

SEMINARIO PROFESSIONALE ONLINE

LA DETRAZIONE IVA

*PORTATA, INSORGENZA, ESERCIZIO DEL DIRITTO SECONDO
LA NORMATIVA EUROUNITARIA E NAZIONALE*



Docente: Giovanni Accardo

Webinar, 24 novembre 2021

EFFETTUAZIONE DELLE OPERAZIONI

ARTICOLO 6 DPR 633/1972

ARTICOLO 6 - EFFETTUAZIONE DELLE OPERAZIONI – REGOLA GENERALE		
OPERAZIONE	EFFETTUAZIONE DELLA OPERAZIONE	ESIGIBILITA' DELL' IMPOSTA
CESSIONI DI BENI IMMOBILI	STIPULA DELL' ATTO	
CESSIONI DI BENI MOBILI	CONSEGNA O SPEDIZIONE	
PRESTAZIONI DI SERVIZI	PAGAMENTO DEL CORRISPETTIVO	
IL MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELL' OPERAZIONE È QUELLO IN CUI L' OPERAZIONE VA DOCUMENTATA, REGISTRATA E COMPUTATA NEL VOLUME DI AFFARI		
IL MOMENTO IN CUI L' IVA È ESIGIBILE È QUELLO IN CUI LA STESSA DEVE ESSERE COMPUTATA A DEBITO (LIQUIDATA)		
L' EMISSIONE DELLA FATTURA COMPORTA ANTICIPAZIONE DELLA ESIGIBILITÀ DELL' IMPOSTA		

ARTICOLO 6 - ESIGIBILITA' DIFFERITA DELL'IVA		
OPERAZIONE	EFFETTUAZIONE DELLA OPERAZIONE	ESIGIBILITA' DELL' IMPOSTA
CESSIONE DI PRODOTTI FARMACEUTICI	CONSEGNA DEL BENE	PAGAMENTO DEL CORRISPETTIVO
CESSIONI O PRESTAZIONI IMPONIBILI AI SOCI / ASSOCIATI DI ENTI NON COMMERCIALI	VALGONO LE REGOLE RELATIVE ALLA CESSIONE/PRESTAZIONE POSTA IN ESSERE	
CESSIONI O PRESTAZIONI A - STATO E ORGANI DELLO STATO - ENTI PUBBLICI TERRITORIALI - ISTITUTI UNIVERSITARI - ASL E ENTI OSPEDALIERI - ENTI PUBBLICI DI RICOVERO/CURA/ASSISTENZA - CAMERE DI COMMERCIO	VALGONO LE REGOLE RELATIVE ALLA TIPOLOGIA DI CESSIONE/PRESTAZIONE POSTA IN ESSERE	
IN FATTURA DEVE ESSERE INDICATO SE SI FRUISCE DEL DIFFERIMENTO DELLA ESIGIBILITA' DELL' IMPOSTA.		
IL DIFFERIMENTO INCIDE SUL DIRITTO ALLA DETRAZIONE DEL CESSIONARIO/COMMITTENTE		

EFFETTUAZIONE DELLE OPERAZIONI – DEROGHE		
OPERAZIONE	EFFETTUAZIONE DELLA OPERAZIONE	ESIGIBILITA' DELL' IMPOSTA
CESSIONI DI BENI AD EFFETTI TRASLATIVI SOSPESI	AL VERIFICARSI DELL' EVENTO E COMUNQUE ENTRO UN ANNO DALLA CONSEGNA O SPEDIZIONE	
CESSIONI PER ATTO DELLA PUBBLICA AUTORITÀ	PAGAMENTO DEL CORRISPETTIVO	
CESSIONI DERIVANTI DA CONTRATTI DI SOMMINISTRAZIONE		
CONTRATTI ESTIMATORI	VENDITA DI BENI A TERZI (ENTRO UN ANNO)	
PASSAGGI DA COMMITTENTE A COMMISSIONARIO	VENDITA DI BENI A TERZI	
ASSEGNAZIONE AI SOCI DA PARTE DI COOP EDILIZIE	ROGITO NOTARILE (NON RILEVANO PAGAMENTO/EMISSIONE FATTURA)	
AUTOCONSUMO DI BENI	PRELIEVO DEI BENI	
AUTOCONSUMO DI SERVIZI	EFFETTUAZIONE SERVIZIO; SE PERIODICO, ENTRO IL MESE SUCCESSIVO	
ESISTONO ALTRE DEROGHE SPECIFICHE PER ALCUNE CATEGORIE DI CONTRIBUENTI (ES: TRASPORTATORI, SUBFORNITORI)		

IL DIRITTO ALLA DETRAZIONE NEL SISTEMA DELL'IVA

Direttiva 112/2006
Articoli 167-192

IL DIRITTO ALLA DETRAZIONE NELL'IVA

Direttiva 2006/112/CE, articolo 1

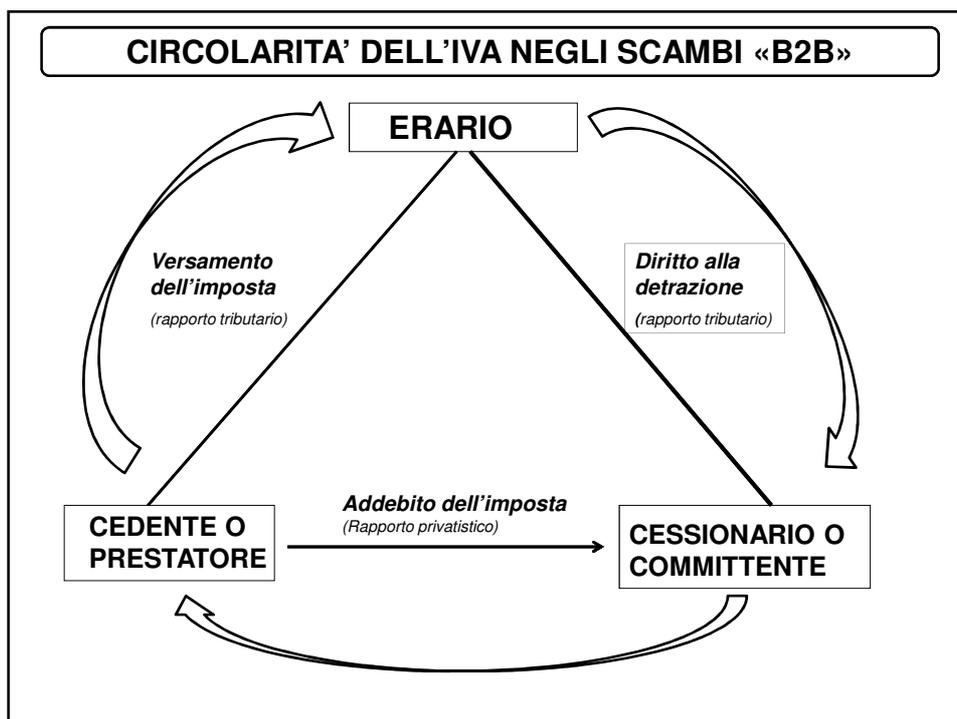
1. La presente direttiva istituisce il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA)
2. Il principio del sistema comune d'IVA consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d'imposizione.

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.

Il sistema comune d'IVA è applicato fino allo stadio del commercio al minuto incluso.

DISCIPLINA DEL DIRITTO ALLA DETRAZIONE Quadro normativo

		Dpr n. 633/72
<i>Direttiva 2006/112/CE</i>		Artt. da 19 a 19-ter
TITOLO X - DETRAZIONI		Artt. da 38-bis a 38-ter
Capo 1 - <u>Origine e portata del diritto a detrazione</u> (artt. 167-172)		
Capo 2 - <u>Prorata di detrazione</u> (artt. 173-175)		
Capo 3 - <u>Limitazioni del diritto a detrazione</u> (artt. 176-177)		
Capo 4 - <u>Modalità di esercizio del diritto a detrazione</u> (artt. 178-183)		
Capo 5 - <u>Rettifica delle detrazioni</u> (artt. 184-192)		



ESERCIZIO DELLA DETRAZIONE IVA - 1

DL 50/2017 – CIRCOLARE 1/2018

Articolo 19 DPR 633/1972 - Detrazione

1. (...). 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 ~~al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto~~ **all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto** ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.



Articolo 25 DPR 633/1972 – Registrazione degli acquisti

1. Il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture (...) e deve annotarle in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica, ~~ovvero alla dichiarazione annuale~~, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e **comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.**

ESERCIZIO DELLA DETRAZIONE IVA - 2

DL 50/2017 – CIRCOLARE 1/2018

Articolo 178 Direttiva UE 112/2006

*Per poter esercitare il diritto a detrazione, il soggetto passivo deve soddisfare le condizioni seguenti: a) per la detrazione (...) relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, **essere in possesso di una fattura** (...).*

Articolo 179 Direttiva UE 112/2006

*Il soggetto passivo opera la detrazione globalmente, sottraendo dall'importo dell'imposta dovuta per un periodo d'imposta l'ammontare dell'IVA per la quale il diritto a detrazione è sorto, **nello stesso periodo** [in respect of which, **during the same period**, the right of deduction has arisen] (...).*

Articolo 180 Direttiva UE 112/2006

*Gli Stati membri **possono autorizzare** un soggetto passivo a procedere ad una detrazione che non è stata effettuata conformemente agli articoli 178 e 179.*

ESERCIZIO DELLA DETRAZIONE IVA - 3

CIRCOLARE 1/2018

«L'applicazione dei principi unionali determina (...) che il dies a quo da cui decorre il termine per l'esercizio della detrazione deve essere individuato nel momento in cui in capo al cessionario/committente si verifica la **duplice condizione** i) (sostanziale) dell'avvenuta esigibilità dell'imposta e ii) (formale) del possesso di una valida fattura (...).».

È da tale momento che il soggetto passivo cessionario/committente può operare, previa registrazione della fattura (...), la detrazione dell'imposta (...). Tale diritto può essere esercitato al più tardi entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui si sono verificati entrambi i menzionati presupposti e con riferimento al medesimo anno.

Fattura di acquisto 2020 ricevuta nel 2021

- da annotare in contabilità, al più tardi, entro il 30 aprile 2022
- se la registrazione avviene nel 2022, «dovrà essere effettuata in un'**apposita sezione del registro IVA** degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2021, al fine di evidenziare che l'imposta - non computata nelle liquidazioni periodiche IVA relative al 2022 - concorre alla determinazione del saldo della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno 2021».

ESERCIZIO DELLA DETRAZIONE IVA - 4

ESEMPI CIRCOLARE 1/2018

ACQUISTO DI BENI

- Liquidazioni di imposta: mensili
- Acquisto di beni: dicembre 2020
- Consegna dei beni con fattura accompagnatoria: dicembre 2020

«L'imposta a credito, relativa a tale cessione di beni, confluirà, previa registrazione della fattura di acquisto nel 2020, nella liquidazione IVA relativa al mese di dicembre 2020 (da eseguire il 16 gennaio 2021), dal momento che nel mese di dicembre i) i beni sono stati consegnati e ii) la fattura è stata ricevuta e registrata dal soggetto passivo cessionario».

Se la fattura non sia stata annotata nel 2020 «dovrà essere registrata, al più tardi, entro il 30 aprile 2021 (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno 2020) in un'**apposita sezione del registro IVA** degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2020. Il credito IVA concorrerà a formare il saldo della dichiarazione annuale IVA relativa al 2020».

ESERCIZIO DELLA DETRAZIONE IVA - 5

ESEMPI CIRCOLARE 1/2018

ACQUISTO DI SERVIZI

- Liquidazioni di imposta: mensili
- Acquisto di servizi e relativo pagamento: dicembre 2020
- Ricevimento fattura: gennaio 2021

«Il soggetto passivo (...) potrà esercitare il diritto alla detrazione, previa registrazione (...), nella liquidazione relativa al mese di gennaio 2021, da effettuarsi entro il 16 febbraio 2021 (pur nel rispetto delle condizioni cui il diritto alla detrazione era assoggettato nel 2020)».

La detrazione potrà essere effettuata «mediante registrazione del documento, al più tardi, entro il 30 aprile 2022. Nel caso in cui tale documento sia registrato nel corso del 2021, l'imposta concorrerà alla liquidazione periodica relativa allo stesso mese; qualora, invece, si effettui la registrazione del documento nel 2022, detta registrazione dovrà essere effettuata in un'apposita sezione del registro IVA degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2021 (...) al fine di far concorrere la relativa IVA a credito alla determinazione del saldo d'imposta risultante dalla dichiarazione annuale IVA relativa al 2021»

LIMITAZIONI OGGETTIVE DEL DIRITTO A DETRAZIONE

(nella normativa nazionale: art. 19 bis1 DPR 633/72)

Articolo 176 Direttiva

Il Consiglio (...) stabilisce le spese che non danno diritto a detrazione dell'IVA. In ogni caso, saranno escluse dal diritto a detrazione le spese non aventi un carattere strettamente professionale, quali le spese suntuarie, di divertimento o di rappresentanza. Fino all'entrata in vigore delle disposizioni (...), gli Stati membri possono mantenere tutte le esclusioni previste dalla loro legislazione nazionale al 1° gennaio 1979 o (...) alla data della loro adesione.

Articolo 177 Direttiva

Previa consultazione del comitato IVA, ogni Stato membro può, per motivi congiunturali, escludere totalmente o in parte dal regime delle detrazioni la totalità o parte dei beni di investimento o altri beni.

IL DIRITTO AL RIMBORSO

(nella normativa nazionale: art. 30 DPR 633/72)

Articolo 183 Direttiva

Qualora, per un periodo d'imposta, l'importo delle detrazioni superi quello dell'IVA dovuta, gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite. Tuttavia, gli Stati membri possono rifiutare il rimborso o il riporto se l'eccedenza è insignificante.

IL DIRITTO ALLA DETRAZIONE

ARTICOLI 19 - 19 BIS -
19 BIS1 - 19 BIS2
DPR 633/1972

PORTATA DEL DIRITTO ALLA DETRAZIONE - 1

(ART. 19)

- Il soggetto passivo ha diritto di detrarre dall'imposta dovuta quella pagata sugli acquisti e sulle importazioni di beni e servizi effettuati nell'esercizio dell'attività, nella misura in cui siano destinati all'effettuazione di operazioni imponibili (comma 1)

- Non è detraibile l'imposta relativa ai beni e servizi acquistati per effettuare operazioni esenti o non soggette (comma 2).

- È detraibile l'imposta relativa ai beni e servizi acquistati per effettuare operazioni equiparate alle imponibili (comma 3).

3. La indetraibilità (...) non si applica se le operazioni ivi indicate sono costituite da:

a) operazioni di cui agli artt. 8, 8-bis e 9 o assimilate, comprese quelle di cui agli artt. 40 e 41 del DL n. 331/93 a-bis) le operazioni di cui ai numeri da 1) a 4) dell'art. 10, effettuate nei confronti di soggetti stabiliti fuori della Comunità o relative a beni destinati ad essere esportati fuori della Comunità

b) operazioni effettuate fuori dal territorio dello Stato le quali, se effettuate nel territorio dello Stato, darebbero diritto alla detrazione dell'imposta;

c) operazioni di cui all'art. 2, terzo comma, lettere a), b), d) ed f);

d) cessioni di cui all'articolo 10, numero 11), effettuate da soggetti che producono oro da investimento o trasformano oro in oro da investimento;

e) operazioni non soggette all'imposta per effetto delle disposizioni di cui al primo comma dell'art. 74.

PORTATA DEL DIRITTO ALLA DETRAZIONE - 2

<p>OPERAZIONI <u>CON</u> DIRITTO A DETRAZIONE (artt. 168-169 dir.)</p> <ul style="list-style-type: none"> - Op.ni imponibili - Op.ni assimilate (art. 19, c. 3, dpr 633/72) 	<p>OPERAZIONI <u>SENZA</u> DIRITTO A DETRAZIONE (art. 19, c. 2)</p> <ul style="list-style-type: none"> - Op.ni non soggette - Op.ni esenti
---	--

1. *Valutazione "prospettica" dell'inerenza-afferenza dei beni e servizi al momento dell'acquisto*
2. *Comportamento conseguente*
3. *Verifica ex post ed eventuale rettifica della detrazione*

PORTATA DEL DIRITTO ALLA DETRAZIONE - 3

(ARTICOLO 19, 4)

Detrazione pro-quota

L'imposta relativa ai beni e servizi impiegati:

- sia per operazioni con diritto a detrazione
- sia per operazioni non soggette, ovvero per fini estranei all'attività,

è detraibile per la quota imputabile alla prima categoria di operazioni, da determinare secondo criteri oggettivi e coerenti con la natura dei beni e servizi (comma 4).

PORTATA DEL DIRITTO ALLA DETRAZIONE - 4

(ARTICOLO 19, 5)

Detrazione pro-rata

Per i soggetti che svolgono attività che comportano l'effettuazione

sia di operazioni con diritto di detrazione

sia di operazioni esenti

è ammessa in detrazione la frazione dell'imposta proporzionalmente imputabile alla prima categoria di operazioni (comma 5).

Sulla portata del criterio del pro-rata vedi CGUE 14/12/2016, C-378/15

IL MECCANISMO DEL PRORATA

Articolo 173 Direttiva

1. Per quanto riguarda i beni ed i servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a detrazione di cui agli articoli 168, 169 e 170, sia per operazioni che non danno tale diritto, la detrazione è ammessa soltanto per il pro-rata dell'IVA relativo alla prima categoria di operazioni. Il prorata di detrazione è determinato, conformemente agli articoli 174 e 175, **per il complesso** delle operazioni effettuate dal soggetto passivo.
2. Gli Stati membri possono adottare le misure seguenti:
 - a) autorizzare il soggetto passivo a determinare un pro-rata per ogni settore della propria attività, se vengono tenute contabilità distinte per ciascun settore;
 - b) obbligare il soggetto passivo a determinare un pro-rata per ogni settore della propria attività e a tenere contabilità distinte per ciascuno di questi settori;
 - c) autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la detrazione in base all'utilizzazione della totalità o di una parte dei beni e servizi;
 - d) autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la detrazione secondo la norma di cui al paragrafo 1, primo comma, relativamente a tutti i beni e servizi utilizzati per tutte le operazioni ivi contemplate;
 - e) prevedere che non si tenga conto dell'IVA che non può essere detratta dal soggetto passivo quando essa sia insignificante.

Determinazione del pro-rata di detrazione e pro-rata provvisorio: artt. 174 e 175 Dir.

PRORATA DI DETRAZIONE

(ART. 19-bis)

La percentuale di cui al comma 5 dell'art. 19 (il pro-rata) è pari al rapporto tra l'ammontare delle operazioni con diritto a detrazione e l'ammontare stesso aumentato delle operazioni esenti:

$$\text{Prorata} = \frac{\text{operazioni con diritto di detrazione}}{(\text{operazioni con diritto di detrazione}) + (\text{operazioni esenti})}$$

La percentuale si arrotonda all'unità superiore o inferiore, a seconda che la parte decimale superi o meno cinque decimi.

PRORATA DI DETRAZIONE

(ART. 19-bis)

Operazioni **escluse** dal calcolo del prorata:

- cessioni di beni ammortizzabili
- passaggi interni tra attività separate
- operazioni di cui all'art. 2, terzo comma, lett. a) (cessioni di denaro), b) (cessioni di aziende), d) (cessioni di campioni gratuiti) ed f) (passaggi societari)
- operazioni esenti di cui all'art. 10, n. 27-quinquies
- operazioni esenti di cui ai nn. da 1) a 9) dell'art. 10, se non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo o sono accessorie ad operazioni imponibili (*resta ferma l'indetraibilità sugli acquisti afferenti dette operazioni esenti*)

E LA RIVALSA?

La Direttiva 2006/112/CE non dedica una esplicita disposizione alle **modalità di addebito** dell'imposta da parte del soggetto cedente (o prestatore) nei confronti del cliente (o committente).

Un riferimento indiretto all'addebito è rinvenibile esclusivamente nelle disposizioni relative alla fatturazione, laddove si afferma che la fattura deve evidenziare distintamente il prezzo al netto dell'imposta e l'imposta corrispondente per ogni aliquota diversa

ARTICOLO 18 DPR 633/1972

«Il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi deve addebitare la relativa imposta, **a titolo di rivalsa**, al cessionario o committente. (...) Per le operazioni per le quali non è prescritta l'emissione della fattura il prezzo o il corrispettivo si intende **comprensivo** dell'imposta».

«La rivalsa è un istituto giuridico per effetto del quale chi ha pagato l'imposta (contribuente di diritto) ha diritto di chiederne il rimborso di un altro soggetto» (Berliri, *Corso istituzionale di diritto tributario*, 1975)

LA RETTIFICA DELLA DETRAZIONE - 1

(ART. 19-bis2, commi 1, 2 e 3)

La detrazione dell'IVA si esercita immediatamente e integralmente al momento dell'acquisto, sul presupposto che i beni e servizi acquistati verranno impiegati per effettuare operazioni con diritto alla detrazione stessa.

Nel caso in cui, nei periodi d'imposta successivi, l'utilizzo effettivo diverga da quello previsto, in modo tale da modificare la relazione tra acquisti "a monte" e tipologia di operazione "a valle", occorre procedere alla rettifica della detrazione.

Esempio:

Un bene acquistato nel 2017 per effettuare una cessione imponibile, detraendo Iva per 2.000 €, è stato ceduto nel 2020 in regime di esenzione (omaggio a Onlus, art. 10, n. 12). Nella dichiarazione relativa al 2020 il soggetto passivo dovrà restituire la detrazione di 2000 € fruita nel 2017.

LA RETTIFICA DELLA DETRAZIONE - 2

(ART. 19-bis2, comma 9)

La rettifica va operata nella dichiarazione relativa all'anno in cui si è verificato il relativo presupposto, sulla base delle risultanze delle scritture contabili obbligatorie.

Ipotesi di rettifica

Destinazione a finalità estranee all'impresa, anche per cessazione dell'attività, di un bene acquistato senza diritto alla detrazione, sul quale sono state effettuate migliorie detraendo l'imposta sulle relative spese.

Es. fabbricato acquistato presso un privato e successivamente ristrutturato

LA RETTIFICA DELLA DETRAZIONE - 3

(ART. 19-bis2)

Per i beni ammortizzabili, l'entità della rettifica è determinata in misura di un quinto per ogni anno mancante al compimento di un quinquennio dall'anno di acquisto o di entrata in funzione.

Esempio:

Un bene ammortizzabile acquistato nel 2015 detraendo Iva per € 15.000 viene destinato, nel 2018, ad attività senza diritto di detrazione (per effetto del passaggio del contribuente al regime speciale per l'agricoltura).

Occorre operare la rettifica della detrazione in ragione di due quinti dell'imposta, tanti quanti sono gli anni che mancano al compimento del quinquennio (2018 e 2019). Il contribuente, pertanto, rettificherà la detrazione in diminuzione per 6.000 € (2/5 di 15.000).

RETTIFICA DELLA DETRAZIONE PER VARIAZIONE DEL PRORATA - 1**(ART. 19-bis2, comma 4)**

La detrazione relativa all'acquisto di beni ammortizzabili, nonché alle prestazioni di servizi di trasformazione, riattamento o ristrutturazione dei beni stessi, operata in base al pro-rata, è soggetta a rettifica, **in ciascuno dei quattro anni successivi all'entrata in funzione**, in caso di variazione del pro-rata per oltre 10 punti percentuali (*in via facoltativa, è possibile eseguire la rettifica anche per variazioni inferiori, con obbligo di applicare il criterio per almeno cinque anni*).

La rettifica è pari ad un quinto della differenza tra l'imposta detratta e l'imposta detraibile in base al pro-rata dell'anno di riferimento.

Esempio

- Anno 2017, prorata 80%. Acquisto di un macchinario con pagamento di Iva per 100.000 €. Detrazione operata 80.000 €.

- Anno 2020: prorata 60%. Rettifica della detrazione sul macchinario:

Iva detratta nel 2017.....	80.000
Iva detraibile secondo il prorata 2020.....	<u>60.000</u>
Differenza.....	20.000

Importo della rettifica: (20.000 /5) = 4.000

RETTIFICA DELLA DETRAZIONE PER VARIAZIONE DEL PRORATA - 2**(ART. 19-bis2, comma 4)**

Se l'anno di acquisto o di produzione del bene ammortizzabile non coincidono con quello della sua entrata in funzione, la prima rettifica è eseguita, per tutta l'imposta relativa al bene, in base al pro-rata dell'anno di entrata in funzione, anche se la variazione non è superiore a 10 punti.

Esempio:

Si ipotizzi l'affidamento di un appalto per la realizzazione di un impianto, a fronte del quale sono pagate fatture per s.a.l. e saldo come segue:

- Anno 2018: € 20.000, Iva € 4.000. Prorata dell'anno 70%, Iva detratta 2.800

- Anno 2019: € 30.000, Iva € 6.000. Prorata dell'anno 60%, Iva detratta 3.600

- Anno 2020: € 15.000, Iva € 3.000. Prorata dell'anno 80%, Iva detratta 2.400

Nell'anno 2020, di entrata in funzione del bene, occorre rettificare la detrazione degli anni precedenti sulla base del prorata del 2020, per cui si avrà:

Iva detratta negli anni 2018 e 2019	(2.800 + 3.600)	6.400
Iva detraibile secondo il prorata 2020.....	(80% di 4.000 + 6.000)	8.000
	Differenza:	1.600

Le eventuali rettifiche, negli anni successivi, saranno eseguite prendendo come base di riferimento l'Iva assolta sul cespite, di 13.000 €, il prorata dell'80% e la detrazione complessivamente operata di 10.400 (2.800 + 3.600 + 2.400 + 1.600).

RETTIFICA DELLA DETRAZIONE PER VARIAZIONE DEL PRORATA - 3

(ART. 19-bis2, comma 6)

Se il bene ammortizzabile viene ceduto durante il periodo di sorveglianza (cinque anni), la rettifica si effettua in unica soluzione, in base alla percentuale dell'anno di cessione, in ragione degli anni mancanti.

Se la cessione è soggetta ad imposta, la percentuale si assume pari a 100.

Esempio:

Anno 2017 (pro-rata 80%): acquisto di un macchinario per il quale è assolta Iva di 10.000, detratta per 8.000. Nel 2020 il macchinario è stato venduto in regime di imponibilità (per cui il pro-rata "virtuale" è 100%).

Iva detratta	8.000
Iva detraibile secondo il pro-rata 2020	10.000
Differenza.....	2.000
Entità della rettifica: $2000/5 \times 2$ (anni mancanti) = 800	

LA RETTIFICA DELLA DETRAZIONE - 5

(ART. 19-bis2, commi 5 e 8)

Ai fini della rettifica della detrazione:

- non si considerano ammortizzabili i beni di costo unitario non superiore a 516 euro, né quelli il cui coefficiente di ammortamento è superiore al 25%
- i fabbricati si considerano comunque beni ammortizzabili e il periodo di rettifica è stabilito in 10 anni decorrenti da quello di acquisto o di ultimazione (comma 8)
- per l'imposta assolta sull'acquisto di aree fabbricabili, l'obbligo di rettifica decennale decorre dalla data di ultimazione dei fabbricati.

MODALITA' DELLA RETTIFICA RELATIVA AI FABBRICATI - 1

IMPRESSE CHE NON
APPLICANO IL PRORATA



IN RELAZIONE ALL'EFFETTIVO
IMPIEGO DELLO SPECIFICO BENE
(rettifica analitica)

IMPRESSE CHE
APPLICANO IL PRORATA



IN BASE ALLA VARIAZIONE DEL
PRORATA, SUL COMPLESSO DEI BENI
(rettifica aritmetica "per massa")

a) IMPRESA CHE NON APPLICA IL PRORATA

1. *Cessione in esenzione del fabbricato nel corso dei dieci anni: rettifica, nell'anno della cessione, pari a tanti decimi quanti sono gli anni che mancano al decennio*

Esempio:

L'impresa ha acquistato un capannone nel 2014, detraendo integralmente l'iva relativa, di 200.000 euro. Nel 2020 l'impresa vende il capannone in esenzione da imposta.

In relazione alla vendita, l'impresa dovrà operare una rettifica in diminuzione pari a quattro decimi (anni mancanti al compimento del decennio: 2020, 2021, 2022 e 2023).

L'impresa, pertanto, restituirà imposta per 80.000 euro $[(200.000 : 10) \times 4]$

MODALITA' DELLA RETTIFICA RELATIVA AI FABBRICATI - 2

a. IMPRESA CHE NON APPLICA IL PRORATA

1. *Locazione in esenzione del fabbricato, nel corso dei dieci anni: rettifica, in ciascun anno, di un decimo dell'imposta.*

Secondo esempio:

L'impresa ha acquistato un capannone nel 2017, detraendo integralmente l'iva relativa, di 200.000 euro. Nel 2020 l'impresa concede in locazione il capannone in esenzione da imposta. In relazione all'impiego in operazioni esenti, l'impresa dovrà operare nel 2020 una rettifica in diminuzione pari a un decimo dell'imposta detratta. L'impresa, pertanto, restituirà nel 2020 imposta per 20.000 euro

b) IMPRESA CHE APPLICA IL PRORATA

La rettifica ha per oggetto tutti i fabbricati acquistati o ultimati da meno di dieci anni in possesso dell'impresa. L'obbligo scatta solo se il pro-rata è variato di oltre 10 punti rispetto all'anno di acquisto o ultimazione e la rettifica si effettua in ragione di un decimo della differenza tra l'iva detratta a suo tempo e quella detraibile nell'anno di riferimento.

MODALITA' DELLA RETTIFICA RELATIVA AI FABBRICATI - 3

b) IMPRESA CHE APPLICA IL PRORATA

Esempio:

Anno 1, prorata 95%: acquisto dell'area. Pagata Iva per 20.000, detratta 19.000

Anno 2, prorata 90%: Iva sui costi di costruzione per 100.000, detratta 90.000

Anno 3, prorata 87%: Iva sui costi di costruzione per 50.000, detratta 43.500.

Anno 3: anno di entrata in funzione del fabbricato.

Nell'anno 3 l'impresa dovrà eseguire:

- 1. la prima rettifica sul fabbricato ultimato, con riferimento all'Iva degli anni 1 e 2 (anche se la variazione del prorata non supera 10 punti)*
- 2. le eventuali rettifiche, in ragione di un decimo, per tutti i fabbricati entrati in funzione fra l'anno 3 e i nove anni precedenti, se la variazione del prorata supera 10 punti*
- 3. le eventuali ulteriori rettifiche per i fabbricati ceduti nell'anno 3, entrati in funzione nei nove anni precedenti, in ragione di tanti decimi quanti sono gli anni mancanti al compimento del decennio*

QUESTIONI INTORNO ALL'IVA NON DOVUTA - 1

1) Ripetizione dell'Iva indebitamente fatturata

Al fine di chiudere la procedura di infrazione avviata dalla Commissione europea, l'art. 8 della legge n. 167/2017 ha inserito nel Dpr n. 633/72 l'articolo 30-ter, il quale così dispone:

1. Il soggetto passivo presenta la domanda di restituzione dell'imposta non dovuta, a pena di decadenza, entro il termine di due anni dalla data del versamento della medesima ovvero, se successivo, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

2. Nel caso di applicazione di un'imposta non dovuta ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, accertata in via definitiva dall'Amministrazione finanziaria, la domanda di restituzione può essere presentata dal cedente o prestatore entro il termine di due anni dall'avvenuta restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa.

3. La restituzione dell'imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale.

QUESTIONI INTORNO ALL'IVA NON DOVUTA - 2

2) Detraibilità dell'Iva indebitamente fatturata

Art. 6, comma 6, 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.»

Periodo aggiunto dall'art. 1, comma 935, della legge n. 205/2017 (norma «interpretativa» – d.l. 34/2019, articolo 6, 3bis):

«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 (...) il cessionario o committente è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 e 10.000 euro. La restituzione dell'imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale».

Sulla portata del criterio, vedi Cass. 30 settembre 2020, n. 20843