

## IL REGIME FISCALE del RENT TO BUY

a cura di Giovanni Rizzi

L'art. 23 DL. 133/2014 che ha introdotto nel nostro ordinamento la figura del *rent to buy*, nulla dice in ordine al trattamento fiscale cui assoggettare detto contratto.

A colmare la lacuna normativa ci ha pensato l'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 4/E del 19 febbraio 2015 (*"Regime fiscale applicabile, ai fini delle imposte dirette e delle imposte indirette ai contratti di godimento in funzione della successiva alienazione di immobili – Articolo 23 del D.L. 12 settembre 2014 n. 133*).

Per quanto riguarda il regime fiscale applicabile al *rent to buy* bisogna distinguere:

- tra imposte indirette ed imposte dirette
- a seconda che il concedente/proprietario sia un soggetto I.V.A. (con ulteriore distinzione a seconda che il bene dedotto in contratto sia un bene ad uso abitativo ovvero un bene strumentale) ovvero un "privato";
- a seconda che si tratti dell'**atto iniziale** (ossia il *contratto di godimento in funzione della successiva alienazione* vero e proprio, quale disciplinato dall'art. 23 D.L. 133/2014) ovvero dell'**atto finale** (ossia il contratto comportante il trasferimento dell'immobile a seguito dell'esercizio del diritto di acquisto da parte del conduttore).

La Circolare dell'Agenzia delle Entrate, inoltre, ha fornito indicazioni anche sul trattamento fiscale applicabile nel caso di mancato esercizio del diritto di acquisto da parte del conduttore ovvero nel caso di risoluzione del *rent to buy*.

<b>IMPOSTE INDIRETTE</b>		
<b>fattispecie</b>	<b>Atto iniziale</b>	<b>Atto finale</b>
<b>Concedente / proprietario "privato" (non soggetto I.V.A.)</b>	Bisogna distinguere, ai fini fiscali, tra: <b>i) la componente dei canoni da imputare a corrispettivo del godimento:</b> trova applicazione la disciplina dettata per la locazione; detta com-	Bisogna distinguere tra: - <b>abitazioni</b> (escluse categorie catastali A/1, A/8 e A/9) e relative pertinenze (peraltro solo un'unità tra quelle classificate C/6, C/2 o C/7) per le quali sussistano le condizioni

	<p>ponente sarà pertanto assoggettata ad imposta di registro con aliquota del 2% (0,50% se il contratto ha per oggetto fondi rustici).</p> <p><b>ii) la componente dei canoni da imputare a prezzo di cessione:</b> trova applicazione la disciplina dettata, in via generale, per gli atti aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale e di cui all'art. 9, Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 (T.U. in materia di imposta di registro), disciplina richiamata dal Testo Unico in materia di imposta di registro anche per gli acconti di prezzo previsti in un contratto preliminare (art.10, Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131): detta componente sarà pertanto assoggettata ad imposta di registro con aliquota del 3% (con diritto, peraltro, allo scomputo di detta imposta dall'imposta di registro dovuta per l'atto finale di cessione del bene).</p> <p><b>Nota Bene:</b> se il <i>rent to buy</i> ha per oggetto immobili ad uso abitativo, il concedente può optare per il regime della "cedolare secca" di cui all'art. 3, dlgs. 14 marzo 2011 n. 23: viene pagata un'imposta sostitutiva (nella misura del 21% o del 10%, a seconda del tipo di contratto stipulato, e da calcolarsi sulla componente del canone imputabile a corrispettivo del godimento) che tiene luogo dell'IRPEF, delle relative addizionali, dell'imposta di registro e dell'imposta di bollo. L'opzione per la cedolare secca esclude la possibilità per il concedente di chiedere eventuali aggiornamenti del canone di locazione in base agli indici variazione prezzi ISTAT. Nel caso di esercizio dell'opzione "cedolare secca", il contratto di rent to buy sarà pertanto assoggettato alla SOLA imposta di registro del 3% sulla componente da imputare al prezzo di cessione.</p>	<p>per fruire delle <b>agevolazioni prima casa:</b> imposta registro aliquota 2% (minimo €. 1.000,00) - imposta trascrizione €. 50,00 - imposta catastale €. 50,00</p> <p>- <b>ogni altro fabbricato</b> nonché terreni che non siano a destinazione agricola: imposta registro aliquota 9% (minimo €. 1.000,00) - imposta trascrizione €. 50,00 - imposta catastale €. 50,00</p> <p>- <b>terreni agricoli:</b> imposta registro aliquota 15% (minimo €. 1.000,00) - imposta trascrizione €. 50,00 - imposta catastale €. 50,00</p> <p>(ferme restando le agevolazioni previste nel caso di acquisto di coltivatori diretti o imprenditori agricoli a titolo professionale).</p> <p><b>Nota Bene:</b> dall'imposta di registro dovuta per la cessione del bene, va scomputata l'imposta del 3% pagata sulla componente dei canoni da imputare al prezzo di cessione in occasione della registrazione dell'atto iniziale.</p> <p>Inoltre è fatta salva, nel caso di fabbricati ad uso abitativo, l'applicazione, ricorrendone le condizioni, del meccanismo del "prezzo valore" (applicazione delle imposte su una base imponibile costituita dal valore catastale, a prescindere dal corrispettivo convenuto)</p>
--	--	---

<p><b>Concedente / proprietario che agisce nell'esercizio di impresa (soggetto I.V.A.)</b></p> <p><b>Oggetto: immobili ad uso ABITATIVO</b></p>	<p>Bisogna distinguere, ai fini fiscali, tra:</p> <p><b>i) la componente dei canoni da imputare a corrispettivo del godimento:</b> si applica la disciplina prevista per la locazione.</p> <p>La locazione di un fabbricato abitativo rientra, in via generale, tra le operazioni <b>ESENTI IVA</b> (art. 10, comma 1, n. 8, DPR. 26.10.1972 n. 633).</p> <p>Pertanto tale componente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- non sarà assoggettata ad I.V.A.</li> <li>- sarà assoggettata ad imposta di registro con aliquota del 2%</li> </ul> <p>Tuttavia se il concedente è l'impresa che ha costruito o recuperato/ristrutturato l'immobile oggetto di <i>rent to buy</i> può optare per il regime di <b>imponibilità I.V.A.</b> (<i>l'opzione va esercitata nello stesso contratto di rent to buy</i>), con la conseguenza che la componente imputabile alla concessione di godimento:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- sarà assoggettata ad I.V.A. (con aliquota del 10%)</li> <li>- ad imposta di registro in misura fissa (€. 200,00)</li> </ul> <p><b>ii) la componente dei canoni da imputare a prezzo di cessione:</b> valgono le prescrizioni previste per la cessione dei fabbricati abitativi.</p> <p>La cessione di un fabbricato abitativo rientra, in via generale, tra le operazioni <b>ESENTI IVA</b> (art. 10, comma 1, n. 8bis, DPR. 26.10.1972 n. 633), salvo i seguenti casi:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- concedente/cedente che sia l'impresa che ha costruito o recuperato/ristrutturato l'immobile oggetto di <i>rent to buy</i> e la cessione sia posta in essere entro i 5 anni dalla costruzione o dal recupero: in questo caso il regime di imponibilità I.V.A. è obbligatorio;</li> <li>- concedente/cedente che sia l'impresa che ha costruito o recuperato/ristrutturato l'immobile oggetto di <i>rent to buy</i> e la cessione sia</li> </ul>	<p>La cessione di un fabbricato abitativo rientra, in via generale, tra le operazioni <b>ESENTI IVA</b> (art. 10, comma 1, n. 8bis, DPR. 26.10.1972 n. 633), salvo i seguenti casi:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- concedente/cedente che sia l'impresa che ha costruito o recuperato/ristrutturato l'immobile oggetto di <i>rent to buy</i> e la cessione sia posta in essere entro i 5 anni dalla costruzione o dal recupero: in questo caso il regime di imponibilità I.V.A. è obbligatorio (a tali fini il momento di effettuazione dell'operazione di compravendita immobiliare va individuato nel momento della stipula dell'atto finale);</li> <li>- concedente/cedente che sia l'impresa che ha costruito o recuperato/ristrutturato l'immobile oggetto di <i>rent to buy</i> e la cessione sia posta in essere oltre i 5 anni dalla costruzione o dal recupero: in questo caso il regime di imponibilità I.V.A. è applicabile su opzione del concedente /cedente.</li> </ul> <p>Il <b>prezzo di cessione</b> in occasione dell'atto finale:</p> <p><b>i)</b> nel caso di <b>esenzione I.V.A.</b> sarà assoggettato ad imposta di registro con le seguenti modalità:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- se abitazioni (escluse categorie catastali A/1, A/8 e A/9) e relative pertinenze (peraltro solo un'unità tra quelle classificate C/6, C/2 o C/7) per le quali sussistano le condizioni per fruire delle <b>agevolazioni prima casa</b>: imposta registro aliquota 2% (minimo €. 1.000,00) - imposta trascrizione €. 50,00 - imposta catastale €. 50,00</li> <li>- per ogni altra abitazione: imposta registro aliquota 9% (minimo €. 1.000,00) - imposta trascrizione €. 50,00 - imposta catastale €. 50,00</li> </ul> <p>N.B.: dall'imposta di registro dovuta per la cessione del bene, va scomputata l'imposta del 3% pagata sulla componente dei canoni da imputare al prezzo di cessione in occasione</p>
---	---	--

	<p>posta in essere oltre i 5 anni dalla costruzione o dal recupero: in questo caso il regime di imponibilità I.V.A. è applicabile su opzione del concedente /cedente.</p> <p>La componente imputabile a prezzo, pertanto:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- nel caso di esenzione I.V.A. sarà soggetta ad imposta di registro con aliquota del 3% (con diritto, peraltro, allo scomputo di detta imposta dall'imposta di registro dovuta per l'atto finale di cessione del bene).</li> <li>- nel caso di imponibilità IVA (obbligatoria o su opzione): sarà assoggettata ad I.V.A. (con aliquota del 4% se prima casa, del 22% in caso di abitazioni classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, e del 10% negli altri casi) ed a imposta di registro in misura fissa (€ 200,00).</li> </ul>	<p>della registrazione dell'atto iniziale. Inoltre è fatta salva, nel caso di fabbricati ad uso abitazione, l'applicazione, ricorrendone le condizioni, del meccanismo del "prezzo valore" (applicazione delle imposte su una base imponibile costituita dal valore catastale, a prescindere dal corrispettivo convenuto)</p> <p><b>ii)</b> nel caso di <b>imponibilità IVA</b> (obbligatoria o su opzione) sarà assoggettato:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ad I.V.A. con aliquota del 4% se prima casa, del 22% in caso di abitazioni classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, e del 10% negli altri casi (previa decurtazione degli acconti pagati attraverso la componente dei canoni imputabile a prezzo di vendita); nel caso di imponibilità IVA su opzione, se l'acquirente è un soggetto IVA, trova applicazione il meccanismo di corresponsione dell'IVA mediante Reverse Charge;</li> <li>- a imposta di registro, di trascrizione e catastale in misura fissa (€ 200,00 per ciascuna imposta).</li> </ul>
<p><b>Concedente / proprietario che agisce nell'esercizio di impresa (soggetto I.V.A.)</b></p> <p><b>Oggetto: immobili STRUMENTALI</b></p>	<p>Bisogna distinguere, ai fini fiscali, tra:</p> <p><b>i) la componente dei canoni da imputare a corrispettivo del godimento:</b> si applica la disciplina prevista per la locazione.</p> <p>La locazione di un fabbricato strumentale rientra, in via generale, tra le operazioni <b>ESENTI IVA</b> (art. 10, comma 1, n. 8, DPR. 26.10.1972 n. 633).</p> <p>Pertanto, tale componente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- non sarà assoggettata ad I.V.A.</li> <li>- sarà assoggettata ad imposta di registro con aliquota del 1% ai sensi del combinato disposto dell'art. 40 D.P.R. 26.4.1986 n. 131 (T.U. in materia di imposta di registro) e dell'art. 5, comma 1, lett. abis, Tariffa parte prima, medesimo T.U.</li> </ul> <p>Tuttavia il concedente (anche se diverso dall'impresa che ha costrui-</p>	<p>La cessione di un fabbricato strumentale rientra, in via generale, tra le operazioni <b>ESENTI IVA</b> salvo i seguenti casi:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- concedente/cedente che sia l'impresa che ha costruito o recuperato/ristrutturato l'immobile oggetto di <i>rent to buy</i> e la cessione sia posta in essere entro i 5 anni dalla costruzione o dal recupero: in questo caso il regime di imponibilità I.V.A. è obbligatorio;</li> <li>- concedente/cedente che sia l'impresa che ha costruito o recuperato/ristrutturato l'immobile oggetto di <i>rent to buy</i> e la cessione sia posta in essere oltre i 5 anni dalla costruzione o dal recupero, e qualsiasi altro concedente/cedente diverso dall'impresa costruttrice o di ripristino: in questo caso il regime di imponibilità I.V.A. è applicabile su</li> </ul>

	<p>to o recuperato/ristrutturato l'immobile oggetto di <i>rent to buy</i>) può optare per il regime di <b>imponibilità I.V.A.</b> con la conseguenza che la componente imputabile alla concessione di godimento:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- sarà assoggettata ad I.V.A. (con aliquota del 22%)</li> <li>- ad imposta di registro proporzionale con aliquota dell'1% ai sensi del combinato disposto dell'art. 40 D.P.R. 26.4.1986 n. 131 (T.U. in materia di imposta di registro) e dell'art. 5, comma 1, lett. abis, Tariffa parte prima, medesimo T.U.</li> </ul> <p><b>ii) la componente dei canoni da imputare a prezzo di cessione:</b> valgono le prescrizioni previste per la cessione dei fabbricati strumentali. La cessione di un fabbricato strumentale rientra, in via generale, tra le operazioni <b>ESENTI IVA</b> (art. 10, comma 1, n. 8ter, DPR. 26.10.1972 n. 633), salvo i seguenti casi:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- concedente/cedente che sia l'impresa che ha costruito o recuperato/ristrutturato l'immobile oggetto di <i>rent to buy</i> e la cessione sia posta in essere entro i 5 anni dalla costruzione o dal recupero: in questo caso il regime di imponibilità I.V.A. è obbligatorio;</li> <li>- concedente/cedente che sia l'impresa che ha costruito o recuperato/ristrutturato l'immobile oggetto di <i>rent to buy</i> e la cessione sia posta in essere oltre i 5 anni dalla costruzione o dal recupero, e qualsiasi altro concedente/cedente diverso dall'impresa costruttrice o di ripristino: in questo caso il regime di imponibilità I.V.A. è applicabile su opzione del concedente /cedente. La componente imputabile a prezzo, pertanto:</li> <li>- nel caso di esenzione I.V.A. sarà soggetta ad imposta di registro in misura fissa (in quanto anche la cessione finale, in questo caso, è soggetta a imposta di registro in mi-</li> </ul>	<p>opzione del concedente /cedente. Il <b>prezzo di cessione</b> in occasione dell'atto finale:</p> <p><b>i)</b> nel caso di <b>esenzione I.V.A.</b> sarà assoggettato:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ad imposta di registro in misura fissa (€. 200,00)</li> <li>- ad imposta di trascrizione con aliquota del 3%</li> <li>- ad imposta catastale con aliquota dell'1%</li> </ul> <p><b>ii)</b> nel caso di <b>imponibilità IVA</b> (obbligatoria o su opzione) sarà assoggettato:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ad I.V.A. con aliquota ordinaria del 22% (previa decurtazione degli accenti pagati attraverso la componente dei canoni imputabile a prezzo di vendita); nel caso di imponibilità IVA su opzione, se l'acquirente è un soggetto IVA, trova applicazione il meccanismo di corresponsione dell'IVA mediante Reverse Charge;</li> <li>- ad imposta di registro in misura fissa (€. 200,00)</li> <li>- ad imposta di trascrizione con aliquota del 3%</li> <li>- ad imposta catastale con aliquota dell'1%</li> </ul>
--	--	--

	<p>sura fissa).</p> <p>- nel caso di imponibilità IVA (obbligatoria o su opzione): sarà assoggettata ad I.V.A. (con aliquota ordinaria del 22%) ed a imposta di registro in misura fissa (€ 200,00).</p>	
--	--	--

<b>IMPOSTE DIRETTE (IRPEF, IRES, IRAP)</b>		
<b>fattispecie</b>	<b>Atto iniziale</b>	<b>Atto finale</b>
<p><b>Concedente / proprietario "privato" (non soggetto I.V.A.)</b></p>	<p>Bisogna distinguere, ai fini fiscali, tra:</p> <p><b>i) la componente dei canoni da imputare a corrispettivo del godimento:</b> si applica la disciplina dettata per la locazione. Pertanto tale componente deve considerarsi per il concedente rilevante ai fini della determinazione del reddito da assoggettare ad IRPEF, qualora tale componente, ridotta forfetariamente del 5%, sia superiore al reddito medio ordinario (ossia alla rendita catastale). In caso contrario il concedente dichiarerà ai fini IRPEF la rendita catastale.</p> <p><b>N.B.:</b> se il <i>rent to buy</i> ha per oggetto immobili ad uso abitativo, il concedente può optare per il regime della "cedolare secca" di cui all'art. 3, dlgs. 14 marzo 2001 n. 23: viene pagata un'imposta sostitutiva (nella misura del 21% o del 10%, a seconda del tipo di contratto stipulato, e da calcolarsi sulla componente del canone imputabile a corrispettivo del godimento) che tiene luogo dell'IRPEF, delle relative addizionali, dell'imposta di registro e dell'imposta di bollo. L'opzione per la cedolare secca esclude la possibilità per il concedente di chiedere eventuali aggiornamenti del canone di locazione in base agli indici variazione prezzi ISTAT.</p> <p><b>ii) la componente dei canoni da imputare a prezzo di cessione:</b> non assume alcuna rilevanza ai fini reddituali trattandosi di un acconto versato dal conduttore come anticipo</p>	<p>Il corrispettivo di trasferimento dell'immobile assume rilevanza ai fini dell'IRPEF solo nel caso in cui si determini una plusvalenza tassabile ai sensi dell'art. 67 D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 (Testo Unico Imposte sui redditi), disposizione che riguarda:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- le plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni, o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni e degli edifici;</li> <li>- le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, nonchè, in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione. In caso di cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione, il predetto periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante.</li> </ul> <p>Al riguardo si è opportunamente precisato, nella Circolare della Agenzia delle Entrate n. 4/E del 19 febbraio 2015, che le quote di canone imputabile al prezzo diventa-</p>

	<p>po del prezzo che per il concedente rappresenta un debito.</p>	<p>no imponibili ai fini IRPEF non durante il periodo di godimento ma al momento della cessione dell'immobile, ossia quanto viene stipulato l'atto finale. Pertanto, nel caso di <i>rent to buy</i> avente per oggetto fabbricati, il termine dei 5 anni dall'acquisto, va calcolato con riguardo al momento di stipula dell'atto finale e non di quello iniziale.</p> <p>Ad esempio nei confronti di un contribuente che ha acquistato un immobile il 3 febbraio 2014 e successivamente lo concede in godimento con un <i>rent to buy</i>, l'eventuale plusvalenza è assoggettata a tassazione come reddito diverso, se l'atto finale viene stipulato prima del 3 febbraio 2019.</p> <p>A sua volta per l'acquirente il termine quinquennale decorrerà dalla data di stipula dell'atto finale.</p>
<p><b>Concedente / proprietario che agisce nell'esercizio di impresa (soggetto I.V.A.)</b></p>	<p>Bisogna distinguere, ai fini fiscali, tra:</p> <p><b>i) la componente dei canoni da imputare a corrispettivo del godimento:</b> il concedente deve determinare il reddito di impresa secondo le regole della locazione, e cioè</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- nel caso di immobili merce o di immobili strumentali per natura attribuendo rilevanza ai canoni <i>pro rata temporis</i></li> <li>- nel caso di immobili patrimonio attribuendo rilevanza al confronto tra il canone di locazione e la rendita catastale</li> </ul> <p><b>ii) la componente dei canoni da imputare a prezzo di cessione:</b> non assume alcuna rilevanza ai fini reddituali trattandosi di un acconto versato dal conduttore come anticipo del prezzo che per il concedente rappresenta un debito.</p>	<p>In occasione della stipula dell'atto finale emerge per il concedente/cedente un componente positivo di reddito.</p> <p>In particolare nel caso di immobili merce concorrerà a formare il reddito di impresa il corrispettivo derivante dalla cessione (al lordo degli acconti), mentre nell'ipotesi di immobili strumentali o di immobili patrimonio assumerà rilevanza, ai fini della determinazione del reddito di impresa, la differenza tra il prezzo di cessione (al lordo degli acconti) ed il costo fiscale dell'immobile.</p>

**MANCATO ESERCIZIO DEL DIRITTO DI ACQUISTO DA PARTE DEL CONDUTTORE**

	<b>Imposte Indirette</b>	<b>Imposte dirette</b>
<b>Concedente / proprietario "privato" (non soggetto I.V.A.)</b>	In caso di mancato esercizio del diritto di acquisto non si fa luogo alla restituzione dell'imposta di registro del 3% applicata in relazione alla componente del canone imputabile a corrispettivo, anche nel caso in cui il concedente proceda alla restituzione di tale componente. Si applica in sostanza la stessa disciplina applicabile agli acconti pagati in occasione della stipula di un preliminare al quale non faccia seguito il contratto definitivo (Circolare Agenzia delle Entrate n. 37 del 10 giugno 1986)	Se il conduttore non esercita il diritto di acquisto e se è prevista la restituzione al conduttore dell'intera componente del canone imputabile a corrispettivo, per il concedente non emerge alcun ricavo o plusvalenza rilevante ai fini della determinazione del reddito. Se invece è prevista la restituzione al conduttore solo di parte della componente del canone imputabile a corrispettivo, la restante parte, ossia la parte che viene trattenuta dal concedente, assume, per quest'ultimo, rilevanza reddituale costituendo la stessa un reddito diverso ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. l) del TUIR - D.P.R. 22.12.1986 n. 917 (derivante dall'assunzione di obblighi di permettere) come tale imponibile.
<b>Concedente / proprietario che agisce nell'esercizio di impresa (soggetto I.V.A.)</b>	In caso di mancato esercizio del diritto di acquisto da parte del conduttore, e di conseguente restituzione allo stesso di parte della componente dei canoni imputabile a corrispettivo, il concedente è tenuto all'emissione di una nota di variazione ex art. 26, comma 2, D.P.R. 633/1972. La nota di variazione deve essere emessa sia per la parte della componente di canone imputabile a corrispettivo che viene restituita che per la parte di detta componente che viene trattenuta dal concedente. Quest'ultima parte assume, peraltro, la natura di corrispettivo per l'esercizio del diritto riconosciuto al conduttore e deve essere assoggettata ad IVA con aliquota ordinaria (22%) e secondo le regole ordinarie previste per le prestazioni di servizi (art. 3 D.P.R. 633/1972).	Se il conduttore non esercita il diritto di acquisto il trasferimento della proprietà del bene non si perfeziona e, se è prevista la restituzione al conduttore dell'intera componente del canone imputabile a corrispettivo, per il concedente non emerge alcun ricavo o plusvalenza rilevante ai fini della determinazione del reddito di impresa. Se invece è prevista la restituzione al conduttore solo di parte della componente del canone imputabile a corrispettivo, la restante parte, ossia la parte che viene trattenuta dal concedente, assume, per quest'ultimo, rilevanza reddituale costituendo la stessa un componente positivo del reddito.

### **RISOLUZIONE PER INADEMPIMENTO**

	<b>Imposte Indirette</b>	<b>Imposte dirette</b>
--	--------------------------	------------------------



<p><b>Concedente / proprietario "privato" (non soggetto I.V.A.)</b></p>	<p>In caso di risoluzione del contratto ai sensi dell'art. 23, comma 5, D.L. 133/2014, non si fa luogo alla restituzione dell'imposta di registro del 3% applicata in relazione alla componente del canone imputabile a corrispettivo, anche nel caso in cui il concedente proceda alla restituzione di tale componente. Si applica in sostanza la stessa disciplina applicabile agli acconti pagati in occasione della stipula di un preliminare al quale non faccia seguito il contratto definitivo (Circolare Agenzia delle Entrate n. 37 del 10 giugno 1986).</p>	<p>In caso di risoluzione per inadempimento del conduttore, <i>il concedente acquisisce interamente i canoni a titolo di indennità se non è stato diversamente convenuto nel contratto (art. 23, comma 5, D.L. 133/2014).</i></p> <p>In questo caso le quote dei canoni imputabili a corrispettivo e che vengono trattenute dal concedente assumono, per quest'ultimo, rilevanza reddituale, costituendo le stesse un reddito diverso ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. I) del TUIR - D.P.R. 22.12.1986 n. 917 (derivante dall'assunzione di obblighi di permettere) come tale imponibile.</p>
<p><b>Concedente / proprietario che agisce nell'esercizio di impresa (soggetto I.V.A.)</b></p>	<p><b>i) risoluzione per inadempimento del concedente:</b> <i>lo stesso deve restituire al conduttore la componente dei canoni imputabile al corrispettivo, maggiorata degli interessi legali (art. 23, comma 5, D.L. 133/2014).</i> In questo caso il concedente provvede all'emissione di una nota di variazione ex art. 26, comma 2, D.P.R. 633/1972 a favore del conduttore degli importi restituiti.</p> <p><b>ii) risoluzione per inadempimento del conduttore:</b> <i>il concedente acquisisce interamente i canoni a titolo di indennità se non è stato diversamente convenuto nel contratto (art. 23, comma 5, D.L. 133/2014).</i> In questo caso i canoni trattenuti (per la componente imputabile a corrispettivo) perdono la natura di acconto sul prezzo per assumere quella di penalità; conseguentemente il concedente dovrà emettere una nota di variazione ex art. 26, comma 2, D.P.R. 633/1972 a rettifica del regime impositivo originariamente applicato a dette somme, per annotarle contestualmente come importi esclusi dal campo di applicazione dell'IVA a sensi dell'art. 15 D.P.R. 633/1972.</p>	<p><b>i) risoluzione per inadempimento del concedente:</b> <i>lo stesso deve restituire al conduttore la componente dei canoni imputabile al corrispettivo, maggiorata degli interessi legali (art. 23, comma 5, D.L. 133/2014).</i> In questo caso il trasferimento della proprietà del bene non si perfeziona e per il concedente non emerge alcun ricavo o plusvalenza rilevante ai fini della determinazione del reddito di impresa. Per il concedente, invece, assumono rilevanza, quale componente negativo di determinazione del reddito, gli interessi passivi che deve pagare al conduttore.</p> <p><b>ii) risoluzione per inadempimento del conduttore:</b> <i>il concedente acquisisce interamente i canoni a titolo di indennità se non è stato diversamente convenuto nel contratto (art. 23, comma 5, D.L. 133/2014).</i> In questo caso per il concedente assume rilevanza reddituale, costituendo un componente positivo del reddito, la componente del canone imputabile a corrispettivo che il concedente stesso ha diritto di trattenere a titolo di indennità.</p>