



Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma

IVA: LA RETTIFICA ALLA DETRAZIONE

14 novembre 2017

Nicoletta Mazzitelli



PRINCIPI GENERALI E NORMATIVA DI RIFERIMENTO – GLI ELEMENTI FONDAMENTALI

➤ IMMEDIATEZZA

Il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e coincide – generalmente – con il momento in cui viene effettuato l'acquisto;

➤ GLOBALITA'

La detrazione deve essere operata con riguardo a tutte le attività poste in essere dal soggetto passivo;

➤ INTEGRALITA'

La detrazione compete per l'intera imposta addebitabile in via di rivalsa sugli acquisti, ove i beni e i servizi siano utilizzati per l'effettuazione di operazioni imponibili – o che comunque danno diritto a detrazione.



PRINCIPI GENERALI E NORMATIVA DI RIFERIMENTO – LA DETRAZIONE IMMEDIATA

Il principio di detrazione immediata impone che – al mutare delle condizioni in base alle quali è stata effettuata la detrazione – la detrazione venga corretta.

Ciò assicura la coerenza del meccanismo di funzionamento del sistema di imposta.



PRINCIPI GENERALI E NORMATIVA DI RIFERIMENTO – I CORRETTIVI ALLA DETRAZIONE IMMEDIATA

La normativa prevede due correttivi alla detrazione immediata:

- autoconsumo;
- rettifica alla detrazione.



PRINCIPI GENERALI E NORMATIVA DI RIFERIMENTO – LA NORMATIVA DEI CORRETTIVI ALLA DETRAZIONE IMMEDIATA

Direttiva 2006/112/CE

- Autoconsumo:
 - Beni: artt. 16 e 18
 - Servizi: artt. 26 e 27
- Rettifica alla detrazione: artt. da 184 a 192

Normativa interna

- Autoconsumo:
 - Beni: art. 2, comma 2, n. 5) DPR 633/72
 - Servizi: art. 3, comma 3, DPR 633/72
- Rettifica alla detrazione: art. 19-bis2



DEFINIZIONI - L' AUTOCONSUMO

Correzione della detrazione qualora venga meno – anche temporaneamente – l'inerenza del bene o del servizio all'attività economica esercitata dal soggetto passivo.



L'utilizzo privato o per finalità estranee all'attività economica costituisce cessione di beni o prestazione di servizi rilevante ai fini IVA, qualora sia stata detratta l'imposta sull'acquisto.



DEFINIZIONI - LA RETTIFICA DELLA DETRAZIONE

- La rettifica alla detrazione si applica nei casi in cui la correlazione (specifica o forfettaria) tra acquisti e operazioni attive non può essere verificata nel medesimo anno in cui il soggetto passivo esercita il diritto alla detrazione.
- La rettifica può operare sia in senso positivo (maggiore detrazione) sia in senso negativo (versamento).



DEFINIZIONI - LA RETTIFICA DELLA DETRAZIONE

- Ante D. Lgs. 313 del 1997, era prevista un'unica tipologia di rettifica e solo per i soggetti passivi che effettuassero anche operazioni esenti: la rettifica per variazione del pro-rata in misura maggiore di 10 punti percentuali.
- Non erano disciplinate le conseguenze del disallineamento tra la destinazione prospettica del bene o servizio e il successivo impiego effettivo.



DEFINIZIONI - LA RETTIFICA DELLA DETRAZIONE

- Potrà essere potenzialmente soggetta a rettifica la detrazione dell'IVA relativa a:
- beni suscettibili di utilizzazione non solo nell'anno di acquisto (o entrata in funzione) ma anche negli anni successivi ("beni ammortizzabili");
 - beni e servizi la cui utilizzazione avvenga in un anno successivo a quello di acquisto.



AMBITO DI APPLICAZIONE - I BENI AMMORTIZZABILI

La nozione di "beni ammortizzabili" è quella valida ai fini contabili, salvo:

- beni di costo unitario non superiore a 516 euro;
- beni con coefficiente fiscale di ammortamento superiore a 25%;
- fabbricati e porzioni di fabbricati, che si considerano comunque beni ammortizzabili indipendentemente dalla relativa classificazione in bilancio;
- beni immateriali di cui all'art. 68 TUIR, che si considerano beni ammortizzabili.



AMBITO DI APPLICAZIONE - I BENI AMMORTIZZABILI

La detrazione inizialmente operata va "verificata" ed eventualmente "rettificata" in relazione a:

- condizioni esistenti nell'anno di entrata in funzione del bene;
- condizioni esistenti in ciascuno degli anni compresi nel c.d. "*periodo di osservazione*", pari a:
 - **10 anni** decorrenti da quello di acquisto o ultimazione per i fabbricati o porzioni di fabbricati;
 - **5 anni** decorrenti da quello di entrata in funzione per gli altri beni ammortizzabili.



AMBITO DI APPLICAZIONE - LE AREE FABBRICABILI

La detrazione dell'imposta relativa all'acquisto di un'area fabbricabile è soggetta a rettifica per un periodo di **10 anni** a decorrere dalla data di ultimazione del fabbricato insistente sulla medesima.



AMBITO DI APPLICAZIONE - BENI AMMORTIZZABILI IN DIPENDENZA DI OPERAZIONI STRAORDINARIE

In caso di acquisizione dei beni ammortizzabili per effetto di operazioni straordinarie (fusioni, scissioni, cessioni e conferimenti di aziende), ai fini del computo del periodo di osservazione e della eventuale rettifica della detrazione, si fa riferimento alla data in cui i beni sono stati originariamente acquistati dalle società partecipanti alla fusione, scissione, ovvero dal soggetto cedente o conferente l'azienda.



AMBITO DI APPLICAZIONE - BENI NON AMMORTIZZABILI E SERVIZI

Rettifica solo se il periodo di imposta di prima utilizzazione non coincide con quello in cui viene esercitato il diritto alla detrazione.



Non sono previsti obblighi di rettifica per eventi che si verificano in periodi di imposta successivi a quello di prima utilizzazione, salvo per alcune prestazioni di servizi relative a beni ammortizzabili (*vedi seguito*).



SITUAZIONI CHE ORIGINANO L'OBBLIGO DI RETTIFICA

La normativa attuale (art. 19-bis2) prevede le seguenti ipotesi di rettifica:

- per cambio di destinazione;
- per mutamenti nel regime delle operazioni attive;
- per mutamenti del regime di detrazione delle attività esercitate;
- per variazione del pro-rata ex art. 19-bis.



SITUAZIONI CHE ORIGINANO L'OBBLIGO DI RETTIFICA

Articolo 185 della Direttiva IVA

1. La rettifica ha luogo, in particolare, quando, successivamente alla dichiarazione dell'IVA, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni, in particolare, in caso di annullamento di acquisti o qualora si siano ottenute riduzioni di prezzo.

2. In deroga al paragrafo 1, la rettifica non è richiesta in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate, in caso di distruzione, perdita o furto debitamente provati o giustificati, nonché in caso di prelievi effettuati per dare regali di scarso valore e campioni di cui all'articolo 16.

In caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate e in caso di furto gli Stati membri possono tuttavia esigere la rettifica.



LA RETTIFICA PER CAMBIO DI DESTINAZIONE (art. 19-bis2, commi 1 e2)

- Si applica all'imposta relativa all'acquisto sia di servizi e beni non ammortizzabili che di beni ammortizzabili.
- Si applica in caso di divergenze tra la previsione di impiego dei beni e dei servizi al momento dell'acquisto e quello della loro effettiva utilizzazione.
- I soggetti che applicano il pro-rata di cui all'art. 19-bis , effettueranno questa rettifica solo nel caso di passaggio da operazioni imponibili e esenti a operazioni escluse IVA o viceversa, ovvero in relazione a utilizzo per operazioni che non concorrono al calcolo del pro-rata.



LA RETTIFICA PER CAMBIO DI DESTINAZIONE – BENI NON AMMORTIZZABILI E SERVIZI

- Presupposto: primo utilizzo per effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione in misura diversa da quella inizialmente operata.
- Misura della rettifica: dipende dall'entità della divergenza tra previsione e utilizzazione effettiva e deve aver luogo per l'intero importo nell'anno del primo utilizzo.



LA RETTIFICA PER CAMBIO DI DESTINAZIONE – BENI AMMORTIZZABILI

➤ Presupposto: diverso utilizzo

- nell'anno di entrata in funzione; *ovvero*
- nei quattro/nove anni successivi

➤ Misura della rettifica:

- per l'intero importo nell'anno di entrata in funzione;
- per un importo proporzionale agli anni mancanti al compimento del periodo di osservazione, negli anni successivi



RETTIFICA PER CAMBIO DI DESTINAZIONE - Casi

L. 208/2015: assegnazione agevolata beni ai soci (cfr Circ. 26 e 37 del 2016)

- Destinazione a finalità estranee all'esercizio di impresa

➔ Autoconsumo: cessione con IVA se IVA a monte detratta, anche successivamente a periodo di osservazione

➔ Rettifica della detrazione: per assegnazioni fuori campo IVA - se bene acquistato senza IVA (da privati) o con IVA non detratta integralmente



RETTIFICA PER CAMBIO DI DESTINAZIONE - ESEMPI

Bene ammortizzabile – costo 10.000 + IVA 2.200

1. Acquistato nel 2015 – IVA detratta solo al 50% (perché utilizzato per attività personale dell'imprenditore)

Entrato in funzione nel 2016 e utilizzato al 100% per effettuare operazioni imponibili



Nel 2016 rettifica in positivo della detrazione per 1.100



RETTIFICA PER CAMBIO DI DESTINAZIONE - ESEMPI

Bene ammortizzabile – costo 10.000 + IVA 2.200

2. Acquistato e entrato in funzione nel 2014 – IVA detratta al 100%

Dal 2016 utilizzato al 100% per effettuare operazioni esenti (che non generano pro-rata)



Nel 2016 rettifica in diminuzione della detrazione per $\frac{3}{5}$ di 2.200 = 1.320



RETTIFICA PER CAMBIO DI DESTINAZIONE - ESEMPI

Bene ammortizzabile – costo 10.000 + IVA 2.000

3. Acquistato e entrato in funzione nel 2005 – IVA detratta al 100%

Dal 2016 utilizzato esclusivamente per operazioni esenti



Non occorre operare alcuna rettifica perché è trascorso il periodo di osservazione



RETTIFICA PER VARIAZIONE DEL PRO-RATA (art. 19-bis2 comma 4)

La detrazione tramite pro-rata è forfettaria, ossia prescinde dall'utilizzo specifico del singolo bene o servizio.



La rettifica alla detrazione dipende dalla variazione del pro-rata e non dalla specifica utilizzazione dei beni.



RETTIFICA PER VARIAZIONE DEL PRO-RATA

Si applica con riguardo all'imposta relativa all'acquisto di:

- beni ammortizzabili;
- prestazioni di servizi relativi alla trasformazione –
riattamento o ristrutturazione dei beni ammortizzabili.



RETTIFICA PER VARIAZIONE DEL PRO-RATA - PRESUPPOSTO

- Variazione (positiva o negativa) del pro-rata in misura superiore a 10 punti percentuali rispetto al pro-rata relativo all'anno di entrata in funzione del bene in ciascuno degli anni compresi nel "periodo di osservazione".
- Se la variazione del pro-rata è inferiore ai 10 punti percentuali, la rettifica è una facoltà del soggetto passivo, che, però, deve adottare il medesimo criterio per almeno cinque anni consecutivi e darne comunicazione con la dichiarazione annuale.



RETTIFICA PER VARIAZIONE DEL PRO-RATA - PRESUPPOSTO

- Se la variazione del pro rata è effetto di operazioni di riorganizzazione aziendale (fusioni, trasferimenti di azienda ecc.), la rettifica andrà fatta su tutti i beni ammortizzabili ancora 'in osservazione' con la ricostruzione della relativa storia pregressa
- Nel caso di uscita dal regime 36-bis, il pro rata iniziale si considera pari a zero



RETTIFICA PER VARIAZIONE DEL PRO-RATA - CALCOLO

L'imposta annuale va aumentata o diminuita di $\frac{1}{5}$ (o $\frac{1}{10}$ qualora si tratti di fabbricati) della differenza tra l'ammontare dell'imposta detratta e quello corrispondente alla percentuale di detrazione dell'anno di competenza.



RETTIFICA PER VARIAZIONE DEL PRO-RATA - ESEMPIO

Bene ammortizzabile (prezzo 10.000 + 2200 di IVA)

Acquistato (ed entrato in funzione) nel 2014

- Pro-rata 2014 = 95%

IVA detratta 2.090

- Pro rata 2016 = 75%

IVA detraibile 1.650

Variazione rispetto al 2014 = - 20% (440)

Nella dichiarazione IVA per il 2016 opero una rettifica negativa della detrazione per 1/5 della differenza = - 88



RETTIFICA PER VARIAZIONE DEL PRO-RATA - ESEMPIO

- Pro-rata 2017 = 80%

IVA detraibile	1.760
----------------	-------

Variazione rispetto al 2014 = - 15%	(330)
-------------------------------------	-------

Nella dichiarazione IVA per il 2009 opero una ulteriore rettifica negativa della detrazione per $1/5$ di 330 = - 66.



RETTIFICA PER VARIAZIONE DEL PRO-RATA – ANNO DI ENTRATA IN FUNZIONE SUCCESSIVO A QUELLO DI ACQUISTO

La rettifica deve essere operata con riferimento al pro-rata relativo all'anno di entrata in funzione del bene.



La prima rettifica deve essere effettuata per l'eventuale differenza tra imposta detratta nell'anno di acquisto e imposta detraibile nell'anno di entrata in funzione.



Questa rettifica va obbligatoriamente operata per l'intero importo e anche se la variazione del pro-rata è inferiore ai 10 punti percentuali.



RETTIFICA PER VARIAZIONE DEL PRO-RATA - ESEMPIO

Bene ammortizzabile (prezzo 10.000 + 2.200 IVA)

Anno di acquisto 2014

- Pro rata = 100%
- IVA detratta 2.200

Anno di entrata in funzione 2015

- Pro rata 95%
- IVA detraibile = 2.090
- Rettifica da effettuare nella dichiarazione IVA per il 2015 = -110

Anno 2016

- Pro rata = 88%

Non sono obbligato ad effettuare alcuna rettifica perché la variazione del pro-rata tra 2015 e 2016 è pari a 7 punti percentuali (95% - 88%)



RETTIFICA PER VARIAZIONE DEL PRO-RATA – CESSIONE DI BENE AMMORTIZZABILE DURANTE IL “PERIODO DI OSSERVAZIONE”

- La rettifica va operata in un'unica soluzione per gli anni mancanti al compimento del periodo di rettifica, considerando un pro-rata del 100% se la cessione è imponible.
- Per evitare abusi, però, l'ammontare della rettifica non può eccedere quello dell'imposta relativa alla cessione del bene.



RETTIFICA PER VARIAZIONE DEL PRO-RATA - ESEMPIO

Bene ammortizzabile (prezzo 10.000 + 2.200 IVA)

Anno di acquisto e di entrata in funzione 2014

Pro rata 30%

IVA detratta = 660

Ceduto nel 2016 a 4.000 + 880 IVA



Rettifica "potenziale" = $3/5$ di $(2.200 - 660) = 924$

Rettifica operabile = IVA relativa alla cessione = 880



RETTIFICA PER MUTAMENTI NEL REGIME DELLE OPERAZIONI ATTIVE – PRESUPPOSTO (art. 19–bis2, comma 3)

Eventi di carattere generale:

- mutamento nel regime fiscale applicabile alle operazioni attive con riflessi nell'entità della detrazione spettante (es. passaggio a seguito di modifiche legislative da un regime di esenzione ad uno di imponibilità o viceversa);
- adozione o abbandono di un regime speciale con detrazione forfettaria nell'imposta a monte;
- mutamenti nell'attività esercitata dal soggetto passivo che implicano una modifica del diritto alla detrazione.



RETTIFICA PER MUTAMENTI NEL REGIME DELLE OPERAZIONI ATTIVE - EFFETTI

- La rettifica va operata con riguardo ai soli:
 - beni non ammortizzabili e servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati;
 - beni ammortizzabili, qualora non sia scaduto il periodo di osservazione fiscale.
- La rettifica va operata in unica soluzione per tutti i beni esistenti presso l'impresa nel momento in cui si verificano gli eventi che la giustificano senza attenderne l'effettivo impiego.



RETTIFICA PER MUTAMENTI NEL REGIME DELLE OPERAZIONI ATTIVE - ADEMPIMENTI

- Necessità di redigere apposita documentazione – che potrà essere richiesta alla A.F. – nella quale indicare distintamente per categorie omogenee, la quantità e i valori dei beni facenti parte del patrimonio aziendale.
- L'IVA relativa va determinata in relazione alle fatture di acquisto più recenti, fino ad esaurimento.



RETTIFICA DELLA DETRAZIONE NEL SETTORE IMMOBILIARE

Occorre distinguere se le operazioni attive esenti (locazioni o cessioni) siano rilevanti o meno ai fini del calcolo del pro-rata:

- NO → rettifica ex art. 19-bis2, comma 2
- SI → rettifica ex art. 19-bis2, comma 4



RETTIFICA DELLA DETRAZIONE NEL SETTORE IMMOBILIARE

Se le operazioni attive esenti sono rilevanti ai fini del calcolo del pro-rata



La rettifica andrà operata solo se si verificano le condizioni previste dal comma 4:

- non sia decorso il periodo di osservazione;
- il pro-rata sia variato di più di 10 punti percentuali.