



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Studio

**La detraibilità del tributo IVA sugli
acquisti relativi ad immobili ad uso
abitazione concessi in locazione in forma
imprenditoriale per finalità turistiche.**

18 APRILE 2011

A cura della Commissione

“IVA ED ALTRE IMPOSTE INDIRETTE”





Presidente

Ernesto Gatto

Componenti

Guido Berardo

Renato Berzano

Alberto Buscema

Danila Cotroneo

Giuseppe Mannella

Emanuele Pistone

Vincenzo Quaglia

Andrea Quercetelli

Roberto Zappalà

Segreteria tecnica

Laura Pascarella

Mandato 2008-2012

Area di delega

Diritto Tributario e Rapporti con l'Amministrazione
Finanziaria

Consigliere Delegato

Roberto D'Imperio

Consiglieri Co-Delegati

Stefano Marchese e Paolo Moretti



La detraibilità del tributo IVA sugli acquisti relativi ad immobili ad uso abitazione concessi in locazione in forma imprenditoriale per finalità turistiche.

INDIVIDUAZIONE DELLA PROBLEMÁTICA OGGETTO DI APPROFONDIMENTO

È sempre più diffuso in Italia l'esercizio in forma imprenditoriale di attività turistico ricettive in varie forme, quali quelle di affittacamere, case ed appartamenti per vacanze, residence, bed and breakfast, agriturismo. Si tratta di attività che, ai fini dell'applicazione del tributo iva, rientrano nell'aliquota agevolata del 10% prevista dal numero 120 della seconda parte della tabella A acclusa al d.p.r. 633/1972 per le prestazioni rese ai clienti alloggiati nelle strutture ricettive di cui all'articolo 6 della legge 17 maggio 1983 n. 217.¹

Per l'esercizio delle suddette attività, le imprese utilizzano generalmente unità immobiliari ad uso abitazione, classificate catastalmente in una categoria catastale del gruppo "A"² (ad eccezione dell'A/10).

Tali immobili rappresentano beni strumentali per destinazione, essendo necessari per lo svolgimento dell'attività.

Per tali imprese sorge il problema della detrazione del tributo iva assolto sugli acquisti dei suddetti immobili e sulle spese ad essi relative, quali quelle di manutenzione, restauro e ristrutturazione, alla luce del disposto dell'articolo 19 bis 1) lettera i) del d.p.r. 633/1972.

Tale norma prevede che 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

¹ La legge 17/5/1983 n. 217 è stata abrogata dall'art. 11 della legge 29/3/2001 n. 135 a decorrere dall'entrata in vigore del DPCM 13 settembre 2002, per cui il riferimento contenuto nella legge iva deve intendersi effettuato al suddetto DPCM ed alle normative regionali del settore.

² Alcune legislazioni regionali si riferiscono espressamente a tale tipo di unità immobiliari ad uso abitativo. Cfr l'art. 56 della Legge Regione Toscana 23/3/2000 n. 42 che definisce le case ed appartamenti per vacanze "le unità abitative composte da uno o più locali arredati e dotati di servizi igienici, e di cucina autonoma, gestite unitariamente in forma imprenditoriale per l'affitto ai turisti, senza offerta di servizi centralizzati."



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. Tale disposizione non si applica ai soggetti che effettuano operazioni esenti di cui al numero 8) dell'articolo 10 della legge IVA (locazione ed affitto di fabbricati), che comportano la riduzione del pro rata di detrazione a norma dell'articolo 19 comma 5 e dell'articolo 19 bis.

ANALISI DELLA NORMA

La lettera della norma è chiara e non necessita di particolari sforzi interpretativi. Essa prevede la indetraibilità dell'iva relativa all'acquisto, alla locazione (compreso il leasing), alla manutenzione, al recupero ed alla gestione di fabbricati o loro porzioni a destinazione abitativa, salvo che per i seguenti soggetti:

- per le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione dei predetti fabbricati;
- per gli esercenti attività di locazione dei suddetti immobili rientranti tra le operazioni esenti ex art. 10 numero 8) della legge IVA, qualora da essa derivi la riduzione della percentuale di detraibilità dell'iva, in applicazione delle limitazioni derivanti dal pro-rata.

La *ratio* della norma è da individuare nel fatto che le operazioni attive di cessione e di locazione di fabbricati abitativi sono normalmente esenti da iva, per cui ciò comporta la previsione della indetraibilità del tributo assolto sugli acquisti ad essi relativi, secondo il principio generale dell'indetraibilità dell'imposta sugli acquisti afferenti operazioni esenti.

Per quanto riguarda la individuazione dei fabbricati a destinazione abitativa, secondo un costante orientamento ministeriale, deve essere fatto riferimento al criterio catastale e, quindi, alle unità immobiliari classificate nella categoria "A", escluso l'A/10.³

³ Secondo l'Agenzia delle entrate (cfr. Ris. N. 196/E del 31/7/2007), il cambio di destinazione d'uso degli immobili da unità ad uso abitativo (cat. A) a residence (cat. D/2) comporta il venire meno dell'indetraibilità oggettiva prevista dall'art. 19 bis 1, lettera i) del d.p.r. 633/1972.



POSIZIONE DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA ED ANALISI DELLA GIURISPRUDENZA E DELLA DOTTRINA

Non risulta che l'amministrazione finanziaria si sia espressa circa il diritto alla detraibilità del tributo iva sugli acquisti di immobili ad uso abitazione e sulle spese ad essi relative da parte delle imprese che svolgono un'attività turistico ricettiva nelle varie forme di affittacamere, case ed appartamenti per vacanze, residence, bed and breakfast, agriturismo.

E' pur vero che nella risoluzione ministeriale n. 196/E del 31/7/2007, sopra citata in nota, l'Agenzia delle entrate afferma il seguente principio: *"posto che gli immobili saranno utilizzati nell'ambito dell'attività ricettiva, imponibile ai fini iva ..., l'imposta assolta sull'acquisto degli immobili potrà essere detratta nei limiti e alle condizioni dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972"*. Tale affermazione, però, si colloca all'interno di una risposta (affermativa) ad un interpello avente ad oggetto la detraibilità ex post dell'iva originariamente non detratta, in applicazione proprio dell'art. 19 bis 1) lettera i) del d.p.r. 633/1972, inerente alcuni fabbricati acquistati in categoria catastale di abitazione, che, mutata la destinazione in residence (categoria catastale D/2), saranno utilizzati per un'attività ricettiva, imponibile ai fini iva.

Risulta, peraltro, che l'Agenzia delle entrate emetta avvisi di accertamento aventi ad oggetto la indetraibilità del tributo iva sugli acquisti di immobili ad uso abitazione e sulle spese ad essi relative ai sensi della suddetta norma, nei confronti di imprese che esercitano attività turistico ricettiva. Tali avvisi di accertamento risultano motivati essenzialmente in base ad una interpretazione letterale dell'art. 19 bis 1), lettera i) del d.p.r. 633/1972.

Il panorama giurisprudenziale è scarno, con l'assenza di pronunce di legittimità e la scarsa presenza di giudizi di merito,⁴ come sporadici sono anche gli interventi della dottrina sull'argomento.⁵

⁴ In senso favorevole alla detraibilità del tributo iva in argomento, si veda Commissione tributaria provinciale di Firenze, sentenza n. 83 del 3/6-17/6/2009. Contra Commissione tributaria regionale della Toscana, sentenze n. 24 e 25 del 26/1-24/3/2010.

⁵ Si segnala: M. Reggi, La detraibilità dell'iva relativa alle abitazioni utilizzate come case per vacanze, in *Il Fisco* 2005 n. 39.



PARERE DELLA COMMISSIONE

La previsione della indetraibilità del tributo iva, ai sensi dell'art. 19 bis 1) lettera i) del d.p.r. 633/1972, sugli acquisti di fabbricati a destinazione abitativa e sulle spese di manutenzione, recupero o gestione degli stessi, nei confronti di imprese che, nell'esercizio di attività turistico ricettive, applicano l'imposta sui servizi resi ai clienti, non appare legittima, in quanto contrasta con il principio della neutralità del tributo iva.

Tale principio è codificato nell'ordinamento dell'art. 19 del d.p.r. 633/1972, che prevede la detraibilità dall'imposta relativa alle operazioni effettuate, quella assoluta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione.

Questo principio è immanente nella disciplina del tributo iva, in quanto rappresenta il cardine su cui si fonda il meccanismo della determinazione dell'imposta dovuta (o dell'eccedenza a credito), quale correlazione tra l'imposta relativa alle operazioni imponibili e quella sugli acquisti inerenti tali operazioni.⁶ In tutti i casi in cui, quindi, il fabbricato, cui si riferiscono gli acquisti di beni e servizi, pur a destinazione abitativa, sia stato destinato alla effettuazione di operazioni imponibili, non sussistono legittime ragioni della indetraibilità del tributo, dovendosi, viceversa, riconoscere, in applicazione del principio della neutralità, il diritto del soggetto passivo a detrarre dall'iva afferente le operazioni imponibili quella assoluta in via di rivalsa sugli acquisti effettuati.⁷ Pertanto, qualora le attività turistico ricettive in argomento, siano svolte in forma imprenditoriale⁸, danno diritto in capo al soggetto passivo, alla detrazione dell'imposta sugli acquisti e sulle spese relative agli immobili ad uso abitazione, strumentali per l'esercizio dell'attività.

⁶ A conferma del principio esposto, la detrazione è, invece, esclusa se l'imposta è relativa all'acquisto di beni o servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta.

⁷ La stessa Agenzia delle entrate, con la circolare 8/6/1997 n. 128/E, dopo aver sottolineato che la soggettività passiva ai fini iva è correlata all'effettivo esercizio di un'attività economica e che lo stesso soggetto non può essere considerato imprenditore per le operazioni attive e consumatore finale per quelle passive, ha affermato chiaramente che è la stessa tecnica dell'iva con il sistema della detrazione imposta da imposta che comporta una tendenziale simmetria tra attività che danno luogo a corrispettivi imponibili e correlate operazioni passive che danno titolo alla detrazione dell'imposta. Il venir meno di questa simmetria, sempre secondo l'Agenzia, aprirebbe lo spazio a fenomeni di cumulo o di duplicazione dell'imposta, con evidente pregiudizio dell'imprescindibile carattere della neutralità del tributo.

⁸ Tenuto anche conto, se presenti, delle previsioni in merito della legislazione regionale, in quanto alcune legislazioni regionali prevedono per esempio un numero minimo di appartamenti da destinare all'attività turistico ricettiva per considerare la gestione svolta in forma imprenditoriale.



Inoltre, un'interpretazione della norma di cui all'art. 19 bis 1) lettera i) del d.p.r. 633/1972, che negasse la detraibilità dell'iva sugli acquisti relativi alle unità immobiliari ad uso abitazione utilizzate dalle imprese turistico ricettive, sarebbe illegittima per violazione della normativa comunitaria in materia (direttiva 2006/112/CE) e dei principi interpretativi contenuti in varie sentenze della Corte di giustizia CE.

L'articolo 19, primo comma, della legge iva nazionale, che fissa il principio della neutralità del tributo, infatti, trova la propria fonte sovranazionale nell'art. 168 della Direttiva comunitaria 2006/112/CE del 28/11/2006 (in cui è stato trasfuso il precedente articolo 17 della sesta Direttiva CEE) che stabilisce: *“nella misura in cui i beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti: a) l'iva dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo”*.

La norma comunitaria stabilisce, quindi, una univoca relazione tra l'IVA addebitata sugli acquisti di beni e servizi e la sua detraibilità, costituita dalla necessità che i beni e servizi siano impiegati per la effettuazione di operazioni (attive) soggette ad imposta. Tale norma, essendo precisa ed incondizionata, risulta immediatamente cogente nell'ordinamento interno, non potendo l'amministrazione finanziaria opporre ad un soggetto passivo una disposizione che deroga al principio della detrazione, quale quella in esame.

Il suddetto principio, poi, è avvalorato dal disposto dell'articolo 168 bis della Direttiva 2006/112/CE, introdotto dall'articolo 1 della Direttiva 2009/162/UE del 22/12/2009. Tale norma illumina ed avvalorata l'interpretazione della problematica in esame nel senso indicato da questa commissione, laddove dispone che *“nel caso di un bene immobile facente parte del patrimonio dell'impresa di un soggetto passivo e da questo destinato all'attività dell'impresa e al proprio uso privato o all'uso del suo personale o, più in generale, a fini estranei a quelli dell'impresa, la detrazione dell'iva sulle spese relative a tale bene è ammissibile, conformemente ai principi di cui agli articoli 167, 168, 169 e 173, soltanto limitatamente alla parte di uso del bene ai fini delle attività dell'impresa del soggetto passivo.”*

L'ordinamento comunitario ha previsto una serie di riduzioni ed esclusioni oggettive della detrazione dell'imposta solo per quanto riguarda alcuni beni e servizi per i quali risulta difficile



stabilire la loro inerenza ed utilizzazione nell'attività esercitata dal contribuente (che il legislatore interno ha recepito nell'art. 19-bis 1, in esame).

In particolare l'art. 176 della Direttiva 2006/112/CE (già art. 17, della sesta Direttiva), ha escluso il diritto alla detrazione per le spese *non aventi carattere strettamente professionale* quali le spese suntuarie, di divertimento o di rappresentanza. Allo stato attuale del diritto comunitario, non esiste, invece, alcun atto del Consiglio che stabilisca spese di altra natura (diversa da quelle sopra indicate) che non diano diritto alla detrazione dell'IVA. Pertanto i casi di indetraibilità stabiliti dall'ordinamento interno, se non rientrano in alcuna delle categorie di deroghe lecite previste dalla direttiva, devono considerarsi incompatibili con le disposizioni della direttiva comunitaria in materia di iva (si veda, a tale proposito, la necessaria rivisitazione da parte del legislatore nazionale di alcune fattispecie di indetraibilità già previste dall'art. 19 bis 1) del d.p.r.. 633/1972, quali l'IVA sulle autovetture e sugli alberghi e ristoranti, incompatibili con la direttiva ed i principi comunitari).⁹

Numerose ed univoche sono, poi, le sentenze della Corte di Giustizia CE che, in sede interpretativa, hanno avvalorato il principio della neutralità del tributo iva. Confronta *ex multis*:

- la sentenza del 21/4/2005 nel procedimento CE-25/03¹⁰, dove la Corte afferma (punto 52) che *“una persona che acquisti o faccia costruire un edificio per abitarvi con la propria famiglia agisce in qualità di soggetto passivo e beneficia, quindi, del diritto alla deduzione dell'imposta, ai sensi dell'art. 17 della sesta direttiva 77/388 (ora art. 168 della Direttiva 2006/112/CE), nel caso in cui utilizzi un locale dell'immobile medesimo quale ufficio ai fini dell'esercizio, ancorchè a titolo accessorio, di un'attività economica ai sensi degli artt. 2 e 4 della direttiva medesima e destini tale porzione dell'immobile al patrimonio della propria impresa”*;
- la sentenza del 14/9/2006 nella causa C-72/05, dove la Corte afferma (punto 20) che *“secondo la logica del sistema introdotto dalla VI Direttiva, le imposte che hanno gravato a monte sui beni e sui servizi impiegati da un soggetto passivo per le sue operazioni soggette ad imposta possono essere dedotte. La deduzione delle tasse a monte è legata alla riscossione delle tasse a valle. Nella misura in cui beni o servizi sono impiegati ai fini di operazioni imponibili a valle, la*

⁹ La giurisprudenza comunitaria ha inoltre consolidato il principio secondo cui le disposizioni che prevedono deroghe al diritto alla detrazione devono essere interpretate restrittivamente. Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 8/1/2002 C-404/99.

¹⁰ Sentenza resa ovviamente prima dell'introduzione nell'ordinamento comunitario dell'art. 168 bis della direttiva 2006/112/CE.



deduzione dell'imposta che ha gravato su di essi a monte si impone per evitare una doppia imposizione. Per contro, qualora beni o servizi acquistati da un soggetto passivo vengano impiegati per esigenze di operazioni esenti o non rientranti nell'ambito di applicazione dell'iva, non può aversi né imposta a valle né deduzione di imposta a monte”;

- la sentenza del 18/12/2008 nella causa C-488/07, dove la Corte afferma (punto 15) che *“secondo costante giurisprudenza, il diritto a detrazione previsto dagli artt. 17 e seguenti della sesta direttiva costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e non può, in via di principio, essere soggetto a limitazioni (sentenza 6 ottobre 2005, causa C-243/03, Commissione/Francia, Racc. pag. I-8411, punto 28 e giurisprudenza ivi citata). Il sistema delle detrazioni è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune di IVA garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA (v., sentenza 22 febbraio 2001, causa C-408/98, Abbey National, Racc. pag. I-1361, punto 24 e giurisprudenza ivi citata)”*.

Queste sentenze della Corte di giustizia CEE affermano tutto il principio di neutralità, in virtù del quale il soggetto passivo del tributo non deve sopportare l'onere dell'IVA, se non nel caso in cui l'imposta riguardi beni o servizi utilizzati dalla *persona medesima per consumi privati o esenti dall'applicazione del tributo e non per l'esercizio di attività imponibili ai fini iva*.

Il diritto alla detrazione dell'iva per l'acquisto di beni e servizi impiegati per l'effettuazione di operazioni imponibili, infine, non può essere oggetto, in linea di principio, a limitazioni, come più volte enunciato dalla Corte di Giustizia CE.¹¹

¹¹ Vedi la sentenza 18/12/2008 nella causa C-488/07 sopracitata e 13/3/2008 nella causa C-437/06, dove la Corte afferma (punti 24-25) che *“il diritto a detrazione costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA, che, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni e che va esercitato per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni imponibili effettuate a monte (v. sentenze 6 luglio 1995, causa C-62/93, BP Soupergaz, Racc. pag. I-1883, punto 18, e 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, Gabalfrisa e a., Racc. pag. I-1577, punto 43). Il sistema di detrazione istituito dalla sesta direttiva è infatti inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche.”*



CONCLUSIONI

La norma contenuta nell'art. 19 bis 1, lettera i), DPR 633/72, che dispone la indetraibilità dell'IVA relativa alle spese di acquisto, locazione, manutenzione, recupero e gestione dei fabbricati a destinazione abitativa non può avere carattere oggettivo, in quanto l'ordinamento comunitario non consente deroghe al principio della detrazione, salvo nei casi espressamente consentiti a cui si è fatto cenno e che non comprendono gli acquisti di beni e servizi relativi ad immobili per civile abitazione. Da ciò consegue inoltre che la norma interna in esame, per essere compatibile con la normativa comunitaria, deve essere necessariamente interpretata, alla luce dei principi generali dell'IVA sopra esposti, nel senso dell'obbligatorietà del riconoscimento del diritto alla detrazione del tributo in ogni caso, quando lo stesso sia riferito all'acquisto di beni e servizi destinati alla effettuazione di operazioni imponibili. La indetraibilità, infatti, può valere solo a fronte della effettuazione di operazioni esenti o non soggette ad imposta, essendo altrimenti contraria all'ordinamento comunitario una norma che disponga la indetraibilità oggettiva dell'IVA laddove sussista invece la destinazione del bene allo svolgimento di una attività economica imponibile.