

Rettifica della detrazione anche per migliorie su immobili di terzi

Dirimente il fatto che l'immobile oggetto degli interventi si configuri come "bene ammortizzabile"

/ Emanuele GRECO e Melania MARCHESE

La [rettifica della detrazione](#) IVA può interessare anche le **prestazioni di servizi** che incrementano il valore di beni ammortizzabili.

Ciò avviene sia nelle situazioni in cui la rettifica intervenga per cambio di destinazione del bene di cui all'[art. 19-bis2](#) comma 2 del DPR 633/72 (ad esempio, la destinazione a un'operazione esente invece che imponibile), sia nelle situazioni in cui la rettifica discenda da una variazione del [pro rata](#) del soggetto passivo in misura superiore a 10 punti percentuali.

Rientrano nella fattispecie anche le prestazioni di servizi eseguite su beni di **proprietà di terzi** (come, ad esempio, nel caso in cui il bene sia detenuto in virtù di un contratto di locazione).

In verità, la prassi amministrativa in materia si è espressa principalmente in merito alle spese incrementative su **beni propri** (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 13 maggio 2002 n. [40](#); ris. Agenzia delle Entrate 17 giugno 2002 n. [194](#)), specificando che sono oggetto di rettifica anche i beni sui quali "sono stati eseguiti interventi di manutenzione, riparazione e recupero".

Per determinare i beni rispetto ai quali è da eseguire la rettifica, "deve farsi riferimento ai criteri di diritto comune": il principio è stato affermato nella C.M. 3 agosto 1979 n. [25](#), genericamente riferito alla nozione di "beni ammortizzabili" ai fini del DPR [633/72](#). Per quanto risalente, non risulta di fatto che detta interpretazione della prassi amministrativa sia mai stata superata.

Nella risposta a interpello Agenzia delle Entrate n. [131/2019](#), è stato preso, invece, in considerazione il caso in cui interventi di **manutenzione straordinaria** siano stati eseguiti su beni posseduti a titolo diverso dalla proprietà (ad esempio, in locazione o in usufrutto).

La recente risposta dell'Agenzia delle Entrate offre lo spunto per interrogarsi su quali servizi debbano costituire oggetto di rettifica della detrazione, nonché su quale debba essere il *dies a quo* da considerare per la rettifica derivante da prestazioni eseguite su beni ammortizzabili.

Con riguardo agli immobili detenuti a titolo **diverso dalla proprietà**, si deve, tra l'altro, prescindere dalla statuizione dell'[art. 19-bis2](#) comma 8 del DPR 633/72, tale per cui "i fabbricati (...) sono comunque considerati beni ammortizzabili". Detta disposizione, infatti, è da riferirsi a quelle fattispecie "che, ai fini IVA, integrano servizi ad utilità pluriennale che hanno caratteristiche analoghe a quelle normalmente attribuite ai beni ammortizzabili".

Si ritiene, quindi, che il riferimento vada effettuato ai beni per i quali è prevista la **deducibilità** degli **ammortamenti** ai fini delle imposte sui redditi, a prescindere dal fatto che il processo di ammortamento sia stato effettivamente posto in essere (si veda "[Non tutti i fabbricati rientrano nei beni ammortizzabili per il pro rata IVA](#)" del 4 febbraio 2017).

In particolare, occorre avere riguardo al principio contabile riveniente dal documento OIC [24](#), in virtù del quale i costi sostenuti per migliorie e spese incrementative su beni posseduti, ad esempio, in locazione dall'impresa sono capitalizzabili e iscrivibili nella voce "B.I.7 – Altre immobilizzazioni immateriali", laddove le migliorie e le spese incrementative non siano separabili dai beni stessi e non abbiano, quindi, una loro autonomia funzionalit .

Tale tipologia di costi, peraltro, è espunta dal bilancio nel caso in cui il contratto cui si riferiscono **cessi prima** della scadenza originariamente pattuita. Il relativo importo è rilevato direttamente a Conto economico nella voce "B.10.c – Altre svalutazioni delle immobilizzazioni", salvo il caso in cui la cessazione del contratto dipenda dall'acquisto del bene da parte della societ . In questa ipotesi, l'importo iscritto tra le immobilizzazioni immateriali viene riclassificato tra le immobilizzazioni materiali ad aumento del costo del bene acquisito, nel limite del valore "recuperabile" del bene.

Monitoraggio a partire dal momento di ultimazione dei lavori

Ulteriore aspetto da considerare, nell'ipotesi di servizi incrementativi del valore di beni di terzi,   il termine a decorrere dal quale considerare il periodo di monitoraggio agli effetti della rettifica dell'IVA.

In termini generali   stato affermato che "ai fini del calcolo del periodo di tutela fiscale rileva il momento dell'ultimazione degli interventi concernenti ampliamento, ristrutturazione, ammodernamento, nonch , sostituzioni e migliorie di alcune parti del fabbricato" (cfr. ris. Agenzia delle Entrate 9 luglio 2009 n. [178](#)). Tale aspetto   stato ripreso, con specifico riferimento a interventi di manutenzione straordinaria su immobili di terzi, riconoscendo che per tali spese il *dies a quo* del periodo di osservazione fiscale coincide con "quello dell'**ultimazione** della **manutenzione** straordinaria del bene immobile".