Locazioni di immobili e alternatività IVA-Registro

di Sandro Cerato

Pubblicato il 1 Agosto 2014

il trattamento impositivo indiretto delle locazioni di fabbricati strumentali e le deroghe al principio tradizionale di alternatività IVA-registro

Il trattamento impositivo indiretto delle locazioni di fabbricati strumentali deve essere definito tenendo conto delle relazioni esistenti tra l'IVA e l'imposta di registro. Quanto al trattamento impositivo ai fini IVA, è bene ricordare che, l'art.9 del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83 ha apportato rilevanti modifiche alla disciplina in argomento, eliminando le ipotesi di imponibilità obbligatoria per le locazioni di

immobili strumentali. Si ricorda, infatti, che, alcuni contratti di locazione di fabbricati strumentali in corso

di esecuzione alla data del 25 giugno 2012 (giorno precedente all'entrata in vigore delle predette novità) erano assoggettati

ad un regime di imponibilità obbligatorio. In particolare, erano imponibili per obbligo le locazioni di immobili strumentali effettuate nei confronti:

- di soggetti

  passivi d'imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che

  conferiscono il diritto alla detrazione dell'imposta in percentuale pari o inferiore al 25 per cento;

- di soggetti che

  non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni.

A decorrere dal 26 giugno 2012, invece, in base al novellato art. 10, c. 1, n. 8, del D.P.R. n. 633 del 1972,

anche le predette locazioni sono ricondotte nella regola generale, secondo la quale il regime

naturale è l'esenzione da IVA e qualunque soggetto passivo IVA può optare, in

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

qualità di locatore, per l'applicazione dell'imposta nel relativo contratto, con effetto

(vincolante) per tutta la durata della locazione. In buona sostanza, l'opzione per l'imponibilità IVA delle locazioni deve essere "*espressamente manifestata*" nell'atto di locazione dal medesimo locatore ed è vincolante per tutta la durata del contratto.
Le predette novità in ambito IVA non hanno modificato la disciplina

dell'imposta di registro applicabile ai contratti di locazione di fabbricati strumentali. Sul punto, si rammenta che, le locazioni di immobili strumentali poste in essere da **soggetti non IVA** sono considerate operazioni fuori campo IVA (a prescindere dalla natura/qualifica del conduttore), per carenza del requisito soggettivo del tributo e scontano l'imposta di registro con l'aliquota del 2% ai sensi dell'art. 5 co. 1 lett. b) della Tariffa, Parte I, allegata al TUR. Di contro, invece,le locazioni di fabbricati strumentali poste in essere **da soggetti IVA** in deroga al principio di

alternatività IVA/registro (ai sensi del combinato disposto dell'art. 40 del TUR e dell'art. 5, c. 1, lett. a-bis, della Tariffa, parte prima, del TUR) scontano l'imposta di registro in misura proporzionale (1%) indipendentemente dal regime IVA di imponibilità o di esenzione al quale la

locazione è soggetta.
Come si è potuto appurare, nell'ambito delle locazioni di immobili strumentali poste in essere da soggetti IVA opera, dunque, una duplice specie di eccezioni al principio di alternatività IVA-registro, in virtù delle quali sono soggette ad imposta di registro proporzionale sia le locazioni di fabbricati strumentali imponibili IVA che le locazioni di fabbricati strumentali esenti da IVA, a norma del citato art. 10 c. 1 n. 8 del DPR 633/72. In altri termini, quindi, il fatto che il locatore esprima in atto l'opzione per l'imponibilità IVA non modifica l'assetto impositivo dal punto di vista dell'imposta di registro, in quanto il tributo resta dovuto nella misura proporzionale dell'1% sia nel caso in cui l'operazione di locazione sia esente da IVA, ovvero nel caso in cui la locazione in parola sia imponibile ai fini IVA. A titolo di conoscenza, si precisa che, la base imponibile cui applicare l'aliquota dell'imposta di registro è costituita, a norma dell'art. 43 c. 1 lett. h del TUR, dall'ammontare del corrispettivo in denaro pattuito per l'intera durata del contratto.

Recentemente, la legittimità della disciplina in argomento (deroga al principio alternatività IVA/REGISTRO per le locazioni di fabbricati strumentali poste in essere da soggetti passivi Iva) è stata messa in discussione da alcune sentenze della giurisprudenza di merito; da ultima la CTP di Milano Reg. 4.7.2014 n. 3663/24/14 la quale ha stabilito che l'applicazione dell'imposta di registro nella misura dell'1% sugli atti di locazione di immobili strumentali imponibili ad IVA contrasta con la normativa europea: "*Si fa rilevare che l'art. 401 Della Direttiva 2006/112/CE è in palese contrasto con il*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

decreto Visco Bersani n. 223/2006. Infatti la Direttiva sopra citata vieta ai Paesi comunitari l'introduzione di imposte che abbiano la natura di imposta sul giro di affari per la semplice ragione che esiste già tale tipologia di imposta a livello comunitario: l'IVA...". Come si desume dal testo della suddetta sentenza, la soggezione del contratto sia ad IVA che ad imposta di registro contrasterebbe con quanto disposto dall'art. 401 della direttiva CEE 2006/112/CE, "*in quanto ha natura di imposta sul giro di affari*". Tale norma viene, infatti, interpretata a livello comunitario come un divieto, per il legislatore interno, di introdurre o di mantenere imposte, diritti e tasse che abbiano il carattere di imposta sul volume d'affari.

1 agosto 2014

Sandro Cerato

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D