

**Risposta n. 25/2023**

***OGGETTO: IVA – Rettifica detrazione – Art. 19–bis2, comma 1 e 2, del DPR n. 633 del 1972 –***

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

**QUESITO**

La società istante, ALFA s.r.l. (di seguito "*ALFA*"), costituita in data XX 2017, rappresenta di avere come oggetto sociale lo svolgimento nell'ambito del settore immobiliare delle seguenti attività:

- l'acquisto, la vendita, la permuta e la gestione di terreni ed edifici e di qualsiasi tipo di immobile in genere;
- la locazione e l'affitto di beni immobili;
- la costruzione con il sistema dell'appalto per conto terzi o con concessione diretta di opere edilizie ed affini, di edifici destinati ad essere utilizzati come case di abitazione o negozi, di opifici industriali e di opere private e pubbliche in genere.

In data XXX 2017 la società istante, come risulta dall'atto di compravendita allegato all'istanza d'interpello e come emerge dalla documentazione inoltrata in sede di presentazione della documentazione integrativa, ha acquistato dalla società BETA il diritto di piena ed esclusiva proprietà delle realtà immobiliari costituite da:

- un fabbricato in corso di costruzione eretto su due piani fuori terra, censito al momento della stipula dell'atto di compravendita nel Catasto Fabbricati nella categoria speciale "in corso di definizione", contraddistinta dalla lettera "F/3";
- un piccolo fabbricato ad uso abitativo e pertinenziali locali di sgombero e autorimessa nonché corte di pertinenza esclusiva, rispettivamente accatastate al momento della compravendita nelle categorie A/2, C/6 e C/2.

Il modello di business elaborato dalla società istante prevede il completamento dei lavori di ristrutturazione, già avviati e non ultimati dalla società costruttrice (venditrice), dell'immobile sopra descritto al fine di venderlo a soggetti terzi.

Gli interventi edilizi realizzati sul fabbricato di cui trattasi sono stati ultimati nel corso dell'anno 2020 e ad oggi l'immobile, che risulta censito al Catasto dei fabbricati nella classe A/7 con annesse tre unità pertinenziali (due unità accatastate come C/2 e una unità accatastate come C/6), non è stato ancora venduto in ragione dell'elevato valore commerciale dello stesso.

A tal proposito, la società istante riferisce che l'unica offerta di acquisto formulata da un soggetto terzo non è stata accettata, atteso che il prezzo proposto dal potenziale acquirente (XX milioni di euro) non è stato ritenuto congruo rispetto al valore dell'immobile.

Ciò posto, la società istante fa presente che attualmente l'immobile rimasto invenduto è stato temporaneamente concesso in locazione per fini turistici a soggetti terzi, ivi compreso il socio della società controllante il gruppo d'impresе cui la stessa istante appartiene.

Secondo quanto rappresentato dall'interpellante, il duplice obiettivo perseguito attraverso la stipula dei predetti contratti di locazione di natura transitoria con finalità turistica (allegati all'istanza) è quello, da un lato, di evitare il deperimento dovuto al mancato utilizzo del bene e, dall'altro lato, di ottenere dei ricavi che permettano (perlomeno parzialmente) di coprire le spese di mantenimento dell'immobile in vista della successiva rivendita dello stesso.

Ciò premesso, la società istante - dopo aver richiamato:

- l'art. 19-bis1, comma 1, lett. i) del DPR n. 633 del 1972, che reca una previsione di indetraibilità oggettiva dell'IVA assolta sull'acquisto dei fabbricati a destinazione abitativa, fatta eccezione per le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale la costruzione dei predetti fabbricato o porzioni degli stessi;

- l'art. 19-bis2, comma 1 e 2, del DPR n. 633 del 1972, che disciplinano in via generale la rettifica della detrazione dell'IVA inizialmente operata in caso di cambio di destinazione dei beni, ivi compresi quelli ammortizzabili tra i quali rientrano i fabbricati;

-

evidenzia che la stessa ha legittimamente esercitato il diritto di detrazione dell'IVA assolta sull'acquisto del fabbricato oggetto di interventi di ristrutturazione, atteso che l'oggetto principale dell'attività di fatto esercitata dalla medesima interpellante è quello di costruire e ristrutturare degli immobili al fine di collocarli sul mercato.

Tanto premesso, la società istante chiede di sapere se la temporanea concessione in locazione per fini turistici dell'immobile, risultante dai lavori di ristrutturazione e censito nella classe catastale A/7, inizialmente destinato alla rivendita comporti di fatto una modifica dell'attività societaria svolta dalla stessa società e, in particolare, se per effetto della destinazione dell'immobile in argomento al temporaneo esercizio dell'attività di locazione per fini turistici debba essere operata, ai sensi dell'art. 19-bis2 del DPR n. 633 del 1972, la rettifica della detrazione IVA esercitata al momento dell'acquisto.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

La società istante, dopo aver richiamato la disposizione recata dall'art. 19-bis1, comma 1, lett. i) del DPR n. 633 del 1972, fa presente che l'oggetto principale dell'attività esercitata dalla stessa è quello di costruire e ristrutturare degli immobili al fine di venderli, a nulla rilevando la circostanza che nel caso di specie l'immobile, oggetto di ristrutturazione, sia stato temporaneamente destinato alla locazione per fini turistici a diversi soggetti terzi, ivi incluso il socio della società controllante il gruppo d'impresa di cui fa parte la medesima istante.

La scelta temporanea di concedere in locazione a terzi il fabbricato destinato alla successiva rivendita, secondo quanto riferito dall'istante, è dettata solo da esigenze economiche, ovvero dal fatto che sia stata rifiutata l'unica offerta di acquisto pervenuta in quanto ritenuta troppo bassa.

In sintesi, la società interpellante ritiene che nel caso di specie non sia venuto meno il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sull'acquisto del bene immobile in

questione (già) esercitato dalla stessa, ai sensi dell'art. 19 del DPR n. 633 del 1972, e che, conseguentemente, non sussista l'obbligo per quest'ultima di operare la rettifica della detrazione di cui all'art. 19bis2, comma 2, del medesimo DPR n. 633 del 1972 per il seguente ordine di ragioni:

- l'oggetto principale dell'attività esercitata dalla società è pur sempre quello della costruzione/ristrutturazione finalizzata alla cessione dell'immobile, sebbene quest'ultimo bene sia stato temporaneamente locato a terzi (tra cui anche il socio della società capogruppo);

- in ogni caso, se anche si ritenesse mutato l'oggetto principale dell'attività esercitata dalla società, ciò deriverebbe dalle caratteristiche oggettive del bene immobile e quindi da circostanze estranee dal soggetto passivo;

- da ultimo l'immobile è locato con finalità turistica e, pertanto, il predetto bene è adibito all'esercizio di un'attività economica imponibile, ai sensi del n. 120) della Tabella A, parte III, allegata al citato DPR n. 633 del 1972.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Al fine di fornire riscontro al quesito formulato dalla società istante, giova richiamare, preliminarmente, il quadro normativo di riferimento in materia di detrazione dell'imposta sul valore aggiunto.

L'art. 19, comma 1, del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 prevede che *"per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell'articolo 17 o dell'eccedenza di cui al secondo comma dell'articolo 30, è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello*

*dell'imposta assoluta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione.(...)"*.

In base al successivo comma 2 del medesimo art. 19 *"non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta, salvo il disposto dell'articolo 19-bis2"*.

In deroga alle disposizioni di cui al citato art. 19 del DPR n. 633 del 1972, il successivo art. 19-bis1 contempla talune ipotesi di esclusione o riduzione della detrazione per taluni beni e servizi; in particolare, per quanto rileva ai fini del presente interpello, la norma da ultimo citata, al comma 1, lett. i) prevede che *"non è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto di fabbricati, o di porzione 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 o la rivendita dei predetti fabbricati o delle predette porzioni. (...)"*.

Come chiarito con diversi documenti di prassi, la distinzione tra immobili a destinazione abitativa (oggetto della citata previsione) e immobili strumentali deve essere operata con riferimento alla classificazione catastale dei fabbricati, a prescindere dal loro effettivo utilizzo (in tal senso Circolare n. 182/E del 1° luglio 1996 Circolare n. 27/E del 4 agosto 2006, Risoluzione n. 119/E del 12 agosto 2005, risposta n. 841 del 2021).

Rientrano, pertanto, nella categoria degli immobili abitativi tutte le unità immobiliari catastalmente classificate o classificabili nelle categorie da A/1 ad A/11, escluse quelle classificate o classificabili in A/10.

La *ratio* della fattispecie di indetraibilità oggettiva di cui al citato art. 19-*bis*1, lett. i) del D.P.R. n. 633 del 1972 va ravvisata, in linea generale, nell'esigenza di evitare indebite detrazioni di imposta nei casi in cui l'acquisto abbia ad oggetto beni (*i.e.* fabbricati abitativi), nonché servizi relativi a detti beni, suscettibili di essere utilizzati sia nell'attività d'impresa sia per finalità estranee a tale attività.

La citata disposizione, nell'escludere il diritto alla detrazione dell'imposta assoluta in relazione all'acquisto di fabbricati, o porzioni di fabbricato, a destinazione abitativa, prevede tuttavia un'eccezione nell'ipotesi in cui l'acquisto sia effettuato dalle imprese che abbiano per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione e/o il ripristino dei predetti fabbricati o delle predette porzioni di fabbricati ad uso abitativo per la successiva rivendita degli stessi.

Per quanto qui di interesse si rileva, inoltre, che un ulteriore meccanismo funzionale al principio di neutralità dell'imposta è quello della rettifica della detrazione dell'IVA già operata previsto dall'art. 19-*bis*2, commi 1, dell'anzidetto DPR n. 633, secondo cui *"la detrazione dell'imposta relativa ai beni non ammortizzabili ed ai servizi è rettificata in aumento o in diminuzione qualora i beni ed i servizi medesimi sono utilizzati per effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione in misura diversa da quella inizialmente operata. Ai fini di tale rettifica si tiene conto esclusivamente della prima utilizzazione dei beni e dei servizi"*.

*Il comma 2 del medesimo articolo dispone inoltre che "per i beni ammortizzabili, la rettifica di cui al comma 1 è eseguita in rapporto al diverso utilizzo che si verifica nell'anno della loro entrata in funzione ovvero nei quattro anni successivi ed è calcolata con riferimento a tanti quinti dell'imposta quanti sono gli anni mancanti al compimento del quinquennio".*

In linea di principio, come chiarito con circolare n. 328 del 1997, il contribuente è autorizzato ad operare la detrazione sin dal momento dell'acquisto dei beni e dei servizi, in funzione della loro "afferenza" ad operazioni soggette ad imposta od assimilate, senza, quindi, attendere la concreta utilizzazione dei beni e dei servizi medesimi.

Tuttavia, nelle ipotesi in cui si verifichi una discordanza tra la previsione d'impiego di beni e servizi fatta dal contribuente al momento del loro acquisto e la loro effettiva utilizzazione, si deve procedere ad una rettifica della detrazione inizialmente operata, sempreché tale discordanza comporti una diversa misura della detrazione.

La rettifica della detrazione nei casi di diverso utilizzo dei beni ammortizzabili, tra i quali rientrano i fabbricati, deve essere operata non soltanto quando il cambio di destinazione si sia verificato al loro primo impiego, ma anche quando il diverso utilizzo abbia avuto luogo nei quattro anni (dieci per i fabbricati) successivi a quello di entrata in funzione del bene ammortizzabile.

Nel primo caso - cambio di destinazione fin dalla loro entrata in funzione - la rettifica investe, quindi, tutta la detrazione inizialmente operata mentre, nel secondo, detta rettifica ha luogo soltanto in rapporto a tanti quinti (decimi per i fabbricati) dell'imposta detratta quanti sono gli anni mancanti al compimento del quinquennio (decennio) di tutela fiscale.

Avendo riguardo al caso in esame, dall'analisi degli allegati inoltrati in sede di richiesta di documentazione integrativa si evince che la società istante ha acquistato direttamente dalla società costruttrice:

- un complesso immobiliare in corso di costruzione, censito in catasto, al momento dell'acquisto, nella categoria di natura transitoria F/3 che individua le "unità immobiliari in corso di definizione" [in particolare, le predette unità immobiliari erano in attesa di essere classificate, al termine dei lavori già iniziati dal venditore, nelle appropriate categorie catastali, ossia quelle (A/7, C/2 e C/3) indicate nella richiesta di accatastamento provvisorio che corredeva l'atto di compravendita];

- un piccolo fabbricato ad uso abitativo e pertinenziali locali di sgombero e autorimessa nonché corte di pertinenza esclusiva, rispettivamente accatastate al momento della compravendita nelle categorie A/2, C/6 e C/2.

In base a quanto asserito dalla società istante, la stessa, qualificandosi in base alle previsioni statutarie e all'attività di fatto svolta come impresa di costruzione e di rivendita di immobili ad uso abitativo, ha esercitato il diritto di detrazione dell'IVA addebitatagli a titolo di rivalsa sull'acquisto del complesso immobiliare destinato ad essere rivenduto.

Nel 2020, terminati i lavori di ristrutturazione, la società interpellante ha messo in vendita il complesso immobiliare.

In considerazione delle difficoltà incontrate nella vendita dell'immobile in questione ad un prezzo congruo, la società riferisce di aver temporaneamente concesso l'immobile in locazione per fini turistici a soggetti terzi, in regime di imponibilità.

Tanto premesso, nel presupposto, qui assunto acriticamente, che, come asserito dalla società istante, l'attività principale dalla stessa esercitata sia effettivamente

costituita dall'attività di costruzione/ristrutturazione di fabbricati abitativi per la successiva rivendita (nell'accezione di cui all'art. 19-bis1, lett. i) del d.P.R. n. 633 del 1972) e che, conseguentemente, la società abbia *ab origine* esercitato legittimamente il diritto alla detrazione dell'IVA assolta all'atto dell'acquisto del complesso immobiliare (circostanze assunte acriticamente ai fini della presente risposta e in relazione alle quali resta pertanto impregiudicato il potere di controllo dell'amministrazione nelle opportune sedi), al fine di stabilire se insorga o meno in capo alla società istante l'obbligo di rettifica della detrazione di cui al richiamato art. 19-bis2, comma 2, del DPR n. 633 del 1972, occorre valutare se la scelta imprenditoriale di adibire detto complesso immobiliare (iscritto nel catasto dei fabbricati nella categoria A/7) alla temporanea locazione per fini turistici comporti di fatto il verificarsi, nel periodo di osservazione normativamente previsto, di un cambio di destinazione del bene (originariamente destinato alla successiva rivendita) rilevante, nei termini anzidetti, ai fini della rettifica della detrazione.

In altri termini, si rende necessario valutare se la temporanea concessione in locazione, per fini turistici, dell'immobile in questione determini un cambio di utilizzo tale da comportare una diversa misura della detrazione dell'IVA operata all'atto dell'acquisto del predetto bene.

In base a quanto rappresentato nell'istanza d'interpello, la locazione temporanea, per fini turistici, del complesso immobiliare, acquistato, ristrutturato e destinato (inizialmente) alla successiva cessione, comporterà di fatto che la società istante, nelle more dei vari tentativi di vendita, utilizzi il predetto fabbricato ad uso abitativo per rendere (a valle) in via temporanea delle prestazioni di servizi (*i.e.* locazione) comunque imponibili agli effetti dell'IVA. Infatti, in base a quanto riferito dalla società istante, i

canoni di locazione sono soggetti ad IVA con applicazione dell'aliquota del 10 per cento ai sensi del n. 120) della Tabella A, parte III, allegata al citato DPR n. 633 del 1972.

Ciò posto, ad avviso della scrivente, il diverso utilizzo di detto immobile (nell'ambito di un'attività di locazione ad uso turistico imponibile) rispetto a quello originariamente previsto (cessione imponibile), sulla base della descrizione dei fatti rappresentata nell'interpello e qui assunta acriticamente, non determina allo stato attuale una diversa misura della detrazione dell'IVA operata all'atto dell'acquisto dell'immobile tale da richiedere una rettifica della detrazione inizialmente operata dalla società istante.

Si segnala che il presente parere produrrà i suoi effetti limitatamente alla fattispecie descritta nell'interpello e nel presupposto che durante il periodo di osservazione, corrispondente a dieci anni per i fabbricati, non si verifichino una delle ulteriori ipotesi, individuate dall'articolo 19-bis 2, del DPR n. 633 del 1972, che impongono alla società istante di operare la rettifica della detrazione inizialmente operata.

Si ribadisce, infine, che resta in ogni caso esclusa dal presente parere qualsiasi valutazione in merito al diritto a detrazione dell'imposta assolta dalla società istante all'atto dell'acquisto del predetto complesso immobiliare, nonché in merito all'aliquota IVA applicata alla locazione di detto complesso, in quanto tali aspetti della fattispecie rappresentata non costituiscono oggetto di specifico quesito, restando, pertanto, impregiudicato il potere di controllo da parte dell'Amministrazione nelle opportune sedi.

**IL DIRETTORE CENTRALE,  
CAPO DIVISIONE AGGIUNTO  
(firmato digitalmente)**