

Iva

IMMOBILI ABITATIVI

DETRAZIONE dell'IMPOSTA in CASO di USO «STRUMENTALE»

di Gioacchino Pantoni, Claudio Sabbatini e Leonardo Stigliano

QUADRO NORMATIVO

L'art. 19-bis1, co. 1, lett. i), D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF 219A] sancisce l'indetraibilità dei costi di acquisto, locazione, manutenzione e gestione di immobili abitativi, salvo che per le imprese di costruzione o per i soggetti che effettuano locazioni esenti che obbligano l'applicazione del pro-rata.

L'Agenzia delle Entrate, con la R.M. 22.2.2012,

n. 18/E, integra una sua precedente interpretazione contenuta nella R.M. 31.7.2007, n. 196/E, concludendo che gli immobili abitativi utilizzati nell'attività imprenditoriale devono essere trattati, a prescindere dalla classificazione catastale, alla stregua dei fabbricati strumentali per natura, per i quali non sussistono limitazioni alla detrazione.

IVA – INDETRAIBILITÀ OGGETTIVA – NORMATIVA NAZIONALE: l'art. 19-bis1, co. 1, lett. i), D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF 219A], stabilisce, in deroga agli ordinari criteri di detrazione, l'Indetraibilità dell'Iva assolta con riferimento ad operazioni concernenti gli immobili a destinazione abitativa. In particolare, il diritto alla detrazione viene meno in relazione:

- all'acquisto di fabbricati a destinazione abitativa o di porzioni di essi;
- alla locazione dei suddetti immobili abitativi o di porzioni di essi;

- alle spese di manutenzione, recupero o gestione dei medesimi immobili abitativi o di porzioni di essi. L'indetraibilità non si applica;
- alle imprese che hanno ad oggetto esclusivo o principale la costruzione ⁽¹⁾ di tali immobili;
- ai soggetti che pongono in essere locazioni esenti da Iva di cui all'art. 10, co. 1, n. 8), D.P.R. 633/1972 [CFF 210], che comportano l'applicazione del pro-rata. ⁽²⁾ Quest'ultima ipotesi è prevista per evitare penalizzazioni connesse con il concorso di due ipotesi di indetraibilità, ossia quella oggettiva (immobili abi-

(1) Le imprese che effettuano interventi di recupero sono assimilate alle imprese che costruiscono (C.M. 11.7.1996, n. 182, § 5 e C.M. 4.8.2006, n. 27/E, § 1.2). Quindi, l'indetraibilità è applicabile a tutte le imprese immobiliari di compravendita, ma non opera per quelle che costruiscono o «ristrutturano».

(2) Che comporta la riduzione della percentuale di detrazione a norma dell'art. 19, co. 5, D.P.R. 633/1972 [CFF 219] secondo il meccanismo di cui all'art. 19-bis, del medesimo decreto [CFF 219a]. Si deve osservare che il richiamo al n. 8) dell'art. 10, D.P.R. 633/1972, si riferisce solo alle locazioni immobiliari esenti e non anche alle cessioni di fabbricati in esenzione di imposta. La disposizione, tuttavia, dovrebbe intendersi riferita anche ai successivi nn. 8-bis) e 8-ter) del medesimo art. 10, al fine di evitare distorsioni nella detrazione a danno di chi pone in essere anche cessioni di fabbricati esenti da imposta. Si noti, comunque, come questa disposizione, implicitamente, affermi che l'effettuazione di un'attività esente e di un'attività imponibile comporta l'applicazione del solo meccanismo del pro-rata di detrazione, e non anche quella della rettifica. Quanto affermato trova una conferma nella posizione espressa nella C.M. 24.12.1997, n. 328 (p.to 4.1), con la quale il Ministero delle Finanze ha chiarito che i soggetti che operano in regime di pro-rata non sono soggetti all'obbligo di rettifica per eventuali mutamenti di destinazione che si verificano nell'ambito delle operazioni imponibili ed esenti, in quanto la detrazione inizialmente operata prescinde dall'effettivo utilizzo degli stessi beni. In pratica, delle due l'una: o si applica la rettifica della detrazione o si applica il pro-rata (e la rettifica del pro-rata). Di diverso avviso l'Agenzia delle Entrate, che con R.M. 28.3.2008, n. 112/E ha previsto una duplicazione di indetraibilità (per un commento ci sia consentito un rinvio a G. Pantoni e C. Sabbatini, «Cessione di immobili – Rettifica della detrazione e pro-rata generale», ne «La Settimana fiscale» n° 16/2011).

tativi) e quella **soggettiva**, derivante dall'applicazione del pro-rata.

La norma nazionale è in sintonia con le disposizioni della Direttiva 28.11.2006, 2006/112/Ce (si veda *infra*), che prevedono un **generale criterio di esenzione** per le **cessioni** e le **locazioni di beni immobili**: di conseguenza i soggetti passivi che pongono in essere tali operazioni soffrono delle **limitazioni alla detrazione** dell'imposta assolta sugli acquisti.

È intuitiva la **ratio** dell'**indetraibilità** dell'Iva: poiché, relativamente ai fabbricati abitativi, le operazioni «a valle» sono **generalmente esenti**, l'Iva assolta «a monte» (sugli acquisti) **non è detraibile**, secondo il principio generale dell'**indetraibilità** dell'imposta sugli acquisti relativi ad **operazioni esenti** (art. 19, co. 2, D.P.R. 633/1972 [CFF 219]).

È, però, evidente, sulla base di questo principio, che l'imposta «a monte» dovrebbe essere detraibile se l'operazione «a valle» (cessione o locazione) fosse **assoggettata ad imposta**. (3)

Invero, la formulazione letterale della lett. i) del co. 1 dell'art. 19-bis1, D.P.R. 633/1972 non consentirebbe la detrazione in nessun caso, neppure nell'ipotesi di **operazioni attive imponibili** (come nel caso di utilizzo – in forma imprenditoriale – per finalità ricettive degli immobili abitativi; vedi n. 120, Tabella A, Parte Terza, D.P.R. 633/1972 [CFF 521]).

CLASSIFICAZIONE degli IMMOBILI: in più occasioni l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che, ai fini della **distinzione tra fabbricati abitativi e fabbricati strumentali**, assuma rilevanza la loro **categoria catastale**.

In particolare, l'Amministrazione finanziaria ritiene che la **destinazione abitativa** sussista nel caso in cui si tratti di unità immobiliari **catastralmente classificate** o **classificabili** nelle categorie da **A/1 ad A/11**, escluse quelle classificate o classificabili in **A/10** (C.M. 11.7.1996,

n. 182, punto 2). In senso analogo si esprimono la C.M. 4.8.2006, n. 27/E e la R.M. 12.8.2005, n. 119/E).

È chiara in proposito la C.M. 36/1989 (letta a *contrariis*): «**sono oggettivamente strumentali, come precisato dalla Direzione generale del Catasto e dei Servizi tecnici erariali (nota 3/330 del 2 febbraio 1989) i fabbricati classificabili catastalmente nelle categorie B, C, D ed E, nonché nella categoria A/10**».

Dunque, secondo l'Agenzia delle entrate, la **possibilità di detrarre** l'Iva sugli acquisti discende dalla **classificazione catastale e non dalla destinazione** degli immobili (C.M. 1.3.2007, n. 12/E, punto 2).

RISOLUZIONE 18/E/2012 – CASO di SPECIE e CONCLUSIONI delle ENTRATE:

un contribuente aveva richiesto una consulenza giuridica in merito all'**indetraibilità** dell'Iva, sancita dal menzionato art. 19-bis1, co. 1, lett. i), D.P.R. 633/1972, per gli **immobili a destinazione abitativa** utilizzati nell'ambito di un'**attività imprenditoriale di tipo ricettivo**. In particolare, si trattava di immobili utilizzati per lo svolgimento di **attività turistico-alberghiere**, quali affittacamere, gestione di case vacanze, ecc.

L'Agenzia delle Entrate ha affermato che tali immobili – dato l'utilizzo **imprenditoriale** – devono considerarsi alla stregua di **fabbricati strumentali per natura**, a **prescindere** dalla loro **classificazione catastale**.

Ne deriva che le relative **spese di acquisto** e di **manutenzione** sono **ordinariamente detraibili** ai fini Iva, non risentendo dell'applicazione della norma limitativa recata dal predetto art. 19-bis1.

Sul punto, l'Amministrazione finanziaria ha ricordato quanto già osservato con la R.M. 10.8.2004, n. 117/E, con cui aveva chiarito che gli immobili a **destinazione abitativa**, che normalmente generano operazioni **esenti**, danno luogo ad **operazioni imponibili** allorché, secondo la **normativa regionale** di settore, sono destinati ad

(3) Sono assoggettate ad imposta, in deroga al principio generale di esenzione:

- le **cessioni** «effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457 (N.d.A.: *leggasi ora art. 3, lett. c), d) ed f), D.P.R. 380/2001*), entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, e cessioni, per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione, di fabbricati di civile abitazione locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione dei piani di edilizia residenziale convenzionata ovvero destinati ad alloggi sociali come definite dal decreto del Ministro delle infrastrutture, di concerto con il Ministro della solidarietà sociale, il Ministro delle politiche per la famiglia ed il Ministro per le politiche giovanili e le attività sportive del 22 aprile 2008» (art. 10, co. 1, lett. 8-bis), D.P.R. 633/1972, come modificato dall'art. 57, D.L. 24.1.2012, n. 1, conv. con modif. dalla L. 24.3.2012, n. 27);
- le **locazioni** «di aree diverse da quelle destinate a parcheggio di veicoli» e le «locazioni, per le quali nel relativo atto il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione, di fabbricati abitativi, di durata non inferiore a quattro anni, effettuate in attuazione di piani di edilizia abitativa convenzionata, di fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture, di concerto con il Ministro della solidarietà sociale, il Ministro delle politiche per la famiglia ed il Ministro per le politiche giovanili e le attività sportive del 22 aprile 2008 ed escluse le locazioni di fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni effettuate nei confronti dei soggetti indicati alle lettere b) e c) del numero 8-ter) ovvero per le quali nel relativo atto il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione» (art. 10, co. 1, n. 8), D.P.R. 633/1972, come modificato dall'art. 57, D.L. 1/2012).

FISCALITÀ dei FABBRICATI nella DIRETTIVA UE	
Art. 135 Esenzioni a favore di altre attività	<p>1. Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti: (...) j) le cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi pertinenti, diversi da quelli di cui all'articolo 12, paragrafo 1, lettera a); (...) l) l'affitto e la locazione di beni immobili.</p> <p>2. Sono escluse dall'esenzione di cui al paragrafo 1, lettera l), le operazioni seguenti: a) le prestazioni di alloggio, quali sono definite dalla legislazione degli Stati membri, effettuate nel settore alberghiero o in settori aventi funzioni analoghe, comprese le locazioni di campi di vacanza o di terreni attrezzati per il campeggio; b) le locazioni di aree destinate al parcheggio dei veicoli; c) le locazioni di utensili e macchine fissati stabilmente; d) le locazioni di casseforti.</p> <p>Gli Stati membri possono stabilire ulteriori esclusioni dall'ambito di applicazione dell'esenzione prevista al paragrafo 1, lettera l).</p>
Art. 137 Diritto di opzione	<p>1. Gli Stati membri possono accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione delle operazioni seguenti: (...) b) le cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi pertinenti, diverse da quelle di cui all'articolo 12, paragrafo 1, lettera a); (...) d) l'affitto e la locazione di beni immobili.</p> <p>2. Gli Stati membri stabiliscono le modalità di esercizio del diritto di opzione previsto al paragrafo 1.</p> <p>Gli Stati membri possono restringere la portata di tale diritto.</p>

attività del settore turistico-alberghiero. (4)

Infatti, secondo il n. 120), Tabella A, Parte Terza, D.P.R. 633/1972 le prestazioni di alloggio rese nelle strutture ricettive di cui all'art. 6, L. 17.5.1983, n. 217 (5) scontano l'**aliquota del 10%**. L'Agenzia delle Entrate conclude in favore della **detraibilità** dell'Iva assolta «a monte», anche se relativa ad immobili che, sotto il **profilo catastale**, hanno **destinazione abitativa**, quando l'operazione «a valle» sia **assoggettata ad imposta**, ossia quando l'utilizzo sia «strumentale» per lo svolgimento di un'**attività imprenditoriale** nel settore **turistico**.

A tal fine occorre **verificare** – secondo il documento di prassi in commento – se i predetti immobili abitativi, nel momento in cui avvengono gli interventi di ristrutturazione o manutenzione, siano **già destinati all'attività ricettiva** o siano **inequivocabilmente destinati** ad essa.

NORMATIVA COMUNITARIA: per esprimere un commento sul pensiero espresso con la R.M. 18/E/2012, occorre far

riferimento alla citata Direttiva 2006/112/Ce, in quanto le norme comunitarie hanno **efficacia vincolante, diretta e prevalente** sull'ordinamento nazionale e ad esse la legislazione di tutti gli Stati membri **deve fare riferimento** (per tutte si veda Corte cost., Sent. 18.4.1991, n. 168; n. 8.6.1984, n. 170; 11.7.1989, n. 389 e 14.3.2003, n. 62, ma anche la massima della sentenza della Corte di Giustizia Ue, 8.10.1987, in causa C-80/86). Le disposizioni che prevedono l'**esenzione** o l'**imponibilità** delle **operazioni immobiliari** vanno temperate con il **principio di neutralità** dell'imposta – immanente nella disciplina di riferimento, in quanto su di esso si fonda il meccanismo della determinazione dell'imposta dovuta (o dell'eccedenza a credito) – che si attua mediante la **rivalsa dell'Iva «a valle»** e la **detrazione «a monte»**.

Proprio il **diritto alla detrazione**, a fronte di un'operazione imponibile, per consolidata giurisprudenza, **non può** – in via di principio – essere soggetto a **limitazioni** (per tutte si vedano il p.to 28 della Sentenza 6.10.2005,

(4) Ovvvero aventi funzioni analoghe, come le locazioni di campi di vacanza o di terreni attrezzati per il campeggio (art. 135, co. 2, lett. a), Direttiva 2006/112/Ce).

(5) Alberghi, motel, residenze turistico-alberghiere e simili, tra cui rientrano gli esercizi di affittacamere, case ed appartamenti per vacanze, definiti come «immobili arredati gestiti in forma imprenditoriale per l'affitto a turisti, senza offerta di servizi centralizzati, nel corso di una o più stagioni, con contratti aventi validità superiore ai tre mesi consecutivi». La L. 217/1983 è stata abrogata (art. 11, L. 29.3.2001, n. 135), pertanto ora il riferimento deve intendersi fatto al D.P.C.M. 13.9.2002 e alle normative regionali di settore.

in causa C-243/03, il p.to 15 della Sentenza 18.12.2008, in causa C-488/07 e la Sentenza 13.3.2008, in causa C-437/06, della Corte di Giustizia Ue). ⁽⁶⁾

Le **limitazioni** alla **detrazione** sono previste, ai sensi dell'art. 176, Direttiva 2006/112/Ce, per le spese **non** aventi carattere **strettamente professionale**, quali le spese suntuarie, di divertimento o di rappresentanza.

Qualunque **altra deroga** alla detraibilità deve ritenersi **incompatibile** con le disposizioni della Direttiva comunitaria in materia di Iva: la giurisprudenza ha consolidato il principio secondo cui le disposizioni che prevedono **deroghe al diritto alla detrazione** devono essere interpretate **restrittivamente** (Corte di Giustizia Ue, Sentenza 8.1.2002, in causa C-404/99).

Secondo quanto previsto dall'art. 168, Direttiva 2006/112/Ce, infatti, «*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 (...)*».

Il successivo art. 168-bis della medesima Direttiva dispone la **possibilità** di esercitare il diritto alla **detrazione** sugli **immobili** «*soltanto limitatamente alla parte di uso del bene ai fini delle attività dell'impresa del soggetto passivo*». Inoltre, in caso di utilizzo diverso da quello ipotizzato in sede di detrazione, si deve operare la relativa rettifica. ⁽⁷⁾ Non è difficile notare come la norma sovranazionale, precisa ed incondizionata (e pertanto immediatamente applicabile nell'ordinamento interno) consenta la **detrazione**:

- per le **operazioni attive assoggettate ad Iva**;
- in funzione dell'**utilizzo** del bene nell'**attività d'impresa**.

Analoghi principi sono espressi nell'**ordinamento interno**, laddove si introduce il cd. **principio di afferenza**:

«è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assoluta 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».

È chiaro che, leggendo le norme menzionate, **nessun richiamo** è fatto al **dato catastale** dell'immobile, ma esclusivamente all'**effettivo utilizzo** nell'ambito dell'**attività imprenditoriale** (art. 19, co. 1, D.P.R. 633/1972).

PRASSI: alla luce di quanto fin qui esposto, **nessun valore** può essere attribuito alla **prassi** dell'Amministrazione finanziaria che, nel **classificare** gli **immobili**, rinvia alle **risultanze catastali**. È il caso della R.M. 8.4.2009, n. 99/E che, nel **negare** la **detrazione d'imposta** pagata da un'**associazione professionale** sulle spese di **trasformazione** di un'**abitazione in studio**, ha ribadito che «*la distinzione tra immobili a destinazione abitativa e immobili strumentali deve essere operata con riferimento alla classificazione catastale dei fabbricati, a prescindere dal loro effettivo utilizzo*».

Nonostante questo consolidato orientamento interpretativo, in altri documenti si fa – giustamente – **prevalere** il **concetto** di «**utilizzo**» rispetto a quello **catastale**, come ad esempio nella:

- C.M. 1.3.2007, n. 12/E, risposta 9: dall'ambito di **esenzione** previsto dall'art. 10, n. 8), D.P.R. 633/1972 devono ritenersi **escluse**, in conformità a quanto espressamente stabilito dalla normativa comunitaria (art. 135, punto 2, lett. a), Direttiva 2006/112/CE, di **ristruzione**), le **prestazioni di alloggio** effettuate nel **settore alberghiero**, individuato secondo le definizioni degli **ordinamenti interni** dei singoli Stati membri. Pertanto, la **locazione di appartamenti di vacanze** è **assoggettata ad Iva**, con applicazione dell'aliquota del 10%, ai sensi del n. 120), Tabella A, Parte Terza, D.P.R. 633/1972, in base al vigente quadro normativo, ove le **locazioni di immobili**

– continua a pag. 25 –

⁽⁶⁾ Il concetto è fatto proprio anche dalla C.M. 8.6.1997, n. 128, secondo cui il venir meno del meccanismo rivalsa-detrazione aprirebbe lo spazio a fenomeni di cumulo o di duplicazione dell'imposta, con evidente pregiudizio dell'imprescindibile carattere della neutralità del tributo.

⁽⁷⁾ L'art. 168-bis è stato introdotto, con effetto dall'1.1.2011, dalla Dir. 22.12.2009, n. 2009/162/Ue per regolare l'utilizzo promiscuo degli immobili aziendali, cioè anche per finalità extra-imprenditoriali, stabilendo che la detrazione è ammessa nei limiti dell'utilizzo nell'attività economica. Viene in questo modo superato l'indirizzo giurisprudenziale, fissato dalla Corte di Giustizia, Sentenza 21.4.2005, in causa C-25/03 ma anche Corte di Giustizia, Sent. 14.7.2005, in causa C-434/03 e Sent. 17.5.2001, in causa C-322/99, che consentiva al soggetto passivo di decidere se includere o meno tali beni nel patrimonio dell'impresa. Con tale sentenza si consentiva di operare la piena detrazione all'atto dell'acquisto e di riversare, successivamente, l'Iva sugli utilizzi extra-imprenditoriali, con ciò facendo godere al soggetto passivo un vantaggio di tipo finanziario rappresentato dall'iniziale detrazione dell'imposta anche per la quota-parte che sarebbe indebitabile in funzione della destinazione a finalità private (Commissione europea, doc. COM (2007)677 def.). In pratica, a seguito dell'introduzione dell'art. 168-bis (già presente nel nostro art. 19, co. 4, D.P.R. 633/1972), occorre verificare ex ante, vale a dire all'atto dell'acquisto, come l'immobile verrà impiegato (Corte Ue, 30.3.2006, in causa C-184/04), ferma restando la possibilità – ex post – di rettificare la detrazione operata sulla base dell'utilizzo effettivo (in tal modo viene altresì sostituito l'obbligo di fatturazione dell'autoconsumo di servizi con quello della rettifica).

DETRAZIONE d'IMPOSTA per IMMOBILI ABITATIVI

Operazione	Cedente/ locatore	Cessionario/ conduttore	Regime Iva dell'operazione		Riferimento
			«A valle»	«A monte» (detrazione all'acquisto o alla costruzione del bene)	
Locazione	Soggetto pas- sivo Iva	Chiunque (sog- getti passivi Iva e soggetti privati)	Esente	Non ammessa o ammessa con pro- rata	Art. 10, co. 1, n. 8), D.P.R. 633/1972
Locazione, per la quale nel relativo atto il locato- re abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione, di: <ul style="list-style-type: none"> ● fabbricati abitativi, di durata non inferiore a 4 anni, effettuate in attuazione di piani di edilizia abitativa convenzionata; ● fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali co- me definito dal D.M. 22.4.2008 	Soggetto pas- sivo Iva (non necessaria- mente impresa di costruzione o di ripristino)	Chiunque (sog- getti passivi Iva e soggetti privati)	Imponibile (aliquota 10%)	Ammessa (in considerazione dell'imponibilità a valle)	Art. 10, co. 1, n. 8), D.P.R. 633/1972
Cessione da parte di im- prese costruttrici o di ripristino che hanno ul- timato gli interventi da meno di 5 anni	Soggetto pas- sivo Iva	Chiunque (sog- getti passivi Iva e soggetti privati)	Imponibile (aliquote 4, 10 o 21%)	Ammessa (per espressa disposi- zione di legge)	Art. 10, co. 1, n. 8-bis), D.P.R. 633/1972
Cessione, per la quale nel relativo atto il ceden- te abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione e pur- ché, analogamente a quanto visto sopra per le locazioni, l'oggetto del trasferimento sia costitu- ito da fabbricati abitativi locati per almeno 4 anni, in attuazione dei piani di edilizia residenziale convenzionata, ovvero destinati ad alloggi sociali	Soggetto pas- sivo Iva (non necessaria- mente impresa di costruzione o di ripristino)	Chiunque (sog- getti passivi Iva e soggetti privati)	Imponibile (aliquote 4, 10 o 21%)	Ammessa (in considerazione dell'imponibilità a valle)	Art. 10, co. 1, n. 8-bis), D.P.R. 633/1972
Cessione da parte di sog- getti diversi dalle imprese di costruzione o di ripri- stino ovvero per immobili diversi da quelli locati in attuazione di piani di edilizia convenzionata o destinati ad alloggi sociali	Soggetto pas- sivo Iva	Chiunque (sog- getti passivi Iva e soggetti privati)	Esente	Non ammessa o ammessa con pro- rata	Art. 10, co. 1, n. 8-bis), D.P.R. 633/1972

— segue da pag. 23 —

abitativi possano essere qualificate come **attività di tipo turistico-alberghiero**, e attratte nella **specifica normativa Iva** prevista per l'attività propria degli alberghi, motel, esercizi di affittacamere, case ed appartamenti per vacanze, e simili;

- R.M. 31.7.2007, n. 196/E: è stato **riconosciuto il diritto di recuperare l'imposta** inizialmente **non detratta** nel caso in cui il fabbricato, al momento dell'acquisto classificato come abitativo, abbia **successivamente formato oggetto di un cambio di destinazione a residence**, come previsto nel contratto di acquisto;
- R.M. 21.2.2008, n. 58/E: l'Agenzia ha ritenuto che l'**indetraibilità non si renda operante** per l'imposta pagata da una società in relazione alla **ristrutturazione di un fabbricato strumentale per natura** che, al termine dei lavori, sarà destinato ad **abitazioni**, in quanto la **cessione delle medesime entro quattro anni** costituirebbe operazione **imponibile**. Eventuali **limitazioni del diritto alla detrazione**, ha precisato pertanto l'Agenzia, **deriveranno dal regime fiscale delle cessioni e non dall'oggettiva indetraibilità** prevista dall'art. 19-bis1, co. 1, lett. i), D.P.R. 633/1972. (8)

GIURISPRUDENZA: anche la posizione della Corte di Giustizia Ue, i cui principi interpretativi sono da intendersi come **fonte di «diritto vivente»** (Cass., Sez. Unite, 23.12.2008, n. 30057), è quella di far riferimento, ai fini della verifica del diritto alla detrazione, all'**utilizzo del bene, a prescindere dalle classificazioni catastali** dell'ordinamento nazionale. (9)

Si noti la seguente rassegna di Sentenze:

- Corte di Giustizia Ue 21.4.2005, in causa C-25/03, punto 52: è **detraibile l'Iva assolta** sull'acquisto di **immobili ad uso abitativo** destinati all'**esercizio di un'attività economica**;
- Corte di Giustizia Ue 8.5.2003, in causa C-269/00 e 8.3.2001, in causa C-415/98: è **detraibile l'Iva** sull'acquisto di un **immobile utilizzato promiscuamente** per fini privati ed imprenditoriali, a condizione che l'utilizzo per **fini privati** (autoconsumo) sia **tassato**; (10)
- Corte di Giustizia Ue 11.7.1991, in causa C-97/00 e 4.10.1995, in causa C-291/92: è **facoltà del soggetto passivo che acquista un immobile di decidere** la sua

destinazione come patrimonio privato o patrimonio aziendale. Se il bene rientra nel **patrimonio aziendale**, la detrazione è effettuata **in funzione dell'utilizzo imprenditoriale**;

- Corte di Giustizia Ue 14.9.2006, in causa C-72/05, punto 20: «**secondo la logica del sistema**» Iva «**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 tali beni o servizi sono impiegati ai fini di operazioni imponibili a valle, la deduzione dell'imposta che ha gravato su di essi a monte si impone per evitare una doppia imposizione**».

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE: come correttamente afferma la R.M. 18/E/2012, è **detraibile l'Iva** sulle spese per l'**acquisto**, la **locazione** (anche finanziaria), la **manutenzione**, il **recupero** e la **gestione di abitazioni**, se sostenute su **immobili di imprese operanti nel settore turistico-ricettivo**, quali affittacamere, case e appartamenti per vacanze, residence, bed & breakfast e agriturismo. Si tratta, infatti, di immobili utilizzati per lo svolgimento della propria attività (e quindi **strumentali per destinazione**, essendo **necessari** per lo svolgimento dell'attività) che genera **operazioni assoggettate ad Iva**. Conformi: Cass. 15.6.2001, n. 8129; R.M. 8.8.2002, n. 321/E; R.M. 12.8.2005, n. 119/E. Questo concetto dovrebbe riverberare effetti anche in sede di **rivendita** (imponibilità o esenzione?), ma sul punto la R.M. 18/E/2012 **non si esprime**.

Con riferimento alla **prevalenza dell'utilizzo** rispetto alle risultanze catastali, il documento di prassi chiarisce che gli **immobili abitativi** utilizzati dal «**soggetto passivo nell'ambito di un'attività di tipo ricettivo che comporti l'effettuazione di prestazioni di servizi imponibili ad Iva, debbano essere trattati, a prescindere dalla classificazione catastale, alla stregua dei fabbricati strumentali per natura**». Da quanto detto si giunge alla conclusione che l'**indetraibilità** disposta dalla lett. i) dell'art. 19-bis1, D.P.R. 633/1972, **non ha carattere oggettivo**: la norma deve essere **interpretata alla luce dei principi dell'Iva**, secondo cui la **detrazione è ammessa ogniqualvolta** gli acquisti di beni e servizi siano **destinati all'effettuazione di operazioni imponibili**.

(8) Si noti come venga implicitamente affermato che il divieto alla detrazione (art. 19-bis1, co. 1, lett. i), D.P.R. 633/1972) debba essere temperato con il principio di neutralità (art. 19, co. 1, stesso decreto) immanente nel sistema impositivo Iva.

(9) Del resto, per avere una applicazione uniforme dell'Iva in tutti i Paesi europei non è possibile far riferimento ad interpretazioni della norma, in merito all'esenzione o alla detrazione, sulla base del diritto interno. La Corte di Giustizia Ue è guidata dal principio dell'«autonomia», in base al quale essa procede a riconoscere un significato proprio ai concetti giuridici che utilizza o interpreta, non necessariamente coincidente con quello assunto dai medesimi concetti in ambito domestico.

(10) La misura della detrazione e la tassazione dell'autoconsumo sono stati modificati dall'art. 168-bis, Dir. 2006/112/Ce (si veda nota n. 7).