

CIRCOLARE N. 25/2013

Torino, 8 luglio 2013

OGGETTO: Per le locazioni immobiliari in corso al 28 giugno 2012 arrivano dopo un anno i chiarimenti dall’Agenzia delle Entrate.

Dal 26 giugno 2012 sono divenute efficaci le modifiche introdotte ai fini Iva dall’art.9 del Decreto Legge n.83/12. Tali previsioni, in particolare, sono andate a rimodulare le disposizioni contenute nel DPR n.633/72 in tema di fiscalità immobiliare.

Dopo che l’art.57, co.1 lett.a) del D.L. n.1/12 aveva previsto l’opzione per il regime di imponibilità anche con riferimento alle locazioni di immobili abitativi destinati ad alloggi sociali, il D.L. n.83/12 ha previsto rispettivamente:

1. Per gli **immobili abitativi** la possibilità di optare senza vincoli temporali per il regime di imponibilità da parte del costruttore o ristrutturatore che concede in locazione i predetti immobili (viene conseguentemente “assorbita” e pertanto eliminata la previsione che consentiva tale opzione per le locazioni quadriennali in attuazione di piani di edilizia abitativa convenzionata); viene confermata la previsione riguardante gli alloggi sociali;
2. Per gli **immobili strumentali** viene introdotta una generale previsione di imponibilità delle locazioni, tutte subordinate all’esercizio di esplicita opzione, con conseguente eliminazione dei precedenti casi di assoggettamento a Iva “obbligatoria” per i privati e i cosiddetti “assimilati ai privati” (cioè coloro che hanno un pro rata generale di detrazione pari o inferiore al 25%).

In relazioni a tali modifiche, ci si era posti da subito il problema - per i contratti in corso alla data del 26 giugno 2012 – di come esercitare, in relazione alle locazioni abitative, l’eventuale opzione che avrebbe consentito al locatore 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.

In assenza di chiarimenti, in dottrina si riprese quanto affermato dall’Agenzia delle Entrate su un caso analogo (R.M. n.2/E/08) ove si era previsto l’invio di una lettera raccomandata quale modalità di esercizio dell’opzione.

Ora, a poco più di un anno di distanza, in data 28 giugno 2013, l’Agenzia delle Entrate pubblica la circolare n.22/E per fornire gli attesi chiarimenti che di seguito si riportano in forma di rappresentazione schematica.

LOCAZIONE DI IMMOBILI ABITATIVI

- **Atto integrativo con registrazione a tassa fissa “consigliata”.** Per quanto riguarda le modalità di esercizio dell'opzione per l'applicazione dell'Iva ai contratti in corso di esecuzione, si ritiene che l'opzione – vincolante per tutta la durata residua del contratto – debba essere formalizzata mediante un atto integrativo del contratto di locazione che, se non redatto per atto pubblico o scrittura privata autenticata, non deve essere obbligatoriamente portato a conoscenza dell'Amministrazione Finanziaria, ferma restando, naturalmente, la facoltà di procedere alla registrazione dello stesso, corrispondendo l'imposta di registro in misura pari a €67,00. La redazione dell'atto integrativo e la relativa registrazione volontaria consente, infatti, di dare certezza ai rapporti tra le parti contraenti e di rendere edotta l'Agenzia delle Entrate circa il nuovo trattamento fiscale applicato ai canoni di locazione.
- **Assenza di registrazione volontaria dell'atto integrativo.** In caso di mancata registrazione volontaria dell'atto integrativo, la comunicazione all'Agenzia delle Entrate dell'esercizio dell'opzione dovrà essere effettuata con modalità operative che saranno successivamente indicate.
- **Efficacia dell'opzione.** Si ritiene che, l'opzione per il regime di imponibilità possa essere esercitata anche successivamente all'entrata in vigore del decreto-legge, senza limiti temporali; 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.
- **Efficacia dei comportamenti pregressi e obblighi del locatore.** Qualora nella fase di prima applicazione della nuova disciplina, il locatore abbia assoggettato a imposta i canoni di locazione percepiti successivamente all'entrata in vigore della norma in esame, dandone comunicazione all'Agenzia delle Entrate sulla base dei chiarimenti forniti con la risoluzione n.2/E/08, si deve ritenere valida ed efficace l'opzione ferma restando la necessità di integrare il contratto, nei termini anzidetti.
- **Imposta di registro: rimborsi possibili solo per le annualità future.** Per quanto riguarda l'imposta di registro pagata in relazione ai contratti di locazione di fabbricati a destinazione abitativa in corso di esecuzione al 26 giugno 2012 (ovvero, nel caso di alloggi sociali, dal 24 gennaio 2012), per i quali il locatore abbia optato per l'applicazione del regime di imponibilità, si rammenta che non può formare oggetto di rimborso l'imposta di registro relativa all'annualità in corso. Diversamente, qualora l'imposta di registro relativa ai predetti contratti di locazione sia stata versata per l'intera durata del contratto, è possibile chiedere il rimborso dell'importo pagato per le annualità successive a quella in cui è esercitata l'opzione per l'applicazione dell'Iva

LOCAZIONE DI IMMOBILI STRUMENTALI

- **Conferma dell'imponibilità senza obbligo di integrazione.** In relazione ai contratti in corso, il locatore può "confermare" il regime di imponibilità continuando ad applicare l'Iva ai canoni di locazione percepiti dal 26 giugno 2012. Poiché sotto il profilo sostanziale non muta il regime fiscale del contratto, l'Agenzia delle Entrate ritiene che non sia necessario né integrare il contratto né effettuare alcuna comunicazione all'Agenzia stessa.
- **Modifica dei comportamenti pregressi ed obblighi del locatore.** Deve ritenersi che il locatore che abbia continuato ad applicare l'Iva ai canoni percepiti dal 26 giugno 2012, pur non avendo un effettivo interesse all'applicazione dell'imposta, possa assoggettare i canoni al regime naturale di esenzione, con efficacia vincolante per tutta la durata residua del contratto, anche successivamente all'entrata in vigore della nuove disposizioni. Anche in tal caso, è necessario formalizzare l'applicazione del regime di esenzione mediante un atto integrativo dell'originario contratto di locazione che le parti potranno registrare facoltativamente mediante il pagamento dell'imposta di registro nella misura fissa di €67,00. Come già detto, la redazione di un atto integrativo e la relativa registrazione volontaria consentirà di dare certezza ai rapporti tra le parti contraenti e di rendere edotta l'Agenzia delle Entrate circa il nuovo trattamento fiscale applicato ai canoni di locazione.
- **Imposta di registro: disciplina invariata.** In relazione ai contratti di locazione di fabbricati strumentali in corso di esecuzione al 26 giugno 2012, la modifica del regime fiscale dei canoni non comporta alcun effetto sotto il profilo dell'imposta di registro: le locazioni strumentali infatti scontano l'imposta di registro in misura proporzionale (1%) indipendentemente dal regime Iva di imponibilità o di esenzione al quale la locazione è soggetta.

In generale poi, l'Agenzia precisa che qualora prima della scadenza del contratto di locazione si verifici una successione nel contratto, nella specie il subentro di un terzo in qualità di locatore, quest'ultimo, in quanto tale, può modificare il regime Iva cui assoggettare i canoni di locazione. In tal caso, la modifica soggettiva del contratto e la variazione del regime Iva applicato ai canoni sarà comunicata all'Agenzia delle Entrate con modalità operative che saranno successivamente indicate (devono, pertanto, intendersi superate le istruzioni rese con la R.M. n.2/E/08).

Lo studio resta a Vostra disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

STUDIO SAVIO E ASSOCIATI