
Locazioni immobiliari: sono ora esenti IVA salva l'imponibilità per opzione

di [Sandro Cerato](#)

Publicato il 30 Ottobre 2012

un riassunto della disciplina fiscale aggiornata, dopo il ritorno dell'esenzione IVA per le locazioni immobiliari

L'art. 9 del D.L. n. 83/2012, al fine di sostenere alcuni operatori del settore immobiliare duramente colpito dalla crisi, è intervenuto sull'impianto normativo introdotto dal D.L. n. 223/2006, fondato su un generale regime di esenzione delle locazioni e cessioni immobiliari, derogabile soltanto al ricorrere di particolari casi di imponibilità obbligatoria – ad esempio, nel caso del privato locatario/cessionario di fabbricati strumentali – oppure per effetto dell'esercizio di una specifica opzione contemplata dalle disposizioni vigenti.

Le modifiche apportate dal Decreto Crescita hanno interessato principalmente l'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972, tra i quali il punto n. 8, riguardante le locazioni di immobili. In particolare, è stato confermato il generale regime di esenzione, riconoscendo, però, tre possibili ipotesi di opzione per l'imponibilità Iva, da parte del locatore, con riferimento alle locazioni di fabbricati:

1. abitativi, effettuati dalle imprese costruttrici degli stessi, oppure che vi hanno eseguito gli interventi di ristrutturazione di cui all'art. 3, c. 1, lett. c – d - f, del D.P.R. n. 380/2001;
2. abitativi destinati ad alloggi sociali, così come individuati dal D.M. 22 aprile 2008 (c.d. *housing sociale*);
3. strumentali per natura, ovvero quelli accatastati nelle categorie A/10, B, C, D ed E.

La formulazione letterale della norma stabilisce, pertanto, un sistema impositivo differente dal previgente, poiché diviene influente la qualità del locatario: a dispetto del passato, non ricorre più l'obbligatoria imponibilità Iva dell'operazione di locazione del fabbricato strumentale nei confronti del privato, oppure del soggetto passivo esercente un'attività che attribuisce un diritto alla detrazione Iva non superiore al 25%.

Conseguentemente, per evitare l'esenzione è necessario l'esercizio dell'opzione, sempre possibile nel caso dei fabbricati strumentali e, invece, subordinata ad una specifica condizione nell'ipotesi degli abitativi, ovvero che il locatore sia l'impresa di costruzione o ristrutturazione, salvo il caso particolare di quelli destinati ad alloggi sociali. Tale impianto normativo finisce, dunque, per penalizzare, o comunque non agevolare, le imprese immobiliari di gestione oppure di compravendita (c.d. immobiliari di *trading*), poiché sono costrette a locare gli abitativi obbligatoriamente in regime di esenzione, con evidenti riverberi in termini di parziale indetraibilità dell'Iva, ai sensi dell'art. 19-bis del D.P.R. n. 633/1972.

Per tali imprese si pone, pertanto, la necessità di valutare la separazione delle attività di cui all'art. 36, c. 3, del D.P.R. n. 633/1972, così come novellato dal D.L. n. 1/2012, che ritiene prospettabile tale facoltà anche per le imprese che effettuano sia locazioni e cessioni esenti di fabbricati abitativi – comportanti la riduzione della percentuale di detrazione dell'Iva a norma degli artt. 19, c. 5, e 19-bis del D.P.R. n. 633/1972 – che locazioni e cessioni immobiliari di altro tipo. La necessità in parola viene, invece, meno per le imprese di costruzione e ristrutturazione le quali hanno sempre la possibilità di far rientrare tali operazioni, sia le locazioni che le cessioni, nel regime di imponibilità Iva.

Al fine di tenere conto delle predette novità normative, è stato altresì modificato il n. 127-duodevices della tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633/1972, per effetto del quale l'aliquota Iva agevolata del 10% è applicabile alle locazioni dei fabbricati abitativi adibiti ad alloggi sociali, nonché di quelli affittati dalle imprese di costruzione e ristrutturazione.

L'art. 9 del D.L. n. 83/2012 non contiene, tuttavia, alcuna disposizione transitoria con riferimento ai contratti di locazione pendenti alla data della propria entrata in vigore (26 giugno 2012), i quali potrebbero essere interessati da un mutamento di regime impositivo: si pensi, ad esempio, alla locazione di un fabbricato strumentale ad un privato – oppure ad un soggetto passivo esercente un'attività che attribuiva il diritto alla detrazione dell'imposta in misura non superiore al 25% – obbligatoriamente imponibile a fini Iva, in base al previgente n. 8 dell'articolo 10 del D.P.R. n. 633/1973, ed ora naturalmente rientrante nella disciplina dell'esenzione, salvo l'esercizio dell'opzione per l'imponibilità.

In tale ipotesi, si potrebbe porre il dubbio, nel silenzio della norma, di come dover procedere per manifestare tale facoltà, a contratto in corso, confermando di fatto il previgente di regime di imponibilità Iva. Nell'attesa di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, una possibile soluzione potrebbe essere desumibile da un precedente documento di prassi, e precisamente la R.M. n. 2/E/2008, nella quale era stata trattata una fattispecie simile, ovvero l'esigenza di esercitare l'opzione per l'imponibilità, da parte di chi non aveva potuto provvedervi in sede di stipulazione del contratto originario di locazione: era, infatti, il caso del soggetto che era divenuto proprietario di un fabbricato già locato, e si trovava nella sopravvenuta necessità di esercitare l'opzione.

In tale sede, l'Amministrazione Finanziaria era giunta alla conclusione che il nuovo proprietario potesse avvalersi di tale facoltà anche rispetto al contratto pendente, mediante una lettera raccomandata, con avviso di ricevimento, da inviare all'Agenzia delle Entrate ed al conduttore del fabbricato.

30 ottobre 2012