo è stata introdotta nella legge di conversione una disposizione transitoria che ha fatto salva la detraibilità dell'Iva per gli acquisti effettuati nel 2015 e 2016 evitando un'imbarazzante penalizzazione retroattiva della norma

Riassumendo si è delineata la situazione riportata nella successiva tabella.

Anno documento	Anno ricezione	Anno registrazione	Detraibilità IVA	Periodo liquidazione Iva	Anno d'imposta Dichiarazione IVA
2017	2017	2017	SI	2017	2017
2017	2018	2018	SI	2018	2018
2017	2017	Entro 30 aprile 2018	SI	===	2017 (VF1 – VF13)
2017	2017	Oltre 30 aprile 2018	NO	2018	2018 (VF19)

Ritornando al disposto normativo il **momento di esigibilità** coincide, generalmente, con quello di effettuazione dell'operazione, di regola, dunque, **il diritto alla detrazione** sorge al momento dell'acquisto di beni e di servizi.

Col fine di evitare indebiti vantaggi la norma fissa che il **diritto alla detrazione si esercita in base alle condizioni di detraibilità esistenti nel momento in cui l'imposta è diventata esigibile.**

Quanto alla modalità per usufruire della detrazione lo stesso si esercita in sede di dichiarazione periodica o annuale a condizione che il contribuente sia in grado di provare, su base documentale, perché e in quale misura il diritto gli compete (*CM 328/1997*). Sostanzialmente la vecchia e sempre valida teoria per cui **senza documento non si procede a registrazione** e, di conseguenza, non matura alcun diritto alla detrazione. In sintesi la registrazione è atto preparatorio ad esercitare la detrazione.

Discorso attento merita il **nuovo orientamento del legislatore** rispetto alla detraibilità **dell'Iva non dovuta.**

In estrema sintesi fino al 2017 la detrazione dell'imposta pagata, **a monte**, per l'acquisto o l'importazione di beni/servizi non era ammessa in ogni caso se l'operazione era stata indebitamente assoggettata ad imposta essendo, invece, **esente o esclusa da Iva.**

Sul tema numerosa giurisprudenza nazionale e comunitaria confermava la tesi, addirittura se l'operazione fosse stata assoggettata ad imposta con **aliquota superiore** non veniva riconosciuta neppure l'effettiva imposta **che sarebbe stata dovuta.**

In proposito, la stessa giurisprudenza comunitaria ha espressamente affermato che i principi di **neutralità, effettività e non discriminazione** non ostano ad una legislazione nazionale – quale quella italiana – che consente **esclusivamente al fornitore** di chiedere il rimborso dell'imposta indebitamente versata all'Erario, siccome il cliente – nel rapporto privatistico discendente dalla rivalsa – può esercitare l'azione civilistica di ripetizione dell'indebito nei confronti del fornitore (articolo 2033 codice civile), soggetta a prescrizione decennale.

La legge di Bilancio 2018 ha mutato lo scenario con l'integrazione dell'articolo 6, sesto comma del D.Lgs. 471/1997 *"chi computa illegittimamente in detrazione l'imposta assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa, è punito con la sanzione amministrativa pari al novanta per cento dell'ammontare della detrazione compiuta"* con la previsione che: *"in caso di applicazione dell'imposta **in misura superiore a quella effettiva**, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, **fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli articoli 19 e seguenti del decreto dei***

*Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, **il cessionario o il committente anzidetto è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro.** La restituzione dell'imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale'*

In tale ottica imposta superiore comprende anche l'operazione considerata imponibile al contrario di esente, non imponibile o non soggetta.

In questo caso la nuova norma tutela il cliente consentendogli, comunque, **il diritto alla detrazione**. Nel silenzio, al momento della scrittura, dell'Agenzia Entrate si ritiene che tale norma abbia carattere retroattivo in ossequio al principio del *favor rei*.

08. DETRAZIONE IVA NEL REVERSE CHARGE

Per quanto riguarda le prestazioni assoggettate erroneamente a **reverse charge** cosiddetto **interno**, l'articolo 6, comma 9-bis, del D. Lgs. 471/1997 ha previsto che la detrazione resta ammessa anche se dovrà scontare la sanzione da 250 a 10.000 euro (*vedi nell'apposita Sezione la Scheda corrispondente*).

Per le operazioni erroneamente assoggettate a **reverse charge** cosiddetto **esterno**, cioè per le cessioni di beni o le prestazioni di servizi poste in essere da un soggetto non stabilito in Italia, è stato precisato che l'imposta è **detraibile**.

09. ESCLUSIONE O RIDUZIONE DELLA DETRAZIONE

L'articolo 19-bis.1 del DPR 633/1972 ci introduce alla esclusione o riduzione della detrazione per alcuni beni o servizi in deroga alle disposizioni dell'articolo 19, si tratta di otto casistiche che sinteticamente riepiloghiamo

a) AEROMOBILI

L'imposta sull'acquisto e l'importazione di aeromobili e dei componenti è ammessa in detrazione **se i beni formano oggetto dell'attività propria** dell'impresa o se destinati ad essere utilizzati esclusivamente come strumentali nell'attività; **è in ogni caso esclusa per esercenti arti e professioni**.

b) NAVI, IMBARCAZIONI E TABELLA B)

L'imposta sull'acquisto e l'importazione dei beni elencati nella tabella B e delle navi e imbarcazioni da diporto e dei relativi componenti e ricambi è ammessa in detrazione **se i beni formano oggetto dell'attività propria** dell'impresa; **è in ogni caso esclusa per esercenti arti e professioni.**

LA TABELLA B ALLEGATA AL DPR 633/1972

Prodotti soggetti a specifiche discipline

a)	Lavori in platino, esclusi quelli per uso industriale, sanitario e di laboratorio; prodotti con parti o guarnizioni di platino, costituenti elemento prevalente del prezzo;
b)	pelli da pellicceria, conciate o preparate, anche confezionate in tavole, sacchi, mappette, croci o altri simili manufatti, di zibellino, ermellino, cincillà', ocelot, leopardo, giaguaro, ghepardo, tigre, pantera, zebra, lince, visone, pekan, breitschwanz, martora, lontra sealskin, lontra di fiume, volpe argentata, volpe bianca, ghiottone, scimmia, scoiattolo, orso bianco, donnola e relative confezioni;
c)	vini spumanti a denominazione di origine la cui regolamentazione obbliga alla preparazione mediante fermentazione naturale in bottiglia;
d)	abrogata
e)	abrogata
f)	motocicli per uso privato con motore di cilindrata superiore a 350 centimetri cubici;
g)	Abrogata
h)	tappeti e guide fabbricati a mano originari dall'Oriente, dall'Estremo Oriente e dal Nord Africa.

c) VEICOLI STRADALI A MOTORE

L'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di veicoli stradali a motore, diversi da quelli di cui alla lettera f) dell'allegata tabella B, e dei relativi componenti e ricambi è ammessa in detrazione **nella misura del 40 per cento** se tali veicoli non sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione. La disposizione non si applica, in ogni caso, quando i predetti veicoli formano oggetto dell'attività propria dell'impresa nonché per gli agenti e rappresentanti di commercio. Per veicoli stradali a motore si intendono tutti i veicoli a motore, diversi dai trattori agricoli o forestali,

normalmente adibiti al trasporto stradale di persone o beni la cui massa massima autorizzata non supera 3.500 kg e il cui numero di posti a sedere, escluso quello del conducente, non è superiore a otto.

d) CARBURANTI E LUBRIFICANTI

L'imposta relativa all'acquisto o all'importazione **di carburanti e lubrificanti** destinati a tutti i veicoli di cui alle precedenti lettere alle prestazioni inerenti anche in leasing, di custodia, manutenzione e riparazione, parcheggi, autostradali è ammessa in detrazione nella stessa misura in cui è ammessa l'imposta relativa ai veicoli anzidetti.

Dal **1° luglio 2018** l'operazione deve essere provata dal pagamento mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione.

e) TRASPORTI DI PERSONE

Salvo che formino oggetto dell'attività propria dell'impresa, non è ammessa in detrazione l'imposta relativa a **prestazioni di trasporto di persone**.

La Corte di Giustizia, con la sentenza 16 ottobre 1997, causa C-258/95, ha affermato che il trasporto gratuito dei dipendenti effettuato dal datore di lavoro tra il loro domicilio e il luogo di lavoro mediante un autoveicolo dell'impresa soddisfa, in linea di principio, bisogni privati dei dipendenti e risponde **a finalità estranee all'impresa**. Tenuto conto di determinate circostanze, come la difficoltà di fare ricorso ad altri idonei mezzi di trasporto e i cambiamenti di luogo di lavoro, impongano che al trasporto dei dipendenti provveda il datore di lavoro non si considera effettuata per fini estranei all'impresa.

f) ALIMENTI E BEVANDE

L'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di alimenti e bevande ad eccezione di quelli che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o di somministrazione in mense scolastiche, aziendali o interaziendali o mediante distributori automatici collocati nei locali dell'impresa **non è ammessa in detrazione**.

g) LETTERA

Abrogata.

h) SPESE DI RAPPRESENTANZA

Non è ammessa in detrazione l'imposta relativa alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sul reddito, tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario **non superiore ad euro cinquanta**.

Si ricorda che gli acquisti di modico valore destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o il cui commercio non rientrano nell'attività propria dell'impresa, costituiscono sempre spese di rappresentanza, pertanto anche gli alimenti e bevande di costo unitario inferiore possono rientrare nella casistica.

i) FABBRICATI

Non è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto di fabbricati, o di porzione di fabbricato, a destinazione abitativa ne' quella relativa alla locazione o alla manutenzione, recupero o gestione degli stessi, salvo che per le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione dei predetti fabbricati o delle predette porzioni.

La disposizione non si applica per i soggetti che esercitano attività che danno luogo ad operazioni esenti di cui al numero 8) dell'articolo 10 che comportano la riduzione della percentuale di detrazione a norma dell'articolo 19, comma 5, e dell'articolo 19-bis.

Gli immobili abitativi, utilizzati dal soggetto passivo nell'ambito di un'attività di tipo ricettivo (**gestione di case vacanze, affitto camere, ecc.**), che comporti l'effettuazione di prestazioni **di servizi imponibili**, devono essere trattati, a prescindere dalla classificazione catastale, alla stregua dei fabbricati strumentali per natura. Ne consegue che le spese di acquisto e manutenzione relative ai suddetti immobili **non risentono dell'indetraibilità**.

10. LE PRESTAZIONI ALBERGHIERE E DI RISTORAZIONE

Nell'articolo 19-bis.1 non si trovano più le **prestazioni alberghiere e di ristorazione**. La norma è dovuta intervenire perché la Commissione europea aveva attivato la procedura d'infrazione, pertanto a far data dal 1° settembre 2008 l'imposta relativa alle prestazioni alberghiere e di ristorazione è detraibile al 100% purché la spesa risulti da fattura e sia inerente all'attività.

Se l'IVA è detraibile, non concorre solitamente alla formazione del costo deducibile. Tuttavia, se per esigenze di convenienza economico-gestionale non viene richiesta la fattura ma lo scontrino o la ricevuta fiscale, l'imposta non detratta per mancanza della rimane un costo accessorio deducibile.

Al contrario, se la fattura è stata richiesta ma l'impresa non ha detratto l'IVA a credito (per negligenza o per scelta), l'imposta non detratta è indeducibile come costo.

Da ultimo, per le prestazioni alberghiere e di ristorazione qualificabili come spese di rappresentanza trova applicazione la specifica previsione di indetraibilità di cui all'articolo **19-bis.1, comma 1, lett. h), DPR n. 633/1972**.

L'Agenzia entrate ha specificato che l'annotazione di tali fatture nel registro degli acquisti può essere operata con modalità semplificate, se l'importo delle stesse **non è superiore a 300 euro**.

L'articolo 6, D.P.R. 695/1996 consente, infatti, in tale ipotesi, di registrare in luogo delle singole fatture un documento riepilogativo nel quale sono indicati i numeri attribuiti alle singole fatture dal destinatario, l'ammontare complessivo delle operazioni e l'ammontare dell'imposta; **nelle ipotesi in cui la prestazione alberghiera o di ristorazione sia fruita da un soggetto diverso** dall'effettivo committente del servizio, ai fini della detrazione, è necessario che la fattura rechi anche l'intestazione di tale soggetto;

11. LE SPESE TELEFONICHE

Per concludere, **nell'articolo 19-bis.1** non si trovano nemmeno più le **spese per i servizi telefonici**.

Anche in questo caso la normativa nazionale ha subito un adeguamento dovuto ai diversi orientamenti comunitari, ritornando al concetto di inerENZA.

Con riferimento alla **telefonia fissa l'Iva risulta interamente detraibile** perché si presume la totale inerENZA salvo eventuali accertamenti che ne dimostrino un utilizzo promiscuo, nel tal caso sarebbe ripresa a tassazione (con sanzioni e interessi) il 50% dell'Iva detratta.

La situazione può essere riassunta nella tabella sottostante

Trattamento Fiscale Spese Telefoniche	Deduzione Costo	Detrazione Iva
Telefoni e Rete fissa	80%	100%
Fax	80%	100%
Rete Mobile	80%	100%
Cellulare aziendale (Utilizzo esclusivo)	80%	100%
Cellulare aziendale (Utilizzo promiscuo)	80%	50%
Rete Internet	80%	100%
Impianti Satellitare su autoveicoli aziendali	80%	100%

Vale appena il caso ricordare che l'Iva indetraibile può essere recuperata quale costo ai fini delle imposte dirette.

12. RETTIFICA DELLA DETRAZIONE

L'articolo 19-bis.2 del DPR 633/1972 si occupa della **rettifica della detrazione**.

Come noto il sistema di funzionamento dell'IVA è fondato sull'applicazione di due principi essenziali: da un lato **l'obbligo di applicazione e di rivalsa**, dall'altro quello della **facoltà di detrazione**.

In buona sostanza la scelta del legislatore è stata quella di concedere la detrazione in via immediata obbligando il soggetto ad una sorveglianza nel tempo qualora il momento della destinazione e quello della detrazione non coincidano

RICORDA Se il momento della destinazione dell'acquisto e quello della detrazione coincidono, **non si avrà mai la rettifica**.

L'articolo in questione individua tre casi di rettifica:

il cambio di destinazione;

il mutamento nel regime delle operazioni attive, nel regime delle detrazioni o dell'attività esercitata;

le variazioni del pro-rata di detrazione.

Nei **commi primo e secondo** l'articolo si occupa rispettivamente della rettifica per **i beni non ammortizzabili e per i servizi** e nel secondo **dei beni ammortizzabili**.

Per i beni **non ammortizzabili** e per **i servizi** la detrazione è rettificata in aumento o in diminuzione qualora siano utilizzati per effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione in misura diversa da quella iniziale. Si tiene conto **del momento iniziale**, o meglio **della prima utilizzazione dei beni e dei servizi**.

Per i **beni ammortizzabili** la rettifica è eseguita mediante **un periodo di osservazione quinquennale**, nel rapporto al diverso utilizzo nel primo anno d'entrata in funzione e nei quattro successivi, indicando il **calcolo in tanti quinti** quanto gli anni mancanti al compimento del quinquennio.

Vediamo qualche ipotesi.

SPESE DI RAPPRESENTANZA/CESSIONE

Nell'anno 1 si acquista un bene destinato ad omaggio, in quanto spesa di rappresentanza vige il criterio di indetraibilità.

Nell'anno 2 il bene viene, al contrario, ceduto a terzi.

Nell'anno 2 si acquisisce il diritto alla rettifica portando in detrazione l'imposta.

CESSIONE/OMAGGIO

Nell'anno 1 si acquista un bene destinato ad essere ceduto, si porta in detrazione l'Iva corrisposta sugli acquisti..

Nell'anno 2 il bene non viene ceduto ma omaggiato quale spesa di rappresentanza.

Nell'anno 2 si acquisisce il diritto alla rettifica portando aumento quanto detratto a suo tempo.

13. I BENI AMMORTIZZABILI

Ai **solì fini della rettifica della detrazione**, l'articolo 19-bis.2 ai commi 5 e 8 fornisce la definizione di bene ammortizzabile.

Non sono da considerare **beni ammortizzabili** i beni di costo unitario **non superiore a 516,46** euro e neppure quelli con **coefficiente di ammortamento superiore al 25%**.

Le disposizioni sono da riferirsi anche ai **beni immateriali** ed i **fabbricati o porzioni di fabbricati** sono **considerati beni ammortizzabili** ed il **periodo di rettifica è stabilito in dieci anni** decorrenti da quello di acquisto o ultimazione.

Per le **aree fabbricabili** il periodo decorre sempre dalla data di ultimazione dei fabbricati insistenti sulle aree stesse.

Va ricordato che per il **bene ammortizzabile** il cambio di destinazione va verificato dal momento dell'entrata in funzione **e che il periodo di osservazione è quinquennale**.

Vediamo un esempio.

BENE AMMORTIZZABILE

Nell'anno 1 si acquista un bene ammortizzabile e si detrae l'imposta pari a € 15.000.

Nell'anno 2 il bene entra in funzione

Nell'anno 3 viene utilizzato per operazioni esenti.

Nell'anno 1 vi è irrilevanza in quanto il bene non è entrato in funzione;

Nell'anno 2 inizia il periodo di osservazione, qui si stabilizza il primo quinto dell'Iva detratta pari a € 3.000

Nell'anno 3 matura la restituzione di 1/5 dell'Iva perché il bene è stato destinato ad operazioni esenti. E così via...

Nel caso di **cessione** del bene ammortizzabile nel periodo di osservazione **il comma 6** dell'articolo in questione indica che va effettuata la rettifica in unica soluzione per gli anni mancanti al compimento del periodo di rettifica, considerando a tal fine la percentuale di detrazione pari al cento per cento se la cessione è soggetta ad imposta, **ma l'ammontare dell'imposta detraibile non può eccedere quella dell'imposta relativa alla cessione del bene.**

14. I FABBRICATI

Per quanto riguarda gli immobili si possono verificare due ipotesi distinte:

la rettifica della detrazione **specificata;**

la rettifica della detrazione **da pro-rata.**

Tali conseguenze dal 26 giugno 2012 coinvolgono soltanto le imprese di compravendita e di gestione immobiliare. Per tali soggetti, infatti, le locazioni e le cessioni di immobili abitativi sono ancora soggette al regime di esenzione Iva.

Ricordiamo il principio generale:

la detrazione dell'imposta relativa ai beni ammortizzabili è rettificata, in aumento o diminuzione, qualora i beni stessi siano utilizzati per effettuare operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione in misura differente da quelle inizialmente operata

Operativamente, la sussistenza dei presupposti per la rettifica dell'Iva deve essere verificata nel corso del **periodo decennale di osservazione**, nell'esercizio di entrata in funzione del bene e nei nove successivi, a norma **dell'ottavo comma dell'articolo 19-bis.2.**

Superato il periodo di osservazione l'obbligo di rettifica viene a cadere.

Come noto **l'articolo 19, comma 5, del D.P.R. 633/1972** stabilisce che, **nel caso in cui il contribuente effettui anche operazioni esenti ai fini Iva**, il diritto alla detrazione dell'imposta spetta in misura proporzionale alle operazioni che conferiscono tale facoltà, ed il relativo **ammontare è determinato applicando la percentuale di cui al successivo articolo 19-bis del D.P.R. 633/1972**, ovvero

"in base al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto a detrazione, effettuate nell'anno, e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti effettuate nell'anno medesimo"

Per le maggiori specifiche rimandiamo all'apposita *Scheda* sul *Pro-rata* in questa *Sezione*.

Qui interessa sottolineare quanto chiarito con la Circolare Ministeriale 328/1997 che determina che il meccanismo del Pro-rata non va applicato in specifici casi **"l'occasionale effettuazione di operazioni esenti da parte di un contribuente che svolge essenzialmente un'attività soggetta ad Iva (come pure l'occasionale effettuazione di operazioni imponibili, da parte di un soggetto che svolge essenzialmente un'attività esente)"**

L'Agenzia Entrate, successivamente ha precisato che le imprese di costruzione, destinatarie del regime di esenzione Iva a causa **dell'articolo 35, comma 8, lettera a), n. 1), del D.L. 223/2006, sono tenute ad applicare tale metodologia**, escludendo altresì la possibilità di invocare, ai fini dell'applicazione dell'Iva, l'istituto della separazione delle attività.

Per chiarire forniamo questo ultimo esempio nella tabella a pagina seguente.

FABBRICATO BENE STRUMENTALE ACQUISTATO NEL 2014			
Costo d'acquisto	€	250.000,00	
Pro-rata di detraibilità 2014	%	100	
Iva detratta in sede di acquisto	€	55.000,00	
STESSO FABBRICATO CEDUTO NEL 2017			
Pro-rata di detraibilità 2017	%	100	
Anni mancanti al compimento del decennio	N°	7	
Iva da riversare all'Erario	€	38.500,00	
Calcolo dell'Iva rettificata (55.000/10 x 7)			

15. DETRAZIONE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

L'articolo 19-ter, che chiude la nostra scheda si occupa della detrazione dell'Iva per gli enti non commerciali disponendo che, per gli **enti indicati nel quarto comma dell'articolo 4**, che sono:

enti pubblici e privati,
consorzi,
associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica,
società semplici
che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole.

È ammessa in detrazione **soltanto l'imposta** relativa agli acquisti e alle importazioni fatti nell'esercizio delle **attività commerciali o agricole, a condizione** che l'attività sia gestita **con contabilità separata** rispetto all'attività principale.

Per quanto riguarda i beni o servizi utilizzati **promiscuamente** l'imposta è ammessa in detrazione **per la parte imputabile** all'esercizio dell'attività commerciale o agricola.

Il diritto alla detrazione viene a cadere in caso di omessa tenuta della contabilità obbligatoria, anche per l'attività principale o nel caso di contabilità inattendibile. La norma vale anche per gli enti pubblici di assistenza e beneficenza e previdenza e per l'Automobil Club d'Italia.