



*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Roma, 20 ottobre 2008

OGGETTO: Consulenze giuridiche - Estromissione degli immobili posseduti da imprenditori individuali- Richiesta parere

Con la richiesta di consulenza giuridica in oggetto, concernente l'esatta applicazione dell'articolo 1, comma 37, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008) è stato esposto il seguente

QUESITO

Le Confederazioni istanti chiedono chiarimenti in merito alla corretta applicazione della previsione normativa dettata dall'articolo 1, comma 37, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008) che introduce la possibilità per gli imprenditori individuali di escludere dal patrimonio dell'impresa gli immobili strumentali.

Con la presente richiesta di consulenza giuridica si chiede di conoscere in particolare:

1. quale sia la corretta disciplina applicabile, ai fini dell'Iva e dell'imposta di registro, nell'ipotesi in cui l'opzione per l'esclusione dal patrimonio venga esercitata in relazione ad immobili strumentali per natura locati con applicazione dell'Imposta sul Valore Aggiunto. Al riguardo, gli istanti ricordano che, per espressa previsione normativa, l'opzione per l'esclusione dell'immobile può essere effettuata fino al 30 aprile 2008, ma produce effetti a

partire dal 1° gennaio 2008. Qualora, pertanto, nei primi mesi del 2008, l'immobile sia stato locato con applicazione dell'IVA, si chiede di conoscere se, a seguito dell'opzione, risulti comunque corretto l'assoggettamento ad Iva dei predetti corrispettivi o se, diversamente, l'operazione debba essere regolarizzata ai fini dell'Iva e dell'imposta di registro;

2. se debba essere applicata la maggiorazione dell'imposta sostitutiva pari al 30 per cento dell'Iva applicabile al valore normale del bene anche in relazione agli immobili strumentali la cui cessione risulti esente dall'Iva ai sensi dell'articolo 10, n. 8-*bis*, del DPR n. 633 del 1972. Al riguardo, si chiede, inoltre, se sussistono i requisiti per operare una rettifica della detrazione Iva ai sensi dell'articolo 19-*bis*2 del DPR n. 633 del 1972.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

Con riferimento al quesito indicato al punto 1, il contribuente deve, a parere degli istanti,

- procedere all'emissione di note di accredito di sola Iva per le fatture emesse a seguito dell'incasso dei canoni relativi ai primi mesi dell'anno 2008;

- procedere, per i contratti stipulati dopo il 1° gennaio 2008 ed entro il termine di esercizio dell'opzione (30 aprile 2008), all'integrazione dell'imposta di registro dall'1 al 2 per cento. Tale integrazione non deve, invece, essere effettuata in relazione agli atti stipulati in data antecedente il 1° gennaio 2008, in quanto l'imposta di registro è dovuta nella misura prevista con riferimento alla situazione in essere all'atto della registrazione.

Con riferimento al quesito indicato al punto 2, gli istanti esprimono, invece, l'avviso che la maggiorazione ai fini Iva dell'imposta sostitutiva non risulti dovuta nell'ipotesi in cui l'opzione per l'esclusione dell'immobile dal patrimonio venga effettuata in relazione ad immobili abitativi esenti ai sensi dell'articolo 10, n. 8-*bis*, del Dpr n. 633 del 1972.

Tale maggiorazione deve, infatti, essere determinata in misura pari al 30 per cento dell'Iva applicabile al valore normale del bene. Tenuto conto che trattasi di immobili la cui cessione sarebbe esente dal tributo, l'eventuale Iva applicabile per la determinazione della maggiorazione sarebbe pari a zero.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con il quesito di cui al punto 1, è stato chiesto di conoscere quale sia il corretto trattamento applicabile, ai fini delle imposte indirette, nell'ipotesi in cui l'estromissione abbia ad oggetto un immobile strumentale per natura che nei primi mesi dell'anno 2008 sia stato concesso in locazione con applicazione dell'Iva.

Al riguardo, si rileva che il comma 37 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2007, n. 244, stabilisce che l'opzione per l'esclusione dei beni dal patrimonio dell'impresa da esercitarsi entro il 30 aprile 2008 ha effetto per l'intero periodo di imposta in corso alla data del 1° gennaio 2008.

In sostanza, per effetto dell'opzione esercitata, l'immobile si considera detenuto a titolo personale dall'imprenditore fin dall'inizio del periodo d'imposta e pertanto in relazione ai corrispettivi percepiti per la locazione dello stesso non risulta più applicabile l'imposta sul valore aggiunto.

Pertanto, qualora l'immobile sia stato locato nei primi mesi del 2008 con applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, occorrerà procedere alla rettifica dei documenti emessi con addebito dell'imposta, tramite l'emissione di una nota di variazione, secondo le modalità previste dall'articolo 26, comma 2, del Dpr 26 ottobre 1972, n. 633.

L'esclusione dell'immobile strumentale dal patrimonio dell'impresa comporta, inoltre, l'applicazione dell'imposta di registro con aliquota del 2 per cento anziché dell'1 per cento.

L'esercizio dell'opzione per l'esclusione dell'immobile si riflette, inoltre, sul trattamento del contratto di locazione ai fini dell'imposta di registro che si applica con l'aliquota del 2 per cento anziché dell'1 per cento.

Per effetto dell'estromissione dell'immobile, infatti, trova applicazione l'articolo 5, comma 1, lettera b), della tariffa, parte prima, del Testo unico dell'imposta di registro, approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito TUR), piuttosto che la lettera *a-bis*) dello stesso comma, che risultava, invece applicabile al contratto di locazione al momento della registrazione, in quanto lo stesso era stato locato in regime Iva.

L'intervenuta esclusione dell'immobile dal patrimonio dell'impresa costituisce un evento da denunciare all'ufficio che ha registrato il contratto di locazione al fine di procedere alla riliquidazione dell'imposta di registro. Ciò in applicazione dell'articolo 19 del TUR per il quale *“il verificarsi di eventi che, a norma del presente testo unico, diano luogo ad ulteriore liquidazione di imposta devono essere denunciati entro venti giorni, a cura delle parti contraenti o dei loro aventi causa e di coloro nel cui interesse è stata richiesta la registrazione, all'ufficio che ha registrato l'atto al quale si riferiscono...”*.

L'integrazione dell'imposta di registro avverrà nel seguente modo:

- per i contratti già in corso al 1° gennaio 2008, la riliquidazione dell'imposta deve essere riferita al periodo contrattuale che va dal 1° gennaio 2008 (data da cui decorrono gli effetti dell'opzione rilevanti per la configurazione della fattispecie ai fini dell'imposta) al termine del periodo per il quale è stata pagata l'imposta con l'aliquota dell'1 per cento;
- per i contratti successivi al 1° gennaio 2008, il periodo interessato va dalla data di inizio di validità del contratto al termine del periodo per il quale è già stata pagata l'imposta con aliquota dell'1 per cento.

Il termine per l'integrazione è di 20 giorni a partire dalla data di perfezionamento dell'estromissione, che, come chiarito con la circolare n. 39 del 15 aprile 2008, coincide con il versamento, entro il termine di presentazione della

dichiarazione relativa al periodo d'imposta in corso alla data del 1° gennaio 2007, della prima rata dell'imposta sostitutiva.

Il quesito indicato al punto 2 concerne la corretta determinazione dell'imposta sostitutiva nell'ipotesi in cui l'immobile oggetto di estromissione rientri tra quelli abitativi esenti dall'Iva ai sensi dell'articolo 10, n. 8-*bis*), del DPR n. 633 del 1972.

In particolare, si chiede se la maggiorazione Iva dell'imposta sostitutiva sia dovuta anche con riferimento agli immobili di categoria catastale A (diversa dall'A10).

Al riguardo, si fa presente che, come chiarito con la circolare n. 39 del 15 aprile 2008, la maggiorazione Iva dell'imposta sostitutiva risulta dovuta in relazione agli immobili la cui estromissione rilevi come cessione soggetta ad IVA ai sensi dell'articolo 2, secondo comma, n. 5, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 e deve essere determinata in misura pari al 30 per cento dell'IVA calcolata mediante applicazione al valore normale dell'aliquota propria del bene.

In sostanza, l'estromissione dell'immobile è equiparato ai fini dell'Iva alla cessione dello stesso e pertanto, per gli immobili abitativi la cui cessione rientrerebbe nel regime di esenzione disposto dall'articolo 10, n. 8- *bis* del Dpr n. 633 del 1972, anche la maggiorazione Iva dell'imposta sostitutiva, che come detto, deve essere determinata sulla base dell'aliquota Iva applicabile al valore normale del bene, non risulta dovuta.

Resta fermo l'obbligo di procedere alla rettifica della detrazione Iva di cui all'articolo 19-bis2 del DPR n. 633 del 1972 per i beni immobili per i quali si è proceduto alla detrazione dell'imposta all'atto dell'acquisto e che risultano successivamente impiegati in operazioni esenti.

Al riguardo, si ricorda che in relazione ai fabbricati, l'articolo 19-bis2, comma 8, del Dpr n. 633 del 1972 fissa in dieci anni a decorrere dall'anno di ultimazione o di acquisto del fabbricato il periodo durante il quale occorre

adeguare la detrazione in funzione dell'utilizzo del bene o della variazione di pro-rata (cd. periodo di osservazione fiscale).

La previsione della durata decennale del periodo di osservazione fiscale fa sì che la rettifica della detrazione iniziale debba essere operata in relazione a tanti decimi dell'imposta detratta quanti sono gli anni mancanti al compimento del decennio.

Pertanto, se l'impiego del bene in operazioni esenti si verifica oltre tale termine, non deve essere effettuata alcuna rettifica della detrazione iniziale.

Diversamente, come chiarito con la circolare n. 12 del 1° marzo 2007, se durante i dieci anni di osservazione fiscale l'immobile è ceduto in esenzione da IVA, la rettifica deve essere operata in un'unica soluzione, nell'anno in cui è stata effettuata la cessione, per tutti i decimi mancanti al compimento del decennio.

Per effetto della sostanziale equiparazione tra la cessione dell'immobile e la sua estromissione dal patrimonio dell'impresa, si ritiene che la rettifica debba essere operata in un'unica soluzione per tutti i decimi mancanti al compimento del decennio anche nell'ipotesi in cui l'imprenditore eserciti l'opzione per l'esclusione dell'immobile dal patrimonio dell'impresa.

Restano applicabili, inoltre, per gli immobili la cui cessione rientrerebbe nel regime di esenzione per effetto delle modifiche normative apportate all'articolo 10 del Dpr n. 633 del 1972 dal decreto legge n. 223 del 2006, le ipotesi di esonero dalla rettifica dettate dall'articolo 35, comma 9, del medesimo decreto legge, con riferimento alle quali questa amministrazione ha già avuto modo di fornire chiarimenti con la circolare n. 12 del 1° marzo 2007.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.