

Risposta n. 419/2023

OGGETTO: IVA – Possibilità di presentare dichiarazioni integrative al fine di poter esercitare la detrazione, relativamente a interventi effettuati su un locale di proprietà del Comune, con riferimento all'effettuazione dell'attività commerciale in parte realizzata su una parte dello stesso locale.

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

QUESITO

Il Comune istante (di seguito "Comune" o "Istante") fa presente di aver realizzato nelle annualità 2020, 2021 e 2022 un intervento di riqualificazione, recupero statico, efficientamento energetico e rifunzionalizzazione di una pertinenza demaniale (di seguito "*locale*"), storica struttura su palafitte che sorge in mare davanti alla spiaggia.

Il Comune afferma che attività di ultimazione dei lavori sono in corso nel 2023, e che il suddetto *locale* risulta diviso in due aree funzionali di cui:

- una verrà affidata a un gestore attraverso una concessione avente lo scopo di garantire la realizzazione di servizi finalizzati alla fruizione e valorizzazione,

accoglienza e informazione turistica dell'offerta integrata sul territorio, volta alla promozione e valorizzazione del *brand* turistico di alcune città del territorio e della Regione;

- l'altra area rimarrà, invece, a sua completa disposizione per la rappresentazione dell'immagine turistica del Comune, come centro di attrazione e catalizzatore di iniziative culturali, ricreative e turistiche di vario genere nel periodo non solo estivo di massimo afflusso vacanziero, ma anche in quello invernale.

Al riguardo, il Comune chiarisce che il concessionario potrà svolgere, previo nulla-osta della stessa amministrazione comunale, tutte le iniziative/eventi e attività legate alla promozione e valorizzazione del territorio, nonché con finalità divulgativa e socio-culturale, organizzate o promosse dal medesimo concessionario. Il Comune, dal canto suo, potrà organizzare o autorizzare eventi, iniziative e attività legate alla promozione e valorizzazione del territorio, nonché, con finalità divulgativa, socio-culturale e turistica, nelle giornate non autorizzate per iniziative del concessionario.

Il Comune fa presente di aver provveduto alla registrazione delle fatture ricevute a seguito dell'esecuzione dei suddetti lavori, applicando il regime IVA di cui all'articolo 17-ter del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (cd. "*split payment*"), nell'ambito dell'esercizio delle sue funzioni istituzionali.

Tuttavia, al completamento dei lavori, nello specificare le modalità di utilizzo del *locale* è emerso che lo stesso verrà utilizzato anche per finalità commerciali come sopra descritto; conseguentemente, i canoni che verranno versati dal concessionario saranno assoggettati dall'*Istante* a IVA.

Considerato, pertanto, il notevole investimento effettuato nelle annualità sopra indicate, anche alla luce della destinazione d'uso del predetto *locale*, il Comune ritiene opportuno rettificare le precedenti dichiarazioni annuali IVA presentate dallo stesso ente locale, al fine di poter detrarre il tributo con riferimento all'effettuazione dell'attività commerciale.

Al riguardo, sorgono dubbi in merito all'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA, ai sensi degli articoli 4, quarto comma e 19-*ter* del citato d.P.R. n. 633 del 1972, al fine della possibilità di rettificare le predette dichiarazioni IVA relative alle annualità pregresse interessate (anni d'imposta 2020 e 2021) per cui lo stesso Comune ha già provveduto all'invio.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante*, considerato che le dichiarazioni IVA per le annualità di che trattasi (2020 e 2021) sono state presentate nei termini previsti dalla normativa vigente, ritiene che possa essere applicato quanto previsto dall'articolo 8, comma 6-*bis*, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

Pertanto, se la dichiarazione integrativa viene presentata entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello della presentazione della dichiarazione originaria, è possibile correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggior o minor imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di una maggiore o di una minore eccedenza detraibile.

Il Comune, quindi, ritiene di poter presentare dichiarazioni integrative per predette annualità, al fine di contabilizzare correttamente l'IVA relativa alle prestazioni eseguite per l'opera in questione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 19 del citato d.P.R. n. 633 del 1972, ai commi 1, 2 e 4 prevede, tra l'altro, rispettivamente che *«Per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell'articolo 17 o dell'eccedenza di cui al secondo comma dell'articolo 30, è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assoluta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio di impresa, [...]». Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitata al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.*

Non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta, salvo il disposto dell'articolo 19-bis 2. [...].

Per i beni e servizi in parte utilizzati per operazioni non soggette all'imposta la detrazione non è ammessa per la quota imputabile a tali utilizzazioni e l'ammontare indetraibile è determinato secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati.».

Al riguardo, con riferimento alla determinazione della quota d'imposta detraibile, la circolare 24 dicembre 1997, n. 328/E, ha avuto modo di precisare, tra l'altro, che *«per i beni ed i servizi utilizzati esclusivamente per realizzare operazioni fuori campo IVA non compete, [...] alcuna detrazione d'imposta [...]»* e, relativamente agli acquisti di beni e servizi utilizzati promiscuamente e cioè impiegati per realizzare sia operazioni imponibili sia operazioni escluse dall'ambito IVA, che *«[...] per tali beni e servizi spetta una detrazione parziale, rapportata all'entità del loro impiego nelle operazioni soggette ad imposta, come, infatti, viene stabilito nel comma 4 del riformulato art. 19.*

Ai fini della ripartizione dell'imposta tra la quota detraibile e quella indetraibile, la predetta norma non detta alcuna regola specifica, demandando al contribuente la scelta del criterio più appropriato alle diverse e variegate situazioni che possono verificarsi. Al contribuente viene imposto soltanto, per l'eventuale controllo da parte degli organi competenti, che i criteri adottati siano oggettivi e coerenti con la natura dei beni e dei servizi acquistati. [...].»

Relativamente agli enti non commerciali, tra i quali sono riconducibili i Comuni, l'articolo 19-ter prevede che *«[...] è ammessa in detrazione, a norma degli articoli precedenti e con le limitazioni, riduzioni e rettifiche ivi previste, soltanto l'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni fatti nell'esercizio di attività commerciali [...].*

La detrazione spetta a condizione che l'attività commerciale [...] sia gestita con contabilità separata da quella relativa all'attività principale e conforme alle disposizioni di cui agli articoli 20 e 20-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. L'imposta relativa ai beni e servizi utilizzati promiscuamente nell'esercizio dell'attività commerciale [...]

e dell'attività principale è ammessa in detrazione per la parte imputabile all'esercizio dell'attività commerciale [...].

La detrazione non è ammessa in caso di omessa tenuta, anche in relazione all'attività principale, della contabilità obbligatoria a norma di legge o di statuto, né quando la contabilità stessa presenti irregolarità tali da renderla inattendibile. Per le regioni, province, comuni e loro consorzi, [...] la contabilità separata di cui al comma precedente è realizzata nell'ambito e con l'osservanza delle modalità previste per la contabilità pubblica obbligatoria a norma di legge o di statuto.».

L'articolo 19-bis2, commi 1 e 2, dello stesso d.P.R. n. 633 del 1972, inoltre, prevede, rispettivamente, che «*La detrazione dell'imposta relativa ai beni non ammortizzabili ed ai servizi è rettificata in aumento o in diminuzione qualora i beni e i servizi medesimi sono utilizzati per effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione in misura diversa da quella inizialmente operata. Ai fini di tale rettifica si tiene conto esclusivamente della prima utilizzazione dei beni e dei servizi.*

Per i beni ammortizzabili, la rettifica di cui al comma 1 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.».

Il comma 8 dello stesso articolo 19-bis2 stabilisce, tra l'altro, che «*[...] 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 ultimazione. [...]. 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, 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.»

Il comma 9 prevede, infine, che *«Le rettifiche delle detrazioni di cui ai commi precedenti sono effettuate nella dichiarazione relativa all'anno in cui si verificano gli eventi che la determinano, sulla base delle risultanze delle scritture contabili obbligatorie.»*

Al riguardo, la citata circolare n. 328/E del 1997 ha precisato che *«Le ipotesi e le modalità di rettifica delle detrazioni evidenziate per i beni ammortizzabili, valgono anche relativamente ai fabbricati [...], che la legge equipara, a tali fini, ai beni ammortizzabili. Occorre peraltro, tenere presente che, in considerazione della loro particolare natura, la legge estende il periodo di rettifica per gli immobili da cinque a dieci anni, stabilendo, conseguentemente, che eventuali rettifiche afferenti tali beni devono essere effettuate per decimi e non per quinti»*.

Con riferimento all'istituto della dichiarazione integrativa, il menzionato articolo 8, comma 6-bis del d.P.R. n. 322 del 1998, disciplina il ricorso alla dichiarazione integrativa, quale strumento per modificare le dichiarazioni annuali già presentate, al fine di *«correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di una maggiore o di una minore eccedenza*

deducibile, mediante successiva dichiarazione da presentare, [...], non oltre i termini stabiliti dall'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633».

Ciò posto, nel caso di specie, sulla base di quanto rappresentato, il Comune utilizza il descritto *locale*, coincidente con l'area che risulta oggetto di affidamento in concessione, in parte per effettuare un'attività economica e per la restante parte per lo svolgimento della propria attività istituzionale di rappresentanza.

Al riguardo, si fa presente che, con riferimento alla circostanza che il predetto *locale* costituisca un bene strumentale per la suddetta attività commerciale, dalla documentazione catastale fornita a riscontro della richiesta di documentazione integrativa, detto bene risulta accatastato nella categoria D/8, che ricomprende i «*fabbricati costruiti o adattati per speciali esigenze di un'attività commerciale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni*».

In particolare, il *locale* seppur accatastato quale bene immobile destinato ad attività commerciale, risulta parzialmente destinato a detta attività solo a partire dalla stipula dell'atto di concessione, ossia dal 21 febbraio 2023. Infatti, solo con riferimento all'affidamento dei predetti servizi e della connessa parte dell'area del locale strumentale all'esercizio degli stessi, a fronte del pagamento dei relativi canoni da parte del concessionario per l'intera durata della medesima concessione, può configurarsi in capo al Comune l'attività economica che lo stesso ritiene di svolgere e, conseguentemente, da quel momento il medesimo ente locale può esercitare il relativo diritto alla detrazione dell'IVA assolta per i richiamati interventi.

In altri termini, con riferimento alle annualità dal 2020 al 2022, l'*Istante* non ha maturato il diritto ad esercitare la detrazione dell'imposta relativa alle spese sostenute per gli interventi di recupero e riqualificazione del *locale*, come previsto dal richiamato articolo 19, commi 1 e 2 del d.P.R. n. 633 del 1972, in quanto acquisti eseguiti nell'ambito dell'attività istituzionale e, quindi, fuori dall'esercizio dell'impresa.

Con riferimento ai detti periodi d'imposta, dunque, non si configura alcun errore od omissione emendabile tramite il predetto istituto della dichiarazione integrativa, poiché in detti periodi, l'*Istante* non ha svolto alcuna attività commerciale che legittimerebbe il diritto a detrazione.

Solo nel 2023, quando viene stipulata la suddetta concessione di servizi (21 febbraio 2023), infatti, muta parzialmente la destinazione d'uso dell'immobile e, pertanto, come già detto, solo a partire da detto periodo d'imposta è possibile esercitare proporzionalmente il diritto a detrazione, nonché recuperare l'IVA relativa alle spese pluriennali imputabili al fabbricato secondo le regole di cui ai citati articoli 19 e 19-bis2 del decreto IVA.

Pertanto, a partire dal 2023, la parziale destinazione d'uso dell'immobile (come visto strumentale per natura), consente all'*Istante* di recuperare proporzionalmente, per i decimi che residuano, la quota d'imposta ad essi relativa, in applicazione di quanto previsto sia dal richiamato articolo 19, comma 4 sia dal citato articolo 19-bis2 del citato d.P.R. n. 633 del 1972, secondo i chiarimenti contenuti nella citata circolare n. 328 del 1997.

Il presente parere è reso sulla base delle informazioni e dei documenti prodotti dal Comune, qui assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello,

nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione, con riferimento ai quali resta impregiudicato ogni potere di controllo e sindacato da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)