

Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 17/12/2008 n. 480

Oggetto:

Interpello - ART.11, legge 27 luglio 2000, n.212. Azienda Regionale per l'Edilizia Abitativa: atti di concessione alloggi popolari abitativi ai fini dell'imposta di registro - DPR n.131 del 1986

Testo:

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione del DPR n. 131 del 1986, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'Azienda Regionale per l'Edilizia Abitativa (di seguito AREA) e' stata istituita come ente pubblico economico da utilizzare quale strumento attraverso il quale la Regione Sardegna risponde alla domanda abitativa di soggetti in condizioni economiche e sociali disagiate.

In base all'articolo 22, legge regionale 8 agosto 2006, n. 12, l'interpellante e' subentrata agli Istituti autonomi case popolari (di seguito IACP) nella titolarita' del loro patrimonio, nonche' in tutti i rapporti giuridici attivi e passivi.

L'istante riferisce altresì che la Regione Sardegna, con legge regionale 3 luglio 2003, n. 7, modificativa della legge regionale 6 aprile 1989, n. 13, ha disposto che ove ricorrano le espressioni "contratto", "canone di locazione" e "locazione", le stesse debbano essere sostituite con "atto di concessione amministrativa", "canone d'uso" e "concessione".

Atteso cio', premesso che gli IACP hanno sempre stipulato con gli assegnatari degli alloggi popolari "ordinari contratti di locazione sottoponendoli a registrazione", l'istante chiede di sapere se l'intervenuta modifica normativa, in termini di qualificazione giuridica della fattispecie, possa influire sul trattamento fiscale da adottare, ai fini dell'imposta di registro, agli atti con i quali vengono concessi gli alloggi ai soggetti aventi diritto all'assegnazione, nel rispetto delle condizioni previste dalla normativa di settore.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'ISTANTE

L'interpellante osserva che mentre il contratto di locazione si caratterizza per la sua natura privatistica, la finalita' che persegue l'ente pubblico-concedente e' di favorire il soddisfacimento di un pubblico interesse, identificabile con il fine sociale di costruire appartamenti economici da porre a disposizione dei cittadini meno abbienti.

Atteso cio', l'interpellante ritiene che la concessione di alloggi popolari non rientri tra gli atti tipici soggetti a registrazione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In riferimento al caso prospettato dall'istante, occorre verificare se gli atti di concessione degli alloggi popolari da parte di AREA sono rilevanti ai fini IVA.

Al riguardo si osserva che l'interpellante e' stata istituita nella forma di ente pubblico economico, dotata di personalita' giuridica ed autonomia imprenditoriale, gestionale, patrimoniale e contabile. Essa costituisce lo strumento attraverso il quale la Regione Sardegna corrisponde alla domanda abitativa di soggetti in condizioni economiche e sociali disagiate (articolo 6, legge regione Sardegna n. 12 del 2006).

Ai fini tributari si ritiene che AREA - in quanto ente pubblico economico e successore degli IACP in tutti i rapporti giuridici attivi e passivi - rientra anch'essa tra gli enti pubblici aventi per oggetto

esclusivo o principale attivita' di carattere commerciale (in merito alla natura degli IACP si v. risoluzioni del 27 luglio 1976, n. 250157 e del 5 maggio 2000, n. 54).

Ne consegue che ai fini IVA l'attivita' svolta da AREA rileva ex articolo 4, secondo comma, n. 2), del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, in base al quale si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da "... enti pubblici e privati, compresi i consorzi, le associazioni o altre organizzazioni senza personalita' giuridica e le societa' semplici, che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attivita' commerciali o agricole".

Per quanto concerne la sussistenza del requisito oggettivo, si fa presente che l'articolo 3 del DPR n. 633 del 1972, afferma, rispettivamente al primo ed al secondo comma n.1), che:

"Costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti... e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte.

Costituiscono inoltre prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo:

1) le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili;"

Atteso cio', in via preliminare si osserva che in questa sede non viene effettuata alcuna indagine finalizzata ad individuare la natura dell'atto con il quale AREA da' in concessione in uso gli alloggi ai conduttori e che la seguente attivita' interpretativa viene svolta dalla scrivente sulla scorta di quanto rappresentato dall'interpellante secondo la quale "...l'atto di concessione degli alloggi e' da considerare un vero e proprio atto di concessione amministrativa...".

Al riguardo si osserva che la Corte di Giustizia, con sentenza del 25 ottobre 2007 resa nel procedimento C-174/06, si e' occupata di una questione attinente a quella prospettata con l'interpello in trattazione.

In particolare, i giudici comunitari si sono pronunciati in merito alla riconducibilita' degli atti concessori di beni demaniali, emessi da enti portuali, allo schema della locazione, ai fini dell'assoggettamento ad IVA.

La Corte di Giustizia, sulla base degli elementi ricavabili dal giudizio di rinvio, ha fornito i seguenti chiarimenti:

- il consorzio e' un ente pubblico a carattere economico il quale opera, rispetto alla gestione dei beni del demanio che gli sono affidati, non in nome e per conto dello Stato, che rimane titolare della proprieta', ma in nome proprio, in quanto amministra tali beni, in particolare adottando decisioni autonome;

- non ricorrendo i requisiti cumulativi dell'esercizio di attivita' da parte di un ente pubblico e dell'esercizio di attivita' in veste di pubblica autorita', non trova applicazione l'esenzione di cui all'articolo 4, n. 5), primo comma, della VI direttiva;

- in merito alla riconducibilita' del rapporto concessorio nella nozione di "locazione di beni immobili" ai sensi dell'articolo 13, parte B, lett. b), della VI direttiva, la Corte ha ribadito che secondo costante giurisprudenza comunitaria le esenzioni previste dal predetto articolo 13 costituiscono nozioni autonome di diritto comunitario e devono pertanto ricevere una definizione comunitaria;

- l'articolo 13, parte B, lett. b), della VI direttiva non definisce la nozione di locazione, ne' rinvia alle definizioni adottate a tal riguardo dalle normative degli Stati membri; pertanto esso va interpretato tenendo conto del contesto nel quale si inserisce, nonche' della finalita' e della struttura della VI direttiva, tenendo conto, in particolare, della ratio legis dell'esenzione che essa prevede;

- la Corte di Giustizia ha costantemente precisato che "la locazione di beni

immobili ai sensi del citato articolo 13 consiste, in sostanza, nel conferimento da parte del locatore al locatario, per una durata convenuta e dietro corrispettivo, del diritto di occupare un immobile come se quest'ultimo ne fosse il proprietario e di escludere qualsiasi altra persona dal godimento di un tale diritto..." (v. causa C-409/98 sentenza del 9 ottobre 2001; causa C-269/00, sentenza dell'8 maggio 2003).

Atteso cio', la Corte di Giustizia ha ritenuto che il rapporto di concessione avente le caratteristiche indicate, posto in essere dall'ente porto nello svolgimento dell'attivita' economica, poiche' consiste nel mettere a disposizione una superficie, dietro corrispettivo, garantendo all'altra parte contrattuale il diritto ad occupare detto spazio e ad utilizzarlo escludendo altre persone dal godimento di un tale diritto, si configura come locazione di beni immobili ai sensi dell'articolo 13, parte B, lett. b), della VI direttiva (con riferimento ad una tematica analoga si v. anche Corte di Cassazione 25 luglio 2001, n. 10097).

Sulla scorta dei principi affermati dalla Corte di Giustizia, occorre valutare se anche il rapporto concessorio intercorrente tra AREA ed i soggetti che utilizzano gli alloggi pubblici, presenti gli stessi requisiti individuati dalla Corte di Giustizia, determinanti per la qualificazione della concessione quale locazione di beni immobili ai sensi dell'articolo 13, parte B), lett. b), della VI direttiva.

Al riguardo la scrivente ritiene che dal combinato disposto delle vigenti normative nazionali e regionali in materia di assegnazione di alloggi di edilizia residenziale pubblica si evince che il rapporto che intercorre tra l'ente concedente- ente pubblico economico che gestisce autonomamente e in nome proprio gli alloggi popolari- e i concessionari degli alloggi e' assimilabile ad un rapporto di locazione posto che ricorrono tutti gli elementi individuati dalla Corte di Giustizia per la qualificazione di tale rapporto quale contratto di locazione.

Atteso cio' debbono ritenersi non riferibili al caso in esame i chiarimenti precedentemente forniti con la circolare del 16 novembre 2006, n. 33/E, in merito alla non riconducibilita' tra le locazioni di beni immobili delle concessioni e subconcessioni di beni demaniali.

Pertanto, gli atti tramite i quali AREA procede all'assegnazione di alloggi popolari rientrano tra le prestazioni di servizi di cui all'articolo 3 del DPR n. 633 del 1972, in quanto riconducibili tra "le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili".

Ne consegue che nella fattispecie in esame, ricorrendo i requisiti soggettivo ed oggettivo, l'atto con il quale AREA concede in uso gli alloggi popolari e' rilevante ai fini IVA. Cio' posto, occorre rilevare che ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 8), del DPR n. 633 del 1972, come riformulato dall'articolo 35, comma 8, lettera a), numero 1, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, e dall'articolo 1, comma 330, lettera a), della legge 27 dicembre 2006, n. 296, le locazioni di immobili ad uso abitativo sono esenti ai fini IVA tranne alcune eccezioni tassativamente previste dalla predetta norma. Infatti, per quanto concerne gli immobili ad uso abitativo sono imponibili ai fini IVA le "locazioni di fabbricati abitativi effettuate in attuazione di piani di edilizia abitativa convenzionata dalle imprese che li hanno costruiti o che hanno realizzato sugli stessi interventi di cui all'articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento e a condizione che il contratto abbia durata non inferiore a quattro anni."

Per quanto attiene, infine, il trattamento da riservare agli atti in esame ai fini dell'imposta di registro si ricorda che l'articolo 40 del Testo Unico dell'imposta di registro, approvato con DPR 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito TUR), al comma 1, stabilisce che " Per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa. Si considerano soggette all'imposta sul valore aggiunto anche le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non e' dovuta a norma dell'art. 7 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e quelle di cui al sesto comma del successivo art. 21, ad eccezione delle operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10, numeri 8), 8 bis) e 27 quinquies) dello stesso decreto".

Attesa l'eccezione posta dall'articolo 40 del TUR per le operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10, n. 8), del DPR n. 633 del 1972, ai contratti stipulati tra AREA ed i conduttori degli alloggi l'imposta di registro si applica in modo proporzionale, con aliquota del 2 per cento, ai sensi dell'articolo 5, comma 1, lett. b), della tariffa, parte prima, allegata al TUR.

Alla luce di quanto precede, in relazione al quesito formulato

Risoluzione del 17/12/2008 n. 480

dall'istante si fa presente che in forza delle disposizioni recate dall'articolo 5 del TUR, indipendentemente dal regime IVA applicato (imponibile od esente), i contratti di locazione di immobili abitativi sono soggetti all'obbligo di registrazione nel termine fisso di 30 giorni, con assolvimento dell'imposta di registro in misura proporzionale del 2% per le locazioni esenti, in misura fissa di 168 euro per quelle imponibili.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.