Locazioni di immobili strumentali: aspetti Iva

Autore : Studio Cerato & Associati

Categoria : Tutto IVA

Tagged as : esenzione IVA, Locazioni di immobili strumentalipro-rata di detraibilità

Data : 10 Giugno 2021

A decorrere dal 26 giugno 2012, in base al novellato articolo 10, comma 1, n. 8), del D.P.R. 633/1972, anche le locazioni aventi ad oggetto immobili strumentali sono state assoggettate alla regola generale dell'esenzione da Iva, con la possibilità per ciascun locatore (soggetto passivo Iva) di optare per l'applicazione dell'imposta nel relativo contratto di locazione, con l'obbligo di mantenere il regime di imponibilità Iva per tutta la durata del contratto.

Le locazioni di fabbricati strumentali imponibili ad Iva su opzione sono sempre soggette all'aliquota ordinaria, attualmente vigente nella misura del 22%. In relazione a tali fabbricati non può essere invocata l'aliquota Iva agevolata del 10%, contemplata dal n. 127-duodevicies della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, applicabile alle sole locazioni di immobili abitativi e di alloggi sociali per i quali sia stata espressa l'opzione in atto per l'imponibilità ad Iva, ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 8), del D.P.R. 633/1972.

LOCAZIONE ESENTI E PROBLEMATICHE RELATIVE AL PRO-RATA DI DETRAIBILITÀ

La facoltà di esercitare, nel contratto di locazione, l'opzione per l'imponibilità Iva dei canoni di affitto, ovvero di mantenere il regime naturale dell'esenzione (in assenza di opzione), deve essere attentamente valutata dal locatore, poiché la decisione per il regime naturale dell'esenzione potrebbe creare importanti problematiche sotto il profilo della disciplina del pro rata di detraibilità. Si rammenta, infatti, che a norma dell'articolo 19, comma 5, del D.P.R. 633/1972, un contribuente che svolge sia un'attività che dà luogo a operazioni soggette a Iva (o a queste assimilate), sia un'attività che dà luogo ad operazioni esenti da imposta, deve operare la detrazione Iva in base a una percentuale (determinata con le modalità di cui si dirà in seguito), da applicare a tutta l'imposta a monte e non soltanto a quella relativa ai beni e servizi a uso promiscuo (c.d. meccanismo del pro-rata).

Conseguentemente, un soggetto passivo Iva che svolge sia un'attività imponibile che una attività esente, non è tenuto ad effettuare alcuna distinzione in merito agli acquisti di beni e di servizi, a seconda della loro destinazione in operazioni imponibili o in operazioni esenti, poiché l'imposta detraibile è determinata applicando il pro-rata a tutta l'imposta assolta sugli acquisti.

Modalità di calcolo del pro-rata di detraibilità

In base all articolo 19-bis, comma 1, del D.P.R. 633/1972, il pro-rata di detraibilità si determina in base al rapporto tra:

- l ammontare delle operazioni che danno diritto alla detrazione, effettuate nell anno (comprendenti sia le operazioni imponibili che le operazioni non soggette ma assimilate a operazioni imponibili ai fini delle detrazioni, elencate nell articolo 19, comma 3, del D.P.R. 633/1972) e;
- l ammontare delle suddette operazioni, aumentato delle operazioni esenti effettuate nell anno medesimo.

La percentuale così determinata (ed arrotondata per eccesso o per difetto a seconda che la parte decimale sia superiore o meno a 0,500) deve essere applicata, poi, sull Iva relativa agli acquisti effettuati in modo da determinare la parte d imposta detraibile che è stata pagata ai fornitori.

L articolo 19, comma 5, del D.P.R. 633/1972, dispone, inoltre, che il pro-rata di detraibilità debba essere calcolato provvisoriamente tramite l applicazione della percentuale di detrazione dell anno precedente, desumibile dalla relativa dichiarazione Iva[1], salvo conguaglio a fine anno: soltanto in sede di dichiarazione Iva annuale sarà possibile, infatti, determinare la percentuale di pro-rata definitiva.

Conseguentemente, laddove il locatore valuti che l impatto delle operazioni esenti sulla detrazione dell Iva assolta sugli acquisti non sia così penalizzante, può effettuare una locazione esente da Iva, così da offrire un vantaggio in capo al locatario, soprattutto laddove tale ultimo soggetto non possa portare in detrazione l imposta (si pensi, ad esempio, al locatario privato, o al locatore soggetto Iva con limitato diritto alla detrazione).