



NEWS

Euroconference

Edizione di venerdì 17 Maggio 2024

CASI OPERATIVI

Disciplina Iva delle operazioni triangolari

di Euroconference Centro Studi Tributari

IMU E TRIBUTI LOCALI

Tributi locali: atti esclusi dal contraddittorio obbligatorio

di Angelo Ginex

IMPOSTE SUL REDDITO

Oneri detraibili solo se pagati con modalità tracciata

di Stefano Rossetti

BILANCIO

Nessuna esenzione per l'immobile della società semplice agricola adibito ad abitazione principale del socio

di Luigi Scappini

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Locazione immobili strumentali: guida al regime impositivo Iva/registro

di Mauro Muraca

CASI OPERATIVI

Disciplina Iva delle operazioni triangolari

di Euroconference Centro Studi Tributari

**AI A SUPPORTO DEL PROFESSIONISTA:
applicazione nelle soluzioni editoriali e casi d'uso****20 maggio alle 14.30 - partecipa al webinar gratuito >>**

Una Srl italiana operante nel settore del noleggio di mezzi per l'edilizia (piattaforme aeree per esempio) vorrebbe acquistare mezzi nuovi dalla Cina per poi noleggiarli in Italia. I mezzi verrebbero acquistati da una società di diritto bulgaro che a sua volta li venderebbe alla società italiana con consegna diretta dei beni dalla Cina alla società Italiana.

Inoltre, la medesima società sarebbe interessata a vendere attrezzatura e mezzi usati alla medesima società bulgara la quale, a sua volta, li venderebbe ad una società di Dubai, con consegna diretta dalla società italiana a quella di Dubai.

Vorremmo conoscere, per entrambe le operazioni, il profilo fiscale corretto e gli adempimenti da porre in essere per una corretta gestione delle operazioni sopra descritte.

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRATICO...](#)

**FiscoPratico**

IMU E TRIBUTI LOCALI

Tributi locali: atti esclusi dal contraddittorio obbligatorio

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

Delega fiscale: il decreto sulla riforma della riscossione

Scopri di più

L'[articolo 1, comma 1, lett. e\), D.Lgs. 219/2023](#), pubblicato in Gazzetta ufficiale n. 2, del 3.1.2024, ha introdotto importanti **modifiche** allo **Statuto dei diritti del contribuente** (L. 212/2000), in attuazione dei principi e criteri direttivi indicati dalla **legge delega della riforma fiscale** (L. 111/2023).

Tra le tante modifiche, occorre segnalare l'introduzione dell'[articolo 6-bis, L. 212/2000](#), recante **"Principio del contraddittorio"**, che segna un punto di svolta importante nel panorama dei diritti del contribuente, in quanto eleva l'istituto del contraddittorio al **rango di principio generale** a tutela della partecipazione amministrativa del contribuente nell'attuazione del rapporto tributario.

Per la prima volta, infatti, è stato introdotto, nel nostro ordinamento, un **contraddittorio effettivo e informato, previsto a pena di annullabilità dell'atto**, nonché attivato dall'Amministrazione finanziaria mediante la comunicazione al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, di uno **schema di atto**. Il contribuente avrà a disposizione un **termine non inferiore a 60 giorni** per presentare eventuali **deduzioni difensive**, ovvero per accedere ed estrarre **copia degli atti** del fascicolo.

Inoltre, si tratta di un **contraddittorio** che, in via generale, è relativo a **tutti gli atti autonomamente impugnabili innanzi agli organi della giurisdizione tributaria**, nonché applicabile indistintamente a tutte le tipologie di **tributi (armonizzati e non armonizzati)**, così come a **qualsiasi tipologia di verifica fiscale** (in loco o a tavolino).

Con specifico riferimento all'**ambito di operatività** del contraddittorio preventivo, l'[articolo 6-bis, comma 2, L. 212/2000](#), dispone che: *"non sussiste il diritto al contraddittorio ai sensi del presente articolo per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione"*.

Tali atti sono stati **appositamente individuati** con **D.M. 24.4.2024**, emanato a firma del Viceministro del Ministero dell'economia e delle finanze, e pubblicato in **Gazzetta Ufficiale n.**

100 del 30.4.2024.

Tale decreto, come auspicato da IFEL nella “**Nota di approfondimento – Nuovo Statuto dei diritti del contribuente**” dello scorso 5.2.2024, non individua gli “**atti comunali esclusi dal contraddittorio obbligatorio**”, ma conferma espressamente la necessità che siano gli **enti locali a recepire** nel proprio ordinamento le disposizioni di cui al citato **articolo 6-bis**.

Ed infatti, nel preambolo del **D.M. 24.4.2024** si richiamano i **commi 3-bis e 3-ter dell’articolo 1, L. 212/2000**, i quali prevedono che le disposizioni dello Statuto “*valgono come principi per le regioni e per gli enti locali che **provvedono ad adeguare i rispettivi ordinamenti nel rispetto delle relative autonomie***” e che le “*regioni e gli enti locali, **nel disciplinare i procedimenti amministrativi di loro competenza**, non possono stabilire garanzie inferiori a quelle assicurate dalle disposizioni di cui al comma 3-bis, ma possono prevedere livelli ulteriori di tutela*”.

Con ulteriore “**Nota di approfondimento – Atti esclusi dal contraddittorio preventivo**” del 3.5.2024, l’IFEL ha chiarito, altresì, che, sulla base di quanto disposto dall’[articolo 7, comma 1, D.L. 39/2024](#), anche per gli enti locali le disposizioni di cui all’[articolo 6-bis, L. 212/2000](#), si applicano agli atti emessi dal 30.4.2024.

Nella medesima nota, con specifico riferimento agli “**Atti esclusi dal contraddittorio preventivo**”, l’IFEL ha evidenziato che, nelle more dell’approvazione della **regolamentazione comunale**, il **Comune** è, comunque, tenuto ad applicare i **principi generali** desumibili dall’[articolo 6-bis, L. 212/2000](#), così come peraltro attuati dal citato **decreto ministeriale del 24.4.2024**.

Ciò significa che **non sarà necessario** attivare il **contraddittorio** nei casi in cui le **violazioni** siano rilevate dall’**incrocio di elementi contenuti in banche dati** nella disponibilità del Comune (atti automatizzati o sostanzialmente automatizzati), oppure emergano **a seguito di controlli effettuati sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate dai contribuenti** e, comunque, **dai dati in possesso dello stesso Comune**.

Sarà, comunque, opportuno, esplicitare nell’atto di accertamento che lo stesso è **escluso dal contraddittorio preventivo**, ai sensi del più volte citato [articolo 6-bis, comma 2, L. 212/2000](#), in quanto **atto automatizzato, sostanzialmente automatizzato o di pronta liquidazione**.

Da ultimo, l’IFEL ha rimarcato l’importanza di **recepire l’istituto in un atto di normazione comunale**, al fine di adattarlo alla particolare disciplina dei tributi comunali, nonché per prevenire contrasti interpretativi, fonte di contenzioso, oltre che **per rendere più trasparente l’azione del Comune** nella gestione del rapporto con i contribuenti.

IMPOSTE SUL REDDITO

Oneri detraibili solo se pagati con modalità tracciata

di Stefano Rossetti

Convegno di aggiornamento

Tutto quesiti e casi operativi sulle dichiarazioni dei redditi

Scopri di più

Dall'anno d'imposta 2020, la **maggior parte degli oneri** (escluse le spese sostenute per l'acquisto di medicinali e di dispositivi medici, nonché alle detrazioni per prestazioni sanitarie rese da strutture pubbliche o da strutture private accreditate al Servizio Sanitario Nazionale), può essere **portata in detrazione** solo se il pagamento avviene con **modalità tracciata** (articolo 1, comma 679, Legge bilancio 2020).

In particolare, il pagamento deve avvenire mediante **versamento bancario o postale**, ovvero mediante i sistemi di pagamento previsti dall'[articolo 23, D.Lgs. 241/1997](#), vale a dire **carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari** ovvero **"altri sistemi di pagamento"**.

Per "altri sistemi di pagamento", ad avviso dell'Agenzia delle entrate ([circolare n. 14/E/2023](#)), devono intendersi gli strumenti che garantiscano la **tracciabilità e l'identificazione dell'autore del pagamento al fine di facilitare gli eventuali controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria**.

A titolo meramente esemplificativo, si tratta dei **pagamenti effettuati tramite un Istituto di moneta elettronica** autorizzato mediante applicazione via smartphone che, tramite l'inserimento di codice IBAN e numero di cellulare, **permette all'utente di effettuare transazioni di denaro** senza carta di credito o di debito e senza necessità di un dispositivo dotato di tecnologia NFC. Tale sistema di pagamento può, infatti, essere definito "tracciabile", **essendo collegato a conti correnti bancari** che individuano univocamente sia i soggetti che prelevano il denaro sia i soggetti a cui il denaro viene accreditato.

La prova dell'avvenuto pagamento tracciato **può avvenire** ([circolare n. 14/E/2023](#)):

- mediante la relativa **annotazione in fattura, ricevuta fiscale o documento commerciale**, da parte del percettore delle somme che cede il bene o effettua la prestazione di servizio;
- mediante **prova cartacea della transazione** (ovvero tramite ricevuta della carta di debito o della carta di credito, copia del bollettino postale, MAV, copia dei pagamenti con PagoPA, estratto conto, ecc.). L'estratto conto, in particolare, costituisce una

possibile prova del sistema di pagamento “tracciabile”, opzionale, residuale e non aggiuntiva, che il contribuente può utilizzare a proprio vantaggio nel caso non abbia disponibili altre prove dell'utilizzo di sistemi di pagamento “tracciabili”;

- in caso di pagamento con applicazioni **via smartphone** tramite Istituti di moneta elettronica autorizzati, il contribuente deve esibire il documento fiscale che attesti l'onere sostenuto e la documentazione che attesti che il pagamento è avvenuto per il tramite delle predette applicazioni che può essere rappresentata anche dalla e-mail di conferma dell'Istituto di moneta elettronica o della piattaforma su cui si sta effettuando l'operazione. Nei casi in cui il contribuente **non ha la possibilità di dare con altro mezzo prova del pagamento**, può esibire l'estratto del conto corrente della banca a cui il predetto istituto si è collegato, **se riporta tutte le informazioni circa il beneficiario del pagamento** e, nel caso da tale documento non si evincano tutte le informazioni necessarie, **anche la copia delle ricevute dei pagamenti presenti nell'applicazione**.

Occorre sottolineare, però, che il requisito richiesto dalla norma, circa la tracciabilità dei pagamenti, **non modifica i presupposti stabiliti dall'[articolo 15, Tuir](#)**, e dalle altre disposizioni normative ai fini della detraibilità degli oneri dall'Irpef come, in particolare, l'effettivo sostenimento degli stessi.

In sostanza, **l'onere può essere portato in detrazione solo dal contribuente che sostiene la spesa e dunque rimane inciso del costo**.

Sul punto l'Amministrazione finanziaria ([circolare n. 14/E/2023](#)) ritiene che *“l'onere possa considerarsi sostenuto dal contribuente al quale è intestato il documento di spesa, **non rilevando a tal fine l'esecutore materiale del pagamento**, aspetto quest'ultimo che attiene ai rapporti interni fra le parti. Il pagamento, infatti, può essere effettuato anche tramite sistemi di pagamento tracciabili intestato ad altro soggetto, anche non fiscalmente a carico, a condizione che l'onere sia effettivamente sostenuto dal contribuente intestatario del documento di spesa”*.

L'Amministrazione finanziaria, nella circolare sopra citata, propone i seguenti esempi:

- **il contribuente utilizza la carta di debito o di credito intestata al figlio per pagare le spese detraibili riferite a sé stesso**: il contribuente non perde il diritto alla detrazione, purché tale onere sia **effettivamente sostenuto dal soggetto intestatario del documento di spesa**, ovvero sé stesso. Tale circostanza può essere supportata anche dalla dichiarazione del contribuente che riferisce di aver rimborsato al figlio, in contanti, la spesa sostenuta;
- **Il contribuente utilizza la propria carta di credito per pagare le spese detraibili riferite al coniuge**: il contribuente non perde il diritto alla detrazione, purché **tale onere sia effettivamente sostenuto dal soggetto intestatario del documento di spesa**, ovvero sé stesso. Tale circostanza può essere, ad esempio, supportata dalla **cointestazione del conto corrente** sul quale è emessa la carta di credito.



In ogni caso, **occorre assicurare la corrispondenza tra la spesa detraibile per il contribuente ed il pagamento effettuato da un altro soggetto.**

Nessuna esenzione per l'immobile della società semplice agricola adibito ad abitazione principale del socio

di Luigi Scappini

Seminario di specializzazione

Tecniche di gestione del passaggio generazionale in agricoltura

Scopri di più

La **Corte di Cassazione**, con la recente **ordinanza n. 11133/2024**, ha **negato** l'applicazione dell'**esenzione Imu** per gli **immobili** posseduti da una **società semplice** (nel caso di specie agricola) e **adibiti ad abitazione principale** da parte di uno dei **soci**.

La società istante riteneva **applicabile** l'esenzione in parola, in forza dell'**equiparazione** della **società agricola** allo **lap** prevista dall'[articolo 16-ter, D.L. 34/2019](#), ai sensi del quale le **agevolazioni tributarie previste ai fini Imu**, alle condizioni di cui all'[articolo 13, comma 2, D.L. 201/2011](#), convertito, con modificazioni, dalla L. 214/2011, si applicano **anche alle società agricole**, di cui all'[articolo 1, comma 3, D.Lgs. 99/2004](#), norma espressamente prevista di **carattere interpretativo** e, quindi, **aventi effetti retroattivi**.

Preliminarmente torna utile ricordare come si definiscano **società agricole**, ai sensi di quanto previsto dall'[articolo 2, D.Lgs. 99/2004](#), le società che:

- hanno quale **oggetto esclusivo** l'esercizio delle attività di cui all'[articolo 2135, cod. civ.](#);
- hanno la **ragione sociale** o la **denominazione sociale** riportante espressamente l'**indicazione di società agricola**.

Tali società, per effetto di quanto previsto dall'[articolo 1, comma 3, D.Lgs. 99/2004](#), si considerano a tutti gli effetti alla stregua degli **lap** (imprenditore agricolo professionale) nel momento in cui:

- nel caso di **società di persone**, qualora almeno **un socio** sia in possesso della qualifica di **lap** (per le Sas la qualifica si riferisce ai soci accomandatari);
- nel caso di **società di capitali o cooperative**, quando almeno **un amministratore** che sia anche **socio** per le società **cooperative**, sia in possesso della qualifica di **lap**.

Ne deriva che **alle società agricole** – che si considerano lap per effetto della presenza nella compagine societaria di un soggetto qualificante – si **rendono applicabili le agevolazioni previste per i coltivatori diretti** e gli lap; tuttavia, come precisa la Cassazione nell'ordinanza n.

11133/2024, il dato letterale della norma depone per l'applicazione delle **agevolazioni** e **non anche** delle **esenzioni**.

A questo deve aggiungersi l'ulteriore passaggio per cui lo stesso [articolo 13, comma 2, D.L. 201/2011](#), nella versione allora vigente, richiamato dalla norma di interpretazione autentica, solo nel **secondo periodo** fa **riferimento** ai **coltivatori diretti** e agli **lap**.

In ragione del **quadro normativo** ricostruito, le **agevolazioni tributarie**, riconosciute ai fini Imu, alle condizioni previste dall'[articolo 13, comma 2, D.L. 201/2011](#), sono da intendersi come **quelle** di cui all'[articolo 2, comma](#)

[1, lettera b\), D.Lgs. 504/1992](#) e, quindi, alla *fictio iuris* relativa ai **terreni edificabili** che non vengono considerati come tali e **non anche all'esenzione prevista per gli immobili destinati ad abitazione principale**.

Del resto, afferma la Cassazione, *“la ratio della estensione alle società agricole del trattamento tributario in esame è giustificata dalla equiparazione, ai fini tributari, dell'impresa agricola in forma collettiva a quella in forma individuale.”*.

Ma, a prescindere da tali considerazioni, a rafforzare l'interpretazione dei Supremi giudici, vi è un indiscusso **filone giurisprudenziale** che, ritenendo correttamente la **società semplice soggetto giuridico diverso** dai **soci**, ed essendo l'agevolazione per l'abitazione principale prevista per le sole persone fisiche possessori dell'immobile, ritiene che, **non essendovi identità tra possessore** (la società) **e utilizzatore** (i soci), **l'esenzione non è azionabile**.

In tal senso, si è espressa la Cassazione, con la **sentenza n. 23679/2019**, e più recentemente con la **sentenza n. 18554/2022**, per cui *“la società semplice è un soggetto giuridico diverso dai soci, creato con specifiche finalità, mentre l'esenzione Imu per gli immobili destinati ad abitazione principale impone che il beneficio sia concesso a persone fisiche, proprietarie di immobili o titolari di diritti reali, che utilizzano il bene con le finalità peculiari indicate dalla norma”*.

E tale principio **deve essere applicato anche nella particolare fattispecie per cui la società semplice rivesta la qualifica di agricola**, in quanto la *“parificazione, ai sensi dell'articolo 1, comma 3, D.Lgs. 99/2004 ed alle condizioni ivi previste, delle società agli imprenditori agricoli professionali, trattandosi di una previsione che non è diretta a superare l'alterità soggettiva tra società e soci, ma ... a parificare il trattamento tributario dell'imprenditore agricolo professionale-persona fisica e dell'imprenditore agricolo professionale-società, ovvero a riconoscere un determinato trattamento tributario all'impresa agricola, a prescindere dalla forma individuale o collettiva di esercizio”*, **non può trovare applicazione**.



GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

***Locazione immobili strumentali: guida al regime impositivo
Iva/registro***

di **Mauro Muraca**

OneDay Master

Immobili delle imprese: fiscalità diretta

Scopri di più

Normativa

Articolo 10, comma 1, n. 8), D.P.R. 633/1972

Articolo 19, comma 5, D.P.R. 633/1972

Articolo 17, comma 1, D.P.R. 131/1986

Prassi

provvedimento direttoriale n. 92492/2013

Circolare n. 22/E/2013

Circolare n. 12/E/1998

Circolare n. 26/E/2001

Risoluzione n. 364/E/2007

Risoluzione n. 154/E/2003

Giurisprudenza

Corte di Giustizia UE (sentenza 12.10.2017 Causa C-549/16)

Cassazione n. 30600/2018

C.T. Reg. Lombardia n. 14/5/2020

Il regime Iva della locazione dei fabbricati strumentali

A decorrere dal 26.6.2012, in base al novellato [articolo 10, comma 1, n. 8\), D.P.R. 633/1972](#), tutte 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.

LOCAZIONE FABBRICATI STRUMENTALI DAL 26.6.2012

locatore	tipologia di conduttore	Regime Iva
Qualsiasi soggetto passivo Iva	Chiunque	Regime naturale Iva: ESENZIONE IMPONIBILI IVA SU OPZIONE (aliquota Iva 22%)

Diversamente a quanto prescritto per le imposte sui redditi, 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") e non la specifica utilizzazione del fabbricato da parte dell'impresa che lo utilizza (c.d. "strumentalità per destinazione").



Nota bene

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**.



Pertanto, 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) o attività professionale (es. studio legale o studio commerciale), **tale immobile sarà sempre e comunque considerato di tipo abitativo ai fini Iva.**

Aliquota Iva applicabile alle locazioni di fabbricati strumentali

Le locazioni di fabbricati strumentali imponibili ad Iva su opzione **sono sempre soggette all'aliquota ordinaria**, attualmente vigente nella misura del 22%, senza alcuna possibilità di poter invocare l'aliquota Iva ridotta del 10%, contemplata dal n. 127-duodevices della [Tabella A](#), Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972.



L'aliquota agevolata è applicabile, infatti, alle **sole locazioni di immobili abitativi** e di alloggi sociali per i quali sia stata espressa, nel contratto di locazione, l'opzione per l'imponibilità ad Iva, a norma dell'[articolo 10, comma 1, n. 8\), D.P.R. 633/1972](#).

Locazione immobili strumentali: tabella di sintesi

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

Modalità di esercizio dell'opzione imponibilità Iva

L'opzione per l'imponibilità Iva dei canoni di locazione:

- è **vincolante per tutta la durata del contratto di locazione** (circolare n. 22/E/2013);
- deve essere **"espressamente manifestata" nel contratto di locazione**, così come previsto dall'[articolo 10, comma 1, n. 8\), D.P.R. 633/1972](#).

ESEMPIO

Si riporta un fac-simile 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'articolo 10, comma 1, n. 8, D.P.R. 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".*

**Nota bene**

Secondo quanto precisato dalla giurisprudenza di legittimità, la previsione legale della necessità di una "dichiarazione espressa" per l'assoggettamento del rapporto ad Iva (da inserire nel contratto di locazione) *"deroga alla previsione generale di cui al D.P.R. 442/97 (che contempla la possibilità di esprimere tacitamente le opzioni Iva). Per tale motivo, **non è possibile ritenersi validamente espressa "per fatti concludenti" l'opzione per l'imponibilità Iva** dei canoni di locazione, ove, semplicemente, nel contratto sia indicata la misura dei canoni "oltre Iva al 22%", in quanto l'articolo 10, comma 1, n. 8, D.P.R. 633/1972, richiede che l'opzione per l'imponibilità dei canoni sia espressa formalmente in atto, così escludendo che possa essere ammessa una opzione per fatti concludenti o implicita"* (Cassazione n. 30600/2018).

È possibile esercitare l'opzione per l'imponibilità Iva, **anche in costanza di una locazione esente**, qualora si verifichi il subentro di un terzo nella figura del locatore.



Questo è il tipico caso in cui, nelle more di una locazione esente, l'immobile venga ceduto ad un nuovo soggetto passivo Iva che:

- 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).

La facoltà di esercitare, nel contratto di locazione o successivamente (in caso di subentro di un nuovo locatore), **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**, di cui all'[articolo 19, comma 5, D.P.R. 633/1972](#), secondo cui chi 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 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.

Al fine di ovviare alle problematiche inerenti al pro-rata di detraibilità, **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 direttoriale n. 92492/2013**.
- da trasmettersi, in via telematica, **direttamente o tramite gli intermediari abilitati di cui all'articolo 3, comma 3, D.P.R. 322/1998**, ovvero attraverso gli intermediari abilitati alla trasmissione dei contratti di locazione, ai sensi dell'articolo 15, D.M. 31.7.1998.



Codice fiscale

OPZIONE PER L'IMPONIBILITÀ IVA DEI CONTRATTI DI LOCAZIONE

QUADRO A

Estremi del contratto

Cod. ufficio	Anno	Serie	Numero	Subnumero (se esistente)

ID Telematico (da compilare in alternativa ai campi precedenti)

QUADRO B

Dati del locatore

Codice fiscale

Cognome o Denominazione o Ragione sociale

Name _____

Data di nascita

giorno mese anno

Senso
(M/F)

Comune lo Stato estero di nascita

Provincia (sigla)

Codice fiscale del precedente locatore
(da compilare solo in caso di subentro; in presenza di più soggetti indicarne solo uno)

FIRMA
DEL MODELLO

5

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 quanto trattasi di locazione di fabbricati abitativi effettuata da impresa costruttrice o di ripristino in essere al 26/6/2012, **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)

Downloaded from ascelibrary.org by University of California, San Diego on 06/06/15. Copyright ASCE, For All Rights Reserved, No part of this document may be reproduced without written permission from ASCE.

Impegno alla presentazione telematica

Codice fiscale dell'intermediario

Data dell'impegno	
giorno	new

FIRMA DELL'INTERMEDIARIO



Resta naturalmente inteso che **l'opzione per l'imponibilità esercitata nel contesto del suddetto modello**, sarà vincolante per **tutta la durata residua del contratto**.

Caso particolare: cambio destinazione d'uso

Con la [risoluzione n. 364/E/2007](#), l'Agenzia delle entrate aveva chiarito che, per i **contratti di locazione finanziaria in corso di esecuzione**, relativi ad immobili abitativi, **il cambio di destinazione d'uso e il mutamento della categoria catastale dell'immobile avrebbe comportato anche la modifica** del regime applicabile ai fini dell'Iva (e delle imposte indirette).



Conseguentemente, per effetto del cambio di destinazione degli immobili, divenuti strumentali, risultava possibile esercitare l'opzione per l'imponibilità Iva, previa:

- integrazione del contratto di leasing, evidenziando la modifica della **categoria catastale e manifestando l'opzione per il regime Iva**;
 - registrazione di un contratto integrativo, allegando il contratto originario, **entro il termine di 30 giorni dall'avvenuto cambio di destinazione**.
-

Mutuando i chiarimenti resi nel citato documento di prassi, è possibile sostenere che, **se il fabbricato abitativo oggetto del contratto di locazione**, nelle more della locazione, dovesse subire un cambio di destinazione d'uso, con conseguente ri-accatastamento in una delle categorie catastali proprie dei fabbricati strumentali (gruppi, B, C, D, E, A/10), **il locatore potrebbe invocare l'opzione per l'applicazione dell'Iva**, registrando un contratto integrativo dell'originario atto di locazione, **entro 30 giorni dalla sua stipula**.



Non è chiaro, però, se il locatore, in luogo della registrazione di un contratto integrativo, possa utilizzare il modello *“Opzione per l'imponibilità Iva dei contratti di locazione”*, approvato con il citato provvedimento n. 92492/2013.

Locazione immobili strumentali ed imposta di registro

Ai sensi dell'[articolo 17, comma 1, D.P.R. 131/1986](#), i contratti di locazione di beni immobili devono **essere presentati per la registrazione entro 30 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. 131/1986, per i **contratti di locazione stipulati mediante scrittura privata non autenticata** aventi una durata **non superiore a 30 giorni** complessivi nel corso dell'anno.



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 n. 12/E/1998 e circolare n. 26/E/2001).

Locazione immobili strumentali: la deroga al principio di “alternatività Iva e registro”

L'[articolo 40, D.P.R. 131/1986](#), 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 (euro 200 euro, ovvero euro 67 euro solo per le locazioni immobiliari) per le operazioni "*soggette ad Iva*".



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, ai sensi degli articoli da [7](#) a [7-septies, D.P.R. 633/1972](#);
- **non imponibili**, esenti o non soggette ad Iva, di cui all'[articolo 21, comma 6, D.P.R. 633/1972](#).

Il "*principio di alternatività Iva – registro*" come sopra delineato subisce, però, talune **eccezioni nell'ambito delle locazioni di fabbricati strumentali**: è previsto, infatti, che l'imposta di registro per le locazioni di tali fabbricati 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, D.P.R. 633/1972](#).



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 D.P.R. 131/1986, a prescindere dal regime Iva (di esenzione o imponibilità) cui risultino soggette.

In altre parole, 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**:

- le **locazioni di fabbricati strumentali imponibili Iva** e;
- le **locazioni di fabbricati strumentali esenti da Iva**.



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, secondo cui l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale (con l'aliquota dell'1%) ai contratti di locazione di immobili strumentali imponibili Iva (a norma dell'[articolo 5](#), comma 1, lett. a-bis) della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986) sarebbe stata 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 n. 138/49/2012).



Nota bene

Dello stesso tenore la successiva sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Milano che ha ribadito il medesimo orientamento in precedenza assunto, affermando che: *“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. (.....) 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”* (C.T. Reg. 4.7.2014 n. 3663/24/14).



L’assenza di giudicati 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 C.T. Regionale di Bolzano** (Ordinanza n. 50/2016) **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”*.

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 che:

? **“L’articolo 401 della Direttiva Iva non osta all’applicazione dell’imposta di registro proporzionale (1%) ai contratti di locazione di immobili strumentali imponibili ad Iva (...);**

? **tale cumulo di IVA e imposta di registro non è vietato dall’articolo 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 D.P.R. 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.



Nota bene

In coerenza con quanto affermato dalla Corte di Giustizia UE, **anche la successiva giurisprudenza di merito**, 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 n. 14/5/2020).