

IVA

Rettifica e pro-rata Iva nel settore immobiliare

di **Sandro Cerato**

L'applicazione del regime di esenzione Iva nelle cessioni di immobili, sia pure meno frequente dal 26.06.2012, a seguito delle modifiche normative che hanno ampliato la possibilità di optare per l'applicazione dell'Iva, può **determinare un duplice effetto sul sistema della detrazione dell'imposta**:

- **la rettifica dell'Iva**, in ossequio all'[articolo 19-bis.2\) del D.P.R. 633/1972](#);
- **la determinazione del pro-rata di detraibilità**, a norma dell'[articolo 19, comma 5, del D.P.R. 633/1972](#).

Tali conseguenze, che prima delle modifiche in commento, interessavano anche le imprese che avevano costruito o ristrutturato l'immobile, per le locazioni di immobili abitativi e per le cessioni degli stessi oltre il quinquennio dalla data di ultimazione dei lavori, dal 26.06.2012 coinvolgono di fatto "solamente" le imprese di compravendita e di gestione immobiliare. Per tali soggetti, infatti, le locazioni e le cessioni di immobili abitativi sono ancora soggette al regime di esenzione Iva.

In primo luogo, si segnala il principio generale secondo il quale **la detrazione dell'imposta relativa ai beni ammortizzabili è rettificata, in aumento o diminuzione**, qualora i beni stessi **siano utilizzati per effettuare operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione in misura differente da quelle inizialmente operata**: a tale fine, rileva, pertanto, esclusivamente la prima utilizzazione dei beni ([articolo 19-bis.2\), primo e secondo comma, del D.P.R. 633/1972](#)). Non si considerano beni ammortizzabili quelli il cui costo unitario non è superiore ad euro 516,46 né quelli aventi un coefficiente d'ammortamento superiore al 25,00%. Al contrario, rientrano tra i beni ammortizzabili le **immobilizzazioni immateriali di cui all'articolo 103 del Tuir, ed ogni tipo di fabbricato**, ovvero anche quelli c.d. merce, alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa.

Sotto il profilo operativo, **la sussistenza dei presupposti per la rettifica dell'Iva deve essere verificata nel corso del periodo decennale di osservazione**, ovvero nell'esercizio di entrata in funzione del bene e nei nove successivi, a norma dell'ottavo comma della suddetta disposizione. In altri termini, non vi è obbligo di rettifica dell'Iva nel caso in cui la cessione esente riguardi un fabbricato costruito, ovvero ultimato, da oltre 10 anni. L'[articolo 19, comma 5, del D.P.R. 633/1972](#) stabilisce che, **nel caso in cui il contribuente effettui anche operazioni esenti ai fini Iva**, il diritto alla detrazione dell'imposta spetta in misura proporzionale alle operazioni che conferiscono tale facoltà, ed il relativo **ammontare è determinato applicando la percentuale di cui al successivo articolo 19-bis del D.P.R. 633/1972**, ovvero "in base al rapporto

tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto a detrazione, effettuate nell'anno, e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti effettuate nell'anno medesimo". Nel computo, **non devono essere considerate** diverse operazioni, quali, ad esempio:

- **i passaggi di servizi all'attività soggetta a detrazione ridotta o forfettaria**, nonché quelli interni dei beni tra attività separate di cui all'[articolo 36, ultimo comma, del D.P.R. 633/1972](#);
- le **cessioni di beni ammortizzabili**;
- le **cessioni che hanno per oggetto denaro**, o crediti in denaro;
- le **cessioni ed i conferimenti in società** o altri enti, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni, che hanno per oggetto aziende o rami delle stesse;
- le **cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente**;
- **i passaggi di beni in dipendenza di fusioni**, scissioni o trasformazioni di società, e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti.

L'Agenzia delle Entrate ha, tuttavia, chiarito che il procedimento del pro-rata non deve essere applicato in alcuni specifici casi ([C.M. 328/E/1997](#)): *"l'occasionale effettuazione di operazioni esenti da parte di un contribuente che svolge essenzialmente un'attività soggetta ad Iva (come pure l'occasionale effettuazione di operazioni imponibili, da parte di un soggetto che svolge essenzialmente un'attività esente)"*. Successivamente, la medesima Amministrazione finanziaria ha, inoltre, precisato che le imprese di costruzione – assoggettate anche al regime di esenzione Iva, per effetto dell'entrata in vigore dell'[articolo 35, comma 8, lettera a\), n. 1\), del D.L. 223/2006](#) – **sono tenute ad applicare tale metodologia**, escludendo altresì la possibilità di invocare, ai fini dell'applicazione dell'Iva, **l'istituto della separazione delle attività** di cui all'[articolo 36 del D.P.R. 633/1972](#) ([risoluzione 112/E/2008](#)).

Seminario di specializzazione

GLI EFFETTI DELLA MANOVRA CORRETTIVA SULL'IVA

Scopri le sedi in programmazione >