

# Ministero delle Finanze

DIPARTIMENTO DELLE ENTRATE

DIR.CENTRALE: AFFARI GIURIDICI E CONTENZ. TRIBUTARIO

Risoluzione del 17/04/1998 n. 28

## Oggetto:

IVA - Autoconsumo di cui all'art. 2, secondo comma, n. 5), del D.P.R. n. 633 del 1972 - Immobili acquistati anteriormente al 1 gennaio 1973 o presso privati - Quesito.

## Sintesi:

Non devono essere assoggettati ad IVA i beni immobili oggetto di autoconsumo acquistati presso privati o anteriormente al 1.1.93, a seguito delle disposizioni introdotte dal decreto legislativo n. 393/97.

## Testo:

Con istanza diretta alla scrivente l'associazione di categoria indicata in oggetto ha chiesto un riesame degli orientamenti interpretativi contenuti nella risoluzione della soppressa Direzione Generale delle Tasse e delle Imposte Indirette sugli Affari n. 430323 del 27 giugno 1992, concernente il trattamento, ai fini dell'IVA, del cosiddetto autoconsumo esterno di beni, ossia della destinazione di beni, da parte di un soggetto d'imposta, a finalita' estranee all'esercizio dell'impresa, arte o professione.

Giova ricordare, in premessa, che il testo attualmente in vigore dell'art. 2, secondo comma, n. 5, del D.P.R. n. 633 del 1972, risultante dalle modifiche introdotte dal decreto-legge 30 dicembre 1991, n. 417, convertito dalla legge 6 febbraio 1992, n.66, dispone che costituisce cessione di beni, oggettivamente rilevante ai fini dell'IVA, "la destinazione di beni all'uso o al consumo personale dell'imprenditore o di coloro i quali esercitano un'arte o una professione o ad altre finalita' estranee alla impresa o all'esercizio dell'arte o della professione, anche se determinata da cessazione dell'attivita', con esclusione di quei beni per i quali non e' stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'art. 19".

Il testo previgente del cennato art. 2, secondo comma, n. 5), rimasto in vigore fino al 30 dicembre 1991, escludeva espressamente l'obbligo di assoggettamento ad IVA nell'ipotesi in cui oggetto della destinazione a finalita' estranee alla sfera imprenditoriale fossero beni immobili, o altri beni iscritti in pubblici registri, acquistati anteriormente al 1 gennaio 1973. Cio' al fine evidente di evitare che fossero assoggettate ad imposta operazioni di autoconsumo relative a cespiti acquistati prima dell'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto.

Con la richiamata risoluzione ministeriale si e' ritenuto che, in base al testo vigente della ripetuta norma, l'esclusione dall'assoggettamento ad IVA riguardi solo le ipotesi in cui non sia stata operata neppure in misura parziale, per disposizione di legge, la detrazione dell'imposta assolta a titolo di rivalsa in occasione dell'acquisizione dei beni stessi e che quindi la detta esclusione non operi nel caso, in precedenza specificamente disciplinato, in cui l'autoconsumo riguardi immobili o mobili registrati acquistati prima dell'entrata in vigore del D.P.R. n. 633 del 1972 (1 gennaio 1973).

La limitazione dell'esclusione dall'assoggettamento ai soli casi in cui il divieto della detrazione derivi da un'apposita disposizione di legge comporta pure, in base alla risoluzione citata, la necessita' di assoggettare ad IVA l'autoconsumo di beni pervenuti all'imprenditore, artista o professionista in base ad operazioni non assoggettate ad imposta per carenza del presupposto soggettivo (es.: beni acquistati presso privati).

Si osserva tuttavia che l'articolo 5, comma 6 della VI Direttiva CEE n. 77/388 del 17 maggio 1977, nel prevedere l'assimilazione del cosiddetto autoconsumo esterno di beni alle cessioni a titolo oneroso, fa espresso riferimento a quei beni per i quali sia stata operata all'atto dell'acquisto la detrazione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto. In sostanza il legislatore comunitario al fine di evitare che i beni pervengano al

consumo detassati dispone l'assoggettamento all'imposta del relativo autoconsumo esterno, ma cio' solo nel caso in cui l'imposta relativa ai beni stessi abbia formato oggetto di detrazione totale o parziale al momento dell'acquisto.

Il legislatore comunitario, intende quindi calibrare l'eventuale assoggettamento ad IVA dei detti beni al corrispondente esercizio della detrazione.

Se l'acquisizione dei beni in discorso non e' stata assoggettata al tributo per mancanza del presupposto soggettivo, l'esercizio della detrazione dell'IVA non si e' potuto ugualmente operare .

Tale circostanza assume un particolare significato soprattutto dopo l'adeguamento operato con il Decreto Legislativo n. 313 del 2 settembre 1997 dal legislatore nazionale alla citata Direttiva per quanto concerne, in particolare, la rettifica della detrazione che, in caso di autoconsumo viene operata con la disposizione recata dal citato articolo 2, n.5 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Alla luce delle nuove disposizioni introdotte con il cennato decreto legislativo n. 313 del 1997 deve ritenersi superato l'orientamento espresso dalla soppressa Direzione Generale delle Tasse e delle Imposte indirette sugli Affari con la risoluzione n. 430323 del 1992 e deve affermarsi che non sussiste l'obbligo di assoggettare ad imposta l'autoconsumo di beni immobili per i quali non e' stata detratta l'IVA all'atto del relativo acquisto , compresa l'ipotesi di acquisto presso un privato non soggetto d'imposta i fini dell'IVA.

Da tale previsione di non assoggettamento resta comunque escluso l'autoconsumo di beni immobili sui quali siano stati operati interventi di manutenzione o di recupero edilizio in relazione ai quali sia stata detratta la relativa imposta. In tal caso viene operata, infatti, una detrazione parziale d'imposta che, in base al richiamato articolo 5 della VI Direttiva CEE comporta l'assoggettamento al tributo . Tali interventi concorrono, infatti, a determinare il valore normale dell'immobile che in caso di mancato assoggettamento al tributo risulterebbe quindi in parte detassato.