

IMPOSTE INDIRETTE

Concessione in uso di spazi: locazione immobili o servizi complessi?

di Clara Pollet, Simone Dimitri

L'Agenzia delle entrate si è occupata dell'imposta di registro dovuta in seguito **alla registrazione di un contratto di messa a disposizione di spazi attrezzati** per la realizzazione di corsi professionali per il personale. L'accordo, mediante il quale un soggetto mette a disposizione degli **spazi attrezzati fornendo ulteriori servizi** al fine di agevolare l'attività formativa del soggetto occupante, non realizza un contratto di locazione immobiliare, bensì, **un diverso contratto contenente unicamente disposizioni soggette ad Iva**, redatto nella forma della **scrittura privata non autenticata**.

La [risposta n. 318 del 25.07.2019](#) ricorda come, in ossequio al disposto di cui all'[articolo 5, comma 2, D.P.R. 131/1986](#), *"le scritture private non autenticate sono soggette a registrazione in caso d'uso se tutte le disposizioni in esse contemplate sono relative ad operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto"*. L'obbligo della registrazione si realizzerà, dunque, solo al **verificarsi del caso d'uso**, così come previsto dall'[articolo 6 TUR](#), secondo cui lo stesso si realizza *"quando un atto si deposita, per essere acquisito agli atti, presso le cancellerie giudiziarie nell'esplicazione di attività amministrative o presso le amministrazioni dello Stato o degli enti pubblici territoriali e i rispettivi organi di controllo, salvo che il deposito avvenga ai fini dell'adempimento di una obbligazione delle suddette amministrazioni, enti o organi ovvero sia obbligatorio per legge regolamento"*. Di converso, si rileva che qualora il contratto di concessione spazi venga formalizzato per **atto pubblico o per scrittura privata autenticata**, lo stesso è soggetto **all'obbligo di registrazione in termine fisso**, ai sensi dell'[articolo 11 della tariffa, parte prima, allegata al TUR](#).

In entrambi i casi (registrazione in termine fisso o in caso d'uso) l'imposta di registro è dovuta nella **misura fissa di 200 euro** per il principio di **alternatività Iva-registro** stabilito dall'[articolo 40 TUR](#): *"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"*.

Il dubbio riguarda l'applicazione della disciplina relativa alla locazione di immobili strumentali nel caso in cui siano forniti **servizi aggiuntivi**. Ricordiamo che l'Agenzia delle entrate nella [circolare 12/E/2007](#), paragrafo 8.1, definisce questi contratti, **ai fini Iva**, come relativi a **prestazioni di servizio complesse**.

Affinché un contratto possa essere ricondotto nell'ambito delle disposizioni di cui all'[articolo 10, n. 8\), D.P.R. 633/1972](#), vale a dire tra le **ipotesi in cui le locazioni di immobili costituiscono**

operazioni esenti da imposta, occorre verificare, in relazione ai singoli accordi commerciali, se ricorrono gli **elementi caratteristici** di tale tipo di contratto.

Le fattispecie per le quali è previsto il regime di esenzione Iva, infatti, devono essere **interpretate restrittivamente** in quanto costituiscono **deroghe al principio generale** secondo cui l'imposta è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo d'imposta.

La giurisprudenza ([sentenza del 12 giugno 2003, C- 275/01](#)), definendo le caratteristiche proprie delle locazioni di immobili, **esenti Iva ai sensi dell'articolo 10, n. 8, D.P.R. 633/1972, (articolo 135, lett. l, Direttiva 2006/212/CE)** ha affermato che il contenuto tipico della locazione consiste nel 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 beneficiarne.

Allo stesso tempo è stato escluso che possano ricondursi in tale ambito i contratti che non hanno per oggetto **la sola messa a disposizione passiva di una superficie o di uno spazio**, anche qualora venga garantito al contraente il diritto di occuparlo come se ne fosse proprietario.

Secondo le note esplicative (paragrafo 24) sulle norme dell'UE in materia di Iva, concernenti il luogo delle prestazioni di servizi relativi a beni immobili ([regolamento di esecuzione UE n. 1042/2013 del Consiglio](#)), laddove una **prestazione complessa comprenda servizi relativi a beni immobili**, ma anche altri beni o servizi (vale a dire, se si tratta di una prestazione raggruppata comprendente **svariati elementi**), **occorre verificare se l'elemento predominante della prestazione sia il servizio relativo al bene immobile** e se tale servizio presenti un nesso sufficientemente diretto con quel bene immobile.

La normativa Iva relativa alle locazioni non risulta, pertanto, applicabile ai contratti che prevedono a carico del prestatore, oltre all'obbligo di mettere a disposizione dell'altra parte uno spazio determinato, **anche l'obbligo di rendere servizi ulteriori** che risultino qualificanti ai fini della causa del contratto, che **non si sostanzino in semplici prestazioni accessorie** alla locazione (quali i servizi di portierato o altri servizi condominiali).

Nell'ambito di un contratto caratterizzato da una **pluralità di prestazioni finalizzate a supportare lo svolgimento di una attività lavorativa** (servizi di segreteria, postali, ecc.), in cui la concessione di occupare alcuni spazi di un edificio si ponga solo come un **mezzo per attuare una prestazione complessa, non si è in presenza di una locazione**.

In passato l'Amministrazione finanziaria, con la [risoluzione n. 381789 del 10 giugno 1980](#), aveva **già escluso la presenza di un contratto di locazione** nelle ipotesi in cui **oltre alla messa a disposizione di locali completamente arredati, veniva fornita una pluralità di servizi**, diversi da quelli che caratterizzano la mera locazione di immobile, nei sensi previsti dal citato [articolo 10, n. 8, D.P.R. 633/1972](#).

Seminario di specializzazione

BITCOIN, CRIPTOVALUTE, BLOCKCHAIN QUESTIONI GIURIDICHE E ASPETTI FISCALI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)