

Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 30/10/2008 n. 405

Oggetto:

Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000. Immobili di tipo residenziale - Cessione dell'usufrutto - esenzione dall'Iva - Art. 10, primo comma, n. 8), del D.P.R. n. 633 del 1972

Testo:

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 10 del D.P.R. n. 633 del 1972 e' stato esposto il seguente

QUESITO

La societa' ALFA S.r.l., che svolge attivita' di servizi e di costruzioni immobiliari, con contabilita' separata, rappresenta di voler effettuare dei lavori su immobile strumentale di cui e' proprietaria, cosi' da cambiarne la destinazione d'uso in abitativo.

In particolare, la societa' istante mira a ricavare dall'immobile piu' unita' abitative da destinare alla vendita. Tuttavia, nell'ipotesi in cui risulti difficile riuscire a collocare sul mercato tutte le abitazioni, la societa' ha previsto la possibilita' di cedere ai propri soci, con contratti a corrispettivo concordato di cui alla legge n. 431 del 1998, l'usufrutto di tali immobili per un periodo pari a quindici anni.

Tutto cio' premesso, e rilevato, soprattutto, che la cessione dell'usufrutto nei confronti dei soci avverrebbe a valore di mercato, la societa' istante chiede di sapere se tale cessione sia imponibile ai fini dell'Iva o sia fuori campo di applicazione dell'imposta, ai sensi dell'art. 4, quinto comma, ultimo periodo, lett. a) del D.P.R. n. 633 del 1972.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La societa' istante ritiene che la cessione dell'usufrutto degli immobili a valore di mercato, e per un periodo di tempo determinato, nei confronti dei propri soci, rientri tra le operazioni imponibili ai fini dell'Iva, sempre che sia effettuata entro quattro anni dalla data di costruzione delle unita' abitative.

Pertanto, l'istante ritiene corretto anche portare in detrazione l'Iva relativa all'operazione in discorso.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Nel quesito in esame viene chiesto di sapere se la cessione nei confronti dei propri soci dell'usufrutto di unita' abitative, entro quattro anni dalla data di costruzione delle stesse, sia esclusa o meno dal campo di applicazione dell'Iva, ai sensi dell'art. 4, quinto comma, ultimo periodo, lett. a) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nell'ipotesi in cui tale cessione avvenga per un periodo di tempo determinato e a prezzo di mercato.

La richiamata norma prevede che non costituiscono attivita' commerciali, e come tali sono fuori campo Iva, il possesso e la gestione di unita' immobiliari classificate o classificabili nella categoria catastale A e delle loro pertinenze, ad esclusione delle unita' classificate o classificabili nella categoria catastale A10, da parte di societa' o enti, qualora la partecipazione ad essi consenta, gratuitamente o verso un corrispettivo inferiore al valore normale, il godimento, personale, o familiare dei beni e degli impianti stessi, ovvero quando tale godimento sia conseguito indirettamente dai soci o partecipanti, alle suddette condizioni anche attraverso la partecipazione ad associazioni enti o altre organizzazioni.

Conformemente a quanto ritenuto dalla Direzione Regionale, si ritiene

che il rapporto oggetto del quesito, qualificato dall'Associazione istante come usufrutto a tempo determinato, debba essere correttamente considerato, ai fini fiscali, come locazione di immobile.

Si rammenta, al riguardo, che la Corte di Giustizia delle Comunità Europee ha affermato, con diverse pronunce, che i rapporti giuridici nell'ambito dei quali è concesso ad un soggetto di usare un bene, per una durata limitata e dietro corrispettivo, rientrano nella nozione di locazione di beni immobili, e come tali sono esenti dall'Iva ai sensi dell'art. 13 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977 (77/388/CEE).

In relazione al caso specifico dell'usufrutto di beni immobili, la Corte di Giustizia è intervenuta, con sentenza 4 ottobre 2001, nella causa C-326/99, pronunciandosi sulla corretta interpretazione degli artt. 5, n. 3, e 13, parte B, lett. b), e parte C, lett. a), della sesta direttiva (ora trasfusi nei Titoli IV e IX della direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006), che disciplinano, rispettivamente, le operazioni imponibili e le esenzioni.

L'art. 5, n. 3, della direttiva sopra citata prevede, infatti, che si considera cessione di bene il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario e che gli Stati membri possono considerare beni materiali anche i diritti reali che conferiscono al loro titolare un potere d'uso sui beni immobili.

L'art. 13 della direttiva in discorso prevede, invece, che, fatte salve altre disposizioni comunitarie, l'affitto e la locazione di beni immobili rientrano tra le operazioni esenti, ma con riferimento a tali operazioni è comunque riconosciuta agli Stati membri la possibilità di accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione.

Nella sentenza in discorso, la Corte di Giustizia si è pronunciata favorevolmente sull'equiparazione della costituzione, per una durata limitata, di un diritto di usufrutto su beni immobili alla locazione o all'affitto di tali beni, facendo presente, in via preliminare, che la sesta direttiva non definisce la nozione di locazione e di affitto e nemmeno rinvia alle rispettive definizioni adottate a tal riguardo dagli Stati membri. Al riguardo, tra l'altro, la Corte aveva già affermato, in una precedente pronuncia, che le nozioni di affitto e di locazione di cui all'art. 13, parte B, della direttiva in discorso, sono più ampie di quelle sancite dai diversi diritti nazionali.

La Corte, nel motivare la propria pronuncia, ha precisato, altresì, che le esenzioni previste dall'art. 13 della sesta direttiva devono corrispondere a nozioni autonome di diritto comunitario affinché sia possibile determinare la base imponibile dell'Iva in maniera uniforme e secondo le norme comunitarie e che le considerazioni in materia di applicazione dell'Iva sulle locazioni valgono, mutatis mutandis, anche per la costituzione di un diritto reale che conferisce al suo titolare un potere d'uso su un bene immobile come il diritto di usufrutto.

Cio' in quanto l'usufrutto presenta la caratteristica fondamentale, che lo accomuna alla locazione, di conferire all'interessato, per una durata convenuta e dietro corrispettivo, il diritto di occupare un immobile come se ne fosse il proprietario e di escludere qualsiasi altra persona dal beneficio di un tale diritto.

La Corte ha precisato, infine, che l'interpretazione sopra fornita non può essere invalidata dal fatto che l'usufrutto presenta, nel diritto civile di numerosi Stati membri, caratteristiche che lo distinguono dalla locazione e dall'affitto. Le predette particolarità, che risultano dall'appartenenza degli istituti in discorso a categorie giuridiche distinte, sono secondarie, infatti, rispetto al fatto che, sul piano economico, un diritto come l'usufrutto e la locazione o l'affitto presentano la caratteristica fondamentale comune di mettere a disposizione di un soggetto un bene per una durata convenuta e dietro corrispettivo.

In considerazione della posizione assunta dalla Corte di Giustizia, la scrivente ritiene, relativamente alla fattispecie in esame, che l'eventuale cessione da parte dell'associazione istante ai propri soci del diritto di usufrutto di unità abitative, dietro corrispettivo e per una durata convenuta di quindici anni, sia riconducibile alla nozione di locazione di beni immobili e, come tale, sia esente dall'Iva ai sensi dell'art. 10, primo comma, n. 8, del D.P.R. n. 26 ottobre 1972, n. 633.

La predetta norma, così come sostituita dall'art. 35, comma 8, del d.l.

4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, prevede, infatti, l'esenzione dall'Iva per le locazioni e gli affitti di immobili di tipo residenziale, anche nell'ipotesi in cui l'operazione sia posta in essere dalla stessa impresa che li ha costruiti, a meno che non ricorra la particolare ipotesi di locazione realizzata in attuazione di piani di edilizia abitativa convenzionata che rispettano specifiche condizioni.

Per quanto riguarda il quesito specifico concernente l'eventuale applicabilita' della norma di cui all'art. 4, quinto comma, ultimo periodo, a), del D.P.R. n. 633 del 1972, la quale esclude la rilevanza ai fini Iva delle operazioni consistenti nel porre a disposizione dei soci, associati o partecipanti, taluni beni, gratuitamente o dietro un corrispettivo inferiore al valore normale, si esprime l'avviso che la stessa non trovi applicazione nel caso in esame.

Cio' in quanto, una volta qualificata l'operazione prospettata come locazione, non e' sostenibile che il canone pattuito, corrispondente al corrispettivo convenzionato previsto dall'art. 2, comma 3, della legge n. 431 del 1998, non costituisca un valore normale in relazione alla concessione del godimento degli alloggi medesimi.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinche' le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.