

Il principio della Corte di giustizia europea, abbracciato anche dalla normativa nazionale

Esente da Iva lo scioglimento anticipato della locazione

Pagine a cura
DI FRANCO RICCA

Se la locazione dell'immobile è esente dall'Iva, lo è anche la somma corrisposta dal proprietario al locatario per mettere fine anticipatamente al contratto ed ottenere la retrocessione del bene. Tale pagamento, infatti, trova pur sempre causa nel negozio giuridico principale, del quale condivide quindi il regime tributario. Questo, alla luce della giurisprudenza della Corte di giustizia Ue, il corretto trattamento di un'operazione che spesso, nella prassi, risulta invece trattata diversamente, ossia applicando l'imposta a quella che viene erroneamente considerata una generica obbligazione di permettere resa dal locatario, oppure ritenuta fuori campo Iva a motivo di un'asserita funzione risarcitoria del pagamento. Nella causa pregiudiziale C-63/92, la Corte è stata chiamata a chiarire se il locatario che, accettando dietro compenso di rinunciare al contratto di locazione e rimette, quindi, l'immobile a disposizione del locatore, effettui una prestazione di servizi rientrante nella nozione di "affitto e locazione di beni immobili" e, come tale, esente da Iva. Risolvendo la questione nella sentenza 15 dicembre 1993, la Corte ha osservato che "poiché un'operazione determinata, come l'affitto di un bene immobile, assoggettata a imposta in base ai canoni versati, rientra nel novero delle esenzioni previste dalla sesta direttiva, anche una modifica riguardante tale contratto, quale lo scioglimento anticipato consensuale dietro pagamento di un'indennità, deve considerarsi ricompresa nella sfera d'applicazione di tale esenzione." Per quanto riguarda la facoltà, accordata dalla direttiva agli stati membri, di restringere il campo dell'esenzione assoggettando all'imposta talune operazioni normalmente esenti, in modo tale da assoggettare al tributo la somma versata da una delle parti all'altra a titolo di indennità

Così le locazioni di fabbricati		
Oggetto	Locatore	Regime Iva
Fabbricati abitativi	Impresa costruttrice o di ripristino che opta per l'imponibilità	Imponibile ad aliquota 10%
	Altri soggetti passivi (compresa l'impresa costruttrice o di ripristino che non opta)	Esente
Alloggi sociali	Impresa che opta per l'imponibilità	Imponibile ad aliquota 10%
	Impresa che non opta	Esente
Case vacanze	Impresa del settore turistico alberghiero	Imponibile ad aliquota 10%
Fabbricati strumentali per natura	Soggetto passivo che opta per l'imponibilità	Imponibile ad aliquota 22%
	Soggetto passivo che non opta	Esente

per lo scioglimento consensuale anticipato di un contratto d'affitto, mentre i canoni versati in esecuzione del contratto medesimo sono stati esentati dall'Iva, la Corte ha osservato che la direttiva consente agli stati membri di escludere dalla sfera di applicazione dell'esenzione e di assoggettare quindi all'imposta determinati tipi di locazione. Per contro, un'operazione diretta a estinguere un contratto non può essere considerata imponibile sulla scorta di tale previsione, dal momento che la stipulazione di tale contratto ne viene inderogabilmente esentata. Il regime di un medesimo contratto di affitto, conclude la Corte, non può infatti essere diverso nelle sue varie fasi. Occorre aggiungere che la normativa nazionale sembra in linea con il principio statuito dalla Corte, giacché esenta dall'imposta, come si vedrà a breve, non solo le locazioni di immobili, ma anche le "cessioni, risoluzioni e proroghe" dei relativi contratti.

Il quadro normativo. Il trat-

tamento delle prestazioni di servizi consistenti nell'affitto o locazione di immobili, nella normativa nazionale, si ricava dalle disposizioni dell'articolo 10, primo comma, n. 8), del dpr n. 633/72, secondo cui sono esenti dall'imposta le locazioni e gli affitti, relative cessioni, risoluzioni e proroghe, aventi a oggetto: terreni e aziende agricole; aree, diverse da quelle destinate a parcheggio di veicoli, per le quali gli strumenti urbanistici non prevedono la destinazione edificatoria; fabbricati, comprese le pertinenze, le scorte e in genere i beni mobili destinati durvolmente al servizio degli immobili locati e affittati. Sono escluse dall'esenzione, qualora il locatore opti per l'imponibilità, e quindi a sua assoluta ed esclusiva discrezione: le locazioni di fabbricati abitativi poste in essere dalle imprese che li hanno costruiti o che vi hanno realizzato interventi di cui all'art. 3, lett. c), d) ed f), del dpr n. 380/2001 (risanamento conservativo, restauro, ristrutturazione edilizia, ristrutturazione urbanistica); le locazioni di fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali; le locazioni di fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni. L'esenzione si applica obbligatoriamente soltanto alle locazioni di: terreni non edificabili e non destinati a parcheggio di veicoli; aziende agricole (previsione, questa, di dubbia compatibilità con la normativa Ue); fabbricati abitativi (eccettuati gli alloggi sociali) locati da soggetti diversi dalle imprese costruttrici o di ripristino. Per converso, sono obbligatoriamente imponibili le locazioni di: aree destinate a parcheggio di veicoli (comprese, secondo la Corte di giustizia, anche le autorimesse chiuse, per la cui locazione la normativa nazionale consente invece di fruire del regime di esenzione previsto per le locazioni di fabbricati strumentali per natura); aree edificabili; case per vacanze; in questo caso, l'imponibilità si desume dal n. 120) della ta-

bella A, parte III, allegata al dpr 633/72, che assoggetta all'aliquota del 10% le prestazioni di locazione aventi per oggetto fabbricati abitativi riconducibili alla nozione di "case e appartamenti per vacanze" ai sensi della normativa sul turismo, qualificandosi in tal caso l'oggetto dell'operazione come prestazione di alloggio nel settore alberghiero.

Locazioni con regime Iva a scelta dell'interessato. Residuano i seguenti casi, nei quali la locazione è imponibile solo su opzione del locatore, espressa nel relativo contratto, in assenza della quale è invece esente: locazioni di fabbricati abitativi poste in essere dalle imprese che li hanno costruiti, oppure dalle imprese che vi hanno realizzato interventi di cui all'art. 3, lettere c), d) ed f), del dpr n. 380/2001, menzionati sopra (c.d. imprese di ripristino). Sono fabbricati abitativi quelli classificati in catasto nel gruppo A, esclusa la categoria A/10, indipendentemente dall'uso di fatto. Qualora sia esercitata l'opzione per l'imponibilità, l'imposta è dovuta con l'aliquota del 10% ai sensi del n. 127-duodevices della tabella A, parte terza, allegata al dpr 633/72; locazioni di fabbricati abitativi destinati ad "alloggi sociali" come definiti dal decreto del ministro delle infrastrutture del 22 aprile 2008. In caso di esercizio dell'opzione per l'imponibilità, il cui diritto, diversamente che per i fabbricati di cui al trattino precedente, è riconosciuto a tutti i locatori, l'imposta si applica con l'aliquota del 10% ai sensi della disposizione tabellare di cui sopra; locazioni di fabbricati strumentali per natura; anche in tal caso la facoltà di opzione per l'imponibilità è riconosciuta a tutti i soggetti e comporta, in via di principio, l'applicazione dell'aliquota ordinaria. Si considerano fabbricati strumentali per natura quelli classificati in catasto nei gruppi B, C, D ed E, nonché nella categoria A10 qualora la destinazione a ufficio o studio privato risulti dalla licenza o concessione edilizia rilasciata, anche in sanatoria.

— Riproduzione riservata —