

## La locazione immobili strumentali: ai fini delle imposte indirette IVA e registro

**Le locazioni aventi ad oggetto immobili strumentali** sono soggette alla **regola generale dell'esenzione da Iva, con la possibilità** - riconosciuta a qualsiasi soggetto passivo Iva (che agisce in qualità di locatore) - **di optare nell'atto di locazione per l'applicazione dell'imposta nel relativo contratto di locazione, con l'obbligo di mantenere il regime di imponibilità Iva per tutta la durata del contratto:** è possibile, però, modificare il regime di esenzione Iva applicato al contratto di locazione, utilizzando l'apposito modello rubricato *“Opzione per l'imponibilità IVA dei contratti di locazione”* **nel caso in cui**, prima della scadenza del contratto di locazione, **si verifichi il subentro di un terzo nella qualità di locatore.** Come verrà esaminato nel prosieguo del presente intervento, **la facoltà di esercitare, nel contratto di locazione, l'opzione per l'imponibilità Iva dei canoni di affitto, ovvero di mantenere il regime naturale dell'esenzione** (in assenza di opzione), **deve essere attentamente valutata dal locatore**, poiché la decisione per il regime naturale dell'esenzione **potrebbe creare importanti problematiche sotto il profilo della disciplina del pro – rata di detraibilità.** **Ai fini delle imposte d'atto, invece, le locazioni di fabbricati strumentali** - poste in essere da soggetti Iva – **scontano, in deroga al “principio di alternatività Iva/registro”, l'imposta di registro in misura proporzionale (1%),** indipendentemente dal regime Iva di imponibilità o di esenzione al quale la locazione è soggetta. **La legittimità della deroga al “principio di alternatività Iva/Registro” è stata confermata dalla C.T. Reg. Lombardia che**, in coerenza con quanto affermato dalla Corte di Giustizia UE (sentenza 12.10.2017 Causa C-549/16), **ha confermato la legittimità dell' imposta di registro nazionale applicata nella misura dell'1% sui contratti di locazione di fabbricati strumentali e relative pertinenze anche se soggetti ad Iva, in quanto l'imposta di registro non coincide con l'Iva, non avendone alcune caratteristiche essenziali** (C.T. Reg. Lombardia 8.1.2020 n. 14/5/2020).

### Premessa

Come noto, **si definiscono immobili “strumentali” i fabbricati diversi da quelli a destinazione abitativa che, per le loro caratteristiche, non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni.** Rientrano, quindi, nella definizione di

“fabbricati strumentali”, tutti gli immobili classificati o classificabili nelle categorie catastali B, C, D ed E, nonché nella classe A/10, purché non siano pertinenziali all’abitazione principale.

## OSSERVA

Come precisato dall’Amministrazione Finanziaria, rientrano, inoltre, nel **novero dei fabbricati strumentali**:

- “*le aree attrezzate con sovrastante impianto di autolavaggio, classificate nella categoria D/7 o C/3, se dotate di attrezzature semplici* (Circolare n.12/E/2007);
- *le aree attrezzate per campeggio, classificate nella categoria D/8* (Risoluzione n. 126/E/2008).

## Classificazione immobili strumentali

A/10 Uffici e studi privati

B/1 Collegi e convitti, educandati, ricoveri, orfanotrofi e ospizi

B/2 Case di cura e ospedali

B/3 Prigioni e riformatori

B/4 Uffici pubblici

B/5 Scuole, laboratori scientifici

B/6 Biblioteche, pinacoteche, musei, gallerie, accademie

B/7 Cappelle e oratori non destinati all’esercizio pubblico dei culti

B/8 Magazzini sotterranei per deposito di derrate

C/1 Negozi e botteghe

C/2 Magazzini e locali di deposito

C/3 Laboratori per arti e mestieri

C/4 Fabbricati e locali per esercizi sportivi

C/5 Stabilimenti balneari e terme

C/6 Stalle, scuderie, rimesse e autorimesse

C/7 Tettoie chiuse o aperte

D/1 - D/9 Immobili a destinazione speciale (opifici, alberghi, teatri, case di cura e ospedali, ecc.)

---

E/1 - E/9 Immobili a destinazione particolare (stazioni per servizi di trasporto, ponti, fari, ecc.)

---

#### OSSERVA

Per la nozione di strumentalità nell'ambito della disciplina Iva **rileva esclusivamente il criterio oggettivo fondato sulle caratteristiche urbanistiche del fabbricato** (c.d. "*strumentalità per natura*"): non rileva, invece, la specifica utilizzazione del fabbricato da parte dell'impresa che lo utilizza (c.d. "*strumentalità per destinazione*").

Diversamente a quanto prescritto per le imposte sui redditi, **ai fini Iva**, non **importa** che il fabbricato costituisca (o meno) un bene alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, ma solo ed **esclusivamente la classificazione catastale che è stata assegnata allo stesso**.

#### OSSERVA

Questo significa che, **se un fabbricato di categoria catastale "A/3" è utilizzato effettivamente per lo svolgimento di un'attività d'impresa** (es. sede legale o amministrativa di una società), ovvero di carattere professionale (es. studio legale o studio commerciale), **tale immobile sarà sempre e comunque considerato di tipo abitativo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.**

#### La disciplina IVA della locazione di fabbricati strumentali

A decorrere dal **26 giugno 2012**, l'articolo 9 del D.L. 83/2012 ha eliminato, all'interno dell'articolo 10, comma 1, n. 8), del D.P.R. 633/1972, le **due ipotesi di imponibilità obbligatoria in precedenza previste** per le locazioni, poste in essere da un **locatore soggetto passivo Iva**, di unità immobiliari urbane **diverse da quelle a destinazione abitativa** (c.d. Immobili strumentali).

#### OSSERVA

Si rammenta, infatti, che i **contratti di locazione di fabbricati strumentali in corso di esecuzione alla data del 25 giugno 2012** (giorno precedente all'entrata in vigore del citato D.L. 83/2012) **erano assoggettati ad un regime di imponibilità obbligatoria se 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%** e;
- di **soggetti che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni.**

A decorrere dal 26 giugno 2012, in base al novellato articolo 10, comma 1, n. 8), del D.P.R. 633/1972, anche **le locazioni aventi ad oggetto immobili strumentali sono state assoggettate alla regola generale dell'esenzione da Iva**, con la possibilità per ciascun locatore (soggetto passivo Iva) **di optare per l'applicazione dell'imposta nel relativo contratto di locazione, con l'obbligo di mantenere il regime di imponibilità Iva per tutta la durata del contratto.**

## OSSERVA

**Le locazioni di fabbricati strumentali imponibili ad Iva su opzione sono sempre soggette all'aliquota ordinaria, attualmente vigente nella misura del 22%.** In relazione a tali fabbricati **non può essere invocata l'aliquota Iva agevolata del 10%**, contemplata dal n. 127-duodevices della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, **applicabile alle sole locazioni di immobili abitativi e di alloggi sociali** per i quali sia stata espressa l'opzione in atto per l'imponibilità ad Iva, ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 8), del D.P.R. 633/1972.

### Locazione immobili strumentali: tabella di sintesi

Locatore	Iva
Soggetto Iva	<b>Imponibile per opzione Iva (aliquota IVA 22%)</b>
	<b>Esente iva in assenza di opzione</b>

### Locazione esenti e problematiche relative al pro-rata di detraibilità

**La facoltà di esercitare**, nel contratto di locazione, **l'opzione per l'imponibilità Iva dei canoni di affitto**, ovvero di **mantenere il regime naturale dell'esenzione** (in assenza di opzione), deve essere **attentamente valutata dal locatore**, poiché la decisione per il regime naturale dell'esenzione potrebbe creare importanti problematiche **sotto il profilo della disciplina del pro – rata di detraibilità**. Si rammenta, infatti, che a norma dell'articolo 19, comma 5, del D.P.R. 633/1972, un contribuente che svolge **sia un'attività che dà luogo a operazioni soggette a Iva** (o a queste assimilate), **sia un'attività che dà luogo ad operazioni esenti da imposta**, deve **operare la detrazione Iva in base a una percentuale** (determinata con le modalità di cui si dirà in seguito), **da applicare a tutta l'imposta a monte e non soltanto a quella relativa ai beni e servizi a uso promiscuo** (c.d. meccanismo del pro-rata).

Conseguentemente, un soggetto passivo Iva che svolge **sia un'attività imponibile che una attività esente, non è tenuto ad effettuare alcuna distinzione** in merito agli acquisti di beni e di servizi, a seconda della loro destinazione in operazioni imponibili o in operazioni esenti, **poiché l'imposta detraibile è determinata applicando il pro-rata a tutta l'imposta assolta sugli acquisti.**

Modalità di calcolo del pro-rata di detraibilità

In base all'articolo 19-bis, comma 1, del D.P.R. 633/1972, **il pro-rata di detraibilità si determina in base al rapporto tra:**

- **l'ammontare delle operazioni che danno diritto alla detrazione**, effettuate nell'anno (comprendenti sia le operazioni imponibili che le operazioni non soggette ma assimilate a operazioni imponibili ai fini delle detrazioni, elencate nell'articolo 19, comma 3, del D.P.R. 633/1972)
- **e l'ammontare delle suddette operazioni**, aumentato delle operazioni esenti effettuate nell'anno medesimo.

**La percentuale così determinata** (ed arrotondata per eccesso o per difetto a seconda che la parte decimale sia superiore o meno a 0,500) **deve essere applicata, poi, sull'Iva relativa agli acquisti effettuati** in modo da determinare la parte d'imposta detraibile che è stata pagata ai fornitori.

## ESEMPIO

- **Totale operazioni imponibili Iva:** 30.000 euro.
- **Totale delle operazioni esenti:** 9.000 euro.
- **Iva pagata sugli acquisti:** 3.300 euro.
- **Percentuale di detraibilità:**  $[30.000 \text{ euro} / (30.000 \text{ euro} + 9.000 \text{ euro})] \times 100 = 76,923\%$  (occorrono tre decimali), arrotondato a 77%.
- **Iva sugli acquisti detraibile:**  $3.300 \text{ euro} \times 77\% = 2.541 \text{ euro}$ .

L'articolo 19, comma 5, del D.P.R. 633/1972, dispone, inoltre, che **il pro-rata di detraibilità debba essere calcolato provvisoriamente tramite l'applicazione della percentuale di detrazione dell'anno precedente**, desumibile dalla relativa dichiarazione Iva<sup>1</sup>, salvo

<sup>1</sup> Secondo quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate, **occorre fare riferimento alla percentuale di detrazione dell'anno precedente già dalla prima liquidazione periodica** (Circolare n. 98/E/2000).

conguaglio a fine anno: soltanto in sede di dichiarazione Iva annuale sarà possibile, infatti, determinare la percentuale di pro-rata “definitiva”.

## OSSERVA

Conseguentemente, laddove il locatore valuti che l’impatto delle operazioni esenti sulla detrazione dell’Iva assolta sugli acquisti non sia così penalizzante, **può effettuare una locazione esente da Iva**, così da **offrire un vantaggio in capo al locatario**, soprattutto laddove tale ultimo soggetto non possa portare in detrazione l’imposta (si pensi, ad esempio, al locatario privato, o al locatore soggetto Iva con limitato diritto alla detrazione).

### Separazione delle attività

**Il diverso regime Iva (esenzione o imponibilità) previsto per le locazioni dei fabbricati** – che come visto potrebbe dar luogo, in capo al locatore, a limitazioni della detrazione correlate all’applicazione del meccanismo del pro-rata – **potrebbe essere superato tramite la separazione delle attività ai fini Iva.**

## OSSERVA

Benché, di regola, possano essere separate solo le attività diverse fra loro (e individuate da diversi codici della tabella ATECO), l’articolo 36 del D.P.R. 633/1972 prevede che **le disposizioni in tema di separazione delle attività si applichino:**

→ *“anche ai soggetti che effettuano sia locazioni, o cessioni, esenti da imposta, di fabbricati o porzioni di fabbricato a destinazione abitativa che comportano la riduzione della percentuale di detrazione ... (omissis) ..., sia locazioni o cessioni di altri fabbricati o di altri immobili, con riferimento a ciascuno di tali settori di attività<sup>2</sup>.”*

Con la circolare n. 22/E/2013 è stato però chiarito che **le locazioni di immobili strumentali esenti non sono separabili ai fini Iva dalle locazioni di immobili strumentali imponibili.** Questo perché non rappresentano un’attività autonoma. Secondo quanto chiarito dall’Agenzia delle Entrate, **i sub-settori di attività ulteriormente separabili nell’ambito di ciascun settore sono costituiti:**

- dalle **locazioni di fabbricati abitativi esenti e locazioni di altri fabbricati o immobili;**
- dalle **cessioni di fabbricati abitativi esenti e cessioni di altri fabbricati o immobili.**

## OSSERVA

<sup>2</sup> La possibilità di optare per la separazione delle attività **è stata estesa anche a coloro che effettuano sia cessioni esenti da IVA di fabbricati abitativi, che cessioni di altri fabbricati o altri immobili** (Circolare 22/E/2013).

In sostanza, secondo quanto affermato dall'Amministrazione Finanziaria, la formulazione dell'articolo 36 del D.P.R. 633/1972 impone **un criterio di separazione che distingue i due sub-settori non solo in funzione del diverso regime Iva** (esenzione o imponibilità) ma anche della diversa categoria catastale di appartenenza del fabbricato (abitativo ovvero strumentale).

Con **la risposta a interpello n. 901-4/2019**, la Direzione Regionale delle Entrate del Piemonte **non ha riconosciuto la possibilità di suddividere le attività ai fini Iva**, ai sensi dell'articolo 36, comma 3, del DPR 633/72 sulla base di un criterio che tenga conto anche del regime applicabile alle operazioni (esenzione o imponibilità) **effettuate in ambito immobiliare**.

## OSSERVA

È stato correttamente osservato, da più parti, che questa interpretazione dell'Agenzia delle Entrate non pare rispecchiare l'intento agevolativo della normativa e, pertanto, **sarebbe auspicabile un'interpretazione estensiva delle Entrate che permetta la separazione delle attività anche in funzione del diverso regime Iva applicato dal locatore**; questo consentirebbe di separare il settore della locazione imponibile a Iva dal settore della locazione esente da imposta, a prescindere dalla categoria catastale dell'immobile.

### La locazione occasionale esente di immobili strumentali

**Le problematiche inerenti al pro-rata di detraibilità non sussistono** (e non si rende nemmeno necessaria l'opzione per la separazione delle attività, se ricorrono le condizioni di cui all'articolo 36 del D.P.R. 633/1972) **in caso di locazioni esenti di immobili strumentali effettuate occasionalmente**: l'articolo 19-bis, comma 2, del D.P.R. 633/1972, esclude, infatti, dal calcolo della percentuale di detrazione - nel senso che non concorrono alla determinazione del rapporto (né al numeratore né al denominatore della formula del pro-rata) - una serie di operazioni, tra le quali si annoverano le operazioni esenti di cui all'articolo 10, comma 1, numeri da 1) a 9), del D.P.R. 633/1972, ivi incluse le locazioni di fabbricati (abitativi e strumentali) in regime di esenzione Iva, **quando non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo o sono accessorie a operazioni imponibili**.

### Operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10, comma 1, nn. da 1) a 9) del D.P.R. 633/1972

Operazioni creditizie e finanziarie.

Operazioni di assicurazione, riassicurazione e vitalizio.

Operazioni relative a valute estere.

Operazioni relative ad azioni e quote sociali.

Operazioni relative alla riscossione dei tributi.

---

Operazioni relative a giochi, concorsi e scommesse.

---

Locazioni di fabbricati (abitativi e strumentali) in regime di esenzione Iva.

---

Cessioni di fabbricati (abitativi e strumentali) in regime di esenzione Iva.

---

Prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione relative ad alcune operazioni esenti

---

## ESEMPIO

Così, ad esempio, nel caso in cui **un'impresa che svolge attività con Iva** (es. commercio all'ingrosso), effettui occasionalmente anche altre attività esenti dall'imposta (es. locazione di un fabbricato strumentale in regime di esenzione Iva), di **questa operazione non si deve tenere conto nella determinazione della percentuale di detraibilità dell'Iva**, considerandosi la locazione un'operazione estranea all'attività propria esercitata dal commerciante all'ingrosso.

Per tali operazioni è prevista, inoltre, **l'indetraibilità dell'imposta per i beni e i servizi utilizzati esclusivamente per la loro effettuazione** e ciò coerentemente con il principio di carattere generale, contenuto nell'articolo 19, comma 2, del D.P.R. 633/1972, che prevede l'indetraibilità dell'Iva assoluta in relazione agli acquisti di beni e servizi utilizzati in operazioni esenti.

## OSSERVA

A tale riguardo, il Ministero delle Finanze ha affermato che *“in tali casi torna applicabile, ai fini della determinazione dell'imposta detraibile, il criterio generale della utilizzazione specifica dei beni e dei servizi, con indetraibilità dell'imposta afferente i beni e servizi impiegati nelle operazioni esenti”* (Circolare 328/E/1997).

### Modalità di esercizio dell'opzione imponibilità IVA

Secondo quanto espressamente stabilito dall'articolo 10, comma 1, n. 8), del D.P.R. 633/1972, l'opzione per l'imponibilità Iva dei canoni di locazione deve essere **“espressamente manifestata” nel contratto di locazione.**

## ESEMPIO

Esempio di clausola di opzione (per l'imponibilità Iva) da riportare nel contratto di locazione. *“Si specifica che il presente contratto di locazione ha per oggetto un bene immobile strumentale che, per sue caratteristiche, non è suscettibile di diversa utilizzazione*



*senza radicali trasformazioni, censito nella categoria catastale .... Pertanto, a norma dell'art. 10, co. 1, n. 8 del DPR 633/1972, il locatore espressamente dichiara di volersi avvalere, per tutta la durata del contratto di locazione, dell'opzione per il regime di imponibilità Iva”.*

Sebbene l'opzione per l'imponibilità Iva esercitata dal locatore sia vincolante per tutta la durata del contratto di locazione **esiste**, allo stato, soltanto **una possibilità che ammette la modifica del regime Iva applicato** e che ricorre quando, prima della scadenza del contratto, **si verifichi il subentro di un terzo nella qualità di locatore.**

#### OSSERVA

Tale possibilità ricorrere nel caso in cui, nelle more di una locazione esente, **l'immobile venga ceduto ad un nuovo soggetto passivo Iva che:**

- in forza dell'acquisto effettuato, **si sostituisce naturalmente al locatore precedente;**
- **intende assoggettare ad Iva i canoni di locazione che incasserà a decorrere dalla data del subentro** nel contratto di locazione dell'immobile strumentale, al fine di ovviare alle problematiche inerenti al pro-rata di detraibilità di cui si dirà in seguito.

Al verificarsi di questa particolare, ma ricorrente fattispecie, il **nuovo locatore può modificare il regime Iva applicato al contratto di locazione**, utilizzando il modello “Opzione per l'imponibilità IVA dei contratti di locazione”, approvato con provvedimento Agenzia Entrate n. 92492/2013. Resta naturalmente inteso che l'opzione per l'imponibilità così esercitata **sarà vincolante per tutta la durata residua del contratto.**

#### OSSERVA

Il modello prevede solamente **la comunicazione dell'opzione per l'applicazione dell'IVA e non il caso contrario** per il quale occorre **recarsi presso l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate ove è stato registrato il contratto e presentare il modello RLI manuale.**

**La presentazione del modello sotto riportato deve avvenire in via telematica**, direttamente o tramite gli intermediari abilitati di cui all'articolo 3, comma 3 del DPR 322/1998, ovvero **attraverso gli intermediari abilitati** alla trasmissione dei contratti di locazione, ai sensi dell'articolo 15 del decreto direttoriale 31.7.1998.

## OPZIONE PER L'IMPONIBILITÀ IVA DEI CONTRATTI DI LOCAZIONE

QUADRO A				
<b>Estremi del contratto</b>	Cod. ufficio	Area	Serie	Numero
<small>ID telematico (da compilare in alternativa ai campi precedenti)</small>				
T T K 1 7 0 3 0 4 3 2 1 0 0 J J				
QUADRO B				
<b>Dati del locatore</b>	Codice fiscale <b>R S S M R A 7 1 A 1 9 A 6 6 2 V</b>			
Cognome o denominazione o ragione sociale			Nome	
<b>ROSSI</b>			<b>MARIO</b>	
Data di nascita	Sexo (M/F)	Comune (o Stato estero) di nascita		Provincia (sigla)
1 9 0 1 1 9 7 1	M	<b>BARI</b>		<b>BA</b>
<small>Codice fiscale del precedente locatore (da compilare solo in caso di esistenza; in presenza di più soggetti indicarne solo uno)</small>				
V R D P N C 6 5 E 3 0 L 2 1 9 G				
FIRMA DEL MODELLO				
<input checked="" type="checkbox"/> Il sottoscritto, in qualità di locatore, COMUNICA l'opzione per l'imponibilità IVA per il contratto di locazione sopra indicato a seguito del subentro, OVVERO in questo contratto di locazione di fabbricati abitativi effettuato da impresa costruttrice o di ripristino in essere al 24/6/2012, OVVERO di fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali (come definiti dal D.M. 22 aprile 2008) in essere al 24/1/2012				
Firma del locatore o del rappresentante legale, tutore, ecc.			Codice fiscale del rappresentante legale, tutore, ecc. (se esistente)	
<i>Mario Rossi</i>				
Impegno alla presentazione telematica				
Codice fiscale dell'intermediario				
Data dell'impegno				
FIRMA DELL'INTERMEDIARIO				

### Locazione immobili strumentali ed imposta di registro

Ai sensi dell'articolo 17, comma 1, del D.P.R. n. 131/86, i contratti di locazione di beni immobili devono essere presentati per la registrazione **entro trenta giorni dalla data della loro stipulazione**, a prescindere dalla soggettività passiva Iva o meno delle parti contrattuali o da altre caratteristiche oggettive o soggettive: se è prevista, invece, **una data di decorrenza anteriore alla data della stipula**, il contratto deve essere registrato **entro 30 giorni dalla data di decorrenza** (e non di stipula), in ossequio alle norme relative alla registrazione del contratto verbale (Risoluzione n. 154/E/2003).

**Nessun obbligo di registrazione sussiste**, invece, ai sensi dell'articolo 2-bis della Tariffa, Parte II D.P.R. 131/86, **per i contratti di locazione stipulati mediante scrittura privata non autenticata aventi una durata non superiore a 30 giorni complessivi nel corso dell'anno.**

#### OSSERVA

A questo proposito, **al fine di evitare che vengano simulate delle interruzioni volte a non superare il limite massimo di durata della locazione** (non superiore a 30 giorni), l'Agenzia delle Entrate ha precisato che: *“la durata del contratto deve essere determinata computando tutti i rapporti di locazione anche di durata inferiore a trenta giorni intercorsi nell'anno con il medesimo locatario”* (Circolare 12/E/1998 e Circolare 26/E/2001).

#### La deroga al principio di “alternatività IVA e registro” per la locazione di immobili strumentali

L'articolo 40 del DPR 131/86 definisce i **rapporti tra l'Iva e l'imposta di registro** sancendo il c.d. *“principio di alternatività Iva-registro”*, secondo cui, in linea di massima, **l'imposta di registro è dovuta in misura fissa** (200 euro, ovvero 67 euro solo per le locazioni immobiliari) per le operazioni *“soggette ad Iva”*.

#### OSSERVA

A tal fine **si considerano “soggette ad Iva”** e, quindi, soggette ad imposta di registro fissa, non solo le operazioni imponibili, ma anche **le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta**, poiché trattasi di operazioni:

- **fuori campo IVA per assenza del requisito territoriale** (si tratta delle operazioni di cui agli articoli da 7 a 7-septies del DPR 633/1972);
- **non imponibili**, esenti o non soggette ad Iva, di cui all'articolo 21, comma 6, del DPR 633/1972.

Il *“principio di alternatività Iva – registro”* come sopra delineato subisce, però, **talune eccezioni nell'ambito delle locazioni di fabbricati strumentali**. Per le locazioni di tali fabbricati è espressamente disposto che l'imposta di registro trovi sempre applicazione in misura proporzionale (e non in misura fissa) anche se l'operazione risulta imponibile ad Iva, ovvero esente da imposta, a norma dell'articolo 10, comma 1, n. 8, del DPR 633/1972.

#### OSSERVA

Conseguentemente, **le locazioni di fabbricati strumentali poste in essere da soggetti Iva scontano l'imposta di registro proporzionale dell'1%**, a norma della lett. a-bis)

dell'articolo 5, comma 1, della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86, **a prescindere dal regime Iva (di esenzione o imponibilità) cui risultino soggette.**

In buona sostanza, nell'ambito delle locazioni di immobili strumentali poste in essere da soggetti IVA **opera una duplice specie di eccezioni al principio tradizionale di "alternatività Iva-registro"**, che assoggetta ad imposta di registro proporzionale **sia le locazioni di fabbricati strumentali imponibili Iva che le locazioni di fabbricati strumentali esenti da Iva.**

#### OSSERVA

La circostanza che il locatore esprima nel contratto di locazione l'opzione per l'imponibilità Iva non modifica, infatti, l'assetto impositivo dal punto di vista dell'imposta di registro, in quanto **il tributo resta dovuto nella misura proporzionale dell'1%** sia ove l'operazione di locazione sia esente da Iva che ove essa sia imponibile ad Iva.

#### Locazione immobili strumentali: tabella di sintesi

Locatore	Iva	Registro
Soggetto Iva	Imponibile per opzione Iva (aliquota IVA 22%)	1%
	Esente iva in assenza di opzione	1%

#### **Il contrasto giurisprudenziale sulla legittimità della deroga al principio di alternatività Iva/Registro**

La legittimità della deroga al "*principio di alternatività Iva/Registro*" per le locazioni di fabbricati strumentali (poste in essere da un soggetto passivo Iva) **è stata messa in discussione dalla giurisprudenza di merito.** In passato, la **Commissione Tributaria Regionale di Milano**, confermando la sentenza di primo grado, **aveva affermato come l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale (con l'aliquota dell'1%) ai contratti di locazione**, aventi ad oggetto immobili strumentali, imponibili ad Iva (a norma dell'articolo 5 comma 1 lett. a-bis) della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86) **fosse in contrasto con l'articolo 401 della Direttiva 2006/112/CE**, ove vieta di introdurre o di mantenere imposte, diritti e tasse che abbiano il carattere di imposta sul giro di affari (C.T. Reg. Lombardia 30.10.2012 n. 138/49/12).

#### OSSERVA

Dello stesso tenore **la successiva sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Milano** che ha ribadito il medesimo orientamento in precedenza assunto: "*l'art. 401 Della Direttiva 2006/112/CE 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. Tale principio denominato "alternatività IVA – registro" è applicabile al caso di specie in quanto l'Agenzia Entrate richiede al contribuente su un contratto di locazione relativo all'utilizzo di beni immobili strumentali e dunque soggetti ad IVA anche l'imposta di registro per le annualità successive alla prima. (... Omissis..) Considerato che la normativa europea vieta espressamente l'imposta di registro su annualità successive sui contratti "ivati", si ritengono pertanto illegittime le riprese effettuate dall'Ufficio. Infatti, nel caso di specie, ci si trova di fronte a un contratto di locazione relativo ad immobile strumentale assoggettato ad IVA, per tale motivo le relative imposte di registro successive a quella di registrazione non sono dovute, onde evitare una doppia imposizione fiscale" (CTP di Milano C.T. Reg. 4.7.2014 n. 3663/24/14).*

**L'assenza di decisioni di legittimità sull'argomento**, unitamente al dubbio che tale imposta, essendo calcolata sulla medesima base imponibile dell'Iva, comporti, di fatto, una duplicazione di quest'ultima, hanno indotto la **Commissione Tributaria di Secondo grado di Bolzano** (ordinanza n. 50 del 25 ottobre 2016) a **sottoporre alla Corte di Giustizia UE la seguente questione pregiudiziale, ovvero:** *“se l'articolo 401 della direttiva 2006/112/Ce (...), debba essere interpretato nel senso che l'imposta sul valore aggiunto e l'imposta di registro (a carico dei contratti di locazione di beni strumentali (...)) possono essere riscosse in modo cumulativo ovvero che siffatto ultimo tributo abbia il carattere di un'imposta sul volume di affari”.*

## OSSERVA

**La Corte di Giustizia UE** (sentenza 12.10.2017 Causa C-549/16), pronunciandosi sulla questione sollevata dalla Commissione Tributaria Regionale di Bolzano, **ha statuito i seguenti principi:**

- *“L'art. 401 della Direttiva IVA non osta all'applicazione dell'imposta di registro proporzionale (1%) ai contratti di locazione di immobili strumentali imponibili ad IVA (come previsto dal combinato disposto degli artt. 10 co. 1 n. 8 del DPR 633/72, 40 co. 1-bis del DPR 131/86 e 5 co. 1 lett. a-bis della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86).*
- *Tale cumulo di IVA e imposta di registro non è vietato dall'art. 401 citato, in quanto tale norma consente l'applicazione di imposte su forniture di beni e prestazioni di servizi che non abbiano natura di imposte sul volume d'affari, in tale definizione rientrando le imposte che abbiano tutte le caratteristiche essenziali dell'IVA. All'imposta di registro, tuttavia, mancano i caratteri essenziali dell'IVA, tra cui, in primo luogo, l'applicazione generalizzata, atteso che l'imposta di registro si applica sugli specifici atti indicati dal DPR 131/86.*
- *L'imposta di registro non prevede alcun meccanismo di detrazione, sicché le mancano i caratteri essenziali dell'IVA e, pertanto, la normativa europea non esclude che IVA e imposta di registro possano applicarsi cumulativamente al medesimo atto.*

In coerenza con quanto affermato dalla Corte di Giustizia UE, anche **la C.T. Reg. Lombardia che ha ribadito la legittimità dell'imposta di registro nazionale applicata nella misura dell'1%** sui contratti di locazione di fabbricati strumentali (e relative pertinenze) anche se soggetti ad IVA, in quanto l'imposta di registro non coincide con l'Iva, **non avendone alcune caratteristiche essenziali** (C.T. Reg. Lombardia 8.1.2020 n. 14/5/2020).

*Come sempre lo studio rimane a disposizione per eventuali chiarimenti .*

*CSA International Consulting Srl*

Milano, 02 Marzo 2021

*Copyright© La Lente sul Fisco*