

RISOLUZIONE N. 364/E



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma,
12 dicembre 2007

***OGGETTO: Interpello -ART.11, legge 27 luglio 2000, n.212.
Interpretazione dell'art. 10, primo comma, n. 8) del D.P.R. n. 633 del 1972***

QUESITO

La società istante "gestisce uffici e residence ed ha stipulato, quale utilizzatrice, due contratti di leasing immobiliari; il primo in data ed il secondo in data.....

"Al momento della stipula dei contratti di leasing, ambedue gli immobili avevano destinazione ad uso abitazione; pertanto, i canoni di leasing sono fatturati in esenzione Iva ai sensi dell'art. 10 del DPR n. 633 del 1972 come modificato dall'art. 35 del D.L. n. 223 del 2006 convertito, con modificazioni, con la legge n. 248 del 2006".

"In considerazione della destinazione degli immobili ad uffici-residence, successivamente alla stipula dei contratti i leasing, è stato richiesto il cambio di destinazione da uso abitativo ad ufficio (A10)".

"Nel contratto del, la società concedente ha inserito la clausola di opzione per l'imposizione al regime Iva dei corrispettivi successivamente all'avvenuto rilascio del cambio d'uso da abitazione ad ufficio; analoga clausola non è stata inserita dalla concedente nel contratto del".

Tanto premesso, si chiede di conoscere:

1. "con riferimento al contratto del, sulla validità della clausola di opzione inserita nel contratto;
2. con riferimento al contratto del, per il quale è già stato concesso il cambio di destinazione da abitazione ad ufficio, se è possibile l'esercizio dell'opzione da parte della concedente con dichiarazione successiva integrativa del contratto originario alla luce della mutata situazione ed a valere sui canoni fatturati in data successiva a quella di registrazione dell'esercizio dell'opzione".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

A parere della società istante, si può rispondere affermativamente per ambedue le situazioni in quanto sono rispettate le due condizioni, sia quella oggettiva che soggettiva.

La condizione oggettiva richiede che l'immobile sia strumentale e tale caratteristica si raggiunge con il cambio di destinazione; la seconda è che venga esercitata l'opzione nel relativo atto.

Per il contratto di cui al punto 1, l'opzione esistente ab origine, esplicherà al verificarsi della condizione del cambio di destinazione.

Per quanto riguarda l'immobile di cui al punto 2, la validità della dichiarazione integrativa trova i suoi presupposti nell'art. 17 del DPR n. 131 del 1986

(T.U.Imp.Reg.) che con la disposizione di cui al comma 3 rende autonomi gli anni della durata della locazione; infatti, l'imposta si può assolvere per l'intera durata del contratto o annualmente ed in caso di risoluzione è previsto il rimborso delle annualità successive se l'imposta è stata assolta per l'intera durata. Ciò comporta che le parti possono integrare quanto stabilito nell'atto originario con patti e dichiarazioni integrativi e modificativi, alla luce di nuove situazioni ed in quanto modificative ed integrative si hanno per apposte nel relativo atto come previsto dall'art. 10 del DPR n. 633 del 1972.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 10, primo comma, n. 8) del D.P.R. n. 633/1972, nel testo risultante dalle modificazioni introdotte dall'art. 35, comma 8, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, stabilisce che sono esenti dall'imposta sul valore aggiunto "le locazioni e gli affitti, relative cessioni, risoluzioni e proroghe, di terreni e aziende agricole, di aree diverse da quelle destinate a parcheggio di veicoli, per le quali gli strumenti urbanistici non prevedono la destinazione edificatoria, e di fabbricati, comprese le pertinenze, le scorte e in genere i beni mobili destinati durevolmente al servizio degli immobili locati e affittati."

Nonostante la richiamata norma faccia genericamente riferimento alle "locazioni", non c'è dubbio che la stessa trovi applicazione anche in relazione alle prestazioni dipendenti da contratti di leasing atteso che il richiamato D.L. 223, proprio al fine di ottenere tale risultato, ha soppresso la specificazione "non finanziarie" che era contenuta, dopo la parola "locazioni", nel testo dell'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972, vigente fino al 3 luglio 2006.

L'art. 10, n. 8), del D.P.R. 633/1972, nel prevedere, in linea generale, il regime di esenzione per le locazioni, anche finanziarie, di fabbricati, specifica alcune ipotesi derogatorie in cui alle operazioni di tale natura deve essere applicato il diverso regime di imponibilità IVA.

In particolare, per quanto riguarda i fabbricati a destinazione abitativa (identificati dalla classificazione catastale nelle categorie da A1 a A11, con esclusione della A10), sono soggette al regime di imponibilità IVA le sole locazioni, di durata non inferiore ai quattro anni, effettuate, in attuazione di piani di edilizia abitativa convenzionata, dalle imprese che hanno costruito gli edifici o hanno effettuato sugli stessi interventi di cui all'art. 31, primo comma, lettere c), d), ed e) della legge n. 457 del 1978, entro quattro anni dalla data di ultimazione delle costruzione o dell'intervento di recupero.

Per quanto invece riguarda i fabbricati (e le relative porzioni) strumentali per natura, individuati dalla classificazione catastale nelle categorie B, C, D, E e A10, le relative locazioni e i relativi leasing sono imponibili ad Iva se:

- 1) il conduttore è un soggetto passivo d'imposta con un pro rata di detraibilità pari o inferiore al 25%;
- 2) il conduttore è un soggetto che non agisce nell'esercizio di impresa o di lavoro autonomo;
- 3) il locatore manifesta espressamente nell'atto l'opzione per l'imponibilità

Con il quesito proposto, che attiene all'ipotesi da ultimo riportata di imponibilità ad Iva per opzione, si chiede di conoscere attraverso quale modalità possa essere esercitata l'opzione in un'ipotesi particolare, in cui l'immobile oggetto del leasing ha cambiato natura durante lo svolgimento del contratto.

In particolare la questione riguarda due contratti di leasing che, al momento della stipula, avevano ad oggetto due immobili abitativi, per i quali era stata programmata la richiesta di cambio di destinazione d'uso, al fine di adibirli ad uffici. In uno dei due contratti era stata già inserita, all'atto della stipula, la clausola d'opzione per l'imponibilità ad Iva, destinata, nelle intenzioni del locatore, ad esplicare efficacia dal momento futuro in cui l'immobile concesso in leasing, essendo stata ultimata la procedura per il cambio di destinazione d'uso, avesse acquisito la natura di immobile strumentale per natura.

Si rammenta che entrambi gli immobili in discorso, prima del definitivo mutamento di destinazione d'uso, erano soggetti, in ragione della loro natura di abitazioni, al regime obbligatorio di esenzione dall'Iva, con conseguente applicazione dell'imposta di registro proporzionale del 2 per cento.

L'imponibilità ad Iva per opzione, come sopra ricordato, è prevista dalle norme solo con riferimento agli immobili strumentali per natura.

Ciò premesso, al fine di fornire la risposta al quesito proposto, si ritiene necessario sottolineare, in via preliminare, che al cambio di destinazione d'uso degli immobili di cui si discute, intervenuto nel corso di svolgimento del rapporto di leasing, può conseguire un mutamento del regime Iva applicabile all'operazione atteso che sorgono i presupposti per l'eventuale opzione per l'imponibilità. Nell'ipotesi in cui venga esercitata tale opzione, peraltro, si determina un mutamento anche in relazione all'imposizione ai fini dell'imposta di registro, dato che, ai sensi dell'art. 5 della Tariffa, Parte prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986, torna applicabile, ai canoni di leasing, l'aliquota dell'1 per cento anziché quella, originariamente applicata del 2 per cento.

Ciò considerato, la scrivente esprime l'avviso che, tanto al fine di esprimere validamente l'opzione per l'imponibilità ad Iva, quanto allo scopo di fornire un adeguato supporto documentale al cambio dell'aliquota di registro applicata, entrambi i contratti di leasing in discorso debbano essere integrati con un atto in cui venga evidenziata l'avvenuta modifica catastale e venga manifestata l'opzione per l'imponibilità ai fini dell'Iva.

Tali atti, ai quali dovranno essere allegati gli originari contratti, di cui rappresentano l'integrazione, dovranno essere registrati entro il termine fisso di 30 giorni.

Per quanto concerne le modalità da seguire per l'assolvimento dell'imposta di registro (dovuta nella misura proporzionale dell'1 per cento commisurata ai canoni) si rinvia a quanto precisato nella circolare n. 33/E del 16 novembre 2006, consultabile nella sezione Documentazione Tributaria del sito www.agenziaentrate.it.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionaleviene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.