

IVA

Recupero dell'Iva sulle spese di miglioramento di immobili in comodato

di **Marco Peirola**

La possibilità di chiedere il **rimborso dell'Iva** assolta sulle spese di miglioramento, trasformazione e ampliamento di un **immobile di proprietà altrui**, detenuto in **comodato**, è un tema sul quale si registrano posizioni essenzialmente convergenti all'interno della prassi amministrativa e della giurisprudenza.

Dal punto di vista normativo, la disposizione di riferimento è l'[articolo 30, comma 3, lettera c\), del D.P.R. 633/1972](#), che consente al contribuente di chiedere, in tutto o in parte, il **rimborso dell'eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione annuale**, se di importo superiore a **2.582,28 euro**, *"limitatamente all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili"*. Anche il rimborso infrannuale è ammesso, ai sensi dell'[articolo 38-bis, comma 2, dello stesso D.P.R. 633/1972](#), se il contribuente *"effettua acquisti ed importazioni di **beni ammortizzabili** per un ammontare superiore ai due terzi dell'ammontare complessivo degli acquisti e delle importazioni di beni e servizi imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto"*.

L'orientamento dell'Amministrazione finanziaria è volto ad **escludere il rimborso dell'Iva** relative alle **spese sostenute su beni di terzi**.

Nella [risoluzione AdE 179/E/2005](#), si afferma che gli immobili concessi in uso o comodato, in quanto **non ammortizzabili**, non rientrano nella previsione normativa che riconosce il diritto di rimborso dell'imposta, sicché quest'ultimo non spetta relativamente alle spese sostenute per la realizzazione, su immobili concessi in uso o comodato, di opere inseparabili dai beni cui accedono. Le opere eseguite, infatti, **non sono di proprietà del soggetto che le ha realizzate**, giacché in base ai principi civilistici accedono ad un immobile di proprietà altrui. Di conseguenza, tali opere non possono essere iscritte nel bilancio come beni ammortizzabili propri del soggetto che le ha effettuate.

Nello stesso senso si è espressa la giurisprudenza della Corte di Cassazione. In particolare, con la [sentenza 24779/2015](#), è stato affermato che il rimborso dell'eccedenza detraibile d'imposta di riferisce ai beni che, **oltre ad essere provvisti del requisito della strumentalità** in quanto destinati ad essere utilizzati nell'attività dell'impresa e da non essere perciò idonei alla produzione di un reddito autonomo rispetto a quello del complesso aziendale nel quale siano inseriti, **devono rientrare, in quanto ammortizzabili, tra i beni costituenti immobilizzazioni materiali o immateriali**, da identificarsi con i beni di uso durevole la cui vita non si esaurisca nell'arco di un esercizio contabile e dei quali l'imprenditore possa disporre in quanto abbia

acquistato la proprietà o un altro diritto reale di godimento ed, in ogni caso, il potere di disporre di essi come proprietario.

In sostanza, ai fini del rimborso, i beni devono essere non solo **strumentali**, ma anche **ammortizzabili**, laddove *“strumentalità ed ammortizzabilità non sono concetti coincidenti (...), poiché un bene può essere strumentale senza essere ammortizzabile (è il caso del terreno rispetto all’opificio) e, viceversa può essere ammortizzabile pur non essendo strumentale (è il caso dei fabbricati civili posseduti dall’impresa)”*. La restituzione dell’imposta presuppone, pertanto, che *“concorrano **entrambe le condizioni** ovvero che il bene sia utilizzato nel ciclo produttivo, e che soddisfi quindi il requisito della strumentalità; e che si tratti di beni di uso durevole, la cui vita non si esaurisca nell’arco di un esercizio e che, quindi, soddisfino anche il requisito dell’ammortizzabilità”*.

Le indicazioni che precedono portano, quindi, a ritenere che il rimborso sia precluso non solo sulle spese di miglioria di immobili altrui, ma anche sulle **spese di costruzione di immobili eretti su terreni di proprietà altrui**.

Per una diversa conclusione, si segnala l'[ordinanza 9327/2014](#), con la quale la Suprema Corte – sulla scorta dell’orientamento espresso dalla sentenza 8389/2013 – ha affermato che il comodatario ha diritto al rimborso dell’Iva assolta sulle spese di costruzione del **fabbricato edificato sul suolo di proprietà altrui** alla duplice condizione che l’immobile sia strumentale all’esercizio della propria attività d’impresa e che il comodante non deduca le quote di ammortamento.

Al di là di questa impostazione, è il caso di osservare che, se il rimborso deve di regola ritenersi precluso, non altrettanto può dirsi per la **detrazione**, tenuto conto che l'[articolo 19 del D.P.R. 633/1972](#) considera detraibile l’imposta assolta per i beni e servizi **acquistati nell’esercizio dell’impresa**, sempreché utilizzati per realizzare operazioni imponibili o ad esse assimilate ai fini della detrazione. Se, infatti, il recupero dell’imposta “a monte” tramite il rimborso richiede, come detto, che il bene (ammortizzabile) sia di proprietà del soggetto che realizza le migliorie, nel caso in cui la *“causa estintiva del credito d’imposta”* sia rappresentata dall’esercizio del **diritto di detrazione** si **prescinde dalla natura ammortizzabile** del bene, assumendo rilevanza la sola **destinazione potenziale impressa al bene stesso**, da valutare in ottica prospettica, di modo che la stessa rimane “sospesa” fino a quando si verifica la destinazione effettiva del bene all’interno o meno della sfera giuridica dell’operatore.



Seminario di specializzazione

I CONTRATTI DI LOCAZIONE IMMOBILIARE E LA DISCIPLINA FISCALE

Bologna Milano Verona