



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF079

INFO FLASH

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 3

OGGETTO	SPESE INCREMENTATIVE SU IMMOBILI - RETTIFICA DELLA DETRAZIONE IVA
RIFERIMENTI	INTERPELLO N. 131/2019 – ART. 19.BIS2 C. CM 40/2002 ED RM 194/2002 – INTERPELLO 3/2019
CIRCOLARE DEL	30/04/2019

Sintesi: di recente l'Agenzia ha affrontato il caso della rettifica della detrazione Iva su manutenzioni straordinarie sostenute su immobili posseduti in usufrutto. In tal caso la rettifica deve operare in relazione:

- non ad una immobilizzazione immateriale (costo incrementativo su beni di terzi), che opera nel quinquennio
- ma ad un bene ammortizzabile, che opera nell'ambito di un decennio in relazione agli immobili.

Ciò non risulta coerente con la precedente posizione dell'Agenzia in relazione alla rettifica della detrazione per i beni condotti in leasing.

Con la recente risposta all'interpello n. 131 del 29/04/2019, l'Agenzia delle Entrate ha offerto dei chiarimenti in relazione al meccanismo della rettifica della detrazione operata ex art. 19-bis 2 Dpr 633/72.

Con l'occasione si riepiloga il trattamento da riservare ai costi incrementativi su beni di terzi per quanto attiene tale rettifica.

COSTI INCREMENTATIVI SU IMMOBILI ACQUISITI IN USUFRUTTO

La questione posta all'attenzione dell'Agenzia delle Entrate riguarda

- una società posseduta interamente da una fondazione (ente non commerciale privo di partita Iva)
- la quale ha ceduto (con applicazione dell'imposta di registro) il **diritto di usufrutto** alla società, finalizzato allo sfruttamento economico degli immobili (per la quale la società optato per l'applicazione dell'Iva, vertendosi, presumibilmente, nell'ambito di categorie catastali "strumentali per natura").

La società:

- che si è trovata a sostenere, negli anni, degli oneri di manutenzione straordinaria, inquadrata tra i costi incrementativi su beni di terzi
- ha proceduto ad una **retrocessione, in esenzione da Iva** (ex art. 10 c. 1 n. 8-ter) Dpr 633/72), nei confronti della fondazione, del diritto di usufrutto

procedendo, conseguentemente:

- ✓ a stralciare contabilmente il costo delle manutenzioni straordinarie, inquadrato tra le migliorie su beni di terzi (con imputazione a conto economico della sopravvenienza passiva)
- ✓ a rettificare l'Iva detratta sulle migliorie, in applicazione dell'art. 19-bis 2 Dpr 633/72.

L'interpello ha ad oggetto proprio quest'ultima rettifica, in quanto la società ritiene che possa non essere dovuta dovendosi inquadrare i costi incrementativi tra le spese relative a più esercizi.

LA RISPOSTA DELL'AGENZIA

L'Agenzia rileva in primo luogo che:

- ➔ vertendosi nell'ipotesi del **possesso di un "diritto reale"** (ancorché "di godimento", quale l'usufrutto) sul bene immobile
- ➔ il costo delle **manutenzioni straordinarie**:
 - non va qualificato quale immobilizzazione immateriale (spese incrementative su beni di terzi)
 - ma quale immobilizzazione immateriale, ad incremento del costo fiscalmente riconosciuto dell'usufrutto.

Più in particolare trattandosi di costi incrementativi su fabbricati, il comma 8 dell'art. 19-bis2 Dpr 633/72 dispone che la rettifica della detrazione va operata su un "periodo di vigilanza" di 10 anni.

A tal fine l'Agenzia concorda sul fatto che

- la rettifica sull'immobilizzazione materiale:
- si rende dovuta per il fatto che la retro cessione dell'usufrutto è avvenuta in esenzione da Iva



Nota: a tal fine l'Agenzia richiama le CM 40/2002 ed RM 194/2002 (peraltro già richiamate, per gli stessi fini, nelle CM 26/2016 ed RM 37/2016 in occasione dell'assegnazione agevolata dei beni ai soci), le quali rifacendosi alla giustizia UE (sent. del 17/05/2001, cause C-322/99 e C-323/99) avevano ribadito tale principio:

- ✓ anche ove l'acquisizione del bene sia avvenuta senza detrazione dell'Iva (es: acquisto da "privato"; indetraibilità oggettiva; ecc.)
- ✓ in sede di "estromissione" dall'impresa del bene deve comunque operare la rettifica della detrazione ancorché limitata all'Iva detratta sui costi incrementativi

Ovviamente, laddove l'Iva fosse stata detratta anche sull'acquisizione del bene la rettifica si estenderebbe anche a quest'ultima.

Momento di effettuazione della detrazione: il decennio di vigilanza scatta dal momento di ultimazione delle prestazioni.

Esempio

Srl ha acquistato un A/10 nel 2013 per €. 200.000. Ha sostenuto spese di ristrutturazione per €. 100.000 + 10.000 Iva, ultimate nel 2016. Nel 2018 cede l'ufficio in esenzione da Iva.

Caso1: l'acquisto sia intervenuto da un soggetto privato (o da un ente non commerciale nell'ambito dell'attività istituzionale, come nel caso di specie), assoggettando l'atto ad imposta di registro: la Srl deve operare la rettifica della detrazione "per decimi residui" limitata alle opere di ristrutturazione: $1/10 \times 8$ (dal 2018 al 2025) $\times 10.000 = \text{€} 8.000$ (da effettuare nel mod. Iva 2019, a rigo VF57).

Alla stessa conclusione si giunge nel caso in cui la società abbia in tal caso assegnato il bene ai soci (in tal caso opera l'esclusione da Iva, posto che a monte non vi è stata l'applicazione di Iva sull'acquisto; ai fini della rettifica, tuttavia, nulla cambia).

Caso2: l'acquisto sia intervenuto da un soggetto passivo che ha applicato l'Iva (. 44.000): la Srl opera la rettifica "per decimi residui"

- sia sull'acquisto: $1/10 \times 8$ (dal 2018 al 2022) $\times 44.000 = \text{€} 22.000$
 - che sulla opere di ristrutturazione: € 8.000
- per un totale da rettificare nel mod. Iva 2019 di €. 30.000.

Nulla cambia laddove la società abbia assegnato il bene ai soci ove non abbia optato per l'applicazione dell'Iva (in tal caso l'assegnazione è "in campo Iva", applicandosi quale regime naturale l'esenzione ex art. 10 n. 8-ter) Dpr 633/72, ma potendo optare per l'applicazione dell'Iva nel rogito di assegnazione).

COSTI INCREMENTATIVI SU IMMOBILI IN "DIRITTO DI GODIMENTO PERSONALE"

A soluzione si sarebbe giunti nel caso in cui l'immobile non fosse stato posseduto in virtù di un diritto reale di godimento, ma personale di godimento: locazione o comodato gratuito.

In tal caso:

- ⇒ dal punto di vista contabile l'unico criterio di iscrizione tra le immobilizzazioni immateriali, voce BI7
- ⇒ posto che:

- **l'individuazione dei beni ammortizzabili ai fini della rettifica** della detrazione fa riferimento "ai criteri di diritto comune" (CM 25/1979), cioè all'inquadramento fatto **ai fini delle imposte sui redditi**
- che l'immobilizzazione **va inquadrata tra quelle di cui all'art. 108 c. 3 Tuir** (cd. "costi pluriennali"- v. CM 27/2005)

- l'estromissione **non dovrebbe dare adito alla rettifica** della detrazione, considerato che, per espressa disposizione dell'art. 19-bis2 c. 8 Dpr 633/72, essa si applica alle sole "immobilizzazioni immateriali proprie" di cui all'art. 103 Tuir (non anche ai costi pluriennali dell'art. 108 c. 3 Tuir).

In tal caso le prestazioni rese dall'impresa di ristrutturazione dovrebbero **permanere inquadrare quali "servizi"** per i quali il **comma 1 dell'art. 19-bis1** prevede la rettifica **solo in sede di "prima utilizzazione"** (cioè opererebbe nel solo caso di immobile non ancora utilizzato che, successivamente alla ristrutturazione, venga immediatamente destinato alla cessione/estromissione esente Iva)

IMMOBILI CONDOTTI IN LEASING

Peraltro, le precedenti conclusioni sono coerenti con l'impostazione dell'Agenzia Entrate (Interpello 3/2018) nell'affrontare la rettifica della detrazione per gli immobili condotti in leasing.

In tal caso l'Agenzia era giunta alle seguenti conclusioni (v. RF 171/2018): qualora nel momento della destinazione ad operazioni esenti (nel caso di specie riferito al passaggio dell'opzione delle locazioni effettuate con Iva a quello in esenzione da Iva, ma dei stendersi a qualsiasi ulteriore caso di cessione/estromissione in esenzione/esclusione da Iva):

- ➔ **il contratto di leasing è ancora in corso:** la rettifica della detrazione:
 - opera solo **limitatamente ai canoni di leasing "a cavallo"** nel momento dell'estromissione
 - non opera per i canoni di leasing pregressi
- ➔ **il contratto di leasing è già stato oggetto di riscatto:** la rettifica della detrazione:
 - opera **limitatamente all'Iva detratta sul prezzo del riscatto**
 - continua a non operare per i canoni di leasing pregressi

CONSIDERAZIONI

Le argomentazioni dell'Agenzia meritano degli approfondimenti.

Dal punto di vista contabile l'**usufrutto su immobili** va contabilizzato (OIC n. 12 par. 65):

- ✓ **a B.9) godimento beni di terzi:** se corrisposto per canoni periodici
- ✓ **ad immobilizzazione:** se ha acquistato in soluzione unica, come nel caso di specie. In tal caso si ritiene doversi applicare un concetto analogo a quello previsto per il diritto di superficie (l'OIC n. 16 - immobilizzazioni materiali - non ne dettaglia il trattamento, mentre l'OIC n. 24 - immobilizzazioni immateriali - ne affronta l'iscrizione per il solo usufrutto su azioni) e, dunque, alternativamente alla voce:
 - BII1) dello Stato patrimoniale quale bene immobile
 - BI7) tra le immobilizzazioni immateriali.

A seconda dell'inquadramento, si applicherà (in particolar modo per i soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata) l'ammortamento proprio

- dei beni immobili
- o di quello dei beni immateriali, in tal caso ex art. 108 c. 3 Tuir (cioè in ragione della durata residua del contratto: si ricorda che l'usufrutto nei confronti di persone giuridiche non può durare più di 30 anni).

A questo punto vi dovrebbe essere un trattamento differenziato anche per quanto riguarda i costi incrementativi, che dovrebbero essere portati ad incremento, rispettivamente,

- ✓ dell'immobilizzazione materiale: per la quale dovrebbe trovare applicazione la rettifica prevista per l'immobilizzazione materiale
- ✓ o di quella immateriale: per la quale dovrebbe trovare applicazione la rettifica dei costi incrementativi sugli immobili in diritto di godimento personale

Tuttavia come visto, **l'Agenzia delle entrate:**

- ➔ **non differenzia tra tali modalità di iscrizione del diritto**
- ➔ **ritenendo comunque dovuta la rettifica Iva della detrazione.**