



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI GENOVA

L'IVA nell'edilizia

Dott.ssa Sarah Arthemalle

Genova, 22 maggio 2019

NOTA DI RIFLESSIONE

L'Agenzia delle Entrate in una memoria presentata il 20 marzo scorso, presso la Commissione Parlamentare di Vigilanza sull'Anagrafe Tributaria, ha reso noto che complessivamente la tassazione immobiliare nel 2018 si può stimare in 40 miliardi di euro.

Le imposte di natura reddituale (IRPEF e IRES) pesano per il 21 %, le imposte di natura patrimoniale (IMU e TASI) per il 49 % e le imposte sui trasferimenti e sulle locazioni (IVA, imposta di registro, Ipotecaria e Catastale, Successioni e Donazioni, Registro e bollo su locazioni) per il restante 30 %.

NOZIONI PRELIMINARI

Preliminarmente, ed al fine della corretta individuazione dell'apposito trattamento fiscale di una operazione immobiliare (cessione, locazione o affitto), occorre chiarire la portata di alcune nozioni principali:

- Area fabbricabile (o edificabile);
- Fabbricato:
 - abitativo
 - strumentale.

AREA FABBRICABILE (O EDIFICABILE)

L'art. 36, c. 2 del D.L. 223/06 specifica che è area fabbricabile o edificabile quella «utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo».

Ai fini fiscali, quindi, assume rilievo non solo l'area immediatamente sfruttabile ai fini edificatori, bensì anche l'area solo «potenzialmente edificatoria», cioè tale perché non si è ancora concluso e perfezionato tutto l'iter urbanistico.

FABBRICATO

Ai fini IVA si considera "fabbricato" qualsiasi costruzione coperta, isolata da vie o da spazi vuoti, oppure separata da altra costruzione mediante muri che si elevano, senza soluzione di continuità, dalle fondamenta al tetto, che disponga di uno o più liberi accessi sulla via, e possa avere una o più scale autonome (Circ. Min. Lavori Pubblici 23.7.1960 n. 1820 e la Ris. Min.26.5.1998 n.46/E – Circ. AdE 14/E del 2015).

Area edificabile – Fabbricato (nota critica)

L'applicazione dell'interpretazione eccessivamente estensiva di «area edificabile», ai fini fiscali, che dona sempre l'imponibilità, ha rappresentato negli ultimi anni uno dei temi più controversi e produttivi di contenzioso. Addirittura l'Amministrazione Finanziaria, nei casi di cessione, è arrivata a riqualificare come «area fabbricabile» anche il «fabbricato destinato alla demolizione», che per natura vede l'imponibilità nei cinque anni. Sul punto, recente giurisprudenza (vedi sentenza Corte Cassazione n. 5088 del 21/2/2019, sentenza C.T.R. Torino n. 313/1/18 del 12/2/2018), ha enunciato il principio secondo cui la distinzione fra - edificato e non ancora edificato - è un'alternativa esclusiva che non ammette una terza soluzione.

Area edificabile – Fabbricato (nota critica)

Nonostante la giurisprudenza, anche recente, continui a dare ragione ai contribuenti, l'Amministrazione finanziaria non demorde.

Il corretto inquadramento fiscale deve essere ottenuto valutando, con un'attenta analisi concreta, tutti gli elementi oggetto della compravendita, non limitandosi all'assoggettamento a prelievo fiscale del negozio giuridico in virtù della sola forza economica ipotetica.

FABBRICATO – DEFINIZIONI

L'identificazione della natura del fabbricato sarà propedeutica all'individuazione del regime IVA applicabile.

La preliminare distinzione è tra «fabbricato abitativo» e «fabbricato strumentale», e **va operata sulla base della CLASSIFICAZIONE CATASTALE, a prescindere dall'effettivo utilizzo** (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 28/6/2013 n.22/E; circ. Agenzia delle Entrate 1/3/2007 n.12/E; circ. Agenzia delle Entrate 4/8/2006 n.27/E.)

FABBRICATO – DEFINIZIONI

CATEGORIE CATASTALI – ELENCO RIASSUNTIVO PER GRUPPI

Immobili a destinazione ordinaria – Gruppo A / B / C

Abitazioni di tipo signorile, civile, economico, popolare, rurale, villini, ville, uffici e studi privati, ecc.

Collegi, caserme, case di cura senza fine di lucro, ospedali, uffici pubblici, scuole, ecc.

Negozi, botteghe, magazzini, laboratori, autorimesse, ecc.

Immobili a destinazione speciale – Gruppo D

Alberghi, teatri, case di cura con fine di lucro, istituti di credito, ecc.

Immobili a destinazione particolare – Gruppo E

Stazioni, fabbricati destinati all'esercizio dei culti, ecc.

Entità urbane – Gruppo F

Aree urbane, lastrico solare, ecc.

FABBRICATO AD USO ABITATIVO

Si definiscono «**fabbricati ad uso abitativo**» tutti i fabbricati classificati o classificabili nella categoria catastale A, ad esclusione degli A10 – uffici e studi privati.

Le «**pertinenze**» del fabbricato ad uso abitativo (box, cantina, tettoia, ecc.), pur appartenendo ad una categoria catastale diversa (classico esempio l'autorimessa – categoria catastale C/6), se costituiscono una «proiezione del bene principale», ne acquisiscono la stessa natura e lo stesso trattamento fiscale. Resta però sempre ferma l'autonoma verifica dei presupposti oggettivo e soggettivo del trattamento fiscale da applicare concretamente alla singola operazione immobiliare che ha ad oggetto il bene pertinenziale.

FABBRICATO STRUMENTALE – PER NATURA

Sono «**fabbricati strumentali per natura**» quelli che *per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato.*

Sono classificati nelle categorie catastali A10 (uffici e studi privati), B (scuole, collegi, biblioteche, ecc.), C (negozi, cantine, box, magazzini, ecc.), D (alberghi, teatri, ecc.) ed E (stazioni per servizi pubblici, edifici pubblici, ecc.).

La Circ. Min. 1.3.2007 n. 12/E specifica che rientrano tra i beni strumentali le aree attrezzate con sovrastante impianto di autolavaggio, classificate nella categoria D/7 o C/3 se dotate di attrezzature semplici.

FABBRICATO STRUMENTALE – PER DESTINAZIONE

Sono «**fabbricati strumentali per destinazione**» quelli *direttamente utilizzati, quali unico impiego, per l'esercizio dell'attività dell'impresa da parte del possessore, nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali, indipendentemente dalla loro natura o dalle loro caratteristiche.*

IMPRESE COSTRUTTRICI – DI RIPRISTINO

Sono «**imprese costruttrici**» le imprese che realizzano i fabbricati direttamente con organizzazione e mezzi propri o tramite imprese terze, di cui si avvalgono per le esecuzioni dei lavori.

Sono «**imprese di ripristino**» le imprese che acquistano un fabbricato ed eseguono, o fanno eseguire, sullo stesso, o anche solo sulle parti comuni, gli interventi edilizi di cui alle lett. c) d) ed f) dell'art. 3 DPR 380/2001 (Testo Unico dell'Edilizia) – interventi di restauro e di risanamento conservativo, di ristrutturazione edilizia, di ristrutturazione urbanistica.

IMPRESE COSTRUTTRICI – DI RIPRISTINO

In merito, bisogna sottolineare come la nozione di “impresa costruttrice” o “impresa di ripristino” non concerne l’oggetto sociale dell’impresa, ma la specifica connessione tra l’impresa e l’immobile oggetto di cessione.

Quindi, un’impresa che ha per oggetto l’attività di costruzione immobiliare, ma cede in locazione un fabbricato che non ha costruito (né ristrutturato), non si pone rispetto a quel fabbricato come «impresa costruttrice».

IMPRESE COSTRUTTRICI – DI RIPRISTINO

Di converso, un'impresa che ha per oggetto un'attività completamente slegata dal settore immobiliare, ma cede in locazione un fabbricato che ha effettivamente costruito o ristrutturato (anche tramite appalto a terzi), compiendo quindi un'operazione del tutto occasionale rispetto al proprio oggetto sociale, si pone rispetto a quella cessione quale «impresa costruttrice o di ripristino».

L'IVA NEL SETTORE IMMOBILIARE

Gli ambiti di applicazione dell'IVA nel settore immobiliare sono rappresentati dalla compravendita, dalla locazione e dall'affitto, così come da altre operazioni del settore edile (vedi appalti, interventi di recupero del patrimonio edilizio, manutenzioni, restauri e ristrutturazioni).

PERIMETRO NORMATIVO

D.P.R. 633/72
art.10, co.1 n. 8



Regime Iva locazioni
immobili abitativi e
strumentali

D.P.R. 633/72
art.10, co.1 n. 8-
bis



Regime Iva cessioni
immobili abitativi

D.P.R. 633/72
art.10, co.1 n. 8-
ter



Regime Iva cessioni
immobili
strumentali

PERIMETRO NORMATIVO

D.L. 1/2012 «Decreto Liberalizzazioni»
art.57, c.1, lett. a)



In vigore per i contratti di locazione dal 24/1/2012 – ha introdotto l'imponibilità IVA opzionale per gli immobili abitativi destinati ad «alloggio sociale».

D.L. 83/2012 –
«Decreto Crescita»
art.9



In vigore per contratti di locazione e cessione di immobili dal 26/6/2012 – 1) ha ampliato le ipotesi di imponibilità IVA. 2) ha eliminato l'imponibilità obbligatoria per le locazioni e le cessioni di immobili strumentali effettuate verso soggetti senza diritto a detrazione o con pro – rata di detraibilità pari / inferiore al 25 %

Circolare 22/E del 28
giugno 2013



Ha chiarito i regimi fiscali applicabili in materia di locazione e di cessione di fabbricati.

PERIMETRO NORMATIVO

L'art. 9, D.L. n. 83/2012, c.d. DECRETO CRESCITA, ha apportato rilevanti modifiche al trattamento IVA delle locazioni e cessioni di fabbricati ad uso abitativo e strumentale, introducendo, in generale, un ampliamento dei casi in cui è prevista, per norma o per opzione, l'applicazione dell'IVA.

IMPRESE COSTRUTTRICI E DI RIPRISTINO - EFFETTI

Le modifiche apportate dalla normativa citata hanno determinato importanti effetti nel settore delle «imprese costruttrici» (ossia quelle che realizzano il fabbricato direttamente, con mezzi propri o avvalendosi di imprese terze) e delle «imprese di ripristino» (ossia quelle che effettuano interventi di restauro, risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia o urbanistica); l'ampliamento della previgente ristretta casistica delle operazioni assoggettabili ad IVA ha concesso la possibilità a tali imprese di portare in detrazione l'imposta relativa alla costruzione o al ripristino, evitando così che il regime di indetraibilità comportasse un aggravio, in termini di costi.

CESSIONE DI FABBRICATI

La cessione di fabbricati è disciplinata dall'articolo 10 del DPR 633/72, che tratta, rispettivamente:

- al n. 8-bis la cessione di fabbricati diversi ad quelli di cui al n. 8-ter ed i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggio sociale o anche detti *social housing* (così come definiti dal D.M. 22 aprile 2008);
- al n. 8-ter la cessione di fabbricati strumentali per natura.

CESSIONE DI FABBRICATI

Le cessioni di fabbricati sono pertanto esenti IVA, se rientrano nel novero delle operazioni di cui ai numeri sopra indicati.

In tutti gli altri casi sono imponibili (per obbligo oppure per opzione).

L'imponibilità IVA prevede la coesistenza dei tre presupposti previsti dalla normativa, ovvero:

1. presupposto oggettivo;
2. presupposto soggettivo;
3. presupposto territoriale.

1. Presupposto oggettivo

Costituiscono cessioni di beni, ai fini dell'applicazione dell'IVA, gli atti a titolo oneroso che comportano:

- il trasferimento della proprietà di beni di ogni genere;
- la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento di beni di ogni genere.

Quindi sono da assoggettare ad IVA tutti quei contratti onerosi costitutivi o traslativi di diritti reali su beni immobili (es. compravendita, permuta).

1. Presupposto soggettivo

Ai sensi degli articoli 4 e 5 del DPR 633/72, sono considerati soggetti passivi agli effetti dell'IVA:

- gli imprenditori commerciali (che svolgono attività commerciale o agricola di cui agli articoli 2135 e 2195 Codice Civile)
- i soggetti che svolgono attività organizzate in forma di impresa non rientranti nell'articolo 2195 Codice Civile;
- i professionisti.

1. Presupposto territoriale

La cessione di beni immobili rappresenta un'operazione rilevante ai fini IVA **se** il bene è ubicato sul territorio Italiano, altrimenti resta estranea al campo di applicazione dell'imposta, ai sensi dell'articolo 7-bis DPR 633/72.

Quindi se l'immobile è situato all'estero l'operazione non è rilevante ai fini IVA in Italia, e la relativa imposta dovrà essere assolta nello stato in cui il bene è ubicato.

MOMENTO IMPOSITIVO

L'operazione di cessione di beni immobili si considera effettuata al momento della stipula del rogito notarile, salvo che non si stabilisca che gli effetti traslativi o costitutivi si realizzino in un momento successivo.

MOMENTO IMPOSITIVO

Può accadere che vengano corrisposte somme antecedentemente alla stipula del rogito notarile, nel caso di:

- acconto: in caso di corresponsione anticipata di una parte (o la totalità) del corrispettivo o di fatturazione anticipata rispetto al rogito, ai fini IVA l'operazione si considera effettuata a tale data (di incasso o fatturazione), limitatamente alla parte fatturata o pagata;

MOMENTO IMPOSITIVO

- caparra confirmatoria: in tale caso una parte versa all'altra una somma di denaro per attestare la propria volontà di adempiere agli obblighi assunti nel contratto, che, in caso di conclusione ed adempimento degli impegni presi, viene restituita o imputata a saldo dell'obbligazione contrattuale. Tale somma ha valenza risarcitoria, e pertanto resta fuori dal campo di applicazione dell'IVA.

CESSIONE IMMOBILI ABITATIVI

Le cessioni di immobili ad uso abitativo (art 10 n. 8-bis) sono generalmente esenti con alcune eccezioni:

- Cessioni effettuate dalle imprese di costruzione e ristrutturazione:
 - Cessione imponibile per norma (obbligatoria), se effettuata entro 5 anni dalla data di costruzione/ristrutturazione;
 - per opzione, da esprimere nell'atto, per le cessioni effettuate trascorsi 5 anni dalla costruzione/ristrutturazione;

CESSIONE IMMOBILI ABITATIVI

- Cessioni di fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali (DM 22.4.2008), con opzione da parte del cedente del regime di imponibilità nell'atto di compravendita.

ALLOGGI SOCIALI (SOCIAL HOUSING)

Alloggi sociali (social housing)

Troviamo la definizione di «alloggio sociale» nel D.M. 22 aprile 2008, secondo cui è tale *“l’unità immobiliare adibita a uso residenziale in locazione permanente che svolge la funzione di interesse generale, nella salvaguardia della coesione sociale, di ridurre il disagio abitativo di individui e nuclei familiari svantaggiati, che non sono in grado di accedere alla locazione di alloggi nel libero mercato”*.

ALLOGGI SOCIALI (SOCIAL HOUSING)

L'alloggio sociale si configura come l'elemento essenziale del sistema di edilizia residenziale sociale costituito dall'insieme dei servizi abitativi finalizzati al soddisfacimento delle esigenze primarie. Rientrano nella predetta definizione gli alloggi realizzati o recuperati da operatori pubblici e privati, con il ricorso a contributi o agevolazioni pubbliche, destinati alla vendita o alla locazione permanente o temporanea per almeno otto anni, ad un canone calmierato rispetto al libero mercato.

CESSIONE IMMOBILI ABITATIVI

Ne consegue che le imprese costruttrici e di ristrutturazione hanno sempre la possibilità di assoggettare ad IVA la cessione dell'immobile abitativo, evitando così l'indetraibilità dell'imposta relativa agli acquisti di beni e servizi effettuati per la realizzazione/ristrutturazione.

CESSIONE IMMOBILI ABITATIVI

CEDENTE	CESSIONE	REGIME IVA	ALIQUOTA
Impresa costruttrice o di ripristino	Entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori	IMPONIBILE	10% 4% se prima casa 22% se abitazione di lusso
Impresa costruttrice o di ripristino	Oltre 5 anni dall'ultimazione dei lavori	ESENTE	
		IMPONIBILE PER OPZIONE	10% 4% prima casa 22% abit.ne di lusso REVERSE CHARGE se acquirente è soggetto passivo IVA
Altra impresa	Alloggio sociale ex DM 22.4.2008	ESENTE	
		IMPONIBILE PER OPZIONE	10% 4% se prima casa REVERSE CHARGE se acquirente è soggetto passivo IVA
Altra impresa	Qualsiasi immobile abitativo	ESENTE	

CESSIONE IMMOBILI ABITATIVI

CEDENTE	CESSIONE	REGIME IVA	ALIQUOTA	REG	IPOCAT.
Impresa costruttrice o di ripristino	Entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori	IMPONIBILE	10% - 4% - 22%	€ 200	€ 200 + € 200
Impresa costruttrice o di ripristino	Oltre 5 anni dall'ultimazione dei lavori	ESENTE		9% (2% 1° casa)	€ 50 + € 50
		IMPONIBILE PER OPZIONE	10% - 4% - 22% - RC	€ 200	€ 200 + € 200
Altra impresa	Alloggio sociale ex DM 22.4.2008	ESENTE		9% (2% 1° casa)	€ 50 + € 50
		IMPONIBILE PER OPZIONE	10% - 4% - RC	€ 200	€ 200 + € 200
Altra impresa	Qualsiasi immobile abitativo	ESENTE		9% (2% 1° casa)	€ 50 + € 50

CESSIONE IMMOBILI STRUMENTALI

È confermato, in generale, il regime di esenzione IVA, art. 10 c.1 n. 8-ter DPR 633/72, per la cessione di immobili strumentali ad eccezione:

- delle cessioni effettuate dall'impresa costruttrice/di ristrutturazione poste in essere entro 5 anni dalla data di ultimazione della costruzione/ristrutturazione, per le quali il regime obbligatorio prevede **IMPONIBILITÀ** per norma.

CESSIONE IMMOBILI STRUMENTALI

- delle cessioni effettuate dai soggetti diversi dai precedenti, se il cedente ha espresso nell'atto di compravendita l'opzione per il regime di imponibilità.

Quindi la disciplina delle cessioni di immobili strumentali – esente o imponibile per opzione delle cessioni effettuate dall'impresa costruttrice o di ristrutturazione poste in essere dopo 5 anni – vale anche per le altre imprese.

CESSIONE IMMOBILI STRUMENTALI

CEDENTE	CESSIONE	REGIME IVA	ALIQUOTA
Impresa costruttrice o di ripristino	Entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori	IMPONIBILE	22% 10% se fabbricato «Tupini» NO REVERSE CHARGE
Impresa costruttrice o di ripristino	Oltre 5 anni dall'ultimazione dei lavori	ESENTE	
		IMPONIBILE PER OPZIONE	22% 10% se fabbricato «Tupini» REVERSE CHARGE se acquirente è soggetto passivo IVA
Altra impresa	Qualsiasi immobile abitativo	ESENTE	
		IMPONIBILE PER OPZIONE	22% REVERSE CHARGE se acquirente è soggetto passivo IVA

CESSIONE IMMOBILI STRUMENTALI

CEDENTE	CESSIONE	REGIME IVA	ALIQUOTA	REGISTRO	IPOCAT.
Impresa costruttrice o di ripristino	Entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori	IMPONIBILE	22% 10% Tupini NO RC	€ 200	3% + 1%
Impresa costruttrice o di ripristino	Oltre 5 anni dall'ultimazione dei lavori	ESENTE		€ 200	3% + 1%
		IMPONIBILE PER OPZIONE	22% 10% Tupini RC	€ 200	3% + 1%
Altra impresa	Qualsiasi immobile abitativo	ESENTE		€ 200	3% + 1%
		IMPONIBILE PER OPZIONE	22% NO RC	€ 200	3% + 1%

Fabbricato «Tupini»

I fabbricati con le caratteristiche «**Legge Tupini**» sono individuati dall'art. 13 della L. 2.7.49 n. 408, (combinato disposto dell'art. 1 della L. 6.10.62 n. 1493 e dell'art. 1 della L. 2.12.67 n. 1212).

Si tratta di fabbricati che non possiedono caratteristiche «di lusso» (ossia le unità abitative appartenenti alle categorie catastali A1, A8 e A9), composti o da sole unità abitative («case di abitazione»), oppure composte da abitazioni, uffici e negozi.

In questo ultimo caso, però, deve essere rispettata la duplice condizione:

Fabbricato «Tupini»

- più del 50% della superficie totale dei piani sopra terra sia destinata ad abitazione;
- non più del 25% della superficie totale dei piani sopra terra sia destinata a negozi.

Sono equiparati alle case di abitazione "Tupini" gli edifici scolastici, le caserme, gli ospedali, le case di cura, i ricoveri, le colonie climatiche, i collegi, gli asili infantili, gli orfanotrofi, e simili

LOCAZIONE

La locazione, ai sensi dell'articolo 1571 del Codice Civile, è il contratto col quale una parte (il locatore) si obbliga a far godere all'altra parte (il locatario o conduttore) un bene mobile o immobile:

- con una precisa destinazione;
- per un dato periodo di tempo;
- verso un determinato corrispettivo (il canone di locazione).

LOCAZIONE

La locazione di fabbricati effettuata nell'esercizio di impresa, arte o professione costituisce "prestazione di servizi" rilevante ai fini IVA.

A norma dell'art. 10, c. 1 n. 8 del DPR 633/72, in linea generale, tale operazione è esente da IVA, fatte salve alcune specifiche ipotesi per le quali è prevista la possibilità di optare per il regime di imponibilità, in luogo dell'esenzione.

REGIME IVA

Per poter individuare correttamente il Regime IVA dell'operazione nel settore immobiliare, occorre esaminare le tre variabili:

1. Natura dell'immobile;
2. Natura soggettiva del locatore;
3. Natura soggettiva del locatario.

PRESUPPOSTI IMPOSITIVI – 1. OGGETTIVO

La **locazione** è la prestazione di servizi con la quale il Locatore conferisce al Locatario, per una durata convenuta e dietro corrispettivo, il diritto di occupare un immobile come se ne fosse il proprietario, e di escludere che qualsiasi altra persona possa beneficiare di tale diritto.

N.B. Nel caso in cui la concessione di spazi di un fabbricato rappresenti solo il mezzo per realizzare una pluralità di prestazioni di servizi, anche funzionali ed aggiuntive rispetto alla stessa, finalizzata allo svolgimento di un'attività lavorativa più complessa (per esempio servizi di segreteria, postali, amministrativi o contabili), non si ravvisa la «locazione» in senso stretto; al contrario, in questo caso, si ravvisa il cosiddetto «contratto di service», che è a tutti gli effetti una mera prestazione di servizi generica, e, come tale, soggetta all'applicazione dell'IVA, in quanto non rientrante nel regime di esenzione di cui all'art.10, c.1, n.8 del DPR 633/72, che disciplina i contratti di locazione immobiliare.

PRESUPPOSTI IMPOSITIVI – 2. SOGGETTIVO

Come previsto dagli artt. 4 e 5 del DPR 633/72, sono considerati soggetti passivi agli effetti dell'IVA:

- gli imprenditori commerciali, intesi come i soggetti che svolgono per professione abituale, ancorché non esclusiva, le attività commerciali o agricole di cui agli artt. 2135 e 2195 c.c., anche se non organizzate in forma di impresa;

PRESUPPOSTI IMPOSITIVI – 2. SOGGETTIVO

- i soggetti che svolgono attività organizzate in forma di impresa non rientranti nell'art. 2195 c.c.;
- i professionisti, intesi come le persone fisiche (ma anche società semplici e associazioni senza personalità giuridica) che esercitano per professione abituale, ancorché non esclusiva, qualsiasi attività di lavoro autonomo.

PRESUPPOSTI IMPOSITIVI – 3. TERRITORIALE

L'operazione di locazione immobiliare è rilevante ai fini IVA se il bene è ubicato sul territorio Italiano, altrimenti è estranea al campo di applicazione dell'imposta (art. 7-quater DPR 633/72).

LOCAZIONE FABBRICATI ABITATIVI

Il **regime naturale** che vige in materia di «locazione di fabbricati abitativi» è l'esenzione IVA, ex art. 10, c.1, n.8 del Testo Unico IVA.

La stessa norma, così come modificata dal D.L. 83/2012 («Decreto Crescita»), contempla la possibilità di assoggettare ad imposta la locazione, sempre di fabbricati ad uso abitativo, nel caso in cui il locatore eserciti espressamente tale **opzione nel contratto di locazione**.

LOCAZIONE FABBRICATI ABITATIVI

La norma contempla però solo **due casi specifici** in cui è possibile optare per l'applicazione dell'IVA ai canoni di locazione.

- Locazione di fabbricato abitativo, in regime di libero mercato, posta in essere dall'impresa costruttrice o di ripristino dello stesso: in questo caso solo l'impresa può esercitare l'opzione, e, nel caso, applicare l'IVA in misura del 10% ai canoni di locazione.

LOCAZIONE FABBRICATI ABITATIVI

- Locazione di fabbricato abitativo destinato ad «alloggio sociale», così come definito dal D.M. 22 aprile 2008: in questo caso l'opzione può essere esercitata da qualunque locatore, anche quindi diverso dall'impresa costruttrice o di ripristino. Anche in questo caso l'imposta verrà applicata ai canoni di locazione in misura del 10%.

LOCAZIONE FABBRICATI ABITATIVI

Tutto quanto vige con riferimento alla «abitazione», vige anche per la «**pertinenza dell'abitazione**».

Il vincolo pertinenziale rende il bene servente una proiezione del bene principale, consentendo così di attribuire alla pertinenza la stessa natura del bene principale.

Per esempio, quindi, il box – avente natura non abitativa (vedi categoria catastale) – asservito e locato unitamente ad un'abitazione è considerato ai fini fiscali, come se esso stesso fosse un immobile abitativo.

LOCAZIONE FABBRICATI STRUMENTALI

Anche per le locazioni di fabbricati strumentali, come per quelli ad uso abitativo, vige quale «regime naturale» quello dell'esenzione, indipendentemente dalla qualifica o dalle caratteristiche del locatario (vedi precedente imponibilità IVA obbligatoria per locazioni in favore di soggetti passivi senza possibilità di detrazione o con diritto di detrazione in misura pari / inferiore al 25% - abrogata dal Decreto Crescita), però con la possibilità per qualunque locatore di **optare per l'imponibilità** ai sensi dell'art.10, c.1, n. 8 DPR 633/72.

Trattandosi di immobili strumentali, l'imposta verrà applicata nella misura ordinaria del 22%.

L'opzione per l'imponibilità IVA delle locazioni deve essere "espressamente manifestata" nel contratto.

LOCAZIONE FABBRICATI STRUMENTALI

Il regime IVA prescelto al momento della stipula del contratto di locazione è generalmente vincolante per tutta la durata del contratto, salvo eventuali modifiche del regime IVA adottate in casi particolari («successione nel contratto» prima della scadenza, in cui un soggetto terzo subentra nel contratto in qualità di locatore e modifichi il regime; cambio di destinazione d'uso del fabbricato ceduto in locazione).

Esercizio dell'opzione – Contratti in corso di esecuzione

Sia nelle locazioni di fabbricati ad uso abitativo che strumentale, l'eventuale opzione per l'assoggettamento ad IVA dei canoni di locazione di un contratto in corso di esecuzione, deve essere **formalizzata con un atto integrativo del contratto** stesso, redatto e firmato da Locatore e Locatario.

Non è previsto l'obbligo di **registrazione dell'atto integrativo del contratto**, bensì solo la facoltà delle parti, che, nel caso, provvederanno alla presentazione presso l'Ufficio delle Entrate competente (quello presso il quale è stato registrato inizialmente il contratto di locazione), previo **versamento dell'importo di € 67,00, a titolo di imposta di registro dovuta in misura fissa.**

NB. La ratio della eventuale registrazione dell'atto integrativo sta nel dare certezza ai nuovi rapporti locatizi, così come nel dare comunicazione incontrovertibile all'Agenzia delle Entrate del modificato trattamento fiscale dei canoni di locazione.

LOCAZIONI – *IMPOSTA DI REGISTRO*

La disciplina IVA applicabile in materia di locazione di fabbricati *si intreccia* con quella dell'Imposta di Registro.

Nella **locazione di fabbricati ad uso abitativo**:

- se vige l'esenzione IVA, l'Imposta di Registro sarà dovuta in misura proporzionale del 2%;
- se vige l'imponibilità IVA, in quanto il locatore ha espresso l'opzione nel contratto, l'Imposta di Registro sarà dovuta in misura fissa di € 67,00.

Nella **locazione di fabbricati ad uso strumentale**:

Vige la deroga al «principio di alternatività IVA / Registro», di cui all'art. 40 del Testo Unico del Registro – DPR 131/86, secondo il quale per gli atti aventi ad oggetto operazioni rientranti nel campo IVA sussiste l'obbligo di applicare l'Imposta di Registro in misura fissa; secondo questa deroga l'Imposta di Registro viene applicata in misura proporzionale dell'1%.

LOCAZIONI – *IMPOSTA DI REGISTRO*

NOTA CRITICA - GIURISPRUDENZA

La appena menzionata deroga al «principio di alternatività IVA / Registro» in ambito di locazione di fabbricati adibiti ad uso strumentale, ha sollevato non pochi contrasti giurisprudenziali in merito alla legittimità della sospetta «doppia imposizione», in contrasto con il diritto europeo.

In seno alla Giurisprudenza di merito, infatti, è sorto il contrasto interpretativo forte, mosso da un contenzioso sorto in Italia, basato sulla presunta incompatibilità della normativa nazionale con quella comunitaria, in particolare con l'art. 401 della Direttiva 2006/112/CE, ossia la norma, che, con la ratio di evitare l'indebita duplicazione dell'imposta, prevede che una stessa operazione, già sottoposta ad IVA, non dovrebbe essere assoggettata ad altra imposta, con le stesse caratteristiche di base della prima.

Il contrasto è stato sedato, in prima battuta dalla diverse pronunce di merito, dirette ad affermare la legittimità della norma nazionale (vedi sentenze Ctp di Milano n.5576/34/2016, Ctr della Lombardia n.2387/15/2017), e, da ultimo, con l'Ordinanza 12/10/2017, causa C-549/16 della Corte di Giustizia Europea, con la quale quest'ultima si è pronunciata affermando la legittimità della norma italiana che prevede l'applicazione dell'Imposta di Registro proporzionale ai canoni dei contratti di locazione di fabbricati strumentali, anche quando questi ultimi siano contestualmente assoggettati ad IVA.

LOCAZIONE FABBRICATI – aliquote IVA

Oggetto locazione	IVA
Fabbricati abitativi (regime naturale in assenza di opzione per l'imponibilità)	esente
Fabbricati strumentali (regime naturale in assenza di opzione per l'imponibilità)	
Alloggi sociali	
Fabbricati abitativi, locati da parte delle imprese "costruttrici" o «di ripristino», in presenza di opzione per l'imponibilità nell'atto di cessione	10%
Alloggi sociali, in presenza di opzione per l'imponibilità nell'atto di cessione	
Fabbricati strumentali, in presenza di opzione per l'imponibilità nell'atto di cessione	22%