

OPZIONE PER L'IMPONIBILITÀ IVA E APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA DI REGISTRO NELLE CESSIONI DI FABBRICATI ABITATIVI: I CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 22/E del 28 giugno 2013 illustra, anche attraverso utili tabelle riepilogative, il regime fiscale applicabile alle locazioni ed alle cessioni di fabbricati disciplinate dall'art. 10, comma 1, nn. 8), 8-bis) e 8-ter) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, alla luce degli ultimi interventi normativi (cfr. art. 57 d.l. n. 1/2012, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 27/2012, ed art. 9 d.l. n. 83/2012, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 134/2012).

Considerato che questi ultimi interventi hanno ampliato le ipotesi in cui le locazioni e le cessioni di fabbricati, in linea generale esenti dall'IVA, sono imponibili a seguito dell'esercizio della relativa opzione da parte del cedente, l'Agenzia delle entrate chiarisce, tra l'altro, le modalità con le quali quest'ultima può essere esercitata. Inoltre, affronta alcune questioni interpretative, già evidenziate dal settore studi tributari di questo Consiglio (Forte-Lomonaco, *Novità e questioni aperte in tema di cessioni di fabbricati in ambito IVA*, studio n. 102-2012/T, in *Studi e materiali*, 2012, 1211 ss.), derivanti dalla nuova disciplina relativa alle cessioni di fabbricati abitativi con riguardo all'applicazione dell'imposta di registro.

Pertanto, in questa sede, appare utile richiamare l'attenzione in particolare su detti chiarimenti, rinviando al contenuto della circolare per quanto riguarda l'illustrazione ed il riepilogo della disciplina applicabile alle cessioni ed alle locazioni di fabbricati in ambito IVA.

1. Locazioni di fabbricati e modalità di esercizio dell'opzione

Per quanto concerne le modalità di esercizio dell'opzione con riguardo ai contratti di locazione stipulati dall'entrata in vigore della nuova disciplina, nella circolare si precisa che:

- sia per gli immobili abitativi che per quelli strumentali, in base al tenore letterale del novellato art. 10, primo comma, n. 8), D.P.R. n. 633/1972, è necessario che il locatore manifesti tale scelta nel contratto di locazione;
- il regime IVA prescelto al momento della stipula del contratto di locazione (ossia l'applicazione dell'IVA ai canoni di locazione per opzione ovvero, in assenza di opzione, il regime di esenzione da imposta) è vincolante per tutta la durata del contratto;
- qualora prima della scadenza del contratto di locazione si verifichi 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 saranno comunicate all'Agenzia delle Entrate con modalità operative successivamente indicate (devono, pertanto, intendersi superate le istruzioni rese con la risoluzione 4 gennaio 2008, n. 2/E).

Per quanto concerne, invece, le modalità di esercizio dell'opzione per l'applicazione dell'IVA ai contratti in corso di esecuzione alla data di entrata in vigore della nuova disciplina, l'Agenzia ritiene che:

CON RIGUARDO AI FABBRICATI ABITATIVI

- l'opzione (vincolante, rispetto ai canoni non ancora pagati o non ancora fatturati, 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 ad euro 67,00». Tale affermazione, anche in considerazione delle finalità indicate dall'Agenzia con riguardo alla redazione dell'atto integrativo ed alla relativa registrazione volontaria (le quali consentirebbero 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), deve intendersi integrata dalla successiva precisazione secondo la quale «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»;
- l'opzione per il regime di imponibilità possa essere esercitata anche successivamente all'entrata in vigore della nuova disciplina, 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. Per i canoni già riscossi o fatturati precedentemente all'esercizio dell'opzione resta fermo il regime IVA applicato nel momento in cui l'operazione si considera effettuata ai sensi dell'articolo 6 D.P.R. n. 633/1972.

CON RIGUARDO AI FABBRICATI STRUMENTALI

- il locatore possa “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, si ritiene che non sia necessario né integrare il contratto né effettuare comunicazione all'Agenzia delle Entrate;
- 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, formalizzando 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 euro.;
- per i contratti di locazione di fabbricati strumentali in corso di esecuzione, sin dall'origine esenti da IVA con possibilità di optare per l'applicazione dell'imposta, per i quali la nuova

normativa non produce alcun effetto innovativo, resta vincolante, per tutta la durata del contratto, la scelta del regime IVA (esenzione ovvero imponibilità) già espressa dal locatore in sede di stipula del contratto di locazione

2. Locazioni di fabbricati in corso di esecuzione ed imposta di registro

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, l'Agenzia delle entrate rammenta che non può formare oggetto di rimborso l'imposta di registro relativa all'annualità in corso. Invece, 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.

3. Cessioni di fabbricati e modalità di esercizio dell'opzione

Per quanto riguarda le modalità di esercizio dell'opzione per l'imponibilità, in base a quanto previsto dal novellato art. 10, primo comma, nn. 8-bis) e 8-ter), D.P.R. n. 633/1972, è necessario che detta scelta sia espressa "nel relativo atto".

Nell'ipotesi in cui la cessione sia preceduta da un contratto preliminare, attesa la genericità del riferimento contenuto nella norma citata al "relativo atto", l'Agenzia ritiene che l'opzione possa essere espressa anche in sede di preliminare, con effetti vincolanti in ordine al regime IVA applicabile al saldo dovuto alla stipula del contratto definitivo (facendo riferimento ad una manifestazione espressa nel contratto preliminare, l'Agenzia non sembra ritenere ammissibile l'esercizio dell'opzione, in assenza di detto contratto, per comportamento concludente in sede di fatturazione anticipata degli acconti prezzo. Sulla questione cfr. Forte-Lomonaco, studio n. 102-2012/T cit.).

Nell'ipotesi in cui l'opzione sia manifestata espressamente nel contratto preliminare, gli eventuali acconti sul prezzo scontano l'IVA, la quale deve essere assolta mediante il meccanismo dell'inversione contabile ai sensi dell'art. 17, sesto comma, lett. a-bis), D.P.R. n. 633/1972 (qualora l'acquirente sia un soggetto passivo ai fini IVA che agisce in quanto tale).

4. Applicazione del principio di alternatività IVA/imposta di registro nelle cessioni di fabbricati abitativi

In mancanza di un contratto preliminare di compravendita, qualora siano stati corrisposti acconti sul corrispettivo in regime di esenzione e in sede di stipula del contratto di compravendita sia manifestata l'opzione per l'imponibilità, la base imponibile da assoggettare ad IVA è costituita dall'importo dovuto a saldo (ex art. 6 D.P.R. n. 633/1972).

In relazione a questa fattispecie l'Agenzia osserva che «per quanto concerne l'imposta di registro, dovuta in misura proporzionale, qualora la cessione abbia ad oggetto fabbricati a destinazione abitativa, si deve, invece, tener conto anche degli importi già corrisposti a titolo di acconto sul prezzo per i quali detta imposta non è stata assolta al momento del pagamento. Pertanto, al momento del rogito dovrà essere applicata l'imposta di registro sul valore del

bene immobile, al netto della parte di corrispettivo assoggettata ad imposta sul valore aggiunto».

Il chiarimento in esame risponde evidentemente all'esigenza – già sottolineata nello studio n. 102-2012/T cit., al quale si rinvia per maggiori approfondimenti - di evitare una (pur se parziale) detassazione della cessione, in contrasto con il principio di alternatività IVA/imposta di registro e relativa deroga per i trasferimenti aventi ad oggetto fabbricati a destinazione abitativa; deroga che per tali cessioni è volta a colpire le stesse con una tassazione proporzionale o ai fini dell'IVA o dell'imposta di registro (ex art. 40, comma 1, D.P.R. n. 131/1986).

Infatti, a seguito della nuova disciplina introdotta dall'art. 9 d.l. n. 83 cit., e considerata la possibilità che cessioni naturalmente esenti divengano imponibili per effetto dell'opzione del cedente, si pone un problema interpretativo laddove gli acconti siano pagati dopo il limite temporale dei cinque anni.

Si pensi ad un costruttore che potrebbe percepire uno o più acconti anche in mancanza di un contratto preliminare dopo i cinque anni dalla costruzione del fabbricato abitativo.

In questo caso, considerando l'operazione parzialmente effettuata in base alle regole di cui all'art. 6 D.P.R. n. 633/1972, la fatturazione dovrebbe avvenire in esenzione da IVA, senza applicazione dell'imposta di registro, in assenza di un contratto da registrare. E' possibile, però, che il costruttore eserciti al momento della stipulazione dell'atto di cessione l'opzione per l'applicazione dell'IVA, la quale è dovuta solo con riferimento al pagamento del saldo.

Di fatto quindi nella fattispecie prospettata l'IVA risulterebbe applicata solo su una parte del corrispettivo, per cui per evitare che una parte del valore/corrispettivo (che potrebbe essere più o meno rilevante a seconda dell'importo degli acconti) del bene sia detassata, non risultando assoggettata né ad imposta di registro né ad IVA, in contrasto con la deroga al suddetto principio di alternatività, occorre applicare l'imposta di registro in misura proporzionale all'atto di trasferimento, su una base imponibile rappresentata, per evitare duplicazioni di imposizione, dal valore del bene immobile al netto della parte di corrispettivo assoggettata ad imposta sul valore aggiunto.

Peraltro, benché l'Agenzia non lo precisi, deve ritenersi che, poiché l'imposta di registro si applica all'atto di trasferimento per la deroga al principio di alternatività con l'IVA, la stessa sia dovuta in misura proporzionale ma fatta salva l'applicazione di eventuali trattamenti di favore (cfr. in tal senso, pur se in linea generale per le cessioni di fabbricati abitativi esenti da IVA, la guida operativa dell'Agenzia delle entrate, circ. n. 18/E del 2013).

La conclusione cui perviene l'Agenzia delle entrate con riferimento all'alternatività IVA/imposta di registro è, dunque, in linea con la soluzione interpretativa prospettata nello studio n. 102-2012/T cit. (ed ivi argomentata in ragione dell'esistenza nei rapporti tra le disposizioni in materia di IVA e quelle in materia di imposta di registro di un principio generale che consenta di assoggettare lo stesso atto in parte ad IVA ed in parte ad imposta di registro, frazionando cioè un'operazione unitaria ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro. Principio che potrebbe trovare il suo fondamento nella normativa in tema di permuta, laddove le singole cessioni rientrino in regimi tributari diversi, normativa introdotta nel testo unico del

registro, all'art. 40 comma 2 D.P.R. n. 131/1986, proprio per evitare una detassazione o una tassazione parziale dell'operazione).

Il medesimo principio risulta applicabile, secondo l'Agenzia delle entrate, anche nell'ipotesi in cui per gli acconti di prezzo, pagati oltre i cinque anni dall'ultimazione dei lavori di costruzione o di ripristino dell'immobile, previsti in un contratto preliminare di compravendita ed esenti da IVA, sia stata corrisposta l'imposta di registro nella misura proporzionale del 3 per cento. Infatti «anche in tal caso, laddove il saldo sia assoggettato ad IVA, in sede di stipula del contratto definitivo dovrà essere corrisposta l'imposta di registro nella misura del 7 per cento, calcolata sul valore dell'immobile al netto della parte di corrispettivo assoggettata ad IVA. Dall'imposta di registro così determinata dovrà essere scomputata l'imposta già corrisposta in relazione agli acconti».

Si tratta di una conclusione, coerente con l'applicazione della deroga all'alternatività IVA/imposta di registro, di cui all'art. 40, comma 1, D.P.R. n. 131/1986 cit., che tiene correttamente conto anche dell'imposta proporzionale già pagata al momento del preliminare per la pattuizione degli acconti, secondo il meccanismo di cui alla nota all'art. 10 della tariffa, parte prima, allegata al medesimo D.P.R. n. 131/1986.

Per quanto riguarda il riferimento all'imposta proporzionale nella misura del 7 per cento, si ritiene che lo stesso debba intendersi quale generico richiamo alla misura ordinaria, ferma restando però – come sopra già rilevato – l'applicabilità di specifici trattamenti di favore all'atto di trasferimento.

L'Agenzia delle entrate prende, poi, in esame nella circolare n. 22/E anche l'ipotesi in cui gli acconti siano stati corrisposti all'impresa costruttrice o di ripristino entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori e il rogito sia, invece, stipulato oltre il quinquennio, nel qual caso gli acconti pagati sono soggetti ad IVA per obbligo di legge, mentre il saldo da versare al rogito è soggetto, in linea di principio, al regime naturale di esenzione salva la possibilità per l'impresa cedente di optare per l'imponibilità.

E con riferimento all'applicazione dell'imposta di registro, per tale ipotesi, coerentemente con quanto già affermato nella circ. n. 12/E del 1° marzo 2007, l'Agenzia delle entrate precisa che «in caso di esenzione, in sede di stipula del contratto definitivo, l'imposta proporzionale di registro si applica, per gli immobili abitativi, su una base imponibile considerata al netto dell'acconto già assoggettato ad IVA» (cfr. altresì Bellini-Forte-Lomonaco, *Note riepilogative sul tema delle cessioni di fabbricati effettuate da soggetti passivi iva*, in *Studi e materiali*, 2007, 1156 s., con particolare riguardo anche alla possibilità di operare la riduzione della base imponibile quando quest'ultima sia determinata con il criterio del cd. prezzo valore).

Le conclusioni relative all'applicabilità dell'imposta di registro per le cessioni dei fabbricati abitativi valgono ovviamente a risolvere anche le analoghe questioni interpretative che possono emergere nella fase transitoria di passaggio dalle vecchie alle nuove regole, qualora gli acconti siano assoggettati ad un regime IVA diverso rispetto a quello applicabile al saldo da corrispondere all'atto della cessione.