COSTRUTTORE EDILE - RETTIFICA DEL PRO-RATA

L'esempio è imperniato sull'anno 2011 , per mettere in evidenza gli effetti delle modifiche alla detrazione IVA nel settore dell'edilizia, dal 2006 al 2012 e seguenti (DL 223/2006 – estensione dei casi di esenzione –al DL 83/2012)

Per una miglior comprensione del meccanismo di rettifica del *pro-rata* per un costruttore edile, analizziamo gli elementi essenziali dell'esempio, unitamente alle fonti normative che lo presiedono. Tutte le disposizioni citate sono dell'articolo 19-bis2.

quarto comma - La detrazione dell'imposta relativa all'acquisto di beni ammortizzabili, nonché alle prestazioni di servizi relative alla trasformazione, al riattamento o alla ristrutturazione dei beni stessi, operata ai sensi dell'articolo 19, comma 5, è altresì, soggetta a rettifica, in ciascuno dei quattro anni successivi a quello della loro entrata in funzione, in caso di variazione della percentuale di detrazione superiore a dieci punti. La rettifica si effettua aumentando o diminuendo l'imposta annuale in ragione di un quinto della differenza tra l'ammontare della detrazione operata e quello corrispondente alla percentuale di detrazione dell'anno di competenza. La rettifica può essere eseguita anche se la variazione della percentuale di detrazione non è superiore a dieci punti a condizione che il soggetto passivo adotti lo stesso criterio per almeno cinque anni consecutivi e ne dia comunicazione con la dichiarazione annuale nella quale inizia ad avvalersi di detta facoltà.

ottavo comma – secondo periodo - Agli effetti del presente articolo i fabbricati o porzioni di fabbricati sono comunque considerati beni ammortizzabili ed il periodo di rettifica è stabilito in dieci anni, decorrenti da quello di acquisto o di ultimazione.

1. L'individuazione dell'imposta relativa al cantiere e il riallineamento al *pro-rata* dell'anno di fine lavori

Il presupposto matematico per il calcolo consiste nell'individuare l'IVA relativa ai costi sostenuti per ciascun cantiere, che dovrà essere poi attribuita *pro-quota* rispettivamente alle unità immobiliari vendute nell'anno e a quelle tuttora invendute.

Per poter operare in modo omogeneo la rettifica del *pro-rata*, occorre che l'imposta sostenuta per tutto il periodo della costruzione, ivi compresa quella sull'area (in proporzione all'utilizzazione edificatoria, nel caso di cantieri che si sono succeduti nel tempo su parti diverse dell'area acquistata unitariamente) risulti detratta con un'unica percentuale, che è quella dell'anno di ultimazione dei lavori. A tale scopo occorre

1) conoscere l'importo da assoggettare a rettifica, da cui la necessità che le schede di cantiere tengano in evidenza non solo i costi al netto di IVA, ma anche l'imposta lorda sulle fatture (*nell'esercitazione il dato indicato come "IVA 20%"* = 12.200), e – distintamente - quella detratta in base al *pro-rata* dell'anno di competenza delle varie fatture di acquisto (*totale 11.120*).

2) procedere ad una rettifica iniziale, relativa all'imposta detratta negli anni precedenti, anche nel caso di cambiamento del *pro-rata* per un solo punto percentuale. Chiameremo "riallineamento"

questa rettifica iniziale, per distinguerla dalla vera e propria rettifica successiva. Nell'esercitazione abbiamo IVA detratta nei primi due anni al 100%, e il terzo anno al 90%: questa imposta deve essere riallineata al *pro-rata* dell'anno di fine lavori, cioè all'88%, con una differenza di 12 punti per i primi due anni e di 2 punti per il terzo. Nell'anno in cui l'IVA era stata detratta parzialmente (2006), il 2% di differenza è calcolato sull'IVA lorda (6.000) e non su quella detratta (5.400), trattandosi di una differenza sull'imposta della fattura. Per controllo l'IVA detratta sul cantiere deve essere pari all'88% di tutta l'IVA lorda: 12.200 x 88% = 10.736.

quarto comma – terzo periodo – Se l'anno o gli anni di acquisto o di produzione del bene ammortizzabile non coincidono con quello della sua entrata in funzione (*), la prima rettifica è eseguita, per tutta l'imposta relativa al bene, in base alla percentuale di detrazione definitiva di quest'ultimo anno anche se lo scostamento non è superiore a dieci punti.

ottavo comma – terzo periodo - Per l'imposta assolta sull'acquisto di aree fabbricabili l'obbligo di rettifica decennale decorre dalla data di ultimazione dei fabbricati insistenti sulle aree medesime.

(*) La disposizione ha un carattere generale per qualsiasi bene ammortizzabile, e per gli immobili va riferita all'anno di ultimazione dei fabbricati (ottavo comma – secondo periodo, riportato all'inizio)

2. La rettifica sul venduto nei nove anni successivi

La rettifica deve essere eseguita, in ciascuno dei nove anni successivi, distintamente sul venduto e sull'invenduto. Nell'esempio la percentuale di vendite nell'anno di ultimazione (2007) viene calcolata nella misura del 45%, da cui un invenduto del 55%. Negli anni successivi il venduto riduce l'entità delle rimanenze. Le vendite dei cinque anni considerati ammontano al 43% (7+11+6+9+10), e pertanto l'invenduto finale è del 12% (55-43).

Il calcolo della percentuale di venduto (da cui quella per l'invenduto) deve essere eseguita ripartendo il costo del cantiere con i criteri della norma di seguito riprodotta.

ottavo comma - quarto periodo - L'imputazione dell'imposta relativa ai fabbricati ovvero alle singole unità immobiliari, soggette a rettifica, che siano compresi in edifici o complessi di edifici acquistati, costruiti o ristrutturati unitariamente, deve essere determinata sulla base di parametri unitari, costituiti dal metro quadrato o dal metro cubo, o da parametri similari, che rispettino la proporzionalità fra l'onere complessivo dell'imposta relativa ai costi di acquisto, costruzione o ristrutturazione, e la parte di costo dei fabbricati o unità immobiliari specificamente attribuibile alle operazioni che non danno diritto alla detrazione dell'imposta.

La rettifica sul venduto va fatta per i decimi dell'anno di vendita e per quelli mancanti al compimento del decennio, che nel nostro caso inizia dal 2007 – anno di ultimazione – e finisce nel 2016. La disposizione di seguito riportata attua però una distinzione rilevante:

- se la vendita è imponibile (nell'esempio anni 2008 – 2009 – 2010 - 2011, in quanto le vendite successive sono fatte dopo cinque anni dalla fine lavori e quindi sono esenti) la rettifica viene fatta considerando che il *pro-rata* dell'anno di vendita sia del 100%

- se la vendita è esente (2012 nell'esempio) la rettifica viene fatta tra il *pro-rata* dell'anno di fine lavori e il *pro-rata* dell'anno di vendita.

Vediamo lo sviluppo di ciascuno dei due conteggi:

- vendita imponibile del 2008 – percentuale di cessione 7% rispetto al totale del cantiere – rettifica pari a : 12.200 (IVA lorda totale) x (100 *pro-rata virtuale della vendita imponibile* – 88 *pro-rata del cantiere*) x 9 *anni sino alla fine della rettifica/*10) = 92,232

- vendita esente del 2012 - percentuale di cessione 10% rispetto al totale del cantiere – rettifica pari a : 12.200 (IVA lorda totale) x (43 *pro-rata dell'anno di vendita* – 88 *pro-rata del cantiere*) x 5 *anni sino alla fine della rettifica/*10) = 274,50

sesto comma - In caso di cessione di un bene ammortizzabile durante il periodo di rettifica, la rettifica della detrazione va operata in unica soluzione per gli anni mancanti al compimento del periodo di rettifica, considerando a tal fine la percentuale di detrazione pari al cento per cento se la cessione è soggetta ad imposta, ma l'ammontare dell'imposta detraibile non può eccedere quello dell'imposta relativa alla cessione del bene.

3. La rettifica sull'invenduto nei nove anni successivi

Più semplice la rettifica sull'invenduto, in quanto viene sempre fatta per un decimo della differenza tra il *pro-rata* dell'anno e quello del cantiere. E' irrilevante che l'invenduto sia affittato o meno in regime di esenzione per gli immobili abitativi (si veda la circolare 12/E-2007, di seguito trascritta per la parte che interessa). In altri termini non occorre riportare a zero la rettifica nell'anno in cui l'immobile viene locato.

Nell'esempio si considera che l'impresa non abbia optato per la rettifica puntuale negli anni successivi (opzione VO1, vincolante per dieci anni), e che pertanto non si procede al calcolo nel 2010, in cui la percentuale di variazione è di quattro punti (84 rispetto a 88), come pure nel 2011 (87 rispetto a 88).

Controlliamo un conteggio, quello relativo al 2009: rettifica pari a : percentuale di invenduto 37% x 12.200 (IVA lorda totale) x (47 *pro-rata dell'anno* – 88 *pro-rata del cantiere*)/10 = 185,074

Dalla circolare 12/E del 1° marzo 2007, § 1

Circa il periodo durante il quale occorre adeguare la detrazione in funzione del l'utilizzo del bene o della variazione di pro-rata (cosiddetto periodo di osservazione fiscale), l'articolo 19-*bis* 2, comma 8, del DPR n. 633 del 1972 per i fabbricati ne fissa la durata in dieci anni, da calcolare a decorrere dall'anno di ultimazione o di acquisto del fabbricato. Pertanto, se l'impiego del bene in operazioni esenti si verifica oltre tale termine non deve essere effettuata alcuna rettifica della detrazione iniziale.

La previsione della durata decennale del periodo di osservazione fiscale fa sì che la rettifica della detrazione iniziale debba essere operata in relazione a tanti decimi dell'imposta detratta quanti sono gli anni mancanti al compimento del decennio. In particolare, se durante i dieci anni di osservazione fiscale l'immobile è ceduto in esenzione da IVA, la rettifica deve essere operata in un'unica soluzione, nell'anno in cui è stata effettuata la cessione, per tutti i decimi mancanti al compimento del decennio; **se, invece, in tale periodo l'immobile è concesso in locazione, in esenzione da imposta, la rettifica deve essere operata nella misura di un decimo per ogni anno di durata della locazione, fino al termine del decennio.**

Tale regola resta valida anche per le rettifiche che devono essere effettuate in seguito alla entrata in vigore del decreto legge, per le quali, quindi, il periodo di osservazione fiscale deve ritenersi che decorra dall'acquisto o dalla ultimazione del fabbricato e non da altri eventi quali il compimento del quadriennio o l'entrata in vigore del nuovo sistema di tassazione.

Si rende necessario adeguare la detrazione iniziale in funzione dell'impiego del bene in operazioni esenti anche nella ipotesi in cui gli immobili siano locati in esenzione nel corso del quadriennio successivo alla ultimazione della costruzione o degli interventi di ristrutturazione. Tale adempimento si rende necessario anche se l'immobile viene successivamente venduto in regime di imponibilità ad IVA, ad esempio, nel corso di quadriennio stesso .