

LE SOCIETÀ IMMOBILIARI E LA DICHIARAZIONE IVA

Marco Peirolo

Torino, 4 marzo 2025

DETRAZIONE DELL'IVA

Non è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto di fabbricati, o di porzioni di fabbricato, a destinazione abitativa, né quella relativa alla locazione o alla manutenzione, recupero o gestione degli stessi, **salvo che** per le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione dei predetti fabbricati o delle predette porzioni

La disposizione **non si applica** per i soggetti che esercitano attività che danno luogo ad operazioni esenti di cui al n. 8) dell'art. 10 del DPR 633/1972 che comportano la riduzione della percentuale di detrazione a norma dell'art. 19, comma 5, e dell'art. 19-bis dello stesso DPR 633/1972

(Art. 19-bis1, comma 1, lett. i), DPR 633/1972)

Revisione della disciplina della detrazione per armonizzare i criteri di detraibilità dell'imposta relativa ai fabbricati a quelli previsti dalla **normativa comunitaria**

(Art. 7, comma 1, lett. d), n. 2), della L. 111/2023)

Il soggetto passivo esercita la detrazione dell'IVA **nella misura** in cui i beni/servizi sono **impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta**

(Art. 168 della Direttiva n. 2006/112/CE)

ECCEZIONI ALL'INDETRAIBILITÀ OGGETTIVA DELL'IVA

Immobili abitativi utilizzati nell'ambito di un'attività ricettiva

A prescindere dalla classificazione catastale, trattati alla stregua dei **fabbricati strumentali per natura** (risposta 18/E/2012)

Esclusione della rettifica della detrazione IVA per l'immobile temporaneamente concesso in locazione per fini turistici (risposta 25/E/2023)

Costruzioni rurali utilizzate come abitazioni dei dipendenti

Anche se catastalmente classificati tra i fabbricati abitativi consentono l'esercizio della detrazione dell'IVA, in quanto **rientrano, agli effetti fiscali, tra quelli strumentali**, ex art. 9, comma 3-bis, D.L. 557/1993 (Cass. 13309/2023)

Infatti, nella categoria dei fabbricati strumentali rientrano anche, ai sensi del citato art. 9, comma 3-bis, del D.L. 557/1993, le **costruzioni rurali destinate ad abitazione dei dipendenti esercenti attività agricole** nell'azienda a tempo indeterminato o a tempo determinato per un numero annuo di giornate lavorative superiore a 100, assunti in conformità alla normativa vigente in materia di collocamento

Fabbricati abitativi destinati ad attività d'impresa o professionale

Laddove l'impresa **non svolga attività di costruzione**, la stessa può comunque portare in detrazione l'imposta relativa all'acquisto di un fabbricato a destinazione abitativa purché provi, sulla scorta di elementi oggettivi, che l'operazione in concreto sia **inerente all'esercizio effettivo dell'attività d'impresa o di arte e professione** e sia destinata, almeno in prospettiva, a procurargli un lucro (Cass. 15617/2024)

Dimostrazione che l'immobile costituisca, **anche in funzione programmatica**, lo strumento per l'esercizio dell'attività

La **variazione catastale**, anche successiva all'anno dell'acquisto, conferma la "funzione programmatica" della destinazione dell'immobile

DETRAZIONE/RIMBORSO IVA PER LE SPESE DI MIGLIORIA SU BENI DI PROPRIETÀ ALTRUI

Detrazione IVA

Il diritto alla detrazione IVA è **ammesso** per i lavori di ristrutturazione o manutenzione anche nel caso di immobili di proprietà di terzi, purché sia presente un **nesso di strumentalità con l'attività d'impresa o professionale**, che del resto costituisce il presupposto della detrazione ai sensi dell'art. 19, comma 1, del DPR 633/1972 (Cass., SS.UU., 11533/2018)

Rimborso IVA

L'esercente attività d'impresa o professionale ha **diritto al rimborso IVA** per i lavori di ristrutturazione o manutenzione di immobili dei quali non è proprietario, ma che detiene in virtù di un diritto personale di godimento, purché sia presente un **nesso di strumentalità tra tali beni e l'attività svolta** (Cass., SS.UU., 13162/2024)

Acquisto o importazione di beni ammortizzabili (art. 30, comma 3, lett. c), DPR 633/1972)



Disponibilità dei beni in base ad un **titolo giuridico che ne garantisca il possesso ovvero la detenzione per un periodo di tempo apprezzabilmente lungo**

Concetto di “bene ammortizzabile”



Non può essere desunto dagli artt. 102 e 103 del TUIR, dovendosi fare riferimento alla **nozione di “beni di investimento”** utilizzata dalla Direttiva 2006/112/CE, cosicché il rimborso deve ritenersi ammesso anche per i beni che, **pur non essendo ammortizzabili**, sono comunque destinati all’esercizio dell’impresa o della professione **per un periodo di tempo medio-lungo**

Esigenza di rivisitazione della prassi amministrativa in materia di pro rata di detrazione

- ❑ Risposta 165/E/2020: per l'individuazione dei **beni ammortizzabili** ai fini dell'art. 19-bis, comma 2, del DPR 633/1972, in assenza di una definizione ai fini dell'IVA, si deve avere riguardo ai **criteri per essi disposti ai fini delle imposte dirette**
- ❑ Risposta 413/E/2023: di conseguenza, **non concorrono** alla formazione del pro rata le cessioni di fabbricati che il soggetto passivo ha qualificato come **beni fiscalmente ammortizzabili ai fini delle imposte dirette**, vale a dire **diversi** da quelli cd. "merce" (di cui all'art. 92 del TUIR) e da quelli cd. "patrimoniali" (di cui all'art. 90 del TUIR)

Esigenza di modifica della normativa in materia di rettifica della detrazione

L'art. 190 della Direttiva 2006/112/CE, ai fini della rettifica della detrazione, fa riferimento proprio al concetto di “**bene di investimento**”, a differenza della corrispondente disciplina domestica, dove l'art. 19-bis2, commi 5 e 8, del DPR 633/1972 stabilisce che le disposizioni in materia di rettifica della detrazione relative ai beni ammortizzabili vanno applicate avendo riguardo, ancora una volta, alle **regole previste ai fini delle imposte sui redditi**

→ **Facoltà di applicare direttamente la norma comunitaria, ove più favorevole**

DAL PRO RATA «GENERALE» AL PRO RATA «SELETTIVO»

Attuale disciplina del pro rata di detrazione IVA

- ❑ Ha **carattere “generale”**, nel senso che si applica alla **totalità degli acquisti di beni/servizi indipendentemente dalla loro destinazione** dei beni/servizi all’effettuazione di operazioni imponibili o, al contrario, di operazioni esenti (artt. 19, comma 5, e 19-bis, DPR 633/1972)
- ❑ Il criterio del pro rata è applicabile **limitatamente ai beni/servizi ad utilizzo “misto”** nelle sole ipotesi previste dall’art. 19, comma 4, DPR 633/1972, vale a dire limitatamente ai beni/servizi utilizzati in parte per operazioni non soggette e in parte per fini privati o, comunque, estranei all’esercizio dell’impresa, arte e professione

Passaggio al pro rata «selettivo»

- ❑ Il nuovo pro rata sarà applicabile solo ai beni/servizi utilizzati, **allo stesso tempo**, per operazioni che danno diritto alla detrazione e per operazioni esenti; sarà percentuale come quello “generale” dell’art. 19, comma 5, del DPR 633/72 e, inoltre, avrà carattere facoltativo (art. 7, comma 1, lett. d), n. 1), L. 111/2023)
- ❑ Per i restanti acquisti, la detrazione sarà operata secondo un **criterio analitico di afferenza** dei beni/servizi acquistati alle singole operazioni sulla base della natura delle operazioni stesse, con la conseguente indetraibilità dell’IVA relativa ai beni/servizi utilizzati per compiere operazioni esenti