

Profili fiscali amministrazione beni immobili

Salerno, 1 marzo 2016

Il contratto di godimento con diritto di
acquisto della proprietà immobiliare

Prof. Avv. Giuseppe Maria CIPOLLA,
Ordinario di Diritto tributario, Università di Cassino

Le Font del Rent to Buy (in sigla, RTB)

- Art. 23 d.l. 12 settembre 2014, n. 133, conv. da legge 11 novembre 2014, n. 164
- Circolare AdE 19 febbraio 2015, n. 32

Natura giuridica RTB

- Negozio giuridico complesso
- contratto di locazione e contratto di compravendita
- Le parti pattuiscono il canone di godimento, il prezzo finale della compravendita, e la quota del canone destinata ad acconti di prezzo per la vendita dell'immobile
- Oggetto: qualsiasi tipo di immobile (immobili strumentali, immobili patrimonio, immobili merce, immobili abitativi)

Profili civilistici RTB

- Sul piano civilistico gli effetti della trascrizione del contratto di compravendita cessano entro un anno dalla data convenuta di conclusione del contratto definitivo e, in ogni caso, entro tre anni dalla trascrizione del preliminare.
- Nel caso del r.t.b. invece il termine triennale è elevato a tutta la durata del contratto e comunque per un periodo non superiore a dieci anni

Regime fiscale

- Assenza di una normativa ad hoc
- Il contratto prevede immediata concessione in godimento: assimilazione alla locazione
- I canoni corrisposti dal conduttore sono imputati al corrispettivo del trasferimento. Tale quota di canone ha natura di anticipazione del corrispettivo: assimilazione agli acconti di prezzo della successiva vendita dell'immobile
- In breve, occorre applicare i principi generali e le specifiche disposizioni tributarie per le locazioni immobiliari e per le vendite immobiliari

Regime fiscale – Principi generali 1

- Il regime fiscale applicabile al r.t.b. si distingue innanzi tutto in ragione del fatto che il proprietario dell'immobile agisca o meno in regime di impresa
- A parte il caso di costituzione di una società ad hoc, è questo il caso dell'ente non commerciale che svolge sia pure non in via esclusiva o prevalente attività di impresa
- Gli enti ecclesiastici sono ai fini Ires (e, per coerenza, anche ai fini Irap ed IVA) enti non commerciale, non potendo mai perdere siffatta natura anche se dovessero (in via di pura ipotesi) svolgere in via prevalente attività commerciale

Regime fiscale – Principi generali 2

- La base imponibile Ires degli enti non commerciali quale sommatoria dei redditi di quattro categorie (fondiari, capitale, impresa e diversi)
- I chiarimenti forniti dall’Agenzia delle entrate e dalla Corte di Cassazione sullo svolgimento di attività commerciale (la locazione di immobili patrimonio e la locazione di immobili previamente oggetto di contratto di appalto)
- Anche un solo affare può concretizzare svolgimento attività di impresa
- L’attività di impresa è fiscalmente quella produttiva di reddito di impresa. La questione di cosa sia attività di impresa è quindi connessa alla definizione fornita dal TUIR in tema di reddito d’impresa. Nel caso IVA, invece, il legislatore (art. 4) definisce ciò che costituisce attività di impresa

Regime fiscale – Principi generali 3

- Nella delineata prospettiva, occorre distinguere tra le attività ricomprese nell'art. 2195 c.c. e le prestazioni di servizi non ricomprese nel campo applicativo di tale norma
- Nell'un caso (2195) non rileva l'organizzazione; nel secondo (le prestazioni non riconducibili al 2195), si
- In entrambi i caso l'attività deve essere economica, deve cioè tendere quanto meno al pareggio dei costi
- Per qualificare un'attività come imprenditoriale non è necessario il perseguimento dello scopo di lucro (c.d. soggettivo) vale a dire la finalità di distribuire utili o quanto meno la volontà di perseguire un guadagno (ancorché il guadagno sia poi reinvestito nell'attività dell'ente)

Regime fiscale – Principi generali 4

- Lo svolgimento anche da parte di un ente ecclesiastico di attività di impresa comporta l'assoggettamento dell'ente alle regole proprie di tale categoria reddituale sotto il profilo formale/contabile ed altri adempimenti, che sostanziale (modalità di determinazione reddito impresa)
- Obbligo di redazione inventario
- Opportunità di tenere contabilità separata anche nella prospettiva che l'ente – limitatamente allo svolgimento di attività commerciale – può fallire (o può comunque giovare delle procedure previste dalla legge fallimentare come ad es. l'accordo di ristrutturazione dei debiti)

PROPRIETARIO CHE AGISCE COME IMPRENDITORE

Imposte sui redditi ed Irap

- Il concedente rileva i canoni di locazione e contabilizza gli acconti sul prezzo come debiti verso il conduttore
- Solo nella successiva (ed eventuale) fase di vendita dell'immobile emergerà il componente di reddito da assoggettare a tassazione

PROPRIETARIO CHE AGISCE COME IMPRENDITORE

Imposte sui redditi ed Irap

- Principio di competenza economica: art. 109 TUIR
- Art. 109, comma 2, lett. a): per i beni immobili i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti e le spese di acquisizione si considerano sostenute «*alla data di stipulazione dell'atto*» di compravendita
- Ancora in forza dell'art. 109, comma 2, lett. a) non si deve tener conto delle **clausole di riserva della proprietà**, mentre la **locazione con clausola di trasferimento della proprietà** (vincolante per ambedue le parti) è assimilata alla vendita con riserva della proprietà

PROPRIETARIO CHE AGISCE COME IMPRENDITORE

Imposte sui redditi ed Irap

- Il R.T.B. è un negozio complesso in cui il conduttore non ha l'obbligo di acquistare ma un diritto di acquistare. Se il conduttore esercita il diritto il concedente ha l'obbligo di trasferire la proprietà
- Si tratta quindi di un negozio diverso dalla vendita con riserva della proprietà e dalla locazione con clausola di trasferimento della proprietà
- Non trova di conseguenza applicazione l'art. 109, comma 2, lett. a) TUIR

PROPRIETARIO CHE AGISCE COME IMPRENDITORE

Imposte sui redditi ed Irap

In via interpretativa si deve ritenere che prima dell'esercizio del diritto di acquisto ciò che rileva fiscalmente è solo la locazione del bene. Possono ritenersi applicabili al riguardo le norme in tema di locazione. Vale a dire:

- Nel caso di **immobili merce** o di **immobili strumentali per natura**, va attribuita rilevanza ai canoni pro-rata temporis (v. art. 109, comma 2, lett. b), ult. periodo TUIR)
- Nel caso invece di **immobili patrimonio**, va attribuita rilevanza al confronto tra il canone di locazione e la rendita catastale (art. 90 TUIR)
- Nel periodo della locazione non assume rilevanza reddituale la parte di canone imputata al corrispettivo del trasferimento. Ciò in quanto si tratta di un acconto versato dal conduttore come anticipo sul prezzo di vendita. Tale anticipo, a sua volta, costituisce per il concedente un debito.
- Anche ai fini **IRAP** l'unico negozio che rileva nei periodi precedenti l'esercizio del diritto di acquisto è la locazione. I canoni di locazione costituiscono componenti positivi secondo la normativa propria di tale tributo

PROPRIETARIO CHE AGISCE COME IMPRENDITORE IVA

- Ai fini IVA, l'attribuzione al conduttore del diritto di acquisto non trasforma il contratto in una cessione di beni né in senso proprio (art. 2, comma 1 DPR n. 633/1972), né in senso assimilato (art. 2, comma 2, n. 2). Ciò appunto perché il conduttore, diversamente dalla locazione con clausola di trasferimento della proprietà, non ha l'obbligo di acquistare l'immobile

PROPRIETARIO CHE AGISCE COME IMPRENDITORE

IVA - canoni di godimento

- Per quanto concerne i canoni corrisposti a fronte del godimento del bene, i corrispettivi saranno rilevati fiscalmente all'atto del pagamento (art. 6, comma 3 DPR n. 633/1972), mentre sul piano oggettivo l'operazione dovrà essere assimilata ad un contratto di locazione (prestazione di servizi ex art. 3 DPR n. 633/1972)

PROPRIETARIO CHE AGISCE COME IMPRENDITORE

IVA - canoni di godimento

Distinzione tra fabbricato abitativo e fabbricato strumentale (che per le sue caratteristiche non sia suscettibile di diversa utilizzazione).

- Nel caso di **fabbricato abitativo**, siamo in presenza di un'operazione esente (art. 10, comma 1, n. 8 DPR n. 633/1972) (**regola**). Ne consegue che il locatore non addebiterà l'IVA al conduttore, ma dovrà comunque assoggettare l'operazione a tutti gli adempimenti formali IVA (fatturazione, registrazione e dichiarazione).
- Qualora sia un'impresa costruttrice o di ripristino, il locatore può optare per il regime di imponibilità (**eccezione**). L'opzione va esercitata nello stesso contratto di godimento

PROPRIETARIO CHE AGISCE COME IMPRENDITORE

IVA - canoni di godimento

- Nel caso di **fabbricato strumentale**, vale quanto detto per i fabbricati abitativi con la differenza che la possibilità di optare per il regime di imponibilità è estesa a qualsiasi locatore (anche quindi a quelle imprese che non siano imprese di costruzione o di ripristino)

PROPRIETARIO CHE AGISCE COME IMPRENDITORE

IVA - acconti prezzo

Il regime IVA applicabile agli acconti prezzo è lo stesso di quello riservato ai corrispettivi per le cessioni degli immobili abitativi e degli immobili strumentali:

- **Immobili ad uso abitativo:** operazione esente qualunque sia il cedente (art. 10, comma 1, n. 8-bis DPR n. 633/1972) (**regola**)
- L'operazione è invece imponibile (**eccezione**) se la cessione è eseguita dalle imprese di costruzione o di ripristino entro il quinquennio dall'ultimazione o dall'esecuzione degli interventi di recupero (art. 3, comma 1, lett. c), d) e f) DPR 6 giugno 2001, n. 380).

Decorso il quinquennio, l'operazione è esente salva opzione per l'imponibilità

PROPRIETARIO CHE AGISCE COME IMPRENDITORE
IVA - acconti prezzo

Fabbricati strumentali (art. 10, comma 1, n. 8-ter DPR n. 633/1972)

- Operazione esente (**regola**)
- Operazione imponibile in via obbligatoria se la cessione è eseguita dalle imprese di costruzione o di ripristino entro il quinquennio dall'ultimazione o dall'esecuzione degli interventi di recupero (art. 3, comma 1, lett. c), d) e f) DPR 6 giugno 2001, n. 380) (**prima eccezione**).
- Anche le imprese diverse da quelle predette possono optare per l'imponibilità (**seconda eccezione**)

PROPRIETARIO CHE AGISCE COME IMPRENDITORE

IVA - acconti prezzo

Nel caso di imponibilità, le aliquote sono le seguenti:

- 4% (a partire dal 13 dicembre 2014; n. 21 Tabella A, parte II) se il futuro acquirente dichiara di poter beneficiare dei requisiti prima casa e se si tratta di casa di abitazione (anche in corso di costruzione) classificata o classificabili nella categorie catastali diverse dalle seguenti:
 - A/1 (abitazioni di tipo signorile)
 - A/8 (abitazioni in ville)
 - A/9 (castelli e palazzi di eminenti pregi artistici e storici)
- 10% se si tratta di case di abitazione che hanno la medesima natura/classificazione catastale di quelli che potrebbero potenzialmente fruire dell'agevolazione prima casa (n. 127-undecies tabella A, parte III)
- 22% per gli immobili classificabili nelle categorie A/1, A/8 e A/9, e per gli immobili strumentali
- Se successivamente alla fatturazione degli acconti con aliquota ridotta dovessero essere cambiate le condizioni per fruire dell'agevolazione prima casa, il cedente dovrà emettere apposite note di variazione IVA (in aumento). Sul punto v. circolare 2 marzo 1994, n. 1, e ris. 7 dicembre 2000, n. 187.

PROPRIETARIO CHE AGISCE COME IMPRENDITORE

Imposta di registro – regole generali

Art. 20 TUR: «L'imposta è applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente»

Art. 21 TUR: «se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di essa è soggetta ad imposta come se fosse atto distinto. Se le disposizioni contenute nell'atto derivano, necessariamente, per la loro intrinseca natura le une dalle altre, l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo all'imposizione più onerosa»

PROPRIETARIO CHE AGISCE COME IMPRENDITORE

Imposta di registro – regole generali

I contratti vanno registrati in termine fisso entro 30 giorni a prescindere dalla forma utilizzata (atto pubblico; scrittura privata autenticata; scrittura privata non autenticata)

Ai fini dell'imposta di registro rileva poi sia la concessione in godimento dell'immobile a fronte del pagamento di un corrispettivo che la quota del canone destinata, secondo la misura indicata nel contratto, ad acconti di prezzo per la vendita dell'immobile

PROPRIETARIO CHE AGISCE COME IMPRENDITORE

Imposta di registro – canoni godimento

Distinzione tra fabbricati abitativi ed immobili strumentali

- **Fabbricati abitativi:** l'imposta di registro va determinata a seconda del regime IVA applicabile:
 - Operazione esente da IVA, registro al 2%
 - Operazione imponibile IVA, registro in misura fissa (€ 67 se il contratto è stipulato per scrittura privata; € 200 se è formato per atto pubblico o per scrittura privata autenticata)
- **Immobili Strumentali:**
 - Operazione esente da IVA, registro al 1%
 - Operazione imponibile IVA, registro al 1% (deroga al principio di alternatività IVA/registro)

PROPRIETARIO CHE AGISCE COME IMPRENDITORE

Imposta di registro – canoni di godimento

- La base imponibile è rappresentata dall'ammontare complessivo della quota dei canoni imputabile al godimento dell'immobile, per l'intera durata del contratto (art. 43, comma 1, lett. h TUR)
- In forza dell'art. 17, comma 3 TUR l'imposta può essere pure assoluta sul corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto ovvero sull'ammontare relativo a ciascun anno.
 - Nel primo caso, l'imposta si riduce di una misura percentuale pari alla metà del tasso di interesse legale moltiplicato per il numero di annualità. Ad es., se il contratto dura 4 anni lo sconto è pari allo 0,40% quale si ottiene moltiplicando 0,10 (pari a sua volta alla metà dell'attuale saggio degli interessi legali 0,20) per 4

PROPRIETARIO CHE AGISCE COME IMPRENDITORE

Imposta di registro – acconto prezzo

- Nel caso di quote in acconto prezzo assoggettate ad IVA, in base al principio di alternatività IVA/registro l'imposta di registro è dovuta in misura fissa pari ad € 200 (circolare 29 maggio 2013, n. 18)

PROPRIETARIO CHE NON AGISCE COME IMPRENDITORE

Imposte sui redditi – canoni di godimento

I canoni di godimento sono redditi fondiari

- I redditi fondiari sono imponibili indipendentemente dalla percezione (art. 26 TUIR)
- Il reddito medio ordinario (c.d. rendita catastale) è determinato mediante l'applicazione delle tariffe d'estimo (art. 37, comma 1 TUIR).
- Qualora il canone di locazione ridotto forfettariamente del **5%** sia superiore al r.m.o. , il reddito è determinato in misura pari al canone al netto del 5% (art. 37, comma 4-bis TUIR)
- Tali regole ben si applicano al R.T.B.
- Si applicano al RTB anche le maggiori riduzione previste per talune categorie di immobili (ancora art. 37, comma 4-bis TUIR). Si tratta:
 - dei fabbricati siti nella città di Venezia centro e nelle isole della Giudecca, di Murano e di Burano, nel qual caso la riduzione è elevata al **25 %**;
 - degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'art. 10 d.lgs. 22 gennaio 2004, n. 42 (sui c.d. beni culturali), la riduzione è elevata al **35 %**

PROPRIETARIO CHE NON AGISCE COME IMPRENDITORE

Imposta di registro – canoni di godimento e canoni in acconto prezzo

Si applicano i richiamati artt. 20 e 21 TUR

- Con riguardo alla disposizione che prevede la concessione in godimento dell'immobile, va applicata l'imposta di registro in misura proporzionale pari al 2% (tanto per gli immobili strumentali quanto per quelli abitativi). Trattandosi di un soggetto non imprenditore, l'operazione è esclusa da IVA (c.d. operazione fuori campo IVA)
- Anche in tal caso, l'imposta può essere liquidata anno per anno o sull'intero corrispettivo
- Sulla quota parte del canone imputata ad acconto prezzo di vendita, l'imposta di registro è pari al 3%. Si applica il disposto dell'art. 9 della Tariffa, parte prima allegata al TUR giusta il quale «per gli atti diversi da quelli altrove indicati avente per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale» si applica l'imposta in misura pari al 3%
- Qualora l'imposta proporzionale di registro liquidata su tutti i canoni (godimento+acconto vendita) risulti complessivamente inferiore ad € 200, deve essere assolta l'imposta in misura di € 200.

**Esercizio diritto di acquisto e trasferimento immobile
PROPRIETARIO CHE AGISCE COME IMPRENDITORE
Imposte sui redditi ed Irap**

- **Immobili merce:** il corrispettivo costituirà ricavo imponibile al lordo degli acconti (art. 85 TUIR)
- **Immobili strumentali o immobili patrimonio:** il corrispettivo costituirà plusvalenza e sarà imponibile come differenza tra il prezzo (al lordo degli acconti) ed il costo fiscale dell'immobile (art. 86, comma 2 TUIR)
- Nell'uno e nell'altro caso, il corrispettivo sarà assoggettato anche ad IRAP

**Esercizio diritto di acquisto e trasferimento immobile
PROPRIETARIO CHE AGISCE COME IMPRENDITORE
Imposte sui redditi ed Irap**

- Con riguardo ai beni merce (la cui alienazione produce un ricavo), è stata soppressa la presunzione giurisprudenziale che poneva una correlazione automatica tra il valore di mercato ed il prezzo della compravendita (**c.d. presunzione prezzo/valore**). In particolare in forza dell'art. 5, comma 3 d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147 «Gli artt. 58, 68, 85 e 86 TUIR, e gli artt. 5, 5-bis, 6 e 7 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, **si interpretano nel senso che per le cessioni di immobili e di aziende nonché per la costituzione e il trasferimento di diritti reali sugli stessi, l'esistenza di un maggior corrispettivo non è presumibile soltanto sulla base del valore anche se dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro** di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, ovvero delle imposte ipotecaria e catastale di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347.

**Esercizio diritto di acquisto e trasferimento immobile
PROPRIETARIO CHE AGISCE COME IMPRENDITORE
IVA**

- La base imponibile è rappresentata dal prezzo della cessione decurtato dei soli acconti sulla vendita pagati fino a quel momento dal conduttore, e non anche dei canoni versati per il mero godimento
- Si applica il regime IVA proprio dei trasferimenti immobiliari anche per quanto attiene il momento di effettuazione dell'operazione (si applica per analogia la regola sul trasferimento immobiliare sotto condizione sospensiva)

**Esercizio diritto di acquisto e trasferimento immobile
PROPRIETARIO CHE AGISCE COME IMPRENDITORE
IMPOSTA DI REGISTRO, ED IMPOSTE IPO-CATASTALI 1**

- Regola **imposta di registro**: principio di alternatività IVA/registro; l'imposta di registro è dovuta in misura fissa pari ad € 200
- Eccezione: Trasferimenti di fabbricati abitativi esenti di cui all'art. 10, n. 8-bis) DPR n. 633/1972. Si applica l'imposta in misura proporzionale:
 - 2% se si tratta di prima casa;
 - 9% per gli altri fabbricati.
- Le imposte **ipo-catastali** si applicano invece in ogni caso in misura fissa (ciascuna è pari ad € 50)

**Esercizio diritto di acquisto e trasferimento immobile
PROPRIETARIO CHE AGISCE COME IMPRENDITORE
IMPOSTA DI REGISTRO, ED IMPOSTE IPO-CATASTALI 2**

- Il principio di alternatività IVA/registro si applica invece senza eccezioni di sorta alle cessioni di **immobili strumentali** di cui all'art. 10, comma 1, n. 8-ter DPR n. 633/1972.

Ne consegue, a prescindere dalla circostanza che l'operazione sia esente oppure sia imponibile ai fini IVA, che l'**imposta di registro** è dovuta in misura fissa pari ad € 200.

- **Imposta ipotecaria: 3%**
- **Imposta catastale: 1%**

**Esercizio diritto di acquisto e trasferimento immobile
PROPRIETARIO CHE NON AGISCE COME IMPRENDITORE
Imposte sui redditi**

- Il corrispettivo pagato per il trasferimento della proprietà sarà imponibile come reddito diverso (art. 67, comma 1, lett. b TUIR) se la cessione è operata entro cinque anni
- Il reddito imponibile ha natura di plusvalenza
- Vanno assoggettati a tassazione anche le quote di canone imputate ad acconto prezzo
- Se la cessione avviene oltre il quinquennio, la plusvalenza realizzata non sarà imponibile (divergenza tra reddito economico e reddito fiscale)
- La plusvalenza va determinata per differenza tra il corrispettivo pagato dal conduttore/acquirente comprensivo delle quote del canone imputate ad acconto prezzo, ed il costo di acquisto dell'immobile

**Esercizio diritto di acquisto e trasferimento immobile
PROPRIETARIO CHE NON AGISCE COME IMPRENDITORE
Imposta di registro ed Imposte ipo-catastali**

Si tratta di operazioni fuori campo IVA. Quindi, per il principio di alternatività IVA/Registro, le cessioni saranno assoggettate ad imposta di registro in misura proporzionale.

Cambia l'aliquota dell'imposta a seconda che la cessione abbia ad oggetto immobili/prima casa, altri immobili:

- Immobili prima casa: aliquota 2%;
- Altri immobili: aliquota 9%.

Nell'uno e nell'altro caso, le imposte ipotecarie e catastali sono dovute in misura fissa (€ 50 per ciascun tributo)

**Esercizio diritto di acquisto e trasferimento immobile
PROPRIETARIO CHE NON AGISCE COME IMPRENDITORE
Imposta di registro ed Imposte ipo-catastali**

- **Soggetti passivi** dell'imposta di registro sono le parti contraenti: la clausola di accollo vale solo nei rapporti interni. L'A.f., pertanto, ha il potere di liquidare il maggior tributo anche nei confronti del venditore
- La **base imponibile** dell'imposta di registro è rappresentata (regola) dal valore del bene vale a dire dal valore dichiarato in contratto dalle parti o, se superiore, dal corrispettivo pattuito (artt. 43 e 51 TUR).

I valori OMI sono puramente indicativi (sono indizi)

Le perizie redatte dagli uffici del territorio dell'Agenzia delle entrate (ex uffici UTE) non costituiscono prova legale fidefacente

È opportuno per l'ente acquisire comunque una perizia giurata

Esercizio diritto di acquisto e trasferimento immobile
PROPRIETARIO CHE NON AGISCE COME IMPRENDITORE
Imposta di registro ed Imposte ipo-catastali

Eccezione all'art. 43 TUR: criterio del **prezzo/valore** stabilito dall'art. 1, comma 497 della legge 23 dicembre 2005, n. 26:

«In deroga alla disciplina di cui all'art. 43 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e fatta salva l'applicazione dell'art. 39, primo comma, lettera d), ultimo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, **per le sole cessioni nei confronti di persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, all'atto della cessione e su richiesta della parte acquirente resa al notaio, la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali è costituita dal **valore dell'immobile** determinato ai sensi dell'art. 52, commi 4 e 5, del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato nell'atto. Le parti hanno comunque l'obbligo di indicare nell'atto il corrispettivo pattuito. Gli onorari notarili sono ridotti del 30 per cento»**

Il che significa che la base imponibile sarà rappresentata dal reddito medio ordinario

**Mancato trasferimento immobile
PROPRIETARIO CHE AGISCE COME IMPRENDITORE
Imposte sui redditi ed IRAP**

A) Mancato esercizio diritto di acquisto da parte del conduttore

- In tal caso, soltanto la quota di acconto non restituita al conduttore rappresenta per il concedente un componente positivo di reddito rilevante in sede di determinazione reddito d'impresa e dell'IRAP

B) Risoluzione per inadempimento.

B1) del concedente: il concedente deve restituire la parte dei canoni imputata al corrispettivo, maggiorata degli interessi legali (art. 23, comma 5 d.l. n. 133/2014).

Per il concedente, pertanto, costituiranno interessi passivi i soli interessi legali da restituire al conduttore

**Mancato trasferimento immobile
PROPRIETARIO CHE AGISCE COME IMPRENDITORE
Imposte sui redditi ed IRAP**

B) Risoluzione per inadempimento.

B2) del conduttore: il concedente ha diritto alla restituzione dell'immobile ed acquisisce interamente i canoni a titolo di indennità se non è stato diversamente pattuito nel contratto (art. 23, comma 5 d.l. n. 133/2014).

Per il concedente, pertanto, si verificano gli stessi effetti previsti in caso di mancato esercizio del diritto di acquisto. Ciò nel senso che soltanto la quota di acconto non restituita al conduttore rappresenta per il concedente un componente positivo di reddito rilevante in sede di determinazione reddito d'impresa.

Mancato trasferimento immobile PROPRIETARIO CHE AGISCE COME IMPRENDITORE IVA

A) Mancato esercizio diritto di acquisto

A1) Nel caso di restituzione della quota versata a titolo di acconto prezzo, il proprietario dovrà emettere una nota di variazione a credito nei confronti del conduttore pari agli importi fatturati

A2) Qualora invece le parti abbiano stabilito nel contratto che una parte di tale quota venga trattenuta dal proprietario, tale quota assumerà natura di corrispettivo e dovrà essere assoggettata ad IVA trattandosi di una prestazioni di servizi ai sensi dell'art. 3 DPR n. 633/1972

B) Risoluzione per inadempimento.

B1) del concedente: il concedente deve restituire la parte dei canoni imputata ad acconto prezzo maggiorata degli interessi legali. Anche in tal caso, pertanto, il proprietario emetterà una nota di variazione in favore del conduttore;

B2) del conduttore: il concedente ha diritto alla restituzione dell'immobile ed acquisisce interamente i canoni a titolo di indennità se non è stato diversamente pattuito nel contratto (art. 23, comma 5 d.l. n. 133/2014). Il concedente emetterà pertanto nota di variazione a rettifica del regime impositivo originariamente applicato a tali somme, per poi annotarle contestualmente come importi esclusi da IVA ai sensi dell'art. 15 DPR n. 633/1972.

Mancato trasferimento immobile
PROPRIETARIO CHE NON AGISCE COME IMPRENDITORE
IMPOSTE SUI REDDITI

A) Mancato esercizio diritto di acquisto

A1) La restituzione da parte del proprietario della quota versata a titolo di acconto prezzo non avrà rilevanza reddituale né per il concedente né per il conduttore

A2) Qualora invece le parti abbiano stabilito nel contratto che una parte di tale quota venga trattenuta dal proprietario, tale quota assumerà natura di reddito diverso fiscalmente imponibile ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. l) TUIR trattandosi in sostanza della remunerazione per il diritto di acquisto concesso al conduttore in sede di stipula del contratto

B) Risoluzione per inadempimento.

B1) del concedente: nulla quaestio;

B2) del conduttore: anche in tal caso, la parte di canone trattenuta a titolo di indennità sarà imponibile in capo al concedente come reddito diverso ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. l) TUIR.

**Mancato trasferimento immobile
PROPRIETARIO CHE NON AGISCE COME IMPRENDITORE
IMPOSTA DI REGISTRO**

Secondo l'Agenzia delle entrate nel caso di mancato esercizio diritto di acquisto come di risoluzione per inadempimento non si dà luogo alla restituzione dell'imposta di registro (del 3%) applicata in relazione alla quota di canone assimilata agli acconti prezzo. Ciò, specifica l'Agenzia, anche nel caso in cui il concedente proceda a restituire al conduttore tutte le somme.

A prescindere da ogni valutazione critica sulla fondatezza di simile tesi, si consiglia, per i periodi in cui il contratto è efficace, di liquidare l'imposta di registro sul corrispettivo annuale anziché sull'intera somma dovuta per l'intera durata del contratto