ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

S.A.F.
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

L'IVA nelle operazioni di autoconsumo per destinazione dei fabbricati

Stefano Maffi

(Vicepresidente Commissione Diritto Tributario Nazionale - Imposte indirette - ODCEC Milano)

Milano, 12 aprile 2017 – C.so Europa, 11 – Milano

Il quadro normativo (Legge di stabilità 2016, art. 1, L. 208/2015)

Operazioni di assegnazione, cessione agevolata, trasformazione in S.S.

Comma 115

In vigore dal 1 gennaio 2016

115. Le società in nome collettivo, in accomandita semplice, a responsabilità limitata, per azioni e in accomandita per azioni che, entro il 30 settembre 2016, assegnano o cedono ai soci beni immobili, diversi da quelli indicati nell'*articolo 43*, comma 2, primo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al *decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*, o beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa, possono applicare le disposizioni dei commi dal presente al comma 120 a condizione che tutti i soci risultino iscritti nel libro dei soci, ove prescritto, alla data del 30 settembre 2015, ovvero che vengano iscritti entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2015. Le medesime disposizioni si applicano alle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni e che entro il 30 settembre 2016 si trasformano in società semplici.

Il quadro normativo (Legge di stabilità 2017, art. 1, co. 565)

Operazioni di assegnazione, cessione agevolata, trasformazione in S.S.

ART. 1, co. 565

(Riapertura dei termini in tema di assegnazione o cessione di taluni beni ai soci e di estromissione dei beni immobili dal patrimonio dell'impresa da parte dell'imprenditore individuale).

1. Le disposizioni dell'articolo 1, commi da 115 a 120, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, si applicano anche alle assegnazioni, trasformazioni e cessioni poste in essere **successivamente al 30 settembre 2016 ed entro il 30 settembre 2017**. I versamenti rateali dell'imposta sostitutiva di cui al comma 120 del citato articolo 1 della legge n. 208 del 2015 sono effettuati, rispettivamente, entro il 30 novembre 2017 ed entro il 16 giugno 2018.

Il quadro normativo (Legge di stabilità 2016, art. 1, L. 208/2015)

Operazioni di estromissione di immobili da parte dell'imprenditore individuale

121. L'imprenditore individuale che alla data del 31 ottobre 2015 possiede beni immobili strumentali di cui all'*articolo 43*, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al *decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*, può, entro il 31 maggio 2016, optare per l'esclusione dei beni stessi dal patrimonio dell'impresa, con effetto dal periodo di imposta in corso alla data del 1° gennaio 2016, mediante il pagamento di una imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta regionale sulle attività produttive nella misura dell'8 per cento della differenza tra il valore normale di tali beni ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto. Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni dei commi da 115 a 120.

Il quadro normativo (Legge di stabilità 2017, art. 1, co. 566)

Operazioni di estromissione di immobili da parte dell'imprenditore individuale

ART. 1, co. 566

(Riapertura dei termini in tema di assegnazione o cessione di taluni beni ai soci e di estromissione dei beni immobili dal patrimonio dell'impresa da parte dell'imprenditore individuale).

2. Le disposizioni dell'articolo 1, comma 121, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, si applicano anche alle esclusioni dal patrimonio dell'impresa dei beni ivi indicati, **posseduti alla data del 31 ottobre 2016**, poste in essere **dal 1° gennaio 2017 al 31 maggio 2017**. I versamenti rateali dell'imposta sostitutiva di cui al comma 121 del citato articolo 1 della legge n. 208 del 2015 sono effettuati, rispettivamente, entro il 30 novembre 2017 e il 16 giugno 2018. Per i soggetti che si avvalgono della presente disposizione **gli effetti dell'estromissione decorrono dal 1° gennaio 2017**.

INDICE

ANALISI IVA A VALLE:
- ***L'IVA nelle operazioni di cessione di fabbricati ai soci;***
- ***L'IVA nelle operazioni di autoconsumo esterno per destinazione.***

RIFLESSI SULL'IMPOSTA ASSOLTA A MONTE (LA DETRAZIONE D'IMPOSTA):
- ***principi generali in tema di detrazione IVA;***
- ***operazioni di autoconsumo e calcolo del pro-rata matematico (art. 19-bis);***
- ***rettifica della detrazione ex art. 19-bis2.***

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

S.A.F.
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

L'IVA nelle operazioni di cessione di fabbricati ai soci

Verifica requisito oggettivo delle cessioni di beni

DIRETTIVA 2006/112/CE

Articolo 2

1. Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

a)le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

Verifica requisito oggettivo delle cessioni di beni

DIRETTIVA 2006/112/CE

Articolo 2

1. Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

a)le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

Articolo 14

1. Costituisce «cessione di beni» il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

Verifica requisito oggettivo delle cessioni di beni

DIRETTIVA 2006/112/CE

Articolo 2

1. Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

a)le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

Articolo 14

1. Costituisce «cessione di beni» il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

D.P.R. 633/1972

Articolo 1

L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate.

Verifica requisito oggettivo delle cessioni di beni

DIRETTIVA 2006/112/CE

Articolo 2

1. Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

a)le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

Articolo 14

1. Costituisce «cessione di beni» il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

D.P.R. 633/1972

Articolo 1

L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate.

Articolo 2

1. Costituiscono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere.

Regime IVA delle cessioni di fabbricati

DIRETTIVA 2006/112/CE

Art. 12: criteri distintivi delle cessioni

…cessioni di fabbricati effettuate **entro il periodo che intercorre tra la data di completamento dell'edificio e la data della prima cessione purché tale periodo non superi i cinque anni** (art. 12, paragrafo 2)…

Art. 135, paragrafo 1, lett. J) previsione per le cessioni di fabbricati diversi da quelli di cui all'art. 12, paragrafo 1, lett a) – o sue varianti - di un **generale regime di esenzione senza il diritto alla detrazione**

Art. 137, paragrafo 1, lett. b): gli Stati membri possono accordare ai soggetti passivi il diritto di **OPTARE per l'imposizione**

D.P.R. 633/1972

Art. 10, sono esenti dall'imposta:

8-bis) le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli di cui al numero 8-ter), escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, **entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento**…. ovvero quelle effettuate dalle **stesse imprese** anche successivamente nel caso in cui nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato **l'opzione per l'imposizione**, e le cessioni di fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali…omissis…per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato **l'opzione per l'imposizione**;

Regime IVA delle cessioni di fabbricati

DIRETTIVA 2006/112/CE

Art. 12: criteri distintivi delle cessioni

…cessioni di fabbricati effettuate **entro il periodo che intercorre tra la data di completamento dell'edificio e la data della prima cessione purché tale periodo non superi i cinque anni** (art. 12, paragrafo 2)…

Art. 135, paragrafo 1, lett. J) previsione per le cessioni di fabbricati diversi da quelli di cui all'art. 12, paragrafo 1, lett a) – o sue varianti - di un **generale regime di esenzione senza il diritto alla detrazione**

Art. 137, paragrafo 1, lett. b): gli Stati membri possono accordare ai soggetti passivi il diritto di **OPTARE per l'imposizione**

D.P.R. 633/1972

Art. 10, sono esenti dall'imposta:

8-ter) le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, **entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento**, e quelle per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato **l'opzione per l'imposizione**;

Regime IVA delle cessioni di fabbricati

DIRETTIVA 2006/112/CE

Art. 199, paragrafo 1, lett c): per le cessioni di beni immobili di cui all'art. 135, paragrafo 1, lett. J) e k) qualora il cedente abbia optato per l'imposizione dell'operazione ai sensi dell'art. 137, gli Stati membri possono stabilire che il **debitore d'imposta sia il cessionario (inversione contabile)**
Cfr Circ. 9 novembre 2007 ASSONIME n. 71 – Decisione Consiglio UE 30 marzo 2004

D.P.R. 633/1972

Art. 17, D.p.r. 633/1972, Debitore d'imposta:

Co. 1 L'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi….

Co. 5 In deroga al primo comma….al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato.

Co. 6 Le disposizioni di cui al quinto comma si applicano anche:

a-bis) alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato di cui ai numeri 8-bis) e 8-ter) del primo comma dell'art. 10 per le quali nel relativo atto il cedente abbia **espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione**;

Regime IVA delle cessioni di fabbricati

Art. 10, D.p.r. 633/1972, Operazioni esenti dall'imposta:

27-quinquies) le cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2;

Fabbricato abitativo (cat. A escluso A/10)

Art. 10, co. 1, n. 8-bis)

Regime normale: Esenzione IVA

1^ eccezione: cessioni effettuate da parte dalle imprese costruttrici o di ripristino degli stessi, entro 5 anni dall'ultimazione della costruzione o dei lavori

2^ eccezione: su OPZIONE del venditore cessioni effettuate da parte dalle imprese costruttrici o di ripristino degli stessi, oltre 5 anni dall'ultimazione della costruzione o dei lavori

3^ eccezione: su OPZIONE del venditore cessioni di fabbricati destinati ad *Housing sociale* (DM 22/04/2008) NB: anche da parte di imprese non costruttrici o di rispristino degli stessi.

Fabbricato strumentale (cat. A/10,B,C,D,E)

Art. 10, co. 1, n. 8-ter) → **Regime normale: Esenzione IVA**

→ **1^ eccezione: cessioni effettuate dalle imprese di costruzione o di ripristino degli stessi entro <u>5 ANNI</u> dall'ultimazione della costruzione o dei lavori.**

→ **2^ eccezione: cessioni per le quali il cedente abbia OPTATO in atto per l'imposizione IVA**

La base imponibile nelle operazioni cessione di fabbricati – D.p.r. 633/1972

Art. 13

1.La base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi e' costituita dall'ammontare complessivo dei **corrispettivi dovuti al cedente** o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti.

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

S.A.F.
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

L'IVA nelle operazioni di autoconsumo esterno per destinazione

Verifica requisito oggettivo di alcune operazioni assimilate alle cessioni di beni (la ratio della disposizione)

CGUE 06.05.1992, causa C-20/91, *De Jong*
"*Scopo della disposizione IVA in materia di autoconsumo consiste nell'assicurare la parità di trattamento tra un soggetto d'imposta che preleva un bene dalla propria impresa* ed un *consumatore che acquista un medesimo bene*, evitando che il primo si possa avvantaggiare di *un'indebita detrazione IVA*."

Verifica requisito oggettivo di alcune operazioni assimilate alle cessioni di beni 1^ matrice comunitaria

DIRETTIVA 2006/112/CE

Articolo 16

È assimilato a una cessione di beni a titolo oneroso:

il prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo il quale lo destina al proprio uso privato o all'uso del suo personale….

lo trasferisce a titolo gratuito

o, più generalmente, lo destina a fini estranei alla sua impresa,

quando detto bene o gli elementi che lo compongono hanno dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA.

Tuttavia, non sono assimilati ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso i prelievi ad uso dell'impresa per regali di scarso valore e campioni.

Verifica requisito oggettivo di alcune operazioni assimilate alle cessioni di beni 1^ matrice comunitaria (Cessioni gratuite di beni)

DIRETTIVA 2006/112/CE

Articolo 16

È assimilato a una cessione di beni a titolo oneroso:

il prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo il quale lo destina al proprio uso privato o all'uso del suo personale….

lo trasferisce a titolo gratuito

o, più generalmente, lo destina a fini estranei alla sua impresa,

quando detto bene o gli elementi che lo compongono hanno dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA.

Tuttavia, non sono assimilati ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso i prelievi ad uso dell'impresa per regali di scarso valore e campioni.

D.P.R. 633/1972

Articolo 2

2. Costituiscono inoltre cessioni di beni:

1) ……omissis……;

2) ……omissis……;

3) ……omissis……;

4) le cessioni gratuite di beni [ad esclusione di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa se di costo unitario non superiore ad euro cinquanta] e di quelli per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta a norma dell'articolo 19, anche se per effetto dell'opzione di cui all'articolo 36-bis;

5) ……omissis……;

6) ……omissis……;

3. non sono considerate cessioni di beni:

d) Le cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati;

Verifica requisito oggettivo di alcune operazioni assimilate alle cessioni di beni 1^ matrice comunitaria (Estromissione dalla propria impresa)

DIRETTIVA 2006/112/CE

Articolo 16

È assimilato a una cessione di beni a titolo oneroso:

il prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo il quale lo destina al proprio uso privato o all'uso del suo personale….

lo trasferisce a titolo gratuito

o, più generalmente, lo destina a fini estranei alla sua impresa,

quando detto bene o gli elementi che lo compongono hanno dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA.

Tuttavia, non sono assimilati ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso i prelievi ad uso dell'impresa per regali di scarso valore e campioni.

D.P.R. 633/1972

Articolo 2

2. Costituiscono inoltre cessioni di beni:

1) ……omissis……;
2) ……omissis……;
3) ……omissis……;
4) ……omissis……;

5) la destinazione di beni all'uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore o di coloro i quali esercitano un'arte o una professione o ad altre finalità estranee alla impresa o all'esercizio dell'arte o della professione, anche se determinata da cessazione dell'attività, con esclusione di quei beni per i quali non e' stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'articolo 19;

6) ……omissis……;

Verifica requisito oggettivo di alcune operazioni assimilate alle cessioni di beni 1^ matrice comunitaria (Assegnazioni ai soci)

DIRETTIVA 2006/112/CE

Articolo 16

È assimilato a una cessione di beni a titolo oneroso:

il prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo il quale lo destina al proprio uso privato o all'uso del suo personale….

lo trasferisce a titolo gratuito

o, più generalmente, lo destina a fini estranei alla sua impresa,

quando detto bene o gli elementi che lo compongono hanno dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA.

Tuttavia, non sono assimilati ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso i prelievi ad uso dell'impresa per regali di scarso valore e campioni.

D.P.R. 633/1972

Articolo 2

2. Costituiscono inoltre cessioni di beni:

1) ……omissis……;
2) ……omissis……;
3) ……omissis……;
4) ……omissis……;
5) ……omissis……;

6) le assegnazioni ai soci fatte a qualsiasi titolo da società' di ogni tipo e oggetto …omissis….

(CGUE 17.05.2001, C-322/99 "Fischer", C.M. 40/E 2002, C.M. 26/E 2016. In particolare secondo quest'ultimo intervento di prassi (par. 7) "*l'assegnazione realizza un'ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio d'impresa. Sono, pertanto, applicabili anche ai casi di assegnazione di beni ai soci le disposizioni sull'autoconsumo (contenute nell'art. 2,*

Verifica requisito oggettivo di alcune operazioni assimilate alle cessioni di beni 2^ matrice comunitaria

DIRETTIVA 2006/112/CE

Articolo 18

Gli Stati membri possono assimilare ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso le operazioni seguenti:

a) .....omissis.....;

b) .....omissis.....;

c) ad eccezione dei casi di cui all'articolo 19, il possesso di beni da parte di un soggetto passivo o dei suoi aventi causa in caso di cessazione della sua attività economica imponibile, quando detti beni hanno dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA al momento dell'acquisto

Verifica requisito oggettivo di alcune operazioni assimilate alle cessioni di beni 2^ matrice comunitaria (Trasformazione in società semplice) (C.M. 26/E, Cap. III, Pt. II)

DIRETTIVA 2006/112/CE

Articolo 18

Gli Stati membri possono assimilare ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso le operazioni seguenti:

a) .....omissis.....;

b) .....omissis.....;

c) ad eccezione dei casi di cui all'articolo 19, il possesso di beni da parte di un soggetto passivo o dei suoi aventi causa in caso di cessazione della sua attività economica imponibile, quando detti beni hanno dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA al momento dell'acquisto

D.P.R. 633/1972

Articolo 2

3. non sono considerate cessioni di beni:

a) .....omissis.....;

b) .....omissis.....;

c) .....omissis.....;

d) .....omissis.....;

e) .....omissis.....;

f) I Passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società ed analoghe operazioni poste in essere da altri enti;

g) .....omissis.....;

h) .....omissis.....;

i) .....omissis.....;

l) .....omissis.....;

m) .....omissis.....;

Verifica requisito oggettivo di alcune operazioni assimilate alle cessioni di beni 2^ matrice comunitaria (Trasformazione in società semplice) (C.M. 26/E, Cap. III, Pt. II)

DIRETTIVA 2006/112/CE

Articolo 18

Gli Stati membri possono assimilare ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso le operazioni seguenti:

a) .....omissis.....;

b) .....omissis.....;

c) ad eccezione dei casi di cui all'articolo 19, il possesso di beni da parte di un soggetto passivo o dei suoi aventi causa in caso di cessazione della sua attività economica imponibile, quando detti beni hanno dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA al momento dell'acquisto

D.P.R. 633/1972

Articolo 2

2. Costituiscono inoltre cessioni di beni:

1) .....omissis.....;

2) .....omissis.....;

3) .....omissis.....;

4) .....omissis.....;

5) la destinazione di beni all'uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore o di coloro i quali esercitano un'arte o una professione o ad altre finalità estranee alla impresa o all'esercizio dell'arte o della professione, anche se determinata da cessazione dell'attività, con esclusione di quei beni per i quali non e' stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'articolo 19;

6) .....omissis.....;

Verifica requisito oggettivo di alcune operazioni assimilate alle cessioni di beni 2^ matrice comunitaria (Trasformazione in società semplice - criticità)

E' così scontato che la trasformazione in società semplice realizzi un'ipotesi di cessazione di attività dal punto di vista IVA? Si contrappongono due tesi.

1^ tesi (sostenuta dal Fisco, cfr. C.M. 26/E, Cap. III, Pt. II) **la società semplice che ha come oggetto esclusivo o principale la gestione dei beni, non svolge attività rilevante ai fini dell'IVA**.

Ciò in quanto ai sensi dell'art. 4, secondo comma, n. 2), del D.P.R. n. 633 del 1972, svolgono attività d'impresa solo gli enti pubblici e privati, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica e le società semplici che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole.

Poiché ai fini civilistici le società semplici non possono svolgere attività commerciali (art. 2249 c.c.), la disposizione recata dall'art. 4, secondo comma, n. 2), citato, deve essere limitata, per le società semplici, al solo svolgimento di attività agricole.

Ancor più tranciante la C.M. 37/E, Par. 10: "*all'atto della trasformazione, la società trasformanda* ***dovrà provvedere alla chiusura della partita IVA.***"

Verifica requisito oggettivo di alcune operazioni assimilate alle cessioni di beni 2^ matrice comunitaria (Trasformazione in società semplice - criticità)

E' così scontato che la trasformazione in società semplice realizzi un'ipotesi di cessazione di attività dal punto di vista IVA? Si contrappongono due tesi.

2^ tesi (Cfr. Consiglio Nazionale Notariato – Studio n. 92-2016/T) **la società semplice che ha come oggetto esclusivo o principale la gestione dei beni immobili <u>potrebbe continuare a svolgere attività rilevante ai fini dell'IVA</u>**.

La soggettività ai fini iva si ricollega allo svolgimento di un'attività economica indipendente a prescindere dalla natura commerciale del soggetto. Secondo tale ricostruzione costituisce attività economica ai soli fini iva (art. 9 Direttiva IVA 2006/1127CE) anche lo "*sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità*". Nel regime Iva non bisognerebbe essere imprenditori dal punto di vista civilistico per poter procedere a gestire beni immobili dietro compenso; dovrebbe in tal caso ammettersi la possibilità che la società semplice continui a gestire gli immobili ai soli effetti dell'IVA (cfr. C.M. n. 128/1997). Seguendo tale tesi la con trasformazione non si realizzerebbe un'ipotesi di autoconsumo, bensì un'operazione F.C. IVA ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. f).

Analisi IVA a Valle

Beni detassati (IVA detratta, parzialmente o totalmente)

L'operazione di autoconsumo per destinazione da luogo ad un'operazione rilevante ai fini IVA

Imponibile (per obbligo o per opzione) o esente

In caso di esenzione da valutare eventuale rettifica IVA

Beni tassati (IVA non detratta o non applicata poiché acquisto da privati o ante 1973)

L'operazione di autoconsumo per destinazione da luogo ad un'operazione fuori campo IVA

In caso di spese incrementative oggetto di detrazione IVA valutare eventuale loro rettifica IVA

La base imponibile nelle operazioni prive di onerosità – D.p.r. 633/1972

Art. 13

1.La base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi e' costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti.

2. Agli effetti del comma 1 i corrispettivi sono costituiti:

a) ……;

b) ……;

c) per le cessioni indicate ai numeri 4), 5) e 6) del secondo comma dell'articolo 2, dal **prezzo di acquisto** o, in mancanza, dal **prezzo di costo dei beni o di beni simili**, determinati **nel momento in cui si effettuano tali operazioni**;

d) ……;

La base imponibile nelle operazioni prive di onerosità – Direttiva 2006/112/CE

Articolo 74

Per le operazioni di prelievo o di destinazione da parte di un soggetto passivo di un bene della propria impresa o di detenzione di beni da parte di un soggetto passivo o da parte dei suoi aventi diritto in caso di cessazione della sua attività economica imponibile, contemplate agli articoli 16 e 18, la base imponibile è costituita dal **prezzo di acquisto dei beni o di beni simili**, o, in mancanza del prezzo di acquisto, **dal prezzo di costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni**.

Sentenze CGUE

17 maggio 2001, causa C-322/99 e 323/99, *Fischer e Brandenstein*

8 maggio 2013, causa C-142/12, *Marinov*

Circolare ASSONIME n. 42/2009 - C.M. 26/E, Cap. I, Pt. II, par. 7.1 - C.M. 37/E, par. 8

Base imponibile = VALORE RESIDUO AL MOMENTO DEL PRELIEVO

Base imponibile = Prezzo di acquisto bene (rilevante e detraibile ai fini IVA)

(vanno considerati i canoni leasing pagati ante riscatto)

+ spese relative ad interventi incrementativi (rilevanti e detraibili ai fini IVA)

– deprezzamento dovuto all'usura

La base imponibile nelle operazioni prive di onerosità – Direttiva 2006/112/CE

Sembra contraddittorio il senso dell'espressione costo di acquisto (accezione di costo storico) nel momento in cui si effettuano le operazioni di destinazione a finalità estranee quelle d'impresa. E' una contraddizione solo apparente poiché:

Base imponibile = VALORE RESIDUO AL MOMENTO DEL PRELIEVO

= Prezzo di acquisto bene (rilevante ai fini IVA) + spese relative ad interventi incrementativi (rilevanti ai fini IVA) – deprezzamento dovuto all'usura

consente di recuperare il medesimo importo in fase di estromissione

consente di recuperare il medesimo importo in fase di estromissione (Il fatto che tengo conto solamente dei costi incrementativi rilevanti ai fini IVA, dovrebbe far divergere il valore residuo dal valore normale (che invece tiene conto per esempio del costo del lavoro, che non ha alcuna rilevanza IVA)

considerandolo nella base imponibile non tengo conto del costo che è servito per produrre beni e servizi che hanno prodotto operazioni IVA (se ne tenessi conto duplicherei l'imposta)

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

S.A.F.
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

L'IVA nelle operazioni di autoconsumo per destinazione dei fabbricati

Riflessi sull'imposta assolta a monte (la detrazione d'imposta):

Art. 19, co. 1 e 2, dall'imposta dovuta è detraibile l'IVA

- **assolta** in relazione ai beni importati
- **addebitata a titolo di rivalsa** sui beni o servizi acquistati (nesso stretto con la rivalsa)
- **dovuta** (effettivamente…non per il semplice fatto di essere indicata in fattura)
- **afferente** (valutazione prospettica)
- **da un soggetto passivo**
- **nell'esercizio della propria attività** (requisito dell'inerenza, cfr. R.M. n. 244/E, 23 luglio 2003**)**
- **(*successivamente all'annotazione*** *della fattura o della bolletta doganale nel registro ex art. 25*)

Diritto alla detrazione – classificazione delle operazioni attive e relativo regime della detrazione d'imposta (sintesi) ART 19, CO. 4, CO. 5

Operazioni attive effettuate dal contribuente	**Regime di detrazione**
Operazioni non soggette all'imposta (senza diritto alla detrazione)	**Indetraibilità** imposta afferente
Operazioni esenti	**Indetraibilità** imposta afferente
Operazioni non soggette all'imposta (assimilate a quelle che conferiscono diritto alla detrazione)	**Detraibilità** imposta afferente
Soggetti che esercitano contemporaneamente: **attività** non soggette all'imposta (senza diritto alla detrazione) e **attività** imponibili o non soggette all'imposta ma assimilate a quelle che conferiscono diritto alla detrazione	**Detraibilità parziale** IVA afferente operazioni che danno diritto alla detrazione ex. art. 19. co. 4 (utilizzo di criteri oggettivi, cfr. punto 3.2 C.M. 328/E 24 Dicembre 1997) **PRO-RATA FISICO**
Beni utilizzati promiscuamente per fini privati e d'impresa o professionale	Idem sopra (art. 19, co, 4)
Soggetti che esercitano contemporaneamente: **attività** esenti e **attività** imponibili o non soggette all'imposta ma assimilate a quelle che conferiscono diritto alla detrazione	**Detraibilità con pro-rata** ex. art. 19. co. 5 **PRO-RATA MATEMATICO** NB: esclusione da pro-rata per operazioni esenti ex. art. 10, nn. 1)-9) (torna applicabile l'indetraibilità delle op. passive direttamente afferenti)

Diritto alla detrazione – pro-rata di detraibilità (definizione)

Art. 19. co. 5 (artt. 173-175 Direttiva 2006/112/CE) :

i contribuenti che effettuano sia **ATTIVITA**' che danno luogo ad ***OPERAZIONI*** che conferiscono diritto alla detrazione (OI + OA), sia **ATTIVITA'** che danno luogo ad ***OPERAZIONI*** esenti (OE), applicano il cd. "*pro-rata di detraibilità*" il cui funzionamento è regolato dal successivo art. 19-bis:

$$PD = \frac{OI + OA}{OI + OA + OE}$$

Ove: **PD**= precentuale di detraibilità; **OI**=operazioni imponibili; **OA**=operazioni assimilate; **OE**= operazioni esenti (c.m. 328/E 1997)

Diritto alla detrazione – pro-rata di detraibilità (ambito di applicazione – art. 19, co. 5)

alla ATTIVITA'

Art. 36: applicazione unitaria dell'IVA per Tutte le sub-attività

che danno luogo ad *operazioni* che conferiscono il diritto detrazione: SUB ATTIVITA' (OI+OA)

che danno luogo ad *operazioni* esenti: SUB ATTIVITA' (OE)

Le *operazioni* dovrebbero essere effettuate con un certo grado di sistematicità o abitualità atto a qualificare l'insieme delle operazioni compiute, come ATTIVITA' che conferisce il diritto alla detrazione (o meno).

Diritto alla detrazione – pro-rata di detraibilità (definizione)

$$PD = \frac{OI + OA}{OI + OA + OE}$$

Non si tiene conto né al numeratore né al denominatore:

- *delle cessioni di beni ammortizzabili;*
- *delle operazioni ex. art. 2, 3° co. lett. a), b), d) e f)*
- *dei passaggi interni ex art. 36 (ultimo comma)*

Non si tiene conto al denominatore (quindi aumenta il pro-rata di detraibilità) delle seguenti *"operazioni"* esenti (OE):

- *art. 10, 27-quinquies*
- *art. 10, nn. 1)-9) se "accessorie" o "occasionali"*

Diritto alla detrazione – pro-rata di detraibilità (definizione)

$$PD = \frac{OI + OA}{OI + OA + OE}$$

Non si tiene conto :

- *delle cessioni di beni ammortizzabili;*
- *art. 10, nn. 1)-9) se "accessorie" o "occasionali"*
- *art. 10, 27-quinquies*
- *delle operazioni ex. art. 2, 3° co. lett. a), b), d) e f)*
- *dei passaggi interni ex art. 36 (ultimo comma)*

Art. 174, par. 2: non si tiene conto

- *lett. a) dell'importo del volume d'affari relativo ai beni d'investimento utilizzati dal soggetto passivo nella sua impresa; (cfr. Sentenza CGUE C-98/07 , 6 marzo 2008, "Nordania Finans A/S")*
- *lett. b) dell'importo del volume d'affari relativo alle operazioni accessorie immobiliari e finanziarie. (cfr. Sentenza CGUE C-378/15, 14 dicembre 2016, "Mercedes Benz Italia")*

Diritto alla detrazione – soggetti pro-ratisti :istruzioni alla dichiarazione IVA

Si evidenzia che la compilazione dei righi da VF53 a VF55 è alternativa alla compilazione delle caselle 2, 3 e 7 del rigo VF30.

SEZ. 3 - Determinazione dell'IVA ammessa in detrazione	VF30	METODO UTILIZZATO PER LA DETERMINAZIONE DELL'IVA AMMESSA IN DETRAZIONE					
		• agenzie di viaggio	1		• associazioni operanti in agricoltura	5	
		• beni usati	2		• spettacoli viaggianti e contribuenti minori	6	
		• operazioni esenti	3	X	• attività agricole connesse	7	
		• agriturismo	4		• imprese agricole	8	

SEZ. 3-C Casi particolari				
		Occasionale effettuazione di operazioni esenti ovvero di operazioni imponibili		
	VF53	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	1	
		Se le operazioni imponibili effettuate sono occasionali barrare la casella	2	
	VF54	Se sono state effettuate cessioni occasionali di beni usati con l'applicazione del regime del margine (d.l. n. 41/1995) barrare la casella	1	
		Riservato alle imprese agricole		
	VF55	Operazioni occasionali rientranti nel regime previsto dall'art. 34-bis per le attività agricole connesse	Imponibile 1 ,00	Imposta 2 ,00

Diritto alla detrazione – soggetti pro-ratisti :istruzioni alla dichiarazione IVA

Campo 4 indicare l'ammontare delle cessioni di beni ammortizzabili e dei passaggi interni entrambi esenti da IVA. Tali operazioni non devono essere computate ai fini del calcolo del pro-rata di detraibilità.

SEZ. 3-A
Operazioni esenti

		Imponibile	Imposta
VF31	Acquisti destinati alle operazioni imponibili occasionali	1 ,00	2 ,00
VF32	Se per l'anno 2015 sono state effettuate esclusivamente operazioni esenti barrare la casella	1	
VF33	Se per l'anno 2015 ha avuto effetto l'opzione di cui all'art. 36-bis barrare la casella	1	

Dati per il calcolo della percentuale di detrazione

VF34

Operazioni esenti relative all'oro da investimento effettuate dai soggetti di cui all'art. 19, co. 3, lett. d)	Operazioni esenti di cui ai nn. da 1 a 9 dell'art. 10 non rientranti nell'attività propria dell'impresa o accessorie ad operazioni imponibili	Operazioni esenti di cui all'art. 10, n. 27-quinquies	Beni ammortizzabili e passaggi interni esenti
1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00

Operazioni non soggette	Operazioni non soggette di cui all'art 74, co. 1	Operazioni esenti art. 19, co. 3, lett. a-bis)	Operazioni artt. da 7 a 7-septies senza diritto alla detrazione
5 ,00	6 ,00	7 ,00	8 ,00

Percentuale di detrazione (arrotondata all'unità più prossima)
9 %

Campo 2 indicare l'ammontare delle operazioni esenti, di cui all'art. 10, numeri da 1 a 9, se non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o sono accessorie ad operazioni imponibili. Tali operazioni non devono essere computate ai fini del calcolo del pro-rata di detraibilità.

Al riguardo, si precisa che per attività propria dell'impresa deve intendersi ogni attività compresa nell'ordinario campo di azione dell'impresa e cioè nell'oggetto proprio ed istituzionale della stessa, con la sola esclusione di quelle attività che non risultino svolte in via principale, vale a dire come direttamente rivolte al conseguimento delle finalità proprie dell'impresa, ma in via meramente strumentale, accessoria od occasionale (cfr. circolari n. 25 del 3 agosto 1979 e n. 71 del 26 novembre 1987).

Diritto alla detrazione – soggetti NON pro-ratisti:istruzioni alla dichiarazione IVA 2016, pag 45:

Rigo VF53 deve essere compilato dai soggetti che nell'esercizio di attività che danno luogo all'effettuazione di operazioni imponibili hanno effettuato occasionalmente operazioni esenti ovvero dai contribuenti che nell'esercizio di attività che danno luogo all'effettuazione di operazioni esenti hanno effettuato occasionalmente operazioni imponibili. In particolare:

– **la casella 1** deve essere barrata se sono state effettuate **operazioni esenti** meramente occasionali ovvero esclusivamente le operazioni esenti previste ai nn. da 1 a 9 dell'art. 10, non rientranti nell'attività propria dell'impresa o accessorie ad operazioni imponibili. L'ammontare di tali operazioni esenti va riportato nel rigo VE33, mentre gli acquisti inerenti devono essere indicati nel rigo VF18;

SEZ. 3-C Casi particolari		**Occasionale effettuazione di operazioni esenti ovvero di operazioni imponibili**	
	VF53	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	1 ☒

Diritto alla detrazione – soggetti NON pro-ratisti: Istruzioni alla dichiarazione IVA 2015, pag 44,45:

Si evidenzia che la compilazione dei righi da VF53 a VF55 è alternativa alla compilazione delle caselle 2, 3 e 7 del rigo VF30.

SEZ. 3 - Determinazione dell'IVA ammessa in detrazione

VF30 METODO UTILIZZATO PER LA DETERMINAZIONE DELL'IVA AMMESSA IN DETRAZIONE

• agenzie di viaggio	1		• associazioni operanti in agricoltura	5	
• beni usati	2		• spettacoli viaggianti e contribuenti minori	6	
• operazioni esenti	3		• attività agricole connesse	7	
• agriturismo	4		• imprese agricole	8	

VF18 Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione ,00

SEZ. 3-C
Casi particolari

Occasionale effettuazione di operazioni esenti ovvero di operazioni imponibili

VF53	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	1	
	Se le operazioni imponibili effettuate sono occasionali barrare la casella	2	
VF54	Se sono state effettuate cessioni occasionali di beni usati con l'applicazione del regime del margine (d.l. n. 41/1995) barrare la casella	1	

Riservato alle imprese agricole

			Imponibile		Imposta
VF55	Operazioni occasionali rientranti nel regime previsto dall'art. 34-bis per le attività agricole connesse	1	,00	2	,00

Teoria e pratica

LA RETTIFICA DELLA DETRAZIONE

Diritto alla detrazione – rettifica della detrazione (art. 19bis2)

Ratio della rettifica della detrazione inizialmente operata

coordinare due princìpi su cui è fondata la disciplina della detrazione

IMMEDIATEZZA

del diritto ad operare la detrazione dell'imposta assolta o dovuta sugli acquisti

SENZA NECESSITA' DI ATTENDERE L'EFFETTTIVO UTILIZZO

del bene o servizio acquisito

AFFERENZA

degli acquisti effettuati ad operazioni "a valle" imponibili o assimilate

Diritto alla detrazione – rettifica della detrazione (art. 19bis2)

Modifiche radicali con il D. Lgs. 2 Settembre 1997, n. 313

Fino al 31 Dicembre 1997

Precedente art. 19-bis:

- rettifica solo per beni "*ammortizzabili*";
- unicamente nel caso di variazione del pro-rata di detrazione di oltre 10 punti percentuali nel periodo di "*tutela fiscale*"

Dal 1° gennaio 1998

Nuovo art. 19-bis2

RISULTANO AMPLIATE LE IPOTESI DI RETTIFICA DELLA DETRAZIONE

- rettifica per cambio di destinazione di beni ***non ammortizzabili*** e **servizi** all'atto della prima utilizzazione (co. 1);
- rettifica per cambio di destinazione di ***beni ammortizzabili*** durante il periodo di tutela fiscale (co. 2);
- rettifica per mutamenti nel regime delle operazioni attive, nel regime delle detrazioni o dell'attività esercitata (co.3);
- rettifica della detrazione d'imposta relativa a ***beni ammortizzabili*** e **servizi incrementativi** per variazione del pro-rata durante iI periodo di tutela fiscale (co. 4);
- rettifica della detrazione d'imposta relativa a **beni ammortizzabili** ceduti nel periodo di tutela fiscale (co. 6).

Diritto alla detrazione – rettifica della detrazione (art. 19bis2)

Particolarità per la rettifica IVA dei fabbricati (art. 19bis2, commi 8 e 9)

- i fabbricati sono considerati "*ex-lege*" beni ammortizzabili **agli effetti del solo art. 19bis2**;
- **aree fabbricabili** seppur non espressamente classificate dalla norma tra i beni ammortizzabili o non ammortizzabili, vengono fatte confluire nel meccanismo di rettifica dei fabbricati ed il periodo di osservazione decorre dalla data di ultimazione dei fabbricati sulla cui area si è costruito;
- **periodo di tutela fiscale** 10 anni (anno di entrata in funzione e 9 anni successivi) decorrenti dalla data di acquisto o di ultimazione del fabbricato);
- **unità immobiliari incluse in fabbricati oggetto di rettifica** l'Iva oggetto di rettifica deve essere determinata attraverso il ricorso a parametri unitari che consentano di rispettare il criterio di proporzionalità tra costi dell'unità immobiliare e costi dell'edificio immobiliare oggetto di rettifica;
- **momento di effettuazione della rettifica*:*** le rettifiche sono effettuate nella dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si verificano gli eventi che hanno dato luogo a rettifica della detrazione (cfr. CM 12/E 2007 punto 1.)

Diritto alla detrazione – rettifica della detrazione (art. 19bis2)

Esimenti dalla rettifica alla detrazione (art. 35, co. 9 DL 223/2006 – CM 12/E 1 marzo 2007)

Clausola esimente generale: affrancamento dall'obbligo di rettifica solamente nei casi in cui la riforma del DL 223/2006 ha reso esenti le operazioni a valle (CM 12/E 1° marzo 2007)

Esimenti particolari dalla rettifica della detrazione (art. 35, comma 9, DL 223/2006)			
Tipologia fabbricato	**Tipologia soggetto passivo d'imposta**	**Condizioni oggettive da verificare**	**Rettifica della detrazione**
Fabbricato abitativo	Impresa di costruzione o di ripristino	Fabbricato abitativo per cui il periodo di quattro anni dalla data di ultimazione è scaduto entro il 4 luglio 2006 (sono quindi quelli ultimati entro il 4 luglio 2002)	No, il diritto alla detrazione deve ritenersi acquisito anche se successivamente al 4 luglio 2006 siano impiegati in operazioni esenti.
Fabbricato abitativo	Impresa di Trading	Fabbricato abitativo posseduto al 4 luglio 2006	No, il diritto alla detrazione deve ritenersi acquisito anche se successivamente al 4 luglio 2006 siano impiegati in operazioni esenti.
Fabbricato strumentale	Qualsiasi impresa	Contratti stipulati (di locazione o cessione) ante 12 agosto 2006	No, il diritto alla detrazione deve ritenersi acquisito anche se successivamente all'entrata in vigore della nuova normativa non sia stata effettuata opzione per IVA (ex art. 10 nn. 8 e 8ter).
		Contratti (di locazione o cessione) stipulati dopo il 12 agosto 2006	Si applica rettifica se l'operazione a valle è fatta in esenzione.

Diritto alla detrazione – rettifica per cambio di destinazione di "beni ammortizzabili" da parte di soggetti NON PRO-RATISTI (art. 19bis2, co. 2, co. 6)

Es 1: società commerciale (non soggetta a pro-rata) detiene un fabbricato assegnabile ex. L 208/2015. Il **fabbricato è di categoria catastale A/2**, è un appartamento acquistato nel 2009 e da tale anno destinato a locazione; a dicembre 2015 è scaduto il contratto di locazione ed ora è a disposizione. All'atto dell'acquisto non è stata detratta IVA (ex. Art. 19bis1, lett i)). Si decide di assegnarlo ai soci nel 2016.

- IVA all'atto di acquisto: 1.000, NON detratta ex art. 19bis1, lett i) →
- periodo di tutela fiscale:10 anni da quello di utilizzo (2009-2018) →
- anno 2009-2015: destinato a locazione esente (art. 10, co. 1, n. 8)) → **NO rett. detr.**
- anno 2016: assegnazione ai soci, cambio destinazione, operazione a valle FC IVA ex. Art. 2, co. 2, n. 6), C.M. 40/E (par. 1.4.11) → **NO rett. detr.**

RATIO: non avendo detratto IVA a monte, l'operazione a valle è FC IVA. E' garantita la neutralità dell'operazione e non vi è alcun salto d'imposta; non serve quindi operare alcuna rettifica della detrazione originariamente operata.

Diritto alla detrazione – rettifica per cambio di destinazione di "beni ammortizzabili"e "servizi incrementali" da parte di soggetti NON PRO-RATISTI (art. 19bis2, co. 2, co. 6) (C.M. 40/E 2002, par. 1.4.11)

Es 2: società commerciale (non soggetta a pro-rata) detiene un fabbricato assegnabile ex. L 208/2015. Il **fabbricato, di categoria catastale A/10**, è un ufficio acquistato nel 2009, con IVA detratta pari ad € 1.000, da tale anno destinato a locazione imponibile (per opzione). Nel 2010 si sostengono spese incrementali regolarmente detratte per € 100 (ultimazione lavori 2010). A dicembre 2015 è scaduto il contratto di locazione ed é ora a disposizione. Si decide di assegnarlo ai soci nel 2016 in esenzione IVA.

a.oggetto osservazione: costo del bene

- IVA all'atto di acquisto: € 1.000, detratta ex art. 19bis1, lett i)
- periodo di tutela fiscale:10 anni da quello di utilizzo (2009-2018)
- anno 2009-2015 (costo dell'immobile): destinato a locazione imp. IVA (art. 10, co. 1, n. 8)

➡ **NO rett. detr.**

- anno 2016: assegnazione ai soci, cambio destinazione, operazione a valle rientrante nel campo di applicazione IVA ex. art. 2, co. 2, n. 5), esente IVA ex. Art. 10, co. 1, n. 8)-ter ➡ **SI rett. detr. 3/10 mancanti** (ex. art. 19bis2, co. 6. € 1.000 X 3/10= € 300 rettifica a sfavore)

RATIO: avendo detratto l'IVA a monte, l'operazione a valle rientra nel campo di applicazione dell'IVA; tuttavia il contribuente non assolve l'IVA perché assegna in esenzione IVA. La rettifica della detrazione consente all'Erario di recuperare parte dell'IVA detratta (e non riversata in sede di assegnazione esente).

segue ➡

Diritto alla detrazione – rettifica per cambio di destinazione di "beni ammortizzabili"e "servizi incrementali" da parte di soggetti NON PRO-RATISTI (art. 19bis2, co. 2, co. 6) (C.M. 40/E 2002, par. 1.4.11)

➡ continua

b. oggetto osservazione: costi incrementali del bene

- IVA all'atto dell'ultimazione delle spese incrementali: € 100, detratte ex art. 19bis1, lett i)
- periodo di tutela fiscale:10 anni da ultimazione lavori (2010-2019) (Cfr. R.m. 9 luglio 2009, n.178/E)
- anno 2010-2015: immobile destinato a locazione IVA (art. 10, co. 1, n. 8)) ➡ **NO rett. detr.**
- anno 2016: assegnazione ai soci, cambio destinazione, operazione a valle rientrante nel campo di applicazione IVA ex. art. 2, co. 2, n. 5), esente IVA ex. Art. 10, co. 1, n. 8)-ter **SI rett. detr. 4/10 mancanti** (ex. art. 19bis2, co. 6. € 100 X 4/10= € 40 rettifica a sfavore)

RATIO: il contribuente dovrà, in relazione all'imposta afferente a dette spese operare la rettifica della detrazione a norma dell'art. 19-bis2, qualora le stesse siano incrementative e non abbiano esaurito la loro utilità (C.M. 40/E 2002, par. 1.4.11). La rettifica della detrazione consente all'Erario di recuperare parte dell'IVA detratta sulle spese incrementative (e non riversata in sede di assegnazione esente).

NB: la rettifica delle prestazioni di servizi relativi a trasformazione, riattamento, ristrutturazione dei beni ammortizzabili è prevista solo al comma 4 dell'art. 19.bis2 (rettifica di pro-rata), tuttavia non è espressamente contemplata né al comma 2 né al comma 6!

Tuttavia, l'intervento di prassi richiama genericamente l'art. 19-bis2. Pare corretto ritenere che tali prescrizioni sui costi incrementali siano applicabili anche in tali casi.

Diritto alla detrazione – rettifica per variazione di pro-rata
(art. 19bis2, co. 4, primo periodo e co. 6 "*assegnazione nel periodo di tutela*")

Es 3: una società immobiliare di costruzione il 21 marzo 2011, anno in cui il pro-rata era dell'80%, aveva terminato la costruzione di un fabbricato (**fabbricati abitativo**) insistente su di un'area fabbricabile in precedenza acquistata.

Dalla contabilità del cantiere emerge che l'IVA assolta durante la costruzione è la seguente:

- 2002: iva assolta sul area fabbricabile € 1.000, quando il pro-rata di detraibilità di quell'anno era del 100%;
- 2010: iva assolta sui SAL liquidati nell'anno € 1.000, con un pro-rata di detraibilità dell'anno dell'70%;
- 2011: ultimata la costruzione, iva assolta sui SAL liquidati nell'anno € 1.000, con un pro-rata di detraibilità dell'anno del 80%. Il bene rimane in magazzino negli anni successivi.
- 2016: assegna tutti il fabbricato a rimanenza ai soci in esenzione IVA (**il 22 marzo 2016 sono trascorsi i cinque anni dalla loro ultimazione**).

Diritto alla detrazione – rettifica per variazione di pro-rata (art. 19bis2, co. 4, primo periodo e co. 6 "*assegnazione nel periodo di tutela*")

anno	IVA assolta	pro-rata dell'anno	IVA provvis. detratta	pro-rata di rif. (anno ultimazione)	IVA detraibile seocondo pro-rata anno rif. (anno ultimazione)	Differenza	Rettifica
2002	1.000,00	100%	1.000,00	80%	800,00	- 200,00	0,00
2010	1.000,00	70%	700,00	80%	800,00	100,00	0,00
2011	**1.000,00**	**80%**	**800,00**	**80%**	**800,00**	**-**	**-100,00**
2012		100%		80%	-	60,00	60,00
2013		100%		80%	-	60,00	60,00
2014		100%		80%	-	60,00	60,00
2015		100%		80%	-	60,00	60,00
2016		0%		80%	-	- 1.200,00	-1.200,00
	3.000,00		**2.500,00**			**- 1.060,00**	**- 1.060,00**

oggetto osservazione: costo del bene

- periodo di tutela fiscale:10 anni da fine lavori (2011-2020)
- IVA detratta all'inizio del periodo di osservazione (2011): € 2.500 -€ 100 (1^ rettifica ex. art. 19-bis2, co. 4));
- rettifica nei successivi anni di tutela fiscale (ex. art. 19-bis2, co. 4) : € 60 X 4 = + € 240
- rettifica nel 2016 all'atto di assegnazione in esenzione IVA (ex. art. 19-bis2, co. 6): -€ 1.200 (€ 3000*80%*5/10)

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

S.A.F.
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

Stefano Maffi
(Vicepresidente Commissione Diritto Tributario Nazionale - Imposte indirette - ODCEC Milano)
Indirizzo e-mail: s.maffi@maffitax.it