

Il sistema garantisce che l'imposta sia in linea col principio d'inerenza: il Fisco spiega come

06901

06901

Detrazioni Iva, c'è la rettifica se cambia l'uso di beni e servizi

Pagine a cura
DI FRANCO RICCA

Detraazione Iva da rettificare se, negli anni successivi, cambia l'utilizzo dei beni e dei servizi. Per assicurare che l'entità dell'imposta recuperata al momento dell'acquisto sia coerente con il principio dell'inerenza, il sistema prevede, a completamento della disciplina del diritto a detrazione, un meccanismo correttivo a posteriori, che può anche riverberarsi sulla tassazione del reddito nella misura in cui può trasformare l'Iva imputata a costo in Iva detraibile o viceversa. Ecco come funziona questo meccanismo, recepito nell'ordinamento nazionale nell'art. 19-bis2 del dpr 633/72, e i più recenti chiarimenti dell'Agenzia delle entrate.

Beni non ammortizzabili e servizi. La prima ipotesi, prevista al comma 1, riguarda i beni non ammortizzabili e i servizi. La norma esige la rettifica della detrazione quando beni o servizi sono utilizzati per effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione in misura diversa da quella inizialmente operata: per esempio, un bene acquistato per la vendita imponibile viene dato in omaggio in regime di esenzione. Secondo norma, si tiene conto soltanto della prima utilizzazione del bene o del servizio, per cui non assumono rilevanza eventuali mutamenti successivi. In proposito, nella circolare n. 328/1997 viene precisato che "per i servizi e i beni non ammortizzabili, ai fini della rettifica della detrazione, deve tenersi conto soltanto della loro prima utilizzazione, nel senso che deve procedersi alla correzione della detrazione operata, soltanto se tale prima utilizzazione diverge da quella presa inizialmente in considerazione, non essendo attribuita rilevanza fiscale a successivi mutamenti di destinazione". Tale previsione, che non trova riscontro nella direttiva, potrebbe esitare effetti incongruenti, in relazione ai servizi suscettibili di utilizzazione reiterata, tanto più in considerazione delle regole sul momento di effettuazione

delle prestazioni previste all'art. 6. Al riguardo, nella risposta n. 612/2020 l'Agenzia delle entrate ha dichiarato che l'Iva detratta per l'acquisto di prestazioni di servizi di lunga durata non deve essere rettificata se il servizio è già stato utilizzato, anche solo in parte. È il caso, per esempio, di un contratto pluriennale, la cui esecuzione sia iniziata e il relativo corrispettivo sia stato fatturato prima del verificarsi dell'evento che comporta l'esecuzione delle rettifiche. Deve invece essere rettificata la detrazione operata in relazione a un contratto di servizi non ancora erogati, che saranno utilizzati nell'ambito di un'attività totalmente esente. La risposta sembra in contrasto con la posizione espressa dall'Agenzia nella circolare 13/2008, secondo cui, in sede di passaggio dal regime Iva normale al regime di franchigia, in relazione alla prestazione di servizi rappresentata da un contratto di locazione finanziaria, "occorrerà effettuare le apposite rettifiche dell'imposta detratta relativa al canone corrisposto anticipatamente e (al) maxicanone iniziale"; quest'ultimo, quindi, ai fini in esame, dovrà essere spalmato per l'intera durata del contratto, onde rettificare la detrazione operata in rapporto alla residua durata del contratto. Per rispettare i principi del sistema, la stessa soluzione dovrebbe valere in tutti i casi di mutamento di impiego dei servizi, come si desume anche dalla sentenza 17 maggio 2001, cause C-322 e C-323/99, nella quale la Corte di giustizia Ue, in relazione alla destinazione di un bene dell'impresa a finalità a essa estranee, ha chiarito che qualora non sussistano i presupposti per la tassazione dell'autoconsumo, perché il bene era stato acquistato senza fruire del diritto a detrazione, occorre rettificare l'eventuale detrazione operata sui lavori (quindi prestazioni di servizi) eseguiti successivamente su tale bene, se il valore di tali lavori non sia stato interamente "consumato" dal soggetto passivo anteriormente alla destinazione del bene al patrimonio personale. Non si verifica alcun

cambiamento di utilizzo rilevante ai fini della rettifica della detrazione allorché l'impiego del bene, benché difforme da quello inizialmente previsto, dia comunque luogo a un'operazione imponibile, come nel caso in cui la destinazione di beni a finalità estranee all'esercizio dell'attività dia luogo ad autoconsumo imponibile ai sensi dell'art. 2, secondo comma, n. 5). In base a questo principio, nella recente risposta n. 25/2023 l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che l'impresa di costruzione che, in attesa di vendere il fabbricato abitativo acquistato e ristrutturato, lo concede temporaneamente in locazione per finalità turistico-alberghiere in regime di imponibilità, non deve rettificare la detrazione operata all'atto dell'acquisto. La società istante, che aveva esercitato la detrazione sull'acquisto di un fabbricato abitativo ritenendo di trovarsi, in quanto impresa di costruzioni, nella condizione di poter disapplicare il divieto di cui all'art. 19-bis1, lett. i) del dpr 633/72 (su cui si tornerà nella pagina successiva), dubitava che la temporanea locazione di tale fabbricato, ristrutturato e censito nella classe catastale A/7, potesse concretizzare una modifica dell'attività tale da imporre la rettifica della detrazione. L'Agenzia lo ha però escluso, osservando che il diverso utilizzo dell'immobile, nell'ambito di un'attività di locazione a uso turistico imponibile, rispetto a quello originariamente previsto (ossia la cessione imponibile), non determina una diversa misura della detrazione dell'Iva operata all'atto dell'acquisto dell'immobile.

Beni ammortizzabili. Il comma 2 prende in considerazione la medesima ipotesi del comma precedente, ovvero il cambio di destinazione, ma specificamente per i beni ammortizzabili, disponendo che la rettifica è eseguita in rapporto al diverso utilizzo che si verifica, rispetto all'anno di acquisto, nell'anno della loro entrata in funzione o nei quattro anni successivi; l'entità della rettifica in esame corrisponderà, pertanto, a tanti quinti dell'imposta quan-



Superficie 99 %

ti sono gli anni mancanti al compimento del quinquennio di vigilanza. Ai fini delle disposizioni sulla rettifica della detrazione, ai sensi del comma 5 dell'art. 19-bis², non si considerano ammortizzabili i beni di costo non superiore a 516,46 euro, né quelli per i quali il coefficiente d'ammortamento ai fini delle imposte sul reddito è superiore al 25%; di conseguenza, in tali ipotesi si applicheranno le disposizioni del comma 1 e non quelle del comma 2.

Il comma 8 stabilisce poi che le disposizioni relative ai beni ammortizzabili devono intendersi riferite anche ai beni immateriali di cui all'art. 103 del Tuir (diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, ecc.) e che, ai fini in esame, i fabbricati o porzioni di fabbricato sono comunque considerati beni ammortizzabili (anche quando costituenti beni-merce) e il periodo di rettifica è di dieci anni decorrenti da quello di acquisto o di ultimazione. Ai sensi dello stesso comma 8, inoltre, per l'imposta assolta sull'acquisto di aree fabbricabili, l'obbligo di rettifica decennale decorre dalla data di ultimazione dei fabbricati che vi insistono; ai fini della rettifica, l'imposta relativa ai fabbricati o alle singole unità immobiliari, compresi in edifici o complessi edilizi acquistati, costruiti o ristrutturati unitariamente, deve essere determinata sulla base di parametri unitari, costituiti dal metro quadrato o dal metro cubo, o parametri similari, in modo da rispettare la proporzionalità tra l'imposta

complessiva e quella specificamente attribuibile alle operazioni senza diritto a detrazione.

Rispetto alla previsione del comma 1, quella del comma 2 si caratterizza per due aspetti: la fissazione di un periodo di vigilanza, stabilito in cinque anni (dieci per gli immobili) compreso quello di entrata in funzione, decorso il quale la detrazione operata non è più soggetta a rettifica; la quantificazione della rettifica in tanti quinti (o decimi, per gli immobili) dell'imposta quanti sono gli anni che mancano al completamento del periodo di vigilanza.

Nella risposta n. 131/2019, l'Agenzia ha dichiarato che la rettifica va operata anche in relazione alle spese per migliorie su beni di proprietà di terzi (nella fattispecie, detenuti in usufrutto) utilizzati come strumentali nell'esercizio dell'attività, aventi carattere di manutenzione straordinaria, considerando il periodo decennale di vigilanza decorrente dall'ultimazione dei lavori.

Un'altra ipotesi di rettifica per i beni ammortizzabili è quella prevista dal comma 4 specificamente per le imprese che applicano il prorata, esaminata nella pagina successiva.

Mutamento dell'attività o del regime fiscale. Il comma 3 regola l'ipotesi di "mutamenti nel regime fiscale delle operazioni attive, nel regime di detrazione dell'imposta sugli acquisti o nell'attività" che comportino una detrazione di entità diversa rispetto a quella operata. Per tali casi, la norma stabilisce che

occorre eseguire la rettifica limitatamente ai beni e ai servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati, nonché in relazione ai beni ammortizzabili entrati in funzione da meno di cinque anni (dieci per gli immobili).

A differenza del mutamento di destinazione del singolo bene o servizio, l'ipotesi del comma 3, ricollegandosi al verificarsi di eventi di carattere generale, investe l'intera massa dei beni e servizi posseduti dal contribuente al momento del mutamento del regime fiscale (es. passaggio dal regime ordinario a quello forfetario o viceversa, oppure da un regime di totale imponibilità a un regime di totale esenzione). Al verificarsi dell'evento, pertanto, il soggetto deve compiere una ricognizione dei beni e servizi dell'impresa ancora giacenti e non "consumati" (per i beni ammortizzabili, dunque, quelli per i quali non è decorso il periodo di vigilanza), al fine di quantificare, in base alle fatture di acquisto, l'imposta complessiva che deve formare oggetto di rettifica. Nella circolare n. 328/1997 è stato chiarito che, a supporto della rettifica, il contribuente deve redigere apposita documentazione, che potrà essere richiesta dall'amministrazione finanziaria, nella quale occorre indicare, distintamente per categorie omogenee, la quantità e i valori dei beni facenti parte del patrimonio aziendale; l'imposta relativa a detti beni va determinata sulla base delle fatture d'acquisto, partendo dalle più recenti (con una sorta di metodo "Fifo").

© Riproduzione riservata

Il meccanismo secondo la Corte Ue

Il meccanismo della rettifica delle detrazioni, regolato dagli articoli da 184 a 192 della direttiva Iva, mira a correggere le incongruenze che possono determinarsi, in relazione al requisito sostanziale dell'inerenza, a causa della divergenza temporale tra il momento in cui il diritto alla detrazione è esercitato e il successivo impiego dei beni e servizi. Tale meccanismo rappresenta quindi il completamento della disciplina delle detrazioni

In questa ottica, l'articolo 184 della direttiva stabilisce l'amplissimo principio secondo cui "la detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto"