

Regole a sé a chi applica il prorata

Per le imprese che applicano il prorata, in quanto effettuano ordinariamente sia operazioni con diritto a detrazione che operazioni esenti, sono previsti criteri particolari per le rettifiche della detrazione dell'imposta sull'acquisto di beni ammortizzabili, diversi rispetto alle regole comuni. Tali rettifiche, ai sensi del comma 4 dell'art. 19-bis2, dpr 633/72:

- riguardano solamente i beni ammortizzabili (si veda la definizione nella pagina precedente), nonché le prestazioni di servizi di trasformazione, riattamento o ristrutturazione dei beni stessi;

- vanno operate solo se, nel corso del periodo di sorveglianza (cinque anni, elevati a dieci per gli immobili), si verifichi una variazione del prorata di detrazione di cui all'art. 19, comma 5, di oltre dieci punti rispetto a quella dell'anno di acquisto o di entrata in funzione del cespite; il contribuente ha però la facoltà di procedere alle rettifiche anche in caso di variazione inferiore, a condizione di seguire il criterio per almeno cinque anni consecutivi e di darne comunicazione con la dichiarazione annuale;

- vanno operate, in ciascuno dei quattro anni successivi (nove per gli immobili) a quello di acquisto o entrata in funzione del bene, nella misura di un quinto (un decimo per gli immobili) della differenza tra la detrazione operata nell'anno di acquisto e quella corrispondente al prorata dell'anno di riferimento.

Qualora l'anno di entrata in funzione del cespite non coincida con quello di acquisto o di costruzione, la prima rettifica deve essere eseguita, per l'intera imposta relativa al bene (e non per un quinto o un decimo), in base alla percentuale dell'anno di entrata in funzione, anche se la variazione del prorata non è superiore a dieci punti. In merito a questa particolare previsione, esemplificata nel riquadro in pagine, si è dell'avviso che il periodo di sor-

veglianza da considerare ai fini delle rettifiche successive alla prima sia di quattro anni (nove per gli immobili), non tre come invece si evince dall'esempio riportato nella circolare ministeriale n. 142/1994.

Ai sensi del comma 6 dell'art. 19-bis2, se il bene ammortizzabile viene ceduto durante il periodo di sorveglianza, la rettifica è effettuata in un'unica soluzione per gli anni che mancano al compimento del periodo (compreso l'anno della cessione). Se la cessione è soggetta all'imposta, si assume un prorata "virtuale" del 100%, ma l'importo dell'imposta detraibile non può superare l'importo dell'imposta relativa alla cessione.

Trasformazione dei fabbricati abitativi. L'istituto della rettifica permette di rimediare all'impedimento della detrazione sui fabbricati acquistati come abitativi che vengano poi trasformati in strumentali. La questione nasce dalla incongrua disposizione dell'art. 19-bis1, lett. i), del dpr 633/72 (in odore di revisione con la prossima riforma fiscale), secondo cui non è detraibile l'Iva relativa alle spese sostenute per l'acquisto, la manutenzione, il recupero e la gestione di fabbricati e porzioni di fabbricato a destinazione abitativa, eccetto che per le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività la costruzione dei predetti fabbricati, nonché per i soggetti che esercitano attività che comportano l'effettuazione di locazioni di immobili in regime di esenzione e applicano il meccanismo del prorata.

La disposizione pone la questione della riclassificazione catastale del fabbricato, affrontata per la prima volta dall'Agenzia nella risoluzione n. 58/2008, e ripresa nella più significativa risposta 844/2021 in relazione al quesito di una società che, nell'ambito delle attività connesse a quella principale, acquista complessi immobiliari composti da fabbricati classificati in

diverse categorie catastali, fra cui quelle abitative di cui al gruppo A (esclusa la A10), al fine di demolirli e/o ristrutturarli per realizzare fabbricati strumentali per natura da utilizzare direttamente per l'esercizio dell'attività. La società faceva presente che, in osservanza al divieto dell'art. 19-bis1, lett. i), si è astenuta dall'esercitare la detrazione dell'Iva gravante sull'acquisto e sulle spese di recupero dei fabbricati abitativi, provvisoriamente riaccatastati, per la durata dei lavori, in categoria F. Essa riteneva però di poter procedere alla rettifica della detrazione, ai sensi dell'art. 19-bis2, per recuperare l'imposta originariamente non detratta, nel momento in cui emergono atti o fatti giuridici, come la demolizione per la successiva ricostruzione, ovvero l'esistenza di un titolo abilitativo per la ristrutturazione, dai quali si evinca la futura natura dei fabbricati come strumentali per natura. L'Agenzia ha condiviso solo in parte la soluzione. Ribadito che la distinzione tra fabbricati abitativi e fabbricati strumentali deve basarsi sulla classificazione catastale, a prescindere dall'effettivo utilizzo, e precisato che non assume rilevanza la classificazione temporanea in categoria F, che risponde solo all'esigenza transitoria di indicare che l'immobile si trova in una fase di trasformazione edilizia, l'Agenzia ha affermato che l'imposta sull'acquisto dei fabbricati abitativi e sui successivi lavori per la trasformazione in fabbricati strumentali potrà essere detratta non al momento della demolizione o ristrutturazione, ma soltanto quando il complesso immobiliare sarà completato e si procederà all'accatastamento delle unità immobiliari nelle appropriate categorie catastali. Pertanto, solo a partire dal periodo d'imposta in cui le unità immobiliari saranno accatastate come fabbricati strumentali, la società potrà procedere, ai sensi dell'art. 19-bis2, alla rettifica della detrazione dell'Iva



Superficie 96 %

non detratta in precedenza. Al riguardo, pare opportuno precisare che la semplice modifica della classificazione catastale del fabbricato, da abitativo a strumentale o viceversa, non può costituire, di per sé, presupposto per la rettifica della detrazione, come si evince anche dalla precedente risoluzione n. 58/2008. La rettifica, infatti, si ricollega alla diversa utilizzazione del bene rispetto a quella inizialmente presa in considerazione per esercitare o non esercitare la detrazione; nella fattispecie, pertanto, la modifica della categoria catastale non è di per sé sufficiente a legittimare la rettifica della detrazione, a tal fine occorrendo altresì che il fabbricato sia utilizzato, anche come bene strumentale, per effettuare operazioni con diritto alla detrazione.

© Riproduzione riservata

Così la prima rettifica per l'impresa prorata

Un'impresa ha realizzato, mediante affidamento in appalto, la costruzione di un fabbricato, pagando all'appaltatore acconti e saldo come segue:

- Anno 2020: imponibile 20.000, Iva 4.400
- Anno 2021: imponibile 30.000, Iva 6.600
- Anno 2022: imponibile 15.000, Iva 3.300

In relazione alle suddette spese, l'impresa ha operato le seguenti detrazioni secondo il prorata:

- Anno 2020: prorata 70%, Iva detratta 3.080
- Anno 2021: prorata 60%, Iva detratta 3.960
- Anno 2022: prorata 80%, Iva detratta 2.640

Nel 2022, anno di entrata in funzione del bene, l'impresa deve rettificare le detrazioni degli anni precedenti (2020 e 2021) sulla base del prorata del 2022, procedendo come segue:

- | | |
|--|--------------|
| • Iva detratta negli anni 2020 e 2021 (3.080 + 3.960): | 7.040 |
| • Iva detraibile secondo il prorata 2022 (80% di 4.400 + 6.600): | <u>8.800</u> |
| Differenza: | 1.760 |

L'impresa riporterà quindi nel rigo VF70 della dichiarazione annuale per il 2022 una rettifica della detrazione a proprio favore di 1.760.

Le eventuali rettifiche a seguito di variazione del prorata nei nove anni successivi, ossia dal 2023 al 2031, saranno eseguite in ragione di un decimo, prendendo come base di riferimento:

- l'Iva complessivamente assolta sulla costruzione del fabbricato, pari a 14.300
- il prorata 80% del 2022
- la detrazione complessivamente operata (3.080 + 3.960 + 2.640 + 1.760), di 11.440, pari all'80% dell'Iva assolta

Via d'uscita nell'assegnazione di azienda

Nella risposta n. 15/2022 l'Agenzia delle entrate ha ritenuto sussistente l'obbligo di rettifica della detrazione in relazione al trasferimento, in regime di esclusione dall'imposta, di immobili nel quadro di un'operazione che l'Agenzia stessa ha qualificato come assegnazione di ramo d'azienda.

La risposta non convince. L'Agenzia richiama i principi statuiti dalla Corte di giustizia Ue e recepiti con circolare n. 40/2002 e risoluzione n. 194/2002, in ordine all'obbligo di procedere, nell'ipotesi di assegnazione di beni per il cui acquisto non era stata detratta l'imposta (come nel caso di specie), alla rettifica della detrazione dell'Iva operata invece sui lavori di recupero degli immobili e non ancora "consumata" all'atto dell'assegnazione.

Occorre tuttavia considerare che, nella fattispecie, il trasferimento del complesso dei beni dalla società ai soci

è escluso dall'Iva non in quanto assegnazione di beni, bensì in quanto cessione di ramo d'azienda, ai sensi dell'art. 2, terzo comma, lett. b), dpr 633/72. Si tratta, quindi, di una cessione che, agli effetti dell'Iva, avviene in regime di neutralità. Pertanto, come si legge nell'art. 19 della direttiva Iva, dovendosi considerare la cessione come non avvenuta "e che il beneficiario succede al cedente", non dovrebbero realizzarsi neppure i presupposti per la rettifica della detrazione. Per effetto di questo trasferimento in regime di neutralità, gli obblighi di rettifica della detrazione passano invece al beneficiario, il quale dovrà osservarli, al verificarsi dei presupposti di legge e tenendo conto della medesima situazione in cui si trovava il cedente, come peraltro espressamente stabilisce il comma 7 dell'art. 19-bis2.

© Riproduzione riservata