

Attualità

L'Archivio di Stato oltre all'affitto paga anche l'Iva

5 Aprile 2007

Soggetta a imposta la locazione di un immobile strumentale a un ente non commerciale che utilizza lo stesso per l'esercizio delle proprie funzioni istituzionalmente attribuite

Thumbnail Image not found or type unknown La disciplina Iva applicabile alle operazioni relative agli immobili è stata oggetto di significative modifiche a opera dell'articolo 35 del decreto legge n. 2123/2006 e, da ultimo, per effetto di quanto disposto dall'articolo 1, comma 330, della legge n. 296/2006 (Finanziaria 2007).

Con la **risoluzione n. 40/E** del 9 marzo, l'Agenzia delle entrate è nuovamente intervenuta sulla materia, dopo le precisazioni fornite con le circolari 12/E dell'1/3/2007 e 27/E dell'8/8/2006.

In base alle nuove disposizioni, in pratica, le operazioni (locazioni e cessioni) relative a fabbricati (comprese le pertinenze) sono soggette a un regime generale di esenzione dall'Iva, che, rispetto al passato, prevede ulteriori limitazioni per l'applicazione del regime agevolato.

In particolare, le nuove norme operano una duplice distinzione: per tipologia di operazione (locazione e cessione) e per tipologia di immobile ("strumentale" e "non strumentale").

Quanto alla prima, le locazioni, incluse quelle finanziarie, sono disciplinate dall'articolo 10, n. 8), Dpr n. 633/1972, mentre le regole relative alle cessioni sono dettate dai successivi n. 8-bis), che si occupa dei fabbricati "non strumentali", e n. 8-ter), relativo agli immobili "strumentali".

Diversamente da quanto accade per le imposte sui redditi (in tale ambito, infatti, si distingue tra immobili "patrimoniali" produttivi di reddito di impresa in base alla disposizione di cui all'articolo 43 del Tuir, immobili "strumentali per natura" e per "destinazione" che concorrono al reddito di impresa attraverso gli ammortamenti e le plusvalenze o le minusvalenze in sede di cessione, e

immobili “merce” produttivi di ricavi - *cf*r articolo 90 del Tuir), ai fini Iva sono considerati immobili “strumentali” esclusivamente quelli “per natura”, cioè gli immobili aventi caratteristiche tali da poter essere “utilizzati” esclusivamente all’esercizio dell’attività di impresa.

Tra gli immobili strumentali rientrano quei fabbricati che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, gli immobili “oggettivamente strumentali” (*cf*r direzione generale del Catasto e dei Servizi tecnici erariali, nota n. 3/330 del 2 febbraio 1989). Più precisamente, la strumentalità si presume per gli immobili classificati ai fini catastali nelle categorie B, C, D ed E, nonché nella categoria A/10, ma in tal caso soltanto se la destinazione a ufficio o studio privato sia prevista nella licenza o concessione edilizia, anche in sanatoria (non sono, invece, esenti, le costruzioni destinate a civile abitazione ancorché utilizzate a un uso strumentale, come, ad esempio, quelle utilizzate a uso ufficio ovvero locati a dipendenti).

Per gli immobili diversi da quelli strumentali “per natura”, le locazioni sono sempre esenti, così come le cessioni, con la sola esclusione dei fabbricati locati (a condizione che la durata minima del contratto sia non inferiore a quattro anni) o venduti entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell’intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi o da quelle che hanno realizzato sugli immobili interventi di restauro e risanamento conservativo, di ristrutturazione edilizia e di ristrutturazione urbanistica, anche tramite imprese appaltatrici (interventi di cui all’articolo 31, comma 1, lettere c), d) ed e) della legge 5 agosto 1978, n. 457).

Il regime di imponibilità, cioè l’assenza dei presupposti per l’esenzione, inoltre, scatta, relativamente alle sole locazioni di immobili strumentali (presupposto oggettivo) qualora le locazioni siano effettuate verso cessionari (presupposto soggettivo):

1. soggetti passivi d’imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d’imposta in percentuale pari o inferiore al 25 per cento (si ricorda che, in base al comma 5 dell’articolo 19, Dpr 633/1972, tutti i soggetti che esercitano sia attività che danno luogo a operazioni soggette ad Iva, sia attività che danno luogo a operazioni esenti da imposta, devono operare la detrazione in base a una percentuale - *pro rata* - determinata con i criteri dettati dal successivo articolo 19-*bis*, da applicare a tutta l’imposta assolta a “monte” sugli acquisti e sulle importazioni)
2. che non agiscono nell’esercizio di impresa, arti o professioni.

In pratica, con le nuove modifiche all'articolo 10, viene introdotto un nuovo presupposto soggettivo che fa scattare l'imponibilità non in relazione al soggetto che effettua l'operazione (soggetto passivo) ma in relazione al soggetto che verso cui l'operazione è effettuata.

Il legislatore, inoltre, ha previsto la possibilità per il locatore di optare per il regime di imponibilità con un'espressa dichiarazione da effettuare contestualmente alla atto.

Per gli immobili strumentali per natura, dunque, il regime fiscale applicabile dipende sia dalle caratteristiche del locatore (impresa costruttrice o di ripristino), sia da quelle del locatario (soggetto passivo con bassa detraibilità o privato consumatore), che da una eventuale scelta del locatore.

Relativamente a tali operazioni, in deroga al principio di alternatività tra l'Iva e l'imposta di registro, tuttavia, per espressa previsione normativa, in sede di registrazione degli atti si applicherà l'imposta nella misura proporzionale dell'1 per cento, indipendentemente dal regime Iva applicato.

Le scelte normative adottate in sede governativa, successivamente modificate sia in sede di conversione che in occasione della approvazione dell'ultima legge finanziaria, hanno significativamente cambiato le modalità di applicazione dell'Iva nel settore, generando notevoli perplessità sul giusto trattamento fiscale da applicare agli immobili.

All'indomani dell'entrata in vigore delle novità, nel dubbio su quale comportamento assumere, il ministero per i Beni e le Attività culturali ha chiesto all'Agenzia delle entrate di chiarire se i canoni di affitto, corrisposti a private società per gli immobili destinati a sede dell'Archivio di Stato, siano o meno esenti da Iva.

Dal punto di vista dell'interpellante, il quesito posto troverebbe diretta soluzione in base alle precisazioni fornite dalla stessa Amministrazione con la circolare n. 27/E del 2006, in base alla quale sarebbe corretto applicare alle locazioni di immobili (ai sensi del novellato articolo 10, n. 8), un regime Iva analogo a quello stabilito per le cessioni (n. 8-ter, lettera c) - cessioni rese a soggetti che non agiscono nell'esercizio d'impresa, arti o professioni.

Nella fattispecie - è stato evidenziato con il documento di prassi in commento - occorre in prima battuta guardare alle caratteristiche soggettive di chi conduce in locazione, per stabilire l'assoggettamento o meno all'imposta: il ministero interpellante non è tra i soggetti passivi di imposta che effettuano istituzionalmente l'esercizio di impresa (cfr articolo 4, comma 1, Dpr

633/1972), arti o professioni (cfr articolo 5, comma 1, Dpr 633/1972).

Il giusto coordinamento delle disposizioni contenute al n. 8) (l'articolo 10, n. 8), Dpr 633/1972, più precisamente, prevede che "*le locazioni e gli affitti, relative cessioni (...) di fabbricati, comprese le pertinenze, le scorte e in genere i beni mobili destinati durevolmente al servizio degli immobili locati e affittati*") e n. 8-ter), lettera c), dell'articolo 10, Dpr 633/1972, secondo l'Amministrazione finanziaria, pertanto, ha portato a concludere per l'imponibilità, nei modi ordinari, della locazione degli immobili strumentali, poiché resa a favore di ente non commerciale, che lo utilizza per l'esercizio delle proprie funzioni istituzionalmente attribuite (una novità, come detto, quella introdotta dal legislatore che ha previsto per le locazioni dei beni strumentali per natura, siano essi esenti o imponibili ai fini Iva, l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale).

Per tali soggetti, l'assoggettamento a Iva dei canoni di locazione scatta in quanto il locatario, non agendo nell'esercizio d'impresa, arti e professioni, non ha diritto a esercitare la detrazione.

Nella ulteriore ipotesi in cui l'ente non commerciale, oltre all'attività istituzionale, svolgesse anche attività commerciale rilevante ai fini Iva, al fine di beneficiare dell'esenzione nell'atto deve essere specificato che l'acquisto è effettuato in relazione allo svolgimento della attività commerciale. In mancanza di una tale specificazione, e in tutti i casi in cui l'immobile è utilizzato in modo promiscuo, sia ai fini dell'attività commerciale che per quella istituzionale - si è chiarito nella risoluzione - alla locazione deve applicarsi necessariamente il regime di imponibilità a Iva in quanto regime obbligatorio.

di

Patrizia Claps

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/larchivio-stato-oltre-allaffitto-paga-anche-liva>