

## IVA

---

### ***La rettifica della detrazione Iva per cambio di destinazione***

di **Federica Furlani**

Una delle problematiche più insidiose nel mondo Iva è rappresentato indubbiamente dalla **rettifica della detrazione**.

Il **diritto alla detrazione Iva**, disciplinato dall'**art. 19 del D.P.R. 633/1972**, relativo agli acquisti di beni o servizi effettuati nell'esercizio di impresa o di arti e professioni, è un diritto che **sorge fin dal momento dell'acquisizione dei beni e dei servizi**.

Si tratta pertanto di una **detrazione immediata**: il contribuente non deve quindi attendere l'effettiva utilizzazione dei beni e servizi per stabilire se gli compete o meno il diritto alla detrazione, essendo sufficiente che i beni e i servizi siano **inerenti**, ovvero correlati all'attività concretamente esercitata dal contribuente.

Per questo motivo la detrazione riveste, in alcune situazioni, **carattere di provvisorietà**: se la sua misura effettiva non coincide con quella operata all'origine (ovvero i beni e i servizi sono utilizzati per effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione in misura diversa da quella inizialmente operata), è necessario procedere alla sua **rettifica**, in aumento o in diminuzione.

L'**art. 19-bis2** disciplina le seguenti ipotesi di **rettifica della detrazione**:

- **per cambio di destinazione** (art. 19-bis 2 comma 2)
- **per mutamento di regime fiscale** (art. 19-bis 2 comma 3)
- **per variazione del pro-rata** (art. 19-bis 2 comma 4, 5, 6)

mentre i seguenti commi 7 e 8 prevedono regole specifiche rispettivamente in caso di fusione, scissione, cessione e conferimento d'azienda e per **fabbricati ed aree fabbricabili**.

Concentrandoci sulla rettifica per cambio di destinazione, è necessario preliminarmente distinguere tra **beni non ammortizzabili/servizi** e **beni ammortizzabili**.

Ai fini delle disposizioni che si stanno analizzando, non si considerano beni ammortizzabili i beni:

- di **costo unitario non superiore a 516,46 €**
- con **coefficiente di ammortamento** stabilito, ai fini delle imposte sul reddito, in misura

**superiore al 25%.**

Per quanto riguarda i beni non ammortizzabili/servizi, ai fini della eventuale rettifica delle detrazioni, è necessario **verificare la loro prima utilizzazione**: se al loro primo impiego rispettano la destinazione prevista in sede di acquisto, cui è stata collegata la detrazione operata, nessuna variazione va apportata.

Se invece questo diverge, è necessario procedere alla **correzione della detrazione operata**.

Il caso sicuramente di maggior rilievo attiene tuttavia i **beni ammortizzabili** che per loro natura sono suscettibili di **utilizzazione pluriennale**: per questa ragione l'eventuale **cambio di destinazione non va verificato solo al loro primo impiego ma durante un periodo di monitoraggio**, denominato di "tutela fiscale", che decorre dall'anno di entrata in funzione dei beni e si protrae:

- per i **4 anni successivi**, per la generalità di beni ammortizzabili;
- per i **9 anni successivi**, per i fabbricati e le aree fabbricabili.

Nel caso di mutamento di destinazione, la detrazione va rettificata solo in rapporto a **tanti quinti (o decimi nel caso di immobili)** dell'imposta detratta **quanti cioè sono gli anni che mancano al compimento del quinquennio (o decennio) di tutela fiscale**.

Se il cambio di destinazione si verifica **oltre i 4-9 anni successivi all'entrata in funzione del bene**, non deve essere effettuata alcuna rettifica della **detrazione iniziale**: la stessa si considera definitivamente **acquisita**.

Si pensi ad esempio ad una società che ha acquistato nel 2012 un impianto per 25.000 € detraendosi l'Iva pari a 5.250 €, impianto immediatamente messo in funzione per lo svolgimento di attività imponibili.

Nel corso del 2014 la società decide di impiegare lo stesso per svolgere attività fuori dal campo di applicazione dell'Iva, che non danno pertanto diritto alla detrazione.

Si dovrà pertanto rettificare la detrazione iniziale per mutamento di destinazione per l'importo che tenga conto dei tre anni (2014, 2015 e 2016) che mancano al compimento del quinquennio; il calcolo da effettuare è il seguente:  $5.250 \text{ €} \times 3/5 = 3.150 \text{ €}$ .

Situazione opposta si verifica nel caso analizzato dalla **risoluzione 31 luglio 2007, n. 196**. Si tratta di un **immobile acquistato come abitativo** e per il quale correttamente non era stata detratta l'Iva relativa agli acconti versati; successivamente, prima del rogito definitivo, l'immobile ottiene il **cambio di destinazione** in categoria D/2 per uso residence al fine di venir utilizzato per effettuare prestazioni alberghiere soggette ad Iva. A causa del mutamento di utilizzazione, l'acquirente può operare la rettifica della detrazione per recuperare l'imposta originariamente non detratta.

La rettifica della detrazione, come previsto dal comma 9 dell'art. 19-bis2, è **effettuata nella dichiarazione relativa all'anno in cui si verificano gli eventi che la determinano**, sulla base delle risultanze delle scritture contabili obbligatorie.

Di conseguenza nell'esempio numerico precedente, la società dovrà rettificare l'Iva nella dichiarazione IVA 2015 e dovrà versare in sede di dichiarazione annuale la maggiore Iva precedentemente considerata in detrazione e pari a 3.150 €.