Agenzia Entrate

*Divisione Contribuenti*

*Direzione Centrale Normativa e Contenzioso*

**Risposta n. 229/2026**

***OGGETTO:*** ***Detrazione IVA interventi di ristrutturazione eseguiti su unità immobiliari strumentali – Articolo 19–bis1, comma 1, lettera i), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633***

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

**QUESITO**

ALFA SRL (di seguito, "Istante", "Società" o "Contribuente") rappresenta di essere una società fiscalmente residente in Italia che svolge, in via prevalente, attività di gestione e locazione di immobili industriali e residenziali di proprietà.

La Società riferisce che la propria attività operativa si articola attraverso un modello che integra la compravendita, la manutenzione, la riqualificazione e la locazione degli *asset* detenuti, con l'obiettivo di garantire una gestione efficiente del patrimonio immobiliare.

L'Istante precisa che non svolge attività di costruzione diretta né dispone di una struttura tecnica interna dedicata a tale funzione, affidando sistematicamente l'esecuzione dei lavori a imprese appaltatrici esterne. Per tali motivi, la Società ritiene di non poter essere qualificata come "*impresa costruttrice*" né sotto il profilo civilistico, né ai sensi della nozione stabilita dall'articolo 19-*bis*1, comma 1, lettera *i*), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in breve, Decreto IVA), e neanche ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 8), del medesimo decreto. Dichiara di assumere, invece, la qualifica di "*impresa di ristrutturazione*" ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 8), del Decreto IVA, poiché esegue, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere *c*), *d*) e *f*), del Testo Unico dell'edilizia di cui al D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380.

Nell'ambito della propria attività, la Società "*ha disposto, in qualità di committente operante nel settore della gestione e valorizzazione immobiliare, l'esecuzione di interventi di ristrutturazione su un immobile strumentale di proprietà sito in Via* (...) *a* (...), *censito al Catasto Fabbricati al Foglio* (...) *Particella* (...) *Subalterno* (...)*; Foglio* (...) *Particella* (...) *Subalterno* (...)*; Foglio* (...) *Particella* (...) *Subalterno* (...) *; Foglio* (...) *Particella* (...)*, categoria catastale D/1*" (di seguito anche, "*Immobile*").

L'Istante riferisce che la ristrutturazione in commento "*prevede un intervento di Ristrutturazione Edilizia ai sensi dell'art. 3 lett. "d" del D.P.R. n.380/2001 e punto 7 Sezione II EDILIZIA - Tabella A D.lgs. n. 222/2016, finalizzato al parziale cambio di categoria funzionale dell'Immobile*" e che in esito a tali lavori, l'*Immobile* acquisirà destinazione abitativa.

In sede di riscontro alla richiesta di documentazione integrativa l'Istante precisa che, malgrado la visura catastale riporti la categoria "D/1", prima degli interventi di ristrutturazione in commento l'*Immobile* era destinato (e di fatto utilizzato) ad uso "Uffici", in virtù di due concessioni edilizie risalenti al 1977.

A rettifica di quanto dichiarato nell'istanza, specifica, inoltre, che, a seguito di variante presentata in corso d'opera, tutte le unità immobiliari risultanti dai lavori saranno destinate a uso RESIDENZA (e non 4 a destinazione d'uso RESIDENZA e 2 con mantenimento dell'attuale destinazione d'uso UFFICI, come invece rappresentato nell'istanza). Precisa, altresì, che l'intervento edilizio riguarda solo una parte dell'*Immobile*, mentre la porzione non interessata dai lavori manterrà l'attuale destinazione a uso "Ufficio" (impegnandosi a richiedere l'aggiornamento della classificazione catastale da D/1 a A/10).

Gli interventi edilizi - affidati in appalto a imprese terze - sono stati avviati nel corso dell'anno 2024 e risultano ancora in corso.

Ai fini dell'avvio dei lavori, la Società ha provveduto a presentare al Comune di (...), in cui è situato l'*Immobile*, "*apposita dichiarazione di inizio lavori corredata dalla relazione tecnica, illustrativa e paesistica*".

L'Istante riferisce che gli interventi edilizi in commento non comportano la demolizione e ricostruzione, ma la realizzazione di "*opere necessarie al mutamento della destinazione funzionale di parte dell'immobile da uffici a residenza. La natura dell'intervento è coerente con la nozione di "ristrutturazione semplice" e come tale non determina modifiche nella natura strumentale dell'immobile fino al termine delle opere*".

A seguito del cambio di destinazione d'uso, l'*Immobile* acquisirà natura abitativa (nello specifico, categoria catastale A/2, oltre a relative pertinenze di categorie catastali C/2 e C/6), con futuro impiego a fini locativi, in relazione al quale la Società si riserva di optare, in sede di stipula dei relativi contratti di locazione ed in alternativa al regime naturale di esenzione, per l'applicazione dell'imposta, come previsto dall'articolo 10, primo comma, n. 8), del Decreto IVA, configurandosi quale impresa che ha eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere *c*), *d*) e *f*), del Testo Unico dell'edilizia di cui al D.P.R. n. 380 del 2001.

L'Istante dichiara che provvederà ad acquistare anche il relativo mobilio, essendo sua intenzione porre in essere locazioni di unità abitative interamente o parzialmente ammobiliate.

In risposta alla richiesta di documentazione integrativa, l'Istante chiarisce che intende stipulare contratti di locazione a lungo termine e che i conduttori saranno privati e/o soggetti passivi d'imposta in base alle richieste del mercato.

Precisa, inoltre, che le unità abitative risultanti dall'intervento edilizio non saranno impiegate dalla Società per attività di tipo ricettivo.

L'Istante riferisce che, nell'esercizio della propria attività, effettua sia locazioni esenti sia locazioni per le quali ha optato per l'imponibilità; dichiara, altresì, di aver optato per l'applicazione separata dell'imposta ai sensi dell'articolo 36, terzo comma, del Decreto IVA in relazione all'attività di locazioni di immobili residenziali (effettuata in esenzione IVA) e a quella di locazione di immobili strumentali (effettuata in regime di imponibilità). Gli acquisti, quindi, vengono registrati nelle rispettive contabilità IVA con conseguente trattamento, ovvero interamente non detraibile per i costi afferenti le

locazioni esenti ed interamente detraibili (salvo indetraibilità oggettiva) per le locazioni imponibili.

Tanto premesso, l'Istante pone alcuni dubbi interpretativi in riferimento all'ambito applicativo del principio generale di detraibilità di cui all'articolo 19 del Decreto IVA, in presenza delle limitazioni oggettive previste per gli immobili abitativi dall'articolo 19-*bis*1, comma 1, lettera *i*), dello stesso decreto, nonché in relazione all'eventuale operatività del meccanismo di rettifica della detrazione previsto dall'articolo 19-*bis*2, alla luce del programmato cambio di destinazione d'uso di parte dell'*Immobile*.

A tal riguardo, la Società pone in rilievo che:

1. l'articolo 19-*bis*1, comma 1, lettera *i*), prevede che non è ammessa in detrazione l'IVA 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";*

2. l'articolo 19-*bis*2 prevede il meccanismo di rettifica della detrazione applicabile ai beni ammortizzabili in caso di diverso utilizzo degli stessi. In particolare, l'Istante afferma che il fine della disposizione è "*assicurare che la detrazione operata al momento dell'acquisto o dell'esecuzione degli interventi sia coerente con l'utilizzo effettivamente realizzato negli anni successivi. In presenza di variazioni della destinazione del bene o della natura delle operazioni attive ad esso riferibili, la norma richiede infatti di adeguare la detrazione originaria alla luce dell'impiego concreto dell'immobile*".

Per tali ragioni, l'Istante pone i seguenti quesiti:

- con riferimento alla detraibilità dell'IVA assolta sui costi di ristrutturazione dell'*Immobile* interessato dal cambio di categoria funzionale a residenziale, chiede di confermare:

a) la non applicabilità della previsione di indetraibilità oggettiva dell'IVA prevista dall'art. 19-*bis*1, comma 1, lettera *i*), del Decreto IVA trattandosi di lavori effettuati su immobile strumentale attualmente di categoria catastale D/1;

b) la non applicabilità della rettifica alla detrazione dell'IVA assolta sui costi di ristrutturazione dell'*Immobile* prevista dall'art. 19-*bis*2 del Decreto IVA all'atto del completamento dei lavori di ristrutturazione per il solo effetto della trasformazione dell'*Immobile* da strumentale ad abitativo (categoria catastale A/2).

- con riferimento alla detraibilità dell'IVA assolta sui futuri costi di gestione - manutenzione - ristrutturazione delle unità abitative (categoria catastale A/2) chiede conferma della non applicabilità della previsione di indetraibilità oggettiva dell'IVA di cui all'art. 19-*bis*1, comma 1, lettera *i*), del Decreto IVA trattandosi di unità immobiliari da considerarsi strumentali per l'attività dell'Istante.

## SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società richiama l'articolo 19-*bis*1, comma 1, del Decreto IVA che, alla lettera *i*), dispone: «*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* (...)».

A parere della Società, per verificare se la limitazione alla detrazione contemplata in tale disposizione si applichi alla propria fattispecie, risulta dirimente individuare quali siano gli immobili "abitativi" a cui la norma fa riferimento, posto che la Società non assume la qualifica di impresa che ha per oggetto esclusivo o principale dell'attività la costruzione di fabbricati a destinazione abitativa.

A tal riguardo, l'Istante evidenzia che l'Agenzia delle Entrate, nella circolare n. 27/E del 4 agosto 2006, ha chiarito che "*la distinzione tra immobili ad uso abitativo 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. La Società sottolinea che tale interpretazione è stata ribadita da questa Agenzia in diversi documenti di prassi, anche recenti.

Tuttavia, secondo l'Istante, la giurisprudenza di legittimità sarebbe di diverso avviso, ritenendo che, ai fini dell'applicazione dell'articolo 19-*bis*1, comma 1, lettera *i*), il diritto alla detrazione dell'IVA deve essere valutato in relazione alla destinazione dell'immobile all'attività di impresa, non potendo essere presa come riferimento la sola classificazione catastale.

La Società afferma che la Corte di Cassazione, con l'Ordinanza, Sez. V, n. 7164 del 18 marzo 2025, ha riconosciuto come gli immobili abitativi concessi in locazione da imprese immobiliari di gestione rivestano natura strumentale ai fini IVA, affermando che "*la natura strumentale del bene acquistato deve essere valutata non solo in astratto, con riferimento all'oggetto dell'attività d'impresa, bensì in concreto, dovendosi verificare*

*che lo stesso costituisce, anche in funzione programmatica, il mezzo per l'esercizio della suddetta attività*".

Ne consegue, a parere dell'Istante, che se una società - ad esempio una immobiliare di gestione - concede in locazione immobili abitativi, tali immobili sono da considerarsi "strumentali per l'attività esercitata" e quindi, a prescindere dalla classificazione catastale, non rientrano nell'ipotesi di indetraibilità di cui all'articolo 19-*bis*1, comma 1, lettera *i*), del Decreto IVA.

Sempre la Corte di Cassazione, con l'Ordinanza n. 31506 del 3 dicembre 2025, ha ribadito che il diritto a detrazione dell'IVA non può essere negato in forza dell'astratta classificazione catastale dell'immobile ad uso abitativo, occorrendo valutarne la destinazione all'attività d'impresa.

Dunque, con riferimento alla propria fattispecie, la Società ritiene che, "*assodato che l'Immobile di cui si discute è da considerare "strumentale per l'attività esercitata" e che anche le unità immobiliari abitative che risulteranno in esito alla ristrutturazione verranno impiegate nell'ambito dell'attività di gestione immobiliare svolta dalla società ed in particolare verranno locate a terzi, l'IVA assolta sui costi di ristrutturazione dell'Immobile deve considerarsi detraibile ancorché l'Immobile oggetto degli interventi di ristrutturazione sarà censito, al termine dei lavori, nella categoria catastale A/2 oltre a relative pertinenze di categoria catastale C2 (cantine e sotto tetto) e C6 (area parcheggi - box)".*

L'Istante, inoltre, richiama i chiarimenti forniti da questa Agenzia, in riferimento ad una fattispecie analoga, con la risoluzione n. 58/E del 21 febbraio 2008 nella quale si legge che "*la circostanza che al momento di inizio dei lavori la società sappia con*

*certezza che l'intervento porterà alla realizzazione di unità immobiliari a destinazione abitativa, non comporta l'automatica applicabilità della predetta previsione di indetraibilità oggettiva anche in considerazione del fatto che la destinazione abitativa finale non esclude l'utilizzo dei beni in operazioni imponibili che come tali, legittimano l'esercizio della detrazione*".

Tale risoluzione, a parere della Società, chiarisce che l'indetraibilità prevista dalla norma in commento non opera con riferimento alle spese sostenute quando l'immobile era ancora classificato come strumentale, mentre eventuali limitazioni alla detrazione sorgono solo in funzione del regime fiscale delle operazioni attive che saranno poste in essere dopo il cambio di destinazione.

Nel caso di specie, quindi, la successiva destinazione abitativa non pregiudica la detraibilità dell'IVA relativa alle spese sostenute per la ristrutturazione e l'arredamento dell'*Immobile*, poiché in ogni caso effettuate quando presenta ancora destinazione catastale D/1.

Per quanto riguarda il meccanismo della rettifica alla detrazione di cui all'articolo 19-*bis*2 del Decreto IVA, l'Istante sostiene che "*il presupposto della rettifica, come desumibile dai commi 1 e 2 dell'art. 19*-bis*2 del D.P.R. 633/1972, è ancorato all'effettiva "utilizzazione" del bene e non alla sola mutazione della sua classificazione catastale. Pertanto, la mera riclassificazione dell'Immobile da categoria D/1 a categoria A/2 non si ritiene possa costituire, di per sé, un evento idoneo a far scattare l'obbligo di rettifica, in quanto non determina automaticamente un diverso utilizzo del bene rispetto alla precedente destinazione a operazioni imponibili*".

La Società sottolinea come il diritto a detrazione operi "*sin dal momento dell'acquisto dei beni e dei servizi, in funzione della loro "afferenza" ad operazioni soggette ad imposta od assimilate, senza, quindi, attendere la concreta utilizzazione dei beni e dei servizi medesimi. Tuttavia, nelle ipotesi in cui si verifichi una discordanza tra la previsione d'impiego di beni e servizi fatta dal contribuente al momento del loro acquisto e la loro effettiva utilizzazione, si deve procedere ad una rettifica della detrazione inizialmente operata, sempreché tale discordanza comporti una diversa misura della detrazione.*

*L'obbligo di rettifica verrebbe invece in rilievo qualora, una volta divenuto abitativo, l'immobile fosse impiegato per il compimento di operazioni esenti, come nel caso di locazioni esenti ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 8), del D.P.R. 633/1972*".

Coerentemente a tali argomentazioni, quindi, in relazione alla propria fattispecie, l'Istante ritiene che:

1. non sia applicabile la previsione di indetraibilità dell'IVA di cui all'articolo 19-*bis*1, comma 1, lettera *i*), del Decreto IVA;

2. non sia applicabile la rettifica alla detrazione effettuata sull'IVA assolta sui costi di ristrutturazione dell'*Immobile* di cui all'articolo 19-*bis*2 del Decreto IVA "*all'atto del completamento dei lavori di ristrutturazione per il solo effetto della trasformazione dell'Immobile da D/1 ad abitativo (A/2)*".

Per quanto riguarda, inoltre, la detraibilità dell'IVA relativa alle spese che saranno sostenute dopo il cambio di destinazione dell'*Immobile* ad abitativo, l'Istante sostiene che essa debba essere valutata esclusivamente in relazione all'utilizzo dell'*Immobile* per operazioni imponibili ad IVA o esenti, con la conseguenza che, qualora sia locato

esercitando l'opzione per l'applicazione dell'IVA di cui all'articolo 10, primo comma, n. 8), del Decreto IVA, l'IVA assolta sugli acquisiti afferenti detto *Immobile* sarà da considerarsi detraibile.

A parere dell'Istante, non risulta, invece, applicabile l'indetraibilità di cui all'articolo 19-*bis*1, comma 1, lettera *i*), del Decreto IVA in quanto, come detto in precedenza, l'*Immobile*, ancorché classificato nelle categorie catastali ad uso abitativo, deve essere considerato alla stregua di fabbricati strumentali, essendo impiegato nell'attività d'impresa della Società.

## PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il presente parere è reso sulla base delle informazioni fornite dall'Istante, qui assunte acriticamente nel presupposto della loro veridicità, completezza e concreta attuazione.

Si precisa, altresì, che nessuna valutazione è stata fatta sulla natura dei lavori di ristrutturazione edilizia eseguiti dall'Istante e sulla riconducibilità degli stessi negli «*interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380*». Ai fini del presente parere, quindi, si assume come corrispondente al vero l'affermazione contenuta a pagina 3 dell'istanza: "*la ristrutturazione in commento prevede un intervento di Ristrutturazione Edilizia ai sensi dell'art. 3 lett. "d" del D.P.R. n. 380/2001*". Con riferimento a questa e alle altre informazioni rese, resta impregiudicato il potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

La Società pone una serie di quesiti circa la detraibilità dell'IVA relativa alle spese di ristrutturazione, ammobiliamento, gestione e manutenzione di un immobile inizialmente classificato nella categoria catastale D/1 (con effettiva destinazione ad uso "Uffici") e successivamente - in esito ai lavori di ristrutturazione edilizia - riclassificato in categoria A/2 (con relative pertinenze).

In via preliminare, si fa presente che, per l'articolo 19, commi 1 e 2, del Decreto IVA:

- «(...), *è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta 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 dell'impresa, arte o professione* (...)»;

- «*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-bis2*. (...) ».

In deroga alle disposizioni di cui al citato articolo 19, il successivo articolo 19*bis*-1 contempla delle ipotesi di esclusione o limitazione della detrazione per taluni beni e servizi.

In particolare, per quanto rileva ai fini del presente interpello, per il comma 1, lettera *i)*, del richiamato articolo 19-*bis*1 «*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 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*».

Come già chiarito da questa Agenzia, "*la* ratio *di questa indetraibilità oggettiva va ravvisata, in linea generale, nell'esigenza di evitare indebite detrazioni di imposta nei casi in cui l'acquisto abbia ad oggetto beni (i.e. fabbricati abitativi), nonché servizi relativi a detti beni, suscettibili di essere utilizzati promiscuamente, sia nell'attività d'impresa sia per finalità estranee a essa*" (*cfr*. risposte a interpello n. 25 del 13 gennaio 2023 e n. 392 del 24 luglio 2023).

In merito alla distinzione tra immobili a destinazione abitativa e immobili strumentali, diversi documenti di prassi precisano che è dirimente la classificazione catastale dei fabbricati, a prescindere dal loro effettivo utilizzo (*cfr*. circolare n. 182/E del 1° luglio 1996, circolare n. 27/E del 4 agosto 2006, risoluzione n. 119/E del 12 agosto 2005, circolare n. 22/E del 28 giugno 2013, risposta n. 844 del 21 dicembre 2021, risposta n. 25 del 13 gennaio 2023, risposta n. 392 del 24 luglio 2023).

In particolare, con la circolare n. 22/E del 28 giugno 2013, si è chiarito che, ai fini dell'applicazione della disciplina IVA, la distinzione tra fabbricati abitativi e fabbricati strumentali "*si basa, di regola, su un criterio oggettivo legato alla classificazione catastale degli stessi, a prescindere, quindi, dal loro effettivo utilizzo. In particolare, sono fabbricati abitativi quelli classificati o classificabili nel gruppo catastale "A" (esclusa la categoria "A/10"). Sono fabbricati strumentali per natura (vale a dire, quelli che "per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni") le unità immobiliari classificate o classificabili nei*

*gruppi catastali "B", "C", "D", "E" e nella categoria "A10" qualora la destinazione ad ufficio o studio privato risulti dal provvedimento amministrativo autorizzatorio*".

Con riferimento al caso di specie, la Società rappresenta di aver commissionato l'esecuzione di lavori di ristrutturazione su un immobile strumentale per natura, in quanto attualmente classificato nella categoria catastale D/1.

A tal riguardo, con la Risoluzione n. 58/E del 21 febbraio 2008 è stato chiarito che, l'indetraibilità di cui all'articolo 19-*bis*1, comma 1, lettera *i*), del Decreto IVA "*non opera in relazione all'acquisto e alla ristrutturazione degli immobili strumentali, per i quali l'imposta può essere detratta secondo i criteri ordinari previsti dall'art. 19 del medesimo D.P.R. n. 633 del 1972.*

*Relativamente al caso in esame, la scrivente ritiene che non operi la previsione d'indetraibilità oggettiva sopra citata atteso che la società realizza interventi di ristrutturazione su un immobile strumentale per natura il quale risulterà a destinazione abitativa solo a seguito dell'ultimazione dei lavori.*

*Ad avviso della scrivente, la circostanza che al momento di inizio dei lavori la società sappia con certezza che l'intervento porterà alla realizzazione di unità immobiliari a destinazione abitativa, non comporta l'automatica applicabilità della predetta previsione di indetraibilità oggettiva anche in considerazione del fatto che la destinazione abitativa finale non esclude l'utilizzo dei beni in operazioni imponibili che come tali, legittimano l'esercizio della detrazione* (...).

*Eventuali limitazioni della detrazione saranno pertanto determinate dal regime fiscale della cessione e non dalla oggettiva indetraibilità prevista dall'art. 19-bis1,*

*comma 1, lett. i), del D.P.R. n. 633 del 1972 in relazione all'acquisto o alla ristrutturazione dell'immobile*".

Si ritiene, pertanto, che l'IVA relativa alle spese sostenute dalla società per la ristrutturazione edilizia dell'*Immobile*, attualmente classificato in categoria D/1, sia detraibile *ab origine* secondo le regole ordinarie in merito alla detrazione d'imposta, di cui agli articoli 19 e 19-*bis* del Decreto IVA. I lavori in commento, infatti, sono eseguiti su un fabbricato strumentale per natura che, in quanto tale, non è compreso nell'ipotesi di indetraibilità oggettiva di cui all'articolo 19-*bis*1, comma 1, lettera *i*), del Decreto IVA.

Per quanto riguarda il quesito relativo alla rettifica della detrazione, si osserva quanto segue.

L'articolo 19-bis2 del Decreto IVA prevede, al comma 1, che «*La detrazione dell'imposta relativa ai beni non ammortizzabili ed ai servizi è rettificata in aumento o in diminuzione qualora i beni ed 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*».

Il comma 2 del medesimo articolo stabilisce che, «*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, inoltre, prevede 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 di ultimazione.* (...)».

In linea di principio, come chiarito con la circolare n. 328 del 24 dicembre 1997, il contribuente è autorizzato ad operare la detrazione sin dal momento dell'acquisto dei beni e dei servizi, in funzione della loro "afferenza" ad operazioni soggette ad imposta od assimilate, senza, quindi, attendere la concreta utilizzazione dei beni e dei servizi medesimi.

Tuttavia, nelle ipotesi in cui si verifichi una discordanza tra la previsione d'impiego di beni e servizi effettuata dal contribuente al momento del loro acquisto e la loro effettiva utilizzazione, si deve procedere ad una rettifica della detrazione inizialmente operata, sempreché tale discordanza comporti una diversa misura della detrazione (*cfr*. risposta a interpello 25 del 2023).

Al fine di verificare se insorga in capo alla Società l'obbligo di rettifica della detrazione, quindi, occorre valutare se le unità immobiliari risultanti dai lavori di ristrutturazione saranno di fatto utilizzate per rendere (a valle) operazioni attive che danno diritto alla detrazione in misura diversa da quella inizialmente operata.

Considerato che, secondo quanto riferito dall'Istante e in questa sede assunto acriticamente, le unità immobiliari di cui trattasi costituiranno oggetto di contratti di locazione a lungo termine in regime di imponibilità ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 8), del Decreto IVA, non si ravvisano i presupposti che imporrebbero, nei termini anzidetti, l'obbligo di rettificare la detrazione dell'imposta assolta in relazione a

interventi di ristrutturazione eseguiti su unità immobiliari classificate catastalmente, al momento di esecuzione di detti interventi, come strumentali.

In merito alla possibilità di detrarre l'IVA sulle spese sostenute dalla Società per la manutenzione, gestione e ristrutturazione delle unità immobiliari in seguito alla riclassificazione catastale delle stesse come fabbricati abitativi, si forniscono i seguenti chiarimenti.

L'ipotesi di indetraibilità di cui all'articolo 19-*bis*1, comma 1, lettera *i*), riguarda i fabbricati a destinazione abitativa che, come chiarito da questa Agenzia in numerosi documenti di prassi, devono essere individuati secondo un criterio oggettivo - la categoria catastale - a prescindere dal loro concreto utilizzo.

Si evidenzia, inoltre, che l'indetraibilità disciplinata dal citato articolo 19-*bis*1, comma 1, lettera *i*), non opera nei confronti:

1. delle "*imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione dei predetti fabbricati e delle predette porzioni*";

2. dei 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'art. 19, comma 5, e dell'art. 19-bis*".

Avendo riguardo al caso in esame, nel presupposto che, come affermato dalla Società istante e in questa sede assunto acriticamente in quanto non costituisce oggetto di specifico quesito, la Società non possa essere qualificata come "impresa di costruzione" e non applichi il pro-rata di detrazione nei termini di cui alla citata disposizione, si ritiene che l'imposta relativa all'acquisto, locazione, manutenzione, recupero o gestione

dei fabbricati a destinazione abitativa di cui trattasi sia indetraibile ai sensi del citato articolo 19-*bis*1, lett. i).

Parimenti indetraibile è l'IVA relativa all'acquisto del mobilio destinato ad arredare le unità immobiliari abitative risultanti dai lavori di ristrutturazione; tali spese, infatti, sono funzionali allo sfruttamento economico di immobili abitativi, in relazione ai quali l'articolo 19-*bis*1, comma 1, lettera *i*), del Decreto IVA prevede, nei termini anzidetti, un regime generale di indetraibilità dell'imposta

**IL DIRETTORE CENTRALE**
**(firmato digitalmente)**