

IMPOSTE INDIRETTE

Il principio di alternatività Iva-registro nei contratti di locazione

di **Leonardo Pietrobon**

La corretta tassazione indiretta dei **contratti di locazione** transita necessariamente attraverso un'analisi del tante volte dimenticato **principio di alternatività Iva-registro**, di cui all'articolo 40 D.P.R. n. 131/1986, come risultante in seguito agli interventi normativi operati dal D.L. n. 223/2006 (conv. L. n. 248/2006), dalla L. n. 296/2006 e, da ultimo, dal D.L. n. 83/2012.

Come noto, **dal 26.6.2012**, con l'entrata in vigore del **D.L. n. 83/2012** il **regime Iva delle locazioni di fabbricati abitativi e strumentali** è stato modificato, sostituendo il n. 8 dell'articolo 10 del D.P.R. n. 633/72. In breve, sebbene la **disciplina stabilita per le locazioni di fabbricati sia rimasta basata sul regime di esenzione da Iva** (le ipotesi di imponibilità continuano ad essere individuate dalla norma come eccezionali), in concreto, il campo di operatività **dell'imponibilità** è stato **ampiamente esteso**, in quanto si è prevista la possibilità di optare per l'applicazione del tributo (da parte del locatore):

- per le **locazioni di immobili abitativi**, solo se operate dalle imprese di costruzione o di ristrutturazione che hanno costruito o ristrutturato l'immobile oggetto di locazione;
- per le **locazioni di alloggi sociali**, da chiunque operate;
- per le **locazioni di fabbricati strumentali**, da chiunque operate.

Sono quindi sottratte al **regime di esenzione** le sole locazioni:

- di **fabbricati abitativi**, effettuate dalle imprese che li hanno costruiti o che hanno realizzato sugli stessi interventi di cui all'art. 31 co. 1 lett. c), d) ed e) della L. 5.8.78 n. 457, in presenza di opzione per l'imposizione espressa in atto;
- di **alloggi sociali** (ex DM 22.4.2008), da chiunque effettuate, in presenza di opzione per l'imponibilità;
- di **fabbricati strumentali** che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, in presenza di opzione per l'imposizione.

Tali principi "base" devono essere coordinati con quanto stabilito dall'articolo 40 D.P.R. n. 131/1986, il quale rispettivamente:

- al co. 1 sancisce il **principio di alternatività Iva-registro**, in virtù del quale l'imposta di registro si applica in misura fissa alle operazioni soggette ad Iva;
- al co. 1-bis **esclude l'alternatività in relazione alle locazioni riguardanti immobili strumentali**, le quali scontano l'imposta di registro proporzionale anche se assoggettate ad Iva.

Sulla base di quanto sopra, il primo aspetto di natura fiscale relativo ai contratti di locazione che emerge è il principio secondo cui, essendo fuori dal campo di applicazione di tale tributo, nella misura del 2% o dell'1% e le locazioni di fabbricati poste in essere da soggetti passivi Iva sono, in linea di principio, esenti da Iva, ma in taluni casi

Sulla base di tali disposizioni normative, il citato principio di alternatività Iva-registro

- **opera rispetto alle locazioni aventi ad oggetto abitazioni** (gruppo A, eccetto A/10) e terreni, le quali scontano l'imposta di registro in misura fissa se il contratto di locazione risulta imponibile Iva;
- **non opera rispetto alle locazioni aventi ad oggetto fabbricati strumentali** (gruppi B, C, D, E, nonché gli A/10), per le quali è prevista la contemporanea applicazione dell'Iva e dell'imposta di registro dell'1%.

Con riferimento alle **locazioni abitative**, tuttavia, è doveroso segnalare che il principio di alternatività subisce, in un certo qual senso, **una parziale deroga**, nel caso in cui **non trovi applicazione il regime di imponibilità**. Infatti, non si considerano "soggette ad Iva", ai fini dell'applicazione dell'alternatività Iva-registro, (tra le altre) proprio le operazioni esenti ai sensi dell'art. 10 co. 1 n. 8 del DPR 633/72, ossia le operazioni per le quali il regime di imponibilità non può essere o non viene applicato.

Di conseguenza, se, normalmente, **l'imposta di registro è dovuta in misura fissa** in relazione alle operazioni esenti da Iva, in quanto esse si considerano comunque "soggette ad Iva", **tale principio non opera per le locazioni esenti**, per le quali è **prevista l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale**.

Tipologia	Caratteristiche della locazione	IVA	Registro
Fabbricato abitativo	Locatore impresa di costruzione	Imponibile per opzione (10%)	Imposta fissa
	o ristrutturazione	Esente in assenza di opzione	2%
	Locatore diverso dall'impresa di costruzione	Esente	2%
	Locatore soggetto non Iva	Fuori campo	2%
Alloggi sociali DM 22.4.2008	Chiunque	Imponibile per opzione (10%)	Fissa
		Esente in assenza di opzione	2%
	Locatore soggetto non Iva	Fuori campo	2%

Fabbricati strumentali	Chiunque	Imponibile per opzione (22%)	1%
		Esente in assenza di opzione	1%
	Locatore soggetto non Iva	Fuori campo	2%