La detrazione dell'IVA
L'applicazione separata dell'IVA in presenza di più attività

Bologna, 15 novembre 2017

La neutralità dell’IVA: rivalsa e detrazione

- Direttiva 2006/112/CE: articolo 1, § 2, cpv: A ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo
- Le regole puntuali per la detrazione dell’IVA sono negli articoli da 167 a 192
- Legge IVA IT: solo regole puntuali articoli 19 a 19-ter

Legge IVA: «detrazione» anche a sproposito

- La detrazione è il diritto di scomputare l'imposta sugli acquisti dall'IVA dovuta sulle operazioni attive – è l'aspetto essenziale che qualifica l'IVA - è disciplinata dagli articoli 19 a 19-ter e 36-bis (con richiami negli articoli 2, 3, 10, 13, 17, 25, 26 commi 5 e 6, 34, 34-bis, 36, 36-bis, 38-bis1, 38-bis2, 54, 55, 56, 60, 70, 74, 74-ter, 74-sexies, 74-septies)
- La legge IVA utilizza però a sproposito il termine detrazione (*rischio di decadenza ex articolo 19, comma 1 – dichiarazione del secondo periodo di imposta successivo – ora solo quella dell'anno di esigibilità*):

- articolo 26, comma 2: le variazioni in diminuzione sono «portate in detrazione ai sensi dell'articolo 19» – si tratta di rettifiche dell'imposta dovuta sulle precedenti fatture (il comma 2 parla di annotazioni a libro acquisti, il comma 8 ammette il segno *meno* nel registro fatture)
- articoli 27 e 30: eccedenze a credito computate in detrazione nel periodo successivo – nel testo iniziale della norma si prescriveva l'annotazione a libro acquisti - articolo 183 della direttiva 2006/112/CE lo chiama semplicemente «riporto», come alternativa al rimborso, senza nessun vincolo

Il diritto di detrazione

- fondamento giuridico: articoli 19 a 19-ter legge IVA

- fondamento contabile: D.P.R. 23.3.1998, n. 100

- l'imposta esigibile sulle operazioni attive deve essere comunque liquidata a debito, anche in assenza di fatturazione e/o di registrazione;
- l'imposta sulle operazioni passive, per la quale ne esista il titolo, può essere detratta alla duplice condizione, da accertare entro il termine per la liquidazione periodica, di: 1) disporre della fattura del fornitore; e 2) averla annotata nel registro acquisti (lo spesometro 2017 parla di fatture «ricevute e registrate»)

- la registrazione a libro acquisti non è un obbligo ma un onere, cioè la condizione per detrarre. L'omessa registrazione non ha una sanzione propria, ma quella relativa all'indebita detrazione (art. 6, comma 6, D.Lgs. 471/97 – 90% dell'imposta)

Soggettività e afferenza

- Corte di Giustizia – causa C-219/12 sentenza del 20.6.2013 – *Fuchs (AT) – petitum ai fini della detraibilità:* il piccolo autoproduttore di energia fotovoltaica, per quantità inferiore al consumo, è da considerare soggetto di imposta (nozione più ampia nella direttiva) – in Italia non soggetto sino a 20 KW (circolare 46/E del 19.7.2007) – nozione di soggetto passivo circoscritta nella nostra legge IVA (esercizio di impresa, arte o professione)

- L'acquisto del bene o del servizio deve essere «afferente» alle operazioni attive, diverse da quelle esenti o non soggette (IVA, art. 19.2). Nozione più ampia rispetto all'«inerenza»: visione teleologica del risultato finale e non specifica. Es. comodato (operazione gratuita non soggetta) del frigorifero al cliente per vendere i gelati. Detraibile (circolare 328/E del 24.12.1997 - § 3.1). La detrazione è esclusa per gli acquisti relativi alle manifestazioni a premio (l'IVA sostituisce una tassa precedente, detta di lotteria)

La dispensa da adempimenti

- Chi effettua solo operazioni esenti non opera nessuna detrazione per il divieto dell'articolo 19, comma 2, primo periodo
- L'articolo 36-bis prevede su opzione (*postuma*) di durata minima triennale – codice VO5 - la possibilità di non emettere fatture per le operazioni esenti e di non registrare il corrispettivo (quindi volume d'affari per queste operazioni = 0). Resta ferma la registrazione degli acquisti e la fatturazione a richiesta del cliente, oltre che per le operazioni attive imponibili
- Non ammessa per le operazioni esenti relative all'oro e alle prestazioni sanitarie
- Effetto: indetraibilità totale dell'IVA sugli acquisti
- Nella separazione di attività possibile opzione su una sola

IVA detraibile

- IVA, art. 19.1 – imposta assolta o dovuta (*in dogana*) o addebitata in via di rivalsa (*fornitori stabiliti in IT*). La rivalsa è un obbligo (art. 18), salvo casi particolari (operazioni gratuite e autoconsumo)
- dal momento in cui l'imposta diventa esigibile per il fornitore – sfasatura nell'attuale regime di cassa (art. 32-bis D.L. 83/2012): detrazione immediata, esigibilità all'incasso
- decadenza se la detrazione non viene esercitata entro la dichiarazione del secondo anno successivo all'esigibilità per il fornitore, alle condizioni originarie (*norma ancora in vigore per le fatture e bollette doganali del 2015 e 2016)*

Nuove regole di decadenza

- novità: articolo 2, D.L. 24 aprile 2017, n. 50 (legge 21 giugno 2017, n. 96) per non tenere in sospeso l'incrocio degli elenchi clienti e fornitori
- per le fatture datate dall'1.1.2017 – articolo 19 legge IVA - diritto di detrazione entro la dichiarazione dell'anno di esigibilità (per il fornitore)
- registrazione della fattura di acquisto – articolo 25 legge IVA - entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno
- rebus: bolle di consegna dicembre 2017 *(esigibilità per il fornitore*) – fattura differita entro il 15 gennaio 2018 (*registrazione che deve precedere l'esercizio della detrazione*)

Operazioni attive diverse dalle imponibili

- IVA, art. 19.3 *(casi più rilevanti*) – detrazione se afferenza dell'acquisto a:

- operazioni «non imponibili» – artt. 8, 8-bis, 9, 71, 72, DL 331/93 artt. 40 e 41
- operazioni prive del requisito di territorialità («effettuate fuori dal territorio dello Stato») – artt. 7-bis a 7-septies - che darebbero diritto alla detrazione se effettuate in IT
- operazioni nel regime monofase dell'art. 74 (libri, giornali, schede telefoniche, tabacchi)

Pro-quota e *pro-rata*

- IVA, art. 19.4 – detrazione secondo criteri oggettivi per utilizzo anche relativo ad operazioni «non soggette», compreso l'uso privato – *pro-quota* – ris. 34/E del 13.2.2003 (agenti di commercio)
- IVA, art. 19.5 – detrazione proporzionale ai corrispettivi per coesistenza tra attività con operazioni che danno diritto alla detrazione – (A) *numeratore* – rispetto a (*denominatore*) (A) + operazioni che non danno diritto (esenti art. 10 o non soggette) = *pro-rata*
- espressioni improprie nella prassi: *pro-rata* 100% e *pro-rata* zero. Nel primo caso è la regola generale, nel secondo l'indetraibilità se tutte le operazioni sono esenti è disciplinata dal comma 2

Servizi extraterritoriali (art. 7-*ter*) e pro-rata

- i servizi cd. «generici» (art. 7-ter) vengono rilevati unicamente con questo riferimento
- i regimi «sottostanti» di non imponibilità o di esenzione diventano irrilevanti ai fini della fatturazione, ove si indica sempre e soltanto 7-*ter*
- chi fattura questi servizi a committenti esteri non genera il *plafond* spettante all'esportatore abituale (sì per i servizi non imponibili se il committente fosse italiano, in quanto l'operazione sarebbe territorialmente rilevante)
- ai fini del calcolo del *pro-rata* la quasi totalità delle operazioni 7-*ter* concorre al numeratore e al denominatore (diritto di detrazione)
- no al numeratore se l'operazione sottostante fosse, ad esempio, esente art. 10
- codice VF34-8 nella dichiarazione IVA

VF30 METODO UTILIZZATO PER LA DETERMINAZIONE DELL'IVA AMMESSA IN DETRAZIONE

*	agenzie di viaggio	1		*	associazioni operanti in agricoltura	5	
*	beni usati	2		*	spettacoli viaggianti e contribuenti minori	6	
*	operazioni esenti	3		*	attività agricole connesse	7	
*	agriturismo	4		*	imprese agricole	8	

			Imponibile		Imposta
VF31	Acquisti destinati alle operazioni imponibili occasionali	1	,00	2	,00
VF32	Se per l'anno 2014 sono state effettuate esclusivamente operazioni esenti barrare la casella	1			
VF33	Se per l'anno 2014 ha avuto effetto l'opzione di cui all'art. 36-bis barrare la casella	1			

VF34 Dati per il calcolo della percentuale di detrazione

	Operazioni esenti relative all'oro da investimento effettuate dai soggetti di cui all'art. 19, co. 3, lett. d)	Operazioni esenti di cui ai nn. da 1 a 9 dell'art. 10 non rientranti nell'attività propria dell'impresa o accessorie ad operazioni imponibili	Operazioni esenti di cui all'art. 10, n. 27-quinquies	Beni ammortizzabili e passaggi interni esenti
	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
	Operazioni non soggette	Operazioni non soggette di cui all'art 74, co. 1	Operazioni esenti art. 19, co. 3, lett. a-bis)	Operazioni artt. da 7 a 7-septies senza diritto alla detrazione
	5 ,00	6 ,00	7 ,00	8 ,00
				Percentuale di detrazione (arrotondata all'unità più prossima)
				9 %

VF35	IVA non assolta sugli acquisti e importazioni indicati al rigo VF12	,00
VF36	IVA detraibile per gli acquisti relativi all'oro effettuati dai soggetti diversi dai produttori e trasformatori ai sensi dell'art. 19, comma 5 bis	,00
VF37	**IVA ammessa in detrazione**	,00

Il calcolo del *pro-rata*

- IVA, art. 19-*bis*, comma 1 – calcolo proporzionale per tutte le operazioni attive e tutti gli acquisti – rimedio separazione di attività (un *pro-rata* per ciascuna di esse) art. 36 – arrotondamento all'unità superiore se supera 5; all'unità inferiore sino a 0,5 - il pro-rata va da 1 a 99 (art. 19, co. 5: esercizio contemporaneo di attività con e senza diritto di detrazione)
- IVA, art. 19-*bis*, comma 2 – esclusioni dal calcolo (sia al numeratore che al denominatore): cessioni di beni ammortizzabili - operazioni esenti non proprie art. 10, numeri da 1) a 9) = operazioni finanziarie e locazioni; esenti accessorie ad operazioni imponibili (finanziamento ai propri clienti) – passaggi interni – cessioni di beni ad IVA totalmente non detratta (art. 10, 27-*quinquies*)
- l'IVA sui beni o servizi utilizzati unicamente per effettuare le operazioni escluse dal calcolo del pro-rata non è detraibile – VF20 (viceversa è detraibile l'imposta su operazioni attive occasionali di un soggetto esente – VF31) – caselle da barrare in VF60

	Occasionale effettuazione di operazioni esenti ovvero di operazioni imponibili		
VF60	Se le operazioni esenti effettuate sono occasionali ovvero riguardano esclusivamente operazioni di cui ai nn. da 1 a 9 dell'art.10, non rientranti nell'attività propria dell'impresa o accessorie ad operazioni imponibili barrare la casella	1	
	Se le operazioni imponibili effettuate sono occasionali barrare la casella	2	

		Imponibile	Imposta
VF31	Acquisti destinati alle operazioni imponibili occasionali	1 ,00	2 ,00
VF32	Se per l'anno 2016 sono state effettuate esclusivamente operazioni esenti barrare la casella	1	
VF33	Se per l'anno 2016 ha avuto effetto l'opzione di cui all'art. 36-bis barrare la casella	1	

VF20	Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione	,00

Rigo VF20 indicare al netto dell'IVA, gli acquisti all'interno, gli acquisti intracomunitari e le importazioni:

– effettuati dai contribuenti che svolgono esclusivamente operazioni esenti per i quali l'imposta è totalmente indetraibile ai sensi dell'art. 19, comma 2;
– effettuati dai soggetti che hanno optato per la dispensa dagli adempimenti ai sensi dell'art. 36-bis;
– afferenti le operazioni esenti effettuate in via occasionale ovvero afferenti le operazioni esenti di cui ai nn. da 1 a 9 dell'art. 10 non rientranti nell'attività propria dell'impresa o accessorie ad operazioni imponibili (l'IVA di dette operazioni è comunque indetraibile);
– afferenti attività esenti qualora vengano effettuate anche operazioni imponibili occasionali.

Inoltre, nel rigo devono essere indicati gli acquisti afferenti le operazioni non soggette di cui agli articoli da 7 a 7-septies che non danno diritto alla detrazione. Si tratta delle operazioni non soggette che se effettuate nel territorio dello Stato non darebbero diritto alla detrazione (articolo 19, comma 3, lettera b).

Le limitazioni alla detrazione

- IVA art. 19-*bis* 1: divieto o limitazione alla detrazione per beni di incerta inerenza – norma UE *standstill* (sino all'approvazione di una direttiva specifica, attesa da 40 anni…)

a) – aerei – solo se oggetto attività propria o esclusivamente strumentali per imprese

b)- beni «di lusso» - tabella B (pellicce pregiate, platino, moto > 350 cc., spumanti con fermentazione in bottiglia, tappeti orientali) e imbarcazioni da diporto - solo se oggetto attività propria per imprese (es. rivendita, noleggio, scuole guida, ristoranti)

c)-d) – auto (portata sino a 35 q.li), moto, costi relativi: detrazione 40% (*autorizzazione temporanea UE*) – 100% agenti commercio, uso strumentale esclusivo imprese o lavoratori autonomi, oggetto attività propria per imprese

Risoluzione 6/DPF del 20.2.2008 – detrazione totale per addebito al dipendente (IVA inclusa) dei 4.500 km. di fringe-benefit a tariffa ACI – fattura obbligatoria con questo corrispettivo anche con addebito parziale (art. 13, comma 3, lett.d)

Le limitazioni alla detrazione

e) prestazioni di trasporto di persone, se non oggetto attività propria

f) alimenti e bevande, non oggetto attività propria o destinati a mense scolastiche, aziendali o distributori automatici nei locali dell'impresa

h) spese di rappresentanza – detraibili beni di costo unitario sino a € 50,00 – anche se consistenti in alimenti o bevande (circolare 19.6.2002, n. 54/E, punto 16.6)

La limitazione al 50% per la detrazione della telefonia mobile è stata rimossa, ma il supero comporta un'evidenza nella dichiarazione annuale IVA (codice VA5)

Le limitazioni alla detrazione

i) Fabbricati (o porzioni) a destinazione abitativa - acquisto e lavori

- detrazione consentita per le imprese con oggetto esclusivo e principale relativo alla costruzione di fabbricati (problema per i fornitori delle imprese edili pagati in natura – potranno però rivendere con un esente che non fa *pro-rata* – 10.27-*quinquies*)
- Detrazione consentita per imprese con locazioni esenti che comportano *pro-rata*

Cfr. articolo 4, quinto comma, terzo periodo: le società con unità abitative, mezzi di trasporto ad uso privato, impianti sportivi a disposizione dei soci senza corrispettivo o inferiore al valore normale perdono la soggettività – cd. società «di comodo IVA» - e quindi non sono titolari del diritto di detrazione

La risoluzione 18/E del 22.2.2012 ha ammesso che questo divieto di detrazione non si applica nel caso in cui vengano acquistati (*da un soggetto passivo*) appartamenti a destinazione turistico-ricettiva, stante la correlazione di questo acquisto con i proventi imponibili dell'attività che sarà esercitata in tali immobili

L’imponibile post detrazione parziale

- legge IVA, articolo 13, comma 5: per le cessioni dei beni la cui detrazione all’acquisto è stata ridotta ai sensi dell’articolo 19-*bis1* (es. autovetture) o di altre disposizioni di indetraibilità oggettiva (non soggettiva, come il *pro-rata*) la base imponibile deve essere riproporzionata alla percentuale di detrazione
- l’ulteriore rivendita non può essere eseguita nel regime del margine (art. 36 D.L. 41/95), che presuppone l’indetraibilità assoluta (a suo tempo norme transitorie per le detrazioni del 10% e 15%)
- es. auto comprata da un professionista a € 20.000 più IVA 22% = 4.400 – detrazione 40% = € 1.760
- viene rivenduta a 10.000 più IVA – imponibile 40% di 10.000 = 4.000 x 22% = € 880
- se viene acquistata da un altro professionista, porterà in detrazione il 40% di 880 = € 352
- se viene acquistata da un commerciante, porterà in detrazione il 100% di 880, ma all’atto della rivendita applicherà l’IVA sull’intero corrispettivo. Es. rivenduta a € 13.000, IVA compresa = 13.000 : 1,22 = 10.656 x 22% = 2.344 – IVA da versare 1.464 (2.344 – 880) – con il regime del margine sarebbe stata di 382 (13.000 – 10.880 = 2.120 : 1,22 x 22%)
- contratti di leasing: cessione dopo il riscatto, regime come sopra; il § 6.1 della circolare 8/E del 13.3.2009 concede la base imponibile del 40% anche per il corrispettivo della cessione di un contratto di leasing, la cui detrazione sia stata operata in tale misura (pur essendo prestazione di servizi e non cessione di beni)

L’imponibile post divieto di detrazione

- legge IVA articolo 10, n. 27-quinquies: sono esenti le cessioni di beni che hanno per oggetto beni acquistati senza il diritto alla detrazione totale dell’imposta (cioè senza nessuna detrazione) ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2.
- non viene richiamato l’articolo 19-bis – calcolo del *pro-rata* (tecnicamente è tale solo in presenza di operazioni con e senza diritto alla detrazione, quindi con valore da 1 a 99)
- l’amministrazione finanziaria – in palese contrasto con le regole del tributo - continua a non riconoscere per questa norma per i soggetti che hanno optato per la dispensa da adempimenti - articolo 36-bis, che preclude qualsiasi detrazione (da ultimo risoluzione 16/E dell’1.2.2007)
- l’ulteriore rivendita dei beni così fatturati avviene nel regime del margine

Due risoluzioni significative

- n. 368/E del 22.11.2002 – operazioni a premio con contributo: detraibilità nel rapporto tra il contributo e il valore normale dell'omaggio («nuovo» art. 14 – costo di acquisto in assenza di prezzo comparabile di cessione)
- n. 41/E del 5.4.2011 – provvigioni esenti per procacciamento contratti di finanziamento per la vendita di autovetture – no pro-rata in quanto accessorie ad operazioni imponibili – sì pro-rata o separazione attività se esistesse una specifica organizzazione per gestione dei finanziamenti

IVA accertata e diritto (*tardivo*) di detrazione

- art. 60, comma 7, legge IVA: il contribuente ha facoltà di rivalsa verso il cliente per l'IVA accertata (anche per adesione ad un verbale), a condizione che la paghi all'erario, più sanzioni e interessi
- se il cliente rimborsa l'imposta al fornitore ha diritto alla detrazione nel termine biennale (dichiarazione del secondo anno successivo) riferito alla data di pagamento
- istruzioni con la circolare 35/E del 17.12.2013
- in tale sede l'Agenzia ammette, sempre con decorrenza dal pagamento del tributo, la detrazione biennale (*norma non aggiornata*) per l'imposta pagata in sede di revisione doganale o per lo splafonamento dell'esportatore abituale

IVA non dovuta = non detraibile

- Causa C-35/05 – Reemtsma – sentenza del 15 marzo 2007
- Causa C-427/10 - Antonveneta – sentenza del 15 dicembre 2011
- il cliente deve rivalersi sul fornitore (salvo casi eccezionali di ricorso all'erario, es. soggetto estinto)
- l'erario non può eccepire termini di decadenza
- Cassazione (Antonveneta) – 12666/2012: rimborso solo se il cliente vince la causa contro il fornitore, con intervento dell'Amministrazione finanziaria. La lite è di rivalsa tra cliente e fornitore, non tributaria, perché il fisco è stato già soddisfatto – CC 2909: effetti del giudicato solo tra le parti, loro eredi e aventi causa. Non ha nessuna rilevanza nei confronti di chi non è stato parte del giudizio
- Cassazione 1426/2016 – è un rimborso per obbligo – quindi senza decadenza biennale per il fornitore - quando l'erario ha recuperato la detrazione al cliente, che ha già provveduto al versamento

Regime dell’agricoltura (art. 34)

- destinato ai produttori agricoli, indipendentemente dalla loro qualifica ai fini delle imposte dirette (allevamenti senza terra o insufficiente). Per entrambi i tributi rimane la distinzione tra la floricultura e il commercio di fiori o l’allevamento e il commercio di bestiame: sono due regimi diversi: agricolo e impresa commerciale. Per l’IVA si può rinunciare al regime agricolo con vincolo triennale
- si applica alle cessioni dei beni della tabella A, parte I
- imposta dovuta nei modi ordinari sulle operazioni attive
- imposta detraibile stabilita forfetariamente con D.M. 12.5.1992 – 30.12.1997 e 23.12.2005. Esempio vino: aliquota IVA 22% - Percentuale di compensazione 12,30%

Regime dell’agricoltura

- attività agricole connesse, compreso l’agriturismo – art. 34-bis – possibile forfetizzazione della detrazione al 50%

- agricoltori esonerati – sino a € 7.000, 2/3 prodotti tabella A, parte I – autofattura dell’acquirente con accredito all’agricoltore della percentuale di detrazione forfetaria (portata in detrazione dall’acquirente)

Dalle istruzioni alla dichiarazione IVA

Attività esercitate	Modalità di compilazione della dichiarazione
Attività agricola in regime art. 34 Attività agricola connessa in regime art. 34-bis	Obbligo di adozione di contabilità separate 1 modulo attività agricola e compilazione sezione 3-B quadro VF 1 modulo attività agricola connessa e compilazione rigo VF30 casella 7
Attività agricola in regime ordinario su opzione Attività agricola connessa in regime art. 34-bis	Obbligo di adozione di contabilità separate 1 modulo attività agricola 1 modulo attività agricola connessa e compilazione rigo VF30 casella 7
Attività agricola in regime art. 34 Operazioni occasionali in regime art. 34-bis	Distinta annotazione delle operazioni in regime 34-bis 1 modulo comprendente sia i dati relativi all'attività agricola che i dati delle operazioni occasionali con applicazione dell'art. 34-bis attività agricola compilazione sezione 3-B quadro VF operazioni occasionali 34-bis compilazione rigo VF55
Attività agricola in regime ordinario su opzione Operazioni occasionali in regime art. 34-bis	Distinta annotazione delle operazioni in regime 34-bis 1 modulo comprendente sia i dati relativi all'attività agricola che i dati delle operazioni occasionali con applicazione dell'art.34-bis operazioni occasionali 34-bis compilazione rigo VF55

Spettacoli e intrattenimenti

a) *Regime degli spettacoli* – articolo 74-*quater*

- è un regime con particolari modalità di documentazione dei corrispettivi (titoli di accesso rilasciati da apposite macchine) – dichiarazione e accertamento SIAE – effettuazione all'inizio della prestazione o al pagamento dell'abbonamento – detrazione ordinaria
- possibile forfait di detrazione (50%) per spettacoli viaggianti e altri sino a € 25.822,84

b) *Regime degli intrattenimenti* – articolo 74, comma 5 – eventi soggetti all'imposta del D.P.R. 640/72 – profondamente ridimensionato nel 1999 (discoteche con musica prevalentemente registrata, videogiochi, bowling, ingresso alle case da gioco ed esercizio del gioco) – regime di detrazione forfetaria – base imponibile dell'imposta sugli intrattenimenti – possibile opzione per il regime ordinario con vincolo quinquennale

Enti non commerciali

- articolo 19-ter: contabilità separata per rilevare la detrazione solo sull'attività commerciale, evtl. pro-quota

- legge 16 dicembre 1991, n. 398 – associazioni sportive dilettantistiche, associazioni senza scopo di lucro, associazioni pro-loco, associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente costituite senza fine di lucro

- attività commerciali sino a € 250.000 (€ 400.000 dal 2017)
- detrazione forfetaria 50% - sponsorizzazione portata dal 10% al 50% dall'articolo 29 del decreto «semplificazioni» (D.Lgs. 175/2014) - diritti di ripresa televisiva 33,3%
- *base imponibile reddituale 3%*
- *elevato rischio di retrocessioni in nero – rilevante attività di verifica*

- Verrà meno per gli enti iscritti al registro del terzo settore, che potranno utilizzare altri forfait (D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117 – art. 89, comma 1, lett. c)

La rettifica della detrazione

- IVA, art. 19-*bis2*
- *Comma 1* – cambio di destinazione (prima utilizzazione dei beni o dei servizi) – rettifica totale – Cfr. IVA, 13.2.c) imponibile = costo per destinazioni estranee (autoconsumo, cessioni gratuite, assegnazioni
- *Comma 2* – beni ammortizzabili (*comma 5* – no se ammortamento > 25% e sino a € 516,46) – rettifica per quinti (fabbricati per decimi – comma 8) all'anno
- *Comma 3* – rettifica, nei due sensi (a favore provenendo da un regime di non detrazione o forfetizzata e viceversa) sulle rimanenze di beni o servizi al cambio di regime (agricolo/normale o vv.; adesione al regime forfetario o vv.)

La rettifica della detrazione

- *Comma 4* – variazione nel periodo di rettifica (quattro o nove anni successivi) della percentuale di *pro-rata* > 10 punti o anche 1 su opzione; prima rettifica (*riallineamento*) anche per 1 punto tra la detrazione operata in anni precedenti e quella spettante nell'anno di ultimazione del cespite
- *Comma 6* – cessione beni ammortizzabili - quinti o decimi sino alla fine del periodo di osservazione – computo detrazione 100% se cessione imponibile, recupero imposta non eccedente quella applicata sulla vendita del bene
- *Comma 7* – acquisizioni «fuori campo» (fusioni, scissioni, cessioni d'azienda, conferimenti) tra soggetti con regime diverso comportano rettifica su rimanenze e quinti o decimi residui – acquisto retroagisce alla data originaria – obbligo di documentazione storica per conferimento o cessione di azienda (successione dei soggetti nella fusione o scissione)
- *Comma 8* – rettifiche relative ai fabbricati (considerati sempre beni ammortizzabili ai soli effetti della rettifica del *pro-rata*) – attrazione dell'IVA sull'area fabbricabile nei costi di costruzione – riproporzionamento a metro quadro, metro cubo o altro criterio relativo alle quote di costo per la cessione delle singole unità.
- *>> esercitazione calcolo pro-rata in edilizia*

L’acquisto/acquisizione in leasing

Cessione o prestazione	Posizione dell’amministrazione finanziaria
Data di acquisto = data di stipula del contratto di leasing	Ris. 379/E del 17.12.2007: bene riscattato anticipatamente dal leasing e poi venduto. Nessuno dei due periodi di possesso supera il triennio per la rateazione della plusvalenza.
Data di acquisto = data di esercizio dell’opzione («riscatto»)	Ris. 188/E dell’8.5.2008: estromissione dell’immobile dell’imprenditore individuale solo se già riscattato alla data di riferimento
	Circolare 11/E del 19.3.2009: non possono essere rivalutati i beni in leasing non ancora riscattati alla data di riferimento
Leasing = acquisto	Ris. 470084 del 12.7.1990: non utilizzabilità *plafond* per leasing di beni ammortizzabili *contra* Cassazione 2888/2001 (automezzi); 23329/2013
Leasing = servizio	Ris. 122/E del 13.12.2011: non computabilità dei leasing nel rimborso dell’IVA sui beni ammortizzabili (compete alla società di leasing) *Contra* Cassazione 20951/2011

La rettifica per il leasing – il costo dell’indetraibilità

- risoluzione 178/E del 9.7.2009 – nell’ambito di una scissione societaria

- La rettifica deve essere effettuata tenendo conto del momento di acquisto o ultimazione dei beni immobili da parte delle società scisse, a nulla rilevando le modalità di acquisizione degli stessi (acquisto-costruzione, in appalto-acquisizione, in leasing). Ai fini del calcolo del periodo di tutela fiscale rileva il momento dell’ultimazione degli interventi concernenti ampliamento, ristrutturazione, ammodernamento, nonché, sostituzioni e migliorie di alcune parti del fabbricato. Ne consegue che in quest'ultima ipotesi, il limite temporale della rettifica decorre dalla data di ultimazione degli interventi eseguiti sugli immobili da parte della scissa.
- Sotto il profilo contabile e fiscale l’IVA integralmente non detratta può essere capitalizzata ad incremento del costo del bene a cui afferisce nei casi di indetraibilità oggettiva, specifica e per opzione. L'imposta originariamente non detratta dal soggetto che usufruisce dell'esonero di cui al 36-bis legge IVA è capitalizzata, confluendo nel costo del bene da ammortizzare ai fini delle imposte dirette (ris. 31 ottobre 2002, n. 344/E). Diversamente, nei casi di indetraibilità da pro rata, l'imposta (indetraibile) rientra tra gli oneri diversi di gestione.

L’assegnazione dei beni riscattati dal leasing

- Circolare 26/E dell’1.6.2016

- § 7.1 - corrispettivo dell’assegnazione (IVA. Art. 13.2.c) non solo per il prezzo di riscatto, ma tenendo conto anche dei canoni pagati prima del riscatto >> *al netto della componente interessi = prezzo di acquisto da parte della società di leasing*

- § 7.3 – nel caso di assegnazioni esenti da IVA, il decennio di rettifica decorre dal riscatto. Nulla si dice su quale valore, ma se fosse su tutti i corrispettivi bisognerebbe partire dall’acquisto originario, che è fuori dal decennio

Costi preparatori – Attività non avviata

- Causa C-37/95, *Ghent Coal Terminal NV* - sentenza del 15 gennaio 1998

- la direttiva consente ad un soggetto passivo che agisce in quanto tale di detrarre l'IVA di cui è debitore per beni che gli sono stati forniti o per servizi che gli sono stati prestati per opere di investimento destinate ad essere utilizzate nell'ambito di operazioni imponibili

- il diritto a detrazione rimane acquisito qualora, a causa di circostanze estranee alla sua volontà, il soggetto passivo non abbia mai fatto uso dei suddetti beni e servizi per realizzare operazioni imponibili. La fornitura di un bene di investimento nel corso del periodo di rettifica può dar luogo ad una rettifica della detrazione alle condizioni previste dall'art. 20, n. 3, della direttiva 77/388 (*il nostro articolo 19-bis2*)

Consulenza per la vendita di partecipazioni

- Causa 29/08 – *SKF* – sentenza del 29 ottobre 2009
- SKF è una società industriale, la vendita di partecipazioni è fatta nell'ambito della riorganizzazione del gruppo
- Compete la detrazione se sussiste un nesso diretto e immediato tra le spese collegate alle prestazioni a monte e il complesso delle attività economiche del soggetto d'imposta («spese generali»). Nella specie il ricavato della vendita delle partecipazioni veniva utilizzato per potenziare l'attività industriale
- Il diritto a detrarre l'IVA gravante sull'acquisto di beni o servizi a monte presuppone che le spese compiute per acquistare questi ultimi facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni tassate a valle che conferiscono il diritto a detrazione
- Spetta al giudice del rinvio stabilire, tenendo conto di tutte le circostanze in cui si svolgono le operazioni di cui trattasi nella causa principale, se le spese sostenute possano essere incorporate nel prezzo delle azioni vendute o se esse facciano parte soltanto degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni rientranti nelle attività economiche del soggetto passivo
- Cfr. causa C-496/11 – *Portugal Telecom* (holding operativa) – sentenza del 6 settembre 2012; C-108/14 e C-109/14 – *Larentia e altri* – sentenza del 16 luglio 2015

Detrazione e frode carosello

- Causa C-439/04 – *Kittel* – sentenza del 6 luglio 2006

- la direttiva non consente che l'annullamento del contratto di vendita, per effetto di una disposizione di diritto civile che sanzioni tale contratto con la nullità assoluta in quanto contrario all'ordine pubblico per una causa illecita perseguita dall'alienante, comporti la perdita del diritto alla detrazione dell'imposta. Al riguardo, è irrilevante se tale nullità derivi da una frode all'imposta sul valore aggiunto ovvero da altre frodi

- Per contro, qualora risulti acclarato, alla luce di elementi obiettivi, che la cessione sia stata effettuata nei confronti di un soggetto passivo che sapesse o avrebbe dovuto sapere di partecipare, con il proprio acquisto, ad un'operazione che si iscriveva in una frode all'imposta sul valore aggiunto, spetta al giudice nazionale negare al detto soggetto passivo il beneficio del diritto alla detrazione

Ma il Signor Kittel …

- The Court of Mons considers that in the Kittel Case, the taxpayer knew or should have known that he was participating to a missing trader fraud (23 April 2010).

- The Court of appeal of Mons observes that the turnover has been multiplied by 100 in 6 months, without new investments, new personnel or advertising campaign.

- The taxpayer was dealing directly with suppliers whose seat of activity was fictitious and who did not dispose of any stock. The suppliers had no particular knowledge in computers (while they were active in trading in computer chips). About 23 % of the goods were purchased and sold various time.

- Therefore the Court of Appeal of Mons considers the VAT charged by the suppliers is not deductible.

Frode carosello – No presunzione

- Causa C-324/11 - *Gábor Tóth* – sentenza del 6 settembre 2012
- Cause C-80/11 e C-142/11 - *Mahagében kft e Péter Dávid* – sentenza del 21 giugno 2012
- Il cliente non risponde delle irregolarità fiscali o previdenziali del fornitore, e quindi solo per questo non può essere negato il diritto di detrazione
- Il fisco ha l'onere di provare che il cliente sapeva o avrebbe dovuto sapere che fosse un anello della catena fraudolenta

La detrazione sul bene poi demolito

- Causa C-234/11 - *TETS Haskovo AD* - sentenza del 18 ottobre 2012
- il bene (un immobile strumentale) acquistato non c'è più, perché è stato demolito per costruirne degli altri. Il fisco pretendeva la rettifica della detrazione sull'acquisto originario. La Corte condivide le ragioni del contribuente, perché non si può parlare di distrazione del bene dalle finalità dell'impresa
- Cfr. causa C-257/11 - *Gran Via Moinesti* – sentenza del 29 novembre 2012

Altre sentenze sul diritto di detrazione

- 26 ottobre 2010 – C-97/09 – *Danlowsky* – le limitazioni alla detrazione devono essere individuate in modo puntuale, per evitare l'estensione dello *standstill*
- 22 marzo 2012 – C-153/11 – *Klub* – la detrazione su un bene di investimento compete anche prima del suo utilizzo (TUIR, 102, co. 1)
- 4 ottobre 2012 – C-550/11 – *Pavleta* – liceità dello storno della detrazione per merce rubata. In IT non opera nel rispetto della documentazione ex D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441 (eventi che non dipendono dalla volontà del soggetto)

Altre sentenze sul diritto di detrazione

- 21 febbraio 2013 – C-104/12 – *Becker* - indetraibilità dell'IVA sulle spese di assistenza penale a favore di un esponente della società
- 12 settembre 2013 – C-3811/11 - *Crédit Lyonnais* - *c*alcolo del *pro-rata* senza considerare il volume d'affari delle succursali estere
- 13 marzo 2014 – C-107/13 - *FIRIN - OOD* Obbligo di rettifica della detrazione se l'operazione non viene conclusa

Altre sentenze sul diritto di detrazione

- 5 giugno 2014 – C- 500/13 *Comune di Międzyzdroje* - la rettifica della detrazione di un bene ammortizzabile avviene pro quota e non per intero al momento di cambio dell'uso
- 11 dicembre 2014 – C-590/13 *Idexx Laboratories Italia - substantive requirements* per il diritto di detrazione
- 22 ottobre 2015 – C-126/14 *Sveda* - detraibilità intera anche per costi di investimento oggetto di sussidi pubblici
- 16 giugno 2016 – C-229/15 *Mateusiak* - la rettifica della detrazione per autoconsumo opera anche dopo il termine del periodo di osservazione per i beni ammortizzabili

Il *pro-rata* generale

- articolo 36, *primo comma*: regola di applicazione unitaria e complessiva dell'imposta detraibile in base alla composizione del volume d'affari (*pro-rata* generale)
- *L'avvocato generale della Corte di Giustizia (causa C-378/15 – Mercedes Benz Italia) aveva sostenuto che il pro-rata può avere ad oggetto solo i costi promiscui* (come avviene nell'articolo 109, co. 5 del TUIR)
- La Corte, con la sentenza del 14 dicembre 2016, ritiene che il *pro-rata* generale italiano sia compatibile con la direttiva anche se non prevede un metodo di calcolo fondato sulla natura e sulla destinazione effettiva di ciascun bene e servizio acquistato e che rifletta oggettivamente la quota di imputazione reale delle spese sostenute a ciascuna delle attività tassate e non tassate
- E' anche corretto il riferimento alla composizione del volume d'affari per l'individuazione delle operazioni qualificabili come «accessorie», a condizione che la valutazione condotta a tal fine tenga conto altresì del rapporto tra dette operazioni e le attività imponibili di tale soggetto passivo nonché, eventualmente, dell'impiego che esse implicano dei beni e dei servizi per i quali l'imposta sul valore aggiunto è dovuta

La separazione obbligatoria di attività

- articolo 36, *secondo comma*: obbligo di separazione tra le attività di impresa e di lavoro autonomo – es. geometra titolare di impresa edile – non richiesto dalla direttiva, che prevede un'unica nozione di soggettività – verosimilmente per agevolare la compilazione dei quadri RE-RF/RG
- *quarto comma*: obbligo di separazione nel commercio al dettaglio con ventilazione, se una o più attività hanno un regime speciale di detrazione

La separazione facoltativa

- *terzo comma*
- rimedio al pro-rata generale in presenza di attività con incidenza non proporzionale degli acquisti (es. leasing imponibile e factoring esente)
- detrazione esclusa per i beni non ammortizzabili utilizzati promiscuamente
- possibile separazione per attività immobiliare (locazione o vendita) esente per fabbricati abitativi rispetto ad altri fabbricati o immobili (aree fabbricabili) – disposizione modificata, da ultimo, dal D.L. 24.1.2012, n. 1, cioè prima delle attuali norme IVA in edilizia (D.L. 22.6.2012, n. 83), che prevede esenzioni anche per gli immobili non abitativi
- idem per gestioni individuali di portafoglio e attività esente
- opzione per fatti concludenti con comunicazione a posteriori – VO4 – vincolo triennale *o comunque sino alla rettifica della detrazione*

Conseguenze della separazione di attività

- *quinto comma* (*non aggiornato nemmeno alle rilevanti novità del 1998 in materia di detrazione)*
- detrazione in base ad imputazione specifica a ciascuna attività in presenza di detrazioni limitate
- fatturazione dei passaggi di servizi solo verso attività a detrazione limitata
- fatturazione dei passaggi di beni tra le attività a valore normale
- procedura particolare per i passaggi verso l'attività di commercio al dettaglio
- unica dichiarazione annuale, con la compensazione tra tutte le posizioni debitorie e creditorie