

IVA

Rettifica Iva dei beni acquistati in leasing: i chiarimenti dell'Agenzia

di Leonardo Pietrobon

La **rettifica della detrazione Iva** si rende necessaria ognqualvolta si verifichi una **discordanza tra l'originale previsione di utilizzo e l'effettivo** impiego dei beni e servizi.

L'[articolo 19 bis2 D.P.R. 633/1972](#) stabilisce **modi e termini** per procedere al riallineamento tra misura della detrazione originariamente applicata e misura della detrazione effettivamente spettante.

Il **principio cardine** su cui si basa la *ratio* della rettifica della detrazione Iva è **quello di correlazione**, secondo cui la **detrattabilità dell'Iva** assolta sugli acquisti di beni e di servizi è **ammessa se gli stessi sono inerenti allo svolgimento dell'attività esercitata**. Infatti, secondo quanto disposto dall'[articolo 19 D.P.R. 633/1972](#), la detrazione dell'Iva compete esclusivamente con riferimento all'imposta assolta dal soggetto passivo “*in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione (...)*”.

La funzione propria del **meccanismo della rettifica Iva** è, quindi, quello di **garantire la sussistenza del principio di correlazione**, anche con riferimento a situazioni per le quali tale principio non può essere verificato nel medesimo anno d'imposta nel quale ha luogo l'acquisto del bene o del servizio e la relativa detrazione dell'Iva.

In altri termini, la rettifica Iva consente di collegare il **principio di correlazione** al **dato temporale** di utilizzo e destinazione del bene o del servizio sul quale si è proceduto alla detrazione dell'Iva.

Come accennato, il dettato normativo di riferimento per l'applicazione della rettifica Iva è rappresentato dall'[articolo 19-bis2 D.P.R. 633/1972](#), il quale, per quanto concerne il citato collegamento, stabilisce, in modo implicito, **due casistiche**:

- **gli acquisti di beni che**, per loro natura, **sono suscettibili di utilizzazione non soltanto nell'anno di imposta di acquisto, bensì per più esercizi** e, quindi, anche in anni d'imposta successivi (c.d. **beni ammortizzabili**);
- **gli acquisti di beni non suscettibili di utilizzazione in più esercizi** e gli **acquisiti di servizi** la cui prima utilizzazione ha luogo in un anno d'imposta successivo a quello di acquisizione.

Con riferimento ai **beni ammortizzabili**, il Legislatore, con l'[articolo 19-bis2 D.P.R. 633/1972](#), ha stabilito che **il diritto alla detrazione dell'Iva** assolta in sede di acquisto **deve essere valutato non solo alla luce degli accadimenti che si verificano nel periodo d'imposta di entrata in funzione dei beni, ma anche alla luce degli accadimenti che si verificano nei periodi d'imposta successivi**, purché compresi nel c.d. **periodo di osservazione**.

Secondo le disposizioni di cui all'[articolo 19-bis2 D.P.R. 633/1972](#), il **periodo di osservazione**, nel corso del quale deve essere verificata l'eventuale sussistenza dei presupposti applicativi della rettifica della detrazione, è stabilito:

- **in dieci anni per i beni ammortizzabili costituiti da fabbricati o porzioni di fabbricato, ex articolo 19-bis2, comma 8, secondo periodo, D.P.R. 633/1972;**
- **in cinque anni per i beni ammortizzabili diversi dai precedenti, ex articolo 19-bis2, commi 2, 3 e 4, D.P.R. 633/1972.**

Con la recente **risposta 17.9.2018, n. 3** l'Agenzia delle Entrate, confermando l'orientamento espresso in passato, è tornata a specificare l'applicazione della citata normativa agli **immobili in leasing**, con particolare riferimento al computo del **“periodo di sorveglianza” decennale**.

In particolare, l'Agenzia:

- con la [risoluzione 178/E/2009](#) ha specificato che **“la rettifica deve essere effettuata tenendo conto del momento di acquisizione o ultimazione dei beni immobili ... a nulla rilevando le modalità di acquisizione degli stessi (acquisto – costruzione, in appalto – acquisizione in leasing)”**;
- con la [circolare 26/E/2016](#) ha chiarito che **“in caso di assegnazione di immobili acquisiti mediante contratto di leasing per i quali sia stata esercitata l'opzione di acquisto, ai fini del computo decennale di rettifica della detrazione occorre, di regola, fare riferimento alla data di esercizio del diritto di acquisto del bene da parte della società utilizzatrice. È da tale momento, infatti, che, a norma del suddetto articolo 19-bis2, comma 8 ... decorre il periodo decennale di «tutela fiscale»”**.

Con la recente risposta, l'Agenzia, oltre a confermare quanto indicato con i precedenti documenti di prassi, ossia il riferimento alla **data di acquisizione** del bene da parte dell'utilizzatore, ha aggiunto che **è comunque necessario “valutare se, in presenza di particolari circostanze, i beni immobili possano considerarsi sostanzialmente acquistati prima della data di esercizio del diritto di acquisto in sede di riscatto finale. Tali circostanze possono configurarsi nel caso in cui il maxi canone iniziale risulti di importo eccessivamente elevato rispetto all'ammontare totale della locazione finanziaria e in altri casi similari”**.

Al ricorrere delle richiamate circostanze, pertanto, l'immobile, anche se formalmente risultì ancora detenuto in *leasing*, può essere considerato di fatto **acquistato** prima del formale esercizio del riscatto, con conseguente inizio del **“periodo di sorveglianza”**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Seminario di specializzazione

LA FISCALITÀ DEGLI IMMOBILI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)