

Contratto di locazione con clausola di trasferimento Pubblicato il 06/08/2008

Oggetto: Istanza di interpello - Contratto di locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per entrambe le parti Agenzia delle Entrate Risoluzione n. 338 del 01/08/2008 Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 11, comma 1, lettera a), del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, è stato esposto il seguente QUESITO Il consorzio ALFA Srl (società consortile a responsabilità limitata) è stato costituito nel corso del 2000 ed ha fra le proprie finalità il reperimento e l'acquisizione di aree nel Comune di ... per l'esecuzione di interventi edilizi mirati a predisporre locali idonei alle attività produttive delle aziende consorziate, al fine di cederli alle medesime in uso (anche attraverso la cessione della proprietà dei locali stessi). In tale contesto, nel 2005 il consorzio ha acquistato (per la durata di novant'anni) dal Comune di ... il diritto di superficie di un'area al fine di realizzarvi un fabbricato ad uso artigianale ("multipiano articolato su più corpi di fabbrica") da destinare ai soci: i lavori di costruzione sono stati ultimati nel 2007 ed il finanziamento dell'opera è avvenuto, in via principale, attraverso un contratto di anticipazione bancaria che, a breve, verrà sostituito da un mutuo. Per consentire il godimento del manufatto ai soci è stato stipulato tra questi e la società istante un contratto di locazione con patto di futura vendita, vincolante per entrambe le parti, nell'ambito del quale i canoni di locazione sono considerati acconti del prezzo della successiva cessione. Il contratto ha la durata di sei anni e prevede alla scadenza il trasferimento della proprietà superficiaria a tempo determinato delle unità immobiliari previo pagamento di una somma già fissata, pari alla differenza tra il valore complessivo dell'immobile (che - in assenza di fini di lucro - corrisponde ai costi sostenuti per la sua realizzazione) ed i canoni di locazione corrisposti nel corso della locazione medesima. La fattispecie contrattuale, costituendo cessione di beni ai sensi dell'art. 2, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, ha determinato in capo alla società consortile l'obbligo di emissione della fattura per l'intero importo del prezzo pattuito della futura compravendita. La cessione è stata assoggettata ad IVA ai sensi dell'art. 10, n. 8-ter, lettera a) dello stesso d.P.R. n. 633, come novellato dall'art. 35 del D.L. 223 del 2006. Oltre al canone di locazione, la società consortile intende procedere al riaddebito ai soci locatari di tutte le spese accessorie collegate agli immobili locati e promessi in vendita, quali gli interessi passivi gravanti sul mutuo, l'ICI ed i costi relativi ai servizi che il consorzio sosterrà nell'interesse dei consorziati per la manutenzione e la vigilanza degli immobili. Tutto ciò premesso, è stato chiesto di conoscere: a) quale debba essere il trattamento contabile e fiscale dell'operazione in capo al locatore ed al locatario; b) quale debba essere il trattamento ai fini dell'IVA del riaddebito delle spese sostenute dalla società istante e, nel caso di costi esenti, se questi concorrano a determinare il pro rata di detraibilità. SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE A) Per quanto concerne il profilo dell'imposizione diretta, la Società istante sostiene, conformemente a quanto affermato dalla dottrina prevalente, che nella fattispecie del contratto di locazione con patto di futura vendita vincolante per entrambe le parti si è di fronte ad una duplicità di rapporti distinti (vera e propria locazione e futura vendita): da ciò deriva che il contratto in esame ha natura di contratto ad effetti obbligatori e che la proprietà del bene si trasferisce solo all'atto della stipula del contratto di compravendita "impegnato" all'atto della sottoscrizione del contratto di locazione con patto di futura vendita (cfr. Cass. 10/09/1993 n. 9468 e 01/07/1992 n. 8095). Ciò posto, la società istante si pone il problema di come conciliare gli effetti civilistici del contratto in esame con la previsione del secondo comma dell'articolo 109 del TUIR che impone la rilevazione delle componenti reddituali riferibili al contratto di locazione con patto di futura vendita vincolante per entrambe le parti all'atto della stipula del contratto di locazione medesimo (a parere dell'istante, infatti, il locatore conserva il bene iscritto nel proprio bilancio, mentre il locatario lo iscriverà solo al momento della stipula del contratto di compravendita, al termine del contratto di locazione). Il contribuente, più precisamente, sostiene che: - l'immobile resterà iscritto nella contabilità del locatore sino alla stipula dell'atto di trasferimento; - i canoni riscossi e versati saranno imputati, rispettivamente, quali "anticipi da clienti" e "acconti su immobilizzazioni"; - il locatario iscriverà l'immobile in contabilità solo al momento della stipulazione dell'atto di acquisto del bene; - il locatore, in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta della stipula della locazione, effettuerà una

variazione in aumento del reddito pari al valore dell'immobile promesso in vendita ed una contestuale variazione in diminuzione pari al costo di costruzione dello stesso (nel caso di specie esattamente pari al prezzo di futura vendita, attesa la natura della società istante). Variazione contraria verrà fatta all'atto della stipula della cessione, così "neutralizzando" il risultando economico dell'operazione; - il locatario, dovendo far risultare a conto economico la quota di ammortamento al fine di poterla dedurre, rileverà la medesima quale accantonamento a "fondo spesa futura". Il medesimo fondo, all'atto dell'acquisto, verrà imputato a fondo ammortamento dell'immobile per un pari valore. La società istante puntualizza al riguardo che trattandosi di diritto di superficie a tempo determinato, non si dovrà provvedere a determinare la quota fiscalmente ascrivibile al terreno (cfr. risoluzione 05/07/2007, n. 157/E). B) Ai fini IVA, la Società ritiene che dovendosi ascrivere il rapporto tra la stessa ed i consorziati al mandato senza rappresentanza, il riaddebito dei costi debba essere soggetto al medesimo trattamento del costo originariamente sostenuto dal Consorzio. In considerazione dell'accessorietà di tali costi rispetto all'operazione principale, soggetta ad IVA, gli eventuali riaddebiti esenti dall'imposta non devono concorrere al calcolo del pro-rata di detraibilità. **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE** Si procede all'analisi dei quesiti proposti affrontando, secondo l'ordine seguito dal contribuente, dapprima le problematiche connesse con l'imposizione diretta e successivamente quelle connesse con l'imposizione indiretta. 1. Profili attinenti l'imposizione diretta Per quanto concerne gli aspetti connessi all'imposizione diretta, l'articolo 109, comma 2, del TUIR stabilisce che "ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza: a) i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, alla data della consegna o spedizione per i beni mobili e della stipulazione dell'atto per gli immobili e per le aziende, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. Non si tiene conto delle clausole di riserva della proprietà. La locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti è assimilata alla vendita con riserva di proprietà; ...". Dall'esame di tale disposizione normativa (con particolare riferimento agli effetti che la stessa produce sulle parti contraenti), emerge che: con riferimento al cedente, se il bene oggetto della cessione rappresenta un bene merce, la norma in esame individua il periodo d'imposta nel quale il ricavo concorre alla formazione del reddito, e il bene deve essere eliminato dall'attivo circolante. Se invece il bene oggetto della cessione non rappresenta un bene merce (come nello specifico caso esaminato), la norma individua l'esercizio in cui il bene deve essere eliminato dall'attivo immobilizzato, facendo così emergere la componente straordinaria di reddito che concorre alla formazione della base imponibile; con riferimento al cessionario, se il bene oggetto della cessione rappresenta un bene merce la norma permette di stabilire il periodo in cui il costo concorre alla formazione del reddito, e in cui il bene deve essere inserito nell'attivo circolante. Se il bene oggetto della cessione non rappresenta un bene merce, la norma indica il periodo a partire dal quale il bene si reputa entrato nel patrimonio dell'impresa (con le relative conseguenze anche sul processo di ammortamento). In definitiva, si deve ritenere che in presenza di un contratto di vendita con riserva della proprietà o di un contratto di locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti, il verificarsi dell'effetto traslativo, differito a mero scopo di garanzia, è voluto da entrambi i contraenti già al momento della conclusione del negozio: è a tale ultima data, quindi, che occorre fare riferimento per individuare il momento in cui ai fini della redazione del bilancio e ai fini fiscali rileva il trasferimento del bene. Ad ulteriore precisazione di quanto appena sostenuto, si osserva come l'intento che ha spinto il legislatore ad introdurre - ai fini dell'individuazione dell'esercizio di competenza fiscale - una previsione specifica per la vendita con riserva di proprietà e per la locazione con patto di futura vendita vincolante per entrambe le parti, sia quello di porre un freno a possibili iniziative dei contribuenti (connotate da evidenti profili di elusività) che mediante la locazione di un bene immobile con patto di futura vendita vincolante per entrambe le parti (seguita dalla eliminazione del bene stesso dall'attivo del bilancio), intendano rilevare la plusvalenza emergente dall'operazione solo al momento del successivo trasferimento formale della proprietà, al termine della durata del contratto di locazione. Così operando, in altri termini, viene indebitamente postergato il concorso alla formazione dell'imponibile della plusvalenza conseguita ad esito di una cessione la cui efficacia, si ripete, è differita per mere finalità di garanzia del venditore. Alla luce di tali considerazioni, si è del parere che il quesito all'esame della scrivente non possa essere risolto

nei termini prospettati dal consorzio istante. Il consorzio, più in dettaglio, dovrà rilevare nel proprio bilancio relativo all'esercizio di stipula del contratto di locazione la cessione del diritto di superficie e dell'immobile costruito, tenendo eventualmente memoria nei conti d'ordine della locazione in corso. Da ciò deriva che la componente straordinaria di reddito (che nel caso specifico - si afferma nell'istanza - non emergerebbe, essendo il prezzo pattuito per la cessione dell'immobile esattamente pari al costo di costruzione dello stesso) deve essere rilevata direttamente nel bilancio del locatore/futuro cedente, senza che siano necessarie riprese in aumento o in diminuzione in dichiarazione dei redditi. Specularmente, il locatario/futuro cessionario dovrà registrare già nel bilancio relativo all'esercizio in cui la locazione de qua è stata conclusa l'acquisizione del diritto di superficie e dell'immobile per un valore pari a quello pattuito, effettuando in ciascun esercizio gli ammortamenti di competenza. In tale ottica, appare corretto che i canoni di locazione siano contabilizzati: - nel bilancio del cedente quali acconti ricevuti da clienti (in c/anticipo del prezzo pattuito per la futura cessione) - e nel bilancio dei consorziati quali anticipi versati a fornitori a parziale storno del debito rilevato per la futura acquisizione del diritto di superficie.

2. Profili attinenti l'imposizione sul valore aggiunto Per quanto concerne i profili in materia di IVA, è necessario distinguere tra i costi sostenuti dal consorzio per l'acquisizione dell'immobile o in relazione allo status di proprietario-locatore, da un lato, e quelli relativi a costi sostenuti in nome proprio, ma per conto dei consorziati, dall'altro. In relazione a quest'ultima tipologia di costi, tra i quali possono in via esemplificativa annoverarsi le spese di manutenzione civilisticamente poste a carico del locatario, il trattamento, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, da applicare al riaddebito delle spese sostenute dalla società consortile è disciplinato dall'articolo 3, comma 3, ultimo periodo del d.P.R. n. 633 del 1972 che dispone che "le prestazioni di servizi, rese o ricevute dai mandatarî senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario". Questa norma, come già chiarito con la risoluzione n. 6 dell' 11 febbraio 1998, "non produce solo l'effetto di qualificare come prestazione di servizi l'operazione posta in essere dal mandatario senza rappresentanza che renda o riceva servizi per conto del mandante, ma realizza la più complessa finalità di dare un assetto fiscale, agli effetti IVA, ai rapporti tra mandante e mandatario imperniato su una "fictio iuris" che omologa totalmente ai servizi resi o ricevuti dal mandatario quelli da lui resi al mandante. L'omologazione riguarda anche la natura delle prestazioni rese dal mandatario senza rappresentanza al mandante, che non possono essere ricondotte, ai fini IVA, ad una semplice attività di sostituzione personale nello svolgimento di attività giuridica ma rivestono lo stesso carattere di quelle rese o ricevute dal mandatario per conto del mandante." In relazione alla prima tipologia di costi (tra i quali possono in via esemplificativa annoverarsi gli interessi sostenuti per il mutuo relativo all'acquisto dell'immobile e l'ICI, che in caso di locazione con patto di futura vendita vincolante per ambedue le parti - come precisato dal DPF nella risoluzione n. 5 del 18 ottobre 2007 - è a carico del locatore), il relativo addebito nei confronti del locatario costituisce, invece, solo una componente del prezzo convenuto tra le parti del contratto di cui trattasi e segue, pertanto, la stessa disciplina (nel caso di specie di imponibilità, con applicazione dell'aliquota ordinaria) prevista per l'operazione in esame (locazione con patto di futura vendita vincolante per ambedue le parti). Va rilevato che ai sensi dell'articolo 6 del d.P.R. n. 633 del 1972, il momento di effettuazione dell'operazione di cui trattasi coincide con la data di stipula dell'atto e che entro tale data, di regola, deve essere emessa la relativa fattura ai sensi dell'articolo 21 dello stesso decreto. Nella particolare ipotesi in cui taluni degli elementi di prezzo non dovessero essere noti al momento dell'effettuazione dell'operazione (come ad esempio potrebbe avvenire per la parte di corrispettivo legata al costo dell'ICI, che diviene nota solo all'atto della comunicazione da parte del Comune della relativa aliquota), la fattura potrà essere emessa entro il mese successivo a quello in cui tali elementi sono noti, ai sensi del decreto del Ministro delle finanze 15 novembre 1975, con l'osservanza delle relative formalità. Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.