

Giurisprudenza

## Immobili uso impresa, detrazione Iva e parità di trattamento

24 Aprile 2009

La Corte di Giustizia si è pronunciata sulla compatibilità della disposizione con il principio generale del diritto Ue



Con la sentenza resa nel procedimento C-460/07, la Corte di Giustizia Ue ha chiarito, in materia di esercizio del diritto a detrazione Iva, che gli articoli 17, n. 2, lett. a), e 6, n. 2, lett. a) della sesta direttiva in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari non pregiudicano il principio generale di diritto comunitario della parità di trattamento. Infatti tali disposizioni possono conferire ai soggetti passivi, tramite il meccanismo del diritto alla detrazione integrale e immediata dell'imposta sul valore aggiunto dovuta a monte per la costruzione di un immobile a uso misto e la successiva tassazione scaglionata di tale imposta sull'utilizzo privato del detto immobile, un beneficio finanziario rispetto a chi non sia soggetto passivo e ai soggetti passivi che utilizzino il loro immobile soltanto a fini abitativi privati.

Inoltre è stato chiarito che l'articolo 87, n. 1, Ce deve essere interpretato nel senso che non osta a un provvedimento nazionale che attui l'articolo 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva e che preveda che il diritto a detrazione Iva dovuta a monte sia limitato ai soggetti passivi che realizzino operazioni soggette ad imposta, esclusi quelli che effettuino esclusivamente operazioni esenti, in quanto tale provvedimento nazionale può conferire un beneficio finanziario ai soli soggetti passivi che realizzino operazioni soggette a imposta.

## **L'oggetto della controversia**

La controversia che ha portato all'odierna pronuncia dei giudici europei è insorta tra una contribuente austriaca e le autorità fiscali dello stesso Paese sul diritto a detrazione Iva assolta a monte, negli anni 2002 e 2003, per le spese di costruzione di un edificio integralmente destinato dalla contribuente all'impresa, ma, in parte, impiegato per fini privati. Nel periodo compreso tra novembre 2002 e giugno 2004, la contribuente, infatti, ha costruito una casa unifamiliare con piscina che, dal 2003, ha utilizzato a fini abitativi privati, fatta eccezione per una parte, corrispondente all'11 per cento circa dell'edificio, che ha concesso in locazione a fini professionali. La contribuente ha destinato integralmente l'immobile alla sua impresa e ha chiesto la detrazione di tutte le imposte fatturate a monte per la costruzione dell'edificio.

## **Il contesto normativo di riferimento**

Per quanto riguarda il contesto normativo in cui si è sviluppata la controversia, rileviamo come, in ambito comunitario, secondo l'articolo 2 della sesta direttiva, sono soggette a Iva le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del Paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale per ricavarne introiti con un certo carattere di stabilità. L'articolo 6, n. 2, primo comma, lett. a) della sesta direttiva assimila poi a una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso l'uso di un bene destinato all'impresa per l'uso privato del soggetto passivo o per l'uso suo personale o, più generalmente, a fini estranei alla sua impresa qualora detto bene abbia consentito una deduzione totale o parziale dell'Iva. L'articolo 17 della direttiva dispone, infine, che il diritto a deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile. Inoltre nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette a imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore l'Iva dovuta o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo. Infine, per quanto riguarda i beni ed i servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a deduzione sia per operazioni che non conferiscono tale diritto, la deduzione è ammessa soltanto per il pro-rata Iva relativo alla prima categoria di operazioni.

## **La normativa austriaca**

Per ciò che concerne la normativa di settore austriaca, è previsto che gli immobili a uso misto possono essere destinati integralmente all'impresa e che l'utilizzo di parti dell'edificio a fini abitativi privati configura una operazione esente secondo l'articolo 13, parte B, lett. b), primo comma, della sesta direttiva Iva, escludendo in tal modo le detrazioni. Dalla decisione di rinvio risulta che il legislatore austriaco, con tale disciplina, intende mantenere l'esclusione delle detrazioni Iva per le parti di edifici utilizzate a fini abitativi privati, pur riconoscendo la possibilità di destinare

integralmente un immobile misto all'impresa. Dunque, dopo aver constatato che, contrariamente all'articolo 17, n. 2, della sesta direttiva, la normativa austriaca non consente la detrazione completa e immediata dell'Iva relativa alle spese di costruzione di un immobile a uso misto, integralmente destinato a una impresa, il giudice del rinvio, interessato dalla controversia tra la contribuente austriaca e il fisco del suo Paese, si è rivolto ai giudici europei per porre al loro vaglio la compatibilità di tale disposizione con il principio generale di diritto comunitario della parità di trattamento.

### **La posizione degli eurogiudici**

La Corte di giustizia dell'Unione europea ha innanzitutto ricordato che secondo giurisprudenza comunitaria costante, in caso di utilizzo di un bene di investimento per fini professionali e privati, l'interessato ha la possibilità di scegliere, ai fini Iva, o di inserire il bene medesimo integralmente nel patrimonio della propria impresa, o di conservarlo integralmente nel proprio patrimonio privato escludendolo in tal modo completamente dal sistema Iva, ovvero di inserirlo nella propria impresa solamente a concorrenza dell'utilizzo professionale effettivo. Se il soggetto passivo decide di trattare beni d'investimento utilizzati tanto per fini professionali quanto per fini privati come beni d'impresa, l'Iva dovuta a monte sull'acquisto di questi beni è in via di principio integralmente e immediatamente detraibile. Tuttavia, hanno proseguito i giudicanti, discende dall'articolo 6, n. 2, primo comma, lett. a), della sesta direttiva che, qualora un bene destinato all'impresa abbia consentito una detrazione integrale o parziale dell'Iva versata a monte, il suo utilizzo per esigenze private del soggetto passivo, o per finalità estranee alla sua impresa, è assimilato a una prestazione di servizi fornita a titolo oneroso. Tale utilizzo, che costituisce quindi una operazione soggetta a imposta secondo l'articolo 17, n. 2, della direttiva, è, a norma dell'articolo 11, parte A, n. 1, lett. c), tassato in base all'entità delle spese sostenute per prestare i servizi.

### **Diritto di detrarre e versare l'Iva**

Pertanto, un soggetto passivo che decide di destinare la totalità di un edificio alla propria impresa e utilizza una parte di questo edificio a fini privati ha, da un lato, il diritto di detrarre l'Iva versata a monte sulla totalità delle spese di costruzione del detto edificio e, dall'altro, l'obbligo corrispondente di versare l'Iva sull'importo delle spese sostenute per l'esecuzione del detto utilizzo. I magistrati comunitari hanno chiarito che, assimilando l'utilizzo privato di un bene destinato dal soggetto passivo alla sua impresa ad una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, l'articolo 6, n. 2, primo comma, lett. a), della sesta direttiva mira, da un lato, a garantire la parità di trattamento tra il soggetto privato, che ha potuto detrarre l'Iva sull'acquisto o sulla costruzione del detto bene, e il consumatore finale, che acquista il bene pagando l'Iva, impedendo che il primo

approfitti di un vantaggio indebito rispetto al secondo, e, dall'altro, ad assicurare la neutralità fiscale garantendo corrispondenza tra la detrazione Iva a monte e la riscossione dell' imposta a valle. Ne consegue che gli articoli 17, n. 2, lett. a), e 6, n. 2, lett. a), della sesta direttiva non pregiudicano il principio generale del diritto comunitario della parità di trattamento. In proposito i giudici comunitari hanno dunque concluso che gli articoli 17, n. 2, lett. a), e 6, n. 2, lett. a), della sesta direttiva in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari non pregiudicano il principio generale di diritto comunitario della parità di trattamento in quanto tali disposizioni possono conferire ai soggetti passivi, tramite il meccanismo del diritto alla detrazione integrale e immediata dell'Iva dovuta a monte per la costruzione di un immobile a uso misto e la successiva tassazione scaglionata di tale imposta sull'utilizzo privato del detto immobile, un beneficio finanziario rispetto a coloro che non siano soggetti passivi e ai soggetti passivi che utilizzino il loro immobile soltanto a fini abitativi privati.

### **Gli aiuti concessi dagli Stati**

Per quanto concerne, infine, l'articolo 87, n. 1, Ce, secondo cui sono incompatibili con il mercato comune, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza, i giudici europei hanno innanzitutto precisato come la qualificazione di aiuto secondo l'articolo 87, n. 1, CE richiede che sussistano tutti i presupposti previsti da tale disposizione ovvero deve trattarsi di un intervento dello Stato o effettuato mediante risorse statali; deve poter incidere sugli scambi tra gli Stati membri; deve concedere un vantaggio al suo beneficiario e deve falsare o minacciare di falsare la concorrenza. Il diritto Iva dovuta a monte, nonché l'eventuale corrispondente beneficio finanziario per i soggetti passivi che effettuino operazioni soggette a imposta, discendono direttamente dall'articolo 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva. Gli Stati membri sono tenuti a recepire nel proprio ordinamento nazionale e quindi la limitazione del diritto a detrazione dell'Iva dovuta a monte alle sole operazioni soggette a imposta è parte integrante del sistema Iva istituito con la normativa comunitaria che deve essere attuata in modo uniforme da tutti gli Stati membri. La conseguenza è che non sussiste la condizione di un intervento statale, così che l'articolo 87, n. 1, CE non può trovare alcuna applicazione.

L'articolo 87, n. 1, CE deve essere interpretato quindi nel senso che non osta ad un provvedimento nazionale che attui l'articolo 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva che preveda che il diritto a detrazione dell'Iva dovuta a monte sia limitato ai soggetti passivi che realizzino operazioni soggette a imposta, esclusi quelli che effettuino esclusivamente operazioni esenti. Così facendo il provvedimento nazionale può conferire un beneficio finanziario ai soli soggetti passivi che

realizzino operazioni soggette a imposta.

di

**Mauro Di Biasi**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/immobili-uso-impresa-detrazione-iva-e-parita-trattamento>