



COMMISSIONE CONSULTIVA IMPOSTE INDIRETTE

IL MECCANISMO DEL PRO-RATA DI DETRAIBILITÀ DELL'IVA

Brescia, gennaio 2018

INTRODUZIONE

Nell'ambito delle competenze della commissione che ha redatto il presente elaborato, vi è anche, ovviamente, la trattazione degli argomenti che riguardano l'IVA, imposta che nel corso del 2017 è stata più volte oggetto di rimaneggiamenti legislativi, con un forte impatto per la nostra professione più formale negli adempimenti che sostanziale nei principi. Non occorre ricordare il tornado organizzativo che ha attraversato i nostri studi (almeno quelli più legati alla gestione quotidiana pratico/contabile della clientela) con l'introduzione degli obblighi periodici di trasmissione delle liquidazioni iva, dei nuovi spesometri, lettere di intento etc, nonché l'impasse provocato dai non chiari limiti temporali di detrazione dettati dalla nuova versione dell'art. 19.

Tralasciando i suddetti temi, che trovano puntuale e quotidiano approfondimento sui giornali o periodici specialistici, abbiamo preferito appuntare la nostra attenzione su un argomento che spesso in corso d'anno viene trascurato, salvo irrompere in tutta la sua complessità nel riepilogo finale dell'imposta propedeutico alla redazione della dichiarazione Iva annuale. Quest'anno poi, con l'assegnazione agevolata dei beni, che non ha "agevolato" l'aspetto Iva delle operazioni, gli effetti delle cessioni ai soci, ove non assoggettate ad imposta, comporteranno una maggior attenzione per il professionista e, per molti aspetti, una penalizzazione nelle detrazioni per i clienti contribuenti. Per tali motivi ci si è concentrati sulle varie sfaccettature applicative degli articoli 19, 19 bis e 19 ter che racchiudono i principi della limitazione all'esercizio della piena detrazione dell'imposta.

Si è cercato di affiancare alle nozioni teoriche alcuni sviluppi pratici sugli argomenti più ricorrenti, sia dal lato applicativo che dichiarativo, al fine di fornire ai colleghi che dedicassero il loro tempo alla lettura, anche uno strumento di supporto all'impegno che ci attende nelle prossime settimane.

È un lavoro di squadra al quale hanno partecipato i componenti della commissione già indicati, che si sono fatti diligentemente carico ognuno dei vari paragrafi di questo nostro primo elaborato.

*Il coordinatore
Pierluigi Riva*

INDICE

- **Introduzione**
- **Il meccanismo del pro-rata**
- **Pro-rata per effettuazione di operazioni esenti**
- **Metodo di calcolo**
- **Operazioni che danno diritto alla detrazione ai fini del Pro-rata**
- **Operazioni escluse dal calcolo del pro-rata**
 - *Cessioni di beni ammortizzabili;*
 - *I passaggi interni di beni tra attività separate ex art. 36 co. 5 del DPR 633/72*
 - *Le operazioni fuori campo IVA di cui all'art. 2 co. 3 lett. a), b), d), f) del DPR 633/72.*
- **Rettifica della detrazione**
 - *Modalità di effettuazione della rettifica*
 - *Rettifica per variazione dell'utilizzo*
 - *Fattispecie escluse*
 - *Beni non ammortizzabili e servizi*
 - *Beni ammortizzabili*
 - *Fabbricati e aree fabbricabili*
 - *Cessione di un bene ammortizzabile*
 - *Rettifica per mutamenti del regime fiscale*
 - *Rettifica per variazione del pro-rata*
 - *Opzione per la verifica*
 - *Calcolo della rettifica in caso di variazione del pro-rata*
 - *Anno di acquisto coincidente con l'anno di entrata in funzione.*
- **Compilazione della dichiarazione iva**
 - *Operazioni esenti: esempio di calcolo del pro-rata*

Art. 19 bis 1, D.P.R. 633/72: limiti oggettivi alla detrazione IVA

- *Le casistiche: aeromobili, navi e imbarcazioni, veicoli stradali a motore, trasporti di persone, alimenti, bevande e prestazioni alberghiere, spese di rappresentanza, immobili ad uso abitativo, telefoni cellulari*
- **La rettifica della detrazione art. 19 – bis 2 DPR 633/72: Casi pratici**
 - *La rettifica di cui all'art. 19-bis 2 comma 3*
 - *Caso pratico: Passaggio al regime forfettario dal 2017*
 - *Caso pratico: Uscita dal regime dei minimi dal 2016*
 - *La rettifica di cui all'art. 19-bis 2 comma 4*
 - *La rettifica di cui all'art. 19-bis 2 comma 6*
 - *Rettifica per cambio di destinazione di "beni ammortizzabili" da parte di soggetti NON PRO-RATISTI (art. 19bis2, co. 2, co. 6)*
 - *Rettifica per variazione di pro-rata (art. 19bis2, co. 4, primo periodo e co. 6 "assegnazione nel periodo di tutela")*
 - *Rettifica per cambio di destinazione di "beni ammortizzabili" in corso d'anno*
- **Le cessioni di fabbricati abitativi e strumentali**
 - *Le cessioni di immobili strumentali*
 - *Le cessioni di immobili abitativi*
 - *Le cessioni di immobili strumentali abitativi: profili comuni*
 - *Casi pratici per le imprese di costruzione/ristrutturazione*
 - *Esempio 1 : Impresa di costruzione che cede un immobile abitativo dopo 5 anni dall'ultimazione della costruzione.*
 - *Esempio2 : Impresa di costruzione che loca un immobile abitativo*

Il meccanismo del pro-rata

Il diritto dei soggetti passivi alla detrazione dell'imposta dovuta o versata ai loro fornitori di beni o prestatori di servizi è uno dei principi cardine del regime caratteristico dell'IVA, imposta, si rammenta, "a cascata", che dovrebbe essere neutrale, gravando solo sul consumatore finale e non sugli operatori all'interno del ciclo economico.

Tale diritto di detrazione "a pioggia", indiscriminato, trova però delle limitazioni normativamente previste all'interno dello stesso DPR 633/72, dettate dall'esigenza, da un lato di evitarne gli abusi, (vedasi gli art. 19-19bis1-19bis2-19ter) in ordine alla indetraibilità oggettiva, e dall'altro di porre in correlazione la detrazione stessa all'effettuazione di operazioni imponibili, o per meglio dire di limitarla, in tutto od in parte, in occasione dell'effettuazione di operazioni esenti, operazioni che quindi interrompono la "catena IVA su IVA".

In sostanza i richiamati articoli del DPR citato, assumono come principio della detrazione la correlazione: acquisto imponibile/cessione imponibile, normandone il venir meno, o meglio impedendone l'effettuazione qualora si sia in presenza di sole operazioni esenti (cosiddetta indetraibilità per destinazione) o limitandola percentualmente qualora nel coacervo della più ampia attività vi siano sia operazioni attive imponibili che esenti. In tale ultima ipotesi si applica il meccanismo del "pro-rata" di detraibilità che ha lo scopo di semplificare la determinazione della parte d'imposta detraibile in relazione ai beni e servizi utilizzati promiscuamente, si ribadisce, sia per l'effettuazione di operazioni imponibili che esenti. Il criterio, meglio illustrato nelle pagine successive, ruota attorno ad un rapporto in cui al numeratore va collocato l'ammontare delle operazioni effettuate nell'anno che danno diritto al rimborso dell'IVA, mentre al denominatore va posto lo stesso importo maggiorato delle operazioni esenti effettuate nell'anno. Per effetto di tale ricalcolo delle percentuali di detraibilità, coloro i quali effettuano sia attività esenti (quindi senza diritto di detrazione) sia attività imponibili e assimilate (con diritto di detrazione) non devono procedere ad alcuna distinzione negli acquisti dei beni e dei servizi, secondo la loro destinazione in operazioni imponibili o in operazioni esenti, ma detraggono l'imposta applicando agli acquisti medesimi una percentuale unica di detrazione risultante dal calcolo precedente.

Punto nodale del ridetto rapporto è l'individuazione delle operazioni finanziarie accessorie, cioè escluse dal denominatore del rapporto di cui sopra, o meglio dal calcolo del pro-rata. L'Agenzia delle entrate nella Risoluzione 5 aprile 2011, n. 41/E, ha affermato che restano escluse dal calcolo del pro-rata, le operazioni esenti indicate ai numeri da 1) a 9), dell'art. 10, quando:

- a) non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo d'imposta;
- b) sono effettuate nell'ambito dell'attività occasionale;
- c) sono accessorie alle operazioni imponibili.

Detto quanto precede è fondamentale comprendere cosa s'intenda per attività propria dell'impresa, in modo da discernere le operazioni esenti ininfluenti da quelle rientranti nel calcolo del criterio di determinazione della parte d'imposta detraibile.

Con riguardo alla nozione di "attività propria" dell'impresa, nel contesto che ci interessa può osservarsi che è tale l'attività che qualifica, vale a dire che caratterizza l'impresa, laddove ne consente in via diretta il conseguimento delle finalità proprie, con esclusione delle attività accessorie, occasionali, o comunque

IL MECCANISMO DEL PRO-RATA DI DETRAIBILITÀ DELL'IVA

indirettamente connesse rispetto a quella prevalente o principale. In tale accezione, l'attività propria è dunque l'attività "caratteristica" dell'impresa: vale a dire quella in cui l'impresa precisamente si identifica verso la platea dei terzi. Sono pertanto escluse quelle attività, pur direttamente connesse all'esercizio dell'attività commerciale in senso lato, che si collocano in posizione subordinata rispetto all'attività per la quale l'operatore economico si identifica e viene riconosciuto sul mercato. Tali attività saranno sì connesse con quella propria o "caratteristica" ma indirettamente e dunque in via occasionale, oppure al servizio o strumentale.

In forza dei principi su esposti emerge chiaramente che la regola del pro-rata si rende applicabile solo in presenza di operazioni esenti riconducibili ad una vera e propria abituale attività caratteristica.

La prassi dell'Amministrazione ha nel tempo ripetutamente esaminato la nozione di attività caratteristica: si è affermato che per attività propria dell'impresa deve intendersi ogni attività compresa nel suo ordinario campo d'azione, e cioè nell'oggetto proprio ed istituzionale della stessa e sotto tale aspetto proiettata sul mercato, con la sola esclusione di quelle attività che non risultino svolte in via principale, ma in via meramente strumentale, accessoria od occasionale.

Ad esempio è stato osservato che per determinate operazioni poste in essere da imprese industriali o commerciali non assume rilievo il loro aspetto quantitativo, cioè la loro frequenza e la loro entità, se esse risultano meramente strumentali alla gestione delle risorse finanziarie di tali imprese.

In tale prospettiva, in sintesi, non sono rilevanti ai fini della determinazione del pro-rata non solo le operazioni aventi carattere occasionale ma anche quelle, pur eseguite abitualmente, che siano strumentali al miglior perseguimento dell'oggetto dell'impresa.

Più di recente, l'Agenzia delle entrate è tornata a valorizzare le medesime considerazioni e, richiamando i propri precedenti, con la Risoluzione 41/E/11 ha precisato in via di principio che "le operazioni di natura finanziaria, finalizzate al raggiungimento degli scopi sociali, non possono essere qualificate come attività proprie dell'impresa, ma devono essere piuttosto qualificate come rese a supporto di detta attività e tendenti alla più proficua realizzazione economica della medesima".

Secondo l'Amministrazione finanziaria, poi, le predette considerazioni non possono trovare applicazione qualora ci si riferisca a finanziamenti che siano destinati a finalità diverse, quando cioè non siano strumentali all'attività "propria" della società e, soprattutto, "comportino un limitato impiego di lavoro, beni e servizi rilevanti ai fini IVA, tali da non costituire una vera e propria organizzazione specifica per tale attività." (la citata Risoluzione esaminava il caso degli interessi derivanti da finanziamenti erogati dalle concessionarie automobilistiche ai propri clienti).

Dunque, anche alla luce della predetta nota e delle precedenti pronunce di prassi, volendo riepilogare la posizione dell'Agenzia:

- a) l'attività propria, diretta a realizzare l'oggetto sociale, deve essere valutata secondo parametri di tipo qualitativo e non di tipo quantitativo;
- b) essa vale a qualificare sotto l'aspetto oggettivo l'impresa così come essa è proiettata sull'esterno e dunque nota ai terzi;

c) ulteriori attività, pur se finalizzate al raggiungimento degli scopi sociali, qualora siano rese a supporto (o al migliore svolgimento) di quella propria saranno da ritenere strumentali a quest'ultima, indipendentemente dalla loro entità o frequenza, e dunque sottratte alla determinazione del pro-rata.

Così, per verificare se una determinata operazione attiva rientri o meno nell'attività propria di una società, ai fini dell'inclusione nel calcolo del pro-rata, occorre avere riguardo all'attività effettivamente svolta dall'impresa nell'anno d'imposta in oggetto. Come detto, si ritiene che l'attribuzione della qualifica di accessorietà debba essere effettuata innanzitutto tenendo conto di parametri qualitativi e di rapporti con l'attività principale, senza che assumano necessariamente rilievo parametri di tipo quantitativo, quale invero il "volume d'affari del contribuente".

Pro Rata per effettuazione di operazioni esenti

Come già anticipato, il c.d. "pro rata" è un sistema per l'esercizio della detrazione ai fini IVA nell'ipotesi in cui il soggetto passivo eserciti contestualmente attività esenti ed attività imponibili o che, comunque, attribuiscono il diritto alla detrazione.

Ai sensi dell'art. 19 co. 5 del DPR 633/72, difatti, nel caso di esercizio di attività che danno luogo ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione e di attività che danno luogo ad operazioni esenti, il diritto alla detrazione dell'imposta spetta solo in misura proporzionale alle prime.

Destinazione degli acquisti

L'ammontare di imposta detraibile è determinato in base ad una percentuale (c.d. "pro rata") che è:

- calcolata secondo i criteri previsti dall'art. 19-bis del DPR 633/72;
- applicata sull'intero importo dell'imposta assolta per tutti gli acquisti di beni/servizi (anche, quindi, per quelli non ad utilizzo "misto").

Come, infatti, precisato dalla C.M. 24.12.97 n. 328 (§ 3.3.), "i soggetti che si trovano nell'anzidetta situazione, che svolgono, cioè, attività imponibile ed attività esente, non devono procedere ad alcuna distinzione degli acquisti dei beni e dei servizi, a seconda della loro destinazione in operazioni imponibili o in operazioni esenti, poiché l'imposta detraibile è determinata applicando il "pro rata" a tutta l'imposta assolta sugli acquisti".

Metodo di calcolo

In base all'art. 19-bis co. 1 del DPR 633/72 la percentuale di detrazione è calcolata secondo un rapporto in cui:

- al numeratore è inserito l'ammontare delle operazioni effettuate nell'anno che attribuiscono il diritto alla detrazione dell'imposta;
- al denominatore è inserito lo stesso importo del numeratore, aumentato dell'ammontare delle operazioni esenti effettuate nell'anno.

Il rapporto è stato schematizzato con C.M. 24.12.97 n. 328 (§ 3.3.1) mediante la seguente formula

IL MECCANISMO DEL PRO-RATA DI DETRAIBILITÀ DELL'IVA

$$\text{Pro rata} = (\text{OI} + \text{OA}) / (\text{OI} + \text{OA} + \text{OE})$$

nella quale:

- OI = operazioni imponibili;
- OA = operazioni non soggette ma assimilate ad operazioni imponibili ai fini della detrazione;
- OE = operazioni esenti.

La percentuale di detrazione ottenuta deve essere arrotondata all'unità superiore o inferiore a seconda che l'unità decimale superi o meno lo 0,5%.

Operazioni che danno diritto alla detrazione ai fini del pro rata

Costituiscono operazioni che danno diritto alla detrazione ai fini del pro rata, in quanto "assimilate" alle operazioni imponibili ex art. 19 co. 3 del DPR 633/72 e, dunque, andranno incluse tra le operazioni "OA" nel rapporto sopra indicato, le:

- operazioni non imponibili (artt. 8, 8-bis, 9, 38-quater, 71 e 72 del DPR 633/72);
- operazioni intracomunitarie (artt. 40 e 41 del DL 331/93);
- operazioni fuori campo IVA per carenza del presupposto territoriale, le quali, qualora effettuate nel territorio dello Stato, attribuirebbero il diritto alla detrazione;
- operazioni in regime di cui all'art. 74 co. 1 del DPR 633/72.

Operazioni escluse dal calcolo del pro rata

Ai sensi dell'art. 19-bis co. 2 del DPR 633/72 non si tiene conto ai fini del calcolo del pro rata e, dunque, devono essere sottratte dalle operazioni "OI" nel rapporto sopra indicato:

- le cessioni di beni ammortizzabili;
- i passaggi interni di beni tra attività separate ex art. 36 co. 5 del DPR 633/72 (l'esclusione interessa sia il numeratore che il denominatore);
- le operazioni fuori campo IVA di cui all'art. 2 co. 3 lett. a), b), d), f) del DPR 633/72.

Inoltre, sono escluse dal computo del pro rata e, dunque, devono essere escluse dalle operazioni "OE" nel denominatore del rapporto di cui sopra, le cessioni di beni acquistati senza diritto alla detrazione integrale dell'imposta (esenti IVA ai sensi dell'art. 10 co. 1 n. 27-quinquies del DPR 633/72).

Cessioni di beni ammortizzabili

L'art. 19bis co. 2 del DPR 633/72 prevede che le cessioni di beni ammortizzabili siano escluse dalla determinazione del pro rata di detraibilità IVA.

IL MECCANISMO DEL PRO-RATA DI DETRAIBILITÀ DELL'IVA

Tale norma deve essere coordinata con la corrispondente disposizione comunitaria (art. 174 par. 2 lett. a) della direttiva 112/2006/CE), la quale stabilisce che dal computo del pro rata debba essere escluso “l'importo del volume d'affari relativo alle cessioni di beni d'investimento utilizzati dal soggetto passivo nella sua impresa”.

In sostanza: se il fabbricato in questione è qualificato come “bene ammortizzabile” (o “bene d'investimento”) dovrebbe essere prevista l'esclusione della relativa cessione dal computo del pro rata; se, invece, il fabbricato è qualificato come “bene merce” la relativa cessione dovrebbe essere computata nel pro rata del cedente.

Per l'individuazione dei beni ammortizzabili ai fini delle disposizioni del DPR 633/72, “deve farsi riferimento ai criteri di diritto comune” (cfr. C.M. 3.8.79 n. 25) ossia agli artt. 102 e 103 del TUIR. Si ritiene, dunque, che ci si debba riferire ai beni per quali è prevista la deducibilità degli ammortamenti, a prescindere dal fatto che il processo di ammortamento sia stato effettivamente posto in essere.

Va, tuttavia, rilevato che l'inclusione di tutti i fabbricati nella categoria dei “beni ammortizzabili” prevista dall'art. 19bis2, dedicato alla rettifica della detrazione, non è stata replicata nell'art. 19bis co. 2, ai fini di disapplicare il pro rata.

Fatte queste necessarie premesse, secondo quanto affermato dalla sent. Corte di Giustizia Ue 6.3.2008, causa C98/07, Nordania Finans, l'esclusione dell'operazione dal computo del pro rata ricorre nei casi in cui “la vendita riveste un carattere inusuale rispetto all'attività corrente del soggetto passivo interessato e non richiede quindi un utilizzo dei beni o dei servizi ad uso misto in un modo che sia proporzionale al fatturato che essa genera”. Viceversa, nell'ipotesi in cui la vendita del “bene ammortizzabile” presenti “il carattere di un'attività corrente per il soggetto passivo interessato che vi procede in maniera professionale e sistematica”, escludere tale importo dal pro rata risulterebbe incompatibile con il principio di neutralità dell'IVA.

In commento alla sentenza Nordania Finans, in dottrina si è affermato che “dovrebbe potersi legittimamente affermare che l'esclusione dal calcolo del pro-rata delle cessioni dei beni ammortizzabili (per utilizzare la terminologia interna) non dovrebbe mai riguardare le ipotesi nelle quali tali vendite rivestono un carattere usuale rispetto all'attività del soggetto passivo.

Sotto un altro profilo, va rilevato che lo stesso art. 19bis co. 2 del DPR 633/72 esclude dal computo del pro rata le operazioni esenti di cui ai nn. da 1) a 9) dell'art. 10 del DPR 633/72 (quindi, annoverando anche le cessioni di fabbricati abitativi) qualora non formino oggetto dell'attività propria dell'impresa.

I passaggi interni di beni tra attività separate ex art. 36 co. 5 del D.P.R. 633/72

I soggetti passivi che svolgono sia un'attività imponibile che un'attività esente, per determinare l'imposta detraibile, applicano naturalmente il metodo del pro rata generale.

Tale metodo può, in determinati casi, essere penalizzante per il soggetto passivo, al punto che questi possa ritenere valido avvalersi della possibilità di optare per il regime di separazione delle attività disciplinato dall'art. 36 del DPR 633/72.

Tale facoltà, una volta esercitata, consente, di fatto, di considerare:

- integralmente detraibile l'imposta afferente agli acquisti di beni e servizi relativi all'attività imponibile;
- integralmente indetraibile l'imposta afferente agli acquisti di beni e servizi relativi all'attività esente.

IL MECCANISMO DEL PRO-RATA DI DETRAIBILITÀ DELL'IVA

Secondo le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate, può procedersi all'applicazione separata dell'IVA purché si sia in presenza di attività effettivamente distinte e obiettivamente autonome.

In linea generale, la separazione delle attività presenta profili di interesse per coloro che hanno:

- un elevato volume di acquisti afferenti l'attività imponibile;
- un ridotto volume di acquisti afferenti l'attività esente.

Qualora l'analisi effettuata dimostri che l'applicazione delle regole di cui all'art. 36 del DPR 633/72 sia più favorevole per il soggetto passivo rispetto alla determinazione dell'imposta detraibile secondo i principi di cui all'art. 19 co. 5 del DPR 633/72, questi procederà a manifestare la propria scelta per la separazione facoltativa delle attività.

A norma dell'art. 36 co. 3 del DPR 633/72 possono separare le diverse attività, ai fini dell'applicazione dell'IVA, i "soggetti che effettuano sia locazioni, o cessioni, esenti da imposta, di fabbricati o porzioni di fabbricato a destinazione abitativa (...), sia locazioni o cessioni di altri fabbricati o di altri immobili". Dalla richiamata disposizione si evince che è possibile separare le cessioni di fabbricati abitativi da quelle di fabbricati strumentali.

Con riferimento ai passaggi "interni" di beni, da un'attività separata all'altra, l'art. 36 co. 5 del DPR 633/72 si limita a richiedere l'assolvimento degli obblighi formali di cui agli artt. 21, 23 e 25 del DPR 633/72. La necessità di fatturare i passaggi "interni" di beni tra attività separate, con riferimento al valore normale, è peraltro convincimento consolidato nella prassi amministrativa (cfr. C.M. 18/81; R.M. 450565/90).

Stando alla formulazione letterale della norma, il legislatore non definisce, invece, quale sia la qualificazione, agli effetti dell'IVA, da attribuire al passaggio "interno" di beni (nella specie, di fabbricati) da un'attività separata all'altra. Si potrebbe concludere che tali operazioni abbiano natura di "cessioni di beni" ai fini IVA, alla luce del fatto che l'art. 36 co. 5 del DPR 633/72 richiede l'assolvimento degli adempimenti formali a cui sono soggette le operazioni che rientrano nell'ambito applicativo del tributo.

E' pertanto opportuno provvedere alla fatturazione dell'operazione. Nel particolare caso del fabbricato che "cambia" settore di attività decorso il quinquennio dall'ultimazione dei lavori, "si è dell'avviso che la sua osservanza (...) non sia pregiudizievole per l'impresa: pare corretto ritenere, infatti, che la fatturazione interna, avendo ad oggetto un fabbricato abitativo ultraquinquennale, sarà esente dall'imposta (come lo sarebbe la cessione a terzi). **La fatturazione esente, inoltre, in quanto passaggio interno, non comporterà, per il settore di provenienza, pro rata ai sensi dell'art. 19-bis;** comporterà invece la rettifica della detrazione a suo tempo operata in relazione alla costruzione del fabbricato abitativo divenuto esente". Rifacendosi alla richiamata dottrina prevalente, si suggerisce di qualificare come "cessioni di beni" anche i passaggi interni di fabbricati tra i diversi settori di attività ai fini IVA, con applicazione dello specifico regime previsto a norma dell'art. 10 co. 1 n. 8-bis e 8-ter del DPR 633/72. Per cui, l'impresa di ristrutturazione che, decorsi 5 anni dal termine dei lavori, "trasferisce" un fabbricato strumentale (per il quale è stata detratta l'IVA "a monte") nel settore di attività dei fabbricati abitativi, dovrebbe applicarsi il regime "naturale" di esenzione IVA. Nell'ipotesi in cui il fabbricato modifichi il proprio trattamento agli effetti dell'IVA (passando dal regime di imponibilità a quello di esenzione o viceversa), resta fermo l'obbligo di rettificare ("a favore" o "a sfavore" del contribuente) l'imposta detratta (o non detratta) "a monte", in applicazione dell'art. 19-bis2 co. 3 del DPR 633/72. L'imposta da rettificare è determinata in un numero di decimi dell'imposta assolta "a monte" pari a quanti sono gli anni mancanti al compimento del decennio di osservazione fiscale, ai sensi del combinato disposto dell'art. 19-bis2 co. 6 e 8 del DPR 633/72.

Operazioni fuori campo IVA di cui art. 2 co.3 lett. a), b), esenti "accessorie"

In base all'art. 19-bis co. 2 del DPR 633/72, le operazioni esenti di cui ai nn. da 1 a 9 dell'art. 10 del DPR 633/72 concorrono al calcolo del pro rata, tra le operazioni "OE" al denominatore del rapporto sopra indicato, solo se formano oggetto dell'attività propria dell'impresa, ovvero se non sono meramente accessorie ad operazioni imponibili.

In particolare, si tratta di:

- operazioni creditizie e finanziarie;
- operazioni di assicurazione, riassicurazione e vitalizio;
- operazioni relative a valute estere;
- operazioni relative ad azioni e quote sociali;
- operazioni relative alla riscossione dei tributi;
- operazioni relative a giochi, concorsi e scommesse
- locazioni di fabbricati in regime di esenzione IVA;
- cessioni di fabbricati in regime di esenzione IVA;
- prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione relative ad alcune operazioni esenti.

Le operazioni esenti di cui sopra sono escluse dal calcolo del pro rata "quando non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo o siano accessorie alle operazioni imponibili".

Riguardo alla nozione di "attività propria dell'impresa", ed accessorietà delle operazioni si rimanda alla disamina di cui alle pagine precedenti.

Rettifica della detrazione

A norma dell'art. 19-bis2 del DPR 633/72, la detrazione dell'IVA afferente i beni e i servizi acquistati dal soggetto passivo è rettificata (sia in aumento che in diminuzione) qualora i beni e servizi medesimi siano utilizzati per effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione in misura diversa da quella prevista al momento dell'acquisto.

Tali disposizioni hanno lo scopo di allineare la misura della detrazione IVA operata (o non operata) al momento dell'acquisto, alla detrazione spettante in via definitiva in ragione della destinazione effettiva del bene.

La rettifica della detrazione garantisce, in tal modo, il rispetto del principio di inerenza degli acquisti alle operazioni che attribuiscono il diritto alla detrazione dell'imposta.

Ipotesi di rettifica della detrazione

In particolare, è necessario provvedere alla rettifica della detrazione nei seguenti casi:

IL MECCANISMO DEL PRO-RATA DI DETRAIBILITÀ DELL'IVA

- cambio di destinazione del bene o servizio (art. 19-bis2 co. 1 e 2 del DPR 633/72);
- mutamento del regime fiscale delle operazioni attive, del regime delle detrazioni o dell'attività esercitata (art. 19-bis2 co. 3 del DPR 633/72);
- variazione del pro rata di detrazione, in relazione all'incidenza delle operazioni esenti sul volume d'affari del soggetto passivo (art. 19-bis2 co. 4 del DPR 633/72).

L'istituto della rettifica riguarda:

- i beni ammortizzabili (comprendendo fra questi, in ogni caso, i fabbricati e le porzioni di fabbricato senza alcuna esclusione, anche se non ammortizzabili quali gli immobili destinati alla vendita);
- i beni non ammortizzabili (comprendendo fra questi anche i beni di costo unitario non superiore a 516,46 euro e quelli il cui coefficiente di ammortamento stabilito ai fini delle imposte sui redditi è superiore al 25%);
- i servizi.

Modalità di effettuazione della rettifica

Come disposto dall'art. 19-bis2 co. 9 del DPR 633/72, la rettifica della detrazione deve essere operata nella dichiarazione IVA annuale relativa all'anno d'imposta in cui si sono verificati gli eventi che l'hanno determinata, sulla base delle risultanze delle scritture contabili obbligatorie.

Essa è evidenziata nel quadro VF, relativo alla determinazione dell'IVA ammessa in detrazione, per cui, in caso di rettifica in aumento, il versamento dell'IVA dovuta ha luogo in sede di versamento del saldo risultante dalla dichiarazione nell'ambito della quale la rettifica è stata operata.

Rettifica per variazione dell'utilizzo

Nell'ipotesi in cui beni o servizi siano acquistati per essere utilizzati ai fini di operazioni imponibili e, successivamente all'esercizio della detrazione da parte dell'acquirente, gli stessi beni o servizi sono impiegati per effettuare operazioni che non conferiscono tale diritto, il soggetto IVA è tenuto a rettificare la detrazione originariamente operata.

Fattispecie escluse

La rettifica derivante dal cambio di destinazione riguarda i soli beni o servizi per i quali l'imposta è stata detratta o non detratta integralmente; non riguarda, invece, i beni e servizi utilizzati promiscuamente, per i quali la detrazione è stata esercitata parzialmente, applicando il metodo del pro rata ex art. 19 co. 5 del DPR 633/72.

La rettifica in argomento non deve essere operata neanche nell'ipotesi in cui il bene per il quale l'imposta è stata detratta, a monte, sia successivamente destinato a fini estranei all'impresa, applicandosi, in tal caso, la disciplina dell'autoconsumo esterno ex art. 2 co. 2 n. 5) del DPR 633/72.

Beni non ammortizzabili e servizi

Per i beni non ammortizzabili e i servizi per i quali l'imposta è stata integralmente detratta o non detratta all'atto dell'acquisto, ai fini della rettifica occorre tenere conto soltanto del primo utilizzo, essendo irrilevanti gli utilizzi successivi al primo.

Se al primo utilizzo i beni e servizi rispettano la destinazione prevista in sede di acquisto, non occorre operare alcuna rettifica; laddove, invece, vi sia una discrasia fra la destinazione prevista all'atto dell'acquisto e quella che si realizza all'atto della prima utilizzazione, il soggetto passivo IVA è tenuto a rettificare per l'intero importo (con segno positivo o negativo) la detrazione.

Beni ammortizzabili

Per i beni ammortizzabili di costo superiore a 516,46 euro e con coefficiente di ammortamento inferiore o pari al 25%, la cui imposta sia stata integralmente detratta o non detratta, la rettifica della detrazione concerne:

- l'IVA assolta sull'acquisto dei beni;
- l'IVA assolta sulle prestazioni di servizi relative alla trasformazione, riattamento o ristrutturazione dei beni medesimi.

In tal caso, ai fini della rettifica, occorre verificare la destinazione del bene non soltanto all'atto della sua entrata in funzione, ma durante il c.d. "periodo di tutela fiscale" (C.M. 24.12.97 n. 328, § 4). Tale periodo ha una durata di:

- 5 anni (dall'anno di entrata in funzione del bene e per i 4 anni successivi) per la generalità dei beni ammortizzabili;
- 10 anni (dall'anno di entrata in funzione del bene e per i 9 anni successivi) per gli immobili.

Di conseguenza:

- se il cambio di destinazione è avvenuto nell'anno dell'entrata in funzione dei beni, la rettifica investe tutta la detrazione inizialmente operata;
- se, il cambio di destinazione si è verificato nei 4 anni successivi (9 anni per gli immobili), la rettifica ha luogo in rapporto a tanti quinti dell'imposta detratta quanti sono gli anni mancanti al compimento del quinquennio di tutela fiscale (ovvero, per gli immobili, in rapporto a tanti decimi quanti sono gli anni mancanti al compimento del decennio);
- se il cambio di destinazione si verifica oltre i 4 anni successivi a quello dell'entrata in funzione dei beni (9 anni per gli immobili), la rettifica non è dovuta.

Fabbricati e aree fabbricabili

Agli effetti dell'art. 19-bis2 del DPR 633/72, i fabbricati o le porzioni di fabbricati sono comunque considerati beni ammortizzabili (anche qualora siano indicati in bilancio quali beni-merce) e il periodo di rettifica è stabilito in dieci anni, decorrenti:

IL MECCANISMO DEL PRO-RATA DI DETRAIBILITÀ DELL'IVA

- dall'anno di acquisto;
- dall'anno di ultimazione, in caso di acquisizione mediante contratto di appalto.

Per le aree fabbricabili, occorre fare riferimento alla data di ultimazione dei fabbricati insistenti sulle aree medesime.

Per gli interventi di ampliamento, ristrutturazione e ammodernamento il limite di 10 anni decorre dalla data di ultimazione delle prestazioni (ris. Agenzia delle Entrate 9.7.2009 n. 178).

Ai sensi dell'art. 19-bis2 co. 8 del DPR 633/72, laddove i fabbricati o le singole unità immobiliari soggette a rettifica siano compresi in edifici o complessi di edifici acquistati, costruiti o ristrutturati unitariamente, l'imputazione dell'imposta ad essi relativa deve essere determinata sulla base di parametri unitari, costituiti dal metro quadrato o dal metro cubo, ovvero da parametri simili che rispettino la proporzionalità fra l'onere complessivo dell'imposta relativa ai costi d'acquisto, costruzione o ristrutturazione e la parte di costo dei fabbricati o unità immobiliari specificamente attribuibile alle operazioni che non danno diritto alla detrazione.

Cessione di un bene ammortizzabile

In caso di cessione di un bene ammortizzabile durante il periodo di tutela fiscale, la rettifica della detrazione deve essere operata in un'unica soluzione per gli anni mancanti al compimento del periodo, considerando una percentuale di detrazione pari al 100% se la cessione è soggetta a imposta.

Tuttavia, l'ammontare dell'imposta detraibile non può eccedere quello dell'imposta relativa alla cessione del bene (art. 19-bis2 co. 6 del DPR 633/72).

Rettifica per mutamenti del regime fiscale

Ai sensi dell'art. 19-bis2 co. 3 del DPR 633/72 la rettifica della detrazione deve essere operata anche in caso di:

- mutamenti intervenuti nel regime fiscale delle operazioni attive, con riflessi sull'entità della detrazione spettante (es. passaggio da un regime di esenzione a un regime di non imponibilità, o viceversa, a seguito di modifiche legislative);
- mutamenti intervenuti nel regime delle detrazioni, in ragione dell'adozione o dell'abbandono (per opzione o per legge) di un regime speciale che ha alla base un criterio forfetario per la detrazione dell'imposta a monte (es. regime speciale dei produttori agricoli; regime speciale per il settore dello spettacolo, ecc.);
- mutamenti intervenuti nell'attività esercitata dal contribuente, cui si accompagna una modifica del diritto alla detrazione (ampliamento dell'attività imponibile svolta con altra attività che non dà diritto alla detrazione, o viceversa).

In tali ipotesi, la rettifica della detrazione deve essere operata in un'unica soluzione, con riferimento:

- a tutti i beni e servizi presenti presso l'impresa (non ancora ceduti o non ancora utilizzati);

IL MECCANISMO DEL PRO-RATA DI DETRAIBILITÀ DELL'IVA

- ai beni ammortizzabili, se non sono trascorsi quattro anni da quello della loro entrata in funzione (ovvero nove anni nel caso di fabbricati).

La rettifica prevista dall'art. 19-bis2 co. 3 del DPR 633/72 non può essere operata se l'acquisto è stato effettuato nell'ambito di un'attività esclusa da IVA che, successivamente, diventa imponibile (C.M. 17.5.2000 n. 98/E).

La rettifica dovrà risultare da una documentazione descrittiva idonea a consentire i relativi controlli, formata liberamente dal contribuente.

Rettifica per variazione del pro rata

L'art. 19-bis2 co. 4 e ss. del DPR 633/72 disciplina la rettifica della detrazione IVA in caso di variazione del pro rata rispetto all'anno in cui è stata operata la detrazione dell'imposta.

Tale meccanismo di rettifica trova applicazione solo con riferimento a:

- beni ammortizzabili;
- servizi afferenti la trasformazione e il riattamento dei beni ammortizzabili.

L'obbligo di rettifica sorge soltanto qualora, durante il periodo di tutela fiscale (cinque anni per la generalità dei beni ammortizzabili; dieci anni per gli immobili), la percentuale di detraibilità determinata ex art. 19-bis del DPR 633/72 risulti aumentata o diminuita di oltre 10 punti rispetto a quella applicata per la detrazione iniziale.

Opzione per la rettifica

In via facoltativa, è prevista la possibilità di operare la rettifica della detrazione anche laddove la variazione del pro rata risulti inferiore a 10 punti percentuali rispetto all'anno di esercizio della detrazione iniziale. In tal caso, però, occorre che il contribuente adotti lo stesso criterio per almeno cinque anni consecutivi e ne dia comunicazione nella dichiarazione annuale relativa all'anno nel quale inizia ad avvalersi di tale facoltà.

Calcolo della rettifica in caso di variazione del pro rata

La rettifica deve essere operata, ogni anno, su un quinto o un decimo della differenza tra l'ammontare della detrazione iniziale e quello della detrazione corrispondente alla percentuale di detrazione dell'anno in cui viene operata la rettifica.

Anno di acquisto non coincidente con l'anno di entrata in funzione

Qualora l'anno di acquisto (o di produzione) del bene ammortizzabile non coincida con quello di entrata in funzione del medesimo, l'anno di entrata in funzione deve essere assunto quale anno di riferimento iniziale ai fini delle rettifiche da operare negli anni successivi.

Pertanto, la prima rettifica della detrazione deve essere operata, per tutta l'imposta relativa al bene, in base alla percentuale di detrazione definitiva dell'anno di entrata in funzione, anche se non si registra uno scostamento di oltre dieci punti rispetto a quello dell'anno di acquisto o di produzione del bene medesimo.

Compilazione della dichiarazione Iva

Le **operazioni esenti**, ai sensi dell'articolo 10, DPR n. 633/72, o di altre disposizioni concorrono alla determinazione del volume di affari; le stesse vanno indicate a **rigo VE33**. La presenza del citato rigo VE33 richiede la compilazione:

- Della **sezione 3-A del quadro VF**, ancorché non sia applicabile la limitazione della detrazione tramite il pro-rata, previa barratura della casella 3 (*“operazioni esenti”*) di rigo VF30. Nel caso in cui siano presenti più regimi speciali di determinazione dell'Iva dovrà essere compilato un modulo per ogni regime applicato. Infatti, non è possibile barrare più di una casella all'interno dello stesso modulo; ovvero
 - Del **rigo VF60** qualora le operazioni esenti siano occasionali o ricomprese nell'articolo 10, numeri da 1 a 9, DPR n. 633/72, non rientranti nell'attività propria dell'impresa ovvero accessorie ad operazioni imponibili.
- Ai fini della determinazione del *pro-rata* di detrazione *“definitivo”*, occorre compilare il rigo VF34 della dichiarazione annuale.

Dettaglio del rigo VF34

CAMPO	CONTENUTO
Campo 1	Operazioni esenti di cui all'art. 10 co. 1 n. 11 del DPR 633/72 (cessioni di oro da investimento effettuate dai soggetti che producono oro da investimento o trasformano oro in oro da investimento, equiparate alle operazioni imponibili ai fini della detrazione).
Campo 2	Operazioni esenti di cui all'art. 10 n. 1–9 del DPR 633/72, se non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o sono accessorie ad operazioni imponibili. Tali operazioni non devono essere computate ai fini del calcolo del <i>pro-rata</i> .
Campo 3	Operazioni esenti di cui all'art. 10 co. 1 n. 27- <i>quinquies</i>) del DPR 633/72 (cessioni di beni acquistati o importati senza diritto alla detrazione dell'IVA ai sensi degli artt. 19, 19- <i>bis</i> 1 o 19- <i>bis</i> 2 del DPR 633/72, al netto delle cessioni di beni ammortizzabili). Tali operazioni non devono essere computate ai fini del calcolo del <i>pro rata</i> .
Campo 4	Cessioni di beni ammortizzabili e i passaggi interni effettuati in esenzione da Iva. Tali operazioni non devono essere computate ai fini del calcolo del <i>pro-rata</i> .
Campo 5	Operazioni effettuate fuori dal territorio italiano che, se ivi effettuate, darebbero diritto alla detrazione ai sensi dell'art. 19 co. 3 lett. b), escluse quelle per le quali sia stata emessa fattura ex art. 21 co. 6-bis del DPR 633/72, indicate nel rigo VE34.
Campo 6	Operazioni non soggette a IVA in applicazione dei regimi speciali di cui all'art. 74 co. 1 del DPR 633/72.
Campo 7	Operazioni di cui all'art. 10 n. 1 – 4 effettuate nei confronti di soggetti extracomunitari o relative a beni destinati ad essere esportati equiparate, ai fini della detrazione, alle operazioni imponibili.

IL MECCANISMO DEL PRO-RATA DI DETRAIBILITÀ DELL'IVA

CAMPO	CONTENUTO
Campo 8	Operazioni non soggette artt. da 7 a 7 <i>septies</i> indicate al rigo VE34 che non danno diritto alla detrazione. Si tratta delle operazioni che se effettuate nel territorio dello Stato non darebbero diritto alla detrazione art. 19 c. 3 lett. B
Campo 9	<p>Percentuale di detrazione calcolata attraverso l'applicazione della seguente formula:</p> $\frac{VE50 - VF34 \text{ campo } 8 + VF34 \text{ campo } 1 + VF34 \text{ campo } 5 + VF34 \text{ campo } 6 + VF34 \text{ campo } 7 - (VE33 - VF34 \text{ campo } 4) \times 100}{VE50 - VF34 \text{ campo } 8 + VF34 \text{ campo } 5 + VF34 \text{ campo } 6 - VF34 \text{ campo } 2 - VF34 \text{ campo } 3}$

Operazioni esenti: esempio di calcolo del pro-rata

Esempio di calcolo

RIGO	CONTENUTO	IMPORTO (€)
VE50	Volume d'affari	1.000,00
VE33	Operazioni esenti (art. 10 del DPR 633/72)	700,00
VF34 campo 3	Operazioni esenti di cui all'art. 10 co. 1 n. 27- <i>quinquies</i>) del DPR 633/72	100,00
VF34 campo 4	Cessioni di beni ammortizzabili	100,00

Calcolo del pro rata (rigo VF34 campo 9) In base ai dati dell'esempio sopra proposto, la percentuale di detrazione è determinata con la seguente formula:

$$(1.000 - (700 - 100)) / (1000 - 100) * 100 = 44\%$$

Scritture contabili

Dal punto di vista delle scritture contabili è possibile trovarsi con due tipologie di situazioni:

L'IVA indetraibile deve essere registrata insieme al costo quale onere accessorio;

L'IVA indetraibile deve essere registrata separatamente.

1. L'IVA indetraibile deve essere registrata insieme al costo quale onere accessorio

Per quanto riguarda il primo dei due casi, è possibile trovarsi con le seguenti casistiche relative alla tabella sopra esposta: l'imposta è oggettivamente indetraibile in relazione al tipo di bene o servizio acquistato; l'imposta è indetraibile al 100% per effetto del pro-rata; l'imposta è indetraibile in base all'art. 36-bis (1).

In questi casi, da un punto di vista fiscale l'importo dell'IVA seguirà la deducibilità del costo insieme al quale è stato contabilizzato, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella C.M. n. 137/E del 1997.

Vediamo un esempio. Acquistiamo un biglietto del treno di cui l'ammontare dell'IVA risulta indetraibile interamente. La scrittura da fare in contabilità è la seguente:

SPESE DI TRASPORTO	a	CASSA (o BANCA)
--------------------	---	-----------------

2. L'IVA indetraibile deve essere registrata separatamente

Per quanto riguarda invece il caso in cui l'IVA deve essere registrata separatamente, è possibile trovarsi con le seguenti casistiche relative alla tabella sopra esposta: l'imposta è oggettivamente indetraibile da pro-rata quando l'indetraibilità è diversa dal 100%; l'IVA indetraibile da pro-rata con unico acquisto effettuato durante l'anno.

IL MECCANISMO DEL PRO-RATA DI DETRAIBILITÀ DELL'IVA

Le scritture contabili relative a tali casi sono le seguenti:

ONERI DIVERSI DI GESTIONE	a	ERARIO C/IVA
---------------------------	---	--------------

Si tenga presente che nel caso in cui tale IVA riguardi l'acquisto di immobilizzazioni, dovrà essere effettuata anche la seguente scrittura:

ATTREZZATURA	a	ONERI DIVERSI DI GESTIONE
--------------	---	---------------------------

In tali casi, l'IVA è registrata autonomamente quale spesa generale e sarà deducibile dal reddito d'impresa solo quando per essa risulterà verificato il principio di competenza. Tale principio non si applica nel caso di IVA indetraibile per effetto di un pro-rata relativo ad un unico acquisto nel corso del periodo d'imposta. In tale caso, sarà possibile imputare l'imposta al bene (come abbiamo visto nell'esempio) e, di conseguenza, dedurla con riferimento alla norma generale dettata per il costo da cui genera.

Art. 19 bis 1, D.P.R. 633/72:

limiti oggettivi alla detrazione IVA

Il principio di **detrazione dell'Iva** è sancito dall'articolo 19 del DPR n. 633/1972, secondo cui l'imposta può essere considerata detraibile limitatamente alle operazioni effettuate *"in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione"*, stabilendo così il principio di **inerenza** della spesa sostenuta, secondo il quale deve esistere una correlazione imprescindibile tra la spesa sostenuta e il ricavo ottenuto.

Le casistiche

L'**articolo 19-bis 1)** del DPR n. 633/1972, riguardante l'indetraibilità oggettiva, elenca i casi in cui la detrazione sugli acquisti non è ammessa in quanto relativa a beni e servizi di incerta inerenza ed individua le ipotesi tassative di esclusione o di riduzione della detrazione Iva.

Aeromobili (articolo 19-bis 1) comma 1 lettera a) Navi e Imbarcazioni (articolo 19-bis 1) comma 1 lettera b) e relativi servizi

L'imposta assolta in relazione all'acquisto/importazione di aeromobili, navi e imbarcazioni è detraibile a condizione che gli stessi:

- Formino oggetto dell'attività propria dell'impresa;
- Ovvero, siano destinati ad essere esclusivamente utilizzati come strumentali nell'attività propria dell'impresa.

La detrazione riguarda anche l'Iva versata per:

- L'acquisto/importazione di carburanti e lubrificanti;
- La locazione finanziaria e il noleggio;
- La manutenzione e riparazione;
- Le spese per componenti e ricambi;
- Le spese di impiego e custodia.

È totalmente indetraibile l'Iva assolta sull'acquisto di un aeromobile (e sui relativi costi di funzionamento e manutenzione) da parte di una Srl che svolga attività di rappresentanza di commercio.

Veicoli stradali a motore (articolo 19-bis 1) comma 1 lettera c)

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"*.

L'Iva relativa ai veicoli stradali a motore, fatta eccezione per i ciclomotori e motocicli per uso privato con motore di cilindrata superiore a 350 c.c., è detraibile nella misura del 40%, se gli stessi non sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa o dell'arte o professione.

E' sparita, **ma solo ai fini Iva**, la distinzione tra autovetture, autoveicoli per trasporto promiscuo, falsi autocarri e autocarri; ed è stato superato anche il riferimento alla classificazione del Codice della strada.

La detraibilità dell'Iva è la seguente:

1. Detrazione 100% dell'Iva:

veicoli stradali a motore per trasporto persone (es.: pullman) o cose (es.: camion) \geq 35 q.li o con almeno 8 posti + quello del conducente, trattori, veicoli oggetto di produzione o commercio da parte del contribuente o senza i quali non può svolgere l'attività (es.: **taxisti, noleggiatori auto,**), ecc;

2. Detrazione limitata (40%) dell'Iva:

veicoli stradali a motore per trasporto persone o cose, $<$ 35 q.li e con max 8 posti + quello del conducente.

Attenzione: certi piccoli autocarri $<$ 35 q.li (es.: Fiorino) per i quali prima non c'era dubbio sulla detraibilità 100% dell'Iva, oggi sono catalogati in questa categoria e per essi la detraibilità 100% dell'Iva è subordinata alla dimostrazione da parte del contribuente dell'utilizzo esclusivo nell'impresa;

3. Indetraibilità totale (oggettiva) dell'Iva:

riguarda solo le moto $>$ 350 cc.

La limitazione della detrazione riguarda l'Iva assolta sulle spese relative ai veicoli stradali a motore non interamente utilizzati a fini professionali.

Spese con detrazione Iva limitata

Le spese in oggetto riguardano:

- l'acquisto del veicolo, compresi i contratti di assemblaggio e simili;
- la fabbricazione;
- l'acquisto intracomunitario;
- l'importazione;
- il *leasing*;
- il noleggio;
- la modificazione, la riparazione e la manutenzione;
- le spese relative alle cessioni o alle prestazioni effettuate in relazione al veicolo e al suo uso, compresi i carburanti e i lubrificanti.

La limitazione del diritto di detrazione non si applica ai veicoli:

- rientranti tra i beni strumentali del soggetto passivo;
- utilizzati come taxi;
- utilizzati, ai fini della formazione, dalle scuole guida;
- utilizzati per noleggio o *leasing*;
- utilizzati dai rappresentanti di commercio.

Utilizzo rifatturato al dipendente

I veicoli utilizzati dal datore di lavoro nell'esercizio dell'impresa e messi a disposizione dei dipendenti con l'addebito di un corrispettivo per l'utilizzo privato degli stessi si considerano utilizzati totalmente per l'effettuazione di operazioni poste in essere nell'ambito dell'attività d'impresa.

Nello specifico, si assume come "**valore normale**" quello determinato a norma dell'articolo 51, comma 4, lettera a) del DPR n. 917/86, comprensivo delle somme eventualmente trattenute al dipendente e al netto dell'Iva compresa in detto importo.

IL MECCANISMO DEL PRO-RATA DI DETRAIBILITÀ DELL'IVA

La base imponibile è quindi calcolata sulla base delle Tariffe ACI, considerando il 30% della percorrenza convenzionale di 15.000 Km annui, previo scorporo dell'Iva.

Utilizzo da parte di agenti e rappresentanti

L'articolo 19-*bis* 1) comma 1 lettera c) del DPR n. 633/72 individua due ipotesi in cui la detrazione forfetaria del 40% non trova comunque applicazione:

- **Veicoli utilizzati da agenti e rappresentanti di commercio;**
- **Veicoli oggetto dell'attività propria dell'impresa** (sono tali, ad esempio, i veicoli acquistati da un rivenditore, ovvero quelli acquistati dalle società di noleggio).

In dette circostanze la detrazione deve essere parametrata all'utilizzo concreto dei veicoli nell'esercizio dell'impresa; ne consegue che, in presenza di detrazione integrale dell'imposta all'atto dell'acquisto, un eventuale utilizzo privato da parte dei proprietari configura un'ipotesi di autoconsumo da assoggettare ad Iva, con base imponibile determinata ai sensi dell'articolo 13, comma 2 lettera c) del DPR n. 633/72.

Carburanti e lubrificanti (articolo 19-*bis* 1) comma 1 lettera d)

L'acquisto/importazione di carburanti e lubrificanti destinati ad aeromobili, natanti da diporto e veicoli stradali a motore, al pari delle prestazioni di servizi di cui all'articolo 16, comma 3 del DPR n. 633/72 (prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'opera, d'appalto e simili, aventi per oggetto la produzione di beni, nonché per quelle dipendenti da contratti di locazione finanziaria, noleggio e simili) e alle prestazioni di custodia, manutenzione, riparazione e impiego, è ammessa in detrazione nella stessa misura in cui è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di detti aeromobili, natanti e veicoli stradali a motore.

Pedaggi autostradali

E' detraibile l'Iva relativa alle prestazioni di transito stradale, prevista dall'articolo 19-*bis* 1) comma 1 lettera d) del DPR n. 633/72 nella misura in cui è detraibile l'Iva relativa all'acquisto di veicoli.

L'Iva afferente i veicoli non rientranti nelle fattispecie tassativamente previste dall'articolo 19-*bis* 1) comma 1 del DPR n. 633/72 può essere detratta secondo i principi generali dettati dall'articolo 19. Spetta, in tal caso, al contribuente l'onere di dimostrare che l'effettivo utilizzo del veicolo configura un'ipotesi di detraibilità. Ai fini della detraibilità, assumono rilevanza centrale le definizioni di:

- **Beni oggetto dell'attività propria dell'impresa** – Quelli il cui impiego qualifica e realizza l'attività normalmente esercitata. E' il caso del commercio, lavorazione, noleggio, locazione finanziaria, ecc.;
- **Beni strumentali utilizzati nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa** – I beni strumentali utilizzati nell'attività propria dell'impresa sono quelli impiegati esclusivamente come mezzo nell'esercizio dell'attività; gli stessi, diversamente da quelli oggetto dell'attività propria, non sono idonei a qualificare la natura dell'attività svolta;
- Attività propria dell'impresa.

Trasporti di persone (articolo 19-*bis* 1) comma 1 lettera e)

È indetraibile l'Iva relativa alle prestazioni di trasporto di persone. La detrazione è ammessa se le predette prestazioni formano **oggetto dell'attività propria dell'impresa acquirente** (articolo 19-*bis* 1) comma 1, lettera e) del DPR n. 633/72).

Le prestazioni in oggetto si riferiscono esclusivamente ai contratti di trasporto instaurati tra il vettore e l'utente del servizio e non ai rapporti contrattuali intercorsi tra il committente e il vettore. Questi ultimi possono, invece, configurarsi, a seconda dalle modalità di esecuzione del servizio, come contratti di appalto o di noleggio di autoveicoli con conducente.

Di conseguenza, è detraibile l'imposta relativa ai contratti d'appalto stipulati tra il committente ed il vettore per il trasporto degli operai che devono raggiungere lo stabilimento di produzione.

Alimenti, bevande e prestazioni alberghiere (articolo 19-bis 1) comma 1 lettera f)

Per le operazioni di **somministrazioni di alimenti e bevande** e per le **prestazioni alberghiere** effettuate dal primo settembre 2008 è stata introdotta la detraibilità dell'imposta assolta ai sensi dell'articolo 83 comma 28-bis del D.L. n. 112/2008 (conv. Legge n. 133/2008) che ha modificato l'articolo 19-bis 1) lettera e) del DPR n. 633/72.

Ai fini della detrazione in oggetto devono ricorrere i presupposti, formali e sostanziali, previsti dalla disciplina Iva. Pur trattandosi di prestazioni per le quali non sussiste l'obbligo di fatturazione ai sensi dell'articolo 22 n. 2 del DPR n. 633/72, per poter fruire della detrazione è necessario il possesso della fattura, richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione.

Nello specifico, dalla fattura deve risultare distintamente indicata l'imposta relativa alla prestazione fruita. Inoltre, seppure l'annotazione del numero di partita Iva del committente non sia obbligatoria, può risultare utile riportarla in fattura quando quest'ultimo è una persona fisica al fine di agevolare la compilazione del quadro VT della dichiarazione Iva annuale (Circ. n.53/e/2008 Agenzia delle Entrate).

Il secondo requisito previsto ai fini della detrazione riguarda l'annotazione del documento nel registro degli acquisti (di cui all'articolo 25 del DPR n. 633/72). L'annotazione può essere operata con la procedura semplificata di cui all'articolo 6 del DPR n. 695/96, ossia registrando un unico documento riepilogativo delle fatture di importo non superiore a €. 300,00. Nella circolare n. 1/E del 07 febbraio 2017 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, indipendentemente dalle modalità di registrazione adottate, la comunicazione dati fatture all'Agenzia deve essere **analitica** relativamente al singolo documento.

La detrazione, come anticipato, presuppone il nesso di inerenza della spesa, preordinata alla produzione di operazioni imponibili o ad esse assimilate rispetto all'attività d'impresa o di arte o professione esercitata (articolo 19, comma 3 del DPR n. 633/72).

In merito alla rilevanza reddituale dell'Iva assolta su prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande **non detratta** dall'impresa o dal professionista in quanto gli stessi non hanno richiesto la fattura per documentare tali prestazioni e somministrazioni, occorre precisare quanto segue. In tal caso, per l'Agenzia delle Entrate, se la scelta di non richiedere la fattura si prospetta come la soluzione economicamente più vantaggiosa, si può riconoscere all'**Iva non detratta** la natura di "**costo inerente**" all'attività esercitata e, pertanto, l'imposta risulta deducibile ai fini delle imposte dirette e dell'Irap (C.M. 3.3.2009, n. 6/E; C.M. 19.5.2010, n. 25/E).

Partecipazione a convegni

Il D.L. n. 112/2008 ha rimosso, in via generale, il divieto di detrazione per le spese di ristorazione ed alberghiere, escludendo dalla limitazione a quelle sostenute in relazione alla **partecipazione** (anche dei relatori) **a convegni**, congressi e simili.

Acquisto di alimenti e bevande

L'imposta relativa all'acquisto diretto o all'importazione di alimenti e bevande resta indetraibile, come previsto dalla lettera f) dell'articolo 19-bis 1) del DPR n. 633/72 ad eccezione degli acquisti effettuati nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa o delle somministrazioni in mense aziendali o interaziendali e scolastiche (si veda la R.M. 10.8.2007, n. 222/E).

I datori di lavoro hanno diritto a detrarre l'imposta assolta per le somministrazioni rese nei locali dell'impresa (mensa interna) o in locali adibiti, sulla base di specifica autorizzazione, a mensa aziendale o interaziendale (mensa esterna - C.M. 16.4.1992, n. 30/431279). Tale diritto sussiste anche nel caso in cui i lavoratori dipendenti fruiscano del servizio di mensa aziendale presso un'azienda terza con la quale sia stata stipulata dal datore di lavoro apposita convenzione (R.M. 28.3.2001, n. 35/E).

IL MECCANISMO DEL PRO-RATA DI DETRAIBILITÀ DELL'IVA

E' detraibile l'iva addebitata dagli esercenti pubblici esercizi nei confronti delle imprese che forniscono servizi sostitutivi di mensa aziendale quali ticket restaurant (C.M. 16.4.1992, n. 30/431279; C.M. 10.8.1994, n. 150/E). L'iva (aliquota 4%) addebitata dalla società di gestione del servizio al datore di lavoro è indetraibile.

L'iva relativa all'acquisto di bevande ed alimenti erogati tramite distributori automatici è indetraibile se gli stessi collocati nei locali dell'impresa.

Organizzazione di convegni

È detraibile l'iva relativa ai servizi alberghieri e di ristorazione acquistati da un'impresa per essere ceduti ai propri clienti nell'ambito di un pacchetto che comprende l'organizzazione di convegni, nonché la gestione dell'immagine e lo sviluppo delle pubbliche relazioni. Ai fini della detrazione, occorre distinguere a seconda che le spese alberghiere e di ristorazione siano inerenti:

- All'attività propria dell'impresa;
- Ovvero, ad attività accessorie od occasionali all'attività propria dell'impresa.

Per verificare se l'acquisto dei servizi alberghieri e di ristorazione formi oggetto dell'attività propria dell'impresa occorre individuare l'attività effettivamente svolta, non essendo sufficiente il dato meramente formale risultante dall'atto costitutivo.

Se le spese alberghiere e di ristorazione sono inerenti all'attività propria dell'impresa, l'impresa organizzatrice può detrarre la relativa iva.

La fattura deve distintamente indicare i servizi alberghieri e di ristorazione e il relativo corrispettivo deve essere assoggettato ad imposta con l'aliquota ridotta del 10%. Il corrispettivo relativo all'attività convegnistica deve essere, invece, assoggettato a iva con l'aliquota ordinaria.

La fatturazione dettagliata consente al cliente di operare correttamente la deducibilità dal reddito delle spese relative all'acquisto dei servizi alberghieri e di ristorazione, nella misura del 75% prevista dagli articoli 54 e 109 del DPR n. 917/86.

Se le spese alberghiere e di ristorazione sono inerenti ad attività accessorie od occasionali, l'imposta assolta a monte è indetraibile (**indetraibilità oggettiva**). Il relativo corrispettivo, da riaddebitare al cliente, deve essere indicato in fattura con iva calcolata in base all'aliquota ordinaria..

Spese di rappresentanza (articolo 19-bis 1) comma 1 lettera h)

Vi è indetraibilità oggettiva dell'iva relativa alle spese di rappresentanza, così come definite ai fini delle imposte sui redditi, ad eccezione di quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo non superiore a €. 50,00 (articolo 19-bis 1) comma 1, lettera h) del DPR n. 633/72).

Gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa, costituiscono sempre spese di rappresentanza indipendentemente dal costo unitario dei beni stessi. Per contro, non costituiscono spese di rappresentanza gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa.

Alimenti e bevande

La detraibilità, per i beni di costo unitario non superiore a €. 50,00, vale anche nel caso in cui gli omaggi siano costituiti da alimenti e bevande (es. bottiglie di vino).

Gli stessi, rientrando tra le spese di rappresentanza, sono assoggettati alla disciplina prevista dall'articolo 19-bis 1) comma 1, lettera h), con la conseguente detraibilità dell'imposta per i beni di costo unitario non superiore a €. 50,00 nonostante la lettera f) dell'articolo 19-bis 1) preveda l'indetraibilità oggettiva dell'imposta relativa all'acquisto di alimenti e bevande.

Omaggi ai dipendenti

I beni acquistati per essere ceduti a titolo di omaggio ai propri dipendenti non sono inerenti all'attività d'impresa e non possono nemmeno essere qualificati come spese di rappresentanza. Di conseguenza, la relativa Iva è indetraibile, mentre la loro cessione gratuita è esclusa dal campo di applicazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 2, comma 2 n. 4 del DPR n. 633/72.

Immobili ad uso abitativo (articolo 19-bis 1) comma 1 lettera i)

Fatta eccezione per le imprese aventi per oggetto esclusivo o principale dell'attività la costruzione di fabbricati (o porzioni di fabbricato) abitativi, non è ammessa in detrazione l'Iva (indetraibilità oggettiva) relativa (articolo 19-bis 1) comma 1 lettera i) del DPR n. 633/72):

- All'acquisto dei fabbricati;
- Alla locazione, manutenzione, recupero o gestione degli stessi.

Restano escluse dall'indetraibilità Iva, in riferimento all'acquisto di fabbricati abitativi, solo le imprese aventi per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione dei fabbricati o il loro ripristino, ai sensi delle modifiche apportate dall'articolo 35, comma 8, lettera b) del D.L. n. 223/2006.

Vi è anche indetraibilità oggettiva dell'Iva relativa alle spese di recupero di tali fabbricati.

Tale limitazione alla detrazione non si applica per quei soggetti che esercitano *anche* attività che danno luogo ad operazioni esenti ai sensi dell'art.10, n.8 e n.8 bis e, di conseguenza, la detrazione dell'imposta viene determinata procedendo alla riduzione della percentuale di detrazione applicando il pro rata a norma dell'art.19 comma 5 e dell'art.19 bis, sia nell'anno di acquisto dell'immobile che nei nove anni successivi. Tale disposizione si applica a prescindere del tipo di attività esercitata dall'acquirente.

Se gli interventi riguardano fabbricati strumentali, la detrazione compete ove il cambio di destinazione catastale (passaggio da immobile strumentale ad abitativo) sia successivo alla ristrutturazione.

Immobili abitativi destinati ad attività d'impresa

È detraibile l'Iva sulle spese per l'acquisto, la ristrutturazione e la manutenzione di fabbricati abitativi impiegati come beni strumentali nell'esercizio di un'attività turistico-alberghiera, in quanto i proventi di tale attività sono imponibili con aliquota del 10%, ex n. 120 della Tabella A, Parte III, allegata al DPR n. 633/72.

In particolare, la detraibilità è prevista per gli immobili abitativi utilizzati nell'ambito di un'attività di tipo ricettivo (es. gestione di case vacanze, affitto camere, ecc.) che comporti l'effettuazione di prestazioni di servizi imponibili Iva.

In tale ipotesi, i predetti immobili abitativi devono essere trattati, a prescindere dalla classificazione catastale, come fabbricati strumentali per natura. Per cui le relative spese di acquisto e manutenzione non soggiacciono all'indetraibilità oggettiva di cui all'articolo 19-bis 1) comma 1 lettera i) del DPR n. 633/72.

Altri casi di indetraibilità oggettiva dell'iva

Telefoni cellulari

Dal primo gennaio 2008, per effetto dell'art. 1, co. 261, lett. e), L. 244/2007, che ha abrogato la lettera g), del comma 1, art. 19-bis.1, D.P.R. 633/1972, la detrazione Iva sui telefoni cellulari è regolata dal principio di inerenza secondo cui l'imposta assoluta è recuperabile in funzione del loro utilizzo nell'attività d'impresa o di arte o professione. La detrazione ordinaria prevista per l'Iva sui telefoni cellulari è del 50%.

In caso di detrazione superiore al 50% (quindi di indetraibilità oggettiva inferiore al 50%) è previsto che l'Amministrazione finanziaria possa procedere con dei controlli (articolo 1, comma 255 della Legge n.

IL MECCANISMO DEL PRO-RATA DI DETRAIBILITÀ DELL'IVA

244/2007). Pertanto, nella dichiarazione Iva il soggetto che detratto l'Iva sugli acquisti, importazioni o spese di gestione dei telefoni cellulari in misura superiore al 50%, è tenuto a compilare il rigo VA5 della dichiarazione annuale Iva.

Inoltre, le istruzioni relative al modello di dichiarazione Iva, relativamente alla compilazione di detto rigo, precisano che la compilazione è prevista anche nel caso in cui la detrazione effettiva risulti poi ridotta, ad esempio, a seguito dell'applicazione del *pro-rata*.

**LA RETTIFICA DELLA DETRAZIONE
(Art. 19-bis2, DPR n. 633/72)
CASI PRATICI**

RETTIFICA DELLA DETRAZIONE DI CUI ALL'ART. 19-BIS2 COMMA 3

MUTAMENTO NEL REGIME FISCALE DELLE OPERAZIONI ATTIVE

CASO PRATICO: PASSAGGIO AL REGIME FORFETARIO DAL 2017

Come noto, l'art. 1, commi da 54 a 89, Finanziaria 2015 ha introdotto a decorrere dal 2015 il regime forfetario riservato alle persone fisiche (imprese e lavoratori autonomi).

In considerazione del mutato regime di detrazione dell'IVA a credito, i soggetti che dal 2017 adottano il regime forfetario avendo soddisfatto i relativi requisiti, devono - **ai sensi dell'art. 19-bis2, comma 3, DPR n. 633/72** - effettuare la rettifica della detrazione dell'IVA a credito operata in precedenza con riferimento ai beni e servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati, esistenti al 31.12.2016.

Per i beni ammortizzabili, compresi quelli immateriali, la rettifica:

- va eseguita se non sono trascorsi 4 anni dall'acquisto o dalla loro entrata in funzione ovvero 9 anni dall'acquisto o dalla loro entrata in funzione relativamente agli immobili;
- non va effettuata per i beni di costo unitario non superiore a € 516,46 o per i beni con coefficiente d'ammortamento superiore al 25%.

In particolare la rettifica interessa:

- le rimanenze di beni risultanti al 31.12.2016;
- i servizi non utilizzati al 31.12.2016 (ad esempio, canoni di leasing fatturati nel 2016 riferiti al 2017);
- i beni mobili ammortizzabili (ad esempio, attrezzature, PC, mobili e arredi, autovetture, ecc.) per i quali al 31.12.2016 non è ancora scaduto il predetto periodo. Si tratta quindi dei beni acquistati dal 2013 in poi; infatti per i beni acquistati fino al 2012, è già trascorso il c.d. "periodo di tutela fiscale";

Anno di acquisto bene ammortizzabile				
Fino al 2012	2013	2014	2015	2016
No rettifica	Sì rettifica			

- gli immobili (ad esempio, capannone, ufficio, ecc.), per i quali al 31.12.2016 non è ancora scaduto il predetto periodo. Si tratta quindi degli immobili acquistati/ultimati dal 2008 in poi; infatti per i beni acquistati fino al 2007, è già trascorso il predetto "periodo di tutela fiscale".

Anno di acquisto/ultimazione immobile									
Fino al 2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
No rettifica	Sì rettifica								

IL MECCANISMO DEL PRO-RATA DI DETRAIBILITÀ DELL'IVA

MODALITÀ DI EFFETTUAZIONE DELLA RETTIFICA

Ai fini del calcolo dell'ammontare dell'IVA da "restituire" all'Erario va considerato che:

- con riferimento alle rimanenze ed ai servizi non ancora utilizzati, **deve essere rettificato l'intero ammontare dell'IVA a credito detratta all'atto dell'acquisto**;
- relativamente ai beni strumentali (diversi dagli immobili) acquistati dal 2013 in poi, **la rettifica va effettuata con riferimento ai quinti dell'imposta detratta quanti sono gli anni mancanti al compimento del quinquennio** (compreso l'anno di acquisto).

Anno di acquisto	2013	2014	2015	2016
Ammontare della rettifica (quinti)	1/5	2/5	3/5	4/5

N.B. In presenza di autovetture la rettifica riguarda soltanto la quota dell'IVA detratta applicando il regime ordinario e quindi per la quantificazione dell'imposta da "recuperare" va considerato il 40% dell'IVA a credito;

- relativamente agli immobili acquistati/ultimati dal 2008, **la rettifica va effettuata con riferimento ai decimi dell'imposta detratta quanti sono gli anni mancanti al compimento del decennio** (compreso l'anno d'acquisto).

Anno di acquisto/ultimazione	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Ammontare della rettifica (decimi)	1/10	2/10	3/10	4/10	5/10	6/10	7/10	8/10	9/10

COMPILAZIONE DEL MOD. IVA 2017

Come disposto dall'art. 1, comma 61, Finanziaria 2015:

*"il passaggio dalle regole ordinarie di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto al regime forfetario comporta la **rettifica della detrazione ... da operarsi nella dichiarazione dell'ultimo anno di applicazione delle regole ordinarie**".*

I soggetti che **accedono al regime dal 2017** devono effettuare la rettifica nella dichiarazione IVA relativa al 2016.

In particolare nel mod. IVA 2017 devono:

- **barrare la casella di rigo VA14** al fine di indicare che trattasi *"dell'ultima dichiarazione in regime ordinario IVA"*;

VA14 Regime forfetario per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti e professioni (art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014) Barrare la casella se si tratta dell'ultima dichiarazione in regime ordinario IVA	<input checked="" type="checkbox"/>
--	-------------------------------------

- **riportare a rigo VF70 l'importo della rettifica** (con segno "-"). Di conseguenza l'ammontare della stessa concorre a determinare il saldo IVA 2016.

VF70 TOTALE rettifiche (indicare con il segno +/-)		,00
---	--	-----

IL MECCANISMO DEL PRO-RATA DI DETRAIBILITÀ DELL'IVA

ESEMPIO 1

Il Sig. Andrea Bianchi passa al regime forfetario dal 2017 e presenta la seguente situazione al 31.12.2016:

Beni	Anno di Acquisto	Descrizione	Rettifica
Strumentali	2011	Attrezzatura tecnica per €. 5.000 + IVA 21% (1.050)	No rettifica
	2013	Beni di costo non superiore a € 516,46	No rettifica
		Autovettura per €. 20.000 + IVA 21% (4.200), detratta in misura pari al 40% (1.680)	€ 336 (1.680 x 1/5)
	2014	PC per €. 2.000 + IVA 22% (440)	€ 176 (440 x 2/5)
	2016	Attrezzatura tecnica per €. 2.500 + IVA 22% (550)	€ 440 (550 x 4/5)

↓

IVA da restituire € . 952

Ipotizzando che per il 2016 l'IVA a credito sia pari a €. 1.640 e l'IVA a debito a €. 1.990, il mod. IVA 2017 è così compilato:

Regime forfetario per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti e professioni (art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014)			
VA 14	Barrare la casella se si tratta dell'ultima dichiarazione in regime ordinario IVA	1	<input checked="" type="checkbox"/>
VF25 TOTALE IMPOSTA SUGLI ACQUISTI E IMPORTAZIONI IMPONIBILI (VF23 colonna 2 ± VF24)			1.640,00
VF70	TOTALE rettifiche (indicare con il segno +/-)		-952,00
VF71	IVA ammessa in detrazione		688,00
		DEBITI	CREDITI
VL1	IVA a debito (somma dei righi VE26 e VJ20)	1.990,00	
VL2	IVA detraibile (da rigo VF71)		688,00
VL3	IMPOSTA DOVUTA (VL1 - VL2) ovvero	1.302,00	
VL4	IMPOSTA A CREDITO (VL2 - VL1)		,00

IL MECCANISMO DEL PRO-RATA DI DETRAIBILITÀ DELL'IVA

ESEMPIO 2

Il Sig. Marco Gialli, esercente l'attività di bar, passa al regime forfetario dal 2017 e presenta la seguente situazione al 31.12.2016:

Beni	Anno di Acquisto	Descrizione	Rettifica
Strumentali	2011	Arredamento per €. 6.000 + IVA 21% (1.260)	No rettifica
	2013	PC per €. 2.000 + IVA 21% (420)	€ 84 (420 x 1/5)
	2014	Arredamento per € 2.000 + IVA 22% (440)	€ 176 (440 x 2/5)
	2015	Beni di costo non superiore a € 516,46	No rettifica
		Attrezzatura (banco frigo e lavastoviglie) per Euro 4.000 + IVA 22% (880)	€ 528 (880 x 3/5)
2016	Autovettura per € 8.000 + IVA 22% (1.760), detratta in misura pari al 40% (704)	€ 563 (704 x 4/5)	
Rimanenze	2016	Fatture di acquisto: - € 2.500 + IVA 4% (100) - € 2.320 + IVA 10% (232) - € 1.000 + IVA 22% (220)	€ 552 (100 + 232 + 220)

↓

IVA da restituire € 1.903

Ipotizzando che per il 2016 l'IVA a credito sia pari a €. 2.340 e l'IVA a debito a €. 3.220, il mod. IVA 2017 è così compilato:

VA14 Regime forfetario per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti e professioni (art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014)		<input checked="" type="checkbox"/>	
Barrare la casella se si tratta dell'ultima dichiarazione in regime ordinario IVA			
VF25 TOTALE IMPOSTA SUGLI ACQUISTI E IMPORTAZIONI IMPONIBILI (VF23 colonna 2 ± VF24)		2.340,00	
VF70 TOTALE rettifiche (indicare con il segno +/-)		- 1.903,00	
VF71 IVA ammessa in detrazione		437,00	
		DEBITI	CREDITI
VL1	IVA a debito (somma dei righe VE26 e VJ20)	3.220,00	
VL2	IVA detraibile (da rigo VF71)		437,00
VL3	IMPOSTA DOVUTA (VL1 - VL2) ovvero	2.783,00	
VL4	IMPOSTA A CREDITO (VL2 - VL1)		,00

IL MECCANISMO DEL PRO-RATA DI DETRAIBILITÀ DELL'IVA

CASO PRATICO: USCITA DAL REGIME DEI MINIMI DAL 2016

L'uscita dal regime dei minimi a decorrere dal 2016 consente di operare la rettifica "**a favore**" della detrazione dell'IVA a credito relativamente a tutti i beni/servizi non ancora ceduti/utilizzati, esistenti al 31.12.2015 ed ai beni ammortizzabili. In particolare la rettifica va effettuata relativamente a:

- rimanenze di magazzino risultanti al 1.12.2015;
- servizi non utilizzati al 31.12.2015 (ad esempio, canoni di leasing fatturati nel 2015 riferiti al 2016);
- beni mobili ammortizzabili (ad esempio, attrezzature, PC, mobili e arredi, autovetture, ecc.) per i quali al 31.12.2015 non è ancora scaduto il "periodo di tutela fiscale", ossia per i beni acquistati dal 2012 in poi;
- immobili (ad esempio, capannone, ufficio, ecc.), per i quali al 31.12.2015 non è ancora scaduto il "periodo di tutela fiscale". Si tratta quindi degli immobili acquistati o ultimati dal 2007 in poi; infatti per i beni acquistati fino al 2006, è già trascorso tale periodo.


ESEMPIO 1

L'architetto Chiara Rosa, dal 2016 è uscita dal regime dei minimi ed ha adottato il regime ordinario. Durante il regime dei minimi ha acquistato i seguenti beni strumentali:

- PC acquistato nel 2013 per €. 3.000 + IVA 21% (630) non detratta;
- attrezzatura acquistata nel 2015 per €. 6.000 + IVA 22% (1.320) non detratta.

La rettifica della detrazione da "recuperare" nel mod. IVA 2017 è così determinata.

Anno di acquisto	Rettifica detrazione
2013	€ 252 (630 x 2/5)
2015	€ 1.056 (1.320 x 4/5)


IVA da recuperare € 1.308

RETTIFICA DELLA DETRAZIONE DI CUI ALL'ART. 19-BIS2 COMMA 4

VARIAZIONE DEL PRO-RATA

Ai sensi dell'art. 19-bis2, comma 4, DPR n. 633/72, è previsto l'obbligo di rettificare la detrazione relativa all'IVA a credito derivante dall'acquisto di beni ammortizzabili in presenza di uno scostamento della percentuale, da verificare nel c.d. "periodo di tutela fiscale" (4 anni successivi all'acquisto, 9 per i fabbricati), superiore in aumento o in diminuzione a 10 punti percentuali rispetto alla percentuale applicata nell'anno di acquisizione del bene.

Si rammenta che la rettifica in esame:

- inizia a decorrere dall'anno di entrata in funzione del bene;
- qualora avvenga in un anno successivo a quello di acquisto/produzione, la prima rettifica riguarda l'intera IVA a credito del bene, applicando la percentuale di pro-rata dell'anno di entrata in funzione, a

IL MECCANISMO DEL PRO-RATA DI DETRAIBILITÀ DELL'IVA

- prescindere dalla variazione di 10 punti percentuali;
- per le aree edificabili decorre dall'ultimazione del fabbricato;
- relativamente ai fabbricati, va considerata la data di acquisto/ultimazione degli stessi.

BENI INTERESSATI DALLA RETTIFICA

La rettifica interessa, come sopra accennato, **i beni ammortizzabili**, ossia come previsto dal comma 5 del citato art. 19-bis2, **i beni di costo superiore ad € 516,46 o con un coefficiente di ammortamento pari o inferiore al 25%.**

La stessa interessa anche:

- le spese di trasformazione, riattamento e ristrutturazione dei suddetti beni;
- i beni immateriali ex art. 103, TUIR, ossia i diritti di utilizzazione di opere di ingegno, brevetti, marchi, ecc..
- MODALITÀ DI EFFETTUAZIONE DELLA RETTIFICA

La rettifica della detrazione **per il 2016** corrisponde ad **un quinto (un decimo per i fabbricati)**, della differenza tra l'IVA detratta ottenuta applicando il pro-rata dell'anno di acquisizione e l'IVA detratta applicando il pro-rata 2016.

$$\left(\begin{array}{l} \text{IVA detratta} \\ \text{pro-rata 2016} \end{array} - \begin{array}{l} \text{IVA detratta} \\ \text{con pro-rata anno acquisto} \end{array} \right) : 5$$

ESEMPIO 1

Si ipotizzi un macchinario acquistato nel 2013 (IVA a credito € 20.000, pro-rata 50%). Per il 2016 la percentuale di pro-rata scende al 30%.

La rettifica della detrazione (a sfavore, segno -) è così determinata

$$\left(\begin{array}{l} \text{IVA detraibile 2016} - \text{IVA detratta 2013} \\ (20.000 \times 30\%) \quad 10.000 (20.000 \times 50\%) \end{array} \right) : 5 = -800$$

ESEMPIO 2

Un soggetto ha acquistato nel 2012 immobili con addebito d'imposta per un importo pari ad Euro 100.000.

Si ipotizza che i beni sono entrati in funzione nello stesso anno di acquisto (il 2012).

Si assumono le seguenti percentuali di detrazione:	
Anno 2012: 50%	
Anno 2013: 65%	
Anno 2014: 53%	
Anno 2015: 30%	

IL MECCANISMO DEL PRO-RATA DI DETRAIBILITÀ DELL'IVA

Rettifica detrazione anno 2013 (variazione della percentuale >10 punti)	Calcolo rettifica 2013
<p>Anno 2012: Detrazione $100.000 \times 50\% = 50.000$</p> <p>Anno 2013: Detrazione $100.000 \times 65\% = 65.000$</p>	<p>$65.000 - 50.000 = 15.000/10 = 1.500$</p> <p>Si effettua la differenza tra la detrazione attuale e quella relativa al 2012 e spetta una maggiore detrazione (a favore) pari ad 1/10 trattandosi di un bene immobile. La maggiore detrazione ammonta ad Euro 1.500</p>
Rettifica detrazione anno 2014 (variazione della percentuale <10)	
<p>La rettifica non deve essere effettuata in quanto il pro rata del 2014, pari al 53%, si è scostato dal pro rata del 2012, pari al 50%, di una percentuale non superiore a 10 punti</p>	
Rettifica detrazione anno 2015 (variazione della percentuale >10 punti)	Calcolo rettifica 2015
<p>Anno 2012: Detrazione: $100.000 \times 50\% = 50.000$</p> <p>Anno 2015: Detrazione: $100.000 \times 30\% = 30.000$</p>	<p>$50.000 - 30.000 = 20.000/10 = 2.000$</p> <p>Si effettua la differenza tra la detrazione attuale e quella relativa al 2012. In questa ipotesi la rettifica è negativa essendo diminuita la percentuale di detrazione attuale rispetto a quella originaria. Il debito di imposta è pari ad 1/10 trattandosi di un bene immobile. La maggiore Iva a debito ammonta ad Euro 2.000.</p>

ESEMPIO 3

Un soggetto ha acquistato nel 2011 immobili con addebito d'imposta per un importo pari ad Euro 100.000. Si ipotizza che i beni sono entrati in funzione nell'anno successivo rispetto all'acquisto, quindi nel 2012.

Si assumono le seguenti percentuali di detrazione:	
<p>Anno 2011: 60%</p> <p>Anno 2012: 50%</p> <p>Anno 2013: 65%</p> <p>Anno 2014: 53%</p> <p>Anno 2015: 30%</p>	

IL MECCANISMO DEL PRO-RATA DI DETRAIBILITÀ DELL'IVA

Rettifica detrazione anno 2012 (anno di entrata in funzione successivo all'anno di acquisto)	Calcolo di rettifica 2012
<p>Trattandosi dell'anno di entrata in funzione del bene, successivo a quello di acquisto, è irrilevante che la percentuale di detrazione sia o meno variata più di 10 punti.</p> <p>Anno 2011: Detrazione: $100.000 \times 60\% = 60.000$</p> <p>Anno 2012: Detrazione: $100.000 \times 50\% = 50.000$</p>	<p>$60.000 - 50.000 = 10.000$</p> <p>Si effettua la differenza tra la detrazione attuale e quella relativa al 2011. In questa ipotesi la rettifica è negativa essendo diminuita la percentuale di detrazione attuale rispetto a quella originaria. Il debito di imposta deve essere versato per intero e non in ragione di 1/10. Ciò in quanto l'anno di acquisto non coincide con quello (successivo) di entrata in funzione del bene. La maggiore Iva a debito ammonta ad €uro 10.000.</p>
Rettifica detrazione anno 2013 (variazione della percentuale >10 punti)	Calcolo rettifica 2013
<p>Anno 2012: Detrazione: $100.000 \times 50\% = 50.000$</p> <p>Anno 2013: Detrazione: $100.000 \times 65\% = 65.000$</p>	<p>$65.000 - 50.000 = 15.000/10 = 1.500$</p> <p>Si effettua la differenza tra la detrazione attuale e quella relativa al 2012 e spetta una maggiore detrazione (a favore) pari ad 1/10 trattandosi di un bene immobile. La maggiore detrazione ammonta ad €uro 1.500.</p>
Rettifica detrazione anno 2014 (variazione della percentuale <10 punti)	
<p>La rettifica non deve essere effettuata in quanto il pro rata del 2014, pari al 53%, si è scostato dal pro rata del 2012 (anno base di entrata in funzione), pari al 50%, di una percentuale non superiore a 10 punti.</p>	
Rettifica detrazione anno 2015 (variazione della percentuale >10 punti)	Calcolo di rettifica 2015
<p>Anno 2012: Detrazione: $100.000 \times 50\% = 50.000$</p> <p>Anno 2015: Detrazione: $100.000 \times 30\% = 30.000$</p>	<p>$50.000 - 30.000 = 20.000/10 = 2.000$</p> <p>Si effettua la differenza tra la detrazione attuale e quella relativa al 2012. In questa ipotesi la rettifica è negativa essendo diminuita la percentuale di detrazione attuale rispetto a quella originaria. Il debito di imposta è pari ad 1/10 trattandosi di un bene immobile. La maggiore Iva a debito ammonta ad €uro 2.000.</p>

RETTIFICA DELLA DETRAZIONE DI CUI ALL'ART. 19-BIS2 COMMA 6

CESSIONE DI UN BENE IN CORSO D'ANNO

Nel caso in cui un bene ammortizzabile sia ceduto durante il "periodo di tutela fiscale" al contribuente viene data la possibilità di recuperare l'IVA non detratta all'atto dell'acquisto del bene, in misura proporzionale agli anni mancanti al raggiungimento del quinquennio (decennio per i fabbricati) considerando la percentuale di detrazione dell'anno dell'acquisto pari al 100% se la cessione è soggetta ad IVA.

In ogni caso il recupero non può essere superiore all'imposta a debito relativa alla cessione.

ESEMPIO 1

Si ipotizzi un macchinario acquistato nel 2013 (IVA a credito €. 20.000, pro-rata 60%), ceduto nel corso del 2016 (pro-rata 40%) per €. 50.000 + IVA (11.000).

La rettifica della detrazione, a favore, è così determinata:

$$\left(\begin{array}{r} \text{IVA detraibile 2013} \\ 20.000 (20.000 \times 100\%) \end{array} - \begin{array}{r} \text{IVA detratta 2013} \\ 12.000 (20.000 \times 60\%) \end{array} \right) : 5 \times 2 = + 3.200$$

ESEMPIO RIEPILOGATIVO

La Alfa srl "chiude" il mod. IVA 2017 con una percentuale di pro-rata pari al 60%.

Al 31.12.2016 i beni ammortizzabili (di importo superiore ad €. 516,46) sono così individuati:

- €. 300.000 (IVA €. 66.000) acquistati nel 2015 (pro-rata 55%)
- €. 200.000 (IVA €. 44.000) acquistati nel 2014 (pro-rata 48%)
- €. 400.000 (IVA €. 84.000) acquistati nel 2013 (pro-rata 75%)
- €. 130.000 (IVA €. 27.300) acquistati nel 2012 (pro-rata 52%)
- €. 270.000 (IVA €. 56.700) acquistati nel 2011 (pro-rata 45%)

Nel 2016 la società ha ceduto un'attrezzatura acquistata nel 2014 (IVA a credito €. 30.000) per €. 50.000 + IVA (11.000).

IL MECCANISMO DEL PRO-RATA DI DETRAIBILITÀ DELL'IVA

Anno	Rettifica della detrazione
2015	La variazione non supera i 10 punti percentuali e quindi non è necessario operare la rettifica.
2014	<p>La variazione ha superato i 10 punti percentuali e quindi va operata la rettifica (a favore, segno +) come di seguito:</p> $\left(\begin{array}{r} \text{IVA detraibile 2016} - \text{IVA detratta 2014} \\ 26.400 (44.000 \times 60\%) \quad 21.120 (44.000 \times 48\%) \end{array} \right) : 5 = + 1.056$ <p>Relativamente al cespite ceduto la rettifica è così quantificata:</p> $\left(\begin{array}{r} \text{IVA detraibile 2014} - \text{IVA detratta 2014} \\ 30.000 (30.000 \times 100\%) \quad 14.400 (30.000 \times 48\%) \end{array} \right) : 5 \times 3 = + 9.360$ <p>L'imposta è interamente detraibile in quanto inferiore all'IVA (a debito) della cessione del bene.</p>
2013	<p>La variazione ha superato i 10 punti percentuali e quindi va operata la rettifica (a sfavore, segno -) come di seguito:</p> $\left(\begin{array}{r} \text{IVA detraibile 2016} - \text{IVA detratta 2013} \\ 50.400 (84.000 \times 60\%) \quad 63.000 (84.000 \times 75\%) \end{array} \right) : 5 = - 2.520$
2012	La variazione non supera i 10 punti percentuali e quindi non è necessario operare la rettifica.
2011	Tale anno non rientra nel "periodo di tutela fiscale" per la rettifica.

Riepilogo rettifica detrazione 2016						
Anno acquisto	Pro rata dell'anno	Pro rata 2016	IVA a credito beni amm.li al 31.12.2016	IVA a credito beni amm.li ceduti nel 2016	Conguaglio 2016	
2015	55%	60%	66.000			
2014	48%		44.000	30.000	+	10.416
2013	75%		84.000		-	2.520
2012	52%		27.300			
Totale rettifica					+	7.896

Rettifica per cambio di destinazione di “beni ammortizzabili” da parte di soggetti NON PRO-RATISTI (art. 19bis2, co. 2, co. 6)

Esempio: società commerciale (non soggetta a pro-rata) detiene un fabbricato assegnabile ex. L. 208/2015. Il fabbricato è di categoria catastale A/2, è un appartamento acquistato nel 2009 e da tale anno destinato a locazione; a dicembre 2015 è scaduto il contratto di locazione ed ora è a disposizione.

All'atto dell'acquisto non è stata detratta IVA (ex. Art. 19bis1, lett i)). Si decide di assegnarlo ai soci nel 2016.

- IVA all'atto di acquisto: 1.000, NON detratta ex art. 19bis1, lett i)
- periodo di tutela fiscale: 10 anni da quello di utilizzo (2009-2018)
- anno 2009-2015: destinato a locazione esente (art. 10, co. 1, n. 8)) **NO RETTIFICA DETRAZIONE.**
- anno 2016: assegnazione ai soci, cambio destinazione, operazione a valle FC IVA ex. Art. 2, co. 2, n. 6), C.M. 40/E (par. 1.4.11) **NO RETTIFICA DETRAZIONE.**

RATIO: non avendo detratto IVA a monte, l'operazione a valle è FC IVA. E' garantita la neutralità dell'operazione e non vi è alcun salto d'imposta; non serve quindi operare alcuna rettifica della detrazione originariamente operata.

Rettifica per cambio di destinazione di “beni ammortizzabili” e “servizi incrementali” da parte di soggetti NON PRO-RATISTI (art. 19bis2, co. 2, co. 6) (C.M. 40/E 2002, par. 1.4.11)

Esempio: società commerciale (non soggetta a pro-rata) detiene un fabbricato assegnabile ex. L.208/2015. Il fabbricato, di categoria catastale A/10, è un ufficio acquistato nel 2009, con IVA detratta pari ad € 1.000, da tale anno destinato a locazione imponibile (per opzione). Nel 2010 si sostengono spese incrementali regolarmente detratte per € 100 (ultimazione lavori 2010). A dicembre 2015 è scaduto il contratto di locazione ed è ora a disposizione. Si decide di assegnarlo ai soci nel 2016 in esenzione IVA.

a. oggetto osservazione: costo del bene

- IVA all'atto di acquisto: € 1.000, detratta ex art. 19bis1, lett i)
- periodo di tutela fiscale: 10 anni da quello di utilizzo (2009-2018)
- anno 2009-2015 (costo dell'immobile): destinato a locazione imponibile IVA (art. 10, co. 1, n. 8)) **NO RETTIFICA DETRAZIONE.**
- anno 2016: assegnazione ai soci, cambio destinazione, operazione a valle rientrante nel campo di applicazione IVA ex. art. 2, co. 2, n. 5), esente IVA ex. Art. 10, co. 1, n. 8)-ter **SI RETTIFICA DETRAZIONE 3/10 mancanti** (ex. art. 19bis2, co. 6. € 1.000 X 3/10= € 300 rettifica a sfavore)

RATIO: avendo detratto l'IVA a monte, l'operazione a valle rientra nel campo di applicazione dell'IVA; tuttavia il contribuente non assolve l'IVA perché assegna in esenzione IVA. La rettifica della detrazione consente all'Erario di recuperare parte dell'IVA detratta (e non riversata in sede di assegnazione esente).

b. oggetto osservazione: costi incrementali del bene

- IVA all'atto dell'ultimazione delle spese incrementali: € 100, detratte ex art. 19bis1, lett i)
- periodo di tutela fiscale: 10 anni da ultimazione lavori (2010-2019) (Cfr. R.m. 9 luglio 2009, n.178/E)
- anno 2010-2015: immobile destinato a locazione IVA (art. 10, co. 1, n. 8)) **NO RETTIFICA DETRAZIONE.**
- anno 2016: assegnazione ai soci, cambio destinazione, operazione a valle rientrante nel campo di applicazione IVA ex. art. 2, co. 2, n. 5), esente IVA ex. Art. 10, co. 1, n. 8)-ter **SI RETTIFICA DETRAZIONE 4/10 mancanti** (ex. art. 19bis2, co. 6. € 100 X 4/10= € 40 rettifica a sfavore)

RATIO: il contribuente dovrà, in relazione all'imposta afferente a dette spese operare la rettifica della detrazione a norma dell'art. 19-bis2, qualora le stesse siano incrementative e non abbiano esaurito la loro utilità (C.M. 40/E 2002, par. 1.4.11). La rettifica della detrazione consente all'Erario di recuperare parte dell'IVA detratta sulle spese incrementative (e non riversata in sede di assegnazione esente).

NB: la rettifica delle prestazioni di servizi relativi a trasformazione, riattamento, ristrutturazione dei beni ammortizzabili è prevista solo al comma 4 dell'art. 19.bis2 (rettifica di pro-rata), tuttavia non è espressamente contemplata né al comma 2 né al comma 6.

Tuttavia, l'intervento di prassi richiama genericamente l'art. 19-bis2. Pare corretto ritenere che tali prescrizioni sui costi incrementali siano applicabili anche in tali casi.

Rettifica per variazione di pro-rata (art. 19bis2, co. 4, primo periodo e co. 6 "assegnazione nel periodo di tutela")

Esempio: una società immobiliare di costruzione il 21 marzo 2011, anno in cui il pro-rata era dell'80%, aveva terminato la costruzione di un fabbricato (**fabbricati abitativo**) insistente su di un'area fabbricabile in precedenza acquistata.

Dalla contabilità del cantiere emerge che l'IVA assolta durante la costruzione è la seguente:

- 2002: iva assolta sul area fabbricabile € 1.000, quando il pro-rata di detraibilità di quell'anno era del 100%;
- 2010: iva assolta sui SAL liquidati nell'anno € 1.000, con un pro-rata di detraibilità dell'anno dell'70%;
- 2011: ultimata la costruzione, iva assolta sui SAL liquidati nell'anno € 1.000, con un pro-rata di detraibilità dell'anno del 80%. Il bene rimane in magazzino negli anni successivi.
- 2016: assegna tutti il fabbricato a rimanenza ai soci in esenzione IVA (**il 22 marzo 2016 sono trascorsi i cinque anni dalla loro ultimazione**).

Rettifica per variazione di pro-rata (art. 19bis2, co. 4, primo periodo e co. 6 “assegnazione nel periodo di tutela”)

Anno	Iva assolta	Pro-rata dell'anno	Iva provvis. detratta	Pro-rata di rif. anno di ultimaz.	Iva detratta secondo pro-rata anno rif.	Differenza	Rettifica
2002	1.000,00	100%	1.000,00	80%	800,00	-200,00	0,00
2010	1.000,00	70%	700,00	80%	800,00	100,00	0,00
2011	1.000,00	80%	800,00	80%	800,00	0,00	-100,00
2012		100%		80%	0,00	60,00	60,00
2013		100%		80%	0,00	60,00	60,00
2014		100%		80%	0,00	60,00	60,00
2015		100%		80%	0,00	60,00	60,00
2016		0%		80%	0,00	-1.200,00	-1.200,00
	3.000,00		2.500,00			-1.060,00	-1.060,00

Oggetto osservazione: costo del bene

- periodo di tutela fiscale: 10 anni da fine lavori (2011-2020)
- IVA detratta all'inizio del periodo di osservazione (2011): € 2.500 -€ 100 (1^ rettifica ex. art. 19-bis2, co.4));
- rettifica nei successivi anni di tutela fiscale (ex. art. 19-bis2, co. 4) : € 60 X 4 = + € 240
- rettifica nel 2016 all'atto di assegnazione in esenzione IVA (ex. art. 19-bis2, co. 6): -€ 1.200 (€ 3000*80%*5/10)

Rettifica per cambio di destinazione di “beni ammortizzabili” in corso d’anno

La normativa Iva non regola espressamente il caso in cui il cambio di destinazione avvenga in corso d’anno.

Al riguardo, **due sono le possibili soluzioni:**

- Calcolare i **quinti mancanti** al compimento del quinquennio tenendo conto dell’anno interessato dalla variazione (a prescindere dal giorno del cambio di destinazione);
- In base al **momento in cui interviene la variazione** in corso d’anno (primo o secondo semestre);

Esempio

La società Alfa acquista un **bene ammortizzabile nel 2016**, corrispondendo Iva per €. 10.000,00 e detratta integralmente. Il bene viene utilizzato nel 2016 e nel 2017 per operazioni imponibili. Nel dicembre 2018,

viene invece impiegato in operazioni escluse da imposta. La rettifica della detrazione che Alfa potrà operare:

- Seguendo la prima soluzione €. 6.000,00, pari ai 3/5 della detrazione operata negli anni 2017, 2018 e 2019, mancanti al compimento del quinquennio;
- Adottando la seconda soluzione €. 4.000,00, corrispondenti ai 2/5 della detrazione inizialmente operata.

Le cessioni di fabbricati abitativi e strumentali

La disciplina IVA applicabile alle cessioni di fabbricati è contenuta nel comma 1 dell'art. 10 D.P.R. relativo alle esenzioni d'imposta. Nello specifico, al numero 8 bis 8 ter viene definito il regime impositivo per le cessioni di fabbricati abitativi e strumentali.

La normativa in commento è stata oggetto, negli anni passati, di una profonda revisione improntata al contrasto delle frodi IVA, statisticamente molto frequenti in questo settore di attività. In quest'ottica il legislatore ha optato per una diffusa esenzione di imposta in relazione a queste tipologie di operazioni salvo alcune eccezioni finalizzate a non penalizzare ulteriormente gli operatori del settore edile, già particolarmente in difficoltà per ragioni sistemiche. Laddove però è stata prevista l'imponibilità IVA, la modalità di applicazione a cui più spesso il legislatore ha fatto ricorso è stato il reverse charge o inversione contabile, meccanismo impositivo che garantisce la riscossione dell'imposta invertendo l'obbligo al versamento del tributo. L'edilizia è stata storicamente il primo settore economico di una certa rilevanza in cui è stato utilizzato il reverse charge e gli ottimi risultati in termini di lotta all'evasione IVA hanno fatto propendere il legislatore per un suo utilizzo diffuso anche per altre operazioni anche al di fuori del mondo edile, creando non pochi problemi agli operatori economici e venendo in alcuni casi anche "ammoniti" su un uso improprio dal legislatore comunitario. Prima di entrare nel merito dell'analisi del trattamento IVA delle cessioni e delle locazioni, è opportuno fornire alcuni chiarimenti su aspetti comuni alle due fattispecie che hanno, come vedremo, rilevanti effetti ai fini impositivi.

L'approfondimento analizza con un taglio operativo, la disciplina IVA relativa alle cessioni di fabbricati abitativi e strumentali, distinguendo i casi in cui il soggetto che pone in essere l'operazione sia o meno un operatore economico del settore edile.

Il primo profilo da analizzare è la distinzione tra le imprese "costruttrici" e "di ripristino". L'Amministrazione finanziaria a tal proposito ha puntualizzato che alla prima categoria (imprese "costruttrici") appartengono quei soggetti che, in forza di un provvedimento amministrativo, possono costruire o ristrutturare un determinato fabbricato. Rientrano in questa casistica sia le imprese che operano direttamente sui fabbricati con organizzazione e mezzi propri sia quelle che si avvalgono di imprese terze per l'esecuzione dei lavori o svolgono l'attività occasionalmente. Per "imprese di ripristino" si intendono invece quelle imprese che, su immobili di proprietà, svolgono direttamente o tramite soggetti terzi interventi di "ristrutturazione edilizia" o di "restauro e risanamento conservativo". La prima tipologia di interventi è considerata come un insieme di opere finalizzate all'ottenimento di fabbricato diverso dal precedente quali, ad esempio, la sostituzione o il ripristino di alcuni elementi costitutivi dell'edificio oppure l'inserimento, la modifica o l'eliminazione di nuovi elementi o di nuovi impianti. Gli interventi di "restauro e risanamento conservativo" sono invece finalizzati alla conservazione dell'immobile e delle sue funzionalità. Ad esempio, in questo ambito rientrano il ripristino, il rinnovo o il consolidamento di elementi costitutivi dell'immobile oppure l'inserimento di elementi accessori e di impianti richiesti dalle esigenze d'uso. Un secondo aspetto di rilevanza generale

concerne la distinzione tra gli immobili strumentali e quelli abitativi. L'Amministrazione ha precisato che a tal fine è rilevante la classificazione catastale e non tanto il loro utilizzo effettivo. Gli immobili appartenenti al gruppo catastale A con esclusione della categoria catastale A10 (uffici o studi privati) apparterranno alla categoria degli "abitativi".

Saranno invece considerati "strumentali" i fabbricati che rientrano nella categoria catastale A10, B, C, D ed E. Come richiamato in vari interventi di prassi, l'Agenzia ha anche precisato che gli immobili pertinenziali hanno il medesimo trattamento fiscale previsto per l'immobile di cui sono pertinenza, considerando quest'ultima come una proiezione dell'immobile principale.

Infine è opportuno sin da subito anticipare una possibile soluzione ai negativi effetti in termini di detraibilità IVA causati dall'effettuazione di operazioni in parte imponibili ed in parte esenti. Ai sensi dell'art. 36, D.P.R. 633/1972, vi è la possibilità di separazione dell'attività non solo in base al regime IVA dell'operazione (imponibilità o esenzione) ma anche in ragione della categoria catastale del fabbricato (abitativo 1 Circolare n. 22/E del 28/06/2013. IVA -)

L'opzione sarà vincolante per tre anni e, al termine del triennio, si intenderà rinnovata annualmente.

Analizzati gli aspetti comuni della disciplina in oggetto, il regime di imponibilità IVA delle cessioni di fabbricati applica regole omogenee ma con rilevanti differenze a seconda che si tratti di immobili strumentali e immobili abitativi.

a) Le cessioni di immobili strumentali.

Il disposto dell'art. 10, co. 1, n. 8-ter, D.P.R. 633/1972, prevede come "regime naturale" per la cessione di immobili strumentali l'esenzione da IVA. Vi sono però le seguenti eccezioni: - cessioni effettuate dalle imprese di costruzioni o di ripristino degli stessi entro i cinque anni dalla data di ultimazione dei lavori; - cessioni per le quali il cedente abbia optato in atto per l'imponibilità IVA. Come già anticipato in premessa, nel secondo caso, l'IVA dovrà essere assolta mediante l'applicazione del reverse charge. In virtù del principio di alternatività IVA - imposta di registro, stante il fatto che anche le operazioni esenti rientrano nell'ambito di applicazione dell'IVA, sia nei casi in cui l'operazione risulti imponibile (anche per opzione) sia nei casi di esenzione, l'imposta di registro sarà dovuta in misura fissa pari ad € 200. Per quanto concerne invece le imposte ipotecarie e catastali, tutte le cessioni di immobili strumentali scontano una tassazione complessiva pari al 4% (imposta catastale nella misura dell'1% e l'imposta ipotecaria nella misura del 3% . L'unica eccezione a quanto analizzato nell'ultimo paragrafo si verifica per le cessioni effettuate da società di leasing o banche in sede di esercizio dell'opzione di acquisto da parte dell'utilizzatore o in caso di sua inadempienza contrattuale: le imposte di registro, ipotecarie e catastali sono sempre dovute in misura fissa.

b) Le cessioni di immobili abitativi

La disciplina contenuta nell'art. 10, co. 1, n. 8-bis, D.P.R. 633/1972, prevede anche per le cessioni di fabbricati abitativi l'esenzione da IVA, fatte salve le seguenti eccezioni:

- cessioni poste in essere da imprese di costruzione o di ripristino degli stessi entro i 5 anni successivi alla ultimazione della costruzione o dell'intervento; La disciplina IVA a disciplina IVA applicabile alle cessioni IVA applicabile alle cessioni IVA
- cessioni poste in essere anche successivamente dalle imprese di cui al punto precedente, a condizione che il cedente abbia optato per l'imponibilità nell'apposito atto;

- cessioni di “alloggi sociali” da chiunque effettuate per cui il cedente ha manifestato in atto l'opzione per l'imponibilità.

Le disposizioni appena analizzate, che come anticipato hanno subito numerose modifiche nel corso degli ultimi anni, nella formulazione attuale non hanno più quegli effetti penalizzanti per le imprese operanti nel settore delle costruzioni come, ad esempio, il peggioramento del pro-rata di detraibilità di cui all'art. 19-bis, D.P.R. 633/1972, o il dover effettuare rettifiche IVA per effetto dell'art. 19-bis2, D.P.R. 633/1972. Permangono invece conseguenze negative in capo alla c.d. “immobiliari di gestione”, salvo che non si applichino regimi di contabilizzazione separata ai sensi dell'art. 36, D.P.R. 633/1972. Alla stregua di ciò che accade per i fabbricati strumentali infine, l'art. 17, D.P.R. 633/1972, D.L. 83/2012, prevede l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile nel caso di cessioni di immobili abitativi imponibili IVA per opzione. L'assolvimento dell'IVA attraverso il sistema del reverse charge sarà ovviamente possibile a condizione che l'acquirente sia un soggetto passivo IVA e che agisca in quanto tale.

c) Le cessioni di immobili strumentali e abitativi: profili comuni.

Nel corso del tempo l'Amministrazione ha analizzato con numerosi interventi di prassi alcune casistiche particolari conseguenti all'esercizio dell'opzione per l'imponibilità ed all'applicazione del meccanismo del reverse charge che accomunano le cessioni di fabbricati strumentali a quelli abitativi. L'esercizio dell'opzione per l'imponibilità deve avvenire nell'atto di compravendita o nell'eventuale contratto preliminare. In caso di pagamento di acconti sul prezzo, fattispecie che anticipa parzialmente il momento di effettuazione dell'operazione (ai sensi dell'art. 6, D.P.R. 633/1972), l'IVA dovrà essere eventualmente assolta con il meccanismo del reverse charge qualora ne ricorrano i presupposti. Nel caso poi in cui, a prescindere dall'esistenza del contratto preliminare, gli acconti siano stati corrisposti in regime di esenzione, se successivamente in sede di atto si dovesse optare per l'imponibilità, l'importo da assoggettare ad IVA sarebbe solamente il saldo. IVA Infine, nel caso in cui gli acconti siano stati pagati entro i cinque anni dalla conclusione dei lavori (con relativo assoggettamento ad IVA) e l'atto di compravendita venga stipulato successivamente al quinquennio senza l'esercizio dell'opzione, il saldo sarà esente da IVA.

LA RETTIFICA DELLA DETRAZIONE (Art. 19-bis2, DPR n. 633/72)

CASI PRATICI PER LE IMPRESE DI COSTRUZIONE/RISTRUTTURAZIONE

Si propongono **due esempi** operativi relativi alla rettifica della detrazione, entrambi riferiti ad un'impresa di costruzione/ristrutturazione. In particolare:

- il **primo esempio** si riferisce alla **cessione** di un **immobile abitativo** effettuato dopo che siano **decorsi cinque anni** dalla data di ultimazione della costruzione;
- il **secondo esempio**, invece, si riferisce alla **locazione** di un **immobile abitativo**.

ESEMPIO 1

IMPRESA DI COSTRUZIONE CHE CEDE UN IMMOBILE ABITATIVO DOPO CINQUE ANNI DALL'ULTIMAZIONE DELLA COSTRUZIONE

Tralasciando le considerazioni in merito all'effetto pro-rata nell'anno di cessione dell'immobile in regime di esenzione, si ipotizzi la seguente situazione: la Società Alfa S.r.l., **immobiliare di costruzione**, nel mese di dicembre 2010 procede all'ultimazione di un unico fabbricato abitativo, per la cui costruzione ha sostenuto costi per un ammontare pari ad €uro 400.000, oltre ad Iva pari ad €uro 80.000 interamente portata in detrazione. Per l'anno 2010 Alfa S.r.l. ha beneficiato di un pro-rata di detraibilità pari al 100% non avendo posto in essere alcuna operazione esente.

Ipotizzando che lo stesso immobile venga ceduto nell'anno 2016 in regime di esenzione, in quanto, ex art. 10, n. 8, del D.P.R. 633/1972 risulta essere trascorso il quinquennio di imponibilità e che nello stesso anno di cessione (2016) la stessa società Alfa S.r.l. effettui la seguente tipologia di operazioni:

- operazioni imponibili: €uro 820.000;
- operazioni esenti: €uro 440.000.

Pertanto in applicazione dell'art. 19, co. 5 del D.P.R. 633/1972 il pro-rata di detraibilità per l'anno 2016 risulta essere pari al 65% (€uro 820.000/€uro 1.260.000).

Alla luce della situazione oggettiva di cui sopra, la cessione dell'immobile nel corso dell'anno 2016, determina in capo alla società Alfa S.r.l.:

1. un **effetto negativo** in termini di **pro-rata** di detraibilità di cui all'art. 19, co. 5 (la cessione dell'immobile in regime di imponibilità avrebbe invece comportato un pro-rata di detraibilità pari al 100%);
2. la necessità di procedere alla **rettifica della detrazione Iva**, ex art. art. 19-bis. 2, co. 4, del D.P.R. 633/1972, in quanto, dal confronto tra il pro-rata di detraibilità dell'anno in cui il fabbricato è stato ultimato (anno 2010 pro-rata pari al 100%) ed il pro-rata dell'anno in cui avviene la cessione in regime di esenzione (anno 2016 pro-rata pari al 65%), emerge una differenza superiore ai dieci punti percentuali.

Tramutando le considerazioni di carattere teorico in termini numerici, gli elementi da assumere al fine del calcolo della rettifica sono i seguenti:

IL MECCANISMO DEL PRO-RATA DI DETRAIBILITÀ DELL'IVA

A	Anno di ultimazione del fabbricato	2010
B	Anno di cessione in regime di esenzione	2016
C	Ultimo anno di vigenza del periodo fiscale di osservazione (10 anni: anno di ultimazione del bene, 2010, ed i 9 successivi)	2019
D	Iva detratta nell'anno dell'ultimazione (2010)	€uro 80.000,00
E	pro-rata detraibilità anno di ultimazione (2010)	100%
F	pro-rata detraibilità anno di cessione in esenzione (2016) <i>(a titolo prudenziale si procede alla rettifica dell'intero decimo relativo all'anno in cui viene effettuata la cessione in regime di esenzione)</i>	65%
G	Iva detratta nell'anno di ultimazione (2010) potenzialmente detraibile nell'anno di cessione (D x F)	€uro 52.000,00
H	Differenza d'imposta su cui calcolare la rettifica (D-G)	€uro 28.000,00
I	Anni necessari per il completamento del periodo fiscale di osservazione (2016-2017-2018-2019)	4
L	Rettifica della detrazione Iva da versare (I x H/10)	€uro 11.200,00

Come si evince anche dall'esempio numerico, di cui sopra, la rettifica della detrazione Iva avviene in un'unica soluzione e precisamente, secondo quanto disposto dal co. 9 dell'art. 19-bis2 del D.P.R. 633/1972, nella dichiarazione dell'anno in cui avviene la cessione in regime di esenzione che determina l'insorgenza dell'obbligo di rettifica ex co. 4 dello stesso art. 19-bis2 del D.P.R. 633/1972.

Nell'ipotesi in cui nell'anno di cessione in regime di esenzione del fabbricato, la società Alfa S.r.l avesse beneficiato di un pro-rata di detraibilità inferiore di dieci punti percentuali, rispetto al pro-rata di detraibilità dell'anno di ultimazione della costruzione dello stesso fabbricato, ciò non avrebbe comportato l'obbligo di alcuna rettifica della detrazione ex co. 4 art. 19-bis2 del D.P.R. 633/1972 (ad esempio nel caso in cui il pro-rata di detraibilità per l'anno 2016 fosse stato pari al 95%).

ESEMPIO 2

IMPRESA DI COSTRUZIONE CHE LOCA UN IMMOBILE ABITATIVO

Anche nel caso della locazione di immobili abitativi ex art. 10 co. 8, del D.P.R. 633/1972 da parte delle imprese che li hanno costruiti o ristrutturati, gli effetti, in capo a tale soggetto, ricalcano esattamente quelli evidenziati nel caso di cessione in regime di esenzione:

- un effetto **pro-rata di detraibilità**, nell'anno in cui avviene la locazione;
- e l'effetto di **rettifica** nel caso in cui il pro-rata di detraibilità nell'anno di locazione sia superiore di dieci punti percentuali rispetto al pro-rata nell'anno di locazione preso in esame.

Tuttavia, alcuni elementi di distinzione tra l'ipotesi della cessione in regime di esenzione e la locazione di un immobile abitativo non debbono essere trascurati. La prima sostanziale differenza è rappresentata dalla "tempistica" della rettifica. Mentre in caso di **cessione**, la **rettifica** avviene in **un'unica soluzione** nella

IL MECCANISMO DEL PRO-RATA DI DETRAIBILITÀ DELL'IVA

dichiarazione Iva dell'anno in cui si concretizza la cessione dell'immobile che determina l'obbligo di rettifica, nel caso della **locazione** la società costruttrice - locatrice deve procedere alla **rettifica annualmente**, per ogni anno di durata della locazione, fino al compimento del decennio (termine del periodo di osservazione fiscale), in misura di un decimo della differenza fra l'imposta detratta nell'anno di ultimazione della costruzione o della ristrutturazione e l'imposta potenzialmente detraibile nell'anno della locazione, in base al pro-rata di detraibilità di tale anno.

L'ulteriore elemento di distinzione, tra le due situazioni prese qui in esame (cessione e locazione in regime di esenzione), è rappresentato dall'obbligo in capo al soggetto costruttore – locatore di dover procedere alla **rettifica** della detrazione, **in ogni caso**, a decorrere dalla data di inizio della locazione, **anche** qualora questa abbia inizio **entro il quinquennio** dall'ultimazione dei lavori o dell'acquisto.

In altre parole, a differenza della cessione, la locazione in regime di esenzione non beneficia del quinquennio di esonero della rettifica.

		Ipotesi 1	Ipotesi 2	Ipotesi 3
A	Anno di ultimazione fabbricato	2011	2011	2011
B	Anno di locazione in regime di esenzione	2013	2014	2015
C	Ultimo anno di vigenza del periodo fiscale di osservazione (10 anni: anno di ultimazione del bene, 2011, ed i 9 successivi)	2020	2020	2020
D	Iva detratta nell'anno dell'ultimazione (2011)	€. 80.000,00	€. 80.000,00	€. 80.000,00
E	pro-rata detraibilità anno di ultimazione (2011)	100%	100%	100%
F	pro-rata detraibilità anno di locazione in esenzione	65%	95% *	80%
G	Iva detratta nell'anno di ultimazione (2011) potenzialmente detraibile nell'anno di locazione	€. 52.000,00	€. 0,00	€. 64.000,00
H	Differenza d'imposta su cui calcolare la rettifica (D-G)	€. 28.000,00	€. 0,00	€. 16.000,00
I	Rettifica della detrazione Iva da versare (H/10)	€. 2.800,00	€. 0,00	€. 1.600,00

*In tale ipotesi, la rettifica della detrazione Iva non viene operata, in quanto, la differenza tra il pro-rata di detraibilità nell'anno di ultimazione dei lavori di costruzione o ristrutturazione ed il pro-rata di detraibilità dell'anno in cui avviene la locazione in regime di esenzione risulta essere inferiore a dieci punti percentuali.

Il contratto di rent to buy è stato introdotto nel 2014 con il decreto "Sblocca Italia" al fine di rilanciare il settore immobiliare, pesantemente gravato dalla crisi economica. Questa fattispecie contrattuale risulta essere un ibrido tra una locazione ed una cessione: permette infatti al conduttore di acquisire la

disponibilità ed il godimento dell'immobile posticipando effetti traslativi della proprietà ad un momento successivo ma iniziando a corrispondere una parte del corrispettivo della cessione attraverso l'imputazione di una parte dei canoni ad "acconto prezzo". La disciplina IVA del rent to buy è stata definita con la Circolare 4/E/2015 in cui l'Agenzia delle Entrate ha precisato che è necessario scindere i differenti effetti giuridici del contratto, distinguendo il godimento dell'immobile dalla successiva cessione. A livello strettamente operativo sarà necessaria l'individuazione in sede di stipula del contratto della frazione di canone da ricondurre alla successiva cessione e l'assoggettamento ai fini IVA delle due componenti di quanto pagato in modo distinto: una parte del canone corrisposto, ossia la quota pagata per poter "utilizzare" l'immobile, vedrà applicata la disciplina IVA delle locazioni; per l'altra parte invece varranno le disposizioni IVA specifiche per le cessioni, considerando di fatto la quota pagata. In riferimento a quest'ultimo aspetto, l'aliquota IVA applicabile sarà quella in vigore al pagamento dell'acconto: pertanto, se l'acquirente in sede di stipula del contratto segnalerà di volersi avvalere delle agevolazioni "prima casa" e l'immobile ne potrà avere i requisiti, l'IVA sarà dovuta nella misura del 4%. Alternativamente, si applicherà l'aliquota del 10% per gli altri immobili abitativi, ad esclusione di quelli appartenenti alle categorie catastali (A/1, A/8 e A/9) per cui invece l'IVA dovrà essere corrisposta al 22%. La stessa aliquota varrà per gli immobili strumentali.

Commissione Consultiva Imposte Indirette

Dott. Eugenio Vitello (Delegato dal Consiglio), dott. Pierluigi Riva (Coordinatore), dott. Gianluca Arcaini, dott.ssa Emma Cancarini, dott. Giovanni Cenedella, dott.ssa Chiara Cesari, dott.ssa Claudia Contessa, dott. Giovanni Fassini, dott.ssa Sara Rebuschi, dott.ssa Roberta Richiede, dott. Fausto Ernesto Sala, dott. Andrea Soldera.