

Art. 6, D.P.R. 633/1972
Artt. 43, 83 e 90, D.P.R. 917/1986

Michele Doglio
Edoardo Palumbo

Contratti di locazione immobiliare nel regime di impresa

Adempimenti contabili

Locatore

Il locatore che esercita attività d'impresa deve, innanzitutto, emettere la **fattura** relativa al **canone di locazione** dell'immobile (purché, ovviamente, l'immobile sia un bene dell'impresa): tale **fattura** deve essere emessa al **momento** in cui riceve il **pagamento del canone** da parte del **conduttore** (art. 6, co. 3, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 206]); resta sempre ferma la **facoltà del locatore** di emettere tale **fattura** anche in un momento precedente l'effettivo **incasso del canone** in relazione agli importi già maturati (art. 6, co. 4, D.P.R. 633/1972).

La **registrazione della fattura** dà luogo a differenti

I **contratti di locazione di beni immobili** intervenuti tra soggetti che operano nel regime d'impresa impongono l'assolvimento di determinati **adempimenti contabili** ed originano conseguenze fiscali sia ai fini dell'**imposizione diretta** sia dell'**imposizione indiretta**.

Nel presente arresto, pertanto, ci si soffermerà sulle **scritture contabili** che devono essere registrate sia dal **locatore** sia dall'**utilizzatore**, sugli effetti che si realizzano in capo ad entrambi i contraenti ai fini del reddito d'impresa ed infine sul principio di **alternatività Iva-Registro** cui sono assoggettati i **canoni di locazione**, ai fini dell'**imposizione indiretta**, in dipendenza della **tipologia di immobile** oggetto del contratto.

scritture contabili a seconda del regime applicabile (Iva-Registro ai fini della imposizione indiretta; su cui *infra*).

Qualora i **canoni** siano soggetti ad **Iva**

› il **locatore** al momento in cui riceve il pagamento del canone procederà con la seguente scrittura:

SCRITTURA CONTABILE 1

Banca c/c	a	Diversi	12.200	10.000
		Ricavi da locazione		2.200
		Iva a debito		

› viceversa qualora il locatore emetta la **fattura** prima dell'effettivo incasso procederà con la seguente registrazione:

SCRITTURA CONTABILE 2

Credito verso cliente	a	Diversi	12.200	10.000
		Ricavi da locazione		2.200
		Iva a debito		

e, nel successivo momento in cui riceve il **pagamento** procederà con la seguente registrazione.

L'adempimento della Settimana / LOCAZIONE

SCRITTURA CONTABILE 3

Banca c/c	a	Credito verso cliente	12.200	12.200
-----------	---	-----------------------	--------	--------

Qualora, invece, i canoni non siano soggetti ad Iva, la registrazione in contabilità è la seguente:

SCRITTURA CONTABILE 4

Banca c/c	a	Ricavi da locazione	10.000	10.000
-----------	---	---------------------	--------	--------

› se la fattura è emessa prima dell'effettivo incasso, la registrazione contabile sarà:

SCRITTURA CONTABILE 5

Credito verso cliente	a	Ricavi da locazione	10.000	10.000
-----------------------	---	---------------------	--------	--------

e, nel successivo momento in cui riceve il pagamento procederà con la seguente registrazione.

SCRITTURA CONTABILE 6

Banca c/c	a	Credito verso cliente	10.000	10.000
-----------	---	-----------------------	--------	--------

Ai fini della **rappresentazione in bilancio**:

- › se il **locatore** esercita l'attività di **gestione** degli immobili, il **ricavo** deve essere indicato nella voce **A1)** del Conto economico («*Ricavi delle vendite e delle prestazioni*»), costituendo un **ricavo** della gestione caratteristica;
- › se, invece, il **locatore** svolge un'attività **diversa**, il ricavo deve essere indicato nella voce **A5)** del Conto economico («*Altri ricavi e proventi*»), costituen-

do un **ricavo della gestione accessoria**.

Conduttore

Per il **conduttore** la **rappresentazione contabile** dei costi connessi al **contratto di locazione** è data dalle seguenti **scritture**. Qualora i **canoni** siano soggetti ad **Iva**:

- › al momento della ricezione della fattura, il **conduttore** procederà con la seguente **registrazione contabile**:

SCRITTURA CONTABILE 7

Diversi Canoni di locazione Iva a credito	a	Banca c/c	10.000 2.200	12.200
---	---	-----------	-----------------	--------

- › nell'ipotesi in cui il **pagamento della fattura** sia operato successivamente al ricevimento della stessa, la **registrazione contabile della fattura ricevuta** è la seguente:

SCRITTURA CONTABILE 8

Diversi Canoni di locazione Iva a credito	a	Debiti verso fornitore	10.000 2.200	12.200
---	---	------------------------	-----------------	--------

e al successivo momento del pagamento.

SCRITTURA CONTABILE 9

Debiti verso fornitore	a	Banca c/c	12.200	12.200
------------------------	---	-----------	--------	--------

Qualora, invece i **canoni** non siano soggetti ad Iva, la **registrazione in contabilità** è la seguente:

SCRITTURA CONTABILE 10

Canoni di locazione	a	Banca c/c	10.000	10.000
---------------------	---	-----------	--------	--------

› nell'ipotesi in cui il **pagamento della fattura** sia operato successivamente al ricevimento della stessa, la **registrazione contabile della fattura ricevuta** è la seguente:

SCRITTURA CONTABILE 11

Canoni di locazione	a	Debiti verso fornitore	10.000	10.000
---------------------	---	------------------------	--------	--------

e al successivo momento del pagamento.

SCRITTURA CONTABILE 12

Debiti verso fornitore	a	Banca c/c	10.000	10.000
------------------------	---	-----------	--------	--------

Il **costo dei canoni di locazione**, così come i relativi **oneri accessori** (ad es. le **spese condominiali**, la **quota a carico del locatario dell'imposta di registro**, ecc.) ai fini della rappresentazione in bilancio deve essere inserito nella **voce B8) del Conto economico** («*Spese per godimento di beni di terzi*»).

Canoni «a cavallo» di due esercizi

Un ulteriore aspetto da considerare al fine di fornire una **corretta ed esaustiva rappresentazione contabile** delle vicende derivanti dal **contratto di locazione immobiliare** riguarda i **canoni** che maturano «a cavallo» di **due esercizi sociali**.

Il **bilancio**, infatti, deve offrire anche una corretta evidenza dei **ricavi** (per il **locatore**) e dei **costi** (per il **conduttore**) di competenza dell'esercizio.

Canoni anticipati

Qualora il **contratto di locazione** preveda che i **canoni** (bimestrali, trimestrali, ecc.) siano dovuti anticipatamente e nel caso in cui tali canoni maturino «a cavallo» d'**esercizio** (es. canone bimestrale dicembre-gennaio o trimestrale novembre-dicembre-gennaio) la **quota di canone** relativa all'esercizio successivo costituisce un **risconto**: in particolare, il **locatore** deve registrare un **risconto passivo** mentre il **conduttore** registrerà un **risconto attivo**.

Nel caso, ad esempio, di un **contratto** che matura anticipatamente **canoni trimestrali** pari a € 3.000 per il periodo novembre 2015-gennaio 2016, a fine anno (sempre che l'esercizio sociale coincida con l'anno solare) il **locatore** registrerà la seguente scrittura:

SCRITTURA CONTABILE 13

Ricavi la locazione	a	Risconti passivi	1.000	1.000
---------------------	---	------------------	-------	-------

Tale **scrittura** riduce i **ricavi di competenza** dell'esercizio in chiusura per la quota di canone di com-

petenza dell'esercizio futuro (nell'esempio 1/3, pari a € 1.000). Al contrario, il **conduttore** registrerà:

SCRITTURA CONTABILE 14

Risconti passivi	a	Ricavi da locazione	1.000	1.000
------------------	---	---------------------	-------	-------

Tale **scrittura** riduce i **costi di competenza** dell'esercizio in chiusura per la **quota di canone di competenza** dell'esercizio futuro (nell'esempio 1/3, pari a € 1.000).

Canoni posticipati

Nel caso (meno frequente) in cui il **contratto di locazione** preveda che i **canoni** siano dovuti posticipata-

mente, i canoni che eventualmente dovessero maturare «a cavallo» di due esercizi sociali dovranno essere rappresentati, rispettando il principio della competenza, attraverso il sistema dei **ratei**.

Nel caso, ad esempio di un **contratto** che matura posticipatamente **canoni trimestrali** pari a € 3.000 per il periodo novembre 2015-gennaio 2016, a fine anno il locatore registrerà la seguente scrittura:

SCRITTURA CONTABILE 15

Ratei attivi	a	Ricavi da locazione	2.000	2.000
--------------	---	---------------------	-------	-------

Tale **scrittura** incrementa i **ricavi di competenza** dell'esercizio in chiusura per la **quota di canone** che maturerà (e verrà richiesto) nell'esercizio futuro (nel-

l'esempio 2/3, pari a € 2.000).

Al contrario, il **conduttore** registrerà:

SCRITTURA CONTABILE 16

Canoni di locazione	a	Ratei passivi	2.000	2.000
---------------------	---	---------------	-------	-------

Tale **scrittura** registra i **costi di competenza** dell'esercizio in chiusura connessa alla quota di canone (trimestrale) che sarà dovuto nell'esercizio futuro (nell'esempio 2/3, pari a € 2.000).

presa sia da quelli strumentali (art. 90, D.P.R. 917/1986 [CFF @ 5190]).

Immobili merce

I proventi derivanti dalla **locazione** degli **immobili merce** costruiti o acquistati per la **vendita** dalle **imprese immobiliari** partecipano alla formazione del reddito secondo le risultanze del **Conto economico**.

La **locazione di immobili merce**, peraltro, costituisce solitamente un evento di breve periodo che assume **carattere occasionale** o **strumentale** al **miglior realizzo** degli immobili.

Nell'ipotesi in cui la **locazione** si protragga oltre un certo periodo, perdendo i requisiti di **occasionalità** e di **funzionalità** alla successiva **cessione**, sarà necessario procedere alla **riclassificazione** dell'**immobile** in **bilancio** dal comparto dell'attivo circolante a quello delle immobilizzazioni: tale **riclassificazione**

Imposte dirette

Locatore

I proventi derivanti dalla **locazione** degli **immobili** concorrono in capo al concedente a formare il **reddito d'impresa** in maniera differente a seconda del fatto che si tratti di:

- › **immobili merce** alla cui produzione e scambio è diretta l'attività d'impresa (art. 83, D.P.R. 917/1986 [CFF @ 5183]);
- › **immobili strumentali** all'esercizio dell'attività d'impresa (art. 43, D.P.R. 917/1986 [CFF @ 5143]);
- › **immobili patrimoniali**, ossia diversi da quelli alla cui produzione e scambio è diretta l'attività d'im-

comporta riflessi sul piano fiscale, dovendosi valutare la possibilità di considerare il bene come **strumentale** o meno ai fini (tra l'altro) della possibilità di assoggettarlo ad **ammortamento**.

Immobili strumentali

Anche i proventi derivanti dalla locazione di beni immobili strumentali trovano la loro collocazione nella voce A.5 del Conto economico e concorrono come componenti positivi, ai sensi dell'art. 83, D.P.R. 917/1986, alla formazione del reddito d'impresa.

In relazione ai beni immobili strumentali che sono stati dati in locazione sono deducibili le quote di ammortamento, i canoni di leasing eventualmente sostenuti, le spese di manutenzione e, più in generale, le spese ad essi afferenti (assicurazione, interessi passivi, ecc.).

Immobili patrimoniali

Gli immobili patrimoniali, come anticipato, sono quegli immobili distinti da quelli al cui scambio o produzione è diretta l'attività d'impresa ed anche diversi da quelli strumentali (per destinazione e/o natura) per l'esercizio dell'impresa: si tratta, sostanzialmente, dei fabbricati destinati a civile abitazione¹ fatta eccezione per quelli posseduti, a fini di realizzo, dalle imprese di costruzione e rivendita immobiliare e per quelli utilizzati esclusivamente per l'esercizio d'impresa.

L'art. 90, co. 1, D.P.R. 917/1986, prevede che tali immobili, ove locati a terzi, concorrono a formare il reddito d'impresa per un imponibile pari al maggior valore tra la rendita catastale rivalutata del 5% (art. 3, co. 48, L. 662/1996) ed il canone di locazione pattuito in contratto, assunto per l'intero importo (senza cioè operare la riduzione forfettaria delle spese di cui all'art. 37, co. 4-bis, D.P.R. 917/1986), eventualmente ridotto solo dell'importo delle spese di manutenzione ordinaria effettivamente sostenute sull'immobile e rimaste a carico dell'impresa, considerate fino a corrispondenza di un tetto massimo di riduzione dei canoni di locazione pari al 15% dei medesimi.

In altri termini, il canone di locazione non deve

essere ridotto **forfetariamente** del 15% in modo tassativo ed automatico: il canone di locazione può, infatti, essere ridotto solo a fronte di spese di manutenzione ordinaria effettivamente sostenute sull'immobile e rimaste a carico dell'impresa e comunque entro un tetto massimo di riduzione pari al 15% dell'ammontare del canone stesso:² per l'effetto

- › se l'impresa documenta di aver sostenuto spese di manutenzione ordinaria eccedenti la soglia massima del 15% dei canoni di locazione, l'abbattimento dei canoni continua ad essere riconosciuto nel limite del 15%;
- › se l'impresa documenta di aver sostenuto spese di manutenzione ordinaria inferiore alla soglia massima del 15% dei canoni di locazione, l'abbattimento è riconosciuto fino a concorrenza delle spese di manutenzione sostenute e rimaste a carico.

L'art. 90, co. 2, D.P.R. 917/1986, sancisce l'ineducibilità delle spese e degli altri oneri relativi agli immobili non strumentali, né per natura né per destinazione;³ diversamente dovrebbero ritenersi deducibili i costi non specificamente relativi a tali immobili, quali quelli per il personale addetto alla contabilità, le spese societarie in quanto riferite alla struttura aziendale; pertanto, a mero titolo di esempio, non sono deducibili le spese di riparazione e manutenzione, le spese per il personale addetto ai servizi di custodia o di portineria o di manutenzione degli edifici o dedicato all'amministrazione e gestione degli stabili; dovrebbero invece essere deducibili le spese per la tenuta della contabilità, per il deposito del bilancio e gli altri adempimenti societari, le spese per la consulenza societaria e fiscale e per l'espletamento delle relative formalità, ecc.

Fattispecie particolari per gli immobili patrimoniali

In merito agli immobili patrimoniali, poi, sono previste alcune disposizioni specifiche.

Il Legislatore, con norma di interpretazione autentica (art. 1, co. 35, L. 244/2007), ha chiarito che, ai sensi dell'art. 90, co. 2, D.P.R. 917/1986, deve ammettersi la deducibilità dal reddito d'impresa degli interessi passivi relativi a finanziamenti, garantiti da ipoteca, accessi per l'acquisto degli immobili patri-

1. Si tratta degli immobili iscritti nella categoria catastale A esclusi gli A/10.

2. C.M. 13.3.2006, n. 10.

3. Salvo quanto affermato nel paragrafo successivo del presente arresto.

moniali (non anche di quelli pagati in relazione a finanziamenti contratti per la copertura dei costi di esercizio, gestione, manutenzione, etc. di tali immobili); tali **interessi passivi** restano comunque **deducibili** per i **soggetti Ires** nei limiti dell'art. 96, D.P.R. 917/1986 [CFF 5196].

Con riferimento, invece, ai **finanziamenti** accesi per l'acquisto degli **immobili patrimoniali** destinati alla **locazione**, il successivo co. 36 dell'art. 1, L. 244/2007 ha previsto che per tali immobili la **deduzione** degli **interessi passivi** non subisce le **limitazioni** previste dall'art. 96, D.P.R. 917/1986.

In relazione a tale fattispecie la prassi ministeriale^[4] ha chiarito che:

- › le **imprese** interessate sono le **immobiliari** di **gestione**, ossia quelle il cui patrimonio a valori correnti sia prevalentemente costituito da beni immobili diversi da quelli merce e da quelli utilizzati direttamente per lo svolgimento dell'attività d'impresa (strumentali per destinazione);
- › gli **immobili** interessati sono quelli destinati alla **locazione** ed a prescindere dalla natura degli stessi ed a prescindere dalle modalità del possesso (proprietà o leasing);
- › il **mutuo ipotecario** deve avere per oggetto lo stesso **immobile** destinato alla **locazione**.

In tema di **deducibilità** degli **interessi passivi** relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione, il decreto internazionalizzazione^[5] ha previsto che il beneficio della **deduzione integrale** degli interessi spetta alle **società** che svolgono in via **effettiva** e **prevalente attività immobiliari** ed ha considerato tali le società:

- › il cui **valore dell'attivo patrimoniale** è costituito per la maggior parte dal **valore normale** degli **immobili** destinati alla locazione, e
- › i cui **ricavi** sono rappresentati per **almeno 2/3** da **canoni di locazione** (o affitto d'aziende) il cui **valore complessivo** sia prevalentemente costituito dal **valore normale** dei **fabbricati**.

Altra deroga all'art. 90, D.P.R. 917/1986 è prevista dall'art. 95, co. 2, D.P.R. 917/1986 che, per la generalità degli immobili patrimoniali, consente la **dedu-**

zione dal reddito d'impresa delle **spese di manutenzione** delle unità immobiliari concesse in uso ai dipendenti entro il limite, però, dell'importo «che costituisce reddito per i dipendenti stessi».^[6]

Un regime particolarmente vantaggioso è previsto per gli **immobili patrimoniali** siti in **Comuni ad alta intensità abitativa** concessi in locazione al **canone convenzionale**, ossia sulla base degli accordi definiti in sede locale tra le organizzazioni dei proprietari e quelle degli inquilini; in tali ipotesi, il **reddito dell'immobile** in capo al concedente deve essere determinato secondo i criteri previsti per il **reddito fondiario dei fabbricati** ridotto però del 30%.

Un'altra importante **agevolazione** è prevista per le imprese che concedono in locazione **alloggi sociali**^[7] di **nuova costruzione** ovvero oggetto di interventi di recupero (ivi compresa la manutenzione straordinaria); in tale ipotesi il Legislatore ha previsto una **detassazione** pari al 40% del **reddito** derivante dai canoni di locazione.^[8]

L'art. 4, co. 5-sexies, lett. b), D.L. 16/2012 ha previsto una particolare disciplina per gli **immobili di particolare interesse storico o artistico (immobili vincolati)** locati dalle imprese.

In relazione a tali immobili, qualora il **canone** risultante dal **contratto di locazione** ridotto del 35% risulti superiore al «**reddito medio ordinario**» dell'unità immobiliare,^[9] il **reddito** è determinato in misura pari a quella del **canone di locazione** al netto di tale riduzione.

Anche per tali immobili resta ferma l'**indeducibilità** delle **spese** e degli altri componenti negativi prevista dall'art. 90, co. 2, D.P.R. 917/1986.

Il regime in esame concerne esclusivamente gli **immobili vincolati** aventi destinazione di **civile abitazione** (categoria catastale A con esclusione A/10) e costituenti **immobili patrimonio** ossia non costituenti beni merce né beni strumentali.

Viceversa, ove tali **immobili** costituiscano per l'impresa **beni merce** o **beni strumentali**, esulano da tale disciplina e concorrono alla formazione del reddito di impresa in base alle risultanze del Conto economico.

4. CC.MM. 21.4.2009, n. 19/E e 22.7.2009, n. 37/E.

5. D.Lgs. 14.9.2015, n. 147.

6. Si rinvia alle previsioni

contenute nell'art. 51, co. 4, D.P.R. 917/1986.

7. Per individuare gli alloggi sociali che usufruiscono del regime agevolativo la disposizione

rinvia alla definizione contenuta nel D.M. 22.4.2008.

8. Art. 6 D.L. 47/2014 conv. con modif. dalla L. 80/2014.

9. Il reddito medio ordinario è pari alla rendita catastale rivalutata del 5% (ex art. 3, co. 48, L. 662/1996) e ridotta del 50%.

TABELLA N. 1 - IMMOBILI IN USO AI DIPENDENTI

UTILIZZO	DISCIPLINA
Alloggio dipendenti in trasferta	I costi sono deducibili entro i limiti giornalieri di € 180,76 e per quelli all'estero di € 258,23
Concessione a dipendenti che hanno trasferito la loro residenza per esigenze di lavoro nel Comune in cui prestano l'attività	I costi sono interamente deducibili limitatamente al periodo di imposta in cui ricorre il trasferimento e nei due successivi. Può trattarsi sia di soggetti neo-assunti sia di dipendenti già in forza nell'impresa che debbano trasferirsi in altra sede situata in Comune diverso (R.M. 3.7.2002, n. 214/E)
Altri scopi	I costi, ove gli immobili siano stati utilizzati per finalità diverse da quelle precedenti (per es. abitazione messa a disposizione del dirigente che non ha trasferito la residenza), sono deducibili per un importo non superiore a quello che costituisce reddito per il dipendente

Utilizzatore

I costi derivanti dalla locazione degli immobili sono deducibili dal reddito d'impresa dell'utilizzatore secondo gli ordinari principi di competenza e di inerenza.

Sotto il primo profilo, i canoni di locazione corrisposti ai fini fiscali si considerano sostenuti «alla data di maturazione»: rileva, pertanto, il momento di maturazione dei rispettivi canoni e non quello in cui è stato operato il pagamento.

Sotto il secondo profilo, i canoni di locazione sono deducibili se riguardano beni o attività da cui derivano ricavi ed altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi.

In generale, pertanto, i canoni di locazione devono ritenersi deducibili nel momento in cui maturano e purché siano relativi ad immobili inerenti all'attività imprenditoriale dell'utilizzatore.

Una disciplina specifica è, peraltro, dettata per quanto concerne la deducibilità dei canoni di locazione relativi ad immobili dati in uso ai dipendenti.

Si veda esemplificativamente lo schema sotto riportato (Tabella n. 1).

I canoni di locazione relativi al funzionamento di strutture ricettive per i dipendenti sono invece indeducibili.

Irap

Ai fini Irap, i canoni derivanti dalla locazione di beni immobili sono imponibili soltanto se riconducibili tra i ricavi derivanti dalle cessioni di beni e dalle prestazioni di servizi oggetto dell'attività d'impresa ai sensi dell'art. 85, co. 1, lett. a), D.P.R. 917/1986.

Imposte indirette

Ai fini delle imposte indirette, la locazione di beni immobili operata da soggetti esercenti attività d'impresa costituisce un'operazione che soggiace al principio di alternatività Iva-Registro.

Il cd. «Decreto Bersani»,¹⁰ come noto, aveva radicalmente rinnovato la disciplina dell'imposizione indiretta per il settore immobiliare introducendo un regime generalizzato di esenzione Iva per le locazioni dei fabbricati con la previsione, in via di eccezione, di alcune fattispecie per le quali era invece prevista l'applicazione dell'imposta.

La disciplina era stata successivamente integrata dalla Finanziaria per il 2007 (L. 296/2006), dalla Finanziaria per il 2008 (L. 244/2007) e dal «Decreto Liberalizzazioni» che avevano ulteriormente esteso l'imponibilità Iva su opzione.

Il regime di generalizzata esenzione introdotto dal «Decreto Bersani», però, «nell'attuale momento di crisi (...) penalizza particolarmente le imprese costruttrici»¹¹ e ciò ha indotto il Legislatore ad operare una vera e propria controriforma rispetto alla manovra del 2006.

La generalizzata esenzione delle cessioni e locazioni di immobili, infatti, rendeva l'Iva non neutrale nei confronti degli imprenditori edili perché determina «(...) l'impossibilità per i costruttori di poter portare a compensazione l'Iva a credito riferita all'acquisto dei beni e servizi correlati all'immobile» (oggetto di cessione o di locazione); «l'Iva provvisoriamente portata in compensazione deve essere rimborsata (...)». In tali ipotesi, la mancata neutralità dell'Iva produce un costo aggiuntivo per i costruttori in quanto gli stessi sono obbligati al rimborso a favore dello Stato delle detrazioni

10. Art. 35, co. 8, D.L. 4.7.2006, n. 223.

11. Così espressamente la Relazione governativa al D.L. 83/2012.

Iva di cui hanno beneficiato nel corso degli anni (...).^[12]

L'art. 9, D.L. 83/2012, pertanto, ha riscritto le norme contenute nei nn. 8, 8-bis e 8-ter dell'art. 10, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 210] prevedendo la facoltà di optare per l'applicazione dell'Iva in luogo del **regime naturale dell'esenzione**, con indubbi benefici per le imprese locatrici; lo scopo delle **modifiche**, infatti, è rappresentato dal rendere sostanzialmente **neutrale l'Iva** anche per gli **imprenditori edili** evitando loro di risentire degli effetti negativi sull'Iva assolta **a monte** relativamente agli acquisti che possono derivare dall'effettuazione di **operazioni attive esenti**, ossia l'indetraibilità da **pro rata** generale e **rettifiche della detrazione** precedentemente già operata.

Il Legislatore, per l'effetto, ha lasciato inalterato il generale **regime di esenzione** dall'Iva ed ha previsto che l'assoggettamento ad **imposta** dipenda interamente dalla volontà degli aventi diritto che abbiano esercitato espressamente l'apposita **opzione** in atti.^[13]

L'assoggettamento ad Iva (o ad imposta di registro) delle **locazioni immobiliari** operate da imprese dipende dalla **tipologia del fabbricato** (abitativo o meno) oggetto di locazione.

Fabbricati abitativi

Nel sistema previgente, il regime generalizzato di **esenzione delle locazioni di fabbricati abitativi** prevedeva, quali uniche deroghe, le **locazioni**, di durata non inferiore a 4 anni, effettuate dalle stesse imprese di costruzione o di ristrutturazione in attuazione di **piani di edilizia abitativa convenzionata** nonché le **locazioni** aventi ad oggetto fabbricati destinati ad **alloggi sociali**.

Le **modifiche** apportate sono principalmente finalizzate ad estendere il campo di **applicabilità dell'Iva** per le locazioni di **fabbricati abitativi** effettuate dalle imprese di costruzione e ristrutturazione; a seguito della novella, infatti, tali **imprese** possono sempre optare per l'**imponibilità Iva** delle **locazioni di fabbricati abitativi**^[14] evitando così le ricadute negative,

in termini di **detrazione Iva**, che il previgente regime esentativo comportava.

In mancanza di espressa **opzione** in atti, viceversa, tali **prestazioni sono esenti**.

È stato, inoltre, confermato il regime di **esenzione** per le locazioni da chiunque effettuate aventi ad oggetto fabbricati destinati ad **alloggi sociali**.

La novella, infine, ha previsto per la **locazione dei fabbricati** in parola l'applicazione dell'**aliquota del 10%**.^[15] Per quanto concerne l'**Imposta di registro**, fermo l'obbligo di registrazione in termine fisso, essa è dovuta in **misura fissa** se il **contratto è imponibile Iva** e, viceversa, nella **misura proporzionale del 2%** se invece **esente Iva**.

Con Provvedimento 29.7.2013, l'Agenzia delle Entrate ha approvato, unitamente alle **specifiche tecniche** per l'**invio telematico**, il modello da utilizzare per l'esercizio dell'**opzione per l'imponibilità Iva** sui contratti di locazione di fabbricati.

Il **modello** deve essere utilizzato per comunicare l'opzione con riferimento ai **contratti di locazione** di unità abitative da parte di **imprese costruttrici** o di **ripristino** in corso di esecuzione al 26.6.2012 ed a quelli destinati ad **alloggi sociali** in corso di esecuzione al 24.1.2012.

Il **modello** deve essere utilizzato altresì nel caso in cui, prima della scadenza del contratto, si abbia il **susbentro** di un terzo in qualità di **locatore**.

L'**opzione** è vincolante per tutta la **durata residua** del contratto.

Fabbricati strumentali

Nella disciplina della **locazione dei fabbricati strumentali per natura** l'intervento legislativo è stato duplice: sono state soppresse le ipotesi di **imponibilità Iva obbligatoria** (qualora il locatario fosse un soggetto passivo di imposta con **pro rata** di **detraibilità** pari o inferiore al 25% oppure fosse un **soggetto privato** non soggetto ad Iva); è stata generalizzata la possibilità per il locatore di esercitare l'**opzione per l'imponibilità Iva**.

A decorrere dal 26 giugno scorso, pertanto, tutte le

12. Vedi nota precedente.

13. L'assoggettamento ad Iva è obbligatorio per legge ed inderogabile nella sola ipotesi in cui la cessione abbia per oggetto

un immobile abitativo ed avvenga entro 5 anni dalla sua realizzazione.

14. È stata soppressa la previsione che assoggettava ad Iva

le locazioni quadriennali in attuazione di piani di edilizia abitativa convenzionata in quanto ricompresa nella norma generale che prevede l'imponibilità Iva per opzione.

15. Così il novellato n. 127-duodecies, Tabella A, Parte Terza, D.P.R. 633/1972.

TABELLA N. 2 - LOCAZIONE (ART. 10, CO. 1, N. 8), D.P.R. 633/1972)

	IVA	REGISTRO
Fabbricati abitativi	Ordinariamente esente	Proporzionale (2%)
	Imponibile facoltativa per opzione (10%) se effettuate: <ul style="list-style-type: none"> › da imprese costruttrici o di ristrutturazione › da qualunque soggetto passivo aventi ad oggetto fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali (D.M. 22.4.2008) 	Fissa <ul style="list-style-type: none"> › € 67 se il contratto è stipulato per scrittura privata, o › € 200 se il contratto è concluso per scrittura privata autenticata o è redatto in forma pubblico
Fabbricati strumentali	Ordinariamente esente	Proporzionale (1%)
	Imposizione facoltativa per opzione (10%) effettuate da qualunque soggetto passivo	

locazioni di **fabbricati strumentali** sono ordinariamente **esenti** salvo esercizio dell'**opzione** per l'**imponibilità** da parte del locatore.

L'**imposta di registro** su tali contratti resta dovuta nella **misura proporzionale** dell'**1%** indipendentemente dal regime Iva¹⁶⁾ (e ciò nonostante le ripetute critiche della dottrina per la violazione del principio di alternatività).

Utilizzatore

In capo all'**utilizzatore** le conseguenze sono diverse a seconda del **regime di imposizione indiretta**:

- › se la **locazione** è soggetta ad **Iva** l'**utilizzatore** potrà detrarre l'imposta addebitata in **fattura** purché i **canoni di locazione** siano inerenti in relazione all'**attività imprenditoriale** esercitata (art. 19, D.P.R. 633/1972 [CFF 219]);
- › se la **locazione**, viceversa, sconta l'**imposta di registro** il relativo importo è **deducibile** dall'**utilizzatore** come **costo** (art. 99, D.P.R. 917/1986).

Di seguito a mero titolo esemplificativo è riportato schematicamente come opera il **principio di alternatività** in relazione alla **tipologia del bene immobile** (Tabella n. 2). ◆

16. Art. 40-bis, D.P.R. 131/1986.