

ANCORA SU MANUTENZIONI DI IMMOBILI, DETRAZIONE IVA DA PARTE DELL'INQUILINO PER LAVORI DI COMPETENZA DEL PROPRIETARIO, ED "OPERAZIONI PERMUTATIVE"

di Monica SECCO, Raffaello LUPI

Negare la detrazione o accertare una operazione permutativa?
(Monica Secco)

Sul precedente numero 4 di Dialoghi 2007 sono state commentate due sentenze sulle manutenzioni straordinarie, effettuate dall'inquilino, ma contrattualmente spettanti al proprietario e per le quali la cassazione ha quindi escluso la detrazione IVA.

A ben guardare, però, se il locatario sostiene un costo che spetterebbe al proprietario, è come se stesse pagando in natura una parte del canone di locazione. Ne discende che la Corte di Cassazione nella seconda sentenza, avrebbe potuto impostare diversamente la questione, facendo leva sul concetto di "operazioni permutative" (art.11 decreto IVA), di cui diremo più avanti. Ove venga infatti accertato che esiste una compensazione fra il canone di locazione (minore) in quanto compensato dalle spese di manutenzione effettuate dal conduttore, dovrebbero infatti scattare altri correttivi, diversi dal disconoscimento della detrazione; invece di negare la deduzione dell'IVA in capo al conduttore, per asserita mancanza di inerenza del costo, la soluzione corretta da adottare ai fini IVA sarebbe quella dell'omessa fatturazione da parte del proprietario.

Infatti in tale ipotesi trova applicazione l'art. 11 del DPR 633/72 sulle operazioni permutative e la *datio in solutum* il quale prevede che l'imposta sia applicata separatamente su entrambe le operazio-

ni. Il locatore dovrebbe fatturare l'intero canone tenendo conto delle spese di manutenzione, mentre il conduttore dovrebbe fatturare al locatore le spese di manutenzione essendo queste effettuate quale pagamento in natura del canone di locazione.

Seguendo il disposto dell'art. 11, l'inerenza in capo al conduttore delle spese di manutenzione è sempre certa in quanto sostenute per estinguere una precedente obbligazione verso il proprietario.

La soluzione adottata dalla Corte (non inerenza delle spese di manutenzione in quanto corrispettivo del canone di affitto e quindi indeducibilità) non trova alcuna base normativa, né conforto nella logica dell'IVA; nel caso in cui entrambi i soggetti coinvolti nell'operazione siano soggetti passivi di imposta, la mancata detrazione IVA si risolve in una indebita penalizzazione, deviante rispetto allo spirito del tributo; appare quindi semplicistica l'affermazione della sentenza, secondo cui *“la detrazione delle spese da parte del locatario, con il conseguente recupero da parte di quest'ultimo dell'IVA versata, si risolve in un'operazione causativa di effetti elusivi di imposte”*.

Un esempio numerico può spiegare meglio:

A) Proprietario-locatore

B) Soggetto conduttore

Canone di affitto convenuto 80

Spese di manutenzione “compensative” sostenute dal conduttore 20

Vediamo le due distinte ipotesi di inquadramento – IVA, a seconda che si neghi la detrazione o si accerti una operazione permutativa.

1) Senza applicazione dell'art. 11 (compensazione del canone di affitto si fattura 80)

Proprietario: Debito IVA su 80

Affittuario: Credito IVA su 100 (Canone di affitto 80 + Acquisto manutenzioni 20)

2) Applicazione dell'art. 11 del DPR 633/72 (Fattura canone di affitto 100)

Proprietario: Debito IVA su 80 (Canone di affitto 100 – Fattura spese di manutenzione 20)

Affittuario: Credito IVA su 100 (Canone di affitto 100 + Acquisto manutenzioni 20 – 20 Fatturazione spese di manutenzione ai sensi dell'art. 11)

3) Applicazione del principio stabilito dalla corte di Cassazione
Proprietario: Debito IVA su 80
Affittuario: Credito IVA su 80 (Canone di affitto 80 + Acquisto manutenzioni indeducibili 20).

Come si può notare dall'esempio numerico proposto l'applicazione a soggetti IVA della normativa relativa alle operazioni permutative conduce al medesimo risultato della "compensazione" del canone di affitto (questo ovviamente nel caso in cui non vi siano condizioni soggettive di in detraibilità dell'IVA per effetto di *pro rata*). La soluzione proposta dalla Corte invece comporta un aggravio di costo di 20 non previsto e non disciplinato dal sistema IVA.

La soluzione prospettata dalla Corte ha il solo pregio di ristabilire la corretta liquidazione IVA in capo al conduttore solo nel caso in cui il locatore sia un privato. In quest'ultimo caso infatti l'IVA riaddebitata dal conduttore al locatore non sarebbe per quest'ultimo detraibile. Solo ed esclusivamente in questo caso l'applicazione della compensazione del canone comporterebbe una operazione elusiva (detrazione dell'IVA sui costi di manutenzione di 20, non fatturati al conduttore).

In entrambi i casi, comunque, formalmente si verificherebbe una omessa fatturazione, da parte del conduttore, che dovrebbe addebitare al locatore l'IVA sulle spese sostenute a suo beneficio.

Operazioni permutative IVA e riflessi processuali (RL)

Convengo che concettualmente l'impostazione proposta da Monica Secco è suggestiva, e si inserisce in una più ampia tendenza a contrastare la "non ineranza" IVA non tanto sotto il profilo dell'in detraibilità dell'imposta sull'acquisto, quanto sull'omessa fatturazione di una operazione di autoconsumo o "permutativa" *ex art. 11* (questa tendenza, su Dialoghi, è spesso la cornice degli interventi su Dialoghi di Massimiliano Giorgi).

Questo correttivo opererebbe sia quando il proprietario dell'immobile è un imprenditore sia quando egli è un privato, e soprattutto

to in quest'ultimo caso sarebbe efficace. Quando infatti un determinato soggetto effettua una prestazione (pagamento delle spese di manutenzione da parte del conduttore) in luogo dell'ordinario corrispettivo, deve addebitare l'imposta alla controparte. Il conduttore, insomma, paga un costo della controparte, e dovrebbe addebitargli la relativa imposta sul valore aggiunto. Nell'IVA, per quanto riguarda le operazioni permutative (totali o parziali), ognuno fattura alla controparte il valore della prestazione resa, aggiungendo appunto il tributo (l'imponibile è stato già pagato al fornitore del servizio di manutenzione), con detrazione dell'IVA). L'imposta addebitata dal conduttore non sarebbe detraibile per i proprietari operanti fuori dall'esercizio di imprese (salvi ulteriori limiti alla detrazione per gli immobili "non strumentali", ad esempio "civili").

Quanto precede merita però due osservazioni, la prima processuale e la seconda sostanziale.

Sul piano processuale ritengo infatti si possa comprendere la cassazione, di fronte alla quale la controversia era già arrivata impostata in un certo modo; anzi si può probabilmente escludere che questa linea di difesa del contribuente fosse prospettata, stando a quanto risulta dagli atti. Qui si riaffaccia la matrice amministrativistica del diritto tributario, in cui il giudice non può variare il titolo giuridico della pretesa erariale; nel caso di specie il fisco aveva chiesto una certa somma al locatore per indebita detrazione, e questa doveva rimanere la materia del contendere.

Immaginiamo ora che il contribuente avesse specificamente eccepito questa linea di difesa. In proposito, appare arduo immaginare una cassazione, o un qualsiasi giudice, che annulla la pretesa erariale affermando solo perché essa avrebbe dovuto essere formulata secondo una argomentazione giuridica diversa, ma che conduceva al medesimo risultato, sulla medesima operazione e per le stesse ragioni economiche. È vero che nel processo tributario, specie di impugnazione di atti, non si discute se l'imposta accertata sia dovuta per una ragione purchessia, ma si discute se essa sia o meno dovuta secondo la motivazione indicata nell'atto (LUPI, *Diritto tributario, Parte generale*, Giuffrè, 2005, 233); in questo caso però la pretesa erariale dovrebbe essere annullata solo perché qua-

lificata in termini di “indebita detrazione” anziché di “omessa fatturazione”; è probabile in proposito che i giudici, in genere sostanzialisti, ritengano che “invertendo l’ordine dei fattori il prodotto non cambia”, e trovino qualche espediente argomentativo per evitare l’annullamento della rettifica.

Immaginiamo ora i riflessi, sul piano sostanziale della determinazione del tributo, di una rettifica formulata nei modi indicati dall’autrice che precede. Se il locatore è un privato, nessun problema. Se però il locatore è un’impresa con diritto a detrazione scatta quella specie di trappola rappresentata dalle operazioni permutative, che rischiano di creare distorsioni del meccanismo IVA. La controparte-impresa avrebbe infatti potuto detrarre a suo tempo (se solo qualcuno si fosse accorto di essere di fronte a una operazione permutativa), ma non riesce più a farlo a distanza di anni, quando il fisco si rivolge al preteso fornitore per richiedere il tributo (ulteriore difficoltà è il divieto di rivalsa, e quindi di detrazione dell’IVA pagata in conseguenza dell’accertamento, su cui ci siamo soffermati, con Massimiliano Giorgi, nel precedente numero 12- 2006 di Dialoghi).

Le considerazioni di Monica Secco, e della cassazione, vanno benissimo quando si può individuare un sinallagma tra riduzione del canone di locazione ed effettuazione di determinati lavori.

Sul piano generale, però, mi pare che occorra una certa cautela nel considerare come un corrispettivo i lavori di manutenzione effettuati dall’inquilino. In realtà il proprietario di un immobile fatiscente non lo affitta sul presupposto che l’inquilino svolga dei lavori di manutenzione, ma semplicemente lo affitta per quello che vale. Un tugurio viene affittato al valore di un tugurio, e se poi l’inquilino riesce ad utilizzarlo come tale, tanto meglio per lui. Ne discende che l’inquilino effettua questi interventi innanzitutto nell’interesse proprio, anche se poi ricadranno –dopo la scadenza del contratto- a beneficio del proprietario. Sarei quindi cauto, come rilevava Covino sul precedente numero quattro, prima di applicare sia il divieto di detrazione IVA sia il concetto di operazione permutativa sostenuto sopra da Monica Secco. L’autrice che precede, ovviamente, cerca di razionalizzare la motivazione fornita dalla

cassazione, inquadrandola meglio nei tecnicismi IVA. È però proprio su questa premessa, cioè sull'esistenza di un soggetto cui ontologicamente, sul piano della misurazione della capacità economica, dovrebbe gravare la manutenzione, che sarebbe il caso di sollecitare ulteriori approfondimenti ai lettori di Dialoghi.