



ASSOCIAZIONE ITALIANA DOTTORI COMMERCIALISTI
COMMISSIONE NORME DI COMPORTAMENTO
E DI COMUNE INTERPRETAZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA

NORMA DI COMPORTAMENTO N. 174

Diritto di detrazione Iva per le società immobiliari

MASSIMA

Il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) assolta da una società per l'acquisto di uno o più immobili destinati alla locazione, oltre che per il sostenimento delle relative spese di gestione, è strettamente collegato alla qualità di soggetto passivo di imposta di detta società ed all'assoggettamento ad IVA dei relativi introiti, effettivi o potenziali, derivanti da attività svolte con carattere di stabilità.

*** * ***

Le disposizioni nazionali in materia di IVA sono frutto della trasposizione, nell'Ordinamento italiano, della direttiva comunitaria 2006/112/CE (in seguito la "Direttiva"), adottata a risultanza del riordino di altre precedenti direttive, in particolare la 77/388/CE, c.d. Sesta Direttiva.

Ne consegue che le disposizioni e le nozioni previste dalla legislazione nazionale nel D.P.R. 26 Ottobre 1972 n. 633 (in seguito: "legge IVA"), devono essere interpretate in conformità alle corrispondenti disposizioni e nozioni comunitarie avuto riguardo al carattere di assoluta prevalenza delle seconde sulle prime.

Per apprezzare la liceità della detrazione dell'IVA assolta sui costi sostenuti nell'ambito della gestione di uno o più immobili diventa dunque essenziale esaminare, nell'ottica appena descritta, le nozioni di:

1. soggetto passivo di imposta in relazione all'esercizio di una attività economica;
2. diritto alla detrazione dell'imposta assolta ("a monte") sugli acquisti di beni e servizi.

Giova inoltre ricordare che, laddove la società immobiliare effettui operazioni attive esenti da Iva ai sensi dell'art. 10 della Legge Iva, la detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti avverrà comunque solo nella misura risultante dal c.d. "pro-rata di detraibilità" di cui all'art. 19-bis della Legge Iva.

In merito al primo punto, afferente alla nozione di soggetto passivo d'imposta correlato all'attività svolta, l'art. 4 della legge IVA stabilisce che, ai fini di detta imposta, l'esercizio di impresa che qualifica "soggetto passivo" chiunque lo svolga, si manifesta:

- sia in caso di svolgimento abituale di attività agricole e commerciali rispettivamente ai sensi degli articoli 2135 e 2195 c.c. anche se non organizzate in forma di impresa;
- sia in caso di attività di prestazione di servizi che, se pur non qualificabili come "commerciali" ai sensi del predetto art. 2195 c.c., sono condotte in forma di impresa.

Lo stesso art. 4 precisa che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da società¹ e altri enti ivi menzionati si considerano "*in ogni caso*" effettuate nell'esercizio di impresa qualificando, in tal modo, soggetti passivi le medesime società ed enti innanzi ricordati indipendentemente dalla natura e dalle modalità proprie delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate.

Dopo avere precisato la sussistenza dell'esercizio di impresa e della natura commerciale delle attività ivi elencate, il comma 5 del ripetuto art. 4 nega il requisito della commercialità – ma solo in determinate e particolari situazioni² - alla gestione di unità immobiliari c.d. "abitative" catastalmente classificabili nella categoria "A" ad esclusione di quelle appartenenti alla categoria "A/10"(Uffici) che, invece, continuano a mantenere sempre natura "commerciale".

Anche in base alla normativa comunitaria e alla giurisprudenza della Corte di Giustizia l'attività abituale di locazione di una o più unità immobiliari, svolta da una società, conferisce a quest'ultima la qualificazione di soggetto passivo ai fini IVA, quale destinatario dei diritti e dei doveri previsti dalla normativa nazionale in commento.

¹ Società S.n.c., S.a.s., S.r.l., S.p.A. e S.a.p.A. come previste dal Codice Civile

² L'articolo 4, quinto comma lettera a) della Legge Iva dispone, infatti, che non è considerata attività commerciale "il possesso e la gestione di unità immobiliari classificabili nella categoria catastale A (escluso A/10, ndr), da parte di società o enti, qualora la partecipazione ad essi consenta, gratuitamente o verso corrispettivo inferiore al valore normale, il godimento personale o familiare dei beni stessi ..."

Detta conclusione è peraltro sorretta dalla prevalente disposizione recata dall'art. 9 della Direttiva che, con riferimento alla questione in predicato, così recita:

“Si considera “soggetto passivo” chiunque esercita in modo indipendente ed in qualsiasi luogo, un’attività economica, indipendentemente dallo scopo e dai risultati di detta attività”.

E ancora:

“Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità”³.

Ad integrazione e interpretazione di dette disposizioni comunitarie, la Corte di Giustizia ha statuito che, ai fini IVA, il requisito della ***“indipendenza”*** nello svolgimento dell’attività economica non viene meno neppure nel caso di una locazione immobiliare fatta da un soggetto passivo ad una impresa da egli stesso controllata persino nell’ipotesi in cui egli sia anche, nel contempo, amministratore di quest’ultima.

Di conseguenza non può essere messo in discussione il requisito di indipendenza di una società che dia in locazione uno o più immobili ad altre società da essa direttamente o indirettamente controllate indipendentemente dalla coincidenza o meno dei rispettivi organi amministrativi.⁴

Ai fini della qualificazione di soggetto passivo, risultano ininfluenti le circostanze che egli svolga o meno un’attività isolata, ovvero plurima, di acquisto e locazione di uno o più immobili e che detta locazione sia rivolta a terzi ossia “al mercato”, ovvero ad altri soggetti comunque correlati con il soggetto locatore dell’immobile.⁵

E’ stato anche chiarito che “l’analisi delle nozioni di soggetto passivo e di attività economica mette in rilievo l’ampiezza della sfera di applicazione di quest’ultima nozione (attività economica) ed il suo carattere obiettivo, nel senso che l’attività viene considerata di per sé indipendentemente dai suoi scopi o dai suoi risultati”.⁶

Ne consegue che qualsiasi soggetto passivo, che svolga una attività economica nel senso riferito dalla Direttiva, deve assoggettare ad IVA gli atti di cessioni di beni e di prestazione di servizi da

³ Cfr. Sentenza Corte di Giustizia 26 Settembre 1996, C-230/94 Enkler, P. 2, 22

⁴ Cfr. Sentenza Corte Giustizia 27 Gennaio 2000, C-23/98, Heerma, p. 17 e 18;

Contra, Corte Cassazione 3 Ottobre 2007 n. 20716; 4 Febbraio 2005 n. 2300

⁵ Cfr. in tal senso le stesse sentenze Corte di Giustizia indicate alle note (3) e (4). In senso contrario, cfr. fra le altre, le sentenze della Corte di Cassazione 17 Febbraio 2006, n. 3518, 5 Maggio 2006 n. 10353 e 27 Luglio 2007 n. 16730, tenuta comunque presente la prevalenza delle prime sulle seconde.

⁶ Cfr. in tal senso la sentenza Corte Giustizia 21 Febbraio 2006, C-255/02, Halifax, p. da 55 a 60

egli compiuti “a valle” nello svolgimento di detta attività, salvi gli specifici casi di esenzione previsti dalla legge in conformità alle disposizioni del suddetto art. 4 legge IVA, interpretati in adeguamento alle disposizioni della Direttiva.

Relativamente al secondo punto, concernente il diritto alla detrazione dell’IVA assolta sull’acquisto di beni e servizi, l’art. 19 della legge IVA afferma che *“è detraibile dall’ammontare dell’imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell’imposta assolta o dovuta dal soggetto passivoin relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell’esercizio di impresa arte o professione”*.

Al riguardo occorre rammentare dapprima che, a sua volta, la nozione di *esercizio di impresa* deve essere intesa come *“attività economica svolta dal soggetto passivo di imposta, comprensiva dello sfruttamento di un bene finalizzato a ricavarne introiti con carattere di stabilità”* ai sensi dell’art. 9 della Direttiva, per poi *correlare* detta nozione alle disposizioni dettate dall’art. 168 della Direttiva stessa, che così recita:

***“Nella misura in cui i beni e i 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 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*”**

A risultanza degli effettuati richiami normativi nazionali e comunitari e delle ricordate statuizioni della Corte di Giustizia, non può porsi in dubbio che una società, proprietaria o comunque detentrica di una o più unità immobiliari date in locazione a terzi, costituisca “soggetto passivo” ai fini IVA con dovere di applicazione dell’imposta, ove dovuta, sui corrispettivi ricevuti da detta attività (“a valle”) e, perciò stesso, anche con diritto alla detrazione dell’imposta assolta (“a monte”) sugli acquisti di beni e servizi in conformità alle disposizioni dettate dagli articoli 167 e seguenti della Direttiva nonché all’univoca interpretazione adeguatrice dell’art. 19 della legge IVA.

Risulta infine acclarato che, ai fini della detrazione d’imposta, la richiesta condizione di “inerenza” delle operazioni compiute “a monte” è riferita unicamente alle operazioni compiute a valle, soggette ad imposta.

Risultano pertanto infondate altre asserite cause di preclusione di detta detrazione di imposta quali, ad esempio, l’unicità dell’operazione compiuta nell’ambito di un gruppo societario (e come tale non aperta al mercato) o il mancato inserimento dell’operazione “in una specifica attività

imprenditoriale diversa da quella immobiliare ovvero in una serie di altre operazioni similari, di acquisto, di vendita, di locazione, di ristrutturazione, eccetera”.⁷

Ne consegue che l’eventuale disconoscimento della natura imprenditoriale di una società che svolga mera attività di gestione immobiliare non può autorizzare il riconoscimento della sua soggettività di imposta solo con riferimento alle operazioni da essa compiute “a valle” e, nel contempo, negare il suo diritto alla detrazione dell’Iva assolta sulle operazioni compiute “a monte” afferenti all’attività medesima⁸.

A tale proposito giova richiamare qui la chiara posizione assunta dalla Corte di Giustizia che conferma il diritto alla detrazione dell’imposta assolta “a monte” sulle spese sostenute persino per i soli atti prodromici e preparatori allo svolgimento di una futura attività economica (fra le quali il rilevante acquisto di un immobile) da parte di un soggetto d’imposta che poi, per sopravvenuti motivi di economia o comunque ostativi alla programmata attività, non l’abbia mai neppure concretamente iniziata⁹.

*** * ***

Così riassunte le nozioni:

- di soggetto passivo e di indipendenza dello stesso;
- di attività economica e di diritto alla detrazione;

appare indubitabile che, in assenza di abuso (rectius: elusione) fondato sui requisiti statuiti dalla Corte di Giustizia, una società svolgente la gestione di uno o più immobili dalla quale percepisca abitualmente affitti attivi ancorché da parti ad essa correlate (quali altre società del gruppo di appartenenza o soci delle stesse):

- costituisca comunque soggetto passivo di imposta;
- svolga una attività economicamente rilevante assoggettabile ad Iva;
- abbia diritto alla detrazione dell’Iva assolta sulle spese sostenute “a monte” per la predetta gestione immobiliare.

Quanto alla nozione di abuso delle disposizioni di legge ed al relativo ambito di applicazione è necessario fare riferimento alle statuizioni della Corte di Giustizia la quale considera il principio del

⁷ Cfr. ancora le conformi sentenze comunitarie e le contrarie sentenze nazionali richiamate nelle note (5) e (6)

⁸ Cfr. la chiara lettera dell’art. 168, lett. “a” della direttiva; Contra v. Corte Cassazione 23/1/2008 n° 1421.

⁹ Cfr. in tal senso le sentenze Corte di Giustizia 29 Febbraio 1996, C-110/94, INZO, dispositivo, nonché 14 Febbraio 1985, C-268/83, Rompelman, p. 22 e 23.

divieto di abuso alla stregua di una clausola generale la quale, ancorché non scritta, deve considerarsi immanente nella disciplina dell'IVA dettata dalla Direttiva¹⁰.

Al riguardo appare utile precisare che la sussistenza di pratiche abusive può essere individuabile solo nell'ambito delle *operazioni* compiute dal soggetto passivo e non anche con riferimento alla sua qualificazione giuridica soggettiva, sia essa individuale o societaria¹¹.

Deve dunque essere respinto qualsiasi tentativo di configurare, quale pratica abusiva, la costituzione di una forma societaria per lo svolgimento di attività commerciali, così come qualificate ai fini IVA, e, dunque, anche per lo svolgimento della mera attività di locazione di uno o più immobili.

¹⁰ Cfr. in tal senso la suddetta sentenza Corte di Giustizia Halifax, p. 69 e 70 e la circolare Agenzia Entrate n° 67/E del 13 dicembre 2007, par. 4, 8° capoverso.

¹¹ Cfr. nuovamente le sentenze Corte di Giustizia Halifax già citata, punti 55 e 57 nonché la sentenza 21 Febbraio 2008, C-425, Part Service S.r.l.