



NEWS

Euroconference

Edizione di giovedì 25 Settembre 2025

CASI OPERATIVI

Rivalutazione civilistica e successiva scelta per la rilevanza fiscale

di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

IVA nel caso di cessione con posa in opera di beni per superamento barriere architettoniche

di Laura Mazzola

IMPOSTE SUL REDDITO

Deducibilità dei costi nelle locazioni turistiche e brevi

di Cristoforo Florio

ACCERTAMENTO

Dichiarazioni fiscali, anomalie ISA e strategie per non perdere i benefici del CPB

di Fabio Sartori

IVA

Ai fini della detrazione IVA rileva la destinazione di fatto e non la classificazione catastale degli immobili

di Luciano Sorgato

Rivalutazione civilistica e successiva scelta per la rilevanza fiscale

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

 **EuroconferenceinPratica**

Scopri la **soluzione editoriale**
integrata con l'**AI indispensabile**
per **Professionisti e Aziende >>**



La società Alfa conduce un'attività alberghiera in forza di un contratto di affitto di azienda che include sia l'attività alberghiera che l'immobile di cui essa non è proprietaria.

Alfa nel 2020 effettua la rivalutazione del proprio "dominio internet" di sua proprietà: la rivalutazione viene effettuata ai soli fini civilistici senza affrancamento né del saldo attivo da rivalutazione né della corrispondente riserva di patrimonio netto.

Nel bilancio 2020, in Nota integrativa, viene specificato che la rivalutazione è stata effettuata ai sensi dell'art. 110, D.L. n. 104/2020 e, poiché è stata effettuata ai soli fini civilistici, non ne è stata data indicazione nel quadro RQ in UNICO 2021/redditi 2020.

È possibile presentare oggi una dichiarazione integrativa dell'UNICO 2021/redditi 2020 compilando il quadro RQ e ravvedendo l'imposta sull'affrancamento del saldo attivo di rivalutazione (3,0%) in modo da rendere la riserva di patrimonio netto "in sospensione d'imposta" e conseguentemente beneficiare dell'agevolazione di oggi per l'affrancamento? Ovvero, poiché Alfa operava e opera nel settore alberghiero, è possibile qualificare comunque la rivalutazione del "dominio internet" nell'ambito dell'agevolazione di cui all'art. 6-bis, D.L. n. 23/2020 ne considerare la riserva di patrimonio netto formatasi in conseguenza della rivalutazione quale "riserva in sospensione d'imposta" potendo così procedere oggi all'affrancamento?

[**LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRATICO...**](#)



FiscoPratico

I "casi operativi" sono esclusi dall'abbonamento Euroconference News e consultabili solo dagli abbonati di FiscoPratico.

IVA nel caso di cessione con posa in opera di beni per superamento barriere architettoniche

di Laura Mazzola

Convegno di aggiornamento

Reverse charge e aliquote ridotte in edilizia

Scopri di più

La [risposta a interpello n. 212/E/2025](#) dell'Agenzia delle Entrate, dello scorso 19 agosto 2025, offre uno spunto per la riflessione sul tema dell'applicazione dell'IVA agevolata del 4% agli **interventi edilizi finalizzati al superamento delle barriere architettoniche**.

Il caso analizzato dall'Amministrazione finanziaria riguarda una società, attiva nel settore del bricolage, che **commercializza, con posa in opera, infissi conformi al D.M. n. 236/1989**, classificabili tra le **opere finalizzate al superamento o all'eliminazione delle barriere architettoniche**.

La società istante, che fornisce anche il **servizio di posa in opera reso tramite fornitori terzi**, riferisce di seguire, al fine di garantire la piena rispondenza degli interventi ai requisiti previsti dal D.M. n. 236/1989, un **articolato iter operativo** che include:

- **sopralluogo tecnico** preventivo presso il cliente;
- **compilazione di una scheda tecnica** contenente le misurazioni e la documentazione fotografica;
- **elaborazione del preventivo** e effettuazione dell'ordine;
- **esecuzione, post installazione, di un sopralluogo** volto a verificare l'effettivo superamento delle barriere architettoniche;
- compilazione della scheda di **collaudo lavori**;
- rilascio di **un'attestazione tecnica di congruità dell'intervento** redatta da un professionista abilitato.

Il dubbio interpretativo della società istante riguarda **l'applicabilità dell'IVA agevolata al 4%** alla fornitura con posa in opera di infissi dotati dei requisiti tecnici previsti dalla normativa di riferimento.

Innanzitutto, nel rispondere, l'Amministrazione finanziaria riporta quanto indicato dal [n. 41-ter, Tabella A, Parte II, D.P.R. n. 633/1972](#), il quale stabilisce che l'**aliquota IVA del 4%** si applica alle «**prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi ad oggetto la realizzazione**

delle opere direttamente finalizzate al superamento o alla eliminazione delle barriere architettoniche».

La norma, quindi, sembra circoscrivere l'agevolazione ai soli **contratti di appalto**, escludendo le cessioni di beni con posa in opera.

Inoltre, come indicato di seguito dall'Amministrazione finanziaria, la **distinzione tra contratto di appalto e contratto di cessione con posa in opera** è da tempo oggetto di analisi da parte della stessa Agenzia delle Entrate e della giurisprudenza. Secondo l'orientamento consolidato, **il discrimine risiede nella prevalenza dell'obbligazione**: se l'oggetto principale è la realizzazione di un'opera, si configura un appalto; se invece prevale la cessione del bene, con posa accessoria, si tratta di vendita.

In particolare, come indicato dalla [risoluzione n. 220/E/2007](#):

- **nel contratto di appalto, prevale l'obbligazione di fare, con realizzazione di un'opera nuova;**
- **nella cessione con posa in opera, prevale l'obbligazione di dare, con installazione accessoria alla vendita.**

In generale, **nel caso degli infissi**, la fornitura è spesso effettuata da soggetti che producono o commerciano abitualmente tali beni. **Anche quando la posa è inclusa, essa non modifica la natura del prodotto**, ma ne consente semplicemente l'utilizzo. Di conseguenza, si tende a qualificare l'operazione come **cessione con posa in opera, escludendo l'applicabilità dell'aliquota agevolata del 4%**.

Un esempio significativo è rappresentato, come per la società istante, dalla commercializzazione di infissi conformi alle specifiche del D.M. n. 236/1989, il quale definisce i **requisiti tecnici per il superamento delle barriere architettoniche**. Tali infissi, se installati secondo un *iter* tecnico rigoroso, composto da sopralluogo, progettazione, collaudo, attestazione di congruità, **rispondono pienamente alla finalità agevolata**.

Tuttavia, se l'intervento è realizzato tramite cessione con posa in opera, **l'aliquota del 4% non è applicabile**, nonostante la piena conformità tecnica.

Questo, ovviamente, genera una **disparità di trattamento rispetto agli interventi eseguiti in appalto**, anche quando il risultato finale è identico.

Infine, l'Agenzia delle Entrate rileva, come evidenziato dall'orientamento giurisprudenziale unionale, che, ai fini della qualificazione **dell'operazione come cessione di beni o prestazione di servizi**, occorre individuarne gli elementi predominanti, tra cui il rapporto tra **il prezzo dei beni e quello dei servizi** rappresenta senz'altro un indice oggettivo di cui si può tener conto, anche se questo elemento da solo non deve assumere un'importanza decisiva.



Al riguardo, nel caso sottoposto ad esame, l'**incidenza economica della posa** (pari al 26%) **non è ritenuta sufficiente a qualificare l'operazione come appalto.**

Tutto ciò premesso, nel caso in esame, **l'aliquota IVA applicabile è quella ordinaria**, salvo altre agevolazioni.

IMPOSTE SUL REDDITO

Deducibilità dei costi nelle locazioni turistiche e brevi

di **Cristoforo Florio**

Seminario di specializzazione

Locazioni brevi e turistiche 2025

Aspetti fiscali, contrattuali e amministrativi

Scopri di più

Un quesito che spesso viene posto dai clienti che, in qualità di persona fisica, pongono in essere nel corso dell'anno **una o più locazioni brevi** o turistiche, anche in relazione a più immobili, è quello concernente la **possibilità di portare in deduzione le spese necessarie a dette locazioni** quali, ad esempio, le **spese di intermediazione** della piattaforma (Booking, AirB&B, ecc) e/o **dell'agente immobiliare, le utenze, ecc.**

Al fine di rispondere al quesito posto, occorre fare **alcune precisazioni preliminari.**

Nel caso in cui venga posta in essere da parte del proprietario o usufruttuario dell'immobile una **locazione breve** di cui all'[art. 4, D.L. n. 50/2017](#), o una **locazione di tipo turistico** non breve (quindi, con durata del contratto di locazione superiore a 30 giorni), al **di fuori dell'esercizio di un'attività d'impresa**, il **reddito prodotto si qualifica di tipo fondiario**, ai sensi degli [artt. 25 ss., TUIR](#).

Infatti, secondo quanto previsto dall'[art. 26](#) del citato decreto e come confermato anche dalla Corte di Cassazione nell'[ordinanza n. 36488/2023](#), la tassazione come reddito fondiario dei canoni locativi presuppone necessariamente che **il possesso del bene derivi al locatore esclusivamente dalla proprietà** o dalla titolarità di altro diritto reale sul medesimo.

Ai fini della determinazione del reddito occorre fare riferimento a quanto previsto dal successivo [art. 37, comma 4-bis](#), in base al quale qualora il canone risultante dal contratto di locazione, ridotto forfetariamente del 5%, sia superiore al reddito medio ordinario (rendita catastale rivalutata del 5%), il reddito di locazione è determinato in misura pari a quella del **canone di locazione al netto della predetta riduzione forfettaria del 5%.**

Nella fattispecie in esame, quindi, si tratta di un **"reddito lordo"**, in relazione al quale è riconosciuta esclusivamente **una deduzione forfettaria del 5% del canone stesso, indipendentemente dalle spese effettivamente sostenute** dal contribuente per la produzione di quello specifico reddito.

In funzione di tale sistema adottato dal legislatore tributario, quindi, le **spese di**

intermediazione, le **utenze**, ecc., non possono essere portate in deduzione da parte del contribuente, essendo già forfettariamente **ricomprese nel predetto 5%**.

L'indeducibilità dei costi su base analitica resta confermata anche laddove il proprietario/titolare del diritto reale **opti per la cedolare secca** introdotta dall'[art. 3, comma 2, D.Lgs. n. 23/2011](#) (in questo caso applicabile nella misura del 26% o del 21% limitatamente ad un immobile individuato in dichiarazione)

Spostandoci nelle ipotesi di locazione posta in essere da parte di **soggetto diverso dal proprietario** o del diritto di usufrutto, occorre fare una distinzione tra:

- **sublocazioni brevi e ipotesi a queste assimilate**; e
- **locazioni turistiche non brevi** (o di altro tipo ma comunque non brevi).

Relativamente al punto 1), laddove la locazione breve venga posta in essere da parte di un sublocatore o di un comodatario dell'immobile, il **reddito prodotto** non appartiene più alla categoria dei redditi fondiari, ma alla categoria dei **redditi diversi**, secondo quanto previsto dal [comma 3 dell'art. 4, D.L. n. 50/2017](#), e dalla [lett. h\), comma 1, dell'art. 67, TUIR](#).

In questo specifico caso, l'[art. 71, comma 2, TUIR](#), stabilisce che detti redditi sono costituiti dalla **differenza tra l'ammontare percepito** nel periodo di imposta e **le spese specificamente inerenti** alla loro produzione. Pertanto, in detta fattispecie, **il reddito da sublocazione breve** o il corrispettivo a titolo oneroso da locazione breve percepito dal comodatario potrà essere **abbattuto di tutte le spese inerenti alla sua produzione**.

Tali spese non sono mai state elencate in via analitica in qualche prassi prodotta sul punto da parte dell'Amministrazione finanziaria.

A parere di chi scrive, risulta difficile estendere ai redditi diversi in esame il concetto di "inerenza" applicabile nel reddito d'impresa, soprattutto nella sua accezione allargata prevista anche dalla recente giurisprudenza di legittimità (si veda Cass., [ord. n. 8700/2025](#)), secondo la quale un **costo dovrebbe essere considerato inerente** non solo quando sia strettamente riferibile alla produzione di un ricavo ma anche quando sia, più in generale, **collegato all'attività d'impresa complessivamente considerata**, con una connessione anche **solo indiretta, potenziale o futura** con la produzione di un ricavo.

Tuttavia, a mero titolo esemplificativo, nel caso dei redditi diversi da sublocazione breve pare ragionevole ritenere che possano essere **portati in deduzione i canoni di locazione pagati al proprietario** (nel caso di sublocazione), le **spese delle piattaforme di intermediazione** nonché di **eventuali altri intermediari** e le utenze domestiche.

Resta fermo che, in caso di **opzione per la cedolare secca**, tali **costi non potranno essere più dedotti** (indipendentemente dalla loro inerenza con la produzione del reddito), in quanto l'adesione a tale peculiare forma di tassazione – prevista per le locazioni brevi anche

nell'ambito dei redditi diversi – prevede **l'applicazione dell'imposta sostitutiva (26% o 21% limitatamente ad un immobile individuato in dichiarazione)** sul 100% del canone.

Infine, con riferimento alle **sublocazioni turistiche non brevi**, va evidenziato che per esse si rendono applicabili tutte le considerazioni sopra esposte, con la differenza che per queste **non è mai possibile per il contribuente optare** per la tassazione del canone di sublocazione con il sistema della **cedolare secca**.

Inoltre, una ulteriore differenza rispetto alle locazioni brevi riguarda il caso del **comodato**.

Infatti, nell'ipotesi di immobile concesso in comodato e successivamente utilizzato dal comodatario per porre in essere una sublocazione non breve, va ricordato che **il reddito dovrà essere soggettivamente imputato al titolare del diritto reale** (e non al comodatario come accade nella disciplina delle locazioni brevi).

Ciò in quanto, il dato normativo dell'[art. 26, TUIR](#), e i chiarimenti più volte pronunciati sul punto da parte dell'Agenzia delle Entrate (si vedano, risoluzioni [n. 381/E/2008](#) e [n. 394/E/2008](#)), confermerebbero che tali **redditi sono di pertinenza tributaria del comodante**, anche se incassati dal comodatario.

ACCERTAMENTO

Dichiarazioni fiscali, anomalie ISA e strategie per non perdere i benefici del CPB

di **Fabio Sartori**

Convegno di aggiornamento

Novità della dichiarazione dei redditi delle persone fisiche e ISA

Scopri di più

Di recente, diversi contribuenti si sono visti recapitare **segnalazioni di anomalia sugli ISA 2023**, previste dal provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 305720 del 24 luglio 2025. Tali avvisi, consultabili direttamente nel cassetto fiscale alla voce “Consultazioni – ISA/Studi di settore – Comunicazioni di anomalia”, oppure recapitate all'intermediario delegato – qualora abbia optato per tale modalità nel frontespizio del modello Redditi – assumono una **rilevanza particolare per chi ha aderito al Concordato preventivo biennale (CPB)**. In questi casi, infatti, anche irregolarità, apparentemente marginali nella compilazione dei dati statistici, possono incidere sia sulla **possibilità di accesso al concordato**, sia sulla **validità della permanenza nel regime concordatario**. Per questo motivo le anomalie devono essere oggetto di un'attenta analisi e di una gestione accurata.

Dopo aver esaminato le comunicazioni ricevute, il contribuente – direttamente o tramite il proprio intermediario – ha la possibilità di fornire chiarimenti all'Agenzia delle Entrate utilizzando l'apposito “**Software di compilazione anomalie 2025**”, qualora ritenga che **le segnalazioni siano prive di fondamento** o derivino da meri fraintendimenti.

Diversamente, se la comunicazione evidenzia effettive irregolarità nella compilazione degli ISA, il contribuente può procedere alla regolarizzazione della propria posizione mediante la presentazione di una **dichiarazione integrativa**, beneficiando della riduzione delle sanzioni attraverso l'istituto del **ravvedimento operoso**, disciplinato dall'[art. 13, D.Lgs. n. 472/1997](#).

L'allegato 1 al provvedimento dell'Agenzia individua **24 categorie di anomalie**, molte delle quali derivano da **incoerenze tra i dati riportati nei modelli ISA e le informazioni disponibili nelle banche dati fiscali**. Si pensi, ad esempio, a contribuenti che presentano **valori di ammortamenti anomali nel triennio**, a situazioni in cui i canoni di locazione dichiarati risultano inferiori a quelli risultanti dal modello RLI, o ancora a contribuenti che si dichiarano **pensionati senza che tale condizione trovi riscontro nelle certificazioni uniche**.

Un capitolo particolarmente delicato riguarda i **lavoratori autonomi e i professionisti**, la cui operatività si caratterizza per una notevole complessità. I modelli ISA a loro dedicati non

richiedono soltanto il conteggio degli incarichi svolti, ma solitamente impongono anche la suddivisione dei compensi e dei ricavi in percentuale rispetto al periodo d'imposta. Si tratta di dati che **raramente emergono in modo lineare dalla contabilità** e che l'intermediario, non avendo conoscenza diretta dei singoli mandati o degli accordi stipulati con i clienti, deve necessariamente **acquisire dal contribuente stesso**.

Nella pratica quotidiana, però, accade spesso che tali informazioni vengano fornite in **maniera approssimativa**, talvolta per mancanza di tempo, altre volte ripetendo automaticamente i dati dell'anno precedente senza una reale verifica. Il risultato è che il **modello ISA dei professionisti**, già di per sé complesso, rischia di essere **compilato in modo poco accurato**, aumentando la probabilità di rilievi da parte dell'Amministrazione finanziaria.

È facile intuire come, in tali contesti, una comunicazione di anomalia generata dall'incrocio delle informazioni a disposizione dell'Agenzia delle Entrate – provenienti da fatturazione elettronica, certificazioni uniche e ulteriori archivi telematici – possa condurre, se non gestita con la dovuta attenzione, a **un'alterazione significativa del punteggio ISA**. Un simile effetto distorsivo rischia di avere ripercussioni concrete sia sul regime premiale sia, nei casi di adesione, sulla stabilità del CPB.

Si pensi, ad esempio, alla **posizione di un avvocato** tenuto a compilare il **Quadro C – Tipologia di attività e ambito specialistico di intervento** del modello **ISA DK04U**, specificamente dedicato agli **studi legali**. Tale sezione richiede una **rendicontazione dettagliata**, distinguendo le aree di operatività (civile, penale, amministrativo ecc.), con l'indicazione puntuale sia del **numero degli incarichi gestiti** sia delle percentuali di **compensi imputabili a ciascun settore di attività**.

Per il professionista incaricato della dichiarazione, la compilazione di questo quadro costituisce un momento particolarmente delicato e spesso complesso. L'intermediario, infatti, non dispone di tutti i dettagli operativi relativi ai singoli incarichi e deve quindi affidarsi alle **informazioni trasmesse dal cliente**, supportandolo con diligenza nella raccolta e nell'organizzazione dei dati. In un simile contesto, il **pericolo di incorrere in anomalie ISA cresce in modo significativo**, con effetti potenzialmente rilevanti sia sul punteggio finale sia, nei casi di adesione, sulla tenuta del CPB.

Si immagini, ad esempio, il caso in cui l'Agenzia delle Entrate rilevi una **anomalia di tipologia 10** (disallineamento tra compensi dichiarati e quelli risultanti dalle Certificazioni Uniche) oppure una **anomalia di tipologia 11** (discordanza nel numero di incarichi dichiarati). In tali circostanze il contribuente è chiamato a verificare se, correggendo i dati contestati, **l'elaborazione del nuovo ISA restituisca un risultato significativamente diverso** rispetto a quello originariamente trasmesso con la dichiarazione dei redditi.

Gli scenari che possono verificarsi sono sostanzialmente 2:

- **rettifica entro soglia di tolleranza:** qualora la correzione delle anomalie produca uno **scostamento inferiore al 30%** rispetto ai valori di reddito e, ove previsto, di valore della

produzione netta concordati in sede di adesione al CPB, il **contribuente non decade dal regime**. In questo caso, pur ricorrendo a una dichiarazione integrativa con applicazione del ravvedimento operoso, la **permanenza nel CPB resta garantita**;

- **rettifica oltre soglia di tolleranza**: se invece la variazione derivante dalla correzione eccede la soglia del 30%, il contribuente **decade automaticamente dai benefici del concordato**. Ciò comporta la perdita dei vantaggi premiali connessi al regime e **l'obbligo di assoggettare a tassazione il maggior valore tra quello concordato e quello effettivamente conseguito**, con effetti rilevanti sulle imposte dovute.

Questa casistica dimostra come la **corretta compilazione degli ISA debba essere valutata con precisione** e non come un mero adempimento formale: errori anche poco significativi possono avere ripercussioni sostanziali sull'accesso o sulla permanenza nel CPB, incidendo in modo diretto sul carico fiscale complessivo.

Il tema delle anomalie torna centrale in vista della prossima scadenza del **30 settembre 2025**, entro la quale i contribuenti che intendono aderire al CPB per il biennio 2025-2026 devono inviare telematicamente la propria dichiarazione dei redditi, accettando il reddito proposto dall'Agenzia delle Entrate. Per questo motivo, prima di procedere all'invio della dichiarazione per i redditi del periodo di imposta 2024, **è fondamentale effettuare un controllo accurato dei dati riportati**, confrontandoli con tutte le informazioni disponibili. Tale verifica deve includere anche **l'analisi delle eventuali anomalie già riscontrate in passato**, che potrebbero essersi ripresentate nell'anno oggetto di trasmissione.

Ai fini della detrazione IVA rileva la destinazione di fatto e non la classificazione catastale degli immobili

di Luciano Sorgato

Convegno di aggiornamento

Dichiarazione Iva 2026: novità e casi operativi

Scopri di più

La Corte di Cassazione, con l'[ordinanza n 23296/2025](#) del 14 agosto 2025, si è pronunciata in ordine al **diritto della detrazione IVA** relativamente alla realizzazione di **fabbricati a uso abitativo**. La difesa erariale aveva impugnato la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di II grado della Basilicata, che aveva accolto l'appello proposto dallo Studio Associato dei Notai A.A. e B.B., evidenziando, che **l'IVA concernente l'autorimessa era detraibile**, in quanto il fabbricato era pertinenza dei locali **dove veniva svolta l'attività professionale**, sebbene accatastati quale abitazione, e che la ristrutturazione dell'immobile adibito a studio professionale era vincolata alla **realizzazione dell'autorimessa e del piazzale**, come comprovato dai contribuenti.

Per il patrocinio erariale, invece, **l'IVA in questione era da ritenere indetraibile**, ai sensi dell'[art. 19-bis.1, comma 1, lett. i\), D.P.R. n. 633/1972](#), che fissa un **principio di indetraibilità oggettiva** dell'imposta relativa all'acquisto, locazione, manutenzione di fabbricati a **destinazione abitativa e delle loro pertinenze**. Gli unici soggetti legittimati a portarsi in detrazione tali spese sarebbero solo le imprese che hanno come **oggetto esclusivo e principale dell'attività esercitata la costruzione dei predetti fabbricati**. La Corte di Cassazione ha ritenuto infondato il motivo, non validando sul piano del diritto la prospettazione rappresentata dall'Agenzia delle Entrate, per la quale l'[art. 19-bis.1, comma 1, lett. i\), Decreto IVA](#), regolerebbe un'**ipotesi di indetraibilità oggettiva degli immobili con destinazione abitativa**, da cui deriverebbe che l'IVA corrisposta per le opere di realizzazione dell'autorimessa e del piazzale, costituenti pertinenze dell'immobile adibito a studio notarile, ma con **destinazione abitativa**, non sarebbe detraibile.

La Corte ha, invece, ritenuto corretto il **diverso principio di diritto**: «*In tema di IVA, ai fini della detrazione nelle operazioni relative ad immobili a destinazione abitativa, 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*» (va detto che, in tal senso, la Cassazione ha avuto modo di pronunciarsi anche con la [sent. n. 3396/2020](#)). Per il supremo giudice, quindi, la sentenza della CGT di II grado ha **pienamente rispettato il superiore principio di diritto** in quanto, con incensurabile accertamento di fatto, ha ritenuto, da un lato,

che la realizzazione dell'autorimessa e del piazzale fossero **necessarie alla ristrutturazione dell'immobile** adibito a studio notarile, dall'altro, operando una valutazione in concreto, ha evidenziato che **il bene principale**, sebbene catastalmente a uso abitativo, **fosse stato utilizzato dallo Studio A.A. come studio professionale**. Ne consegue, sempre per la Cassazione, la legittima detrazione dell'IVA

Il riportato principio di diritto assume un grande rilievo, dal momento che **dissocia del tutto l'inciso legislativo "a destinazione abitativa" dalle mere risultanze catastali, per valorizzare sul piano fattuale l'effettiva destinazione dell'immobile**. Se, quindi, come nel caso in questione, l'immobile anche se catastalmente raccordabile alla destinazione abitativa, qualora nella concreta fattispecie d'uso assolve a un impiego strumentale, **l'IVA è detraibile**. Trattasi di un indirizzo interpretativo contrario a quanto già espresso dall'Agenzia delle Entrate con la [circolare n. 182/E/1996](#), per la quale «*la destinazione abitativa va individuata non in base all'utilizzazione effettiva del bene, ma va ritenuta sussistere nel caso in cui si tratti di unità immobiliari catastalmente classificate o classificabili nelle categorie da A1 a A11, escluse quelle classificate o classificabili in A10*».

Il principio di diritto enunciato dal giudice di Cassazione appare corretto e supportato dal **medesimo significato semantico di "destinazione"** da intendere come "il fine, l'uso cui una cosa è finalizzata". Destinare è, infatti, funzionale a **identificare un uso prospettico**, finalistico della cosa, in un'accezione dinamica basata su una proiezione temporale da maturare e non statica, fondata su circostanze temporali ormai storiche. La conformazione strutturale di un immobile **è idonea solo in astratto a rivelarne la prospettiva d'uso**, ma tale criterio classificatorio va inteso dimesso rispetto alla sua effettiva destinazione e, in tal senso, è tornata a pronunciarsi la Corte di cassazione in esame. In ordine, peraltro, alle **fattispecie di indetraibilità oggettiva dell'IVA** ex [art 19-bis.1](#), si deve sottolineare come esse non appaiono coerenti con le Direttive IVA, in quanto l'Italia ha modificato il novero delle fattispecie a indetraibilità oggettiva il 27 luglio 1978 e quindi dopo l'entrata in vigore della VI Direttiva CEE, ancorché prima della scadenza del termine per il recepimento della medesima. Per la dottrina (M. Giorni, "*Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*", Cedam, 2005), anche se le Direttive non creano obblighi di risultato per gli Stati membri, prima della scadenza del termine per l'attuazione, si deve, tuttavia, evidenziare che nel caso di specie la Direttiva disponeva, con norme sufficientemente incondizionate e precise, che gli Stati membri non potevano introdurre nuove limitazioni al diritto alla detrazione e che l'adozione di nuove norme dopo l'entrata in vigore della stessa va effettuata in piena conformità con la Direttiva (allora VI Direttiva).

La Corte di Giustizia UE ([sentenza 18 dicembre 1997, causa C-129/96](#), Inter-Environnement Wallonie) ebbe da affermare che, nel periodo intercorrente tra l'entrata in vigore della Direttiva e quello di scadenza del termine per il recepimento, **gli Stati membri dovevano astenersi dall'introdurre**, nei loro ordinamenti, **norme che possono compromettere i risultati prescritti** dalla Direttiva e ciò in applicazione del principio di buona fede. Le norme del D.P.R. n. 633/1972 limitative del diritto della detrazione IVA, cui far riferimento per valutarne la conformità alle prescrizioni comunitarie delle vigenti disposizioni che limitano la detrazione

dell'imposta a monte, devono essere quindi individuate in quelle vigenti prima del 27 luglio 1978.

L'art. 27, par. 5, VI Direttiva, dispone, infatti, che gli Stati membri che al 1° gennaio 1977 **applicavano misure particolari** per prevenire frodi e abusi potevano mantenerle in vigore, purché le notificassero alla Commissione anteriormente al 1° gennaio 1978 (in tal senso, CGUE, [sentenza 10 aprile 1984, causa 324/82](#)). L'[art. 19, D.P.R. n. 633/1972](#), nel testo vigente al momento dell'entrata in vigore della VI Direttiva, cioè il testo vigente dal 1° gennaio 1975 al 26 luglio 1978, disponeva, da un lato, che **l'imposta relativa all'acquisto** o alla importazione dei beni indicati ai [n. 14\), 22\), 23\), 24\), 25\), 26\) della Tabella B, D.P.R. n. 633/1972](#), **era ammessa in detrazione**, soltanto se tali beni erano **destinati a essere utilizzati come strumentali** nell'attività propria dell'impresa o nell'esercizio dell'arte o della professione o se la loro lavorazione, commercio o noleggio rientra nell'attività propria dell'impresa, dall'altro, che l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione degli altri beni elencati nell'allegata [Tabella B](#), era detraibile **soltanto se tali beni formavano oggetto dell'attività propria dell'impresa** ed era in ogni caso esclusa per gli esercenti arti o professioni.

Le limitazioni alla detrazione ora vigenti, previste anche al momento dell'entrata in vigore della VI Direttiva, coincidono con le sole [lett. a\), b\) e c\) dell'art. 19-bis.1, D.P.R. n. 633/1972](#). In ordine all'indetraibilità dell'IVA relativa all'acquisto di fabbricati, o di porzione di fabbricato, a destinazione abitativa, inclusa 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, essa trae origine dalle previsioni contenute nelle [lett. e-ter\) ed e-quater\), comma 2, del precedente art. 19, Decreto IVA](#), mancanti al momento dell'entrata in vigore della VI Direttiva. Tale fattispecie di indetraibilità oggettiva **presentava carattere innovativo**, non prestava aderenza a motivi congiunturali di cui all'art.17, par. 7, della Direttiva e neppure **l'Italia ha mai per essa intrapreso l'iter autorizzatorio** necessario per introdurre norme dirette a prevenire frodi ed abusi.

In dottrina, si sottolinea ancora come la **disciplina vigente relativa alle fattispecie colpite da indetraibilità oggettiva** introdotte dopo l'entrata in vigore della VI Direttiva CEE, va ritenuta **legittima solo se viene espressamente autorizzata** dal Consiglio in base a quanto disposto dall'art. 27 della Direttiva. Tuttavia, **non risulta** dal repertorio delle autorizzazioni del Consiglio, pubblicato sul sito internet della Comunità Europea, **che autorizzazioni di tal tipo siano mai state concesse alla Repubblica italiana**. In tal caso il giudice domestico ha la **sovranità di disapplicare le norme interne** in contrasto con quelle comunitarie, senza la necessità di un preventivo rinvio alla Corte di Giustizia, in quanto il giudice nazionale è il primo giudice del diritto comunitario (Mengozi, *"Il diritto della Comunità europea"*).