



Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 09/03/2007 n. 39

Oggetto:

Istanza di interpello -ALFA S.r.l. - Trattamento fiscale, ai fini IVA, per la locazione finanziaria di immobili

Testo:

Con istanza di interpello, inoltrata ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, e' stato chiesto il parere della scrivente in merito alla questione di seguito rappresentata.

ESPOSIZIONE DEL QUESITO

La societa' istante fa presente quanto segue:

- in data 19 luglio 2006 e' stato stipulato, in un unico contesto, un contratto di acquisto di immobile (strumentale per natura) e un contratto di leasing finanziario immobiliare tra la Beta s.r.l., in qualita' di venditore dell'immobile, la Kappa leasing s.p.a., quale acquirente dell'immobile e concedente in leasing, e l'ALFA s.r.l. (istante), utilizzatrice del leasing;

- le operazioni oggetto del contratto sono state assoggettate al trattamento fiscale vigente in quel periodo ai sensi di quanto previsto dal decreto legge n.223 del 4 luglio 2006.

In particolare:

a) la vendita e' stata esentata da IVA ed e' stata assoggettata alle imposte proporzionali di trasferimento (registro 7% ed ipotecarie e catastali 3%), pagate formalmente dalla societa' concedente di leasing quale acquirente, ma con provvista finanziaria messa a disposizione della societa' utilizzatrice (societa' istante), atteso che la societa' di leasing non ha voluto finanziare tale onere fiscale;

b) al contratto di leasing e alla conseguente fatturazione del maxi canone iniziale versato dall'utilizzatrice alla societa' di leasing e' stato applicato il regime di esenzione IVA secondo quanto previsto dal vigente decreto legge n. 223 del 4 luglio 2006;

Successivamente, a seguito dell'avvenuta conversione del citato decreto legge n. 223 ad opera della legge n. 248 del 4 agosto 2006, la societa' di leasing ha emesso nota di credito a storno della fattura esente da IVA sul maxi canone iniziale, emessa in data 19 luglio 2006. In data successiva al 4 Agosto 2006, ha emesso una nuova fattura per il maxi canone iniziale assoggettandola a regime IVA (come previsto dalle modifiche al decreto convertito in legge per i contratti stipulati dopo la conversione) e assoggettando tutti i successivi canoni a regime IVA, attribuendo un improprio effetto retroattivo alla legge del 4 Agosto 2006.

L'istante ritiene che in tal modo viene ad essere eccessivamente penalizzata dovendo sostenere un duplice onere fiscale. Prima ha provveduto al pagamento delle imposte proporzionali sul trasferimento immobiliare, ora deve provvedere al versamento dell'imposta IVA sul contratto di leasing con, a suo dire, un ingiustificato arricchimento per l'Erario.

Precisa che ha una detraibilita' IVA inferiore al 25% e che si tratta di un immobile ad uso strumentale.

Tanto premesso, chiede di conoscere il corretto trattamento fiscale dei canoni di locazione versati e da versare.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La societa' istante ritiene che al contratto in questione debbano essere applicate le disposizioni previste dal decreto legge n. 223 del 4 luglio 2006 in quanto al momento della stipula tale decreto aveva effetto di legge e pertanto il maxi canone iniziale ed i successivi canoni debbano essere esenti da IVA.

Di conseguenza ritiene che la nota di credito emessa dalla societa' di

leasing e la successiva fattura emessa con IVA debbano essere considerate errate e quindi nulle così come vanno rettificate le successive fatture emesse con IVA per i canoni periodici di leasing, con emissione di nota di credito per l'IVA non dovuta.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con il decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, sono state introdotte, tra l'altro, importanti modifiche alla disciplina IVA della locazione e cessione di fabbricati.

L'art. 10, comma 1, n. 8), del DPR n. 633 del 1972, nel testo risultante a seguito delle modifiche, prevede come principio generale l'esenzione da IVA per le locazioni di fabbricati con l'esclusione di quelli strumentali per natura, che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni (fabbricati classificabili catastalmente nelle categorie 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 n. 8-ter) dell'art. 10.

Pertanto, le locazioni di fabbricati strumentali, sono obbligatoriamente assoggettate ad IVA se sono realizzate in favore di cessionari 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 (pro-rata) al 25 per cento o di cessionari che non agiscono nell'esercizio d'impresa arti e professioni e che quindi non hanno diritto ad esercitare la detrazione.

Sono allo stesso modo imponibili ad IVA le locazioni in relazione alle quali l'impresa locatrice abbia manifestato l'opzione per l'imposizione.

Alla medesima disciplina, come puntualizzato dalla circolare n. 27/E del 4 agosto 2006, sono sottoposte anche le locazioni finanziarie, i canoni, nonché le relative quote di riscatto che seguono, ai fini IVA, lo stesso regime previsto per le locazioni.

Tanto premesso, la scrivente ritiene che il comportamento tenuto dalla società di leasing per le operazioni immobiliari poste in essere (di compravendita dell'immobile e di contestuale contratto di leasing), possa considerarsi corretto.

Infatti, le modifiche apportate alla originaria stesura del decreto legge n.223, ad opera della legge n. 248 del 2006, pongono il problema di verificare se le norme originarie del decreto legge oggetto di modifiche abbiano conservato qualche efficacia in sede di conversione.

Invero, le disposizioni dei decreti legge modificate in sede di conversione decadono fin dall'inizio (ex tunc), salvo che la legge non disponga diversamente (così come disposto dall'art. 77, comma 3, della Costituzione).

In relazione a tale principio, a seguito della conversione del decreto l'applicazione del regime di esenzione al caso in rassegna doveva ritenersi non corretta atteso che, le modifiche introdotte dalla legge n. 248 del 2006 hanno ricondotto le operazioni in discorso nel regime di imponibilità IVA, senza che fossero espressamente conservati gli effetti delle operazioni poste in essere tra il 4 luglio e l'11 agosto 2006, con applicazione del regime vigente all'epoca.

Peraltro si rileva che, con la legge n. 296 del 27 dicembre 2006 (Finanziaria 2007) è stato regolato, in maniera specifica, il trattamento ai fini dell'IVA delle operazioni immobiliari effettuate in vigenza del decreto legge n. 223 sulla base delle disposizioni non convertite.

L'art. 1, comma 292, della suddetta legge, pur facendo salvi gli effetti prodotti dal decreto legge n. 223 nel periodo transitorio, prevede, tuttavia, che il locatore o il cedente possano optare per l'applicazione dell'IVA sulla base dell'art. 10, numeri 8 e 8-ter) del DPR n. 633/72, in presenza dei presupposti ivi previsti.

Conseguentemente anche alla luce delle nuove previsioni normative l'applicazione del regime IVA al caso di specie risulta corretto.

Per completezza d'argomento, infine, si rappresenta che nel caso di esercizio della facoltà di opzione l'imposta di registro (versata in misura pari al 7 per cento per la cessione) e le imposte ipotecarie e

catastali (gia' assolte nella misura complessiva del 3 per cento) sono dovute nella misura stabilita dalla legge di conversione, e cioe' in misura fissa l'imposta di registro e nella misura del 4 per cento complessivo le imposte ipotecarie e catastali.

L'ultimo periodo del comma 292 citato prevede, peraltro, che l'eventuale eccedenza di imposta di registro, pagata nel periodo compreso tra il 4 luglio e l'11 agosto 2006, e' compensata con i maggiori importi dovuti per le imposte ipotecarie e catastali, mentre, per la parte residua e' consentita la possibilita' di chiedere il rimborso.

Pertanto, la societa' concedente il leasing (quale acquirente) e' titolata a chiedere il predetto rimborso, mentre il rapporto in base al quale la societa' utilizzatrice ha fornito la provvista finanziaria non assume alcuna rilevanza fiscale, essendo ascrivibile ad una libera contrattazione delle parti, soggetta alle disposizioni del codice civile.

La presente risposta, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209.