

## IVA

## ***La rettifica della detrazione Iva in caso di vendita di un immobile o di un bene strumentale***

di Luciano Sorgato

Seminario di specializzazione

### **Assegnazione, trasformazione ed estromissione agevolata**

Scopri di più

In ordine alla **comprensione degli aspetti operativi relativi al calcolo della rettifica della detrazione Iva** in caso di **vendita di un immobile** o di un **bene strumentale con corrispettivo di cessione assoggettato ad Iva**, si deve considerare quanto disposto dall'[articolo 19-bis.2, comma 6, D.P.R. 633/1972](#) (integralmente richiamato dal comma 8 per gli immobili) che testualmente dispone: *“In caso di **cessione di un bene ammortizzabile (immobile) durante il periodo di rettifica**, la rettifica della detrazione va operata in unica soluzione per il numero degli anni mancanti al compimento della rettifica, considerando a tal fine la percentuale di detrazione pari al 100% **se la cessione è soggetta ad Iva**, ma l'ammontare dell'imposta detraibile non può eccedere quello dell'imposta relativa alla cessione del bene”*.

Volendo innanzitutto procedere con un esempio, si può considerare un **cespite con corrispondente Iva sostenuta per l'acquisto pari a 100** e successiva vendita del cespite **nel corso del 3° periodo d'imposta**, con **Iva addebitata in fattura per rivalsa pari a 50**. **Anche qualora la percentuale di detrazione** relativa al periodo d'imposta di cessione del bene ammortizzabile **fosse del solo 20%**, in ordine alla procedura di rettifica da adottare nel caso di cessione assoggettata ad Iva, va in ogni caso considerata **la percentuale di detrazione pari al 100%**, con il solo limite di un diritto di detrazione che non può superare l'ammontare **dell'Iva addebitata per rivalsa nella fattura di vendita considerata pari a 50**.

Inoltre, si consideri:

- **percentuale di detrazione** relativa al periodo d'imposta di acquisto del cespite **pari al 40%**;
- **percentuale** legislativamente prevista per la **cessione soggetta ad Iva del bene ammortizzabile pari al 100%**.

**Calcolo della rettifica:**

- $100 - 40 = 60$  (100% dell'iva assolta sull'acquisto pari a  $100 - 40$ )

- $1/5$  di  $60=12,50$  per il numero degli anni (3) mancanti ad esaurimento del quinquennio  
= 37,50

Tale ammontare, pari a 37,50, è **inferiore all'Iva addebitata per rivalsa nella fattura emessa pari a 50**, per cui esso costituisce il **residuo diritto di detrazione nel periodo d'imposta della cessione del bene ammortizzabile**.

La *ratio* giustificativa di tale ultimo meccanismo della rettifica si raccorda con la **presunta vita utile del cespite che, ai fini Iva, viene** (per evidenti ragioni di semplificazione) legislativamente **ritenuta sempre di 5 anni (10 anni per gli immobili)**, a far tempo dalla **data di entrata in funzione del cespite** (acquisto o ultimazione della costruzione per gli immobili).

Con il maturare di ogni singolo anno d'imposta, sempre in base alla convenzionale forfetizzazione legislativa, **un quinto del bene** (un **decimo se trattasi di immobili**) viene inteso come **definitivamente consumato e privo di ogni residua sinergia operativa**. Tale consumo corrisponde ad una **frazione delle funzioni del bene definitivamente compromessa** e, quindi, inidonea a partecipare ulteriormente alla combinazione qualitativa del volume d'affari. Nel caso di vendita di un **bene con base imponibile soggetta ad Iva**, nel mentre è ancora in corso il quinquennio (decennio per gli immobili), il Legislatore, proseguendo nelle sue opzioni forfetarie, ritiene che **l'Iva relativa al bene non ancora consumato possa essere rappresentata dall'Iva addebitata per rivalsa nella fattura di vendita** e, quindi, astrae il **meccanismo della rettifica dall'effettiva percentuale di detrazione di tale periodo d'imposta** e la sostituisce con una **percentuale di detrazione pari al 100%** (in quanto specificamente abbinata alla vendita di un bene assoggettato ad Iva e, quindi, afferente un'operazione imponibile che, come noto, ai sensi dell'**articolo 19, comma 2, D.P.R. 633/1972**, consente la **piena detrazione dell'Iva relativa all'acquisto a monte**), condizionando il **residuo diritto di detrazione al solo limite massimo dell'ammontare dell'Iva addebitata per rivalsa**.

In altri termini, il citato dato legislativo parte dalla presunzione che **l'Iva addebitata per rivalsa in fattura rappresenti la quota di Iva non ancora consumata**, ma la raccorda, in termini di confronto, con **la rettifica dell'Iva** calcolata sulla **base dell'ordinario meccanismo della rettifica**, con la particolarità di assumere come percentuale di detrazione dell'Iva, **non quella effettiva del periodo d'imposta come definita dalla combinazione delle operazioni imponibili ed Iva dell'anno**, ma procedendo ad **isolare l'operazione di vendita del bene ammortizzabile (immobile) soggetta a Iva e disponendo per essa** (in quanto operazione imponibile) la **percentuale di detrazione pari al 100%**, ammettendo, conclusivamente, in detrazione il **minore dei due importi tra l'Iva addebitata per rivalsa in fattura e l'importo della rettifica** determinato come sopra rappresentato.

Nel caso dell'esempio sopra esposto **con Iva addebitata in fattura di 50** ed Iva determinata in base all'ordinario meccanismo di rettifica pari a 37,5, il **residuo diritto di detrazione ammonta a 37,50**.

Il dato legislativo assume come presunzione che **l'Iva non consumata possa essere rivelata**

dall'ammontare dell'Iva addebitata in fattura, ma se il confronto con l'ordinario meccanismo dell'Iva, pur raccordandosi con una percentuale di detrazione pari al 100%, segnala **un minor ammontare di detrazione**, è tale ultimo importo a essere **ritenuto più significativamente rivelatore dell'ammontare dell'Iva non consumata** e, quindi, **detraibile**.

### Il meccanismo della rettifica in ordine alle spese di manutenzione e ristrutturazione

In ordine alle spese di manutenzione effettuate per il **ripristino dell'efficienza funzionale del bene ammortizzabile** (immobile), l'[articolo 19-bis.2](#), non dispone con specificità in relazione alle dinamiche di correzione da seguire. Il comma 4 si limita testualmente a riferire: *“La detrazione dell'imposta relativa all'acquisto di beni ammortizzabili, nonché alle prestazioni di servizi relative alla trasformazione, riattamento o alla ristrutturazione dei beni stessi, operata ai sensi dell'art 19, comma 5, è altresì soggetta a rettifica in ognuno dei quattro anni successivi a quello della loro entrata in funzione”*.

La questione che sul piano operativo si pone è se **l'Iva relativa ad un intervento di ristrutturazione si raccorda autonomamente con il tempo della rettifica**, nel senso che dall'ultimazione della manutenzione profonda inizia a decorrere un **autonomo periodo di 5 o di 10 anni**, oppure **se la rettifica è temporalmente unitaria**, sempre coordinata **con la sola originaria entrata in funzione del bene ammortizzabile**.

Ad esempio, se un **intervento di ristrutturazione che rivitalizza integralmente la sinergia d'uso del bene ammortizzabile** (immobile) **nel 4° anno** (per i beni strumentali) **o nel 9°** (per gli immobili), esaurisce comunque il **periodo della rettifica con il decorso dell'originario segmento temporale dei 5 (10) anni**, oppure deve coordinarsi con un **nuovo ed autonomo periodo di tempo sempre di 5 o di 10 anni?**

Letteralmente il dato normativo sopra esposto, non appare chiaro, dal momento che prima accomuna all'acquisto del bene ammortizzabile, gli interventi di trasformazione, riattamento e ristrutturazione (*“nonché alle prestazioni di servizi relative alla trasformazione, riattamento o alla ristrutturazione dei beni stessi”*), ma poi nella successiva stesura letterale procede **ricongiungendo la rettifica ad una unitaria decorrenza** (*“in ognuno dei quattro anni successivi a quello della loro entrata in funzione”*).

Il rinvio alla **sola entrata in funzione potrebbe portare ad intendere l'esaurimento in ogni caso del periodo di correzione dell'Iva con il decorso dei 5 o 10 anni dall'originaria sinergia d'uso del bene strumentale** (immobile) nel processo produttivo, non adattandosi, se non ricorrendo ad una sforzatura concettuale, l'entrata in funzione alle **spese di ristrutturazione, trasformazione, riattamento**. Tuttavia, il ricorso alla *ratio* sottesa ai meccanismi della rettifica porta a **privilegiare la diversa opzione interpretativa dell'autonomia periodale della rettifica per gli interventi di ripristino profondo dei beni**, dal momento che tale loro rivitalizzazione d'impiego, non esaurendosi in tempi brevi, riassume le medesime necessità di correzione



dell'Iva dell'acquisto dei beni ammortizzabili (immobili) e **costituirebbe un incoerente dissidio logico incorporarli temporalmente nella sola durata della rettifica fatta decorrere dal loro acquisto.**

Ne deriva che in ordine all'esempio sopra rappresentato, l'intervento di manutenzione straordinaria dovrà **essere oggetto di un proprio computo temporale di rettifica quinquennale o decennale** a seconda che trattasi di **beni ammortizzabili o di immobili.**