

IVA

La locazione di immobili strumentali esenti e pro-rata di detraibilità Iva

di **Mauro Muraca**

Convegno di aggiornamento

Fiscalità indiretta e patrimoniale degli immobili

Scopri di più

La **locazione** di fabbricati **strumentali** realizzata da un **soggetto passivo Iva** è assoggettata, a norma dell'[articolo 10, comma 1, n. 8, D.P.R. 633/1972](#), alla **regola generale dell'esenzione Iva**, con la possibilità di **optare** - nel contratto di locazione (e per tutta la sua durata) - per l'applicazione dell'Iva nella **misura ordinaria del 22%**; non è possibile, quindi, invocare l'aliquota ridotta del 10% (n. 127-duodevices della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972), in quanto riservata alle sole locazioni di immobili abitativi (e di alloggi sociali) imponibili Iva per opzione.

Iniziamo subito a dire che, ai fini dell'Iva, rientrano nel **perimetro della definizione di immobili "strumentali"**, i fabbricati diversi da quelli a destinazione abitativa che, per le loro caratteristiche, **non sono suscettibili di diversa utilizzazione** senza radicali trasformazioni. Sono, quindi, strumentali, gli immobili classificati o classificabili nelle **categorie catastali B, C, D ed E** (purché non pertinenti all'abitazione principale) **e quelli nella classe A/10** (studi e uffici). Sono definite "strumentali" anche *"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](#)), nonché *"le aree attrezzate per campeggio, classificate nella categoria D/8"* ([risoluzione n. 126/E/2008](#)). Da sottolineare che, ai fini Iva, per l'identificazione di un fabbricato strumentale 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"), così come previsto, invece, nella **determinazione del reddito d'impresa**; ai fini dell'Iva, non è importante che il fabbricato costituisca (o meno) un bene alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, ma è **essenziale la classificazione catastale assegnata allo stesso**. Pertanto, ai fini dell'Iva, sarà (sempre e comunque) **abitativo**, un fabbricato di **categoria catastale "A/3"** 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).

Per derogare al regime naturale dell'esenzione Iva per le locazioni degli immobili strumentali,

è **imprescindibile esercitare l'opzione** per l'imponibilità Iva dei canoni di locazione. L'opzione in parola è **vincolante per tutta la durata del contratto di locazione** e deve essere **"espressamente manifestata" nel contratto di locazione** ([circolare n. 22/E/2013](#)). È possibile esercitare l'opzione per l'imponibilità Iva anche in **costanza di una locazione esente**, ma solo nel caso in cui l'immobile venga ceduto **ad un nuovo soggetto passivo Iva** (che subentra senza soluzione di continuità al precedente locatore) e che intende **assoggettare ad Iva i canoni** che incasserà **per la durata residua del contratto di locazione**. In tal caso, il nuovo locatore potrà modificare il **regime di esenzione Iva** (applicato al contratto di locazione in cui è subentrato), utilizzando il modello *"Opzione per l'imponibilità Iva dei contratti di locazione"* (approvato con provvedimento n. 92492/2013) da trasmettere telematicamente (direttamente o tramite intermediari abilitati).

È opportuno che il **locatore presti particolare attenzione alle possibili conseguenze**, sotto il profilo della disciplina del **pro - rata di detraibilità**, di cui all'[articolo 19, comma 5, D.P.R. 633/1972](#), derivanti dalla decisione di assoggettare i canoni di locazione al **regime naturale di esenzione Iva**, poiché si troverà a dover gestire sia **un'attività che dà luogo a operazioni soggette a Iva** (attinenti alla gestione caratteristica) sia un'attività che dà luogo ad **operazioni esenti da imposta** (locazioni di fabbricati strumentali). La penalizzazione consiste nella circostanza che l'imposta detraibile è determinata applicando il **pro-rata di detraibilità a tutta l'imposta assolta sugli acquisti, senza poter effettuare alcuna distinzione** in merito agli acquisti di beni e di servizi, a seconda della loro **destinazione in operazioni imponibili o in operazioni esenti**.

Le citate limitazioni da pro-rata di detraibilità possono essere superate ricorrendo **all'istituto della separazione delle attività ai fini Iva** (che consente di limitare l'indetraibilità Iva ai soli acquisti afferenti alle operazioni attive esenti), applicabile *"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"* ([articolo 36, D.P.R. 633/1972](#)). Attenzione però che, le **locazioni di immobili strumentali esenti non sono separabili** (ai fini Iva) **dalle locazioni di immobili strumentali imponibili**, perché non rappresentano un'attività autonoma. Diversamente, sono separabili, nell'ambito di ciascun settore, **le locazioni di fabbricati abitativi esenti dalle locazioni di altri fabbricati o immobili** ([circolare n. 22/E/2013](#)).

Le problematiche inerenti al pro-rata di detraibilità **non sussistono** (e non si rende nemmeno necessario esercitare l'opzione per la separazione delle attività) in presenza di **locazioni esenti Iva di immobili strumentali** effettuate **occasionalmente**: [l'articolo 19-bis, comma 2, D.P.R. 633/1972](#), esclude, infatti, dal calcolo della percentuale di detrazione, le **operazioni esenti di cui all'articolo 10, comma 1, numeri da 1) a 9), 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). In presenza di operazioni esenti occasionali, resta comunque applicabile, ai fini della determinazione dell'imposta detraibile, il criterio generale della **utilizzazione specifica dei beni**



e dei servizi, con indetraibilità dell'Iva afferente i beni e servizi impiegati nelle operazioni esenti ([circolare n. 328/E/1997](#)).

Per concludere, quindi, laddove il locatore valuti che l'impatto delle operazioni esenti sulla detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti non sia così penalizzante, ovvero ininfluente (in caso di locazioni occasionali esenti), allora **può decidere di effettuare una locazione esente da Iva**, così da offrire un vantaggio in capo al locatario, soprattutto laddove costui non possa portare in detrazione l'imposta (es. **locatario privato o locatario Iva** con limitato diritto alla detrazione).