

STUDIO LEGALE

Avv. MARIO MOSSALI
PATROCINANTE IN CASSAZIONE
Avv. ANDREA R. VETTURI
PATROCINANTE IN CASSAZIONE
Avv. MARIATERESA SORTE
PATROCINANTE IN CASSAZIONE
Avv. ALBERTO SBRIGLIONE
Avv. GIORGIO VENTURATI
Avv. MASSIMO LUALDI

E-MAIL: INFO@STUDIOMVS.IT
E-MAIL: MOSSALI@STUDIOMVS.IT
P.E.C.: MARIO.MOSSALI@BERGAMO.PECAVOCATI.IT

24126 BERGAMO – VIA G. FALCONE N. 15
TEL. 035/330670 – FAX 035/322674

24047 TREVIGLIO (BG) – PIAZZA INSURREZIONE N. 6
TEL. 0363/344997 – FAX 0363/598872

24011 ALME' (BG) – VIA LOCATELLI N. 49
TEL. 035/545100 – FAX 035/636459



PARTNER
VIA TAREMELLI N. 11 20025 LEGNANO (MI)
TEL. 0331/452183 – FAX 0331/593008

BERGAMO, 22 Maggio 2018

A mezzo e mail a: info@appice.it

Spett.le
A.P.P.I.C.E.
Associazione Piccoli Proprietari
Infrastrutture Comunicazione
Elettronica
Piazza della Repubblica n. 32
20124 MILANO

OGGETTO: Parere in ordine a registrazione contratti di locazione e/o ospitalità: tassazione.

Spett.le A.P.P.I.C.E.,
facendo seguito alla problematica da Voi sottoposta alla mia attenzione, dopo aver verificato la normativa di riferimento ed effettuati i debiti approfondimenti, sono a fornire le seguenti delucidazioni.

Per quanto concerne la questione epigrafata, in ordine alla possibile qualifica dei contratti di locazione e/o ospitalità come contratto di servizi, assoggettati quindi a imposta di registrazione in misura fissa, allo stato, non sono state rinvenute Risoluzioni della Direzione Centrale Normative e Contenzioso disponibili alla collettività che affrontino la problematica.

Tuttavia, a fronte di Interpello sulla questione presentata da soggetto privato esercente la gestione di infrastrutture per comunicazioni elettroniche, la Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate - Settore Servizi e Consulenza – Ufficio fiscalità delle imprese e finanziaria, nel corso del 2010, ha precisato come l'oggetto del contratto di locazione e/o ospitalità non sia ravvisabile nel godimento di beni di proprietà, ma nell'assunzione di un'obbligazione di permettere a fronte della percezione di un canone. Pertanto, ad avviso dell'Ufficio, la contemporanea presenza del presupposto oggettivo dell'obbligazione di permettere e del presupposto soggettivo di società commerciale comporta che la prestazione di cui al contratto di locazione e/o ospitalità di cui si disquisisce rientri nel campo di applicazione dell'i.v.a., con conseguente obbligo di fatturazione, e che detta soggezione all'imposta sul valore aggiunto, per quanto attiene all'imposta di registro, comporta l'applicazione dell'art. 40 del D.P.R. n. 131 del 26/04/1986 a detta del quale *"Per gli atti relativi a...prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa"*; pertanto il contratto di locazione e/o ospitalità sarebbe soggetto ad imposta di registro in misura fissa.

Per completezza si evidenzia come, in merito alla interpretazione dell'oggetto del contratto di locazione e/o ospitalità citato, con Risoluzione n. 90 dello 08/05/2007, l'Agenzia delle Entrate Direzione Centrale Normative e Contenzioso aveva già espresso il proprio parere circa la natura delle obbligazioni assunte, ritenendo che i contraenti avessero voluto non già

STUDIO LEGALE

Avv. MARIO MOSSALI
PATROCINANTE IN CASSAZIONE
Avv. ANDREA R. VETTURI
PATROCINANTE IN CASSAZIONE
Avv. MARIATERESA SORTE
PATROCINANTE IN CASSAZIONE
Avv. ALBERTO SBRIGLIONE
Avv. GIORGIO VENTURATI
Avv. MASSIMO LUALDI

E-MAIL: INFO@STUDIOMVS.IT
E-MAIL: MOSSALI@STUDIOMVS.IT
P.E.C.: MARIO.MOSSALI@BERGAMO.PECAVOCATI.IT

24126 BERGAMO – VIA G. FALCONE N. 15
TEL. 035/330670 – FAX 035/322674

24047 TREVIGLIO (BG) – PIAZZA INSURREZIONE N. 6
TEL. 0363/344997 – FAX 0363/598872

24011 ALME' (BG) – VIA LOCATELLI N. 49
TEL. 035/545100 – FAX 035/636459



PARTNER
VIA TARAMELLI N. 11 20025 LEGNANO (MI)
TEL. 0331/452183 – FAX 0331/593008

procurarsi il godimento di immobili di rispettiva appartenenza, ma la facoltà di installarvi apparecchiature elettroniche, integrando quindi l'ipotesi dell'obbligo di permettere. Nella specie il Ministero e una società di capitali avevano raggiunto un accordo di reciproca ospitalità, in forza del quale il primo avrebbe concesso alla seconda di installare apparati di telefonia cellulare su propri spazi immobiliari e la seconda di installare ponti radio del primo su propri immobili. L'Ufficio conclude per l'assoggettabilità ad i.v.a. delle obbligazioni oggetto del contratto in quanto da qualificarsi come prestazioni di servizi, addivenendo peraltro ad una soluzione differente in materia di imposta di registro attesa la natura non commerciale dell'attività svolta dal Ministero.

Pertanto, seppure l'assoggettabilità del contratto di locazione e/o ospitalità a imposta di registro in misura fissa sia contenuta in un parere dell'Ufficio conseguente ad un Interpello da parte, di certo la conclusione cui addivene l'Amministrazione dello Stato in merito può ritenersi congruamente motivata e costituire un valido precedente.

Per quanto attiene agli impatti, positivi o negativi, che un simile soluzione - la qualifica del contratto di locazione come contratto di servizi e l'assoggettamento a imposta di registro in misura fissa, n.d.r. - potrebbe comportare per i Locatori e/o i Conduttori associati Appice, osservo quanto segue.

In primo luogo l'eventuale qualificazione dell'Ufficio del contratto di locazione citato come contratto di servizi non assurge a qualificazione giuridica vincolante per l'Autorità Giudiziaria (civile, amministrativa e tributaria) in un eventuale contenzioso. Dal punto di vista giuridico, infatti, per come strutturato, il contratto di locazione e/o di ospitalità presenta indubbiamente alcuni caratteri tipici del contratto di locazione. Trattasi, come suol dirsi, di un tipico contratto "misto", che mutua i profili di diversi negozi giuridici, quali la locazione, l'affitto, la custodia, il noleggio e/o l'alloggio. Tuttavia, ritengo che, per come strutturati, i detti contratti presentino qualificanti aspetti mutuati dal contratto di locazione, tale per cui il rischio che un qualunque Giudice adito nell'ambito di una controversia tra Locatrice e Conduttrice lo possa facilmente risolvere mediante il richiamo e l'applicazione della normativa di settore in materia di "locazioni ad uso diverso dall'abitativo", ritenuta prevalente sulle altre possibili qualificazioni giuridiche.

In secondo luogo, e sotto diverso profilo, esaminando gli eventuali vantaggi economici che i contraenti del citato contratto avrebbero dal versamento della tassa di registro in misura fissa invece che proporzionale, l'impatto economico favorevole potrebbe essere "contenuto" o di maggior rilievo a seconda della qualificazione dell'immobile locato. D'altra parte, vi sarà da considerare, circa il dedotto impatto economico favorevole, che l'onere attuale, calcolato in misura proporzionale, dovrebbe costituire costo fiscalmente deducibile ai fini delle imposte sui redditi e ai fini IRAP. Per esemplificare, la tassazione in misura fissa ammonterebbe ad € 200,00=, l'imposta di registro per la locazione di immobili qualificati "fondi rustici" ammonta allo 0,50% del corrispettivo annuo pattuito per il numero delle annualità, mentre per "altri immobili" si applica la percentuale del 2% (sempre del corrispettivo annuo per il numero delle annualità, n.d.r.). Pertanto, sul presupposto di un canone di locazione annuo di € 12.000,00=, nella prima ipotesi l'imposta di registro per la durata del contratto (6 anni) risulterebbe pari ad € 360,00=, mentre solo nel secondo caso si avrebbe un'imposizione pari ad € 1.200,00= (somme che

STUDIO LEGALE

Avv. MARIO MOSSALI
PATROCINANTE IN CASSAZIONE
Avv. ANDREA R. VETTURI
PATROCINANTE IN CASSAZIONE
Avv. MARIATERESA SORTE
PATROCINANTE IN CASSAZIONE
Avv. ALBERTO SBRIGLIONE
Avv. GIORGIO VENTURATI
Avv. MASSIMO LUALDI

E-MAIL: INFO@STUDIOMVS.IT
E-MAIL: MOSSALI@STUDIOMVS.IT
P.E.C.: MARIO.MOSSALI@BERGAMO.PECAVOCATI.IT

24126 BERGAMO – VIA G. FALCONE N. 15
TEL. 035/330670 – FAX 035/322674

24047 TREVIGLIO (BG) – PIAZZA INSURREZIONE N. 6
TEL. 0363/344997 – FAX 0363/598872

24011 ALME' (BG) – VIA LOCATELLI N. 49
TEL. 035/545100 – FAX 035/636459



PARTNER
VIA TAREMELLI N. 11 20025 LEGNANO (MI)
TEL. 0331/452183 – FAX 0331/593008

vanno, comunque, a diminuire il reddito imponibile, come sopra detto, con un risparmio fiscale di alcune centinaia di euro, n.d.r.).

A disposizione per eventuali chiarimenti, porgo cordiali saluti.

Avv. Mario Mossali