



Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 09/03/2007 n. 40

Oggetto:

Istanza di interpello - IVA - Presupposto soggettivo - Articolo 10, numero 8), del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 - Ministero per i Beni e le Attività Culturali

Testo:

Quesito

Con istanza presentata, in data 6 ottobre 2006, ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, la Direzione Generale per gli Archivi del Dipartimento per i Beni Archivistici e Librari del Ministero per i Beni e le Attività Culturali (di seguito, in breve, il "Ministero"), in persona del Direttore Generale del predetto Dipartimento, ha chiesto dei chiarimenti relativamente all'applicazione dell'articolo 10, n. 8), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Il Ministero conduce in locazione beni immobili destinati ad uso di Archivio di Stato. Poiché alcuni degli immobili locati appartengono a società commerciali, le relative locazioni sono assoggettate regolarmente ad Iva.

Alla luce delle modifiche apportate all'articolo 10 del D.P.R. n. 26 ottobre 1972, n. 633 dal decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 (convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248), il Ministero ritiene che il trattamento Iva applicabile alle locazioni di immobili ai sensi del novellato articolo 10, n. 8), è pressoché analogo a quello stabilito per le cessioni di beni immobili dal successivo n. 8-ter), lettera c), in base al quale le cessioni di immobili sarebbero assoggettate ad Iva se effettuate nei confronti di cessionari che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni.

Cio' posto, il Ministero ha chiesto di ricevere conferma circa l'assoggettamento ad Iva dei canoni di locazione relativi ai predetti immobili strumentali dallo stesso corrisposti alle società locatrici.

Soluzione prospettata dal contribuente

Secondo il Ministero "nelle locazioni in parola l'Amministrazione archivistica può configurarsi come un consumatore finale" e, pertanto, "equiparabile ad un privato, per cui tali locazioni continuino ad essere assoggettate" all'imposta, in quanto "effettuate nei confronti di un soggetto d'imposta che non ha diritto a detrazione".

Secondo l'interpellante, infatti, il regime di esenzione ordinariamente previsto per le locazioni di immobili dall'articolo 10, n. 8) non può applicarsi nel caso di specie, in quanto l'Amministrazione archivistica nella conduzione degli immobili destinati ad uso di Archivio di Stato non agisce nell'esercizio di impresa, arti o professioni.

Parere della Direzione Centrale

L'articolo 10, numero 8), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, stabilisce un regime di esenzione per "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" ad esclusione di talune tipologie di fabbricati per i quali, invece, in continuità con il passato, occorre applicare l'imposta.

Il regime di esclusione dalla esenzione (con conseguente assoggettamento ad imposta), riguarda, tra l'altro, le locazioni di fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni (cioè fabbricati classificabili nelle categorie catastali B, C, D, ed E, nonché nella categoria A/10, ma in tal caso solo se la destinazione ad ufficio o studio privato sia prevista nella licenza o concessione edilizia, anche in sanatoria) effettuate nei confronti dei soggetti indicati alle lettere b) e

c) del successivo numero 8-ter).

Per le locazioni di immobili strumentali, in sostanza, il citato articolo 10, numero 8), prevede un regime Iva analogo a quello stabilito per le relative cessioni al successivo numero 8-ter), in base al quale alle cessioni di immobili strumentali si applica un generale regime di esenzione salvo le eccezioni indicate dalle lettere a), b), c), e d) del medesimo numero 8-ter), che riguardano le seguenti operazioni cui si applica l'imposta:

- cessioni effettuate dalle imprese costruttrici e di ristrutturazione per gli immobili ceduti entro quattro anni dall'ultimazione della costruzione o dell'intervento di recupero edilizio (regime obbligatorio);
- cessioni effettuate verso soggetti passivi d'imposta che hanno diritto ad esercitare la detrazione dell'imposta pagata sugli acquisti in misura non superiore al 25 per cento (regime obbligatorio);
- cessioni effettuate nei confronti di soggetti che non agiscono nell'esercizio d'impresa, arti o professioni (regime obbligatorio);
- opzione da parte dei soggetti interessati alla cessione, da far constare nell'atto di vendita (regime opzionale).

L'esclusione dall'esenzione, quindi, riguarda le locazioni stipulate nei confronti di conduttori che non sono soggetti passivi d'imposta (cioè privati consumatori, enti non commerciali, pubblici e privati, che non operano nell'ambito di attività commerciali) oppure che, essendo soggetti passivi d'imposta, possono detrarre l'Iva a monte in misura limitata (al massimo pari al 25 per cento). Inoltre, sono imponibili ad Iva le locazioni per le quali il locatore abbia manifestato l'opzione per l'imposizione ad Iva, facendo risultare tale scelta, in maniera espressa nel contratto. Pertanto, per gli immobili strumentali per natura, il regime fiscale varia sia per le caratteristiche specifiche del locatario, che per una eventuale scelta del locatore.

L'articolo 10, n. 8-ter), lettera c), in particolare, prevede un regime obbligatorio di imposizione ad Iva per le cessioni di fabbricati diversi da quelli ad uso abitativo effettuate nei confronti di cessionari che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni. Tale regime, come chiarito nella circolare 4 agosto 2006, n. 27/E, riguarda le cessioni di immobili strumentali verso soggetti che, in quanto consumatori finali, non hanno diritto ad esercitare la detrazione dell'imposta loro addebitata in via di rivalsa. A tal fine, nell'atto di cessione, deve essere riportata menzione della dichiarazione resa dal cessionario attestante che lo stesso non agisce nell'esercizio di impresa, arte o professione. Per gli enti non commerciali che, in aggiunta all'attività istituzionale, esclusa dall'ambito di applicazione dell'imposta, svolgono in via non prevalente anche attività commerciale rilevante ai fini Iva, nell'atto deve essere dichiarato che l'acquisto è effettuato in relazione allo svolgimento della attività non commerciale.

Le locazioni di fabbricati strumentali, pertanto, scontano ordinariamente l'Iva, se rese a favore di locatari che non agendo nell'esercizio d'impresa, arti e professioni, non hanno diritto ad esercitare la detrazione.

Gli enti non commerciali possono assumere, infatti, una duplice veste in quanto accanto all'attività istituzionale di tipo non commerciale possono svolgere, in via non prevalente, anche attività commerciale.

Al riguardo, come chiarito nella circolare n. 27/E del 2006, per gli enti che svolgono sia attività rilevante ai fini Iva che attività esclusa dall'ambito di applicazione dell'imposta, nel contratto di locazione deve essere dichiarato se l'operazione è effettuata per lo svolgimento dell'attività commerciale o istituzionale.

Se l'immobile è destinato dall'ente non commerciale a un utilizzo promiscuo, non essendo possibile assoggettare la medesima operazione a due diversi regimi impositivi (imponibile ad Iva per la parte di corrispettivo riferibile alla attività istituzionale ed esente per la parte imputabile alla attività commerciale), la locazione deve necessariamente essere effettuata in regime di imponibilità ad Iva, onde evitare che chi agisce in qualità di consumatore finale venga ad usufruire di una locazione in esenzione da imposta, in contrasto con quanto previsto dall'articolo 10, n.

8-ter), lettera c).

Con riferimento alla fattispecie in esame, per stabilire il regime Iva di tassazione applicabile al contratto di locazione di un immobile da destinare ad Archivio di Stato ad opera del predetto Ministero, occorre, preliminarmente, fare riferimento alle caratteristiche soggettive del conduttore.

Il Ministero, in linea generale, non rientra nella categoria dei soggetti che istituzionalmente effettuano l'esercizio di impresa ai sensi dell'articolo 4, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972 ne' in quella dei soggetti esercenti arti o professioni ai sensi del successivo articolo 5, comma 1.

Ne consegue che la locazione in cui il predetto Ministero interviene come conduttore e' soggetta ad Iva, ai sensi del combinato disposto dei n. 8, e n. 8-ter), lettera c), dell'articolo 10, del D.P.R. n. 633 del 1972, in quanto effettuata nei confronti di un ente non commerciale (quale il Ministero), che utilizza l'immobile per l'esercizio delle proprie funzioni istituzionali non commerciali (quali la gestione del patrimonio culturale e dell'ambiente).

Tali conclusioni restano valide pur nell'ipotesi in cui l'immobile in oggetto sia utilizzato promiscuamente per lo svolgimento di attivita' istituzionali e di attivita' commerciali. In tale ipotesi, infatti, sulla base di quanto sopra detto, poiche' l'utilizzazione dell'immobile per operazioni commerciali non e' esclusiva, assume rilievo, ai fini del regime di tassazione, la attivita' istituzionale in esso svolta che comporta per la locazione di immobili strumentali l'assoggettamento obbligatorio ad Iva.

Si rammenta per completezza che la legge di conversione del D.L. n. 223 del 2006 ha previsto per le locazioni dei beni strumentali per natura, siano essi esenti o imponibili ai fini Iva, l'applicazione dell'imposta proporzionale di registro nella misura dell'1 per cento.