

# Lezione – IVA

## La detrazione IVA

*Docente: Dott. Roberto Neri*

19 febbraio 2024



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Pistoia



FONDAZIONE  
**UNISER**  
PISTOIA E.T.S.

RICERCA | INNOVAZIONE | ALTA FORMAZIONE



Fondazione  
**Caript**

## Riferimenti normativi:



**D.P.R.  
26/10/1972  
n. 633**



**Art. 19**

**Art. 19-bis**

**Art. 19-bis 1**

**Art. 19-bis-2**

**Art. 19-ter**

**Circolare**

**24/12/1997 nr. 328/E**

Par. 3 – Nuova disciplina delle  
detrazioni

Par. 4 – Rettifiche delle  
detrazioni



## Detrazione IVA

La **detrazione** dell'IVA assolta sugli acquisti e il **diritto di rivalsa**, nonché il diritto al **rimborso** dell'eventuale eccedenze di credito rendono il tributo «neutrale» nei passaggi intermedi delle cessioni dei beni prima di essere acquistati dai consumatori finali.

Affinché sia possibile esercitare la detrazione IVA è necessario pertanto che sia stata precedentemente effettuata la **rivalsa**.



## Detrazione IVA

Salve alcune limitazioni espressamente disciplinate la detrazione è inoltre consentita solo qualora vengano effettuate operazioni che attribuiscono il diritto alla detrazione; in pratica si tratta di operazioni **imponibili** o **non imponibili**.

In presenza di operazioni **esenti** o **non soggette** l'imposta pagata per l'acquisto di beni o servizi non può essere detratta.



## Detrazione IVA

### **Operazioni esenti IVA** (art. 10 del DPR 633/72):

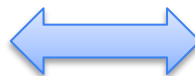


## Detrazione IVA

### Termine iniziale per l'esercizio del diritto alla detrazione

Il diritto alla detrazione sorge al verificarsi delle due seguenti condizioni:

l'imposta è divenuta  
esigibile  
(condizione sostanziale)



il cessionario o  
committente è in possesso  
di regolare fattura  
(condizione formale)



## Detrazione IVA

### CONDIZIONI PRELIMINARI

In generale la detrazione IVA è ammessa se:



In presenza di entrambe i requisiti il diritto è ammesso con effetto immediato

relativa a  
operazioni  
«INERENTI»

addebitata  
in Fattura  
(rivalsa)



## Detrazione IVA

### **INERENZA**

La detraibilità dell'IVA sugli acquisti è conseguente al nesso diretto ed immediato dell'operazione, che deve sussistere «a monte» con il complesso dell'attività (imprenditoriale o professionale) che origina operazioni imponibili.

Per contro risulta indetraibile l'imposta assolta su acquisti utilizzati per scopi privati (o in ogni caso estranei all'esercizio dell'impresa arte o professione) e/o riferibili ad operazioni esenti o non soggette ad IVA.





## Detrazione IVA

### **SPESE TELEFONIA**

Con riferimento all'IVA afferente le spese di telefonia (fissa o cellulare) il comma 4 dell'art. 19 dispone due diversi tipi di detraibilità dell'imposta che può essere pari al:

- in caso di **uso esclusivo** del bene/servizio pari al **100%**
- in caso di **uso promiscuo** pari al **50% o altra percentuale** diversa previa dimostrazione della stessa.



## Detrazione IVA

### SPESE TELEFONIA

A tale proposito è stato previsto, ai fini della dichiarazione annuale IVA (VA5), un apposito campo nel quale i soggetti passivi che esercitano una detrazione superiore al 50% indicano i rispettivi dati:

#### *Esempio*

Nell'anno 2023 la società Alfa ha acquistato telefoni cellulari per un importo di 1.000,00 euro (IVA pari a 220,00 euro) e servizi di gestione per un importo di 1.500,00 euro (IVA pari a 330,00 euro). La detrazione dell'imposta è stata operata per intero.

Il rigo VA5 della dichiarazione annuale deve essere compilato come segue:

Terminali per il servizio radiomobile di telecomunicazione con detrazione superiore al 50%					
		Totale imponibile		Totale imposta	
VA5	Acquisti apparecchiature	1	1.000,00	2	220,00
	Servizi di gestione	3	1.500,00	4	330,00



## Detrazione IVA

In base alle disposizioni dell'art. 19 la detraibilità dell'IVA sugli acquisti può essere:

**Piena**

Se relativa ad acquisti «afferenti» operazioni attive imponibili o esportazioni/cessioni intracomunitarie

**Nulla**

Se relativa ad acquisti «afferenti» operazioni attive esenti o non soggette all'imposta

**Parziale**

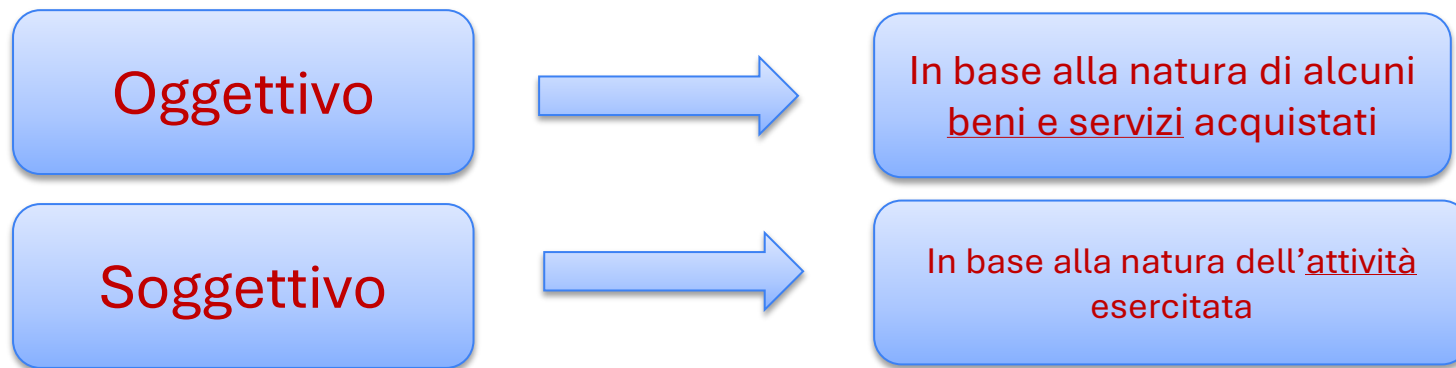
Se relativa ad acquisti «afferenti» in parte ad operazioni attive imponibili ed in parte ad operazioni attive esenti o non soggette



## Detrazione IVA

### Limitazioni

La detrazione IVA trova alcune limitazioni di tipo:



## Detrazione IVA

### Percentuale di detrazione *(art. 19-bis )*

In presenza di attività che danno luogo ad operazioni in parte imponibili ed in parte esenti, la detraibilità IVA viene calcolata attraverso il meccanismo cd «PRO-RATA»

#### Esempio:

a) IVA sulle vendite	220.000,00 €	
b) IVA sugli acquisti	<u>300.000,00 €</u>	
c) Operazioni che danno diritto alla detrazione	1.000.000,00 €	
d) Operazioni esenti	500.000,00 €	
e)	$\frac{1.000.000}{1.500.000} \times 100$	= 67%
	$\frac{c}{c+d} \times 100$	
	$\frac{\text{IVA detraibile}}{b \times e} = \frac{300.000}{1.500.000} \times 100$	201.000,00 €



## Detrazione IVA

### Percentuale di detrazione (art. 19-bis )

Ai fini del calcolo del «pro-rata» NON si tiene conto sia al numeratore che al denominatore di:



*Cessioni di beni ammortizzabili*

*Passaggi interni di beni tra attività separate (art. 36, ultimo comma)*

*Operazioni di cui all'art. 2, c.3, lett. a), b), d), f) – [cessioni di denaro, conferimenti di aziende, campioni gratuiti senza valore, etc.]*

*Operazioni esenti di cui all'art. 10, n. 27-quinquies)*

*Operazioni esenti di cui all'art. 10, nn. da 1) a 9), quando non formano oggetto dell'attività propria o siano accessorie ad operazioni imponibili*



## Detrazione IVA

### **Indetraibilità oggettiva** (art. 19-bis 1)

La detrazione IVA non è consentita, tranne che non costituiscano oggetto della propria attività, sugli acquisti o importazione dei seguenti beni:

<b>Aeromobili, Navi e imbarcazioni da diporto</b>	Ind. 100%
<b>Veicoli stradali a motore</b> (con eccezione degli agenti e rappresentanti, agenti assicurativi promotori finanziari etc.) e relativi servizi e costi accessori;	Ind. 60%
<b>Abitazioni</b> (immobili accatastati nella categorie da A/1 ad A/9 e A/11)	Ind. 100%
<b>Telefoni Cellulari</b> e relative spese di gestione (nella misura in cui sono utilizzati per l'esercizio dell'attività di impresa arte o professione);	(Ind. 50%)
<b>Alimenti e bevande</b> (con eccezione dei beni destinati alla cessione gratuita di valore unitario < ad € 50,00)	Ind. 100%
<b>Concorsi a premio</b> (con o senza contributi in denaro*) - Beni di lusso	Ind. 100% (* salvo pro-rata)



## Detrazione IVA

### Indetraibilità oggettiva (art. 19-bis 1)

La natura oggettiva relativa alla indetraibilità totale dell'imposta per l'acquisto di alcuni beni e servizi tassativamente individuati dalla legge (beni ad uso promiscuo cioè utilizzati per attività di impresa e per fini privati) prescinde dalla destinazione dell'acquisto tranne alcuni casi espressamente indicati:



**AUTOVETTURE** I veicoli a motore sono, in generale, soggetti alla limitazione della detrazione IVA in misura del 40% sia per quanto riguarda l'acquisto (*inclusi componenti, ricambi, carburanti, ricariche elettriche e lubrificanti destinati agli stessi mezzi*) che i servizi strettamente correlati (leasing, noleggio, impiego, custodia, manutenzione, transito stradale, ecc.).



La disposizione di cui sopra non trova applicazione se riferita all'acquisto dei predetti beni e servizi da parte di agenti di commercio o rappresentanti, operanti sia in forma individuale che societaria, e soggetti a essi equiparati (agenti assicurativi, promotori finanziari etc.)





## Detrazione IVA

### Indetraibilità oggettiva (art. 19-bis 1)

**SERVIZI DI TRASPORTO** L'imposta afferente l'acquisto di **servizi di trasporto** di persone effettuato direttamente dall'utilizzatore è **indetraibile** mentre è invece detraibile il trasporto commissionato dall'impresa al vettore (ad esempio per il trasporto dei propri dipendenti).



**ABITAZIONI** L'imposta gravante sull'acquisto, locazione (o leasing), manutenzione, recupero e gestione di fabbricati a destinazione abitativa, che risultino tali secondo le risultanze catastali, sono indetraibili. È irrilevante l'eventuale diverso effettivo utilizzo del fabbricato.



L'imposta è invece sempre detraibile per gli acquisti di beni o servizi da parte di imprese che esercitano in via principale o esclusiva attività di costruzione di detti fabbricati e/o che li locano in regime di esenzione (in tal caso si applica il pro-rata)



## Detrazione IVA

### Indetraibilità oggettiva (art. 19-bis 1)



**TELEFONI CELLULARI** L'acquisto e le spese di gestione sono detraibili nella misura in cui sono utilizzati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, da quantificare secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e dei servizi acquistati.

La percentuale di utilizzo va indicata nella dichiarazione IVA annuale e l'Agenzia delle Entrate si riserva di concentrare i controlli su quelle superiori al 50%.



**ALIMENTI E BEVANDE** Tranne per gli acquisti di beni costituenti l'attività propria dell'impresa l'imposta relativa ad alimenti e bevande è sempre indetraibile ad eccezione dei beni destinati ad essere ceduti a titolo di omaggio se di valore unitario  $< o =$  ad € 50,00.

La somministrazione di alimenti e bevande (incluse le prestazioni alberghiere) è detraibile (es. pranzi di affari, spese sostenute da dipendenti o collaboratori in trasferta, mense aziendali).



## Detrazione IVA

### Indetraibilità oggettiva (*art. 19-bis 1*)



**OMAGGI E ALTRE SPESE DI RAPPRESENTANZA** Le spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sul reddito, sono indetraibili ai fini IVA, salvi gli acquisti di beni di costo unitario non superiore a € 50

È detraibile l'IVA relativa alle spese per:

- beni offerti come sconti contrattuali in natura (es. vendite promozionali);
- ospitalità sostenute in occasione di mostre, fiere, visite aziendali, ecc.



**CONCORSI E OPERAZIONI A PREMIO** L'imposta per l'acquisto di beni e servizi messi in palio dai soggetti promotori di manifestazioni a premio è indetraibile.

Se l'impresa addebita al consumatore un contributo in denaro per ottenere il premio (es. raccolte punti), una quota corrispondente dell'IVA corrisposta per l'acquisto diviene detraibile mediante rettifica (pro-rata)



## Detrazione IVA

### **Indetraibilità pro-quota** (art. 19-bis 1)

Esistono inoltre alcuni beni o servizi il cui acquisto da luogo ad operazioni in parte con diritto alla detrazione ed in parte per operazioni fuori campo senza diritto alla detrazione (**cd. indetraibilità pro-quota**).

Si tratta, ad esempio, dell'utilizzo di parte della propria abitazione per l'esercizio dell'attività economica svolta.

In presenza di tali fattispecie l'ammontare dell'imposta detraibile corrisponderà alla sola quota imputabile alle operazioni che danno luogo alla detrazione.



*Es. le spese di riscaldamento di un immobile promiscuo potranno essere rapportate alla cubatura dei locali destinati allo svolgimento dell'attività di impresa, arte o professione.*



## Detrazione IVA

### Indetraibilità oggettiva (*art. 19-bis 1*)



**BENI DI LUSO E SERVIZI CORRELATI** L'IVA afferente l'acquisto e i servizi correlati (appalto, noleggio, impiego, custodia, manutenzione, riparazione e simili) dei seguenti beni:

- motocicli con motore di cilindrata superiore ai 350 cc;
- aeromobili, navi e imbarcazioni da diporto;
- vini spumanti a denominazione di origine;
- lavori in platino (esclusi quelli per uso industriale, sanitario e di laboratorio) e prodotti con parti o - guarnizioni in platino;
- pelli da pellicceria (es. zibellino, visone, leopardo, ecc.);
- tappeti e guide (originari dall'Oriente, Estremo Oriente e Nord Africa) fabbricati a mano.

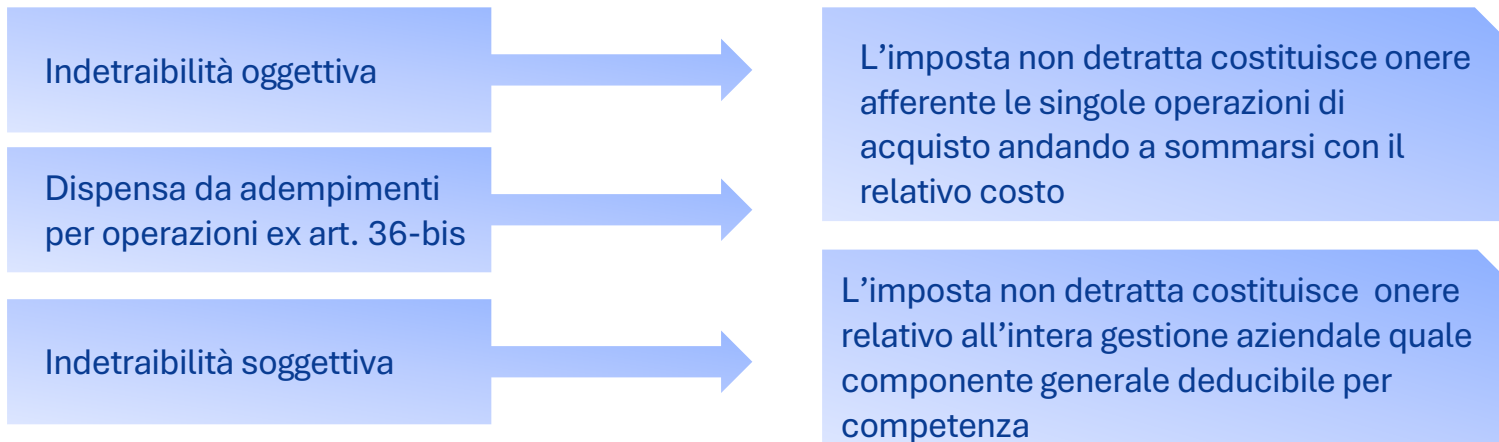
L'IVA sui sopracitati beni è detraibile per gli acquisti che formano oggetto dell'attività esercitate dalle imprese mentre è sempre indetraibile per gli acquisti effettuati dai professionisti.



## Detrazione IVA

### TRATTAMENTO DELL'IVA INDETRAIBILI AI FINI DELLE IMPOSTE SUL REDDITO

In presenza di:



## Detrazione IVA

### RETTIFICA DELLA DETRAZIONE

*(Art. 19-bis2)*

La rettifica della detrazione si rende necessaria quando le originarie condizioni in base alle quali è stata operata la detrazione dell'imposta al momento dell'acquisto del bene o del servizio vengono successivamente a modificarsi come ad esempio:

- **cambio di destinazione del bene (ammortizzabile e non) e del servizio;**
- **mutamento del regime IVA delle operazioni attive effettuate o modifica dell'attività svolta;**
- **variazione del pro-rata di detraibilità.**

In questi casi la rettifica della detrazione si effettua nella dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si sono verificati gli eventi che la determinano.



## Detrazione IVA

### **RETTIFICA DELLA DETRAZIONE**

*(Art. 19-bis2)*

Ai fini della rettifica per il cambio di destinazione per «beni ammortizzabili» si deve fare riferimento alla nozione valida ai fini contabili salvo:

- beni di costo unitario inferiore ad € 516,46;
- beni con coefficiente fiscale di ammortamento > al 25%;
- fabbricati e porzioni di fabbricati che, indipendentemente dalla loro iscrizione in bilancio, sono comunque considerati «beni ammortizzabili»
- beni immateriali di cui all'art. 103 TUIR (es. marchi, avviamento, etc.)





## Detrazione IVA

### RETTIFICA DELLA DETRAZIONE

(Art. 19-bis2)

La detrazione inizialmente operata va "verificata" ed eventualmente "rettificata" in relazione a:

- condizioni esistenti nell'anno di entrata in funzione del bene;
- condizioni esistenti in ciascuno degli anni compresi nel c.d. "**periodo di osservazione**", pari a:

- **10 anni** decorrenti da quello di acquisto o ultimazione **per i fabbricati** o porzioni di fabbricati;
- **5 anni** decorrenti da quello di entrata in funzione **per gli altri beni ammortizzabili**.



## Detrazione IVA

### RETTIFICA DELLA DETRAZIONE

(Art. 19-bis2)

#### Esempio di rettifica per cambio di destinazione:

Supponiamo il caso di un bene acquistato nel 2021 con detrazione integrale IVA e successivamente, nel 2022, destinato a finalità estranee all'utilizzo aziendale (ad esempio per utilizzo a scopo personale dell'imprenditore) →

<i>Anno acquisto bene</i>	<i>2021</i>
Imponibile	10.000 €
IVA (22%)	2.200 €
<i>Anno variazione utilizzo del bene</i>	<i>2022</i>
<b><i>Rettifica detrazione (2.200,00/5X4) =</i></b>	<b><i>1.936€</i></b>



## Detrazione IVA

### RETTIFICA DELLA DETRAZIONE

(Art. 19-bis2)

#### Esempio di rettifica per cambio di regime:

La rettifica della detrazione può essere effettuata anche a favore del contribuente. Supponendo infatti il caso di un contribuente in regime forfetario che acquista un cespite ammortizzabile per complessivi € 6.100 (€ 5.000 imponibile + 1.100 IVA) senza possibilità di detrarre l'imposta. Nel 2023 il contribuente fuoriesce dal regime forfetario; in tal caso il contribuente avrà diritto a recuperare tanti quinti dell'imposta quanti sono gli anni mancanti al compimento del quinquennio.

<i>Anno acquisto bene</i>	<i>2021</i>
Imponibile	5.000 €
IVA (22%)	1.100 €
<i>Anno fuoriuscita dal regime forfetario</i>	<i>2023</i>
<b><i>Rettifica detrazione (1,100,00/5X2) =</i></b>	<b><i>440 €</i></b>



# GRAZIE PER L'ATTENZIONE

**Dott. Roberto Neri**



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Pistoia



FONDAZIONE  
**UNISER**  
PISTOIA E.T.S.

RICERCA | INNOVAZIONE | ALTA FORMAZIONE



Fondazione  
**Caript**