



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2018
N.RF054
INFO FISCO
La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 12

| | |
|----------------------|--|
| OGGETTO | ASSEGNAZIONI AGEVOLATE – RETTIFICA DETRAZIONE - TUTTOESEMPI |
| RIFERIMENTI | ART. 19-BIS2 DPR 633/72; ART. 1 C. 565 E 566 L. 232/2016 - |
| CIRCOLARE DEL | 22/03/2018 |

Sintesi: nel caso in cui 2017 si sia proceduto ad effettuare in esenzione/esclusione da Iva:

- *società: l'assegnazione/cessione agevolata dei beni immobili i soci*
- *imprenditore individuale: l'estromissione dell'immobile strumentale per destinazione ricorre l'obbligo di rettifica della detrazione in sede di dichiarazione annuale Iva, distinguendo i casi:*
 - *di rettifica "da prorata": per le imprese di costruzione di compravendita o di compravendita immobiliare*
 - *di "rettifica specifica": per le imprese diverse da quelle precedenti*

Dopo una panoramica circa gli obblighi relativi all'eventuale partecipazione dell'operazione al prorata ed alla rettifica della detrazione, si procede ad una serie di esemplificazioni.

In sede di determinazione del saldo Iva a debito dell'anno, i soggetti che nel 2017 si sono avvalsi della proroga delle procedure di **estromissione agevolata dall'attività d'impresa dei beni immobili** devono procedere a quantificare l'eventuale rettifica dell'Iva detratta.

AMBITO OGGETTIVO E SOGGETTIVO DELLE OPERAZIONI AGEVOLATE

| SOGGETTO | OPERAZIONE | IMMOBILI | OPZIONE IN ATTO |
|--------------------------|-------------------------|----------------------------------|---|
| Società | assegnazione o cessione | non strumentali per destinazione | nessuna opzione per l'applicazione dell'Iva |
| imprenditore individuale | estromissione | strumentali per destinazione | (non vi è alcun atto; l'atto è sempre esente Iva) |

QUANDO SCATTA L'OBLIGO DI RETTIFICA DELLA DETRAZIONE

La rettifica dell'Iva detratta "a monte" si rende dovuta nel caso in cui l'immobile:

- sia stato estromesso dall'attività o ceduto al socio
- **in esenzione da Iva ex art. 10 Dpr 633/72 o in esclusione da Iva.**



N.B.: la rettifica **esula dalla fruizione dell'agevolazione fiscale** (si applicherà anche in futuro, in tutti i casi in cui l'immobile sia "destinato a finalità estranee" all'attività di impresa in esenzione/esclusione da Iva).

MODALITÀ DELLA RETTIFICA DELLA DETRAZIONE

Nel caso di destinazione a finalità estranee del bene:

- ⇒ la **rettifica opera sempre ai sensi dell'art. 19-bis2 c. 6 Dpr 633/72** (cioè "per decimi residui" sul singolo immobile – cd. "rettifica specifica")
- ⇒ **conteggi più complicati** sono necessari ove il **soggetto applichi il prorata** (in quanto gestisce una **attività caratteristica esente Iva**: imprese di gestione immobiliare e imprese di costruzioni o di compravendita immobiliare); in tal caso scatta la cd. "**rettifica da prorata**" che guarda allo "scostamento" di prorata ed interessa anche altri immobili e cespiti dell'impresa.

CESSIONI ESENTI E PRO-RATA

La **singola estromissione/cessione esente Iva**:

- ➔ **non comporta** di per sé l'applicazione del **prorata**
- ➔ **ove la cessione di fabbricati esuli dalla "attività caratteristica"** dell'impresa.

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI
REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it

DISPOSIZIONI COMUNITARIE

Si noti che:

- gli artt. 187 e 188 Dir. 2006/112/CE **non lasciano autonomia** ai paesi membri di definire i criteri di **calcolo del prorata** (v. Corte UE causa C-98/07 del 6/03/2008)
- lasciando **libertà solo circa**:
 - l'individuazione del "periodo di vigilanza" (entro il massimo di 20 anni), che nella normativa interna è stato portato a 10 anni
 - l'**individuazione dei "beni di investimento"**, su cui applicare la rettifica della detrazione.

Nella disciplina nazionale quest'ultima individuazione:

- ⇒ **ai soli fini della rettifica della detrazione**: per espressa previsione dell'art. 19-bis2 c. 8 Dpr 633/72 si estende a tutti gli immobili (indipendentemente se abitativi o meno, se beni merce o meno)
- ⇒ **ai fini del prorata**: si applica un criterio diverso, evidenziato nel seguito.



ATTIVITA' DI LOCAZIONE ESENTI E CESSIONE OCCASIONALE ESENTI

Una situazione **delicata**, in quanto piuttosto frequente nella prassi aziendale ma mai affrontato in modo specifico in un documento dell'Agenzia delle Entrate, si configura nel caso di:

- **impresa di gestione immobiliare** (attività caratteristica)
- la quale, **in via occasionale**, si trova a **cedere gli immobili** acquistati.

In tal caso l'attività di compravendita **non dovrebbe essere considerata attività caratteristica** (in modo del tutto analogo a quanto avviene per le imprese di autonoleggio: l'attività caratteristica è quella del noleggio non certo il rinnovo del parco auto finalizzato ad avere delle auto da noleggiare sempre nuove).

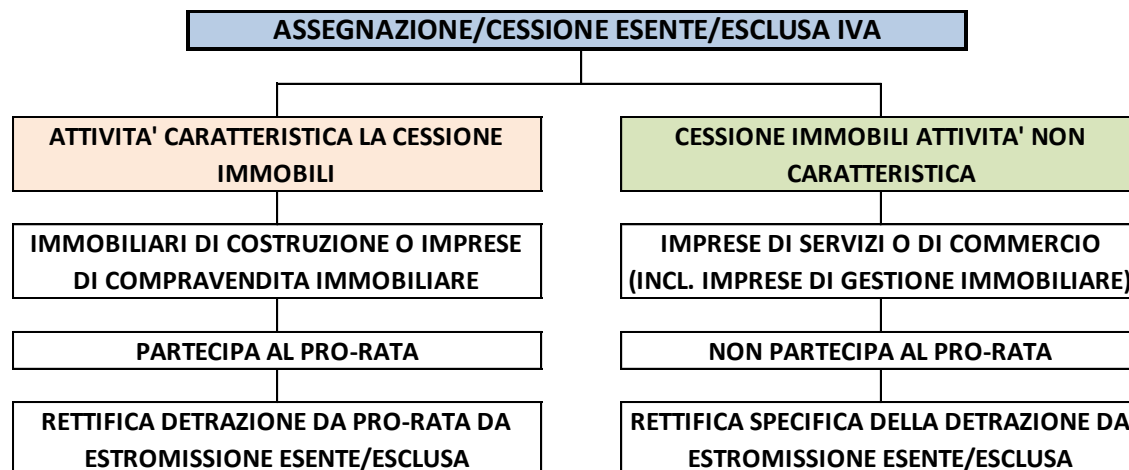
Tale posizione si ritiene **in linea sia con la giurisprudenza comunitaria** (Corte UE causa C-98/07) che con i **principi del D.lgs. 313/97** (la cui Relazione illustrativa è chiara nell'escludere il prorata in presenza di singole operazioni esenti) e la **giurisprudenza nazionale** (Cass. 11085/2008 e 4912/2013).

Al contrario la prassi dell'Agenzia (e la giurisprudenza contraria) ha affrontato il solo caso delle imprese di costruzione o di rivendita immobiliare, per le quali non vi è dubbio che la cessione di tali beni rientri nell'ambito dell'attività caratteristica.

Pertanto, la RM 112/2008 ha attribuito **rilevanza al "codice attività"** dell'impresa; nel caso di specie l'impresa di gestione immobiliare non è tenuta attivare il codice Ateco della compravendita di immobili per il solo fatto che proceda "saltuariamente" alla cessione degli immobili.

In conclusione, si deve ritenere che:

- **per quanto** l'impresa debba calcolare il **prorata sulle locazioni esenti**
- **tale prorata non viene modificato dalle cessioni esenti occasionali** degli immobili.



IMPRESA SENZA PRO-RATA – RETTIFICA “SPECIFICA”

In tal caso:

- l'operazione di assegnazione/cessione ai soci o estromissione dell'imprenditore **non genera alcun prorata**
- **senza alcuna differenza tra immobili abitativi o non abitativi**
- il contribuente deve procedere a effettuare la **rettifica della detrazione per decimi residui**.

ESEMPIO1 – ASSEGNAZIONE/CESSIONE ESENTE DI UN A/10

La Alfa Srl, società industriale, ha proceduto ad assegnare/cedere ai soci in esenzione da Iva ex art. 10 n. 8-ter Dpr 633/72 un A/10 locato con Iva.

L'immobile era stato acquistato nel 2011 con Iva e su di esso la società ha sostenuto costi incrementativi per €. 10.000 + Iva. Il notaio ha rilasciato la relativa parcella di €. 1.000 + 220 Iva.

Sull'immobile va operata la seguente rettifica della detrazione:

| Operazione | Anno | Imponibile | Aliq. | Iva detratta | Decimi res. | Rettifica |
|-------------------------------|------|------------|-------|--------------|-------------|-----------|
| Acquisto o costruz./ristrutt. | 2011 | 100.000 | 20% | 20.000 | 4 | 8.000 |
| Costi incrementativi | 2016 | 10.000 | 20% | 2.400 | 10 | 2.400 |
| | | | | | | 10.400 |

Inoltre la parcella del notaio va considerato costo direttamente afferente all'assegnazione/cessione esente; in quanto tale (art. 19 c. 2 Dpr 633/72):

- la relativa va resa indetraibile
- va barrata la cas. V60

| | | |
|------|--|-----------|
| VF19 | Acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (art. 19-bis1) | ,00 |
| VF20 | Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione | 2.200 ,00 |

...

Sez. 3-C

Casi particolari

| | |
|--|--|
| Occasionale effettuazione di operazioni esenti ovvero di operazioni imponibili | |
| VF60 | Se le operazioni esenti effettuate sono occasionali ovvero riguardano esclusivamente operazioni di cui ai nn. da 1 a 9 dell'art.10, non rientranti nell'attività propria dell'impresa o accessorie ad operazioni imponibili barrare la casella <input checked="" type="checkbox"/> |
| | Se le operazioni imponibili effettuate sono occasionali barrare la casella <input type="checkbox"/> |
| VF61 | Se sono state effettuate cessioni occasionali di beni usati con l'applicazione del regime del margine (d.l. n. 41/1995) barrare la casella <input type="checkbox"/> |
| Riservato alle imprese agricole | |
| VF62 | Operazioni occasionali rientranti nel regime previsto dall'art. 34-bis per le attività agricole connesse |
| | Imponibile <input type="text"/> Imposta <input type="text"/> |
| Sez. 4 | |
| Iva ammessa in detrazione | VF70 TOTALE rettifiche (indicare con il segno +/-) - 10.400 ,00 |
| | VF71 Iva ammessa in detrazione - 10.400 ,00 |

L'importo di €. 10.400 partecipa al saldo Iva come debito (riduce l'entità dell'Iva detraibile a rigo VL2).

VARIANTE1 - Assegnazione esclusa da Iva

Si ponga ora che l'assegnazione sia esclusa da Iva in quanto l'immobile era stato **acquistato da soggetto privato** o ante 1972 (N.B.: l'esclusione non si applica mai nel caso di cessione agevolata).

In tal caso **nulla cambia** rispetto alla situazione indicata:

- scatta comunque la rettifica della detrazione operata nel decennio sull'acquisto i sui costi incrementativi
- l'Iva assolta sui costi direttamente afferenti l'operazione esclusa da Iva (fattura notaio) non risulta detraibile

VARIANTE2 – Assegnazione/cessione con opzione per l'Iva

Si ponga, poi, l'atto di assegnazione sia stato assoggettato ad Iva (per opzione della società o in quanto la società si deve considerare costruttrice/ristrutturatrice dell'immobile che cede nel quinquennio): in tal caso **non si pone alcun obbligo di rettifica** della detrazione.

VARIANTE3 – acquisto da oltre 10 anni

Si ponga, infine, che l'ufficio sia stato comprato nel 2008; in tal caso:

- la rettifica sarà limitata ai costi incrementativi

| Operazione | Anno | Imponibile | Aliq. | Iva detratta | Decimi res. | Rettifica |
|-------------------------------|------|------------|-------|--------------|-------------|-----------|
| Acquisto o costruz./ristrutt. | 2008 | 100.000 | 20% | 20.000 | zero | - |
| Costi incrementativi | 2016 | 10.000 | 20% | 2.400 | 10 | 2.400 |
| | | | | | | 2.400 |

- mentre nulla cambia per quanto riguarda l'indetraibilità dell'Iva sulla parcella del notaio

ESEMPIO2 – ASSEGNAZIONE/CESSIONE ESENTE DI UN A/3

Nell'Esempio1 precedente si ponga ora che l'immobile sia abitativo.

In tal caso, per quanto attiene:

- il prorata Iva:** in quanto assegnazione/cessione esente "occasionale", **anche in questo caso la cessione non deve incidere sul prorata** (v. nota precedente)

N.B.: a soluzione diversa si giungerà nel solo caso in cui l'impresa si accorga che le cessioni di immobili non possono più essere considerate occasionali data la frequenza con cui intervengono (v. Esempio 7).

- la rettifica della detrazione:** all'acquisizione dell'abitativo (e sui eventuali costi incrementativi):
 - in generale si è resa applicabile l'**indetraibilità oggettiva** ex art. 19-bis1 lett. i) Dpr 633/72: in tal caso **non vi è alcuna rettifica da operare**
 - in deroga, l'indetraibilità oggettiva non ha operato in quanto l'impresa **loca l'abitativo** e, pertanto, ha preferito **applicare la "rettifica da prorata"**: in tal caso:
 - la cessione/assegnazione esente continua a non partecipare al prorata
 - scatta comunque la rettifica "da pro-rata" sull'immobile estromesso (v. Esempio9).

Nota: nulla si modifica rispetto all'Esempio1 anche in relazione alle due Varianti dell'Esempio1 precedente, e cioè nel caso di:

- assegnazione dell'unità abitativa in esclusione da Iva
- assegnazione/cessione assoggettata ad Iva (per obbligo o per opzione).

In quest'ultimo caso, peraltro, l'impresa deve considerarsi "costruttrice" dell'unità immobiliare; pertanto:

- l'esempio è corretto nel solo caso di costruzione su appalto a terzi
- posto che, laddove abbia proceduto alla costruzione "in proprio", impresa si troverebbe a possedere un'attività di costruzione per la quale trova applicazione la rettifica "da prorata Iva".

ESEMPIO3 – ESTROMISSIONE ESENTE DI UN C/1 DELL'IMPRENDITORE INDIVIDUALE

Sempre con riferimento all'Esempio1 precedente si ponga, ora, che si verta nell'ambito dell'estromissione di un immobile da parte di un imprenditore individuale (idraulico).

In tal caso **nulla cambia** indipendentemente che:

- l'estromissione sia **esente** Iva ex art. 10 n. 8-ter Dpr 633/72 o **escluso** da Iva (in quanto acquistato da privato o ante 1972)
- si tratti dell'immobile:
 - strumentale per destinazione (dove si trova la sede dell'attività dell'idraulico)
 - o, si ritiene (v. nota sopra), si tratti di immobile strumentale per natura (**es:** A/10 locato a terzi)

ATTENZIONE: preme evidenziare che il medesimo regime di cui sopra:

- ⇒ si ritiene trovi applicazione, come chiarito in precedenza, **anche nei confronti delle società di locazione immobiliare "pura"** (cioè quelle che effettuano raramente compravendite immobiliari)
- ⇒ ovviamente da limitarsi al caso delle sole società (infatti è noto che, in relazione alle imprese individuali, non si configura l'attività di impresa per la mera gestione immobiliare).

IMPRESA CON PRO-RATA – RETTIFICA “DA PRO-RATA”

In questo caso occorre

- ⇒ **in primo luogo: determinare il prorata** (da applicare, peraltro, a tutti gli acquisti dell'anno, sia di beni che di servizi); a tal fine va valutato se la cessione esente partecipi al prorata (unitamente alle locazioni esenti) o meno
- ⇒ **in secondo luogo:** il prorata così determinato concorrerà al calcolo della rettifica della detrazione:
 - in relazione allo scostamento registrato rispetto all'anno di assolvimento dell'Iva e solo laddove superi 10 punti percentuali
 - applicandola
 - a tutti i beni ammortizzabili (altri cespiti, eventuali immobili non estromessi, ecc.): per 1/10
 - agli immobili estromessi/ceduti per “decimi residui”.

CALCOLO DEL PRO-RATA

Come noto, il prorata è una entità determinata, in prima approssimazione, come **rapporto tra le operazioni esenti ed il volume d'affari**.

Quest'ultimo risulta a sua volta **influenzato dalla cessione di “beni ammortizzabili”**, nel senso che va calcolato al netto di tali importi.

A questo punto si potrebbe giungere ad una differente quantificazione del prorata in ragione della cessione/assegnazione agevolata di immobili abitativi o rispetto a quelli non abitativi.



Nota: a tal fine si deve notare che:

- l'art. 174 c. 2 lett. a) Dir. 2006/112/CE prevede che nel prorata sia escluso l'importo del volume d'affari relativo alle cessioni di “beni di investimento”
- l'art. 187 e 188 Dir. 2006/112/CE, come anticipato, concedono autonomia ai paesi membri di definire il concetto di “bene di investimento” (anche se non di stabilire autonomi criteri di calcolo del prorata); in tal senso, il concetto è stato trasposto nel Dpr 633/72 con riferimento ai “beni ammortizzabili”
- secondo il costante orientamento dell'Agenzia Entrate tale concetto va riferito alla deducibilità degli ammortamenti dal punto di vista dei redditi (CM 25/1979 in senso generico e RM 122/2011 per quanto attiene il rimborso per acquisto di beni ammortizzabili); inoltre l'art. 20 Dpr 633/72 esclude dal volume d'affari la cessione dei beni ammortizzabili.

Tale differenza, tuttavia:

- per quanto avvalorata dalle modalità di compilazione del rigo VF34 del mod. Iva
- in realtà risulta essere contraria ai principi comunitari (vincolanti, come detto), i quali, facendo riferimento ai beni “di investimento”, inducono a considerare in modo omogeneo le diverse tipologie di fabbricato, dovendosi invece differenziare esclusivamente in ragione “dell'attività caratteristica” dell'impresa.

In definitiva, i **fabbricati**:

- per quanto da considerare **“beni ammortizzabili” ai soli fini della rettifica della detrazione**, qualunque ne sia la natura
- **ai fini del prorata ne influenzano il calcolo non in ragione della deducibilità** ai fini dei redditi, ma sempre in ragione della loro partecipazione all'**attività caratteristica** dell'impresa.

A titolo di esempio, in applicazione di tale concetto:

- la cessione esente di una unità strumentale per natura: dovrà partecipare al prorata per le imprese di costruzione o di compravendita immobiliare
- non potendo, pertanto, essere considerata neutrale (il riferimento è alla compilazione della col. 4 del rigo VF34, che accoglie, tra l'altro, le cessioni esenti di beni ammortizzabili).

ESEMPIO4: IMPRESA DI COSTRUZIONE/RISTRUTTURAZIONE – IMMOBILI NON ABITATIVI

La Beta Snc, società di costruzione, ha ultimato la realizzazione di alcuni appartamenti nel 2011 (nessun pro-rata in tale anno): costo per ciascuna unità immobiliare: €.100.000 + 10.000 Iva

Ai fini della rettifica della detrazione, tale Iva va considerata tutta detratta nel 2011, anno di ultimazione della costruzione (anche ove questa si fosse protratta nel tempo). L'Iva detratta va determinata con criteri obiettivi in ragione dell'Iva complessivamente assolta sulle materie prime (22%) e sugli appalti a terzi o sui beni finiti (Iva 4%).

Nel 2017 ha registrato le seguenti operazioni:

- ricavi da locazioni con Iva per €. 50.000
- assegnazione esente di un A/3 ai soci per €. 120.000 (cessione > 5 anni dalla ultimazione senza opzione per l'applicazione dell'Iva nel rogito di vendita).

Si è quindi generato un **pro-rata di detraibilità nel 2017 pari a zero** (non ha avuto operazioni imponibili):

| VE Sez. 2 - VENDITE | | Imponibile | Imposta |
|---------------------|---|------------|---------|
| VE20 | | - 4 | - |
| VE22 | Sez. 2 - operazioni commerciali o professionali | 50.000 10 | 5.000 |
| VE23 | | - 22 | - |
| VE24 | TOTALI | 50.000 | 5.000 |
| VE26 | TOTALE IVA | | 5.000 |
| VE33 | Operazioni esenti | 120.000 | |
| ... | ... | | |
| VE35 | Operazioni in Reverse charge col. 5 | - | |
| ... | ... | | |
| VE40 | (meno) Cessioni di beni ammortizzabili e passaggi interni | - | |
| VE50 | VOLUME D'AFFARI | 170.000 | |

| QUADRO VF - PRO-RATA DA OPERAZIONI ESENTI | | | | |
|--|-------------------------------------|---|---|---|
| Dati per il calcolo della percentuale di detrazione | | | | |
| VF34 | 1) Oro da investimento | 2) Op. es. da 1 a 9 non oggi. dell'attiv./access. | 3) Op. es. art. 10 27-quinq. (diversi da beni amm.) | 4) Beni ammort. e pass. interni "esenti" |
| | - | - | - | - |
| | 5) Op. escluse art. 7 non fatturate | 6) Op. non soggette ex art. 74 c. 1 (regime monofasico) | 7) Alcune particolari operazioni esenti | 8) Op. escluse art. 7 senza diritto a detr. |
| | - | - | - | - |
| $\frac{VE50 - VF34 \text{ cas. } 8 + VF34 \text{ cas. } 1 + VF34 \text{ cas. } 5 + VF34 \text{ cas. } 6 + VF34 \text{ cas. } 7 - (VE33 - VF34 \text{ cas. } 4)}{VE50 - VF34 \text{ cas. } 8 + VF34 \text{ cas. } 5 + VF34 \text{ cas. } 6 - VF34 \text{ cas. } 2 - VF34 \text{ cas. } 3} \times 100$ | | | | %detraz. 29,00 |

$$\frac{170000 + (0 + 0) - (120000 - 0) + 0}{170000 + (0 + 0) - (0 + 0)} \times 100 = \frac{50.000}{170.000} = 29,0\%$$

L'impresa:

- rende indetraibile l'71% di **tutta l'Iva sugli acquisti 2017** (servizi; materiale di consumo; acquisti di un eventuale cantiere in via di costruzione; ecc.), con indicazione a **VF20**
- calcola la **rettifica "da pro-rata"** sui beni ammortizzabili, ex art. 19-bis2 c. 4 (da gestire posto che lo scostamento è > 10 punti): non solo sugli immobili ma anche su computer e altri beni strumentali.

Limitando l'analisi agli appartamenti, la società opera la seguente rettifica:

- sull'immobile assegnato in esenzione (per decimi residui):

| | | |
|--|--------------|--|
| Anno di acquisto/produzione | 2011 | |
| Costo acquisiz. bene ammort. | 100.000 | |
| Iva Aliquota | 10% | 10.000 |
| Detraibilità al 1° utilizzo | 100% | |
| Iva detratta: | 10.000 | |
| | | Indetraibilità oggettiva: |
| Tipologia: | 0 | Nessuna 40% |
| +/- Rettifiche eseguite dal 2011 al 2016 | | |
| Scost. tra il 100% del 2011 ed il 29% del 2017 | | |
| ANNO DI CESSIONE: | 2017 | |
| Cessione del bene | 120.000 | |
| Iva Aliquota | | |
| Pro-rata nell'anno di cess. | 29,0% | |
| N.B.: si ritiene che lo scostam. > 10 p.ti non rilevi per la rettifica in caso di cessione | | |
| Verifica preliminare: | | |
| 1) Per. di vigilanza (anni): | 10 | anni decorsi 6 anni mancanti 4 |
| 2) Scostam. p.ti percentuali: | 71 | Rett. da gestire per obbligo (> 10 p.ti) |
| 10.000 Iva detratta 2011 x 29% del 2017 | | |
| 2017, 2018, 2019 e 2020 | | |
| Rettifica Iva (in soluz. unica): | | |
| A) Iva detraib. nell'anno di cess. | 2.900 | B) Iva detratta: 10.000 Diff. A) - B): 7.100 |
| 1/10 di Differenza | 710 | Rett. per decimi mancanti (4 anni) 2.840 |
| Iva a debito o potenzialmente detraibile | 2.840 | |
| - (limite se è applicata l'Iva alla cessione) | | |
| TOTALE RETTIFICA | 2.840 | |

b) per ciascun appartamento a rimanenza o a patrimonio (per 1/10):

N.B.:

| | | |
|------------------------------|------------|--|
| Anno di acquisto/produzione | 2011 | |
| Costo acquisiz. bene ammort. | 100.000 | |
| Iva Aliquota | 10% | 10.000 |
| Detraib. al 1° utilizzo | 100% | |
| Iva detratta: | 10.000 | |
| | | Indetraibilità oggettiva: |
| Tipologia: | 0 | Nessuna 0% |
| ANNO DI RETTIFICA: 2017 | | |
| Pro-rata in tale anno: 29% | | |
| Verifica preliminare: | | |
| 1) Periodo di vigilanza: | 10 | |
| 2) Diff. p.ti percentuali: | 71 | Rett. da gestire per obbligo (> 10 p.ti) |
| Rettifica Iva: | | |
| A) Iva detraibile nel 2017 | 2.900 | B) Iva detratta: 10.000 Diff. A) - B): 7.100 |
| Rettifica per 1/10 | 710 | |

Supponendo la presenza di ancora 5 appartamenti a rimanenza, si avrà la seguente rettifica complessiva:
 $2.840 + 5 \times 710 = \text{€ } 6.390$

Mod. IVA 2018

Sez. 4

IVA ammessa
in detrazione

VF70 TOTALE rettifiche (indicare con il segno +/-)

- 6.390,00

VF71 IVA ammessa in detrazione

- 6.390,00

Variante - rettifiche operate in passato: si ponga ora che l'impresa abbia proceduto alle rettifiche da prorata anche negli anni precedenti (in cui si sono verificate variazioni di prorata superiori a 10 punti rispetto al 100% iniziale del 2011), procedendo a rettificare Iva per € 2.000 per ciascun appartamento.

CIRCULARI INFORMATIVE - CONSULENZA TELEFONICA - EDITORIA - CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) - Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225

Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it

In tal caso occorre operare come segue:

a) sull'immobile assegnato in esenzione (per decimi residui):

| | | |
|------------------------------|--------|---------|
| Anno di acquisto/produzione | 2011 | |
| Costo acquisiz. bene ammort. | | 100.000 |
| Iva Aliquota | 10% | 10.000 |
| Detraibilità al 1° utilizzo | 100% | |
| Iva detratta: | 10.000 | |

| | |
|----------------------------------|---------------|
| Indetraibilità oggettiva: | |
| Tipologia: | 0 Nessuna 40% |

| | |
|--|-------|
| +/- Rettifiche eseguite dal 2011 al 2016 | 2.000 |
|--|-------|

| | |
|-----------------------------|---------|
| ANNO DI CESSIONE: | 2017 |
| Cessione del bene | 120.000 |
| Iva Aliquota | - |
| Pro-rata nell'anno di cess. | 29,0% |

L'Iva detratta si riduce 10.000 – 2.000

| | | | |
|--|----|---------------|---|
| Verifica preliminare: | | | |
| 1) Per. di vigilanza (anni): | 10 | anni decorsi | 6 |
| 2) Scostam. p.ti percentuali: | 71 | anni mancanti | 4 |
| Rett. da gestire per obbligo (> 10 p.ti) | | | |

| | | | |
|--|-------|---|-------|
| Rettifica Iva (in soluz. unica): | | | |
| A) Iva detraib. nell'anno di cess. | 2.900 | B) Iva detratta: | 8.000 |
| 1/10 di Differenza | 510 | Diff. A) - B): | 5.100 |
| Iva a debito o potenzialmente detraibile | 2.040 | Rett. per decimi mancanti (4 anni) | 2.040 |
| | | - (limite se è applicata l'Iva alla cessione) | |
| TOTALE RETTIFICA | | 2.040 | |

b) per ciascun appartamento a rimanenza o a patrimonio (per 1/10): la rettifica rimane inalterata.

ESEMPIO5: IMPRESA DI COSTRUZIONE/RISTRUTTURAZIONE – IMMOBILI NON ABITATIVI

Nell'esempio precedente si ponga ora che l'immobile assegnato sia un A/10.

Sempre nel presupposto che l'assegnazione viene nell'ambito di un'attività caratteristica immobiliare; l'ufficio andrà considerato un "bene di investimento" che:

- secondo la disciplina comunitaria: non dovrebbe poter ridurre il prorata
- ma che secondo la disciplina interna: dovrà ridurre il volume d'affari.

Ciò crea conflitti con le modalità di compilazione della dichiarazione richieste dalle istruzioni ministeriali.

a) Modalità di compilazione richieste dalle istruzioni ministeriali

| VE Sez. 2 - VENDITE | | Imponibile | Imposta |
|---------------------|---|------------|---------|
| VE20 | | - 4 | - |
| VE22 | Sez. 2 - operazioni commerciali o professionali | 50.000 10 | 5.000 |
| VE23 | | - 22 | - |
| VE24 | TOTALI | 50.000 | 5.000 |
| VE26 | TOTALE IVA | | 5.000 |
| VE33 | Operazioni esenti | 120.000 | |
| ... | ... | | |
| VE35 | Operazioni in Reverse charge col. 5 | - | |
| ... | ... | | |
| VE40 | (meno) Cessioni di beni ammortizzabili e passaggi interni | -120.000 | |
| VE50 | VOLUME D'AFFARI | 50.000 | |

QUADRO VF - PRO-RATA DA OPERAZIONI ESENTI

Dati per il calcolo della percentuale di detrazione

| | | | | |
|--|---|---|---|--|
| VF34 | 1) Oro da investimento - | 2) Op. es. da 1 a 9 non ogg. dell'attiv./access. - | 3) Op. es. art. 10 27-quinq. (diversi da beni amm.) - | 4) Beni ammort. e pass. interni "esenti" 120.000 |
| | 5) Op. escluse art. 7 non fatturate - | 6) Op. non soggette ex art. 74 c. 1 (regime monofasico) - | 7) Alcune particolari operazioni esenti - | 8) Op. escluse art. 7 senza diritto a detr. - |
| $\frac{VE50 - VF34 \text{ cas. 8} + VF34 \text{ cas. 1} + VF34 \text{ cas. 5} + VF34 \text{ cas. 6} + VF34 \text{ cas. 7} - (VF34 \text{ cas. 4})}{VE50 - VF34 \text{ cas. 8} + VF34 \text{ cas. 5} + VF34 \text{ cas. 6} - VF34 \text{ cas. 2} - VF34 \text{ cas. 3}} \times 100$ | | | | %detraz. 100,00 |

$$\frac{50000 + (0 + 0) - (120000 - 120000) + 0}{50000 + (0 + 0) - (0 + 0)} \times 100 = \frac{50.000}{50.000} = 100,0\%$$



ATTENZIONE: come si nota, l'annullamento del prorata rispetto all'Esempio1 è dato dal fatto che:

- a **VE50 (volume d'affari)**: è richiesta la **neutralizzazione** della **cessione del "bene ammortizzabile"**
- a **col. 4 del VF34**: va indicato il corrispettivo dell'**assegnazione esente del "bene ammortizzabile"**.

Ciò comporterebbe:

- sia la mancata applicazione di un prorata sugli acquisti dell'anno
- che la mancata effettuazione della rettifica della detrazione.

b) Modalità di compilazione secondo disposizioni comunitarie

Al contrario, secondo quanto sopra chiarito, considerata l'attività immobiliare della Snc, il prorata di esenzione dovrebbe coincidere con quello dell'Esempio1 (così come la rettifica della detrazione).

A questo punto si potrebbe pensare di forzare la compilazione del mod. Iva 2018, anche se non è dato sapere come. Infatti:

- il volume d'affari dovrebbe effettivamente essere ridotto della cessione (ciò a valere su effetti diversi dal prorata, come la verifica della possibilità di optare per le liquidazioni trimestrali, il requisito per essere esportatori abituali, ecc.).
- a questo punto, laddove riporto a rigo VF34 dovesse comunque considerare un volume d'affari "pieno" (di €. 350.000, e non di €. 50.000), l'invio della dichiarazione riporterà un "errore bloccante", per non coincidenza tra i dati indicati a quadro VE e l'esito del rigo VF34.



DUBBIO: ci si interroga se, in caso di contestazione per l'eventuale mancato calcolo del prorata:

- sia possibile richiedere la disapplicazione delle sanzioni invocando il cd. "l'errore incolpevole"
- nella considerazione che l'errore è stato indotto dalle modalità di compilazione della dichiarazione imposte dalle istruzioni ministeriali (oltre al fatto che l'intera impostazione del prorata risulta obiettivamente incerta, non essendo mai stata organicamente chiarita da l'Agenzia delle Entrate).



Assegnazione esclusa da Iva

L'ipotesi di assegnazione è esclusa da Iva è estremamente remota, in quanto presupporrebbe che l'impresa di costruzioni abbia comprato l'immobile da un privato (senza avervi proceduto a effettuare una ristrutturazione, nel qual caso si tornerebbe alla situazione precedente).



Acquisto Immobile già edificato

Nulla cambia rispetto all'impostazione data nel caso in cui l'impresa abbia proceduto ad acquistare l'immobile già edificato, nella considerazione che

- in tal caso non si applica l'indetraibilità oggettiva di cui all'art. 19-bis1 lett. i) Dpr 633/72
- laddove abbia come oggetto la costruzione di fabbricati abitativi

Ove, al contrario, l'oggetto principale fosse la costruzione di fabbricati strumentali, troverebbe applicazione tale indetraibilità oggettiva (v. Esempio7).

ESEMPIO6: APPLICAZIONE DELL'IVA ALLA ASSEGNAZIONE/CESSIONE AGEVOLATA

Negli Esempi 4 e 5 precedenti, laddove la società abbia optato per l'applicazione dell'Iva nel rogito di cessione/assegnazione agevolata:

- l'importo dell'operazione **influisce (positivamente) sul prorata**, riducendolo
- avendo detratto interamente l'Iva sull'acquisto non si pone il problema di una "rettifica positiva", la quale potrà, tuttavia porsi nel caso in cui siano intervenute delle rettifiche intermedie, come visto nella variante dell'Esempio2.

In relazione alla Variante dell'Esempio4 si ponga ora che la Snc abbia optato per l'Iva nell'assegnazione/cessione agevolata:

a) rettifica positiva sull'immobile assegnato con Iva (per decimi residui)

| | | | |
|---|---------------|--|----------------------|
| Anno di acquisto/produzione | 2011 | | |
| Costo acquisiz. bene ammort. | | 100.000 | |
| Iva Aliquota | 10% | 10.000 | |
| Detraibilità al 1° utilizzo | 100% | | |
| Iva detratta: | 10.000 | | |
| | | Indetraibilità oggettiva: | |
| | | Tipologia: | 0 Nessuna 40% |
| +/- Rettifiche eseguite dal 2011 al 2016 | | 2.000 | |
| ANNO DI CESSIONE: | 2017 | | |
| Cessione del bene | | 120.000 | |
| Iva Aliquota | 4% | 4.800 | |
| Pro-rata nell'anno di cess. | 29,0% | | |
| | | NB: cess. Sogg. ad Iva: va adottato un pro-rata pari a 100% | |
| Verifica preliminare: | | Per finzione giuridica, si assume il prorata 2017 pari al 100% | |
| 1) Per. di vigilanza (anni): | 10 | anni decorsi | 6 anni mancanti 4 |
| 2) Scostam. p.ti percentuali: | - | | |
| Rettifica Iva (in soluz. unica): | | | |
| A) Iva detraib. nell'anno di cess. | 10.000 | B) Iva detratta: | 8.000 |
| | | Diff. A) - B): | -2.000 |
| 1/10 di Differenza | -200 | Rett. per decimi mancanti (4 anni) | -800 |
| Iva a debito o potenzialmente detraibile | -800 | | |
| Limite max (Iva sulla cess.): | -4.800 | (limite se è applicata l'Iva alla cessione) | |
| TOTALE RETTIFICA | -800 | | |

- b) per gli **appartamenti a rimanenza** non opera la rettifica positiva per 1/10 in quanto il prorata 2017 (divenuto pari al 100%) coincide con il prorata calcolato in sede di acquisto (100%).

La Snc può quindi "recuperare" € . 800 di Iva a credito:

Mod. IVA 2018

SEZ. 4

Iva ammessa
in detrazione

VF70 TOTALE rettifiche (indicare con il segno +/-)

800 ,00

VF71 IVA ammessa in detrazione

800 ,00

ESEMPIO7: ESTROMISSIONE DA PARTE DELLA DITTA INDIVIDUALE DI COSTRUZIONI

Le problematiche viste nell'Esempio5 si riflettono anche nell'ipotesi di estromissione dell'immobile strumentale da parte dell'imprenditore individuale.



N.B.: si ricorda che in questo caso non è ammessa l'opzione per l'applicazione dell'Iva (pertanto l'imprenditore non si troverà mai nella situazione della variante dell'Esempio 4 precedente).

ESEMPIO8: IMPRESA DI COMPRAVENDITA IMMOBILIARE

Nel caso in cui l'impresa che procede ad assegnare/cedere/estromettere l'immobile abbia per oggetto principale la compravendita di unità immobiliari, si avrà quanto segue.

A) In riferimento all'assegnazione/cessione agevolata di **unità abitative**:

→ l'operazione è **obbligatoriamente esente ex art. 10 n. 8-bis** Dpr 633/72

→ **in sede di acquisto** dell'unità abitativa:

- in generale: avrà operato l'indetraibilità oggettiva dell'art. 19-bis1 lett. i) Dpr 633/72 e, pertanto:
 - non scatta alcuna rettifica della detrazione (mai operato)
 - la successiva cessione/assegnazione è esente ex art. 10 n. 27-quinquies Dpr 633/72 (da indicare a col. 3 del rigo VF34, senza che influisca sul prorata)
- in caso contrario: l'indetraibilità oggettiva è stata disapplicata in quanto la società ha proceduto a locare il bene; in tal caso ai fini del prorata e rettifica della detrazione troveranno applicazione dei concetti del tutto analoghi a quelli già visti in precedenza per la società immobiliare di costruzione (Esempio4).

B) In riferimento all'assegnazione/cessione agevolata di **unità non abitative**:

→ l'operazione può essere assoggettata ad Iva su opzione nell'atto; in caso contrario risulta esente ex art. 10 n. 8-ter Dpr 633/72

→ tanto premesso, laddove l'assegnazione risulti:

- esente Iva: trovano applicazione i medesimi concetti già visti per le società immobiliare di costruzione che assegnano in esenzione l'unità strumentale per natura (Esempio5)
- imponibile Iva: l'assegnazione riduce il prorata e si rientra in una situazione del tutto analoga a quella dell'Esempio6.

ESEMPIO9: IMPRESA DI GESTIONE IMMOBILIARE

Infine, l'ultima situazione riguarda la società che proceda ad assegnare/cedere in via agevolata il bene sia un'impresa con oggetto principale la locazione di unità abitative.

In tal caso si ritiene che la cessione/assegnazione esente non partecipi al pro-rata (a differenza delle imprese di costruzione e/o di compravendita immobiliare)

A) In riferimento all'assegnazione/cessione agevolata di **unità abitative**:

→ l'operazione è **obbligatoriamente esente ex art. 10 n. 8-bis** Dpr 633/72

→ **in sede di acquisto** dell'unità abitativa:

- in generale: l'acquirente può aver optato per l'indetraibilità oggettiva ex art. 19-bis1 lett. i); in tal caso non scatta alcuna rettifica della detrazione e la successiva cessione/assegnazione è esente ex art. 10 n. 27-quinquies Dpr 633/72 (indicata a col. 3 del rigo VF34, senza influenza sul prorata)
- in caso contrario: ai fini
- del prorata:
- della rettifica della detrazione:

Si torni alla situazione dell'A/3 acquistato per €. 100.000 + 10.000 Iva (assegnato/ceduto in esenzione ai soci per €. 120.000) nel caso in cui il pro-rata nell'anno:

- 2011: sia pari al **30%** (il 70% delle locazioni è esente Iva)
- 2017 sia pari al **20%** (dato dalle **sole locazioni esenti, non anche dall'assegnazione/cessione**).



a) rettifica negativa sull'immobile assegnato esente (per decimi residui)

| | | |
|------------------------------|------|---------|
| Anno di acquisto/produzione | 2011 | |
| Costo acquisiz. bene ammort. | | 100.000 |
| Iva Aliquota | 10% | 10.000 |
| Detraibilità al 1° utilizzo | 30% | |
| Iva detratta: | | 3.000 |

| | |
|----------------------------------|---------------|
| Indetraibilità oggettiva: | |
| Tipologia: | 0 Nessuna 40% |

+/- Rettifiche eseguite dal 2011 al 2016 2.000

| | |
|-----------------------------|---------|
| ANNO DI CESSIONE: | 2017 |
| Cessione del bene | 120.000 |
| Iva Aliquota | - |
| Pro-rata nell'anno di cess. | 20,0% |

Verifica preliminare:

| | | | | | |
|-------------------------------|----|---|---|---------------|---|
| 1) Per. di vigilanza (anni): | 10 | anni decorsi | 6 | anni mancanti | 4 |
| 2) Scostam. p.ti percentuali: | 10 | Rett. si ritiene comunque da gestire | | | |

Rettifica Iva (in soluz. unica):

| | | | | | |
|--|-------------|---|-------|----------------|-------------|
| A) Iva detraib. nell'anno di cess. | 2.000 | B) Iva detratta: | 1.000 | Diff. A) - B): | -1.000 |
| 1/10 di Differenza | -100 | Rett. per decimi mancanti (4 anni) | | | -400 |
| Iva a debito o potenzialmente detraibile | -400 | | | | |
| Limite max (Iva sulla cess.): | | (limite se è applicata l'Iva alla cessione) | | | |
| TOTALE RETTIFICA | -400 | | | | |

N.B.: lo scostam. non è > 10 p.ti; la rettifica:
- si ritiene rilevi per l'immobile ceduto
- è facoltativa per gli altri beni ammortizz.

Iva detratta: 3.000 - 2.000 = 1.000

b) per gli altri immobili patrimonio non opera la rettifica per 1/10 (scostamento di prorata = 10 punti).

B) In riferimento all'assegnazione/cessione agevolata di unità non abitative:

- l'operazione può essere assoggettata ad Iva su opzione nell'atto; in caso contrario risulta esente ex art. 10 n. 8-ter Dpr 633/72
- tanto premesso, laddove l'assegnazione risulti:
- esente Iva: trovano applicazione i medesimi concetti del punto A) sopra
 - imponibile Iva: **l'assegnazione/cessione si deve ritenere non riduca il prorata** (in modo speculare a come non vi partecipa nel caso sia esente); pertanto:
 - non scatta alcuna rettifica della detrazione per l'immobile estromesso
 - nè l'assegnazione influenza il prorata (che continua ad applicarsi nei modi ordinari, in relazione alle locazioni esenti poste in essere).

N.B.: i concetti di cui sopra trovano applicazione anche alla **trasformazione agevolata in società semplice** riservata alle **immobiliari di gestione** (in quanto devono cessare la posizione Iva).

ASPETTI CONTABILI – L'IVA INDETRAIBILE

In accordo col Principio Contabile n. 12 (e Nota di Comportamento n. 152 AIDC di Milano) **l'Iva restituita:**

- 1) con il **pro-rata "a conguaglio"** in Dich. Iva su tutti gli acquisti dell'anno
- 2) a seguito di **rettifica** su cespiti/immobili acquistati gli **anni precedenti**
 - va considerata **"spesa generale"**
 - **deducibile per competenza nell'anno**

Esempio: impresa costruisce/ristruttura un A/3. L'Iva sui costi sostenuti è iscritta a C.II.4-bis (crediti tributari); se poi scatta la rettifica "da pro-rata" dell'Iva detratta, essa va rilevata tra gli oneri diversi (B.14).