

34. DETRAZIONE IVA

INDETRAIBILITÀ OGGETTIVA ►

È indetraibile l'IVA assolta a monte sulle operazioni di acquisto, recupero, locazione, manutenzione e gestione relative a fabbricati (o porzioni di fabbricato), a destinazione abitativa, in capo a soggetti diversi dalle:

- imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione dei predetti fabbricati (o porzioni di essi);
- imprese che hanno effettuato interventi di recupero sugli immobili ad uso abitativo acquistati per la rivendita.

DETRAZIONE PER LE SOCIETÀ IMMOBILIARI ►

La detrazione è esclusa, in difetto del presupposto soggettivo d'imposta, per le unità immobiliari classificate o classificabili nella categoria catastale A, ad esclusione degli A10, se possedute o gestite da società che le concedono in godimento ad un corrispettivo inferiore al valore normale, anche ai soci o partecipanti. Salvo questo limite, le società proprietarie o detentrici di immobili locati a terzi si considerano soggetti passivi IVA.

PRO RATA DI DETRAZIONE ►

Dal calcolo del pro rata sono escluse le operazioni esenti quando non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo o siano accessorie alle operazioni imponibili; in tal caso, è indetraibile l'imposta relativa ai beni e servizi utilizzati esclusivamente per effettuare le operazioni esenti. Per le società immobiliari, è pertanto fondamentale stabilire quando le operazioni esenti siano riconducibili all'attività propria o siano accessorie alle operazioni imponibili dalle medesime poste in essere.

SEPARAZIONE DELLE ATTIVITÀ ►

In caso di esercizio di attività sia di locazione sia di cessione di immobili, è possibile separare tali attività, in quanto le stesse sono contraddistinte da due diversi codici di attività. I *sub*-settori di attività ulteriormente separabili nell'ambito di ciascun settore sono costituiti, rispettivamente, dalle locazioni di fabbricati abitativi esenti e locazioni di altri fabbricati o immobili e dalle cessioni di fabbricati abitativi esenti e cessioni di altri fabbricati o immobili.

RETTIFICA DELLA DETRAZIONE ►

L'effettuazione di cessioni o locazioni immobiliari in esenzione da IVA può comportare l'obbligo di rettifica della detrazione se non è decorso il periodo decennale di "osservazione fiscale". Di regola, la rettifica si effettua se, per effetto dell'operazione esente, il pro rata di detrazione è variato di oltre 10 punti percentuali e, in tale ipotesi, la rettifica deve essere operata nella misura di 1/10 della differenza tra l'imposta detratta e quella corrispondente alla percentuale di detrazione dell'anno di competenza.

OPERAZIONI TRA SOGGETTI COLLEGATI ►

Per determinate operazioni poste in essere con soggetti collegati, cioè società che direttamente o indirettamente controllano tale soggetto, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla il predetto soggetto, la base imponibile è calcolata in funzione del valore normale al fine di evitare la sottofatturazione o la sovrappatturazione.

RIFERIMENTI ►

DPR 633/72 artt. 13 14 19 19-bis 19-bis1 19-bis2 e 36.

► INDETRAIBILITÀ OGGETTIVA

È indetraibile l'IVA assolta a monte sulle operazioni di **acquisto, recupero, locazione, manutenzione e gestione** relative a fabbricati (o porzioni di fabbricato), a **destinazione abitativa**, in capo a soggetti diversi dalle:

- imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la **costruzione** dei predetti fabbricati (o porzioni di essi);
- imprese che hanno effettuato **interventi di recupero** sugli immobili ad uso abitativo acquistati per la rivendita.

1. Ristrutturazione edilizia con mutamento di destinazione dell'immobile

È detraibile l'IVA sugli interventi di ristrutturazione relativi ad un immobile strumentale per natura la cui destinazione abitativa risulterà solo a seguito dell'**ultimazione dei lavori** (ris. Agenzia delle Entrate 21.2.2008 n. 58). La conoscenza, al momento di inizio dei lavori, della successiva destinazione abitativa dell'immobile, non dà, infatti, luogo all'automatica applicazione dell'indetraibilità oggettiva.



Attenzione

In tale situazione, si pone il problema delle unità che vengono accatastate, nel corso dei lavori, come **F/3 (unità in corso di costruzione) oppure F/4 (unità in corso di definizione)**, per le quali non sussiste un'individuazione strumentale piuttosto che abitativa. In tali situazioni si potrebbe concludere per dare rilevanza alla destinazione originaria dell'unità stessa.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello 844 del 21.12.2021, ha ribadito che l'IVA non è ammessa in detrazione per gli immobili censiti in catasto come abitazioni, ai quali sia attribuita la specifica categoria che individua le "unità immobiliari in corso di definizione". Una volta effettuato il cambio di destinazione d'uso, con attribuzione della categoria catastale prevista per gli immobili strumentali, sarà possibile procedere con la rettifica della detrazione, al fine di recuperare l'imposta non detratta in precedenza.

Come già chiarito dalla ris. Agenzia delle Entrate 8.4.2009 n. 99, la specifica categoria (F) che individua le "unità immobiliari in corso di definizione" risponde esclusivamente all'esigenza transitoria di indicare che l'immobile si trova in una fase di trasformazione edilizia e, come tale, non è idonea ad attestare un cambio di destinazione d'uso già intervenuto.

2. Detrazione IVA sugli immobili di civile abitazione

Riguardo alla detraibilità dell'IVA sugli acquisti relativi a fabbricati di civile abitazione, è stato affermato che:

- **non è detraibile** l'IVA concernente la **manutenzione di immobili dati in locazione ai propri dipendenti**, in quanto la locazione non è oggetto dell'attività propria dell'impresa, ma solo indirettamente connessa ad essa (Cass. 7.11.2001 n. 13804);
- **è detraibile** l'IVA sugli acquisti di **case per vacanze** da parte di imprese turistiche, trattandosi di immobili strumentali. In tal senso, la circostanza che il *residence* venga destinato allo svolgimento di un'attività d'impresa di

- tipo turistico-alberghiero esclude che le unità abitative facenti parte di tale complesso possano essere assimilate alle case di civile abitazione di cui alla "legge Tupini" (L. 2.7.49 n. 408) (Cass. 15.6.2001 n. 8129; ris. Agenzia delle Entrate 8.10.2002 n. 321; ris. Agenzia delle Entrate 22.2.2012 n. 18). Tale diritto spetta anche in caso di acquisto attraverso un **contratto di leasing** (ris. Agenzia delle Entrate 12.8.2005 n. 119). I predetti immobili abitativi devono essere trattati, **a prescindere dalla classificazione catastale**, come fabbricati strumentali per natura, per cui le relative spese di acquisto e manutenzione sono escluse dall'indetraibilità oggettiva. Ai fini della detraibilità, occorre verificare, in linea di fatto, se l'immobile abitativo, nel momento in cui sono realizzati i lavori di manutenzione o ristrutturazione, sia già effettivamente utilizzato per lo svolgimento dell'attività ricettizia o se a tale utilizzazione risulti inequivocabilmente destinato. Dato che la distinzione tra fabbricati abitativi e fabbricati strumentali si basa su un **criterio oggettivo legato alla classificazione catastale**, a prescindere dal loro effettivo utilizzo, devono, tuttavia, ritenersi superati i chiarimenti forniti con la ris. 321/E/2002. In pratica, nel caso esaminato, ciò significa che il regime IVA dipende dalla classificazione catastale, non essendo più consentito considerare rilevante la destinazione dell'immobile allo svolgimento di un'attività d'impresa di tipo turistico-alberghiero (ris. Agenzia delle Entrate 14.1.2014 n. 8). Le stesse considerazioni valgono anche per gli immobili abitativi utilizzati nell'ambito dell'attività agrituristica (Cass. 9.3.2016 n. 4606; Cass. 28.10.2015 n. 21965; Cass. 29.4.2015 n. 8628; Cass. 14.2.2014 n. 3454);
- l'imposta assolta sul pagamento di **acconti per l'acquisto di un immobile abitativo**, che prima del rogito viene trasformato in *residence*, è detraibile se l'edificio viene utilizzato nell'ambito di un'attività imponibile (ris. Agenzia delle Entrate 31.7.2007 n. 196). È peraltro obbligatorio, a seguito della mutata destinazione degli immobili, integrare le fatture di acconto in relazione alla diversa aliquota IVA;
 - l'indetraibilità oggettiva **non si applica** ai soggetti che esercitano l'attività di gestione immobiliare (esenti da IVA ai sensi dell'art. 10 n. 8 del DPR 633/72) che comporta la **riduzione del pro rata** di detrazione;
 - non è detraibile l'IVA relativa all'acquisto, alla locazione finanziaria, al recupero o alla manutenzione di unità immobiliari abitative destinate a studio di un'attività professionale, questo anche nel caso in cui all'immobile sia attribuita la specifica **categoria F (unità immobiliari in corso di definizione)** (ris. Agenzia delle Entrate 8.4.2009 n. 99);
 - la detrazione dell'IVA relativa alle opere di miglioria effettuate su beni di terzi non è ammessa laddove la spesa sostenuta sia manifestamente antieconomica in ragione del fatto che le opere eseguite non sono costituite dal mero adattamento dei locali all'attività professionale svolta dal conduttore, sostanziandosi in una ristrutturazione completa e radicale dell'immobile (Cass. 11.5.2022 n. 14853).

3. Detrazione per uso promiscuo

L'IVA, per i beni e i servizi utilizzati **in parte** per l'effettuazione di **operazioni non soggette** all'imposta, non è ammessa in detrazione per la quota imputabile a tali operazioni; l'ammontare detraibile deve essere determinato secondo

criteri oggettivi, coerenti con la **natura** dei beni e servizi acquistati (art. 19 co. 4 del DPR 633/72).



Ai fini dell'individuazione della quota detraibile dell'IVA relativa alle spese di riscaldamento di un immobile utilizzato per lo svolgimento sia di un'attività imponibile, sia di un'attività esclusa, può farsi riferimento alla cubatura dei rispettivi locali (CM 24.12.97 n. 328/E, § 3.2).

I criteri oggettivi di cui sopra devono essere utilizzati anche per determinare la quota d'imposta detraibile relativa ai beni/servizi utilizzati in parte:

- **per fini "privati"**;
- o, comunque, **estranei all'esercizio dell'impresa** (o dell'arte o professione).

In assenza di un criterio oggettivo di ripartizione dei costi promiscui (e, quindi, della relativa imposta), occorre applicare il **criterio di proporzionalità** (RM 8.9.98 n. 137/E).



Attenzione

È necessario determinare la percentuale di detraibilità in funzione dell'**attività commerciale** esercitata, ossia come rapporto tra l'ammontare delle operazioni imponibili e l'ammontare totale delle operazioni effettuate, tenendo, tuttavia, conto che l'attività non commerciale deve essere considerata come se fosse resa al "valore normale".

3.1 Utilizzo promiscuo dell'immobile acquistato in comunione

La presunzione assoluta di utilizzazione extraimprenditoriale degli immobili ad uso abitativo opera in base alla **classificazione catastale** del fabbricato, nel senso che gli immobili rientranti nelle categorie da A/1 ad A/11 devono essere considerati ad **uso abitativo**, con l'eccezione di quelli classificati (o classificabili) come A/10 (CM 11.7.96 n. 182/E e circ. 27/E/2006).

Per i fabbricati abitativi resta, quindi, oggettivamente indetraibile la relativa IVA, anche se, per ipotesi, gli stessi sono stati acquistati da un soggetto passivo che li utilizza nell'esercizio della propria attività economica.

3.2 Orientamento della giurisprudenza comunitaria

È detraibile l'IVA assolta sull'acquisto di immobili ad uso abitativo destinati all'esercizio di un'attività economica (Corte di Giustizia UE 21.4.2005 causa C-25/03; sent. 8.5.2003 causa C-269/00 e sent. 8.3.2001 causa C-415/98).

Il soggetto passivo può detrarre integralmente l'imposta sull'acquisto di un immobile utilizzato promiscuamente per fini "privati" e per svolgere la propria attività d'impresa (o di lavoro autonomo), a condizione che l'**autoconsumo** (utilizzo del bene per esigenze personali) sia **tassato**.

3.3 Utilizzo promiscuo dell'immobile - Comportamenti

In base a tale impostazione, l'utilizzo promiscuo del bene consente al soggetto passivo, alternativamente, di:

- individuare, all'atto dell'acquisto, la **quota-parte del bene che sarà utilizzata per fini privati**, non detraendo la corrispondente quota d'imposta e, quindi, escludendo dal sistema impositivo l'eventuale successiva cessione;
- inserire il bene acquistato nel **patrimonio aziendale**, detraendo in misura piena la relativa imposta e tassando l'eventuale cessione o utilizzo per fini estranei all'attività economica esercitata.

Il principio secondo cui il soggetto passivo può detrarre integralmente l'IVA assolta sugli acquisti utilizzati anche per finalità estranee all'attività d'impresa, fermo restando l'obbligo di tassare tale uso come operazione imponibile, si applica solo per i **beni d'investimento**. Per contro, per gli altri beni e servizi, l'imposta può essere detratta in funzione del principio di inerenza, tenuto conto della loro specifica destinazione rispetto all'attività economica esercitata (Corte di Giustizia UE 12.2.2009 causa C-515/07).

3.4 Orientamento della giurisprudenza italiana

Il divieto di detrazione, per la parte di IVA che eccede la quota di comproprietà, risulta in contrasto con l'orientamento della giurisprudenza italiana.

È stato, infatti, affermato che, per qualificare un bene come aziendale rileva solo la **destinazione funzionale** impressagli dall'imprenditore, a prescindere dal diritto di proprietà del bene stesso (Cass. 9.4.2001 n. 5306 e C.T.C. 12.3.2003 n. 1740).

In buona sostanza, il conduttore (o il comproprietario) può detrarre l'imposta relativa ai lavori eseguiti sull'immobile inserito nel patrimonio aziendale, a prescindere dalla circostanza che sia o meno proprietario (in tutto o in parte) del bene al quale le spese sostenute si riferiscono.

3.5 Novità applicabili dall'1.1.2011

Dall'1.1.2011, per effetto del nuovo art. 168-bis della dir. 2006/112/CE:

- la detrazione dell'IVA relativa agli immobili d'impresa ad uso "misto" è ammessa **limitatamente alla destinazione imprenditoriale**;
- in caso di **utilizzo diverso** da quello che ha giustificato la detrazione, si deve provvedere alla relativa **rettifica**, anziché applicare le regole previste per il c.d. "autoconsumo" delle prestazioni di servizi;
- gli Stati membri possono estendere l'applicazione di tali regole alla detrazione dell'IVA relativa ad **altri beni d'impresa**.

Finalità delle modifiche

Le novità in oggetto intendono rimediare alla posizione espressa dalla Corte di Giustizia in merito alla facoltà, consentita ai soggetti passivi che acquistano immobili destinati ad un utilizzo promiscuo, di includerli - in tutto o in parte - ovvero di non includerli nel patrimonio dell'impresa.

L'immobile ad utilizzo "misto" inserito nel patrimonio dell'impresa determina, infatti, un vantaggio finanziario in capo al soggetto passivo, rappresentato dall'iniziale detrazione dell'imposta anche per la quota-parte che sarebbe indetraibile in funzione dell'utilizzo privato, personale o comunque estraneo all'attività d'impresa.

Detrazione e autoconsumo

Per la ragione esposta, il nuovo art. 168-bis della dir. 2006/112/CE limita la detrazione dell'IVA sulle spese relative agli immobili d'impresa nella misura corrispondente alla loro **destinazione imprenditoriale**.

In caso di **utilizzo diverso** da quello che ha giustificato l'iniziale detrazione, si deve provvedere a **rettificare la detrazione**, anziché applicare le regole in materia di "autoconsumo".

► DETRAZIONE PER LE SOCIETÀ IMMOBILIARI

Non dà luogo ad un'attività commerciale e, quindi, non legittima l'esercizio della detrazione, **il possesso e la gestione di unità immobiliari classificate o classificabili nella categoria catastale A** e le loro pertinenze, ad esclusione delle unità classificate o classificabili nella categoria catastale **A10**, da parte di società o enti, qualora la partecipazione ad essi consenta, gratuitamente o verso un corrispettivo **inferiore al valore normale**, il godimento, **personale, o familiare** dei beni e degli impianti stessi, ovvero quando tale godimento sia conseguito **indirettamente dai soci o partecipanti**, alle suddette condizioni, anche attraverso la partecipazione ad associazioni, enti o altre organizzazioni (art. 4 co. 5 del DPR 633/72).



Attenzione

Tale norma è stata introdotta allo scopo di eliminare alcuni effetti dell'attribuzione di carattere imprenditoriale a qualunque attività svolta da società commerciali. Sono state, quindi, individuate alcune attività non rivolte al mercato, ma tipicamente finalizzate a consentire un **mero godimento di beni e servizi da parte dei loro diretti o indiretti titolari**. Negando a tali attività natura commerciale **si impedisce la detrazione** dell'IVA sui relativi acquisti; questa norma si presta però anche a contrastare le successive destinazioni, a queste finalità di mero godimento, di beni precedentemente adoperati ad altri fini (e sui cui acquisti l'imposta era stata in ipotesi detratta). Con la norma in esame, in sostanza, viene a crearsi nel patrimonio delle società e degli enti, analogamente a quanto avviene per le persone fisiche, una **sfera "non commerciale"** parallela a quella commerciale (Relazione governativa al DLgs. 313/97).

1. Normativa comunitaria

Secondo la normativa comunitaria (art. 9 della dir. 112/2006/CE), si considera:

- **soggetto passivo** chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo un'attività economica, indipendentemente dallo scopo e dai risultati di detta attività;

- **attività economica** lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità.

Risulta evidente che la qualifica di “soggetto passivo” è del tutto scollegata dallo svolgimento o meno di attività isolate e tantomeno dal fatto che la locazione sia rivolta a soggetti interni al gruppo oppure rivolta al mercato.

2. Giurisprudenza comunitaria

La stessa Corte di Giustizia ha considerato la **locazione di immobili** quale “attività economica”. In particolare, il requisito dell’indipendenza nello svolgimento dell’attività economica, necessario per essere considerato “soggetto passivo”, non viene meno neppure nel caso di una locazione immobiliare verso un **soggetto controllato dal locatore** (sent. 27.1.2000 causa C-23/98).

3. Norma di interpretazione dell’AIDC

Secondo la norma di comportamento 174 dell’AIDC:

- l’attività di locazione di immobili, svolta da una società, le conferisce la qualifica di soggetto passivo IVA;
- ai fini della qualifica risulta ininfluyente lo svolgimento o meno di una attività isolata ovvero plurima di acquisto e locazione di uno o più immobili;
- risulta parimenti ininfluyente il fatto che la locazione sia rivolta al mercato oppure a soggetti correlati con il locatore.



Attenzione

Di conseguenza qualunque soggetto passivo che svolga una attività economica nel senso sopra delineato deve assoggettare ad IVA gli atti di cessione di beni e di prestazione di servizi da questi compiuti nello svolgimento dell’attività.

Detrazione IVA

La società proprietaria o detentrica di una o più unità immobiliari locate a terzi si configura come “soggetto passivo” ai fini IVA con il:

- dovere di applicare l’IVA, ove dovuta, sui corrispettivi percepiti per l’attività di locazione;
- diritto di detrarre l’IVA assolta a monte sugli acquisti di beni e servizi.

Di conseguenza (norma di comportamento 174 dell’AIDC):

- l’unicità di una operazione di locazione compiuta nell’ambito di un gruppo societario non preclude il diritto alla detrazione dell’IVA per colui che l’ha posta in essere;
- analogamente, il diritto alla detrazione IVA permane in mancanza di una specifica attività imprenditoriale diversa da quella immobiliare;
- l’eventuale disconoscimento della natura imprenditoriale di una società che svolga **mera attività di locazione immobiliare** implica il dovere di applicare l’IVA sulle operazioni a valle senza concedere il diritto di detrarre l’IVA a monte.

► PRO RATA DI DETRAZIONE

I contribuenti che esercitano attività che danno luogo ad operazioni che danno il diritto alla detrazione e attività che danno luogo ad operazioni esenti possono detrarre l'IVA a credito dell'anno sulla base del pro rata, così determinato (art. 19-bis del DPR 633/72):



Operazioni attive imponibili effettuate nell'anno

Operazioni attive imponibili ed esenti effettuate nell'anno

Non si tiene inoltre conto, **quando non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo o siano accessorie alle operazioni imponibili**, delle operazioni esenti di cui all'art. 10 co. 1 n. 1)-9) del DPR 633/72, comprese quindi quelle di cessione e di locazione immobiliare, ferma restando, in tal caso, l'indetraibilità dell'imposta relativa ai beni e servizi utilizzati esclusivamente per effettuare queste ultime operazioni.

Legittimità sul piano unionale del pro rata generale

La Corte di Giustizia, ribaltando le conclusioni dell'Avvocato generale, ha confermato la legittimità della disciplina nazionale in tema di pro rata di detrazione applicato alla generalità degli acquisti di beni/servizi, compresi quelli utilizzati dal soggetto passivo per effettuare esclusivamente operazioni imponibili o, al contrario, esclusivamente operazioni esenti (causa C-378/15 del 14.12.2016).

1. Arrotondamento

La percentuale di detrazione è arrotondata all'unità superiore o inferiore a seconda che la parte decimale superi o meno i cinque decimi.

2. Esclusione dal pro rata delle cessioni di beni ammortizzabili

L'art. 19-bis co. 2 del DPR 633/72 esclude le cessioni di beni ammortizzabili dal calcolo del pro rata di detrazione.

L'esclusione discende dall'art. 174 par. 2 lett. a) della dir. 2006/112/CE, secondo cui, in deroga alle regole generali, nel calcolo del pro rata non si tiene conto dell'importo del volume d'affari relativo alle "cessioni di beni d'investimento utilizzati dal soggetto passivo nella sua impresa".

La normativa comunitaria non definisce il concetto di "**bene d'investimento**", rispetto al quale la Corte di Giustizia ha stabilito che tale nozione "riguarda i beni che, utilizzati ai fini di un'attività economica, si distinguono per il loro carattere durevole e il loro valore, i quali fanno sì che i costi d'acquisto non siano normalmente contabilizzati come spese correnti, ma vengano ammortizzati in più esercizi finanziari" (sent. 27.3.2019 causa C-201/18 e sent. 16.2.2012 causa C-118/11).

La finalità dell'esclusione in esame "risulta dall'esposizione dei motivi che accompagna la proposta di sesta direttiva, presentata dalla Commissione delle Comunità europee al Consiglio delle Comunità europee il 29 giugno 1973 (...),

secondo cui «[g]li elementi esaminati nel presente paragrafo debbono essere esclusi dal calcolo del pro rata, onde evitare che possano falsarne il significato reale nella misura in cui essi non riflettano l'attività professionale del soggetto passivo. È il caso delle vendite di beni di investimento e delle operazioni immobiliari o finanziarie effettuate solo a titolo accessorio, cioè di importanza soltanto secondaria o accidentale rispetto alla cifra d'affari globale dell'impresa. Tali operazioni sono d'altronde escluse solo se non rientrano nell'attività professionale abituale del soggetto passivo» (sent. 6.3.2008 causa C-98/07). Ne discende, secondo i giudici dell'Unione, che «il legislatore comunitario ha quindi inteso escludere dal calcolo del pro rata il fatturato relativo alla vendita di beni allorché questa vendita riveste un carattere inusuale rispetto all'attività corrente del soggetto passivo interessato e non richiede quindi un utilizzo dei beni o dei servizi ad uso misto in un modo che sia proporzionale al fatturato che essa genera. Come ha sottolineato l'avvocato generale al paragrafo 68 delle sue conclusioni, l'inclusione di tale fatturato nel calcolo del pro rata di detrazione falserebbe il suo risultato nel senso che esso non rifletterebbe più la rispettiva parte di impiego dei beni o servizi adibiti ad un uso misto per le attività imponibili e le attività esenti.

In tale contesto, la nozione di «beni d'investimento che il soggetto passivo ha utilizzato nella sua impresa» (...) non può comprendere quelli la cui vendita riveste, per il soggetto passivo interessato, il carattere di un'attività economica usuale. Infatti, per l'interessato, l'acquisto e successivamente la vendita di tali beni richiedono l'utilizzo corrente dei beni e dei servizi ad uso misto. Poiché questa vendita rientra nelle attività usuali e soggette ad imposta del soggetto passivo, il relativo fatturato dev'essere preso in considerazione nel calcolo del pro rata di detrazione affinché questo rifletta nel migliore dei modi la parte di utilizzo, per queste attività, dei beni e dei servizi destinati ad un uso misto, salvo disconoscere l'obiettivo di neutralità del sistema comune dell'IVA" (sent. 6.3.2008 causa C-98/07, cit.).

Del resto, osserva la Corte, «escludere dal calcolo del pro rata di detrazione, in generale, beni che, utilizzati ai fini di un'attività economica, si distinguono certo per il loro carattere durevole ed il loro valore, i quali fanno sì che i costi d'acquisto non siano normalmente contabilizzati come spese correnti, ma vengano ammortizzati in più esercizi finanziari senza tener conto del fatto che la loro vendita (...) costituisce parte integrante dell'attività corrente del soggetto passivo, sarebbe direttamente incompatibile con l'obiettivo di neutralità del sistema comune dell'IVA".



L'Amministrazione finanziaria ha applicato in modo peculiare i principi espressi dalla giurisprudenza comunitaria sopra richiamati.

Nel caso relativo ad un contribuente attivo prevalentemente nel settore elicotteristico e nel settore del servizio aereo antincendio che, per lo svolgimento della propria attività, è tenuto a disporre di una rilevante flotta di elicotteri, oggetto di una continua e sistematica attività di compravendita, ha chiarito che la contabilizzazione dei velivoli tra le immobilizzazioni materiali, anziché tra le rimanenze finali dei beni oggetto dell'attività propria, esclude che gli stessi rilevino nel calcolo della percentuale di detrazione. Del resto, la circostanza per cui gli elicotteri siano oggetto di una continua e sistematica attività di com-