

D.L. N. 223/2006: IL REGIME DI ESENZIONE IVA DEI FABBRICATI E LA RETTIFICA DELLA DETRAZIONE NELLA PROSPETTIVA DELLE RECENTI MODIFICHE

di Fernando Del Nero

Riferimenti

Decreto Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633, Art. 10

Decreto Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633, Art. 19

Decreto Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633, Art. 19-bis

Decreto Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633, Art. 19-bis2

Decreto Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633, epigrafe

SOMMARIO: **1.** Introduzione - **2.** Fabbricati abitativi: 2.1. Locazioni; 2.2. Cessioni - **3.** Fabbricati strumentali per natura: 3.1. Cessioni; 3.2. Locazioni - **4.** Il regime della detrazione Iva - **5.** L'istituto della rettifica: 5.1. Rettifiche per cambio di destinazione; 5.2. Rettifiche per mutamento del regime fiscale; 5.3. Rettifiche della detrazione per variazione del *pro rata* - **6.** La rettifica dei fabbricati in giacenza - **7.** Regime transitorio.

1. Introduzione

La **L. 4 agosto 2006, n. 248**, pubblicata nel Supplemento ordinario n. 183/L alla *Gazzetta Ufficiale* n. 186 dell'11 agosto 2006, convertendo, con modificazioni, il **D.L. 4 luglio 2006, n. 223**, in vigore dal 4 luglio dello stesso anno, ha introdotto rilevanti novità nell'ambito della fiscalità immobiliare, soprattutto nella disciplina Iva delle compravendite e delle locazioni di fabbricati strumentali per natura e abitativi ^[1].

In particolare, nella definitiva versione approvata dal Parlamento, il testo novellato del comma 1 dell'**art. 10** del **D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633**, ai nn. 8), *8-bis*) e *8-ter*), pur ribadendo il principio generale secondo il quale sono esenti dall'imposta tutte le cessioni e le locazioni di fabbricati, contiene una serie di eccezioni all'esenzione, con la conseguenza che lo stesso sembra ormai trovare applicazione solo in via residuale.

Prima di analizzare gli effetti degli intervenuti cambiamenti sui regimi della detrazione e della rettifica, appare quanto mai opportuno richiamare, seppure in sintesi, il quadro normativo che si è delineato, anche alla luce delle indicazioni fornite dalle circolari dell'Agenzia delle Entrate 4 agosto 2006, n. 27/E e 1° marzo 2007, n. 12/E (in "*il fisco*" n. 10/2007, fascicolo n. 2, pag. 1410), e dalla **L. 27 dicembre 2006, n. 296** (Finanziaria 2007) ^[2], tenendo conto delle peculiari differenze che presentano gli immobili a destinazione abitativa rispetto a quelli strumentali.

2. Fabbricati abitativi

2.1. Locazioni

In base al nuovo dettato del n. 8) del comma 1 dell'**art. 10**, le locazioni di immobili a destinazione abitativa, comprese le loro pertinenze ^[3], sono considerate operazioni esenti. Conseguentemente, per esigenze di coordinamento normativo, è stato soppresso il n. 127-*ter*) della Tabella A, Parte Terza, allegata al **D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633** ^[4], ed è richiesta la registrazione dei contratti in termine fisso con applicazione dell'imposta proporzionale di registro nella misura del 2 per cento, come avviene per i privati.

Fanno eccezione le sole locazioni effettuate dalle imprese che, in esecuzione di programmi di edilizia abitativa convenzionata, hanno costruito i fabbricati o hanno eseguito sugli stessi gli interventi di recupero di cui all'**art. 31**, comma 1, lettere *c*), *d*) ed *e*), della **L. 5 agosto 1978, n. 457** ^[5], per le quali il **comma 330 dell'art. 1** della Finanziaria 2007 ha ripristinato l'applicazione dell'Iva al 10 per cento. In questo caso, il contratto deve essere stipulato entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, e deve avere una durata non inferiore a quattro anni.

2.2. Cessioni

Secondo la nuova formulazione del n. 8-bis) dell'art. 10, il regime di esenzione viene esteso anche alle cessioni di fabbricati abitativi e relative pertinenze. Sono espressamente esclusi quelli venduti entro i quattro anni dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione o di ristrutturazione, dalle imprese che, anche tramite contratto di appalto a imprese terze ^[6], li hanno costruiti o vi hanno eseguito interventi di recupero; nonché quelli ceduti anche successivamente, purché entro tale termine siano stati locati con contratto di durata "... non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata" ^[7].

Ciò premesso va rilevato che la portata della locuzione usata "ultimazione della costruzione", per il suo significato non univoco, non consente di individuare un termine preciso da cui far decorrere il calcolo dei quattro anni, essenziale per definire il corretto regime Iva applicabile.

Nell'affrontare questo delicato aspetto, la [circolare n. 12/E](#) ha chiarito che il concetto di ultimazione della costruzione o degli interventi di recupero deve essere individuato nel momento in cui l'immobile è idoneo ad espletare la sua funzione ovvero diventa idoneo ad essere destinato al consumo.

In questo senso si deve considerare ultimato l'immobile per il quale è intervenuta da parte del direttore dei lavori l'attestazione di ultimazione degli stessi, che di norma coincide con la dichiarazione da rendere in catasto ai sensi degli artt. 23 e 24 del [D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380](#). La stessa circolare, inoltre, con una interpretazione estensiva, considera ultimato anche il fabbricato che, ancorché privo di formale attestazione di ultimazione, sia concesso in uso a terzi con i contratti relativi al suo utilizzo.

Al riguardo, si impone un'ulteriore riflessione. I principi generali del provvedimento potrebbero, infatti, sollevare perplessità sul trattamento di imponibilità o esenzione da riservare alle cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricati che si trovano in corso di costruzione (allo stato di rustico).

Tuttavia, si riteneva che la specifica novità dell'attuale testo limitasse l'imponibilità unicamente alle abitazioni cedute nei quattro anni dall'ultimazione, e non potesse autorizzare l'applicazione di una regola diversa da quella stabilita a regime. Questo, almeno, è quello che si ricava dal tenore letterale della norma.

Da un punto di vista ermeneutico, le ragioni di questa lettura vengono ora superate dall'autorevole posizione segnalata nella [circolare n. 12/E](#): l'Agenzia ritiene, infatti, che la cessione di un fabbricato avvenuta anteriormente alla sua ultimazione, in quanto bene ancora inserito nel processo produttivo e, come tale, privo di quelle caratteristiche che lo rendono adatto alla sua concreta utilizzazione finale come abitazione, deve essere in ogni caso assoggettata ad Iva.

Per effetto delle modifiche è stato, infine, integrato l'[art. 19-bis1](#), comma 1, lettera i), del [D.P.R. n. 633/1972](#), prevedendo anche per le imprese immobiliari che hanno per oggetto esclusivo o principale la rivendita di immobili, l'indetraibilità oggettiva dell'imposta assoluta per l'acquisto di questa tipologia di fabbricati.

Vale la pena ricordare che, anche in questo caso, risulta invariata la disciplina delle imposte di registro, ipotecaria e catastale.

3. Fabbricati strumentali per natura

3.1. Cessioni

Con riguardo alle vendite di fabbricati diversi da quelli a destinazione abitativa ^[8], il nuovo n. 8-ter) dell'art. 10 riconosce il regime di imponibilità non solo quando avvengono entro quattro anni dall'ultimazione della costruzione o dagli interventi di recupero edilizio, come previsto per le cessioni di immobili abitativi, bensì anche al verificarsi delle deroghe espresse nelle successive lettere b), c), e d), che riguardano:

b) le cessioni da chiunque effettuate a favore di cessionari soggetti passivi che svolgono, in via esclusiva o prevalente, un'attività dalla quale deriva il diritto ad esercitare la detrazione dell'imposta sugli acquisti in misura non superiore al 25 per cento;

c) le cessioni da chiunque effettuate nei confronti di cessionari che non agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione (privato consumatore), e in caso di enti che svolgono contemporaneamente sia attività rilevanti che escluse, laddove l'acquisto sia inerente all'attività non commerciale;

d) le cessioni nelle quali l'impresa cedente abbia manifestato nell'atto di vendita l'opzione per l'imponibilità.

La disposizione, in più, richiede che quando l'applicazione del regime di imponibilità dipende dalle caratteristiche stesse degli acquirenti, nell'atto notarile deve essere trascritta la dichiarazione che attesti la loro specifica condizione: di essere soggetti ad un *pro rata* di detraibilità uguale o inferiore al 25 per cento, o di essere soggetti che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni.

Quanto poi alla determinazione della percentuale di detraibilità dichiarata dall'acquirente, ancora la [circolare n. 27/E](#) afferma che la stessa è provvisoriamente ricavabile dal *pro rata* dell'anno precedente e nel caso di impossibilità (ad esempio, perché l'attività è iniziata nello stesso anno dell'acquisto) deve essere calcolata in via presuntiva; ne consegue che il trattamento inizialmente applicato (di imponibilità o di esenzione) risulta modificabile per effetto dell'eventuale variazione del *pro rata* definitivo rilevabile in sede di dichiarazione, con la necessità di correggere le fatture già emesse con successive note di variazione.

Sotto il profilo meramente operativo merita di essere segnalata l'opportunità che l'impresa cedente eserciti comunque l'opzione per l'applicazione dell'imposta, poiché la falsa o errata dichiarazione normalmente non la esime da responsabilità.

Allo stato attuale, nelle ipotesi sopra richiamate, mentre l'imposta di registro è dovuta in misura fissa (168 euro), le imposte ipotecaria e catastale si applicano in misura proporzionale rispettivamente pari al 3 e all'1 per cento.

3.2. Locazioni

Passando alle locazioni dei beni strumentali per natura, il nuovo n. 8) dell'[art. 10](#), analogamente a quanto stabilito per le cessioni dal n. 8-ter), dispone un regime generale di esenzione Iva, con le medesime eccezioni indicate alle lettere b), c) e d): conduttore soggetto passivo con diritto alla detrazione pari o inferiore al 25 per cento; conduttore che non agisce in regime di impresa (consumatore privato); locatore che nel contratto di locazione manifesta l'opzione per l'imponibilità.

Dunque, per quanto concerne gli aspetti comuni alla specifica condizione del conduttore (*pro rata* di detraibilità uguale o inferiore al 25 per cento, consumatore privato), si rinvia al precedente commento delle cessioni.

In aggiunta occorre puntualizzare che in presenza di contratti di locazione pluriennali, la [circolare n. 27/E](#) avverte che, per evidenti motivi di semplificazione, la percentuale di *pro rata* cui fare riferimento per stabilire il regime Iva applicabile "deve essere valutata inizialmente al momento di stipula del contratto di locazione", senza considerare le variazioni che possono intervenire in seguito.

Da ultimo, si evidenzia che, in deroga al principio di alternatività Iva-imposta di registro ^[9], si applica comunque l'imposta di registro nella misura dell'1 per cento, indipendentemente dalla circostanza che la locazione sia imponibile o esente da Iva ^[10].

4. Il regime della detrazione Iva

Occorre preliminarmente evidenziare che, nella prospettiva di armonizzare le legislazioni degli Stati membri in materia di imposta sul valore aggiunto, a dare contenuto applicativo al diritto alla detrazione dell'imposta è intervenuta la VI Direttiva CEE, 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE ^[11], mentre nell'ordinamento interno il diritto alla detrazione è disciplinato nei suoi caratteri essenziali dall'[art. 19](#) del [D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633](#).

Dalla disamina di questo articolo, si evince che, nonostante la diversa formulazione, i principi in esso contenuti risultano del tutto coerenti con il dettato comunitario. Infatti, anche secondo il disposto dell'[art. 19](#), il diritto alla detrazione, inteso come diritto dell'Erario a percepire il tributo, nasce nel momento in cui l'imposta diventa esigibile ^[12] e compete nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati per realizzare operazioni

soggette ad Iva o ad esse equiparate (requisito dell'afferenza), sottraendo dall'imposta dovuta quella addebitata in via di rivalsa.

D'altronde non potrebbe essere diversamente, considerato che sul piano giuridico le Direttive comunitarie costituiscono fonte prevalente cui uniformarsi.

Sempre con riferimento a questo aspetto va evidenziato che la coincidenza temporale tra il sorgere del diritto alla detrazione e l'effettuazione dell'operazione consente di stabilire già al momento dell'acquisto dei beni e servizi se spetta o meno tale diritto, senza attendere la loro effettiva utilizzazione nell'attività.

Perché si perfezioni la detrazione è, invero, essenziale che i beni e servizi acquistati vengano utilizzati per realizzare operazioni imponibili ^[13] e sia rispettato il "requisito della inerenza", quale collegamento tra gli stessi e l'effettivo esercizio di una attività economica.

Ciò sta a significare che risultano esclusi dal diritto alla detrazione gli acquisti impiegati in operazioni esenti o comunque non soggette ad imposta ^[14], oltre ovviamente quelli utilizzati per l'effettuazione di operazioni a premio, nonché quelli effettuati da società che non svolgono in concreto una effettiva attività imprenditoriale (società di mero godimento) ^[15].

Per quanto attiene al termine per la detrazione, il secondo periodo del comma 1 dell'art. 19 contiene una norma di favore che consente di esercitare il diritto in un ampio intervallo di tempo che va dal momento in cui l'imposta diventa esigibile fino alla dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto stesso è sorto. Tuttavia per evitare ingiustificati vantaggi, nell'ultimo inciso conclude con la previsione che il diritto alla detrazione spetta, in ogni caso, in base alle stesse condizioni presenti quando è sorto, indipendentemente da eventuali successive modifiche ^[16].

In coerenza con il principio di correlazione tra detraibilità e imponibilità delle operazioni, nei casi di utilizzo promiscuo dei beni e dei servizi tra operazioni Iva e operazioni escluse, per stabilire la misura dell'imposta da ripartire tra la parte detraibile e quella indetraibile, in assenza di una regola specifica, "il contribuente dovrà effettuare una valutazione prospettica, in sede di acquisto, del futuro impiego dei beni e servizi, al fine di determinare in quale misura l'impiego stesso si collegherà ad operazioni soggette al tributo (o ad esse assimilate ai fini della detrazione) e in quale misura, invece, in operazioni escluse dal campo di applicazione dell'imposta, in modo da calcolare in definitiva la quota di imposta detraibile" ^[17].

Com'è noto e come vedremo in seguito, questo criterio di ripartizione, che costituisce il complemento di quanto disposto nel precedente comma 2, opera su un piano diverso da quello che si ricava dalla regola del *pro rata* generale, richiedendo un'analisi diretta degli acquisti piuttosto che una loro ricostruzione forfetaria.

Difatti, con il successivo comma 5 il legislatore tributario ha introdotto la previsione che obbliga a calcolare, con i criteri indicati nel successivo art. 19-bis, la limitazione proporzionale del diritto alla detrazione dell'Iva, laddove vengano svolte contemporaneamente sia attività che originano operazioni imponibili o assimilate (si fa riferimento alle esportazioni, ai servizi internazionali, alle cessioni di navi ed aerei, alle cessioni intracomunitarie, eccetera), sia attività che danno luogo ad operazioni esenti.

L'attuale enunciazione, nel fare specifico riferimento alle "attività" piuttosto che alle "operazioni", tende ad escludere dall'applicazione del *pro rata* l'ipotesi in cui si verifica l'esercizio congiunto di attività imponibili con occasionali operazioni esenti non riconducibili all'attività caratteristica del soggetto, come pure quella contraria. In questo contesto, infatti, secondo l'interpretazione ministeriale, si rende sempre applicabile la regola generale dell'utilizzazione specifica dei beni e dei servizi di cui al comma 2 del richiamato art. 19 ^[18].

5. L'istituto della rettifica

Con le disposizioni dell'art. 19-bis^[19] prima, e con quelle dell'attuale testo dell'art. 19-bis^[20], con effetto dal 1° gennaio 1998 ^[21], il legislatore tributario ha dato piena attuazione all'istituto della rettifica della detrazione dell'Iva, che trova la sua fonte normativa primaria nell'art. 20 della ricordata VI Direttiva CEE.

Per meglio comprendere le conseguenze di questo intervento occorre, perciò, partire dall'esame sistematico della disciplina in commento, precisando che, ai fini del predetto articolo, per beni ammortizzabili si intendono anche i fabbricati e le porzioni di fabbricati, le aree fabbricabili e i beni immateriali ^[22].

5.1. Rettifiche per cambio di destinazione

Il comma 1 dell'**art. 19-bis2** disciplina l'ipotesi di rettifica, in aumento o in diminuzione, dell'Iva detratta per l'acquisto di beni non ammortizzabili ^[23] e di servizi, al verificarsi di una discordanza tra la previsione iniziale e la loro effettiva utilizzazione.

Precisa inoltre, che ai fini della correzione rileva soltanto l'eventuale diverso impiego all'atto della "prima utilizzazione", non assumendo rilevanza fiscale possibili successivi cambiamenti.

Sotto il profilo operativo, la **circolare n. 328/E** ha chiarito che tale rettifica non interviene per i soggetti che determinano la detrazione in base al *pro rata* generale, prescindendo, come ovvio, tale criterio forfetario dall'utilizzazione dei beni e dei servizi, ed è commisurata alla divergenza tra la detrazione inizialmente prevista e l'impiego effettivo: nel senso che se la detrazione all'acquisto è stata integrale e successivamente il bene viene utilizzato per il 50 per cento in operazioni che non danno diritto alla detrazione, l'imposta da restituire sarà pari al 50 per cento.

Il comma 2 esamina la medesima situazione di quella precedente riferita, però, ai beni ammortizzabili, con la differenza che in questo caso la rettifica della detrazione non è limitata al diverso utilizzo che si può verificare al loro primo impiego, ma viene monitorata anche nei quattro anni successivi - nove anni per i fabbricati e per le aree fabbricabili decorrenti da quello di acquisto o di ultimazione, o dall'ultimazione dei fabbricati insistenti sulle aree - (periodo di "tutela fiscale"), secondo tanti quinti (o decimi) dell'imposta quanti sono gli anni che mancano al compimento del quinquennio (o decennio) ^[24].

In merito all'entità della rettifica, in assenza di interventi ufficiali, la portata della norma sembra orientata a considerare comunque l'intera annualità (*rectius*: quinto o decimo), anche nell'ipotesi in cui il cambiamento di destinazione interviene nel corso dell'anno.

5.2. Rettifiche per mutamento del regime fiscale

Contrariamente alle rettifiche considerate nel precedente paragrafo, che operano con riguardo a singoli beni e servizi, il comma 3 dell'**art. 19-bis2** fissa l'obbligo di rettificare la detrazione in un'unica soluzione, limitatamente a tutti i beni o servizi ancora presenti o non ancora utilizzati, e per i beni ammortizzabili entrati in funzione da meno di cinque anni - dieci anni per i fabbricati e per le aree fabbricabili - in base ai quinti (o decimi) mancanti, quando si verificano i seguenti particolari eventi di carattere generale che interessano la misura ed i criteri applicativi dell'imposta stessa:

- 1) mutamento del regime fiscale delle operazioni attive (ad esempio, passaggio, a seguito di modifiche legislative, da un regime di esenzione ad un regime di imponibilità o viceversa, o a seguito dell'opzione per la separazione delle attività ex art. 36);
- 2) mutamento del regime fiscale di detrazione degli acquisti (adozione o revoca, per opzione o in forza di legge, di un regime speciale forfetario come nei casi dell'agricoltura o dello spettacolo);
- 3) mutamento del regime di detrazione per effetto della modifica dell'attività esercitata (ad esempio, ampliamento dell'attività imponibile, con altra che non dà diritto alla detrazione o viceversa).

In tutti questi casi, vista la complessità della ricostruzione, viene richiesto di elencare i beni e servizi, distintamente per categorie omogenee, per qualità e valore, in una apposita dichiarazione, e di determinare l'imposta, con una specie di metodo "Fifo", mediante il raffronto con le fatture di acquisto più recenti.

5.3. Rettifiche della detrazione per variazione del pro rata

I commi 4 e seguenti dell'**art. 19-bis2** si occupano delle rettifiche relative ai beni ammortizzabili nonché ai servizi di trasformazione, riattamento e ristrutturazione degli stessi, che si rendono dovute in presenza di operazioni esenti, qualora la percentuale di detrazione del *pro rata* generale, nel periodo di "tutela fiscale" di cinque anni (o dieci per i fabbricati), vari di oltre dieci punti. In tale ipotesi, l'entità della rettifica è pari a un quinto (un decimo per gli immobili) della differenza tra l'imposta detratta all'atto dell'acquisto e quella che risulta detraibile in base al *pro rata* dell'anno ^[25].

Indipendentemente dalle modalità di acquisizione dei beni (compravendita, appalto, *leasing*), il periodo di “tutela fiscale” decorre dall'anno della loro entrata in funzione (da quello di acquisto o di ultimazione per i fabbricati o dall'ultimazione dei fabbricati insistenti per le aree edificabili).

Da ciò consegue che, in caso di non coincidenza con la data di acquisto o di produzione del bene, indipendentemente dalla misura dello scostamento del *pro rata*, si rende necessaria la rettifica della detrazione per l'intera differenza (e non per quinti o decimi) tra l'imposta detratta all'acquisto e l'ammontare della detrazione corrispondente alla percentuale di *pro rata* dell'anno di entrata in funzione, mentre nei quattro (o nove) anni successivi si dovrà eseguire la rettifica unicamente in caso di variazione del *pro rata* superiore a dieci punti ^[26].

La norma, tuttavia, consente di rinunciare alla tolleranza di dieci punti e di effettuare la rettifica anche per scostamenti inferiori, alla condizione di mantenere lo stesso criterio per almeno cinque anni (o dieci anni per gli immobili).

L'ultimo caso di operatività dell'obbligo di rettifica, regolato dal comma 6, concerne la cessione di un bene strumentale nel periodo di “tutela fiscale”. In tale ipotesi diventa decisivo verificare il regime Iva applicabile.

Se, infatti, la cessione è soggetta all'imposta, si utilizza *ex lege* una percentuale di detrazione pari al 100 per cento a prescindere da quella effettiva, e si opera la rettifica per l'intero importo ottenuto moltiplicando il rapporto tra la differenza dell'Iva non detratta all'acquisto e il numero di anni del periodo di tutela fiscale (5 o 10) per il numero di annualità mancanti, nel limite massimo dell'imposta dovuta sulla cessione ^[27].

6. La rettifica dei fabbricati in giacenza

Come evidenziato, l'istituto della rettifica serve a coordinare il diritto all'immediata detrazione dell'imposta con l'afferenza dei beni e servizi all'effettuazione di operazioni imponibili.

In tale ambito, le modifiche apportate dal **D.L. n. 223/2006**, che interessano il cambiamento dal regime di imponibilità a quello di esenzione, hanno sollevato forti perplessità in ordine alle modalità con cui le imprese costruttrici devono operare la rettifica dell'Iva detratta sui fabbricati posseduti in giacenza: se, infatti, è assodato che una variazione deve essere eseguita per effetto del diverso utilizzo rispetto all'anno di acquisto o di ultimazione, manca, tuttavia, una puntuale disposizione che indichi quando intervenire e a quale fattispecie ricorrere tra quelle regolate dall'art. 19-*bis*2.

Problema delicato è, quindi, stabilire se, per gli immobili abitativi acquistati o costruiti per effettuare operazioni imponibili, il successivo impiego in esenzione comporti la rettifica della detrazione disposta dal comma 2 (rettifica per mutamento di destinazione) o dal comma 4 (rettifica per *pro rata*), non risultando applicabile, a nostro avviso, il comma 3 (rettifica per mutamento di regime).

Sul punto è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la **circolare del 1° marzo 2007, n. 12/E**.

L'Agenzia, nel rispondere ad uno specifico quesito, ha precisato che, al di fuori dei casi di esonero, la rettifica della detrazione operata dalle imprese che costruiscono o ristrutturano immobili abitativi, deve essere effettuata in base ai criteri dell'**art. 19-*bis*2**, comma 4, del **D.P.R. n. 633/1972**, ovvero in relazione all'effettivo impiego del bene nell'effettuazione di operazioni esenti e, per i soggetti che operano la detrazione in base al *pro rata*, secondo la variazione della percentuale di detraibilità (in misura non inferiore al dieci per cento o in misura inferiore in caso di specifica opzione). In questo modo, dovendo attendere il primo impiego effettivo dei beni, viene escluso ogni intervento di rettifica al compimento del quadriennio dalla data di ultimazione.

Dal punto di vista sostanziale, la circolare, seppure con un passaggio che desta ancora qualche perplessità di carattere interpretativo, ad avviso dello scrivente, dovrebbe significare che per le imprese di costruzione o ristrutturazione che operano di norma in base al *pro rata* (soggetti professionali) la rettifica è dovuta, per tutti gli immobili (*rectius*: beni ammortizzabili), purché intervenga una variazione della percentuale di detraibilità non inferiore al dieci per cento, salvo specifica diversa opzione, assumendo a tal fine una percentuale di detraibilità iniziale pari al cento per cento.

Resta inteso che, al momento della successiva vendita in regime di esenzione durante il periodo di “tutela fiscale” dei dieci anni, occorrerà rettificare in un'unica soluzione, ai sensi del comma 6 dell'art. 19-*bis*2, la detrazione precedentemente eseguita, nella dichiarazione relativa all'anno in cui si verifica la cessione.

Diversamente, in tutti gli altri casi - imprese che non operano professionalmente ed in assenza dei presupposti del *pro rata* - l'ammontare della rettifica dovrebbe essere determinato in relazione all'effettivo utilizzo del bene nell'effettuazione di operazioni esenti, secondo le regole previste dall'art. 19-*bis*2, comma 2, e cioè, per le cessioni, in relazione a tanti decimi dell'imposta quanti sono gli anni mancanti al compimento del decennio.

Viceversa, se l'immobile viene locato in esenzione, la rettifica va eseguita ogni anno nella misura di un decimo per ogni anno di durata della locazione, fino al compimento dei dieci anni.

Non fanno eccezione a questa regola le locazioni in regime di esenzione concesse nel corso del quadriennio successivo all'ultimazione della costruzione o degli interventi di recupero, ancorché l'immobile venga in seguito venduto in regime di imponibilità.

Si deve segnalare, infine, che il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate non interviene a chiarire se la cessione degli immobili in esenzione di imposta concorre alla determinazione del *pro rata* generale di cui all'art. 19, comma 5, che pregiudica la detrazione dell'Iva di periodo.

Resta, altresì, aperto il problema dei pesanti effetti negativi provocati da un eventuale, e non auspicato, cumulo delle diverse modalità di rettifica.

In questi casi, infatti, l'aggravio impositivo che ne risulterebbe sarebbe assai rilevante, tale da influenzare negativamente il prezzo di vendita degli immobili.

7. Regime transitorio

La necessità di garantire la tutela del legittimo affidamento e attenuare le conseguenze del mutato regime sulla detrazione dell'Iva originariamente esercitata, ha indotto il legislatore, in sede di prima applicazione, a circoscrivere gli obblighi di rettifica previsti dall'art. 19-*bis*2.

In particolare, il comma 9 dell'[art. 35](#) del [D.L. n. 223/2006](#), nel dettare le norme transitorie, esclude l'operatività delle rettifiche per i fabbricati abitativi e loro pertinenze se:

a) posseduti al 4 luglio 2006 da soggetti diversi dalle imprese che li hanno costruiti o hanno realizzato interventi di recupero, purché si verifichi una variazione del loro regime fiscale per effetto della novella legislativa ^[28];

b) posseduti dalle imprese che li hanno costruiti o hanno eseguito interventi di recupero ultimati entro il 4 luglio 2002.

In proposito, la [circolare n. 12/E](#) ha specificato che non sono interessati dalla norma di esonero dalla rettifica gli immobili acquistati durante il 2006 per i quali la detrazione sia stata operata in base alla normativa vigente anteriormente al 4 luglio 2006: in tal caso, infatti, non si applicano le norme sulla rettifica, bensì le regole di determinazione della detrazione previste dal *pro rata*, da calcolarsi alla fine del periodo d'imposta

Per quanto concerne, infine, gli immobili strumentali per natura posseduti al 4 luglio 2006 non è richiesta la rettifica laddove nel primo atto di locazione o di cessione stipulato successivamente al 12 agosto 2006 sia manifestata l'opzione per l'imponibilità.

È opportuno, da ultimo, ricordare che le ipotesi e le modalità di rettifica trovano applicazione limitatamente ai fabbricati acquistati o ultimati dopo il 1° gennaio 1998, con l'entrata in vigore del [D.Lgs. n. 313 del 1997](#), sempreché, ovviamente, non sia decorso il periodo di “tutela fiscale”.

Note:

^[1] In proposito la circolare dell'Agenzia delle Entrate 4 agosto 2006, n. 27/E, in "*il fisco*" n. 32/2006, fascicolo n. 2, pag. 4969, chiarisce che "la distinzione tra immobili ad uso abitativo e immobili strumentali deve essere operata con riferimento alla classificazione catastale dei fabbricati, a prescindere dal loro effettivo utilizzo", da qui l'esclusione degli immobili strumentali per destinazione. Non rientrano, inoltre, nell'ambito applicativo della norma gli altri immobili, quali le aree edificabili e i terreni.

^[2] Vd. "Il Sole-24 Ore", documenti del 27-28-29-30 dicembre 2006 e 2 marzo 2007, inserto, pagg. 25-26.

^[3] La [circolare n. 27/E](#) ha ribadito che "Nella categoria degli immobili abitativi rientrano pertanto i fabbricati classificati o classificabili nella categoria 'A', con esclusione dei fabbricati di tipo 'A/10'". Del pari devono ritenersi compresi tra questi fabbricati anche le altre costruzioni diversamente censite (*cantine, box, garage*) laddove siano asservite, anche con atto separato, all'unità abitativa. In questo senso, la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 12/E del 1° marzo 2007, nel ritenere "che la sussistenza del vincolo pertinenziale, rendendo il bene servente una proiezione del bene principale, consente di attribuire alla pertinenza la medesima natura del bene principale" con conseguente attrazione alla disciplina dell'immobile principale, ha definitivamente escluso la loro natura strumentale.

^[4] Infatti, fino al 6 luglio 2006 le locazioni di immobili di civile abitazione effettuate dalle imprese che li hanno costruiti per la rivendita erano imponibili ed assoggettate all'aliquota Iva del 10 per cento.

^[5] Si tratta degli interventi di recupero e risanamento conservativo, di ristrutturazione edilizia e di ristrutturazione urbana. Pertanto, le locazioni e le cessioni di fabbricati sui quali sono intervenute manutenzione ordinarie e/o straordinarie, lettere *a)* e *b)* dell'art. 31, sono sempre considerate esenti dall'imposta.

^[6] La [circolare n. 27/E](#) nel richiamare la [circolare 11 luglio 1996, n. 182/E](#) ha confermato che si considerano imprese costruttrici oltre a quelle che realizzano i fabbricati con organizzazione e mezzi propri, anche quelle che si avvalgono di imprese terze per l'esecuzione dei lavori.

^[7] Periodo aggiunto dal comma 330 dell'art. 1 della Finanziaria 2007.

^[8] L'individuazione degli immobili strumentali è collegata alla relativa destinazione catastale, per cui sono strumentali per natura i fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, ovvero tutti quelli compresi nei gruppi B, C, D ed E, nonché quelli classificati nella categoria A/10.

^[9] L'[art. 40](#), comma 1-*bis*, del [D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131](#), aggiunto dall'art. 35, comma 10, lettera *b)*, del [D.L. n. 223/2006](#), convertito nella [L. n. 248/2006](#), a far data dal 4 luglio 2006, dispone, infatti, che "Sono soggette all'imposta proporzionale di registro le locazioni di immobili strumentali, ancorché assoggettate all'imposta sul valore aggiunto, di cui all'[articolo 10](#), primo comma, numero 8), del [decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633](#)"

^[10] L'[art. 35](#), comma 10, lettera *a)*, dello stesso [D.L. n. 223/2006](#), ha modificato l'art. 5, comma 2, del testo unico dell'imposta di registro di cui al [D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131](#), prevedendo l'obbligo di registrazione anche ai contratti di locazione imponibili. È opportuno evidenziare che queste modifiche riguardano i contratti perfezionati tra soggetti Iva, quindi per i contratti conclusi tra privati nulla è cambiato e continua ad applicarsi l'imposta di registro nella misura del 2 per cento.

^[11] In proposito, nell'art. 17, paragrafi 1 e 2, lettera *a)*, della VI Direttiva si legge "1. Il diritto a deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile.
2. Nella misura in cui i beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore:
a) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta".
Mentre l'art. 18, paragrafo 2, della stessa Direttiva, dispone che la detrazione si determina "sottraendo dall'importo totale dell'imposta sul valore aggiunto dovuta per un dato periodo fiscale l'ammontare dell'imposta per la quale, nello stesso periodo, è sorto e può essere esercitato in virtù delle disposizioni del paragrafo 1 il diritto a deduzione ...".

^[12] Il momento di esigibilità coincide, di regola, con quello di effettuazione dell'operazione di cui all'**art. 6** del **D.P.R. n. 633 del 1972**.

^[13] In relazione alla qualificazione delle operazioni imponibili la **circolare 24 dicembre 1997, n. 328/E**, ha precisato che "Ai fini delle detrazioni si considerano altresì imponibili le operazioni effettuate nell'ambito dei depositi non doganali (depositi Iva, *n.d.A.*) di cui all'**art. 50-bis** del **D.L. n. 331 del 1993**, convertito nella **L. n. 427 del 1993**, poiché, anche in mancanza di una espressa previsione normativa, le stesse ricadono nella disciplina generale della non imponibilità prevista per le operazioni extraterritoriali".

^[14] Merita ricordare che la stessa **circolare n. 328/E** ha chiarito che, mentre per "l'individuazione delle operazioni esenti non sussiste in proposito alcuna incertezza, essendo esse definite tali dalla legge, in particolare dall'**art. 10** del **D.P.R. n. 633 del 1972**, e successive modificazioni; quanto, invece, alle operazioni escluse dal campo di applicazione del tributo, è da precisare che rientrano in tale ampia locuzione sia quelle indicate da specifiche disposizioni di legge (vedi ad esempio, gli **artt. 2**, comma 3, e **3**, comma 4, del medesimo **D.P.R. n. 633 del 1972**) sia quelle che non sono ricomprese nel campo Iva per mancanza di uno o più dei requisiti richiesti dal tributo ai fini dell'imponibilità e che, quindi, non sono espressamente menzionati nel testo normativo".

^[15] A tale proposito si segnala che con la lettera *b*) del comma 2 dell'**art. 1** del **D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 313**, è stata introdotta una deroga alla presunzione di imponibilità prevista dall'**art. 4**, comma 2, del **D.P.R. 633/1972**, secondo la quale si considerano attività non commerciali, e quindi non rilevanti ai fini Iva, alcune attività che sono dirette al mero godimento di beni e servizi. Le ragioni di questa scelta sono piuttosto chiare e riflettono la volontà del legislatore di contrastare un diffuso comportamento elusivo; pertanto, dal 1° gennaio 1998, i soggetti nei cui confronti trovano applicazione esclusivamente le disposizioni dell'**art. 4**, comma 5, perdono la qualità di soggetto d'imposta, con la conseguenza che si realizza nei loro confronti l'ipotesi di autoconsumo ai sensi dell'**art. 2**, comma 2, n. 5), del **D.P.R. n. 633/1972**.

^[16] Per un bene acquistato nel 2003 con Iva pari ad euro 8.000,00, *pro rata* 30 per cento, si decide il rinvio della detrazione. Nel 2006, ultimo anno disponibile per la detrazione, il *pro rata* è salito al 60 per cento. Tuttavia, poiché la detrazione spetta solo in base alle condizioni in cui il diritto è sorto, si potrà detrarre il 30 per cento di 8.000,00 pari ad euro 2.400,00.

^[17] Cfr. **circolare n. 328/E**. In proposito la circolare continua "Al contribuente viene imposto soltanto, per l'eventuale controllo da parte degli organi competenti, che i criteri adottati siano oggettivi e coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati".

^[18] In questo senso la **circolare n. 328/E**.

^[19] In particolare, l'**art. 19-bis**, introdotto dall'**art. 1** del **D.P.R. 29 gennaio 1979, n. 24**, con effetto dal 1° aprile 1979, riguardava solo la rettifica conseguente alla variazione del *pro rata* in misura superiore a 10 punti.

^[20] Articolo istituito dall'**art. 3** del **D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 313**.

^[21] Da ciò consegue che la rettifica non può essere applicata sui beni che si trovano in giacenza al 31 dicembre 1997.

^[22] Per beni immateriali si considerano quelli oggetto di ammortamento ai sensi dell'**art. 103** del testo unico delle imposte sui redditi, D.P.R. 22 dicembre 1986, **n. 917**: opere dell'ingegno, brevetti, marchi, diritti di concessione, eccetera.

^[23] A questi fini sono equiparati i beni ammortizzabili di costo inferiore a 516,46 euro e quelli con coefficiente di ammortamento superiore al 25 per cento.

^[24] In proposito, si riporta un esempio ricavato dalla **circolare 24 dicembre 1997, n. 328/E**: un bene strumentale acquistato e utilizzato nel 2003 con euro 1.000,00 di Iva, interamente detratta perché correlata ad operazioni imponibili, viene impiegato in operazioni escluse nel corso del 2006, il contribuente considererà acquisita la detrazione di euro 600,00 per gli anni 2003-2004-2005, mentre dovrà restituire euro 400,00 pari ai due quinti dell'imposta detratta all'atto dell'acquisto, riferita agli anni 2006-2007. Resta inteso che, qualora nel 2007 il bene venisse riutilizzato per effettuare operazioni imponibili, si renderebbe

necessaria una nuova rettifica, questa volta a credito del contribuente, per euro 200,00 riferita all'ultimo anno del quinquennio.

^[25] Si supponga di acquistare e far entrare in funzione nel 2000 un bene ammortizzabile con aggravio di Iva per euro 10.000,00, se il *pro rata* è del 25 per cento si potrà detrarre Iva per euro 2.500,00 (10.000 x 25%). Qualora nell'esercizio 2001 il *pro rata* salisse al 33 per cento, quindi con uno scostamento non superiore a dieci punti, non dovrebbe essere effettuata alcuna rettifica. Nell'ipotesi in cui nell'anno 2002 il *pro rata* fosse del 40 per cento si renderebbe dovuta la rettifica di euro 300,00, pari ad 1/5 della differenza tra l'imposta inizialmente detratta (€ 2.500,00) e l'ammontare della detrazione relativa alla percentuale di *pro rata* del 2002 (€ 4.000,00). La stessa procedura dovrà essere applicata per gli anni successivi fino a compimento del quinquennio.

^[26] Un esempio contribuirà a capire meglio:

Nel 2002 si sostengono costi per la costruzione di un bene di cui Iva € 30.000,00, *pro rata* 60%, Iva detratta 18.000,00 (30.000 x 60%)

Nel 2003 si sostengono ulteriori costi di cui Iva € 20.000,00, *pro rata* 70%, Iva detratta 14.000,00 (20.000 x 70%)

Totale Iva detratta 32.000,00 (18.000,00 + 14.000,00)

Nel 2004 entrata in funzione del bene *pro rata* 80%

Totale Iva su acquisti 50.000,00 (30.000,00 + 20.000,00)

Iva detraibile secondo *pro rata* 2004 40.000,00 (50.000,00 x 80%)

Maggiore Iva detraibile 8.000,00 (40.000,00 - 32.000,00).

Nei quattro anni successivi (2005-2008) si effettuerà la rettifica se il *pro rata* di ciascun anno sarà superiore di oltre 10 punti a quello del 2004.

^[27] Si ipotizzi, ad esempio, un bene ammortizzabile acquistato ed entrato in funzione nel 2005 con Iva di € 20.000,00, *pro rata* 2005 40%, Iva detratta 8.000,00 (20.000 x 40%). Si supponga che venga ceduto nel 2007 con Iva dovuta di € 18.000, *pro rata* 2007 60%. Poiché la cessione è imponible, si assume *ex lege* un *pro rata* del 100%, indipendentemente da quello effettivo del 60%. Si ha così diritto al recupero di Iva non detratta all'acquisto per un'ulteriore quota di € 7.200,00 perché inferiore a quella dovuta sulla vendita, infatti:

Iva detratta nel 2005 per effetto del *pro rata* 40 % € 8.000,00;

Iva detraibile nel 2007 per *pro rata ex lege* 100% € 20.000,00;

Differenza € 12.000,00;

Anni mancanti 3

Rettifica (12.000 / 5 x 3) € 7.200,00;

Se invece la cessione è esente, si assume il *pro rata* del 2007 pari al 60% con una maggior detrazione Iva di € 2.400,00, infatti:

Iva detratta nel 2005 per effetto del *pro rata* 40% € 8.000,00;

Iva detraibile nel 2007 per *pro rata* 60% € 12.000,00;

Differenza € 4.000,00;

Anni mancanti 3

Rettifica (4.000 / 5 x 3) € 2.400,00;

^[28] Sul punto la [circolare 1° marzo 2007, n. 12/E](#) afferma che "la norma si riferisce in sostanza alle imprese che hanno come oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita di immobili, essendo queste le uniche, insieme alle imprese del punto a) (imprese costruttrici o di ristrutturazione, *n.d.A.*), che in base alla normativa pregressa effettuavano cessioni di immobili abitativi imponibili". Ciò vuol dire, ad esempio, che, se un'impresa di costruzioni ha acquistato per la rivendita nel 2000 un immobile a destinazione abitativa ed oggi decide di locarlo, poiché la locazione era già esente anche per la previgente normativa, dovrà rettificare l'Iva detratta nei termini esaminati nel precedente paragrafo.