

Affitto beni, prassi disallineata

Pagina a cura
di FRANCO RICCA

Nel sistema armonizzato dell'Iva, la concessione in locazione o in affitto di beni, da parte di chiunque, può costituire un'attività economica, se esercitata per ricavarne introiti stabili.

Anche su questo aspetto, però, la situazione domestica non è del tutto allineata.

L'incongruenza della quale si è detto a proposito del trattamento riservato alle prestazioni di servizi rese nell'ambito di rapporti di lavoro parasubordinato (nonché, negli stessi termini, dell'associazione in partecipazione) non è infatti l'unica distonia della disciplina nazionale del presupposto soggettivo dell'Iva.

L'ancoraggio del requisito soggettivo alle nozioni di impresa e di imprenditore proprie del diritto civile e dell'imposizione diretta, che tuttora persiste sul piano normativo e, ancor più, su quello interpretativo, ostacola il pieno riconoscimento del carattere economico, agli effetti dell'Iva, alle attività consistenti nello sfruttamento di beni per ricavarne introiti stabili, quali per esempio la locazione di immobili e l'affitto di aziende posti in essere al di fuori di un'attività qualificabile come esercizio d'impresa ai fini reddituali.

Occorrerebbe finalmente prendere atto dell'autonomia della nozione di "impresa" nei due settori impositivi e della conseguente possibilità che sussista un'attività d'impresa ai soli fini dell'Iva, tuttora solo astrattamente ammessa in via di principio.

Una situazione, questa, che è ben rappresentata dall'atteggiamento assunto dalla prassi dell'amministrazione finanziaria in relazione all'assoggettabilità all'Iva dei proventi derivanti dalla locazione di immobili.

Si deve ricordare che il ministero delle finanze, dopo avere a lungo sostenuto, essenzialmente al fine di negare il diritto alla detrazione dell'Iva per contrastare determinati fenomeni abusivi, che non sussiste esercizio dell'impresa in capo alle società immobiliari dedite soltanto all'acquisto di

immobili "destinati poi a puro godimento, attraverso la loro locazione o affitto", è tornato sui propri passi con la circolare n. 128 dell'8 maggio 1997, sotto l'incombere di un procedimento di infrazione per violazione della normativa comunitaria, recependo i rilievi formulati dalla Commissione europea in relazione al mancato riconoscimento della qualità di soggetto passivo d'imposta alle società di gestione immobiliare.

Nella circolare è stato così riconosciuto che, ai sensi della direttiva Iva, si deve considerare soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo un'attività economica, tale essendo, per espressa previsione normativa, anche quella che comporta lo sfruttamento di un bene per ricavarne introiti stabili.

Di conseguenza, le operazioni aventi ad oggetto la locazione o la concessione in affitto di immobili, alla luce delle disposizioni comunitarie, devono essere considerate, se poste in essere con carattere di abitualità, sufficienti ai fini dell'attribuzione, a chi le effettua, della qualità di soggetto passivo d'imposta.

Sottolinea inoltre la circolare che la linea di demarcazione tra attività di godimento e attività di impresa individuata, agli effetti civilistici, dalla giurisprudenza di legittimità, non è perfettamente coincidente con quella ammissibile ai fini fiscali.

Agli effetti dell'Iva, la nozione di esercizio di impresa, infatti, è quella enunciata nel dpr n. 633 del 1972, che è conforme (in verità, non del tutto) ai principi della direttiva, che considera attività economica qualunque operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità.

Peraltro, aggiunge la circolare, la distinzione tra atti di godimento ed atti d'impresa, se pur ipotizzabile nel caso dell'imprenditore individuale, non è direttamente applicabile alle società od enti commerciali, in virtù della presunzione di cui al secondo comma dell'articolo 4 del dpr n. 633 del 1972.

Su quest'ultima affermazione vi sarebbe qualche osservazione da fare, poiché il principio di neutralità impone parità di trattamento delle persone, siano esse fisiche o giuridiche, anche per quanto riguarda la realizzazione del presupposto della soggettività passiva, che la direttiva definisce in termini esclusivamente oggettivi.

Ciò che preme evidenziare, però, è che l'amministrazione, da un lato, nella predetta circolare ha riconosciuto che l'attività di gestione di immobili, da chiunque esercitata allo scopo di ricavarne introiti stabili, attribuisce lo status di soggetto passivo dell'Iva (aggiungiamo: indipendentemente dalla classificazione del reddito prodotto tra quelli d'impresa, fondiari, diversi, ecc.); dall'altro lato, in relazione ad ipotesi specifiche, continua invece a pronunciarsi in modo diverso, di fatto frenando l'assimilazione di quel principio nella realtà.

Ne è un esempio la posizione adottata nella circolare ministeriale n. 112 del 21 maggio 1999 (e confermata, da ultimo, nella circolare n. 26 del 1° giugno 2016 dell'Agenzia delle entrate) in relazione agli effetti della trasformazione delle società commerciali in società semplici.

Secondo tale orientamento, "la società semplice, che ha come oggetto esclusivo o principale la gestione dei beni, non svolge attività rilevante ai fini dell'Iva, in quanto ai sensi dell'art. 4, secondo comma, n. 2, del dpr n. 633 del 1972, svolgono attività d'impresa solo gli enti pubblici e privati, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica e le società semplici che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole.

Poiché ai fini civilistici le società semplici non possono svolgere attività commerciali (art. 2249 c.c.), la disposizione recata dall'art. 4, secondo comma, n. 2, citato, deve essere limitata, per le società semplici, al solo svolgimento di attività agricole. L'assenza della qualifica imprenditoriale in capo alla società semplice, avente come oggetto esclusivo o



principale la gestione di beni, comporta che le società commerciali che assumono tale configurazione civilistica anche ai fini fiscali attuano la cessazione dell'attività imprenditoriale e devono assoggettare i relativi trasferimenti ad Iva, a titolo di autoconsumo...

Altrettanto criticabile, per le stesse ragioni, è l'orientamento adottato in relazione all'affitto dell'unica azienda da parte dell'imprenditore individuale, risalente alla circolare ministeriale n. 26 del 19 marzo 1985, secondo cui tale operazione esula dalla sfera di applicazione dell'Iva per carenza del presupposto soggettivo, poiché l'imprenditore individuale che concede in affitto l'unica azienda perde la qualifica di imprenditore. Dovrebbe essere oramai chiaro che lo status di soggetto passivo non dipende dall'esercizio dell'impresa (c, quindi, dal possesso della qualifica di imprenditore) nell'accezione civilistica o reddituale, bensì dall'esercizio di un'attività economica come definita dall'art. 9 della direttiva; definizione che comprende anche "lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità".

Posto, quindi, che la concessione di beni in locazione/affitto costituisce certamente

"sfruttamento", resta solo da verificare se tale attività sia esercitata per ricavarne introiti stabili, ossia "professionalmente". La sussistenza o meno di tale ultimo requisito deve essere valutata prendendo in esame tutte le circostanze del caso concreto. La Corte di giustizia ha fornito alcune indicazioni al riguardo, precisando che il fatto che un bene si presti ad uno sfruttamento esclusivamente economico è sufficiente, di regola, per ritenere che il proprietario lo utilizza per esercitare attività economiche e, quindi, per realizzare introiti aventi carattere di stabilità. Se invece il bene, per sua natura, può essere usato sia per scopi economici sia a fini privati, occorre esaminare l'insieme delle circostanze del suo sfruttamento per stabilire se esso sia utilizzato per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità. Inoltre, sebbene i criteri relativi ai risultati dell'attività considerata non possano consentire, di per sé, di stabilire se l'attività stessa sia esercitata allo scopo di realizzare introiti aventi un certo carattere di stabilità, la durata effettiva della locazione del bene, l'entità della clientela e l'importo degli introiti sono elementi che, facendo parte dell'insieme dei dati del caso specifico, possono essere presi in considerazione, assieme ad altri, all'atto di tale esame.

Si rammenta che, in applicazione di tutti questi principi, nella sentenza 20 giugno 2013, C-219/12, la Corte ha dichiarato che costituisce attività economica finanche la produzione, mediante un impianto fotovoltaico collocato sul tetto dell'abitazione privata, di energia elettrica ceduta verso corrispettivo al gestore di rete in base ad un contratto pluriennale, anche se la quantità di energia prodotta (e ceduta) è inferiore a quella occorrente per soddisfare i bisogni dell'abitazione.

In questo contesto, dunque, riesce difficile giustificare l'esclusione aprioristica della soggettività passiva dell'Iva, indipendentemente dall'esame delle circostanze concrete, in capo a soggetti che concedono in locazione beni immobili, o addirittura aziende, solo perché l'attività non è qualificabile come commerciale per le norme civilistiche e sull'imposizione diretta.

— © Riproduzione riservata —

Il principio di neutralità impone parità di trattamento delle persone, siano esse fisiche o giuridiche, anche per quanto riguarda la realizzazione del presupposto della soggettività passiva

I principi della Corte Ue

La qualità di soggetto passivo è connessa alle operazioni effettuate da un operatore economico, e non alla sua forma giuridica; pertanto si deve considerare soggetto passivo "chiunque" esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche indicate nella direttiva, tra cui un'operazione che comporti lo sfruttamento di un bene per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità

La nozione di "sfruttamento" si riferisce a qualsiasi operazione, indipendentemente dalla sua forma giuridica, che miri a trarre dal bene in questione introiti che hanno carattere stabile. Il fatto che il proprietario di un bene immobile conceda a terzi un diritto su detto bene va considerato come sfruttamento del bene se detta concessione è stipulata, contro corrispettivo, per un periodo determinato

Sebbene i criteri relativi ai risultati dell'attività non possano consentire, di per sé, di stabilire se l'attività stessa sia esercitata per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità, la durata della locazione del bene, l'entità della clientela e l'importo degli introiti sono elementi che possono essere presi in considerazione, assieme ad altri, all'atto di tale valutazione