

**DICHIARAZIONE IVA 2012**  
**l'esatto calcolo della detrazione IVA sotto l'esame**  
**della rettifica IVA**

di Mario Agostinelli

Mentre ci si interroga sul costo opportunità dell'invio entro il mese di marzo della dichiarazione IVA per evitare l'intoppata della compensazione del credito over € 5.000,00, ultimo pensierino contenuto nel D.L. 16/2012, gli operatori, professionisti e aziende, devono fare i conti con il calcolo della detrazione IVA spettante.

Vero è che la detrazione IVA si perfeziona con la dichiarazione IVA annuale, ma gli operatori devono prestare molta attenzione alle ipotesi di rettifica della detrazione IVA originariamente operata.

Si propone quindi un esame delle norme della rettifica della detrazione IVA di cui all'articolo 19-bis 2 del DPR 633/72.

**LA RETTIFICA IVA**

**Il complesso ARTICOLO 19 BIS.2**

Il regime della detrazione IVA si fonda su un doppio principio, quello dell'esercizio immediato della detrazione sulla base delle valutazioni iniziali, senza attendere il concreto impiego dei beni e servizi acquistati, e quello della correzione della misura dell'IVA detratta laddove si verifichi un evento che sia causa di modifica nella misura della detrazione operata inizialmente. E' l'articolo 19 bis 2 del DPR 633/72 che disciplina il regime di rettifica della detrazione IVA operata originariamente ai sensi dell'articolo 19 al momento dell'acquisto in funzione di precisi eventi tassativamente annoverati dalla stesso articolo richiamato.

In pura sostanza l'articolo 19 bis 2 del DPR 633/72 perfeziona il corollario della detrazione IVA stabilendo che la stessa può essere operata immediatamente ma che dovrà essere rettificata in aumento o diminuzione se le condizioni inizialmente attese subiscono una modifica incidente sulla misura della detrazione.

Gli eventi causa della rettifica della detrazione possono essere come di seguito sinteticamente elencati:

- 1 – Cambiamento della destinazione d’Uso;
- 2 – Mutamento nel regime fiscale delle operazioni attive o nel regime di detrazione dell’IVA o mutamenti radicali dell’attività svolta;
- 3 – Variazione del pro-rata di detraibilità.

Si deve osservare che la rettifica della detrazione IVA non opera mai in caso di indetraibilità oggettiva; e pertanto, il trattamento IVA previsto, per esempio, dalla lettera i del comma 1 dell’articolo 19 bis 1 del DPR 633/72, con riferimento agli acquisti di fabbricati abitativi, cristallizza il regime di detrazione che non potrà essere modificato in rapporto degli eventi sopra indicati.

### **1 – Definizione di beni ammortizzabili e non ammortizzabili**

La norma che disciplina la rettifica trova applicazione con riferimento all’IVA relativa all’acquisto dei beni NON ammortizzabili, dei servizi e all’acquisto dei beni ammortizzabili.

Per i beni non ammortizzabili e per i servizi, ai fini della corretta applicazione delle disposizioni in esame, occorre tenere conto del primo impiego e utilizzazione, così che con la prima utilizzazione la detrazione IVA relativa a tali beni e servizi è cristallizzata.

Per i beni ammortizzabili la norma prevede un periodo di tutela fiscale; qualora le cause di rettifica si perfezionano all’interno di tale periodo si dovrà, secondo i termini e modalità previsti per ciascuna ipotesi, effettuare la rettifica IVA.

Ai fini della norma in esame, per beni ammortizzabili si intendono i beni materiali (art. 102 del TUIR) ed immateriali (art. 103 del TUIR), nonché i fabbricati o porzione di fabbricati e le aree fabbricabili ancorché non ammortizzabili e destinati alla vendita.

Per i beni ammortizzabili materiali ed immateriali il periodo di tutela fiscale decorre dall'anno di entrata in funzione del bene e si estende ai 4 anni successivi.

Per gli immobili il periodo di sorveglianza decorre dall'anno di acquisto o di ultimazione (della costruzione) e si estende ai nove anni successivi.

Più precisamente, il comma 8 prevede che per i fabbricati o porzioni di fabbricati il periodo di sorveglianza, di anni 10, decorre dall'anno di acquisto o ultimazione del fabbricato, mentre per le aree fabbricabili decorre dalla data di ultimazione del fabbricato realizzato su tale area.

Ne deriva che fin quando la costruzione non è ultimata, l'area fabbricabile e il fabbricato in corso di costruzione devono essere trattati alla stregua dei beni non ammortizzabili.

In particolare, la rettifica da variazione significativa da pro-rata, come si vedrà meglio oltre, non potrà trovare applicazione, con riferimento agli immobili in corso di costruzione o alle aree fabbricabili.

Si precisa inoltre che, il pro-rata iniziale, nei casi di cui sopra è quello dell'anno di ultimazione del fabbricato.

Con la ris. Min. 9 luglio 2009 n.178/E l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che per gli interventi di ampliamento, ristrutturazione e ammodernamento il limite di 10 anni decorre dalla data di ultimazione degli stessi.

Più precisamente la risoluzione in argomento ha stabilito che *“Ai fini del calcolo del periodo di tutela fiscale rileva il momento dell'ultimazione degli interventi concernenti ampliamento, ristrutturazione, ammodernamento, nonché, sostituzioni e migliorie di alcune parti del fabbricato”*.

Si potrebbero determinare quindi due periodi di sorveglianza, uno con riferimento all'IVA relativo all'acquisto, l'altro con riferimento all'IVA relativo all'intervento di ristrutturazione che potrebbe avvenire in anni successivi a quello di acquisto.

Secondo altra interpretazione, laddove l'acquisto e l'inizio dell'intervento di ristrutturazione avvengono in annualità diverse, il periodo di tutela fiscale decorre in ogni caso dall'annualità in cui è terminato tale intervento, attuandosi un azzeramento del periodo con riferimento all'acquisto.

Per Esempio, nel caso di Acquisto di immobile nell'anno 2010 ed intervento di ristrutturazione iniziato nell'anno 2012 e terminato nel successivo anno 2014, il periodo di tutela fiscale di 10 anni opera a decorrere dall'anno 2014. Il fabbricato in corso di ristrutturazione, e fino alla data di ultimazione lavori (la cui eventuale cessione è soggetta ad IVA), ai fini della rettifica deve essere considerato quale bene non ammortizzabile.

## **2 - Cambiamento della destinazione d'Uso**

Il primo caso di rettifica della detrazione Iva che esaminiamo è quello che trova causa nel diverso impiego dei beni e servizi acquistati.

Come anticipato in premessa, l'articolo 19 del DPR 633/72, al primo comma prevede che il contribuente può detrarre l'IVA fin dal momento in cui la stessa è esigibile, mentre il secondo comma prevede che non è detraibile l'IVA relativa ad acquisti di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette ad imposta salvo il disposto dell'articolo 19-bis 2.

Le due norme stabiliscono che il contribuente è autorizzato ad effettuare la detrazione sulla base delle previsioni iniziali di impiego, senza attendere la concreta utilizzazione dei beni e servizi medesimi. Sono i commi 1 e 2 dell'articolo 19-bis 2 del DPR 633/72 che disciplinano la correzione della detrazione Iva nei casi di discordanza tra la previsione iniziale di impiego dei beni e servizi, fatta al momento dell'acquisto, e l'effettiva utilizzazione qualora questa comporti una detrazione in misura diversa rispetto a quella originaria.

Il comma 1 dell'articolo 19 bis 2 prevede che, in ordine ai beni non ammortizzabili e in ordine ai servizi, la detrazione dell'IVA è rettificata in aumento o in diminuzione qualora i beni ed i servizi sono utilizzati per effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione in misura diversa da quella operata inizialmente.

Per i beni non ammortizzabili e per i servizi, ai fini dell'applicazione della disposizione in esame, si deve tenere conto esclusivamente della prima utilizzazione degli stessi.

La procedura di cui sopra trova applicazione anche per i beni ammortizzabili.

Il comma 2 dell'articolo 19-bis 2 prevede che, per i beni ammortizzabili la rettifica dovrà essere effettuata con riferimento al diverso utilizzo del bene strumentale nell'anno di entrata in funzione.

Inoltre, la verifica della rettifica dovrà essere operata anche nei successivi 4 anni (9 per gli immobili) in caso di variazione nell'uso verso operazioni per le quali la detraibilità dell'IVA sia riconosciuta in misura diversa.

A ben vedere le disposizioni di cui sopra trovano scarsa applicazione.

In sostanza la rettifica in esame opera, in generale, per i beni o servizi a destinazione univoca per i quali l'IVA sia stata detratta completamente o non detratta interamente.

Si ricorda che, ai sensi dell'articolo 2 del DPR 633/72, l'utilizzo dei beni per finalità estranee all'impresa o all'esercizio dell'arte o della professione determina l'imponibilità delle stesse e pertanto la non applicazione della rettifica nella detrazione.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, la rettifica in esame (per cambio di destinazione) non opera per i soggetti che applicano il pro-rata di detraibilità i quali, eventualmente, dovranno applicare le disposizioni di cui al successivo comma 4 (rettifica da variazione del pro-rata).

Si propongono alcuni casi Esaminati:

- La rettifica per variazione della destinazione trova applicazione per l'impresa che acquista un fabbricato strumentale per esercitare la propria attività (opificio per l'industria) e che successivamente lo rivende in esenzione.

Proprio il caso di cui sopra costituisce un ipotesi di rettifica per cambio di destinazione o variazione d'uso.

Infatti il fabbricato da prima è utilizzato come bene strumentale nell'ambito di attività imponibili (produzione di beni) e successivamente è destinato ad un'operazione di cessione (vendita), che non può non considerarsi occasionale.

- Altro caso è quello del soggetto passivo che avendo contabilità separata, di cui una soggetta a pro-rata e l'altra no, effettui il trasferimento di destinazione di un bene dall'attività dalla quale applica il pro-rata o da quella per la quale non trova applicazione il pro rata ad una attività esclusa dall'applicazione dell'IVA. Il caso esaminato è diverso da quello dei passaggi interni tra le attività in contabilità separata che sono soggetti ad IVA operando, l'eventuale rettifica, in modo ordinario mediante le relative registrazioni.
- Il pagamento di acconti in relazione dell'acquisto di un immobile abitativo che prima del rogito è stato trasformato in residence. L'IVA sugli acconti inizialmente non detratta potrà essere rettificata in detrazione.
- L'Acquisto di un bene ammortizzabile inizialmente impiegato esclusivamente nell'attività produttiva e successivamente impiegato in attività ad uso promiscuo la cui detrazione è riconosciuta in misura limitata ai sensi dell'art. 19 co. 4 DPR 633/72. In questi casi occorre fare la rettifica della detrazione.

Più in particolare occorre precisare che la ratio della norma, di derivazione dalla sesta direttiva Europea (art. 20), è funzionale al regime di perfetta neutralità IVA che si ottiene con la perfetta correlazione tra detrazione e operazioni imponibili ovvero no detrazione e operazioni esenti o escluse.

Il criterio generale di cui ai primi due commi dell'articolo 19-bis 2 vuole che se un bene inizialmente impiegato nell'attività che dia luogo al diritto della detrazione è trasferito alla sfera personale dell'imprenditore si debba attuare la rettifica in diminuzione, come pure si dovrà attuare la rettifica in aumento della detrazione quando il bene sia trasferito dalla sfera privata (o comunque da un'attività non soggetta ad IVA) all'impiego in una attività che dia luogo ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione.

Un'ipotesi di assoluto interesse, trattata dalla suprema Corte di giustizia Europea (C.Giust.CE 30 marzo 2006 C-184/04), è il caso che intercorre quando l'imprenditore individuale acquista un immobile (o un qualsiasi altro bene) da destinare alla propria sfera personale, e sullo stesso immobile avvia un progetto produttivo che è espressivo di un'attività commerciale; in tal caso, poiché le operazioni attive (cessioni e locazioni di porzioni di immobili) sono tutte da assoggettare ad IVA, al medesimo è riconosciuta la

rettifica della detrazione in aumento per i quinti o decimi mancanti al compimento del periodo di osservazione.

Attenzione: La rettifica per variazione della destinazione d'uso si applica tutte le volte in cui il bene passa dalla sfera privata alla sfera dell'esercizio delle attività di impresa, consentendo al contribuente di recuperare l'IVA non detratta inizialmente.

### **2.1 Modalità di rettifica per variazione della destinazione d'Uso.**

La rettifica della detrazione per variazione della destinazione d'uso deve essere indicata nella dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si sono verificati gli eventi.

La rettifica deve essere indicata nel rigo VF56.

Nell'appendice delle istruzioni è riportato un prospetto (Prospetto D) che facilita la compilazione del rigo VF56. Le istruzioni a tale prospetto forniscono ulteriori chiarimenti di natura procedurale, in particolare, è precisato che per i beni non ammortizzabili e per i servizi, poiché ai fini della rettifica si dovrà tenere conto del primo utilizzo, se questo è avvenuto nel medesimo anno di acquisto, la rettifica non deve essere fatta e la corretta detrazione deve essere espressa nel quadro VF.

### **3 - Rettifica per mutamenti di regime o di attività**

La rettifica della detrazione, disciplinata dal co. 3 dell'articolo 19 bis 2, opera in tutti quei casi in cui si verifica un evento che determina una diversa misura della detrazione con riferimento all'attività esercitata dal contribuente. Tale modulo di rettifica rispetto a quello precedente è di portata generale e interessa l'IVA assolta sugli acquisti di tutti i beni non ammortizzabili e i servizi non ancora ceduti o utilizzati, nonché di tutti i beni ammortizzabili per i quali non sia ancora decorso il periodo di tutela fiscale.

Il comma 3 dell'articolo 19 bis2, opera nelle seguenti ipotesi:

- Variazione nel regime fiscale delle operazioni attive tale da produrre riflessi sull'entità della detrazione spettante; tale evento si può verificare nei seguenti casi:

○ Passaggio da un regime di esenzione ad un regime di imponibilità a seguito di modifiche legislative;

○ Opzione per la separazione delle attività ex articolo 36 del DPR 633/72; in questo caso l'opzione per la separazione delle attività non comporta nessuna emissione di autofattura per l'assegnazione dei beni all'una o all'altra attività, ma nel caso in cui un bene inizialmente destinato ad attività con detrazione IVA che a seguito della separazione delle attività è assegnato a quella senza diritto di detrazione, occorre effettuare la rettifica. L'opzione per la separazione comporta una rettifica ex co. 3 dell'articolo 19 Bis 2, in quanto la stessa determina (o può determinare) una diversa misura della detrazione con riferimento alle singole attività, ed inoltre la rettifica deve interessare tutti i beni esistenti al momento del passaggio.

- Mutamento nel regime della detrazione; tale evento si può verificare nei seguenti casi

○ passaggio dal regime ordinario a quello dei minimi;

○ passaggio dal regime ordinario di detrazione ad un regime speciale di detrazione come quello degli agricoltori o dello spettacolo ed intrattenimento.

- Mutamento dell'attività svolta che comporta una detrazione in misura diversa da quella inizialmente operata:

▪ Ci si riferisce alle ipotesi di ampliamento dell'attività svolta con altra che non dà diritto a detrazione o viceversa. In tale caso non rientra il mutamento di attività che determini il passaggio dall'esercizio di attività imponibili ad attività sia imponibili che esenti, eventualmente trovando applicazione in tale fattispecie la rettifica per variazione significativa del pro-rata di detraibilità. Il caso in esame è il caso in cui il mutamento dell'attività determini il passaggio da un regime di detrazione ad un regime di indetraibilità. In particolare la disposizione in esame può trovare applicazione nel caso di mutamenti gestionali, a seguito di nuove attività intraprese, esenti o imponibili.



Con riferimento a quest'ultimo caso è opportuno precisare inoltre che la rettifica opera quando il cambiamento delle attività determini il passaggio da attività imponibile ad attività con operazioni esenti o viceversa e consista in un cambio radicale dell'attività svolta.

Potrebbe essere il caso dell'impresa di costruzione che pone in essere solo operazioni imponibili qualora muti l'attività esercitata in quella di immobiliare di compravendita avente ad oggetto fabbricati abitativi le cui cessioni sono sempre esenti, passando da un'attività che dà luogo ad operazioni solo imponibili ad un'attività, diversa, che dà luogo a solo operazioni esenti.

La disposizione in esame non ha trovato applicazione per le modifiche introdotte dal D.L. 223 del 2006 relativamente all'applicazione della esenzione IVA nelle locazioni e cessioni di immobili; tale modifica normativa non ha di fatto modificato il regime di applicazione dell'IVA, semmai ha ridefinito la modalità di determinazione dell'Imposta.

### **3.1 – Modalità operativa della rettifica per Mutamenti del regime**

Nei casi di cui sopra si dovrà procedere ad una rettifica in un'unica soluzione dell'intera IVA relativa ai beni non ammortizzabili e servizi non ancora ceduti o utilizzati e per tanti quinti o decimi, mancanti al compimento del periodo di tutela fiscale, dell'IVA relativa ai beni ammortizzabili.

La rettifica deve essere fatta in un'unica soluzione nel periodo di liquidazione in cui è intervenuto l'evento straordinario.

È necessario predisporre una apposita documentazione nella quale occorre indicare, distintamente per categorie omogenee, la quantità e i valori dei beni facenti parte del patrimonio aziendale.

Si precisa che la rettifica in esame trova applicazione laddove gli acquisti siano avvenuti nell'ambito di un'attività rientrante nel regime IVA, non potendosi applicare nel caso di attività che da esclusa dall'applicazione dell'IVA diventi imponibile.

La rettifica va indicata in dichiarazione IVA annuale nel rigo FV56.

#### **4 - Rettifica per Variazione del PRO-RATA**

La rettifica di cui al comma 4 dell'articolo 19-bis 2 del DPR 633/72 si distingue dalle altre per due aspetti, in particolare:

- Aspetto oggettivo: la rettifica in esame interessa solo la detrazione IVA in ordine agli acquisti di beni ammortizzabili;
- Aspetto soggettivo: la rettifica in esame opera solo con riferimento ai soggetti che applicano il pro-rata di detraibilità di cui al comma 5 dell'articolo 19 del DPR 633/72.

La norma più precisamente afferma che la particolare disciplina della rettifica da variazione del pro-rata di detraibilità trova applicazione nei confronti dei soggetti che hanno operato la detrazione iniziale ai sensi dell'articolo 19 comma 5.

Le più recenti interpretazioni amministrative hanno precisato che la disciplina in esame si applica anche nel caso in cui il contribuente abbia inizialmente detratto l'IVA nei modi ordinari (no pro-rata) ed avvii un'attività che dia luogo al pro-rata di detraibilità, ovviamente con riferimento alla sola IVA relativa ai beni ammortizzabili per i quali non sia decorso il periodo di tutela fiscale. E' il caso dell'impresa di costruzione che ha sempre effettuato cessioni con IVA imponibile e che in una precisa annualità effettui una cessione in esenzione, innescando l'applicazione del pro-rata di detraibilità. In tal caso, per la corretta applicazione della rettifica in esame, il contribuente dovrà assumere quale pro-rata iniziale la percentuale di detrazione pari al 100%.

Si tenga presente che tra i beni strumentali sono da ricomprendere ovviamente anche gli immobili.

Il meccanismo di rettifica da pro-rata opera, in generale, laddove si verifica una significativa variazione della percentuale di detrazione superiore al 10%, in ciascun anno del periodo di tutela fiscale, rispetto alla percentuale di detrazione applicata nell'anno di acquisto o di entrata in funzione.

Sono inoltre previsti due tempi di rettifica che hanno ad oggetto le seguenti differenze:

- Differenza di pro-rata, anche non superiore al 10%, applicata all'intera IVA quando l'anno di acquisto non coincide con l'anno di entrata in funzione del bene;

- o In questo caso la rettifica dovrà essere operata in un'unica soluzione nella misura pari alla differenza tra l'ammontare dell'IVA detratta e l'IVA determinata applicando la percentuale di detraibilità dell'anno di entrata in funzione del bene;<sup>1</sup>

- Differenze successive, solo qualora la percentuale del pro-rata nel periodo di sorveglianza si scosti di oltre 10 punti da quello di entrata in funzione del bene;

- o in questo caso la rettifica è effettuata in ragione di 1/5 ovvero di 1/10 della differenza tra l'ammontare della detrazione operata e quello corrispondente alla percentuale di detrazione dell'anno di competenza.

Evidenti le difficoltà di corretta applicazione del regime di rettifica in esame, laddove il contribuente deve, con riferimento a tutti i beni ammortizzabili, verificare le oscillazioni del pro-rata di detrazione non con riferimento al periodo di imposta precedente, ma con riferimento all'anno di acquisto (o entrata in funzione) dei beni ammortizzabili stessi.

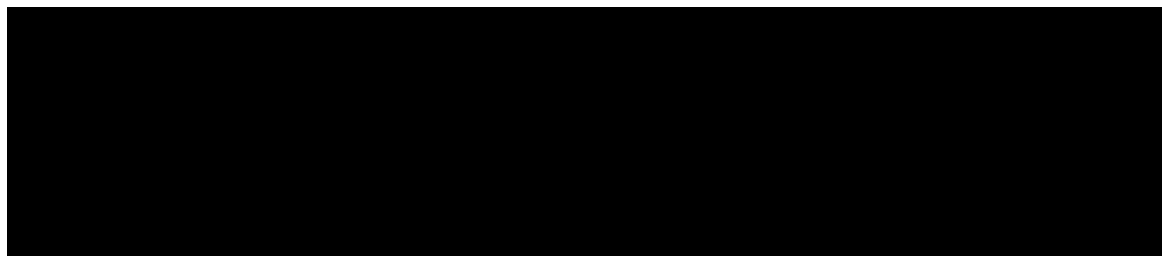
### **Esempi di calcolo.**

Si suppone l'acquisto di un fabbricato con addebito IVA pari ad € 100.000,00. Come noto il periodo di tutela fiscale è di anni 10, per semplicità di seguito si è proposto uno schema su 5 anni.

Ogni anno occorre verificare da prima la variazione della percentuale di detrazione con quella dell'anno di acquisto; se tale variazione è superiore a 10 punti percentuali (vale a dire + o - 10%) allora si innesca l'obbligatoria rettifica.

---

<sup>1</sup> Tale disposizione non dovrebbe trovare applicazione per gli immobili.



<b>Detrazione operata alla fine del 5° anno</b>	
Detrazione originaria	20.000,00
Rettifica Anno 2	0,00
Rettifica Anno 3	-2.000,00
Rettifica Anno 4	1.500,00
Rettifica Anno 5	-3.000,00
<b>Totale Rettifica</b>	<b>-3.500,00</b>

<b>Totale IVA detratta</b>	<b>16.500,00</b>
----------------------------	------------------

### **5 - Cessione dei beni ammortizzabili – rettifica da pro-rata**

Nel caso di cessione del bene ammortizzabile (ovvero dell'immobile) durante il periodo di tutela fiscale, la rettifica va operata in un'unica soluzione per gli anni mancanti al compimento del periodo di rettifica.

E' quanto prevede il comma 6 dell'articolo 19 bis 2 del DPR 633/72, che in sostanza disciplina, nell'ambito del regime delle rettifica da variazioni del pro-rata di detrazione, la rettifica nella particolare ipotesi in cui il bene, nel periodo di tutela fiscale, sia ceduto.

La norma, prevedendo un'agevolazione per i casi di cessione dei beni con IVA imponibile, precisa che la rettifica per la fattispecie in rassegna (cessione di beni ammortizzabili nel periodo di rettifica) debba essere effettuata considerando la percentuale di detrazione pari al 100% ma, in questo caso, l'imposta relativa alla cessione del bene costituisce l'ammontare massimo del recupero di imposta.

Il limite di cui sopra (IVA addebitata in fattura) deve essere raffrontato con la maggiore detrazione in ragione della rettifica operata in aumento.

**Attenzione:** La rettifica da cessione di beni ammortizzabile è ancorata alla disposizione della rettifica da pro-rata e pertanto si applica solo se nell'anno della cessione del bene la variazione del pro-rata sia superiore al 10%.

Tanto assunto, la norma prevede ancora che, se la cessione è imponibile, il pro-rata dell'anno di cessione da apprezzare ai fini della disposizione in esame (rettifica da cessione in regime di pro-rata) deve essere valorizzato nella misura del 100%.

**Opportuno fornire due esempi:**

**Esempio 1 – Cessione con Iva imponibile**

- Nell'anno 2010 acquisto fabbricato € 1.000.000,00 con IVA al 20% pari ad € 200.000,00;

- nell'anno 2010 il pro-rata è pari al 50% dando luogo ad una detrazione iniziale pari ad € 100.000,00;

Cessione del fabbricato con IVA imponibile nell'anno 2015 ad € 300.000,00 addebitando IVA per € 63.000,00.

Applicazione del pro-rata da cessione:

anno 2015: recupero:  $100.000,00 - 200.000,00 = 100.000,00 / 10 = 10.000,00$ ;

anno 2016: recupero:  $100.000,00 - 200.000,00 = 100.000,00 / 10 = 10.000,00$ ;

anno 2017: recupero:  $100.000,00 - 200.000,00 = 100.000,00 / 10 = 10.000,00$ ;

anno 2018: recupero:  $100.000,00 - 200.000,00 = 100.000,00 / 10 = 10.000,00$ ;

anno 2019: recupero:  $100.000,00 - 200.000,00 = 100.000,00 / 10 = 10.000,00$ ;

Recupero totale IVA pari ad € 50.000,00

Il recupero da rettifica è inferiore all'IVA addebitata pari ad € 63.000,00 pertanto potrà essere perfezionato per l'intero importo pari ad € 50.000,00.

**Esempio 2 – Cessione Esente**

**In questo caso occorre prima verificare la percentuale di detrazione dell'anno di cessione del bene.**

**Riprendendo i dati dell'esempio precedente avremo:**

- Nell'anno 2010 acquisto fabbricato € 1.000.000,00 con IVA al 20% pari ad € 200.000,00;
- Nell'anno 2010 il pro-rata è pari al 50% dando luogo ad una detrazione iniziale pari ad € 100.000,00;
- Cessione del fabbricato con ESENZIONE IVA nell'anno 2015 ad € 300.000,00.
- NELL'ANNO 2015 la percentuale di detrazione è pari al 70%.

Applicazione del pro-rata da cessione:

anno 2015: recupero:  $100.000,00 - 140.000,00$  (pari a  $200.000,00 * 70\%$ )  
 $= 40.000,00 / 10 = 4.000,00$ ;

anno 2016: recupero:  $100.000,00 - 140.000,00 = 40.000,00 / 10 = 4.000,00$ ;

anno 2017: recupero:  $100.000,00 - 140.000,00 = 40.000,00 / 10 = 4.000,00$ ;

anno 2018: recupero:  $100.000,00 - 140.000,00 = 40.000,00 / 10 = 4.000,00$ ;

anno 2019: recupero:  $100.000,00 - 140.000,00 = 40.000,00 / 10 = 4.000,00$ ;

per un recupero totale IVA pari ad € 20.000,00.

Va da sé che in tal caso non è rilevante la verifica del valore dell'IVA addebitata in fattura operando la rettifica in regime ordinario da variazione del prorata.

Se la variazione della percentuale di detrazione fosse stata pari o inferiore al 10%, il contribuente non avrebbe potuto operare la rettifica della detrazione.

È l'ipotesi in cui la percentuale di detrazione fosse risultata pari al 60% nell'anno 2015.

14 marzo 2012

Mario Agostinelli