



IVA Immobili 2009

A cura di Dr. Giorgio Confente
giorgio@studioconfente.eu

Associazione Italiana Dottori Commercialisti,
Milano, 3 Novembre 2009

Valore normale: norma comunitaria

(art. 72 della direttiva 2006/112/CE)

*Ai fini della presente direttiva, per "valore normale" si intende l'intero importo che l'acquirente o il destinatario, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, ad un cedente o prestatore **indipendente** nel territorio dello Stato membro in cui l'operazione e' imponibile per ottenere i beni o servizi in questione al momento di tale cessione o prestazione.*

Qualora non siano accertabili cessioni di beni o prestazioni di servizi analoghe, per "valore normale" si intendono i seguenti importi:

- 1. nel caso di **beni**, un importo non inferiore al prezzo di acquisto dei beni o di beni simili, o, in mancanza del prezzo di acquisto, al prezzo di costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni;*
 - 2. nel caso di **servizi**, un importo non inferiore alle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione della prestazione di servizi*
-

Valore normale: norma comunitaria

(art. 74 e 75 della direttiva 2006/112/CE)

CESSIONI DI BENI

Per le operazioni di prelievo o di destinazione da parte di un soggetto passivo di un bene della propria impresa o di detenzione di beni da parte di un soggetto passivo o da parte dei suoi aventi diritto in caso di cessazione della sua attività economica imponibile, contemplate agli articoli 16 e 18, la base imponibile e' costituita dal prezzo di acquisto dei beni o di beni simili, o, in mancanza del prezzo di acquisto, dal prezzo di costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni

PRESTAZIONI DI SERVIZI

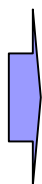
Per le prestazioni di servizi consistenti nell'utilizzazione di un bene destinato all'impresa per l'uso privato e per le prestazioni di servizi effettuate a titolo gratuito, di cui all'articolo 26, la base imponibile e' costituita dall'importo delle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione della prestazione di servizi

Base imponibile – legge comunitaria 2008

(art. 13, comma 2, lettera c) del DPR 633/72)

CESSIONE BENI

- cessioni gratuite (art. 2, c. 2, n. 4)
- auto-consumo (art. 2, c. 2, n. 5)
- assegnazioni ai soci (art. 2, c. 2, n. 6)



*prezzo **di acquisto** dei beni o di beni simili, o, in mancanza del prezzo di acquisto, dal prezzo **di costo**, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni*

PRESTAZIONE SERVIZI

- auto-consumo servizi
- servizi a finalità estranee all'impresa



***spese** sostenute dal soggetto passivo per l'**esecuzione** della prestazione di servizi*

Abolizione valore normale per accertamenti

(art. 54, comma 3, del DPR 633/72)

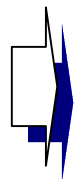
L'art. 24 della legge Comunitaria ha eliminato l'art. 54, terzo comma, del d.p.r. n. 633, secondo cui, per le cessioni di immobili, la prova della infedeltà della dichiarazione annuale si intende raggiunta anche se l'esistenza delle operazioni imponibili per un ammontare superiore a quello indicato nella dichiarazione o l'inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che danno diritto alla detrazione *"sono desunte sulla base del valore normale dei predetti beni, determinato ai sensi dell'art. 14 del presente decreto"*.

RIFLESSI

- norma "sostanzialmente" incompatibile, anche se di carattere procedimentale;
 - abrogazione effettuata anche ai fini delle imposte dirette (art. 39 del DPR 600/73);
 - abrogazione implicita anche della presunzione relativa alle spese di mutuo;
 - il decreto OMI avrà una valenza ai fini delle imposte d'atto o per il valore normale
 - applicazione retroattiva di questi principi, salvo gli accertamenti definitivi
-

Locazione di aree e terreni

Terreni ed
aziende
agricole



- IVA: esente
- REGISTRO: 2% (fondi rustici 0,5%)

Altre aree non
edificabili



- IVA: esente
- REGISTRO: 2%

Aree non
edificabili
destinate a
parcheggio



- IVA: 20%
- REGISTRO: € 67,00

Aree edificabili



- IVA: 20%
- REGISTRO: € 67,00

Locazione di abitazioni e relative pertinenze

Prima del
DL 223/06



Erano ESENTI fabbricati ad uso abitativo
ad eccezione di quelli locati dalle imprese che li hanno
costruiti per la vendita

- IVA: esente
- REGISTRO: 2%

dopo il
DL 223/06



Sono tutte ESENTI senza eccezioni, senza la possibilità di
optare per il regime di imponibilità

- IVA: esente
 - REGISTRO: 2%
-

Locazione di immobili "strumentali"

(classificazione catastale A10, B, C e D)

Prima del
DL 223/06



- IVA: sempre 20%
- REGISTRO: misura fissa (€ 67,00)

dopo il
DL 223/06



- IVA: esente
- REGISTRO: 1%

ECCEZIONI:

- Locazioni a privati, enti non commerciali
- Soggetti in pro rata (-25% detraibilità)
- Locazioni per le quali viene esercitata l'**opzione** per l'IVA



- IVA: imponibile 20%
 - REGISTRO: 1%
-

Locazione di immobili "strumentali": opzione

(classificazione catastale A10, B, C e D)

Locatore



IN NESSUN CASO COMPORTA EFFETTI NEGATIVI

- effetti positivi quando l'esenzione obbligherebbe alla rettifica della detrazione IVA e/o genererebbe pro rata
- e' indifferente quando l'esenzione non obbliga né rettifica della detrazione IVA né rileva ai fini del pro rata

Locatario



IN NESSUN CASO COMPORTA EFFETTI POSITIVI

- effetti negativi quando l'IVA addebitata dal locatore risulta in parte indetraibile per il locatario
 - e' indifferente quando l'IVA addebitata dal locatore è integralmente detraibile
-

Locazione di azienda

LE REGOLE PREVISTE PER LE LOCAZIONI SI APPLICANO

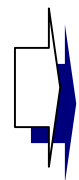


SE MENO FAVOREVOLI

ANCHE PER L'AFFITTO DI AZIENDE
IL CUI VALORE COMPLESSIVO SIA COSTITUITO
PER PIÙ DEL 50%, DAL "VALORE NORMALE" DI
FABBRICATI

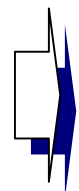
Cessione di terreni e aree

Aree non edificabili*



- IVA: esclusa
- registro*: 8%
- ipotecaria*: 2%
- catastale*: 1%

Aree edificabili



- IVA: 20%
- registro: misura fissa (€ 168,00)
- ipotecaria: misura fissa (€ 168,00)
- catastale: misura fissa (€ 168,00)

* Le aliquote indicate si riferiscono alla regola generale che ha, tuttavia, qualche eccezione

Cessione di abitazioni: regime precedente

(disciplina in vigore ante 4 luglio 2006)

<p>Impresa che opera nell'edilizia</p> <ul style="list-style-type: none">- costruzione- rivendita- ristrutturazione	<ul style="list-style-type: none">▪ IVA: imponibile con aliquote 4%, 10%, 20%▪ Registro: misura fissa (€ 168)▪ Ipotecaria: misura fissa (€ 168)▪ Catastale: misura fissa (€ 168)
<p>Altre imprese:</p> <ul style="list-style-type: none">- immobiliari di gestione- commerciale o industriale	<ul style="list-style-type: none">▪ IVA: esente▪ Registro*: 7% (3% se prima casa)▪ Ipotecaria*: 2% (€ 168 se prima casa)▪ Catastale*: 1% (€ 168 se prima casa)

Cessione di abitazioni: imprese di costruzione*

Cessione entro 4 anni dall'ultimazione della costruzione o della ristrutturazione	<ul style="list-style-type: none">▪ IVA: imponibile aliquote 4%,10%, 20%▪ Registro: € 168▪ Ipotecaria: € 168▪ Catastale: € 168
Cessione oltre i 4 anni	<ul style="list-style-type: none">▪ IVA: esente▪ Registro*: 7% (3% se prima casa)▪ Ipotecaria*: 2% (€ 168 se prima casa)▪ Catastale*: 1% (€ 168 se prima casa)

*si intendono come tali quelle che hanno costruito o ristrutturato l'immobile che vendono, anche se i lavori sono affidati a terzi

Cessione di abitazioni da soggetti diversi dal costruttore

Cessioni da soggetti diversi dal soggetto che ha costruito o ristrutturato

- IVA: esente
 - Registro*: 7% (3% se prima casa)
 - Ipotecaria*: 2% (€ 168 se prima casa)
 - Catastale*: 1% (€ 168 se prima casa)
-

Cessione di immobili strumentali: imprese di costruzione*

Cessione entro 4 anni dall'ultimazione della costruzione o della ristrutturazione	<ul style="list-style-type: none">▪ IVA: imponibile aliquote 10% e 20%▪ Registro: € 168▪ Ipotecaria: € 168▪ Catastale: € 168
Cessione oltre i 4 anni	<ul style="list-style-type: none">▪ IVA: esente▪ Registro: 7%▪ Ipotecaria: 2%▪ Catastale: 1%

*si intendono come tali quelle che hanno costruito o ristrutturato l'immobile che vendono, anche se i lavori sono affidati a terzi

Cessione di immobili strumentali

Prima del
DL 223/06



IVA: imponibile 20%
REGISTRO: € 168,00
IPOTECARIA: € 168,00
CATASTALE: € 168,00

dopo il
DL 223/06



IVA: esente
REGISTRO: € 168,00
IPOTECARIA: 3%
CATASTALE: 1%

ECCEZIONI:

- Cessioni da imprese costruzione o ristrutturazione entro 4 anni
- Cessioni a privati, enti non commerciali o soggetti in pro rata
- Cessioni per le quali viene esercitata l'opzione per l'IVA



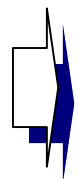
IVA: imponibile IVA
REGISTRO: € 168,00
IPOTECARIA: 3%
CATASTALE: 1%

Cessione di immobili strumentali: imprese diverse

<p>Impresa che vende l'immobile a</p> <ul style="list-style-type: none">- privato,- ente non commerciale- soggetto in pro rata (detraibilità inferiore al 25%)	<ul style="list-style-type: none">▪ IVA: imponibile 20%▪ Registro: € 168▪ Ipotecaria: 3%▪ Catastale: 1% <p>REGIME OBBLIGATORIO</p>
<p>Negli altri casi è possibile optare per l'IVA</p>	<ul style="list-style-type: none">▪ IVA: imponibile 20%▪ Registro: € 168▪ Ipotecaria: 3%▪ Catastale: 1%

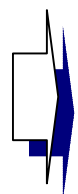
Leasing aree e terreni non edificabili

Canoni di
leasing



- IVA: esente
- registro: 2% (0,5 per i fondi rustici)

Riscatto
del bene

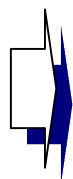


- IVA: esclusa
- registro: aliquote art. 1 tariffa
- ipotecaria: 2%
- catastale: 1%

* escluse quelle destinate a parcheggio di veicoli

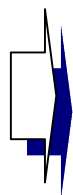
Leasing aree e terreni edificabili

Canoni di
leasing



- IVA: imponibile 20%
- registro: € 67,00

Riscatto
del bene



- IVA: imponibile 20%
 - registro: € 168,00
 - ipotecaria: € 168,00
 - catastale: € 168,00
-

Leasing immobili abitativi

Canoni di
leasing



- IVA: esente
- registro: 2%

Riscatto
del bene



- IVA: esente
- Registro: 7% (3% se prima casa)
- Ipotecaria 2% (€ 168 se prima casa)
- Catastale 1% (€ 168 se prima casa)

Leasing immobili strumentali

Canoni di
leasing



- IVA: imponibile su opzione (20%)
- registro: 1%

Riscatto
del bene



- IVA: (vedi regime cessioni)
possibilità di optare per l'imponibilità 20%
- Registro: € 168,00
- Ipotecaria: 1,5%
- Catastale: 0,5%

La rettifica della detrazione: norma comunitaria

(art. 187 direttiva 2006/112/CE)

1. Per quanto riguarda i **beni d'investimento**, la rettifica deve essere ripartita su cinque anni*, compreso l'anno in cui i beni sono stati acquistati o fabbricati. Tuttavia, gli Stati membri possono basare la rettifica su un periodo di cinque *anni interi* a decorrere dalla prima utilizzazione dei beni.

Per quanto riguarda i beni d'investimento immobiliari, la durata del periodo che funge da base per il calcolo delle rettifiche può essere prolungata sino a vent'anni.

2. Ogni anno la rettifica è effettuata **solo per un quinto** o, qualora il periodo di rettifica sia stato prolungato, per la frazione corrispondente dell'IVA che ha gravato sui beni d'investimento.

-> La rettifica è eseguita secondo le *variazioni del diritto a detrazione* che hanno avuto luogo negli *anni successivi* rispetto all'anno in cui i beni sono stati acquistati, fabbricati o eventualmente utilizzati per la prima volta

La rettifica della detrazione: norma comunitaria

(art. 188 direttiva 2006/112/CE)

1. In caso di **CESSIONE** durante il periodo di rettifica, il bene d'investimento è considerato come se fosse sempre stato adibito ad un'attività economica del soggetto passivo fino alla scadenza del periodo di rettifica.

-> Si presume che l'attività economica sia interamente soggetta ad imposta quando la cessione del bene d'investimento è soggetta ad imposta.

-> Si presume che l'attività economica sia interamente esente quando la cessione del bene d'investimento è esente.

2. In queste ipotesi la rettifica è effettuata **una tantum** per tutto il restante periodo di rettifica.

Tuttavia quando la cessione del bene d'investimento è esente, gli Stati membri possono **non esigere una rettifica quando l'acquirente è un soggetto passivo che utilizza il bene d'investimento solo per operazioni per cui l'IVA è detraibile**

La rettifica della detrazione: diverso utilizzo

(art. 19 bis 2, commi 1 e 2, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633)

1. La detrazione dell'imposta relativa ai beni **non ammortizzabili** ed ai **servizi** è rettificata in aumento o in diminuzione qualora i beni ed i servizi medesimi sono utilizzati per effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione *in misura diversa da quella inizialmente operata*.
-> Ai fini di tale rettifica si tiene conto esclusivamente della prima utilizzazione dei beni e dei servizi

 2. Per i beni **ammortizzabili**, la rettifica:
 - è eseguita in rapporto al diverso utilizzo che si verifica nell'anno della loro entrata in funzione ovvero nei quattro anni successivi;
 - è calcolata con riferimento a tanti quinti (o decimi) dell'imposta quanti sono gli anni mancanti al compimento del quinquennio.
-

La rettifica della detrazione: diverso utilizzo

(art. 19 bis 2, commi 1 e 2, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633)

ESEMPIO

*Si consideri un bene ammortizzabile acquistato e utilizzato nel corso del **2005**, gravato di **€ 10.000** di IVA, interamente detratta perché destinato ad operazioni imponibili ma utilizzato, a partire dal **2008**, in operazioni escluse o esenti da IVA.*

La detrazione deve essere idealmente ripartita in tanti quinti (o decimi per gli immobili) riferibili agli anni successivi all'acquisto del bene.

In questa situazione il contribuente è tenuto a:

- 1. riversare all'erario **€ 4.000**, pari ai due quinti dell'imposta inizialmente detratta, riferita agli anni 2008 e 2009*
 - 2. l'operazione di versamento deve essere effettuata in sede di pagamento del saldo IVA annuale (codice 6099);*
 - 3. la variazione in aumento deve essere indicata nella dichiarazione IVA 2009, per l'anno 2008 (rigo VG70).*
-

La rettifica della detrazione: mutamenti attività

(art. 19 bis 2, comma 3, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633)



Modifiche del **regime fiscale** delle operazioni attive



Mutamenti nel regime della **detrazione**



Cambiamenti nell'**attività** esercitata



esempio: passaggio del regime di imponibilità al regime di esenzione per le vendite e le locazioni di immobili ...



esempio: soggetto che svolge attività di detrazione forfetaria e opta per il regime ordinario...



esempio: soggetto che passa da un'attività di agente a un'attività di intermediazione finanziaria...

La rettifica della detrazione: diverso pro-rata

(art. 19 bis 2, comma 4, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633)

La detrazione dell'imposta relativa all'acquisto di **BENI AMMORTIZZABILI**, nonché alle prestazioni di servizi relative alla **trasformazione, al riattamento o alla ristrutturazione** dei beni stessi è soggetta a rettifica, in ciascuno dei quattro anni successivi a quello della loro entrata in funzione, in caso di variazione della percentuale di detrazione superiore a **dieci punti***

La rettifica si effettua aumentando o diminuendo l'imposta annuale in ragione di un **quinto** della differenza tra l'ammontare della **detrazione operata** e quello corrispondente alla percentuale di **detrazione dell'anno di competenza**.

Se l'anno o gli anni di **acquisto** o di **produzione** del bene ammortizzabile non coincidono con quello della sua **entrata in funzione**, la prima rettifica è eseguita, per tutta l'imposta relativa al bene, in base alla percentuale di detrazione definitiva di quest'ultimo anno anche se lo scostamento non è superiore a dieci punti.

* La rettifica può essere eseguita anche se la variazione della percentuale di detrazione non è superiore a dieci punti a condizione che il soggetto passivo adotti lo stesso criterio per almeno cinque anni consecutivi e ne dia comunicazione con la dichiarazione annuale nella quale inizia ad avvalersi di detta facoltà.

La rettifica della detrazione: diverso pro-rata

(art. 19 bis 2, comma 4, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633)

La rettifica deve essere fatta soltanto in relazione alle variazioni superiori a **10 punti**. E' possibile rinunciare alla franchigia di 10 punti, ma in questo caso la rettifica deve essere fatta in ogni caso, anche se sfavorevole

quando **l'entrata in funzione** del bene non coincide con **l'acquisto o la produzione del bene**, la rettifica va fatta nell'anno di utilizzo, anche per uno scostamento inferiore a 10 punti

La rettifica da variazione di pro rata deve essere effettuata **per masse**, ovvero per tutti i beni ammortizzabili per i quali si verificano le condizioni previste

La rettifica deve essere effettuata solo in riferimento alla quota riferibile all'anno: un **quinto** per i beni strumentali e un decimo per i beni immobili

La rettifica della detrazione in caso di cessione

(art. 19 bis 2, comma 6, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633)

In caso di CESSIONE di un bene ammortizzabile durante il periodo di rettifica, la rettifica della detrazione va operata **in unica soluzione** per gli anni mancanti al compimento del periodo di rettifica,

-> considerando la percentuale di detrazione pari al **100%** se la cessione è **imponibile**, ma l'ammontare dell'imposta detraibile non può eccedere quello dell'imposta relativa alla cessione del bene.

-> manca il riferimento alla cessione **esente** da IVA

=/za norma comunitaria

La rettifica della detrazione: cessione del bene

(art. 188 direttiva 2006/112/CE)

Se il bene ammortizzabile viene **CEDUTO** durante il periodo di sorveglianza, la rettifica è effettuata in un'unica soluzione per gli anni che ancora mancano al compimento del periodo (compreso l'anno della cessione).



Se la cessione è **IMPONIBILE**, si assume un pro-rata "virtuale" di detraibilità del **100%**, ma l'importo dell'imposta detraibile non può superare l'importo dell'imposta relativa alla cessione



Se la cessione è **ESENTE**, si assume un pro-rata "virtuale" di totale di **indetraibilità**,

La rettifica della detrazione: diverso pro-rata

(art. 19 bis 2, comma 4, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633)

ESEMPIO:

Nel 2006 è stato acquistato un immobile pagando l'Iva per l'importo di € 10.000

- Pro-rata del 2006: 75%*
 - Pro-rata del 2007: 90%*
 - Variazione superiore a 10 punti: obbligo (o facoltà) di rettifica*
 - Iva detratta nell'anno di acquisto: 7.500 (75% di 10.000)*
 - Iva detraibile secondo il pro-rata del 2006: 9.000 (90% di 10.000)*
 - Differenza (maggiore Iva detraibile): 1.500 (9.000 – 7.500)*
 - Importo della rettifica: 150 (1.500:10)*
-

La rettifica della detrazione: diverso pro-rata

(art. 19 bis 2, comma 4, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633)

ESEMPIO: Nel 2005 sono sostenuti costi per la costruzione di un cespite: Iva € 20.000

- **Pro-rata del 2005: 65%; Iva detratta 13.000 (20.000 x 65%)**
- *Nel 2006 sono sostenuti ulteriori costi di costruzione gravati di Iva per € 16.000*
- **Pro-rata del 2006: 70%; Iva detratta 11.200 (16.000 x 70%)**
- *Nel 2007 il bene entra in funzione*
- *Pro-rata del 2007: 72%*
- *Iva complessiva sul cespite: 36.000*
- *Iva detratta nel 2005 e nel 2006 (13.000 + 11.200): 24.200*
- *Iva detraibile secondo il pro-rata del 2007: 25.920 (36.000 x 72%)*
- **Differenza (maggiore Iva detraibile): 1.720**
- *Importo della rettifica: 172 (1.720/10)*

Nei dieci anni successivi si dovrà procedere alla rettifica in caso di variazione del pro-rata di oltre 10 punti rispetto a quello del 2007 (72%).

La rettifica della detrazione in caso di cessione

(art. 19 bis 2, comma 6, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633)

Cessione di un immobile nel 2009, acquistato nel 2007 per un'IVA di € 50.000, Immobile venduto con addebito di IVA per € 60.000

- *Percentuale di detrazione del **2007**: 80%*

-> IVA detraibile € 40.000

- *Percentuale di detrazione del **2009**: 100%*

-> IVA detraibile € 50.000

Rettifica della detrazione $(€ 50.000 - € 40.000)/10 = € 1.000 \times 7$ che sono gli anni mancanti al compimento del decennio = € 7.000

Questo importo può essere integralmente recuperato in quanto è inferiore all'IVA addebitata in sede di vendita (€ 60.000).

La rettifica della detrazione: operazioni straordinarie

(art. 19 bis 2, comma 7, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633)

L'articolo 19 bis 2, comma 7, prevede il caso in cui i beni ammortizzabili oggetto della rettifica siano acquisiti in dipendenza di atti di fusione, cessione e conferimento di azienda o di rami d'azienda.

-> In queste ipotesi le disposizioni sulla rettifica della detrazione si applicano con riferimento alla data in cui i beni sono stati originariamente acquistati, sulla base dei dati forniti dall'azienda cedente o conferente

ESEMPIO: se a seguito di atto di fusione, scissione, cessione di azienda o conferimento aziendale, un soggetto a detrazione "ridotta" o limitata perché effettua operazioni esenti, acquisisce beni ammortizzabili detratti nei quattro anni precedenti (o nove se si tratta di fabbricati) da parte della società fusa, incorporata o ceduta, deve provvedere a riversare l'imposta detratta con il medesimo procedimento di cui al 1° comma, cioè, versando tutta l'imposta che nei quattro (o nove) anni precedenti è stata detratta.

La rettifica della detrazione per il settore immobiliare

(art. 19 bis 2, comma 8, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633)

Agli effetti della rettifica i fabbricati o porzioni di fabbricati sono comunque considerati **beni ammortizzabili** ed il periodo di rettifica è stabilito in dieci anni, decorrenti da quello di **acquisto** o di **ultimazione**.

Per l'imposta assoluta sull'acquisto di **aree fabbricabili** l'obbligo di rettifica decennale decorre dalla data di ultimazione dei fabbricati insistenti sulle aree medesime.

L'imputazione dell'imposta relativa ai fabbricati ovvero alle singole unità immobiliari, soggette a rettifica, che siano compresi in edifici o complessi di edifici acquistati, costruiti o ristrutturati unitariamente, deve essere determinata sulla base di parametri unitari, costituiti dal metro quadrato o dal metro cubo, o da parametri simili, che rispettino la proporzionalità fra l'onere complessivo dell'imposta relativa ai costi di acquisto, costruzione o ristrutturazione, e la parte di costo dei fabbricati o unità immobiliari specificamente attribuibile alle operazioni che non danno diritto alla detrazione dell'imposta

La rettifica della detrazione per il settore immobiliare

il passaggio al regime di esenzione IVA rende necessario procedere alla rettifica della detrazione IVA a suo tempo operata (sull'acquisto del fabbricato, sulle spese dell'area su cui esso insiste e sulle spese di manutenzione o ristrutturazione effettuate sullo stesso), in relazione ai costi afferenti l'immobile ceduto

ESEMPIO:

Un'impresa termina la costruzione di un fabbricato composto da 10 unità immobiliari (appartamenti e uffici) in data 1 ottobre 2006

- Iva complessivamente detratta 1.000*
 - Vendita di un'unità in data 2 dicembre 2010*
 - IVA che deve essere ripresa come variazione "in aumento" nella dichiarazione IVA 2011: 60 (= 6/10 dell'IVA riferibile alla costruzione un appartamento (100), supponendo che siano di identica "metratura")*
-

L'esonero della rettifica

(art. 35, comma 9, del d.l. 223/2006)

E' stato previsto un esonero della rettifica per gli immobili posseduti prima dell'entrata in vigore de DL 223/2006.

Non c'è obbligo di rettifica della detrazione in relazione ai fabbricati ABITATIVI:

- posseduti da tutti i soggetti IVA (escluse le imprese costruttrici o ristrutturatrici) alla data del 4 luglio 2006;
 - posseduti dalle imprese costruttrici o ristrutturatrici, i cui lavori sono stati ultimati alla data del 4 luglio 2002.
-

L'esonero della rettifica: esempio 1

Un'impresa di costruzione al 4 luglio 2006 è proprietaria di un immobile abitativo da essa costruito.

- se nel settembre 2009 vende l'immobile che era stato ultimato il 15 settembre 2001, effettuerà una cessione in regime di esenzione da IVA e non dovrà operare alcuna rettifica alla detrazione dell'imposta operata in precedenza, poiché la costruzione dell'immobile è stata ultimata prima del 4 luglio 2002. L'imposta detratta sugli acquisti, quindi, resta acquisita dall'impresa venditrice;*
 - se nel mese di ottobre 2009 vende l'immobile che era stato ultimato il 15 settembre 2004, effettua una cessione in regime di esenzione IVA poiché sono passati quattro anni dalla sua ultimazione e deve operare la rettifica alla detrazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 19-bis 2, d.P.R. 633 del 1972.*
-

L'esonero della rettifica: esempio 2

ESEMPIO 2:

Se un'impresa di rivendita

- vende, nel corso del 2009, un immobile abitativo acquistato nel 2004, effettua una cessione in regime di esenzione Iva e non deve operare alcuna rettifica alla detrazione dell'imposta operata in precedenza, perché l'immobile era già posseduto alla data del 4 luglio 2006;*
- vende, nel corso del 2009, un immobile strumentale acquistato nel 2004, senza optare per il regime di imponibilità effettua una cessione in regime di esenzione Iva e deve operare la rettifica alla detrazione dell'imposta operata in precedenza.*

La rettifica della detrazione per il settore immobiliare

(circolare 12/E del 1° Marzo 2007)

La rettifica **non** deve essere fatta necessariamente alla **scadenza del quarto anno** dall'ultimazione dei lavori, per le imprese che hanno costruito o ristrutturato l'immobile, ma solo in ragione **dell'effettivo impiego**: vendita o locazione.

ESEMPIO:

Costruzione di un immobile abitativo ultimata in data 1 ottobre 2006 da parte de impresa di costruzione

- *Iva complessivamente detratta 100*
- *Vendita dell'immobile in data 2 ottobre 2012*

sino all'anno 2012 non deve essere effettuata nessuna rettifica anche se sono decorsi i 4 anni

La rettifica della detrazione per il settore immobiliare

(circolare 12/E del 1° Marzo 2007)

Per i soggetti che operano la detrazione in base a pro-rata, la rettifica si effettua in relazione alla variazione della percentuale di detraibilità nei limiti della quota imputabile all'anno di riferimento;

-> La rettifica con il metodo del pro-rata deve essere utilizzata anche dai contribuenti che in base al regime di tassazione degli immobili (precedente al d.l. 223/2006), effettuando solo operazioni imponibili, avevano un pro-rata di detraibilità pari al 100%, mentre ora, ponendo in essere attività immobiliari sia esenti che imponibili, determinano l'imposta detraibile in base a pro-rata (circolare 12/E del 2007).

La rettifica della detrazione per il settore immobiliare

(circolare 12/E del 1° Marzo 2007)

La circolare 12/E del 2007 ha chiarito che:

1. Nel caso in cui, durante il periodo di tutela fiscale (10 anni) l'immobile è **ceduto** in esenzione da IVA, la rettifica deve essere operata in un'**unica soluzione**, nell'anno in cui è stata effettuata la cessione, **per tutti i decimi mancanti al compimento del decennio**;
 2. Se, invece, in tale periodo l'immobile è **concesso in locazione**, in esenzione da imposta, la rettifica deve essere operata nella misura di **un decimo** per ogni anno di durata della locazione, fino al termine del decennio;
-

La rettifica della detrazione per il settore immobiliare

*Ad esempio si consideri un appartamento (uso abitativo) la cui costruzione sia stata ultimata nel mese di **ottobre 2008** e relativamente al quale sia stata assolta e detratta Iva per complessivi euro 30.000 con pro rata di detraibilità nel 2008 del 100%.*

*Se tale fabbricato è **CEDUTO** entro il mese di **ottobre 2012**, la cessione sarà soggetta ad Iva e, quindi, non genererà alcun problema di pro rata per tale esercizio (2012), né obblighi di rettifica della detrazione Iva precedentemente operata.*

*Se, invece, lo stesso fabbricato è **ceduto** nell'anno **2013**, la cessione avverrebbe in regime di esenzione, generando i seguenti effetti*

- 1. limitazione della detraibilità dell'Iva sugli acquisti effettuati nel 2013 per effetto del pro rata;*
- 2. rettifica della detrazione per gli anni mancanti al compimento del decennio: € 15.000, corrispondenti ai 5/10 di € 30.000;*
- 3. qualora la differenza tra il pro rata registrato nel 2013 e quello degli anni precedenti superasse i dieci punti percentuali, scatterebbe l'obbligo di rettifica da differente pro rata su tutti gli immobili (o gli altri beni ammortizzabili) posseduti nell'anno 2013*

La rettifica della detrazione per il settore immobiliare

*Ad esempio si consideri lo stesso appartamento (uso abitativo) la cui costruzione sia stata ultimata nel mese di ottobre 2008 e relativamente al quale sia stata assolta e detratta Iva per complessivi euro **30.000** con pro rata di detraibilità nel 2008 del 100%;*

- Se nel 2009, l'immobile fosse dato in **LOCAZIONE** generando in tale anno un pro rata di detraibilità dell'80%, scatterebbe l'obbligo di rettifica dell'Iva, che però sarebbe limitato ad un solo decimo della differenza fra l'imposta, a suo tempo detratta con pro rata del 100% (euro 30.000), e l'imposta detraibile nel 2009 con pro rata dell'80% (euro 24.000); sarebbe, pertanto, necessario versare euro 600, pari ad un decimo di euro 6.000.*
- Rimane fermo che la locazione esente contribuirà a generare un pro rata di indetraibilità per gli acquisti di beni e servizi effettuati dell'anno (2009).*
- Inoltre, anche nel caso della locazione si genera l'obbligo di rettifica da pro rata, su tutti gli immobili e beni ammortizzabili, perché il pro rata dell'anno subisce uno scostamento superiore a dieci punti percentuali*

Separazione delle attività

(art. 36 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 – risoluzione 112/E del 28 marzo 2008)

Con la risoluzione 112/E del 2008 l'Agenzia delle entrate ha precisato che non è possibile che le imprese di costruzione si avvalgano del regime della contabilità separata per l'attività di compravendita

Motivazione:

L'art. 36 del decreto IVA prevede espressamente che la contabilità separata è possibile anche ai soggetti che effettuano sia locazioni esenti da Iva che locazioni imponibili IVA, mentre - secondo l'Agenzia delle entrate - non trova applicazione per le imprese che esercitano congiuntamente l'attività di cessione di fabbricati in regime di esenzione IVA e in regime di imponibilità IVA
