

Risposta n. 844/2021

OGGETTO: Artt. 19 - bis 1, comma 1, lett. i) e 19 - bis 2 DPR n. 633 del 1972

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

QUESITO

La società ALFA (di seguito "la Società" o "l'Istante") è una società che svolge attività operativa e di holding esercitando, direttamente o tramite società partecipate, funzioni riconducibili principalmente al "Credit Bureau" (fornitura di servizi di credit reference per il credito al dettaglio ed i finanziamenti in generale) e al "Business Informations" (fornitura, produzione, gestione e distribuzione di servizi di informazioni economiche ed immobiliari sulle imprese).

Nell'ambito delle attività strumentali e connesse, la Società è solita acquisire, da privati o da imprese, complessi immobiliari costituiti da unità catastalmente classificate in diverse categorie (gruppo A, B, C e D), con lo scopo, in coerenza con gli strumenti urbanistici vigenti, di demolirli per effettuare nuove costruzioni, oppure di effettuare delle ristrutturazioni integrali, il cui esito finale di entrambe le tipologie di interventi (costruzione e ristrutturazione) sia la realizzazione di "immobili strumentali per natura".

In particolare, potranno essere effettuati i seguenti interventi:

1) demolizione dell'intera struttura al fine di costruire un nuovo complesso, che sarà interamente "direzionale" ossia costituito da unità immobiliari classificabili in gruppi catastali diversi da quelli del gruppo A (ad eccezione dell'A/10);

2) intervento di ristrutturazione, ovvero di risanamento conservativo, ex art. 3, lett. c) e d), del DPR n. 380 del 6 giugno 2001, a seguito del quale il complesso diverrà (o si manterrà) interamente "direzionale" ossia costituito da unità immobiliari classificabili in gruppi catastali diversi da quelli del gruppo A (ad eccezione dell'A/10).

Per quanto concerne l'acquisizione delle strutture immobiliari comprensive di "unità abitative", laddove queste siano cedute da un soggetto passivo IVA con applicazione dell'imposta, la Società, per la parte del complesso riferibile alle unità abitative, non procede a detrarre l'IVA, giusta il disposto dell'art. 19-bis 1, primo comma, lett. i), del DPR n. 633 del 26 ottobre 1972 per il quale non è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto di unità immobiliari a destinazione abitativa né quella relativa alla manutenzione e al recupero degli stessi.

Successivamente all'atto di acquisto, in coerenza col programma di intervento e coi titoli edilizi necessari, la Società provvede:

- in ipotesi di demolizione (per la successiva ricostruzione), ad effettuare le modifiche catastali con passaggio del complesso dalle categorie iniziali alla categoria Area Urbana (F/1 e/o F/3), con permanenza in tale categoria fintantoché il complesso immobiliare non sia completato, procedendo, alla conclusione dei lavori, all'accatastamento delle unità immobiliari nelle appropriate categorie catastali;

- in ipotesi di ristrutturazione, a mantenere l'accatastamento originario fino al completamento dei lavori, ovvero al passaggio alla categoria castale F/3 laddove consentito, ed effettuare quindi l'accatastamento definitivo appropriato all'esito dei lavori.

Si segnala che le suddette acquisizioni ed i successivi interventi edilizi sono finalizzati alla realizzazione di strutture immobiliari che - è previsto - siano utilizzate

direttamente dall'Istante, o dalle società appartenenti al Gruppo ALFA.

Nell'ambito delle suddette operazioni, un'ulteriore fattispecie che si potrà verificare è quella dell'acquisto di un immobile strumentale classificato in categoria D con annesse unità abitative accessorie (il classico esempio del "capannone" con alloggio del custode) per la sua demolizione ai fini della ricostruzione di un complesso costituito da unità strumentali per natura.

Ai sensi del richiamato art. 19-bis 1, primo comma, lett. i), del DPR n. 633 del 1972: "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. La disposizione non si applica per i soggetti che esercitano attività che danno luogo ad operazioni esenti di cui al numero 8) dell'articolo 10 che comportano la riduzione della percentuale di detrazione a norma dell'articolo 19, comma 5, e dell'articolo 19 bis".

Da tale norma emerge un regime di indetraibilità oggettiva riferibile all'IVA assoluta sull'acquisto di immobili abitativi (classificato catastalmente nel gruppo A ad eccezione della categoria A/10) e sui lavori di manutenzione o ristrutturazione degli stessi, a meno che: a) ad effettuare tali operazioni sia un soggetto passivo la cui attività esclusiva o principale sia quella di costruire tali immobili a destinazione a abitativa; b) ovvero, le operazioni siano effettuate da soggetti passivi che svolgono attività di locazione immobiliare con applicazione del pro-rata di detrazione di cui all'art. 19, quinto comma, del DPR n. 633 del 1972.

I motivi di incertezza attengono, quindi, una volta acquisito un complesso immobiliare composto anche da unità immobiliari abitative in relazione alle quali ultime si provvede a rendere indetraibile l'IVA afferente:

1) alla possibilità di detrarre interamente l'IVA sui lavori di costruzione/ristrutturazione (di un complesso che sarà come detto costituito solo di

immobili strumentali per natura) alla sussistenza di determinate condizioni (che più oltre verranno precisate);

2) conseguentemente al momento in cui sia possibile recuperare - mediante la rettifica ex art. 19-bis 2 del DPR n. 633 del 1972 - l'IVA resa indetraibile all'acquisto (momento che dovrebbe evidentemente coincidere con quello di verifica delle condizioni che renderebbero possibile la detrazione sui lavori di costruzione/ristrutturazione di cui al punto precedente).

Come più volte confermato dalla prassi (vedi, tra le altre, la Risoluzione n. 18/E del 22 febbraio 2012.), *"l'indetraibilità dell'imposta riguarda i fabbricati abitativi che risultano tali secondo le risultanze catastali e, in linea generale, prescinde dall'utilizzo effettivo dei medesimi"*.

Con la Risoluzione n. 99/E dell'8 aprile 2009, in un caso in cui un immobile acquistato abitativo per essere ristrutturato ed essere utilizzato alla fine dei lavori come ufficio (A/10) - accatastato durante i lavori in categoria F, che individua le "unità immobiliari in corso di definizione" - è stata considerata non detraibile l'IVA relativa ai lavori di recupero, in quanto la categoria F risponde esclusivamente all'esigenza transitoria di indicare che l'immobile *"si trova in una fase di trasformazione edilizia, e non è idonea a ritenere già intervenuto un cambio di destinazione d'uso. Si ritiene pertanto, che al fabbricato debba attribuirsi ancora natura di abitazione"*.

A fronte, quindi, di una norma che testualmente è riferita ad immobili "a destinazione abitativa", che considera quindi come elemento rilevante quello della destinazione e quindi dell'effettivo e concreto utilizzo del bene, l'Amministrazione Finanziaria sembra privilegiare l'aspetto formale dell'accatastamento ai fini dell'indetraibilità.

Con la stessa richiamata Risoluzione n. 18/E del 2012 è stato, tuttavia, chiarito che *"si ritiene che gli immobili abitativi, utilizzati dal soggetto passivo nell'ambito di un'attività (...) che comporti l'effettuazione di prestazioni di servizi imponibili ad IVA, debbano essere trattati, a prescindere dalla classificazione catastale, alla stregua dei"*

fabbricati strumentali per natura".

La stessa giurisprudenza della Corte di Cassazione, del resto, sembra orientata - vedi da ultimo l'Ordinanza n. 11333 del 2020 - a far prevalere una interpretazione sostanzialistica della norma, che ponga cioè l'accento sull'aspetto dell'effettiva utilizzazione dell'unità immobiliare acquisita.

Con la richiamata sentenza, la Suprema Corte ha affermato che :*" questa Corte, nell'esplicitare i tratti caratterizzanti del sistema della detrazione IVA attuato attraverso l'art. 19 del DPR n. 633 del 1972, in relazione a beni o servizi acquistati nell'esercizio dell'impresa, ha chiarito che esso postula una necessaria correlazione fra i beni e i servizi acquistati e l'attività esercitata, nel senso che essi devono inerire all'impresa, anche se si tratti di beni non strumentali in senso proprio, purché risultino in concreto destinati alla finalità della produzione o dello scambio nell'ambito dell'attività dell'impresa stessa, con la precisazione che "il nesso oggettivo che deve sussistere tra acquisto e impiego di beni e servizi... non è quello di diretta e meccanica utilizzazione, ma... si riassume in una necessaria relazione di inerenza tra la singola operazione di acquisto e l'esercizio dell'attività economica del soggetto passivo IVA "* (Cassazione, Ordinanze n. 5987 del 1992, n. 9452 del 1997, n. 6785 del 2009, n. 3458 del 2014).

...di conseguenza, partendo dal presupposto che la valutazione della strumentalità di un acquisto rispetto all'attività imprenditoriale va effettuata in concreto, tenuto conto dell'effettiva natura del bene in correlazione agli scopi dell'impresa, non già in termini puramente astratti (Cassazione, Ordinanza n. 16730 del 2007 e n. 12036 del 2008), è stata riconosciuta la detraibilità dell'IVA sulle fatture dei lavori di ristrutturazione di una porzione di immobile avente addirittura destinazione catastale abitativa (categoria A/2), ma in concreto utilizzato per lo svolgimento dell'attività "affittacamere e case per vacanze", e da qualificarsi perciò come bene strumentale, anche in forza del rilascio di apposita licenza da parte del Comune competente; così escludendosi che il diritto alla detrazione dell'Iva possa

essere negato in forza della astratta classificazione catastale dell'immobile, dandosi invece prevalenza alla sua concreta destinazione (Cass. n. 8628 del 2015)".

Per quanto concerne l'aspetto della rettifica della detrazione, a norma dell'art. 19-bis 2, secondo e ottavo comma, del DPR n. 633 del 1972: "*Per i beni ammortizzabili, la rettifica ... 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*".

"...Agli effetti del presente articolo i fabbricati o porzioni di fabbricati sono comunque considerati beni ammortizzabili ed il periodo di rettifica è stabilito in dieci anni, decorrenti da quello di acquisto o di ultimazione. Per l'imposta assolta sull'acquisto di aree fabbricabili l'obbligo di rettifica decennale decorre dalla data di ultimazione dei fabbricati insistenti sulle aree medesime. L'imputazione dell'imposta relativa ai fabbricati ovvero alle singole unità immobiliari, soggette a rettifica, che siano compresi in edifici o complessi di edifici acquistati, costruiti o ristrutturati unitariamente, deve essere determinata sulla base di parametri unitari, costituiti dal metro quadrato o dal metro cubo, o da parametri simili, che rispettino la proporzionalità fra l'onere complessivo dell'imposta relativa ai costi di acquisto, costruzione o ristrutturazione, e la parte di costo dei fabbricati o unità immobiliari specificamente attribuibile alle operazioni che non danno diritto alla detrazione dell'imposta".

Secondo tale disciplina il periodo di rettifica per i beni immobili è di dieci anni e il momento di entrata in funzione coincide con la data di acquisto o di ultimazione.

In considerazione del fatto che l'acquisto del complesso immobiliare è, come segnalato, finalizzato alla demolizione dello stesso ovvero alla completa ristrutturazione per costruire o ricavare esclusivamente unità immobiliari strumentali per natura, ci si chiede quando possa essere effettuata la rettifica sull'IVA resa indetraibile sul corrispettivo di acquisto del complesso, e cioè, se possa decorrere dallo

stesso momento nel quale si verificano le condizioni per le quali sia possibile detrarre l'IVA sui lavori di costruzione o ristrutturazione, secondo quanto riportato nella seguente soluzione prospettata dalla Società Istante.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene di aderire all'orientamento interpretativo che privilegia l'aspetto sostanziale della destinazione del bene acquisito.

La ratio della norma sulla quale la Società basa la propria interpretazione, inserita con il DL n. 323 del 20/06/1996 (*Disposizioni urgenti per il risanamento della finanza pubblica*), risiede nel fatto che le operazioni attive di cessione e di locazione di unità abitative sono generalmente esenti da IVA, per cui ciò comporta la previsione della indetraibilità del tributo assolto sugli acquisti ad essi relativi, secondo il principio generale dell'indetraibilità dell'imposta sugli acquisti afferenti operazioni esenti.

Invero, il DPR n. 633 del 1972 si occupa in generale della detrazione dell'IVA con l'art. 19, che propone su base nazionale il principio contenuto nell'art. 168 (Detrazioni- Origine portata del diritto alla detrazione) della Direttiva Comunitaria 2006/112/CE del 28 novembre 2006 (Direttiva IVA) per il quale "*nella misura in cui i beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti:*

a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo ...".

Per la normativa comunitaria sussiste, quindi, un generale diritto di detrazione ogniqualvolta sia assolta tale imposta per gli acquisti di beni e servizi che sono o saranno impiegati per l'effettuazione di operazioni (attive) soggette ad imposta.

L'esatta portata di tale principio risulta meglio circoscritta, avuto riguardo al caso

di specie, esaminando l'art. 168 bis della Direttiva n. 2006/112/CE, ai sensi del quale :"
nel caso di un bene immobile facente parte del patrimonio dell'impresa di un soggetto passivo e da questo destinato all'attività dell'impresa e al proprio uso privato o all'uso del suo personale o, più in generale, a fini estranei a quelli dell'impresa, la detrazione dell'IVA sulle spese relative a tale bene è ammissibile, conformemente ai principi di cui agli articoli 167, 168, 169 e 173 soltanto limitatamente alla parte di uso del bene ai fini delle attività dell'impresa del soggetto passivo".

Come si evince dall'art. 176 (*Limitazioni del diritto alla detrazione*) della citata Direttiva n. 2006/112/CE, il diritto alla detrazione è escluso per le spese non aventi carattere strettamente professionale quali le spese suntuarie, di divertimento o di rappresentanza.

Da tutto quanto precede - senza arrivare a perorare la possibilità di poter detrarre l'IVA in relazione all'acquisizione di immobili abitativi già in fase di acquisizione, quantunque esista già un programma di demolizione/ristrutturazione - si ritiene che la disposizione che limita la detrazione dell'IVA riferibile all'acquisizione o alla ristrutturazione di unità abitative debba essere contestualizzata, in relazione sia ai casi concreti sia ai principi generali (comunitari e nazionali) che disciplinano l'IVA. Cosicché, dal momento in cui emergano atti o fatti giuridici - come è, inequivocabilmente, il caso della demolizione (anche) delle unità abitative per la successiva ricostruzione di immobili strumentali per natura, ovvero il caso di un titolo edilizio approvato dal competente organo del Comune e l'inizio fattuale dei lavori - dai quali emerga la futura natura dei suddetti immobili (in immobili strumentali per natura), sembra possibile detrarre l'IVA.

Dallo stesso momento, inoltre, coerentemente sembra possibile recuperare l'IVA non detratta all'atto dell'acquisto ai sensi dell'art. 19-bis 2 del DPR n. 633 del 1972.

Alla luce delle superiori riflessioni, la Società ritiene aderente alla richiamata normativa il comportamento come di seguito esposto:

1. In ipotesi di demolizione e ricostruzione:

a) detrazione dell'IVA sull'acquisto di beni e servizi finalizzati alla costruzione di unità immobiliari (strumentali per natura) dal momento in cui si sia proceduto alla demolizione del complesso immobiliare precedentemente acquisito, contenente unità immobiliari abitative, e provveduto, ai fini catastali, al passaggio del complesso in Area Urbana nel corrispondente gruppo F;

b) dallo stesso momento dell'effettuazione della demolizione e del passaggio catastale in categoria Area Urbana (F), possibilità di accedere all'istituto della rettifica della detrazione dell'IVA, consentendone la stessa, in relazione all'IVA afferente alle unità abitative (categorie del Gruppo A esclusa la A/10) resa indetraibile all'acquisto;

in particolare:

i. se la demolizione e le conseguenti modifiche catastali avvengono nello stesso anno dell'acquisizione la rettifica avrebbe luogo nella liquidazione del mese nel quale si conclude il procedimento di accatastamento in Area Urbana;

ii. se avvengono in un anno successivo, con la dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si verifica la predetta modifica catastale, considerando la demolizione delle unità abitative e la conseguente soppressione della relativa categoria catastale (gruppo A) come momento di "cambio di destinazione" ai sensi del richiamato art. 19-bis 2 del DPR n. 633 del 1972.

In tali casi, la natura abitativa di parte del complesso acquistato viene meno con la demolizione della stessa, con conseguente caducazione del limite alla detrazione contemplato dall'art. 19-bis 1, comma 1, lett. i), del DPR n. 633 del 1972 e manifestazione del cambio di destinazione ai sensi dell'art. 19-bis 2.

2. In ipotesi di ristrutturazione - ex art. 3, lett. c) e d), del DPR n. 380 del 6 giugno 2001 (*Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di edilizia*) del complesso immobiliare:

a) detrazione dell'IVA sull'acquisto di beni e servizi finalizzati alla ristrutturazione del complesso immobiliare che diverrà un immobile costituito da unità strumentali per natura, dal momento in cui siano stati ottenuti i titoli edilizi necessari

dai quali risulta in maniera incontrovertibile l'inizio dei lavori di ristrutturazione del complesso in oggetto;

b) dallo stesso momento, possibilità di accedere all'istituto della rettifica della detrazione dell'IVA, consentendone la stessa, in relazione all'IVA afferente alle unità abitative (categorie gruppo A esclusa A/10) resa indetraibile all'acquisto;

in particolare:

i. se i titoli edilizi vengono emessi nello stesso anno dell'acquisizione la rettifica avrebbe luogo nella liquidazione del mese nel quale i titoli edilizi sono definitivamente emessi;

ii. se vengono emessi in un anno successivo, con la dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si verifica la predetta emissione, considerando la demolizione delle unità abitative e la conseguente soppressione della relativa categoria catastale (gruppo A) come momento di "cambio di destinazione" ai sensi del richiamato art. 19-bis 2 del DPR n. 633 del 1972.

Si ritiene che la possibilità di esercizio della detrazione e di rettifica dell'IVA non detratta in fase di acquisizione avvenga dal momento in cui siano stati emessi i titoli edilizi dai quali emerge univocamente l'inizio dei lavori di ristrutturazione.

La ratio di tale linea interpretativa consiste nel considerare sin dal momento dell'inizio dei lavori di ristrutturazione ex art. 3, lett. c) e d) del DPR n. 380 del 2001, la destinazione del complesso immobiliare interamente riferibile all'esercizio dell'attività caratteristica d'impresa della Società, e comunque all'effettuazione di operazioni successivamente imponibili.

3. In ipotesi di acquisto di un fabbricato strumentale con annesse unità abitative accessorie:

- detrazione dell'intera IVA addebitata sin dall'acquisizione, quindi anche quella riferibile alle unità abitative accessorie.

In tale fattispecie, caratterizzata dalla presenza di unità abitative strettamente

accessorie (generalmente una sola) all'immobile strumentale per natura - come è l'unità abitativa adibita ad alloggio del custode, la quale non può essere evidentemente utilizzata per scopi diversi da quelli di custodia - sembra possibile ritenere ancor più evidente, sin dall'origine, la natura strettamente strumentale delle unità accessorie, che renderebbe possibile la detrazione sin dall'acquisizione.

Sulla base delle circostanze di fatto nonché delle argomentazioni logico-giuridiche - contabili espresse, in base alle disposizioni di legge già citate, l'Istante chiede alla Scrivente di voler confermare la possibilità di poter operare come sopra descritto.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 19-bis 1 del DPR n. 633 del 1972, in materia di esclusione o riduzione della detrazione IVA per alcuni beni e servizi, alla lettera i) del primo comma, dispone che: *"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 o la rivendita 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'articolo 10 che comportano la riduzione della percentuale di detrazione a norma dell'articolo 19, quinto comma, e dell'articolo 19-bis"*.

Il legislatore, con tale norma, ha stabilito, in linea generale, un principio di indetraibilità oggettiva dell'IVA relativa all'acquisto, locazione, manutenzione, recupero o gestione di fabbricati o porzioni di fabbricati a destinazione abitativa. Tale principio è stato richiamato più volte dalla prassi amministrativa (cfr., ad esempio, Risoluzione n. 99/E dell'8 aprile 2009.)

Come chiarito con diversi documenti di prassi (Circolare n. 182/E del 1° luglio

1996 Circolare n. 27/E del 4 agosto 2006, e Risoluzione n. 119/E del 12 agosto 2005), la distinzione tra immobili a destinazione abitativa e immobili strumentali deve essere operata con riferimento alla classificazione catastale dei fabbricati, a prescindere dal loro effettivo utilizzo. 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.

Alle unità immobiliari che la Società intende demolire e poi ricostruire o ristrutturare, originariamente censite in catasto come abitazioni, è attualmente attribuita la specifica categoria (F) che individua le "unità immobiliari in corso di definizione".

Secondo quanto chiarito nella citata Risoluzione n. 99/E del 2009, citata dall'Istante, tale categoria risponde esclusivamente all'esigenza transitoria di indicare che l'immobile si trova in una fase di trasformazione edilizia e, come tale, non è idonea ad attestare un già intervenuto cambio di destinazione d'uso.

Coerentemente con tale principio, si ritiene, pertanto, che al fabbricato debba attribuirsi ancora natura di abitazione.

Ancorché l'acquisto del complesso immobiliare sia, come segnalato, finalizzato alla demolizione dello stesso ovvero alla completa ristrutturazione per costruire o ricavare esclusivamente unità immobiliari strumentali per natura, si ritiene che l'IVA, alla luce delle considerazioni fin qui esposte, non potrà essere detratta al momento della demolizione o ristrutturazione, e ciò anche se sia avvenuto catastalmente l'eventuale passaggio dalle categorie iniziali alla categoria area urbana (F/1 e/o F/3). La detrazione dell'IVA assolta sull'acquisto dei beni e servizi finalizzati alla costruzione e/o ristrutturazione di unità immobiliari (classificate in origine come abitative) nonché quella relativa all'acquisto delle medesime non sarà consentita fintanto che il complesso immobiliare non sarà completato e non si procederà, alla conclusione dei lavori, all'accatastamento delle unità immobiliari nella appropriate categorie catastali.

A partire dal periodo d'imposta in cui le unità immobiliari saranno accatastate in una delle categorie catastali riconducibili ai beni strumentali all'attività d'impresa sarà consentito procedere alla rettifica della detrazione ex articolo 19-bis2 in relazione all'IVA non detratta in precedenza.

Incidentalmente, si ricorda che la Risoluzione n. 18/E del 22 febbraio 2012, citata dall'Istante a sostegno della propria posizione interpretativa, riguardante la detraibilità ai fini IVA delle spese di acquisto e manutenzione di un immobile che, di fatto, viene utilizzato nell'ambito di un'attività ricettiva, attiene ad una ipotesi molto specifica e, in quanto tale, non elevabile a principio generale; la soluzione interpretativa adottata in quella occasione discende, infatti, da quanto chiarito nella Risoluzione n. 117/E del 10 agosto 2004 e . nella Circolare 12/E del 1° marzo 2007 e, ove si afferma che gli immobili abitativi, se destinati ad attività turistico-alberghiera, secondo la normativa regionale di settore, danno luogo a prestazioni di alloggio imponibili ad IVA con aliquota al 10%, ai sensi del n. 120) della Tabella A, Parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972.

Pertanto, con riferimento alle casistiche rappresentate dall'interpellante, per le stesse ragioni fin qui evidenziate è possibile portare in detrazione -fin dall'acquisizione - l'IVA assolta esclusivamente in relazione all'acquisto di un fabbricato strumentale classificato in categoria D, per la sua demolizione ai fini della ricostruzione di un complesso costituito da unità strumentali per natura.

In merito al punto n.3 prospettato dall'Istante (ipotesi di acquisto di un fabbricato strumentale con annesse unità abitative accessorie), la scrivente aveva formulato una richiesta di documentazione integrativa alla Società in data 10/08/2021 con la quale chiedeva di fornire ulteriori chiarimenti e maggiori elementi di dettaglio utile a inquadrare la specifica casistica rappresentata.

L'Istante, in sede di risposta alla richiesta, forniva le seguenti delucidazioni:

- *"...si conferma che il costruendo complesso immobiliare - che non sarà un capannone industriale - non conterrà unità abitative ma solo unità da accatastare ed*

adibire ad uso ufficio" ;

- "Ai fini dell'interpello in parola, si conferma che l'istanza è riferibile solo a casi di eventuali futuri acquisti di capannoni con unità abitative annesse - che facciano ragionevolmente supporre una pertinenzialità di fatto -, da soggetti passivi d'imposta, finalizzati alla demolizione per ricostruzione di complessi immobiliari composti da unità diverse da quelle abitative".

Alla luce di quanto chiarito dalla Società in sede di documentazione integrativa, il quesito n. 3, attenendo ad una fattispecie non circoscritta e priva dei caratteri di attualità e concretezza, in quanto solo futura ed eventuale, deve considerarsi inammissibile ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 24 settembre 2016, n. 156 recante "Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014, n. 23 (cfr. al riguardo Circ. 9/E del 1 aprile 2016).

**Firma su delega del Direttore centrale
Vincenzo Carbone**

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)