

IVA

Trattamento Iva dei diritti di godimento di alloggi

di **Sandro Cerato**

Con la **sentenza 16.12.2010, causa C-270/09**, la Corte di Giustizia Ue ha affrontato in passato il caso di una società inglese (MRL) che, nell'ambito della propria attività di **vendita di diritti di godimento a tempo ripartito (cd. "timesharing") di alloggi situati in complessi turistici** in Spagna e Regno Unito, offre ai propri clienti un nuovo servizio di "opzioni". Tale servizio, in breve, consente a coloro che sottoscrivono un determinato programma, di maturare dei "punti", con i quali è successivamente possibile fruire di soggiorni presso alberghi o abitazioni situate nei citati Stati. Tale **diritto di godimento**, di fatto, nasce a seguito della conversione di detti "punti", originariamente acquisiti nell'ambito della proposta offerta dalla MRL.

La sentenza affronta le seguenti questioni:

- **corretta qualificazione, ai fini Iva, dei servizi resi** dalla società MRL nell'ambito dell'attività di cessione di diritti di godimento di alloggi o unità immobiliari;
- **individuazione del momento in cui l'imposta diviene esigibile;**
- **luogo in cui la prestazione dei servizi è rilevante ai fini Iva** (territorialità).

I giudici della Corte di Giustizia al punto 24 della sentenza affermano che l'obiettivo del soggetto che sottoscrive il programma della società MRL non è quello di raccogliere i punti, bensì quello di poter fruire, in un futuro, del godimento, sia pure temporaneo, di un immobile (albergo o altro alloggio). Da ciò discende che l'acquisizione dei suddetti punti è una mera, sia pure necessaria, **operazione preliminare** che ha lo scopo di poter fruire in futuro del diritto di godimento temporaneo di un'unità abitativa o di altri servizi simili.

Da ciò deriva che l'acquirente dei punti riceve la **controprestazione prevista al termine della conversione** dei punti (punto 25 della sentenza), e l'**oggetto del contratto** è quindi la messa a disposizione, a favore del cliente, di un alloggio abitativo e del **relativo diritto di godimento** dello stesso, che si realizza solamente all'atto della conversione dei punti, momento in cui, come si legge nel punto 28 della sentenza, *"si crea il nesso tra il servizio fornito e il corrispettivo pagato al cliente, consistente in punti risultanti da diritti previamente acquisiti"*.

La **struttura del rapporto contrattuale**, come delineata in precedenza, comporta che i requisiti per l'esigibilità dell'imposta non ricorrono al momento dell'acquisto iniziale dei "punti", bensì solamente nel momento in cui il soggetto abbia maturato il diritto alla conversione di tali punti.

Secondo l'articolo 63 della Direttiva 2006/112 il **"fatto generatore dell'imposta"** (condizioni per

la conseguente esigibilità del tributo) *“si verifica e l'imposta diviene esigibile nel momento in cui è effettuata (...) la prestazione di servizi”*. E tale effettuazione, secondo la Corte Ue, si realizza solamente *“quando il cliente converte i punti risultanti dai punti-diritti che ha precedentemente acquisito”* (punto 32 della sentenza).

Tra l'altro, nella sentenza stessa (punto 31), si legge che già in precedenti sentenze, la Corte ha stabilito che *“affinché l'Iva sia esigibile è necessario che tutti gli **elementi pertinenti del fatto generatore**, ossia della futura cessione dei beni o della futura prestazione di servizi, siano noti e dunque, in particolare, che i beni o i servizi siano designati con precisione”*. E tale “precisione”, nel caso affrontato nella sentenza in commento, si realizza solamente, come già detto, all'atto della conversione dei relativi punti maturati dal soggetto che ha partecipato al programma offerto dalla società promotrice dell'iniziativa.

In merito alla **natura della prestazione**, la Corte di giustizia ha rilevato che, nel caso in cui l'oggetto della conversione sia rappresentato dal diritto di **godimento temporaneo di un'unità abitativa**, la relativa prestazione di servizi costituisce una locazione immobiliare, a norma dell'articolo 13, parte B lettera b), della sesta direttiva n. 77/388/CEE, come modificata dalla direttiva n. 2001/115 (al quale corrisponde ora l'articolo 135, n. 1, lettera l), della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE). La posizione in commento è avvalorata dalla circostanza che l'acquirente dei punti, per effetto dell'esercizio della facoltà di conversione, matura il **diritto di occupare un immobile come proprietario**, e di escludere qualsiasi altro soggetto dal beneficio di un tale diritto, per un periodo di tempo definito, coerentemente con i consolidati principi della giurisprudenza comunitaria (sentenze 12 giugno 2003, causa C-275/01 e 9 ottobre 2001, causa C-108/99).

Sotto il profilo operativo, il citato articolo 13, parte B lettera b), della sesta direttiva definisce un **criterio generale**, secondo il quale gli Stati membri esonerano da imposizione l'affitto e la locazione di beni immobili, ad eccezione delle prestazioni di alloggio, effettuate nel settore alberghiero, ovvero in uno avente funzioni analoghe: sul punto, la **Corte di giustizia** ha, tuttavia, precisato che, alla luce della formulazione letterale della norma, nulla osta all'eventuale **decisione degli Stati membri di escludere dalla suddetta esenzione** e, quindi, assoggettare ad Iva anche le cessioni, a titolo oneroso, dei diritti di godimento temporaneo di un'unità abitativa.

Trattandosi dunque di un **servizio collegato ad un bene immobile**, il punto 33 della sentenza dispone che *“il luogo della tassazione è quello, in particolare, dove sono situati l'unità abitativa o l'albergo presso i quali il cliente acquista il diritto di soggiornare dopo la conversione di detti punti”*. Ciò significa che, facendo riferimento alla **territorialità delle prestazioni di servizi** nell'ambito della disciplina nazionale, di cui al DPR 633/72, nel caso di specie si realizza un **servizio relativo a beni immobili**, rilevante nel luogo in cui è ubicato l'immobile (articolo 7-quater, primo comma, lett. a).

