

# ***IVA E SOCIETÀ IMMOBILIARI DI GESTIONE***

## ***Rettifica della detrazione IVA***

**Lunedì 16 marzo 2026**

**Umberto Terzuolo**

# La rettifica della detrazione



## Finalità dell'istituto della rettifica della detrazione di cui all'art. 19bis2

- **Allineare:**
  - la **detrazione IVA** inizialmente **operata** sull'**acquisto di beni** (anche strumentali) e **servizi** in base all'**impiego prospettico**
  - con la **detrazione IVA spettante in via definitiva** in ragione dell'**effettiva destinazione** del **bene** o del **servizio** acquisito.
- **Il maggior debito o maggior credito** (l'**adeguamento** può essere sia **a sfavore** sia **a favore** del contribuente) derivante dalla rettifica della detrazione deve essere **indicato in VF al rigo VF70** e **versato o utilizzato** in sede di Dich. IVA annuale con il **saldo IVA**.

# La rettifica della detrazione



## Finalità dell'istituto della rettifica della detrazione di cui all'art. 19bis2

- Permettere di **coordinare**, secondo la **C.M. 328/1997**:
  - La **detrazione IVA** sugli acquisti **operata non appena** si sono verificati i **presupposti** per il suo **esercizio** (sostanziale e formale);
  - La stessa **detrazione IVA** in ragione dell'**effettivo impiego** degli acquisti di beni o di servizi per l'effettuazione di
    - **operazioni imponibili**;
    - che **danno diritto alla detrazione**.

# La rettifica della detrazione



## Le tre tipologie di rettifica della detrazione previste dall'art. 19bis2

- **Norma inizialmente modificata** per effetto dell'art. 9 del DLgs. 186/2025 che aveva **abrogato il c.3** (rettifica per "mutamenti di regime") dal 13.12.2025 con finalità di semplificazione, dato che la sua **eliminazione** non avrebbe impatto sulla disciplina della **rettifica della detrazione** già adeguatamente disciplinata dei cc. 1, 2 e 4 dell'art. 19bis2 (vd. Rel. tecnica e illustrativa al DLgs.)
- **Successivamente**, l'art. 4 c.12-octies, **DL 200/2025, convertito**, dalla L. 27.2.2026 n. 26, ha previsto che la **disposizione** di cui al citato art. 9, **si applichi a decorrere dal 1.1.2027**. Sono **fatte salve**, fino alla loro conclusione, le **rettifiche in corso al 1.1.2027** e, in ogni caso, i **comportamenti antecedenti** alla **data di entrata in vigore** della Legge di conversione del Decreto Milleproroghe.

# La rettifica della detrazione



## Le tre tipologie di rettifica della detrazione previste dall'attuale art. 19bis2

- Tre differenti tipologie:
  - **Rettifica per variazione** nell'**utilizzo** del bene o servizio (cc.1-2);
  - **Rettifica per mutamento** del **regime fiscale** delle **operazioni attive eseguite**, delle **detrazioni degli acquisti** o nell'**attività**(c. 3);
  - **Rettifica per variazione** del **pro-rata generale di detraibilità** in funzione dell'ammontare delle operazioni esenti rispetto al volume di affari (c.4).

# La rettifica della detrazione



## La distinzione tra beni ammortizzabili e beni non ammortizzabili

- **Non si considerano beni ammortizzabili** secondo il c.5:
  - I beni strumentali il cui **costo unitario non è superiore a 516 €**;
  - I beni con **coefficiente di ammortamento superiore al 25%**.
- Si considerano invece **beni ammortizzabili**, ex c.8, i **beni immateriali di cui all'art. 103 del TUIR**.
- Sempre secondo il c.8, i **fabbricati**, le **aree fabbricabili** sono beni ammortizzabili (con però degli effetti sulla rettifica della detrazione) al pari delle **spese migliorie o manutenzione straordinaria**.
- Infine, sempre **il c.8 prescinde** per i **fabbricati** dalla **classificazione in bilancio** tra i **beni-merce**.

# La rettifica della detrazione



## La prima tipologia di rettifica della detrazione: per variazione di utilizzo

- La **detrazione** dell'imposta relativa ai **beni non ammortizzabili** ed ai **servizi** acquisiti è **rettificata** in **aumento** o in **diminuzione** qualora i **beni** o **servizi** medesimi siano **utilizzati** per effettuare **operazioni** che **danno diritto** ad una **detrazione** in **misura diversa** da quella **inizialmente operata** in ragione della loro **prospettiva di impiego**.
- Tale rettifica prende **in considerazione solo il 1° utilizzo del bene o servizio**, non i successivi.
- L'**entità** della **rettifica** deve essere **valutata** in ragione della **detrazione effettuata al momento dell'acquisto** rispetto a quella determinata al **momento di utilizzo effettivo**.

# La rettifica della detrazione



## La prima tipologia di rettifica della detrazione: per variazione di utilizzo

- **Esempio:**
  - **Acquisto** in anno 1 di **beni** per € 1.000 per cui **non si detrae IVA di € 220** ex art. 19bis1 perché **destinati a spese di rappresentanza**;
  - Successiva **vendita** in anno 2 generando **operazioni imponibili IVA**;
  - **Rettifica** alla detrazione **in aumento** nel **Mod. IVA 2026 anno 2** rigo VF70 per **€ 220** così da poter detrarre l'IVA per cui in sede di acquisto non si era esercitato il diritto alla detrazione.



# La rettifica della detrazione



## La prima tipologia di rettifica della detrazione: per variazione di utilizzo

- In caso di **autoconsumo**, (C.M. 328 del 1997) non si dovrà porre in essere alcuna rettifica della detrazione dato che il bene verrà impiegato per l'effettuazione di una **operazione imponibile**.
- I soggetti che applicano il **pro-rata**, ex **art.19 c.5**, non dovranno applicare la rettifica ex c.1-2 **né** per i **beni non ammortizzabili** ed i **servizi** **né** per i **beni ammortizzabili**, ma, eventualmente, **ex c.4** perché la **detrazione inizialmente operata secondo il pro-rata** dell'anno **prescinde** dall'**utilizzo** dei beni o servizi, **salvo** che questi non diventino **affidenti** ad **operazioni escluse**.
- Questa **modalità di rettifica**, per gli **immobili**, si applica quando sono **ceduti o assegnati in esenzione** o “fuori campo” (acquisto da soggetto privato o senza l'integrale **detrazione IVA**) ma **solo per gli interventi incrementativi** effettuati nel periodo di tutela fiscale (Circ. 37/E 2016).

# La rettifica della detrazione



## La prima tipologia di rettifica della detrazione: per variazione di utilizzo di beni ammortizzabili

- Il **c.2** prevede che la **rettifica** sia **eseguita** in rapporto al diverso utilizzo che si verifica:
  - Sia nell'**anno della loro entrata in funzione**, ossia il loro **primo impiego**,
  - Sia nel c.d. "**periodo di tutela fiscale**" (Circ. 328/1997), pari a **4 anni per i beni mobili ammortizzabili e 9 anni per i fabbricati o porzioni di essi** successivi all'anno di entrata in funzione.
- La **rettifica** è operata in **unica soluzione** con riferimento a tanti **quinti** o tanti **decimi** dell'**IVA detratta** quanti sono gli **anni mancanti al compimento del quinquennio o decennio di "tutela fiscale"**.

# La rettifica della detrazione



## La prima tipologia di rettifica della detrazione: per variazione di utilizzo di beni ammortizzabili

- Pertanto:
  - Se il **cambio di destinazione** avviene nel **primo anno** di entrata in funzione/impiego, la **rettifica sarà integrale**;
  - Se il **cambio di destinazione** avviene nel **periodo di "totale fiscale"**, la rettifica sarà **parziale** (ma in unica soluzione), per tanti **quinti o decimi mancanti** al termine del periodo;
  - Se il **cambio di destinazione** avviene **oltre** il periodo di tutela fiscale, **non si dovrà operare alcuna rettifica**.

# La rettifica della detrazione



## La prima tipologia di rettifica della detrazione: per variazione di utilizzo di beni ammortizzabili

- Interessante per comprendere il meccanismo del “cambio di destinazione” è il contenuto della **Risoluzione 196/E del 2007**:
  - nel caso di **IVA** su **pagamenti** in acconto per l'**acquisto** di **immobili abitativi**, **imposta non detratta**
  - qualora questi **immobili** siano **trasformati in residence** prima del rogito notarile
  - l'**IVA** pagata **diverrebbe detraibile all'atto dell'impiego** degli immobili dato che verrebbero **utilizzati** per la **fornitura di prestazioni alberghiere**, attività **imponibile ad IVA**.

# La rettifica della detrazione



## La prima tipologia di rettifica della detrazione: per variazione di utilizzo di beni ammortizzabili

- **Esempio** (opposto rispetto all'Ordinanza della Corte UE 5.6.2014 Causa C-500/13):
  - **Acquisto** di un **immobile** in **anno 1** da 200.000 € con IVA detraibile pari ad € 44.000 con sua **entrata in funzione** nel **medesimo anno**
  - Nell'**anno 4** il **bene** viene **destinato** ad **operazioni escluse** da IVA
  - **Rettifica della detrazione** in ragione di **7/10** dell'**IVA detratta** nell'**anno di entrata in funzione**, riversando un'imposta pari ad  $€ 44.000 \times 7/10 = € 30.800$  in sede di Dichiarazione IVA annuale dell'anno 4

# La rettifica della detrazione



## Focus su fabbricati, aree fabbricabili e spese di migliorie (manutenzione straordinaria)

- Il **periodo di “totale fiscale” di 10 anni** (anno di entrata in funzione e 9 successivi) **decorre**:
  - **Dall’anno di acquisto o di ultimazione delle prestazioni** per le **“spese di migliorie”** (Ris. 178/E del 2009 e Risp. Int. 131/E del 2019) e in caso di acquisizione a seguito di **contratti di appalto**;
  - **Dall’anno di esercizio del diritto di riscatto**, nel caso di contatto di **leasing finanziario** (Ris. 178/E del 2009, Circ. 26/E del 2016), **salvo circostanze particolari** che inducano a ritenere il bene acquisto prima del riscatto finale (Risposta 3 del 17.9.2018: clausole contrattuali che obblighino il riscatto del bene già alla stipula del contratto o in caso di maxi canone eccessivamente elevato rispetto al totale del leasing).

# La rettifica della detrazione



## La seconda tipologia di rettifica della detrazione: per mutamento di regime fiscale

- Le **rettifiche** per **mutamento** di **destinazione** devono essere effettuate:
  1. In caso di **mutamenti** nel **regime delle operazioni attive**: quando vengono intraprese nuove attività esenti o imponibili (**Sent. Corte UE 9.7.2020 Causa C-374/2019**: soggetto passivo che realizza un bar all'interno di una casa di riposo per uso interno e per clienti esterni e che, dopo aver recuperato l'IVA pro-quota, cessa la seconda attività imponibile).
  2. In caso di **mutamenti** nel **regime delle detrazioni**: è il caso di **abbandono** o **adozione**, per opzione o per legge, di **regimi speciali** che riguardano la detrazione IVA come il **regime "forfettario"** (o l'attività agricola o di intrattenimento) per **evitare duplicazioni della detrazione** o il loro **totale azzeramento**. **Non riguarda** il porre in essere **operazioni esenti** ex art. 10.

# La rettifica della detrazione



## La seconda tipologia di rettifica della detrazione: per mutamento di regime fiscale

- Le **rettifiche** per **mutamento** di **destinazione** devono essere effettuate:
  - 3. In caso di **mutamenti** nella stessa attività per cui viene apportata una **modifica** al **regime** di **applicazione dell'imposta** con il **passaggio** da un **regime di esenzione** ad uno **imponibile** o **viceversa** (come ad esempio il regime di imponibilità delle cessioni di oro da investimento)
- Il **c.3** prevede che la **rettifica** della **detrazione IVA** debba essere **effettuata** su tutti i **beni e servizi non ancora ceduti o utilizzati** e segua quanto disposto dai **cc. 1-2** (inclusi i **beni ammortizzabili**).
- Pertanto la **rettifica** dovrà essere **effettuata** in **unica soluzione** nell'**anno** in cui si verificano i **mutamenti**, **senza però attendere il materiale impiego dei beni o servizi** (C.M. 328/1997).



# La rettifica della detrazione



## La seconda tipologia di rettifica della detrazione: per mutamento di regime fiscale

- Sarà necessario **predisporre** apposita **documentazione** in cui indicare distintamente per categorie omogenee quantità e valori dei beni su cui calcolare l'IVA da rettificare.
- **Circ. 12/E del 2007** in relazione al **regime di esenzione** introdotto dal DL 223/2006 per i soggetti passivi che svolgono **attività immobiliare (cessioni o locazioni)**: la **rettifica** di cui al **c.3 non si applica** perché l'**effettuazione** delle **operazioni esenti ex art. 10** comporta l'applicazione della **rettifica per variazione di pro-rata** di cui ai **cc. 4 e 6**.
- Necessario un **chiarimento ufficiale** in vista dell'**abrogazione** del c.3 per il **coordinamento** dei **cc. 1-2** e l'**applicazione della rettifica ex c.3** “senza attendere l'effettivo impiego dei beni e servizi”.

# La rettifica della detrazione



## La seconda tipologia di rettifica della detrazione: per mutamento di regime fiscale

- **Attenzione al mancato allineamento** della abrogazione e successiva reintroduzione del comma 3 con il **Modello IVA 2026**: nell'**Appendice** alle Istruzioni del modello ministeriale, il **prospetto D** (utile per gestire le rettifiche della detrazione) vede il **rigo 3** rinominato “Rettifica per il regime forfettario” da utilizzare per il **passaggio dal regime dei minimi al regime ordinario o dal regime forfettario a quello ordinario e viceversa** (vedasi per esempi la Circ. 32/E del 2023).

**PROSPETTO D**  
**RETTIFICA DELLA DETRAZIONE**

|                         |          |                                                                                  |  |
|-------------------------|----------|----------------------------------------------------------------------------------|--|
| <b>Art. 19 bis - 2</b>  | <b>1</b> | Rettifica per variazioni dell'utilizzo di beni non ammortizzabili (comma 1)      |  |
|                         | <b>2</b> | Rettifica per variazione dell'utilizzo di beni ammortizzabili (comma 2)          |  |
|                         | <b>3</b> | Rettifica per regime forfettario                                                 |  |
|                         | <b>4</b> | Rettifica per variazione del pro-rata (comma 4)                                  |  |
| <b>Art. 19, comma 1</b> | <b>5</b> | Variazione della detrazione relativa ad acquisti effettuati nell'anno precedente |  |
| <b>TOTALE</b>           | <b>6</b> | Somma algebrica dei righi da 1 a 5 (da riportare al rigo VF70)                   |  |

# La rettifica della detrazione



## La terza tipologia di rettifica della detrazione: per variazione di prorata

- La **detrazione** per l'acquisto di:
  - **Beni ammortizzabili** (mobili o immobili);
  - **Servizi di trasformazione, riattamento, ristrutturazione di beni ammortizzabili;**

deve essere **rettificata** nel caso di **variazione in aumento o in diminuzione** del pro-rata di detraibilità (ex art. 19bis) **superiore al 10%** rispetto all'anno in cui è stata operata inizialmente la detrazione dell'imposta **durante il periodo di "tutela fiscale"**.

- Questa **rettifica non si applica** sui **beni non ammortizzabili** (a differenza della rettifica cc.1,.2,.3).
- **Facoltativamente**, la **rettifica è ammessa** anche con **variazione inferiore o uguale al 10%**.

# La rettifica della detrazione



## La terza tipologia di rettifica della detrazione: per variazione di prorata

- La rettifica deve essere **calcolata ogni anno su 1/5 o 1/10** della differenza tra l'ammontare di **IVA detratta inizialmente** e l'ammontare di **IVA detraibili secondo la % di prorata dell'anno**.
- **Esempio:**
  - **acquisto** di un **fabbricato** (con periodo di "tutela fiscale» pari all'anno di entrata in funzione e ai successivi 9) in **anno1** da 200.000 € con IVA pari ad € 44.000
  - **Entrata in funzione** del bene nell'**anno1**
  - **% di detraibilità:** anno1 35%, anno2 31%, anno3 50%, anno4 29%, anno5 15%, anno6 32%, anno7 46%, anno8 28%, anno9 23%, anno10 34%.

# La rettifica della detrazione

## La terza tipologia di rettifica della detrazione: per variazione di prorata

| Anno d'imposta | % detraibilità | Variazione pro-rata | Si applica l'art. 19bis2? | Detrazione IVA | Rettifica della detrazione                                              |
|----------------|----------------|---------------------|---------------------------|----------------|-------------------------------------------------------------------------|
| anno 1         | 35%            | 0                   | -                         | 15.400,00 €    | -                                                                       |
| anno 2         | 31%            | -4%                 | No                        | 13.640,00 €    | No                                                                      |
| anno 3         | 50%            | 15%                 | Si                        | 22.000,00 €    | $(22.000 \text{ €} - 15.400 \text{ €}) \times 1/10 = 660,00$            |
| anno 4         | 29%            | -6%                 | No                        | 12.760,00 €    | No                                                                      |
| anno 5         | 15%            | -20%                | Si                        | 6.600,00 €     | $(6.600 \text{ €} - 15.400 \text{ €}) \times 1/10 = - 880,00 \text{ €}$ |

# La rettifica della detrazione

## La terza tipologia di rettifica della detrazione: per variazione di prorata

| Anno d'imposta | % detraibilità | Variazione pro-rata | Si applica l'art. 19bis2? | Detrazione IVA | Rettifica della detrazione                                               |
|----------------|----------------|---------------------|---------------------------|----------------|--------------------------------------------------------------------------|
| anno 6         | 32%            | -3%                 | No                        | 14.080,00 €    | No                                                                       |
| anno 7         | 46%            | 11%                 | Si                        | 20.240,00 €    | $(20.240 \text{ €} - 15.400 \text{ €}) \times 1/10 = 484,00$             |
| anno 8         | 28%            | -7%                 | No                        | 12.320,00 €    | No                                                                       |
| anno 9         | 23%            | -12%                | Si                        | 10.120,00 €    | $(10.120 \text{ €} - 15.400 \text{ €}) \times 1/10 = - 528,00 \text{ €}$ |
| anno 10        | 34%            | -1%                 | No                        | 14.960,00 €    | No                                                                       |

# La rettifica della detrazione



## La terza tipologia di rettifica della detrazione: per variazione di prorata

- Nel caso di **cessione del bene strumentale durante il periodo di "tutela fiscale"** la rettifica deve essere effettuata in **unica soluzione** per tanti **quinti** o tanti **decimi mancanti** al **termine del periodo di monitoraggio** (c.6).
- Se l'anno di acquisto non coincide con quello di entrata in funzione del bene, la **prima rettifica** deve essere **effettuata** per tutta l'**IVA detratta** in ragione della % di **detrazione dell'anno di entrata in funzione**, anche se lo **scostamento è inferiore o uguale al 10%** rispetto all'anno di acquisto (paragrafo 3 del c.4).



[www.odcec.torino.it](http://www.odcec.torino.it)

[www.linkedin.com/company/odcec-torino/](http://www.linkedin.com/company/odcec-torino/)

[www.youtube.com/channel/UCBUHnLEOEHA6YY-MLr8vG8A/videos](http://www.youtube.com/channel/UCBUHnLEOEHA6YY-MLr8vG8A/videos)