

IVA

Detrazione e rettifica della detrazione Iva per i fabbricati abitativi in locazione non temporanea

di **Marco Peirola**

Seminario di specializzazione

Detrazioni immobiliari 2025

Scopri di più

L'Agenzia delle entrate, con la [risposta n. 25/E/2023](#), ha chiarito che la **rettifica della detrazione per cambio di destinazione non deve essere operata** dalla società di costruzione che **concede temporaneamente in locazione**, per fini turistici e in regime di imponibilità Iva (sia pure con l'aliquota ridotta del 10% di cui al [n. 120, Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972](#)), un **fabbricato abitativo costruito e rimasto invenduto**.

Si pone, quindi, il dubbio se l'**impresa di costruzione** debba **effettuare la rettifica della detrazione** nel caso in cui il **fabbricato abitativo** in questione, **costruito per essere venduto**, sia **locato non per fini turistici e con carattere duraturo**.

L'incertezza, a ben vedere, può manifestarsi nella sola ipotesi in cui l'**impresa di costruzione** applichi alla locazione il regime di **imponibilità "per opzione"** previsto dall'[articolo 10, comma 1, n. 8, D.P.R. 633/1972](#), essendo evidente che la **rettifica della detrazione** andrebbe operata se **la locazione rientrasse nel regime naturale di esenzione**.

L'impresa ha **regolarmente detratto l'Iva** assolta in **sede di costruzione** non applicandosi, nei suoi confronti, il divieto dell'[articolo 19-bis.1, comma 1, lettera i\), D.P.R. 633/1972](#). L'indetraibilità oggettiva prevista per i **fabbricati di civile abitazione**, infatti, **non opera** per le imprese che hanno per **oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata** la costruzione dei **predetti fabbricati**.

Nella citata risposta ad interpello n. 25/E/2023, però, si afferma che **tale eccezione è rivolta alle imprese** aventi per **oggetto esclusivo o principale** dell'attività esercitata la **costruzione e/o il ripristino** dei predetti fabbricati per la loro **successiva rivendita**.

Nel caso considerato, la detrazione operata dall'impresa di costruzione **non deve essere rettificata in funzione della mutata destinazione** (da vendita a locazione).

In primo luogo, la prassi amministrativa, nel definire il concetto di **"impresa di costruzione"**,

rilevante ai fini delle disposizioni in materia di Iva, ha precisato che si considera tale anche **l'impresa che ha costruito o ripristinato il fabbricato a prescindere** dal fatto che, **prima della vendita**, quest'ultimo sia **già stato concesso in locazione**, in quanto tale circostanza **non fa venire meno la qualifica** in esame nei confronti dell'impresa cedente ([Risoluzione n. 330083/1981](#)).

In secondo luogo, è vero che l'[articolo 19-bis.2, commi 2 e 8, D.P.R. 633/1972](#), nel disciplinare la rettifica della detrazione per il cambio di destinazione dei beni ammortizzabili che si verifica nel periodo di "tutela fiscale", **si limita a stabilire** che la rettifica è calcolata **con riferimento a tanti quinti** (o decimi, per i fabbricati) dell'imposta **quanti sono gli anni mancanti al compimento del quinquennio** (o decennio, per i fabbricati).

Tuttavia, come specificato dalla [Circolare n. 328/E/1997](#) (§ 4.1), qualora si verifichi una **discordanza tra la previsione d'impiego del bene fatta dal contribuente** al momento del suo acquisto e la sua effettiva utilizzazione, si deve procedere alla **rettifica della detrazione** iniziale, *"sempreché, naturalmente, tale discordanza comporti una diversa misura della detrazione spettante"*.

Il chiarimento è coerente con la **"ratio" del meccanismo di rettifica della detrazione**, dato che l'applicazione del criterio della detrazione sin dal momento dell'acquisto, senza cioè attendere l'utilizzazione effettiva del bene, implica che, se il bene medesimo verrà poi impiegato per realizzare operazioni che **conferiscono il diritto a detrarre un importo maggiore o minore d'imposta** rispetto a quello detratto inizialmente, il contribuente procederà alle necessarie rettifiche a proprio favore o in favore dell'Erario ([Circolare n. 328/E/1997](#), § 3.1).

Ne consegue che il fabbricato abitativo, benché **locato dall'impresa di costruzione a titolo non temporaneo** – e, quindi, per esempio, non per sopperire alla mancanza di potenziali acquirenti – **non dà luogo all'obbligo di rettificare la detrazione** se, come anticipato, la locazione **avviene in regime di imponibilità "per opzione"**, ex [articolo 10, comma 1, n. 8, D.P.R. 633/1972](#).

Tale conclusione, peraltro, **prescinde dalla modalità di contabilizzazione del fabbricato abitativo** in questione, vale a dire tra i beni fiscalmente ammortizzabili ai fini delle imposte sui redditi, per tali intendendosi – secondo quanto chiarito dalla [risposta n. 413/E/2023](#) – quelli **diversi dai "beni merce"** (di cui all'[articolo 92, Tuir](#)) e dai **"beni patrimoniali"** (di cui all'[articolo 90, Tuir](#)).

La rettifica della detrazione, infatti, è svincolata dalla **loro classificazione in bilancio**, come può evincersi dall'[articolo 19-bis.2, comma 8, D.P.R. 633/1972](#), secondo cui *"i fabbricati o porzioni di fabbricati sono comunque considerati beni ammortizzabili ..."*.