

La detrazione dell'IVA sui terreni utilizzati promiscuamente in attività esenti e imponibili

di Giovanni Panzera da Empoli (*)

L'art. 36, comma 3, del decreto IVA esclude la detrazione per l'imposta relativa ai beni non ammortizzabili utilizzati promiscuamente dai soggetti passivi che esercitano più imprese o più attività (esenti ed imponibili) nell'ambito della stessa impresa ed optano dunque per l'applicazione separata dell'imposta. La nozione di "**beni non ammortizzabili**", ben nota alla disciplina del reddito d'impresa, deve tuttavia trovare nell'ambito dell'**IVA** una specifica interpretazione - restrittiva - data la sua **funzione antiabuso**. Ciò con particolare riferimento alla **detrazione** dell'IVA assolta sui **terreni**, pacificamente non ammortizzabili ai fini dell'IRPEF/IRES. Se ne trova conferma nella giurisprudenza di legittimità, unionale e nazionale nonché nell'esame comparato della disciplina attuativa del diritto di detrazione dettata da alcuni altri Stati membri dell'Unione.

Il presente contributo riprende la questione, già posta in passato (1), dell'interpretazione della nozione di "beni non ammortizzabili utilizzati promiscuamente" da soggetti che esercitano, ai fini IVA, sia attività esenti sia attività imponibili e che, dunque, hanno convenienza ad optare per l'applicazione separata dell'imposta, onde evitare la falce della pro-rata di detrazione dell'IVA "a monte". Com'è noto, per i suddetti "beni non ammortizzabili", l'art. 36, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 esclude la detrazione dell'imposta, in caso di opzione per la contabilità separata, in espressa deroga ai criteri ordinari dettati dall'ultimo comma dello stesso articolo (2) (3). Occorre dunque chiedersi se tale nozione, ben nota alla disciplina del reddito d'impresa, vada mutuata *tout court* in ambito IVA (come pare ritenere la prassi degli organi dell'accertamento) ovvero se, ai fini della corretta attuazione del principio di neutralità che governa l'imposta unionale, occorra piuttosto operarne una specifica declina-

zione. Ciò con particolare riferimento alla detrazione dell'IVA assolta sui terreni, pacificamente "non ammortizzabili" secondo i principi contabili e, di conseguenza, tali anche ai fini delle imposte dirette.

Secondo l'insegnamento della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, detto principio di neutralità osta alla negazione del diritto di detrarre l'imposta assolta "a monte" per l'acquisto di beni e servizi utilizzati per effettuare operazioni che danno diritto a detrazione, anche qualora si tratti di "spese generali" (come nel caso, ad esempio, di un terreno acquistato da un'impresa, esercente plurime attività IVA, per costruirvi la propria sede). Proprio in considerazione di tale principio, come vedremo, la disciplina IVA di altri Stati membri dell'Unione non prevede alcun limite alla detrazione dell'IVA assolta per l'acquisto di terreni utilizzati in modo promiscuo per la quota forfetariamente riferibile ad operazioni imponibili.

(*) *Avvocato in Milano - Partner Salvini e Soci - Studio legale tributario fondato da F. Gallo*

(1) E. Covino, "IVA ed esercizio di più attività: i terreni sono beni promiscui come la cancelleria?", in *Dialoghi Tributarî*, n. 5/2011, pag. 534, con postilla di R. Lupi, "Beni promiscui e relatività dei concetti giuridici", *ibidem*.

(2) Secondo cui "in tutti i casi nei quali l'imposta è applicata separatamente per una determinata attività la detrazione di cui all'art. 19, se ridotta ai sensi del terzo comma dello stesso arti-

colo ovvero se applicata forfetariamente, è ammessa per l'imposta relativa ai beni e ai servizi utilizzati promiscuamente, nei limiti della parte imputabile all'esercizio dell'attività stessa".

(3) Sulla *ratio* della separazione facoltativa, v., per tutti, G. Melis, "L'esercizio di più attività IVA", in *Rass. trib.*, n. 1/2003, pag. 69, che, peraltro, considera "del tutto arbitraria" e priva di giustificazione sistematica la limitazione in esame. Cfr. R.M. 13 marzo 1991, n. 320810.