

IVA

Chiarimenti in ritardo per le novità Iva in tema di locazioni e cessioni di fabbricati

di Luca Caramaschi

La [**C.M. 22/E del 28 giugno 2013**](#), a circa un anno di distanza dalle modifiche introdotte con l'**art.9 del D.L. n.83/12** (efficaci dal 26 giugno 2012), interviene per chiarire la portata delle novità introdotte in tema di locazioni e cessioni di fabbricati abitativi e strumentali.

I chiarimenti relativi alle **locazioni** sono prevalentemente riferiti ai **contratti in corso alla data del 26/06/12** ed al problema di come esercitare, in relazione alle **locazioni abitative**, l'eventuale **opzione** che avrebbe consentito al costruttore di **fatturare in IVA** in luogo dell'esenzione, mentre, per le **locazioni strumentali**, sussisteva il problema di dover eventualmente **confermare o meno il regime di imponibilità** precedentemente applicato. Sul punto l'Agenzia ritiene che l'**opzione**, vincolante per tutta la **durata residua del contratto**, vada formalizzata mediante un **atto integrativo del contratto di locazione** che può essere redatto in **carta libera** ma che l'Agenzia, al fine di "dare certezza ai rapporti tra le parti contraenti e di rendere edotta l'Agenzia delle entrate" consiglia di **registrare in misura fissa** (67,00 euro). In alternativa alla registrazione volontaria dell'atto integrativo, l'opzione potrà essere esercitata utilizzando il modello telematico introdotto con il [**Provvedimento n.92492 del 29/07/13**](#). L'opzione, inoltre, può essere esercitata anche **dopo il 26/06/12**, ma in tal caso l'opzione avrà effetto per i canoni riscossi o fatturati a partire dal momento in cui il locatore manifesti l'opzione e fino alla scadenza del contratto. E' possibile la **modifica del regime IVA** applicato qualora prima della scadenza del contratto si verifichi una successione nel contratto (ad esempio subentro di un terzo in qualità di locatore). In tal caso la **modifica andrà effettuata con atto integrativo (registrato)** o in alternativa con il **modello telematico** di cui sopra. Restano valide, chiarisce la circolare, le opzioni esercitate dopo il 26.6.2012 con la **raccomandata A.R. indicata nella R.M. n.2/E/08** (procedura oggi non più ammessa) ferma restando la necessità di integrare il contratto. Per le locazioni di fabbricati strumentali in corso al 26/06/012 (prima in IVA per obbligo) il locatore può **"confermare" il regime di imponibilità** senza che sia necessario integrare il contratto o effettuare alcuna comunicazione all'Agenzia. E' comunque possibile assoggettare i canoni al **regime naturale di esenzione**, anche successivamente al 26/06, ma in questo caso è necessario formalizzare l'applicazione del regime di esenzione mediante un **atto integrativo (registrato)** dell'originario contratto di locazione.

Altrettanto interessanti sono i chiarimenti che riguardano le **operazioni di cessione di fabbricati**. Nel contesto del riconoscimento alle **imprese costruttrici o che ristrutturano**

fabbricati abitativi di poter esercitare **l'opzione** per l'applicazione dell'**IVA anche in relazione a quelli ultimati da più di cinque anni** (fino al 25/06/012 condannati all'esenzione) e della eliminazione dei casi di assoggettamento ad **IVA obbligatoria nel comparto dei fabbricati strumentali**, apprezzabili appaiono i chiarimenti relativi ai **contratti preliminari** ed alla disciplina degli **acconti**. Con riferimento ai primi si chiarisce che l'opzione per l'imponibilità può essere espressa anche in sede di **preliminare** e che la scelta in esso operata resta valida e vincolante anche in relazione alla disciplina iva applicabile alla stipula del **contratto definitivo**. Detta situazione comporta che anche in relazione agli acconti imponibili a seguito di opzione si dovrà procedere alla loro fatturazione mediante applicazione del **meccanismo dell'inversione contabile**. In assenza di preliminare oppure in presenza di preliminare (non registrato) che non contempla l'opzione per l'imponibilità, e quindi di **fatturazione esente** degli acconti, il documento di prassi precisa che sull'importo degli stessi dovrà in sede di saldo/rogito essere corrisposta l'imposta di registro (che per gli abitativi è ordinariamente fissata al **7%**). Tale percentuale risulta pure dovuta anche nel caso di **preliminare registrato** e quindi di corresponsione del **registro al 3%** sull'importo degli acconti dedotti in preliminare: in tale caso tale somma pagata dovrà essere **scomputata dall'imposta di registro complessiva, pari al 7%, dovuta in sede di saldo sui medesimi importi**. I medesimi criteri vanno utilizzati anche nel caso in cui per il costruttore la **corresponsione degli acconti** sia avvenuta nel quinquennio dalla ultimazione dei lavori (caso di imponibilità per obbligo di legge) ed il saldo successivamente, situazione nella quale è possibile cedere in esenzione se non interviene l'opzione per l'imponibilità. In tale caso, precisa la circolare, il registro è dovuto sull'**imponibile al netto dell'aconto già assoggettato ad IVA**. Va segnalato che nel caso di **vendite in esenzione a privati** e quindi di applicazione del **regime del cosiddetto prezzo-valore** vi sono problemi legati all'utilizzo di **due diverse basi imponibili per il calcolo delle imposte: corrispettivo per gli acconti in IVA e valore catastale per il saldo assoggettato a imposta di registro**. In questa situazione i conteggi non sono così immediati e sarebbe quindi opportuna una **precisazione ufficiale** da parte delle Entrate. Analoghe considerazioni in tema di imposta di registro debbono essere svolte per le operazioni effettuate nel cosiddetto **periodo transitorio** e cioè acconti prima del 26 giugno 2012 e saldo/rogito intervenuto successivamente.