

Cessioni e locazioni immobiliari: NOVITA' IVA

Disciplina IVA in materia di cessioni e locazioni immobiliari

Novità del DL 22.6.2012 n. 83 convertito nella L. 7.8.2012 n. 134

INDICE

1 - Premessa

2 - Novità in materia di cessioni immobiliari

2.1 - Cessioni di fabbricati abitativi

2.1.1 - Evoluzione normativa

2.1.2 - Imposte di registro, ipotecaria e catastale

2.2 - Cessioni di fabbricati strumentali

2.2.1 - Evoluzione normativa

2.2.2 - Imposte di registro, ipotecaria e catastale

2.3 - Reverse charge

3 - Novità in materia di locazioni immobiliari

3.1 - Locazioni di fabbricati abitativi

3.1.1 - Aliquota

3.1.2 - Evoluzione normativa

3.1.3 - Imposta di registro

3.2 - Locazioni di fabbricati strumentali

3.2.1 - Evoluzione normativa

3.2.2 - Imposta di registro

* * * * *

1 - Premessa

Con il DL 22.6.2012 n. 83, convertito nella L. 7.8.2012 n. 134, è stata modificata la disciplina IVA applicabile alle cessioni e locazioni di fabbricati, sia strumentali che abitativi.

Infatti, il legislatore ha riscritto i numeri 8), 8-bis) e 8-ter) dell'art. 10 del DPR 633/72, introducendo nuove ipotesi di imponibilità IVA su opzione, riducendo così il campo di applicazione dell'esenzione da IVA (che rimane, però, la "regola generale" applicabile alle operazioni di cessione e locazione di fabbricati poste in essere da soggetti passivi IVA).

In breve, in seguito all'entrata in vigore del DL 83/2012, diviene possibile optare per l'applicazione dell'IVA (mediante apposita dichiarazione espressa in atto dal cedente o dal locatore):

- dal 26.6.2012, per le locazioni di fabbricati abitativi poste in essere, in veste di locatore, dall'impresa costruttrice o ristrutturatrice;
- dal 26.6.2012, per tutte le locazioni di fabbricati strumentali, da chiunque operate;
- dal 26.6.2012, per le cessioni di immobili abitativi operate, delle imprese di costruzione o di ristrutturazione, oltre 5 anni dopo l'ultimazione della costruzione o dell'intervento di recupero (mentre quelle operate entro i 5 anni, dalle medesime imprese, sono imponibili per obbligo);
- dal 12.8.2012 (in quanto questa norma è stata inserita in sede di conversione del DL 83/2012 nella L. 134/2012), per le cessioni di fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali, come definiti dal DM 22.4.2008, da chiunque operate;
- dal 26.6.2012, per le cessioni di immobili strumentali, da chiunque operate, con esclusione della sola ipotesi residuale di imponibilità per obbligo, operante in caso di cessione di fabbricati strumentali effettuata dall'impresa di costruzione o ristrutturazione entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori.

Si precisa che, ai fini che qui interessano, per:

- "impresa costruttrice" (o "impresa di costruzione"), si intende l'impresa che ha costruito l'immobile oggetto di cessione o locazione;
- "impresa ristrutturatrice" (o "impresa di ristrutturazione") si intende l'impresa che ha eseguito sull'immobile oggetto di cessione o locazione, anche tramite imprese appaltatrici, un intervento di restauro conservativo, ristrutturazione edilizia o ristrutturazione urbanistica (si tratta degli interventi di cui all'art. 31 co. 1 lettere c), d) ed e) della L. 5.8.78 n. 457, ora disciplinati dall'art. 3 co. 1 lettere c), d) ed f) del DPR 6.6.2001 n. 380).

2 - Novità in materia di cessioni immobiliari

L'art. 9 del DL 83/2012 ha riscritto i n. 8-*bis* e 8-*ter* dell'art. 10 del DPR 633/72, rimodulando il trattamento impositivo delle operazioni di cessione immobiliare, estendendo il campo dell'imponibilità IVA.

2.1 - Cessioni di fabbricati abitativi

In seguito all'entrata in vigore del DL 83/2012 (26.6.2012), le cessioni di immobili abitativi sono:

- imponibili IVA:
 - per obbligo, se si tratta di cessioni operate dall'impresa di costruzione o ristrutturazione entro 5 anni dall'ultimazione dell'intervento;
 - per opzione (espressamente manifestata in atto dal venditore), se si tratta di:
 - cessioni operate dall'impresa di costruzione o ristrutturazione oltre 5 anni dall'ultimazione dell'intervento;
 - cessioni di alloggi sociali, da chiunque operate (tale disciplina è entrata in vigore il 12.8.2012, in quanto introdotta in sede di conversione del DL 83/2012 nella L. 134/2012);

- esenti da IVA, in tutti gli altri casi, ovvero:
 - in tutti i casi di cessioni di fabbricati abitativi (diversi da alloggi sociali) operate da soggetti diversi dall'impresa di costruzione o ristrutturazione;
 - solo se il cedente non ha espresso in atto l'opzione per l'imponibilità IVA, se si tratta di cessioni di alloggi sociali o di cessioni di fabbricati abitativi operate dall'impresa di costruzione o ristrutturazione oltre 5 anni dall'ultimazione dell'intervento.

2.1.1 - Evoluzione normativa

La disciplina IVA delle cessioni di fabbricati abitativi è stata oggetto di diverse modifiche nel corso del 2012, ad opera, dapprima, del DL 24.1.2012 n. 1 convertito nella L. 24.3.2012 n. 27 e, successivamente, del DL 22.6.2012 n. 83 convertito nella L. 7.8.2012 n. 134.

Pertanto, per comprendere effettivamente come sia cambiata l'imposizione sulle cessioni di fabbricati abitativi, è utile ripercorrere l'evoluzione normativa realizzatasi nel corso dell'ultimo anno.

Fino al 24.1.2012 (data di entrata in vigore del DL 24.1.2012 n. 1), le cessioni di immobili abitativi erano in linea di principio soggette al regime di esenzione da IVA, con due sole eccezioni, in presenza delle quali la cessione era imponibile per obbligo, che si configuravano se:

- il fabbricato abitativo era ceduto dall'impresa costruttrice o ristrutturatrice entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori;
- il fabbricato abitativo era ceduto dall'impresa costruttrice o ristrutturatrice anche oltre 5 anni dall'ultimazione dei lavori, se entro tale termine il fabbricato era stato locato per un periodo non inferiore a 4 anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata.

Successivamente, il DL 24.1.2012 n. 1 ha modificato tale assetto, introducendo, dal 24.1.2012, due limitate ipotesi di imponibilità IVA su opzione, che si configuravano:

- per le cessioni di fabbricati di civile abitazione locati per un periodo non inferiore a 4 anni in attuazione di piani di edilizia residenziale convenzionata;
- per le cessioni di alloggi sociali, come definiti dal DM 22.4.2008.

Su questo assetto normativo è intervenuto il DL 83/2012, che, come anticipato, ha ulteriormente ampliato il campo di applicazione dell'imponibilità IVA su opzione, prevedendo la possibilità di optare per l'imposizione, in relazione a tutte le cessioni operate dall'impresa di costruzione o ristrutturazione oltre 5 anni dopo l'ultimazione dei lavori.

In breve, il DL 83/2012 ha sostituito alle due specifiche ipotesi di imponibilità su opzione introdotte dal DL 1/2012 una più generale ipotesi di imponibilità opzionale, applicabile a tutte le cessioni di fabbricati abitativi effettuate, dall'impresa costruttrice/ristrutturatrice, oltre 5 anni dopo il termine dei lavori.

Si precisa, poi, che la versione del DL 83/2012 anteriore alla conversione non prevedeva alcuna possibilità specifica di opzione in relazione agli alloggi sociali. In sede di conversione nella L. 134/2012, però, questa ipotesi specifica viene nuovamente prevista, sicché, dal 12.8.2012, è possibile optare per l'imposizione IVA anche in relazione a tutte le cessioni di alloggi sociali (come definiti dal DM 22.4.2008), a prescindere dalla natura del soggetto cedente.

Tabella riepilogativa

La seguente tabella riepiloga l'evoluzione normativa che ha interessato le cessioni di immobili abitativi, a seguito delle modifiche operate dal DL 1/2012 e dal DL 83/2012.

TIPO DI IMMOBILE	TIPO DI CESSIONE	FINO AL 25.6.2012 (ante DL 83/2012)	DAL 26.6.2012 (post DL 83/2012)		NOTE
Abitativo	Ceduto dall'impresa costruttrice o ristrutturatrice entro 5 anni dall'ultimazione della costruzione o dell'intervento	Imponibile per obbligo	Imponibile per obbligo		Il trattamento impositivo non è stato modificato dal DL 83/2012
TIPO DI IMMOBILE	TIPO DI CESSIONE	FINO AL 25.6.2012 (ante DL 83/2012)	DAL 26.6.2012 (post DL 83/2012)		NOTE
Abitativo locato per un periodo non inferiore a 4 anni in attuazione di piani di edilizia residenziale convenzionata	Da chiunque ceduto	Imponibile per opzione dal 24.1.2012 (ex DL 1/2012)	Imponibile per opzione solo se la cessione è operata dall'impresa costruttrice / ristrutturatrice		In seguito all'entrata in vigore del DL 83/2012, tale fattispecie non è più specificamente individuata tra quelle passibili di opzione, ma rientra nella generale possibilità di optare per l'imponibilità (limitata, però, alle cessioni operate dall'impresa costruttrice o ristrutturatrice)
Alloggi sociali ex DM 22.4.2008	Da chiunque ceduti	Imponibile per opzione dal 24.1.2012 (ex DL 1/2012)	Dal 26.6.2012 all'11.8.2012 Imponibile per opzione solo se la cessione è operata dall'impresa costruttrice / ristrutturatrice	Dal 12.8.2012 Nuovamente imponibile per opzione chiunque sia il cedente	Con la conversione in legge del DL 83/2012 (ad opera della L. 134/2012) viene nuovamente prevista la possibilità di esercitare l'opzione per l'imponibilità IVA per tutte le cessioni di alloggi sociali

TIPO DI IMMOBILE	TIPO DI CESSIONE	FINO AL 25.6.2012 (ante DL 83/2012)	DAL 26.6.2012 (post DL 83/2012)	NOTE
Abitativo	Ceduto dall'impresa costruttrice o ristrutturatrice oltre 5 anni dall'ultimazione della costruzione o dell'intervento	Esente da IVA	Imponibile per opzione	In seguito all'entrata in vigore del DL 83/2012, l'opzione per l'imposizione è possibile solo per le cessioni operate da
Abitativo (diverso da alloggio sociale)	Ceduto da soggetti diversi dall'impresa costruttrice o ristrutturatrice	Esente da IVA	Esente da IVA	imprese di costruzione o ristrutturazione

2.1.2 - Imposte di registro, ipotecaria e catastale

Il DL 83/2012, pur avendo modificato il regime IVA delle operazioni di cessione immobiliare aventi ad oggetto fabbricati abitativi, non ha cambiato il regime impositivo dell'imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale applicabile alle cessioni di immobili.

Pertanto, le cessioni di fabbricati abitativi:

- fuori campo IVA, restano soggette ad imposte di registro, ipotecaria e catastale proporzionali;
- esenti da IVA, restano soggette ad imposte di registro, ipotecaria e catastale proporzionali;
- imponibili IVA, restano soggette ad imposte di registro, ipotecaria e catastale fisse, in base al principio di alternatività IVA-registro (art. 40 del DPR 131/86).

Tabella riepilogativa

La seguente tabella riepiloga il regime impositivo applicabile alle cessioni di immobili abitativi, a decorrere dal 26.6.2012, individuando anche il trattamento applicabile ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale.

	CARATTERISTICHE DELLA		IVA	REGISTRO	IPOTECARIA E
	CESSIONE				CATASTALE
Fabbricati abitativi	Cessione avente ad oggetto alloggi sociali operata dal 12.8.2012		Imponibile per opzione	168,00 euro	168,00 + 168,00 euro
			Esente in assenza di opzione	Proporzionale (salva l'applicabilità di agevolazioni)	2% + 1% (salva l'applicabilità di agevolazioni)
	Cedente impresa di costruzione o ristrutturazione	Cessione entro 5 anni dal termine dei lavori	Imponibile per obbligo	168,00 euro	168,00 + 168,00 euro
		Cessione oltre 5 anni dal termine dei lavori	Imponibile per opzione	168,00 euro	168,00 + 168,00 euro
			Esente in assenza di opzione	7% (salva l'applicabilità di agevolazioni)	2% + 1% (salva l'applicabilità di agevolazioni)
	Cedente diverso dall'impresa di costruzione o ristrutturazione		Esente	7% (salva l'applicabilità di agevolazioni)	2% + 1% (salva l'applicabilità di agevolazioni)
	Cedente soggetto non IVA		Fuori campo	7% (salva l'applicabilità di agevolazioni)	2% + 1% (salva l'applicabilità di agevolazioni)

2.2 - cessioni di fabbricati strumentali

Per effetto delle novità introdotte dal DL 83/2012, a decorrere dal 26.6.2012, le cessioni di fabbricati strumentali sono:

- imponibili per obbligo, se operate dall'impresa di costruzione o ristrutturazione entro 5 anni dalla conclusione dei lavori;
- imponibili per opzione, in tutti gli altri casi;
- esenti, ove non venga espressa l'opzione in atto dal cedente (al di fuori dell'ipotesi di imponibilità per obbligo che si realizza per le cessioni di fabbricati strumentali operate dall'impresa costruttrice/ristrutturatrice entro 5 anni dal termine dei lavori).

2.2.1 - Evoluzione normativa

Fino al 25.6.2012 (prima dell'entrata in vigore del DL 83/2012), le cessioni di fabbricati strumentali erano in linea di principio esenti da IVA, fatta eccezione per le seguenti quattro fattispecie:

- cessioni di fabbricati strumentali effettuate dall'impresa costruttrice o ristrutturatrice entro 4 anni dalla data di ultimazione dei lavori (imponibilità per obbligo);

- cessioni di fabbricati strumentali effettuate a favore di cessionari con *pro rata* inferiore o pari al 25% (imponibilità per obbligo);
- cessioni di fabbricati strumentali effettuate a favore di cessionari che non agiscono nell'esercizio di imprese, arti o professioni (imponibilità per obbligo);
- cessioni per le quali nel relativo atto il cedente abbia espresso l'opzione per l'imposizione (imponibilità su opzione).

Il DL 83/2012 interviene su tale disciplina:

- portando a 5 anni, successivi alla data di ultimazione dei lavori, il periodo di imponibilità obbligatoria delle cessioni di fabbricati strumentali operate dalle imprese di costruzione o ristrutturazione (parificando quindi il termine con quello operante per gli immobili abitativi);
- eliminando le due ipotesi di imponibilità per obbligo preesistenti che prendevano in considerazione la condizione del cessionario (cessioni a favore di cessionari non soggetti ad IVA e cessioni a favore di cessionari con *pro rata* inferiore o pari al 25%), che divengono, in seguito al DL 83/2012, imponibili su opzione del cedente.

Pertanto, da un lato, il DL 83/2012 ha esteso ulteriormente il campo di applicazione dell'IVA su opzione, atteso che essa ora è possibile per tutte le cessioni di fabbricati strumentali ad eccezione di quelle operate dall'impresa di costruzione o ristrutturazione entro i 5 anni successivi alla data di ultimazione dei lavori.

D'altro canto, però, per alcune ipotesi (cessioni di fabbricati strumentali operate a favore di cessionari con *pro rata* inferiore al 25% o a favore di soggetti non IVA), si è passati da un regime di imponibilità obbligatoria ad un'imponibilità opzionale.

Tabella riepilogativa

La seguente tabella riepiloga l'evoluzione che ha interessato le cessioni di immobili strumentali, a seguito delle modifiche operate dal DL 83/2012.

TIPO DI IMMOBILE	TIPO DI CESSIONE	FINO AL 25.6.2012	DAL 26.6.2012	NOTE
Fabbricato strumentale	Cessione operata da impresa di costruzione o ristrutturazione che ha ultimato l'intervento da non oltre 5 (4) anni	Imponibile per obbligo	Imponibile per obbligo	Con l'entrata in vigore del DL 83/2012, l'imponibilità per obbligo viene estesa alle cessioni operate entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori
	Cessione operata da soggetti diversi da impresa di costruzione / ristrutturazione (o da impresa di costruzione / ristrutturazione oltre 4/5 anni dall'ultimazione dei lavori) a favore di cessionario con <i>pro rata</i> ≤ 25%	Imponibile per obbligo	Imponibile per opzione	Tali specifiche fattispecie sono state eliminate, ma possono rientrare nella generale possibilità di optare per l'imposizione per tutte le cessioni di fabbricati strumentali operate da soggetti diversi
	Cessione operata da soggetti diversi da impresa di costruzione/ristrutturazione (o da impresa di costruzione/ristrutturazione oltre 4/5 anni dall'ultimazione dei lavori) a favore di cessionario non soggetto ad IVA	Imponibile per obbligo	Imponibile per opzione	dall'impresa di costruzione/ristrutturazione (o da impresa di costruzione/ristrutturazione oltre 5 anni dall'ultimazione dei lavori)
	Cessione operata da soggetti diversi da impresa di costruzione / ristrutturazione (o da impresa di costruzione / ristrutturazione oltre 4/5 anni dall'ultimazione dei lavori)	Imponibile per opzione	Imponibile per opzione	

2.2.2 - Imposte di registro, ipotecaria e catastale

Il DL 83/2012, pur avendo modificato il regime IVA delle operazioni di cessione immobiliare aventi ad oggetto fabbricati strumentali, non ha cambiato il regime impositivo dell'imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale applicabile alle cessioni di immobili.

Pertanto, le cessioni di fabbricati strumentali:

- fuori campo IVA, restano soggette ad imposte di registro, ipotecaria e catastale proporzionali;
- imponibili o esenti da IVA:
 - restano soggette ad imposta di registro fissa, in base al principio di alternatività IVA-registro;
 - restano soggette alle imposte ipotecaria e catastale proporzionali (nella misura del 3% + 1%), a norma dell'art. 1-*bis* della Tariffa allegata al DLgs. 347/90 e dell'art. 10 co. 1 del DLgs. 347/90.

Tabella riepilogativa

La seguente tabella riepiloga il regime impositivo applicabile alle cessioni di immobili strumentali, a decorrere dal 26.6.2012, individuando anche il trattamento applicabile ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale.

	CARATTERISTICHE DELLA CESSIONE		IVA	REGISTRO	IPOTECARIA E CATASTALE
	Fabbricati strumentali	Cedente impresa di costruzione o ristrutturazione	Cessione entro 5 anni dal termine dei lavori	Imponibile per obbligo	168,00 euro
Cessione oltre 5 anni dal termine dei lavori			Imponibile per opzione	168,00 euro	3% + 1%
		Esente in assenza di opzione	168,00 euro		
Cedente diverso dall'impresa di costruzione o ristrutturazione			Imponibile per opzione	168,00 euro	3% + 1%
			Esente in assenza di opzione	168,00 euro	
Cedente soggetto non IVA			Fuori campo	Proporzionale	2% + 1%

2.3 - Reverse charge

L'art. 9 co. 1 lett. b) del DL 83/2012 ha modificato l'art. 17 co. 6 lett. a-*bis*) del DPR 633/72, in relazione alla disciplina del *reverse charge* in caso di acquisto di fabbricati.

La nuova norma, infatti, dispone che il meccanismo dell'inversione contabile (previsto dall'art. 17 co. 5 del DPR 633/72) si applica anche in relazione alle cessioni dei fabbricati abitativi e strumentali individuate dai n. 8-*bis* e 8-*ter* dell'art. 10 co. 1 del DPR 633/72, per le quali il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione.

Anteriormente all'entrata in vigore del DL 83/2012, invece, il *reverse charge* trovava applicazione solo in relazione alle cessioni di fabbricati strumentali.

3 - Novità in materia di locazioni immobiliari

L'art. 9 del DL 83/2012 ha riscritto il n. 8 dell'art. 10 del DPR 633/72, rimodulando il trattamento impositivo delle operazioni di locazione immobiliare, estendendo il campo dell'imponibilità IVA.

In breve, il legislatore ha previsto la possibilità di optare per l'imponibilità IVA:

- per le locazioni di fabbricati abitativi, limitatamente a quelle stipulate (dal lato del locatore) da imprese di costruzione o ristrutturazione;
- per le locazioni di alloggi sociali (come definiti dal DM 22.4.2008), da chiunque stipulate;
- per le locazioni di fabbricati strumentali, da chiunque stipulate.

3.1 - Locazioni di fabbricati abitativi

In seguito all'entrata in vigore del DL 83/2012 (26.6.2012), le locazioni di immobili abitativi sono:

- imponibili IVA su opzione, se la locazione:
 - è stipulata in veste di locatore dall'impresa costruttrice/ristrutturatrice;
 - ha ad oggetto alloggi sociali, da chiunque locati;
- esenti da IVA:
 - in ogni caso, se si tratta di locazioni stipulate, in veste di locatore, da soggetti diversi dall'impresa di costruzione o ristrutturazione;
 - solo in assenza di opzione per l'imponibilità IVA, se si tratta di locazioni di alloggi sociali o di locazioni stipulate, in veste di locatore, dall'impresa di costruzione o ristrutturazione.

3.1.1 - Aliquota

Il DL 83/2012 ha, inoltre, disposto l'applicazione dell'IVA in misura ridotta (10%) alle locazioni di immobili abitativi operate dalle imprese di costruzione o ristrutturazione ed alle locazioni di alloggi sociali, modificando il n. 127-*duodevicies* della Tabella A, Parte III, allegata al DPR 633/72.

Pertanto, in caso di opzione per l'imponibilità IVA delle locazioni di fabbricati abitativi operate dalle imprese di costruzione o ristrutturazione e delle locazioni di alloggi sociali, troverà applicazione l'aliquota IVA ridotta del 10%.

3.1.2 - Evoluzione normativa

La disciplina IVA delle locazioni di fabbricati abitativi è stata oggetto di diverse modifiche nel corso del 2012, ad opera, dapprima, del DL 24.1.2012 n. 1 convertito nella L. 24.3.2012 n. 27 e, successivamente, del DL 22.6.2012 n. 83 convertito nella L. 7.8.2012 n. 134.

Fino al 24.1.2012 (data di entrata in vigore del DL 1/2012), infatti, le locazioni di fabbricati abitativi erano esenti da IVA, ad eccezione di un unico caso, che si realizzava in presenza delle seguenti condizioni:

- che il locatore fosse l'impresa di costruzione o ristrutturazione dell'immobile locato;
- che la locazione fosse effettuata in attuazione di piani di edilizia abitativa convenzionata;
- che il contratto fosse stato stipulato entro 4 anni dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione o ristrutturazione;
- che il contratto avesse durata non inferiore a 4 anni.

Il DL 1/2012 ha modificato tale disciplina sostituendo all'ipotesi sopra individuata di imponibilità per obbligo, due specifiche fattispecie di imponibilità opzionale. Infatti, dal 24.1.2012 è stata prevista la possibilità di applicare l'IVA su opzione del locatore per le locazioni:

- di fabbricati abitativi, di durata non inferiore a 4 anni, effettuate in attuazione di piani di edilizia abitativa convenzionata;
- di alloggi sociali (come definiti dal DM 22.4.2008).

Il DL 83/2012 amplia ulteriormente le ipotesi di imponibilità su opzione. Infatti, ferma la disciplina impositiva della locazione di abitazioni destinate ad alloggi sociali, che rimane immutata (imponibilità su opzione), l'altra ipotesi di imponibilità IVA opzionale viene ampliata ed arriva a ricomprendere tutti i contratti di locazione stipulati dall'impresa che abbia costruito o ristrutturato l'immobile, a prescindere dal momento di ultimazione dei lavori, dall'esistenza di piani di edilizia convenzionata e dalla durata del contratto.

Tabella riepilogativa

La seguente tabella riepiloga l'evoluzione normativa che ha interessato le locazioni di immobili abitativi, a seguito delle modifiche operate dal DL 1/2012 e dal DL 83/2012.

TIPO IMMOBILE	DI	TIPO LOCAZIONE	DI	FINO AL 25.6.2012	AL	DAL 26.6.2012	NOTE
Abitativo		Locato dall'impresa costruttrice o ristrutturatrice		Esente		Imponibile per opzione	Il DL 83/2012 inserisce una nuova ipotesi di imponibilità su opzione, per le locazioni operate da imprese costruttrici o ristrutturatrici dell'immobile locato
Abitativo locato per un periodo non inferiore a 4 anni in attuazione di piani di edilizia residenziale convenzionata		Da chiunque locato		Imponibile per opzione dal 24.1.2012		Imponibile per opzione se locato dall'impresa costruttrice o ristrutturatrice	Tale fattispecie specifica di opzione, introdotta dal DL 1/2012, può confluire, se la locazione è stipulata dall'impresa costruttrice o ristrutturatrice, nella nuova ipotesi generale di imponibilità per opzione contemplata dal DL 83/2012
Alloggi sociali ex DM 22.4.2008		Da chiunque locati		Imponibile per opzione dal 24.1.2012		Rimane imponibile per opzione	

3.1.3 - Imposta di registro

Il DL 83/2012 non ha modificato in alcun modo la disciplina dell'imposta di registro applicabile alle locazioni di fabbricati.

Pertanto, in relazione a tali atti, continua ad applicarsi quanto disposto dall'art. 40 del DPR 131/86, a norma del quale le locazioni di fabbricati abitativi:

- fuori campo IVA, sono soggette ad imposta di registro proporzionale (con l'aliquota definita dall'art. 5 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86);
- esenti da IVA, sono soggette ad imposta di registro proporzionale (in quanto, in deroga all'ordinario principio di alternatività IVA-registro, tali operazioni non si considerano "soggette ad IVA", ex art. 40 del DPR 131/86);
- imponibili IVA, sono soggette ad imposta di registro fissa.

Tabella riepilogativa

La seguente tabella riepiloga il regime impositivo applicabile alle locazioni di immobili abitativi, a decorrere dal 26.6.2012, individuando anche il trattamento applicabile ai fini dell'imposta di registro.

	CARATTERISTICHE DELLA LOCAZIONE	IVA	REGISTRO
Fabbricati abitativi	Locatore impresa di costruzione o ristrutturazione	Imponibile per opzione (10%)	Imposta fissa
		Esente in assenza di opzione	2%
	Locatore diverso dall'impresa di costruzione o ristrutturazione	Esente	2%
	Alloggi sociali	Imponibile per opzione (10%)	Imposta fissa
		Esente in assenza di opzione	2%
	Locatore soggetto non IVA	Fuori campo	2%

3.2 - Locazioni di fabbricati strumentali

Il nuovo testo dell'art. 10 co. 1 n. 8 del DPR 633/72 dispone, in relazione alla locazione di fabbricati strumentali, la possibilità generalizzata di assoggettare l'operazione ad imposizione mediante opzione espressamente manifestata in atto dal locatore.

3.2.1 - Evoluzione normativa

La disciplina IVA delle locazioni di fabbricati strumentali non ha subito modifiche ad opera del DL 1/2012, ma solo ad opera del DL 83/2012.

Fino al 25.6.2012 (data di entrata in vigore del DL 83/2012), le locazioni di fabbricati strumentali, pur essendo in linea di principio esenti da IVA, ricadevano nel regime di imponibilità:

- per obbligo, nel caso in cui il conduttore:

- fosse un soggetto non IVA;
- avesse un *pro rata* inferiore o pari al 25%;
- per opzione, in tutti gli altri casi.

La modifica operata dal DL 83/2012 ha eliminato le suddette due ipotesi di imponibilità per obbligo, consentendo, pertanto, di optare per l'imponibilità IVA in relazione a tutte le locazioni di fabbricati strumentali.

Tabella riepilogativa

La seguente tabella riepiloga l'evoluzione normativa intervenuta, in relazione alle locazioni di immobili strumentali, con l'entrata in vigore del DL 83/2012.

TIPO DI IMMOBILE	TIPO DI LOCAZIONE	FINO AL 25.6.2012	DAL 26.6.2012	NOTE
Strumentale	Conduttore con <i>pro rata</i> inferiore o pari al 25%	Imponibile per obbligo	Imponibile per opzione	Vengono eliminate le due previgenti ipotesi di imponibilità per obbligo, che confluiscono nell'ipotesi generale di imponibilità IVA su opzione (operante per tutte le locazioni di fabbricati strumentali)
	Conduttore soggetto non IVA	Imponibile per obbligo	Imponibile per opzione	
	In tutti gli altri casi	Imponibile per opzione	Imponibile per opzione	

3.2.2 - Imposta di registro

Il DL 83/2012 non ha modificato in alcun modo la disciplina dell'imposta di registro applicabile alle locazioni di fabbricati.

Pertanto, in relazione a tali atti, continua ad applicarsi quanto disposto dall'art. 40 del DPR 131/86, a norma del quale le locazioni di fabbricati strumentali:

- fuori campo IVA, sono soggette ad imposta di registro proporzionale, con l'aliquota del 2% (ex art. 5 co. 1 lett. b) della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86);
- esenti da IVA o imponibili IVA, sono soggette ed imposta di registro proporzionale (a norma del co. 1-bis dell'art. 40 del DPR 131/86), con l'aliquota dell'1% (ex art. 5 co. 1 lett. a-bis) della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86).

Tabella riepilogativa

La seguente tabella riepiloga il regime impositivo applicabile alle locazioni di immobili strumentali, a decorrere dal 26.6.2012, individuando anche il trattamento applicabile ai fini dell'imposta di registro.

	CARATTERISTICHE DELLA LOCAZIONE	IVA	REGISTRO
Fabbricati strumentali	Chiunque sia il locatore, soggetto IVA	Imponibile per opzione	1%
		Esente in assenza di opzione	1%
	Locatore soggetto non IVA	Fuori campo	2%

