

## IMPOSTE INDIRETTE

---

### ***La locazione di fabbricati tra Iva e imposta di registro***

di **Federica Furlani**

La **locazione di fabbricati** (definiti come *“qualsiasi costruzione coperta isolata da vie o da spazi vuoti, oppure separata da altre costruzioni mediante muri che si elevano, senza soluzione di continuità, dalle fondamenta al tetto, che disponga di uno o più liberi accessi sulla via, e possa avere una o più scale autonome”* - [R.M. 46/1998](#), [Circolare del Ministero dei lavori pubblici del 23 luglio 1960, n. 1820](#), [Circolare 14/E/2015](#)), costituisce, ai fini Iva, una **prestazioni di servizi**, ai sensi dell'[articolo 3, comma 2, n. 1, D.P.R. 633/1972](#).

Soddisfatti, oltre al **requisito oggettivo**, anche quello **territoriale** - fabbricato situato nel territorio dello Stato - e **soggettivo** - locazione posta in essere da soggetto passivo Iva -, è necessario individuare il **regime Iva applicabile**, distinguendo tra:

- **fabbricati abitativi**, ovvero tutti gli edifici classificati/classificabili nella categoria catastale A, ad eccezione degli A/10 (uffici e studi privati);
- **fabbricati strumentali**, ovvero immobili classificati nella categoria B (scuole, uffici pubblici, etc), C (negozi, laboratori, magazzini, etc), D (opifici, alberghi, etc), E (Stazioni per servizi di trasporto, etc) e A/10.

Ricordiamo che, con la [circolare 27/E/2006](#), l'Agenzia delle Entrate ha precisato che *“la distinzione tra immobili ad uso abitativo e immobili strumentali deve essere operata con riferimento alla **classificazione catastale dei fabbricati**, a prescindere dal loro effettivo utilizzo”*.

Per quanto riguarda la **locazione di fabbricati abitativi**, essa è in generale **esente Iva** ai sensi dell'[articolo 10, comma 8, n. 1, D.P.R. 633/1972](#), salvo **l'opzione per l'imponibilità** (con aliquota del 10%), consentita solo se la locazione è effettuata dalle **imprese costruttrici dei fabbricati stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito**, anche tramite imprese appaltatrici, gli **interventi** di cui all'[articolo 3, comma 1, lett. c\), d\) ed f\), D.P.R. 380/2001](#). La medesima opzione può essere esercitata da qualunque locatore soggetto passivo Iva, se la locazione ha ad oggetto **alloggi sociali**.

La [circolare 13/E/2013](#) ha precisato che sono **imprese costruttrici** quelle che realizzano l'immobile direttamente con organizzazione e mezzi propri ovvero **avvalendosi di imprese terze** per la materiale esecuzione di tutti i lavori o di parte di essi, nonché quelle che, anche occasionalmente, costruiscono o fanno costruire immobili per la successiva vendita; sono **imprese di ripristino** quelle che acquistano un immobile, eseguono o fanno eseguire sullo stesso **interventi di recupero, ripristino edilizio o ripristino urbanistico** e successivamente lo **rivendono** o lo **concedono in locazione prima della vendita**, ancorché tale attività **non rientri**

tra quelle abitualmente effettuate.

Per quanto riguarda i **fabbricati strumentali**, il regime naturale della loro locazione è l'**esenzione** Iva, salvo che il locatore non esprima nel contratto **l'opzione per l'imponibilità** (con aliquota del 22%), **vincolante per tutta la durata contrattuale** ad eccezione dei seguenti casi:

- **subentro contrattuale come locatore.** In tal caso è possibile una **modifica del regime Iva applicato**, da comunicarsi tramite l'apposito modello "Opzione per l'imponibilità Iva nei contratti di locazione", approvato [con Provvedimento Agenzia delle Entrate 92492/2013](#) nel caso di passaggio da regime di esenzione a quello imponibilità; nel caso inverso è necessaria la presentazione a mano del modello RLI "Richiesta di registrazione e adempimenti successivi";
- **modifica della destinazione d'uso dell'immobile** con riaccatastamento da abitativo a strumentale, con possibilità di optare per l'imponibilità Iva.

Con riferimento all'**imposta di registro**:

- le locazioni di **fabbricati abitativi** in esenzione Iva scontano l'imposta di registro in misura proporzionale **pari al 2%** ([articolo 5, comma 1, lett. b, Tariffa I, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986](#)), mentre in caso di opzione per l'imponibilità, l'imposta è dovuta **in misura fissa (67 euro)**;
- le locazioni di **immobili strumentali**, sia in esenzione sia in caso di opzione per l'imponibilità Iva, sono soggette ad imposta di registro proporzionale **nella misura dell'1%**.

La base imponibile sui cui calcolare l'imposta di registro proporzionale è data dall'ammontare del corrispettivo in denaro relativo al **canone di locazione previsto per l'intera durata del contratto** ([articolo 43 D.P.R. 131/1986](#)), **ad esclusione quindi di eventuali rimborsi spese pattuiti**.

Nel caso di **durata pluriennale** è possibile scegliere se versare l'intera imposta di registro al momento della registrazione del contratto, **potendo godere di una riduzione** della stessa, o **versarla di anno in anno** in base al **canone annuale pattuito contrattualmente**.

