

## La registrazione dei contratti di locazione in corso alla data del 4.7.2006

di Carlo Corradin<sup>1</sup>

Il DL 4.7.2006 n. 223, conv. L. 4.8.2006 n. 248 (c.d. "manovra Prodi"), ha riformato il regime di imposizione indiretta gravante su locazioni e *leasing* immobiliari.

A seguito di tale riforma, le locazioni e i *leasing* di immobili che, nel regime previgente, scontavano l'IVA e andavano soggetti a registrazione solo in caso d'uso, con applicazione dell'imposta in misura fissa, scontano ora l'imposta di registro in misura proporzionale e vanno soggetti all'obbligo di registrazione in termine fisso, anche qualora, per obbligo o per opzione, continui a trovare applicazione l'IVA.

Per tali contratti di locazione e *leasing* immobiliare in corso alla data del 4.7.2006, l'art. 35 co. 10-*quinquies* del DL 223/2006, conv. L. 248/2006, ha demandato ad un apposito provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, da emanare entro il 15.9.2006, la definizione delle modalità e dei termini per ottemperare agli obblighi sopravvenuti in materia di registrazione e di versamento dell'imposta di registro. Il provvedimento, emanato in data 14.9.2006, viene esaminato nei suoi contenuti.

### indice

#### 1 PREMESSA

#### 2 FATTISPECIE INTERESSATE DALL'ADEMPIMENTO

##### 2.1 *Fabbricati abitativi*

###### 2.1.1 Il nuovo regime delle locazioni (*leasing*) aventi ad oggetto fabbricati abitativi

###### 2.1.2 Fattispecie interessate dall'obbligo di registrazione

##### 2.2 *Fabbricati strumentali*

###### 2.2.1 Il nuovo regime delle locazioni (*leasing*) aventi ad oggetto fabbricati strumentali

*IVA*

*Imposta di registro*

###### 2.2.2 Fattispecie interessate dall'obbligo di registrazione

###### 2.2.3 Contratti stipulati tra il 4.7.2006 e l'11.8.2006

#### 3 LA REGISTRAZIONE EX PROVVEDIMENTO DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE 14.9.2006

##### 3.1 *Soggetti obbligati all'adempimento*

###### 3.1.1 Esercizio dell'opzione

###### 3.1.2 Opportunità dell'adesione del conduttore alla scelta opera dal locatore

*Fac simile di adesione del conduttore*

##### 3.2 *Modalità di registrazione e di pagamento delle imposte*

###### 3.2.1 Registrazione telematica diretta o tramite intermediario

*Insussistenza dell'obbligo di allegare il contratto alla dichiarazione per la registrazione*

*Tabella dei codici da utilizzare per la registrazione*

*Ricevute di avvenuta registrazione*

*Consegna delle ricevute alla parte contraente*

*Obbligo di conservazione dei contratti e delle ricevute*

###### 3.2.2 Pagamento telematico

###### 3.2.3 Facoltà di avvalersi delle modalità ordinarie di registrazione

<sup>1</sup> c.corradin@eutekne.it

### 3.3 Determinazione delle imposte dovute

#### 3.3.1 Esempio di calcolo

*Versamento dell'imposta in un'unica soluzione (intera durata residua)*

#### 3.3.2 Corrispettivo determinato solo in parte (es. *leasing* a canone indicizzato)

#### 3.3.3 Imposta di bollo

*Leasing immobiliari*

### 3.4 Termine per la registrazione e il pagamento delle imposte

### 3.5 Sanzioni per l'omessa registrazione

#### normativa

DL 4.7.2006 n. 223

L. 4.8.2006 n. 248<sup>2</sup>

Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 14.9.2006<sup>3</sup>

#### prassi

circolare dell'Agenzia delle Entrate 4.8.2006 n. 27

#### dottrina

Portale R., Tosoni G.P. "Immobili e Iva, scelta a novembre", *Il Sole - 24 Ore*, 16.9.2006, p. 24

Portale R., Tosoni G.P. "Iva e immobili prenotano un chiarimento legislativo", *Il Sole - 24 Ore*, 5.10.2006, p. 31.

Portale R., Tosoni G.P. "Per l'immobile d'impresa l'opzione Iva è online", *Il Sole - 24 Ore*, 19.9.2006, p. 29

Ricca F. "Opzione Iva per i beni strumentali, convenienza retroattiva da verificare", *Italia Oggi*, 6.10.2006, p. 31

## 1 PREMESSA

L'art. 35, commi da 8 a 10-*sexies* del DL 4.7.2006 n. 223, conv. L. 4.8.2006 n. 248, ha profondamente innovato la disciplina dell'imposizione indiretta gravante, tra l'altro:

- sulle locazioni di immobili soggette ad IVA;
- sui *leasing* immobiliari.

Rispetto a tali operazioni, il tratto saliente della riforma consiste nella rimodulazione del rapporto di alternatività tra IVA ed imposta di registro proporzionale. Tale rimodulazione:

- è stata attuata tramite:
  - l'ampliamento delle fattispecie di locazioni e *leasing* immobiliari esenti da IVA (a tal fine, è stato riformulato l'art. 10 n. 8 del DPR 633/72, con inserimento del nuovo n. 8-*ter*);
  - la deroga al principio di alternatività tra IVA ed imposta di registro proporzionale, prevista rispetto alle locazioni ed ai *leasing* aventi ad oggetto immobili strumentali, che consente il contemporaneo assoggettamento di tali operazioni all'IVA ed all'imposta di registro proporzionale dell'1% (a tal fine, è stato integrato l'art. 40 del DPR 26.4.86 n. 131)<sup>4</sup>;
- ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, comporta l'obbligo:
  - di provvedere alla registrazione del contratto in termine fisso (anziché, come in passato avveniva per i contratti soggetti ad IVA, solo in caso d'uso);
  - di versare l'imposta di registro in misura proporzionale, con aliquota pari, rispettivamente:
    - al 2% per gli immobili abitativi;
    - all'1% per gli immobili strumentali;

(anziché, come in passato avveniva per i contratti soggetti ad IVA, nella misura fissa di euro 168,00).

Il mutamento del regime si riflette non soltanto sui contratti di locazione e *leasing* immobiliare di nuova stipulazione, bensì anche su quelli già in corso di esecuzione al 4.7.2006 (data di entrata in vigore del DL 223/2006).

<sup>2</sup> Pubblicata sul S.O. n. 183 alla G.U. 11.8.2006 n. 186.

<sup>3</sup> Pubblicato sulla G.U. 21.9.2006 n. 220.

<sup>4</sup> Secondo quanto statuito dalla nuova lettera a-*bis*) inserita nell'art. 5 co. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 26.4.86 n. 131.

In particolare, rispetto a questi ultimi, l'art. 35 co. 10-*quinquies* del DL 223/2006, conv. L. 248/2006, ha stabilito l'obbligo di provvedere alla registrazione ed al versamento dell'imposta di registro proporzionale entro i termini e con le modalità statuite da apposito provvedimento dell'Agenzia delle Entrate da emanarsi entro il 15.9.2006.

In estrema sintesi, detto provvedimento, emanato dal direttore dell'Agenzia delle Entrate in data 14.9.2006, prevede l'obbligo di effettuare la registrazione dei contratti di locazione e *leasing* immobiliare in corso al 4.7.2006, che, in quanto soggetti ad IVA prima della riforma, non costituivano oggetto di obbligo di registrazione che in caso d'uso:

- nel corso del mese di novembre 2006;
- per via telematica.

Di seguito, tale provvedimento viene esaminato nei suoi contenuti specifici.

## 2 FATTISPECIE INTERESSATE DALL'ADEMPIMENTO

Prima di procedere, si ritiene opportuno delineare brevemente l'ambito oggettivo di applicazione della registrazione disciplinata dal Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 14.9.2006, individuando le operazioni di locazione e *leasing* immobiliare interessate ed esaminando a tal fine distintamente i fabbricati abitativi e quelli strumentali.

### 2.1 FABBRICATI ABITATIVI

#### 2.1.1 Il nuovo regime delle locazioni (*leasing*) aventi ad oggetto fabbricati abitativi

Per quanto concerne le operazioni di locazione e *leasing* poste in essere da soggetti passivi IVA ed aventi ad oggetto fabbricati abitativi<sup>5</sup>, la riforma operata dal DL 223/2006, conv. L. 248/2006 (art. 35 commi da 8 a 10-sexies), ha determinato:

- ai fini dell'IVA, il passaggio dal regime di applicazione dell'imposta a quello di esenzione;
- ai fini dell'imposta di registro, l'insorgenza dell'obbligo:
  - di registrare il contratto in termine fisso (e non in caso d'uso);
  - di applicare l'imposta in misura proporzionale, con aliquota pari al 2% (e non in misura fissa).

#### 2.1.2 Fattispecie interessate dall'obbligo di registrazione

A seguito della riforma, è sorto pertanto l'obbligo di applicare l'imposta di registro proporzionale alle seguenti operazioni, prima soggette ad IVA:

- locazioni di fabbricati abitativi poste in essere dalle imprese che li hanno costruiti per la vendita;
- *leasing* di fabbricati abitativi.

Ai sensi dell'art. 35 co. 10-*quinquies* del DL 223/2006, per tali operazioni, se in corso alla data del 4.7.2006, occorre presentare l'apposita dichiarazione per la registrazione e versare la relativa imposta di registro con le modalità ed entro i termini definiti dal Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 14.9.2006.

Al contrario, l'obbligo non si configura per i contratti di locazione aventi ad oggetto immobili abitativi posti in essere da soggetti passivi IVA diversi dall'impresa costruttrice. Tali operazioni, infatti, già nel regime previgente alla riforma:

- erano esenti dall'IVA ai sensi dell'art. 10 n. 8) del DPR 633/72;
- scontavano l'imposta di registro in misura proporzionale (con aliquota pari al 2%);
- andavano soggette a registrazione in termine fisso (entro il trentesimo giorno successivo alla data di stipulazione del relativo contratto).

### 2.2 FABBRICATI STRUMENTALI

#### 2.2.1 Il nuovo regime delle locazioni (*leasing*) aventi ad oggetto fabbricati strumentali

Per quanto invece riguarda le operazioni aventi ad oggetto immobili strumentali<sup>6</sup>, la riforma del DL 223/2006, ha determinato effetti sia ai fini IVA che ai fini dell'imposta di registro.

<sup>5</sup> Per tali intendendosi, come chiarito in premessa dalla stessa circolare dell'Agenzia delle Entrate 4.8.2006 n. 27, le unità immobiliari urbane classificate o classificabili nelle categorie del gruppo A, eccetto gli A/10.

## IVA

Ai fini dell'IVA, la nuova disciplina comporta il passaggio dal regime di applicazione dell'imposta a quello di esenzione. Tuttavia, il regime di esenzione da IVA, per le locazioni (*leasing*) di immobili strumentali, conosce un duplice ordine di eccezioni:

- sotto un primo profilo, l'IVA continua a trovare applicazione, per obbligo di legge (e non su opzione degli interessati), allorché in veste di conduttore:
  - non figuri un soggetto passivo IVA<sup>7</sup>;
  - ovvero figuri un soggetto passivo IVA che presenti una percentuale di detraibilità (*pro rata*) dell'IVA assolta a monte non superiore al 25%<sup>8</sup>.
 In tal caso, come detto, l'applicazione dell'IVA è tassativa (e non opzionale);
- sotto altro profilo, anche quando in veste di conduttore figuri un soggetto passivo IVA con percentuale di detraibilità (*pro rata*) dell'IVA assolta a monte superiore al 25% (es. impresa manifatturiera o commerciale), è consentito al locatore di optare per l'applicazione dell'IVA, fornendone espressa indicazione in contratto.

## Imposta di registro

Ai fini dell'imposta di registro, la nuova disciplina comporta:

- l'insorgenza dell'obbligo di registrazione del contratto in termine fisso (e non in caso d'uso);
- l'applicazione dell'imposta in misura proporzionale, con aliquota pari all'1% (e non in misura fissa).

### 2.2.2 Fattispecie interessate dall'obbligo di registrazione

A seguito della riforma, è sorto l'obbligo di applicare l'imposta di registro proporzionale alle seguenti operazioni, se effettuate dal lato attivo da soggetti passivi IVA:

- locazioni di fabbricati strumentali, ancorché assoggettate ad IVA, per obbligo o per opzione;
- *leasing* di fabbricati strumentali, ancorché assoggettati ad IVA, per obbligo o per opzione.

Ai sensi dell'art. 35 co. 10-*quinquies* del DL 223/2006, per tali operazioni, se in corso alla data del 4.7.2006, occorre presentare l'apposita dichiarazione per la registrazione e versare la relativa imposta di registro con le modalità ed entro i termini definiti dal Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 14.9.2006.

L'obbligo di registrazione si configura anche per le operazioni di locazione e *leasing* di immobili strumentali oggetto di contratti in corso alla data del 4.7.2006, cui l'IVA continui ad applicarsi per obbligo o per opzione.

In questo secondo caso, anzi, la registrazione costituisce proprio la sede individuata dalla legge per l'esercizio dell'opzione per l'applicazione dell'IVA prevista dall'art. 10 co. 1 n. 8) del DPR 633/72. L'esercizio dell'opzione evita in tal modo il passaggio dell'operazione al regime di esenzione e l'insorgenza dell'obbligo, in capo al locatore, di rettificare *ex art. 19bis2* del DPR 633/72 l'IVA detratta a monte in relazione all'acquisto (costruzione) del fabbricato<sup>9</sup>.

### 2.2.3 Contratti stipulati tra il 4.7.2006 e l'11.8.2006

Come rilevato dalla circolare Assonime 3.8.2006 n. 36 (§ 1.2), la riforma nulla dispone per i contratti di locazione e di *leasing* stipulati e registrati nel periodo compreso tra il 4.7.2006 e l'11.8.2006, vale a dire nel periodo di vigenza del DL 223/2006, nella versione anteriore alle modifiche apportate in sede di conversione.

<sup>6</sup> Per tali intendendosi, come chiarito in premessa dalla stessa circolare dell'Agenzia delle Entrate 4.8.2006 n. 27, le unità immobiliari urbane a destinazione non abitativa (censite in catasto o classificabili nelle categorie dei gruppi B, C, D, E, nonché nella categoria A/10).

<sup>7</sup> Tale ipotesi ricorre ad esempio qualora il conduttore sia un privato, una società semplice, un soggetto non residente privo di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, un ente non commerciale che detiene l'immobile in locazione per l'esercizio dell'attività istituzionale non commerciale.

<sup>8</sup> Tale ipotesi può configurarsi qualora in veste di conduttore figuri, ad esempio, un istituto di credito, un'impresa di assicurazione, o un medico.

<sup>9</sup> Ai sensi dell'art. 35 co. 9 del DL 223/2006, inserito in sede di conversione (L. 248/2006), infatti, "*per i beni immobili strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, la (...) rettifica della detrazione dell'imposta si effettua esclusivamente se nel primo atto stipulato successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto non viene esercitata l'opzione per la imposizione prevista dall'art. 10 co. 1 nn. 8) e 8-ter) del DPR 26.10.72 n. 633*". Per i contratti in corso alla data del 4.7.2006, tale primo atto consisterà, nella maggior parte delle ipotesi, nella dichiarazione per la registrazione in commento, disciplinata dal provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 14.9.2006.

Secondo Assonime, anche per tali contratti si dovrebbe consentire ai locatori di esercitare l'opzione per il regime di imponibilità IVA, presentando la dichiarazione per la registrazione, con effetto retroattivo.

A ben vedere, tuttavia, si tratta di contratti non ancora in corso alla data del 4.7.2006, per i quali ad oggi sembra pertanto preclusa la possibilità della dichiarazione per la registrazione di cui all'art. 35 co. 10-*quinquies* del DL 223/2006.

D'altro canto, in tali contratti non è stato possibile esercitare l'opzione per l'imponibilità IVA.

Al riguardo, la stampa specializzata<sup>10</sup> riferisce della possibilità che venga emanata a breve una disposizione di legge volta ad estendere rispetto alle operazioni effettuate tra il 4.7.2006 e l'11.8.2006 (es. locazioni e *leasing* stipulati nello stesso periodo) la facoltà di esercitare l'opzione per l'applicazione dell'IVA, facendo peraltro retroagire gli effetti dell'opzione alla data del 4.7.2006<sup>11</sup>.

Qualora dovesse essere attuata la soluzione legislativa riferita, anche per tali contratti dovrebbero plausibilmente aprirsi le porte per la registrazione, con eventuale esercizio dell'opzione, secondo le modalità e nei termini definiti dal Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 14.9.2006.

### 3 LA REGISTRAZIONE EX PROVVEDIMENTO DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE 14.9.2006

#### 3.1 SOGGETTI OBBLIGATI ALL'ADEMPIMENTO

Giusta il disposto dell'art. 35 co. 10-*quinquies* del DL 223/2006, i soggetti obbligati alla registrazione sono "le parti" del contratto, ovvero – indistintamente – il locatore e il conduttore, per i quali vige la solidarietà passiva in caso di mancata registrazione del contratto e/o mancato versamento dell'imposta.

Alcuni approfondimenti si rendono tuttavia necessari circa l'ipotesi in cui nella dichiarazione per la registrazione debba essere esercitata l'opzione per l'applicazione dell'IVA prevista dall'art. 10 n. 8) del DPR 633/72.

##### 3.1.1 Esercizio dell'opzione

L'art. 35 co. 10-*quinquies* del DL 223/2006, conv. L. 248/2006, ha statuito che, per i contratti in corso al 4.7.2006, l'esercizio dell'opzione per l'applicazione dell'IVA deve avvenire nella dichiarazione per la registrazione.

Il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 14.9.2006 ha poi precisato che l'esercizio dell'opzione avviene indicando quale codice identificativo dell'oggetto della locazione:

- il codice "6" (*leasing* di immobili strumentali),
- ovvero il codice "10" (locazione di immobili strumentali).

Si noti che, ai sensi dell'art. 10 n. 8) del DPR 633/72, l'opzione per l'applicazione dell'IVA, ove possibile, deve essere espressa necessariamente dal locatore, per cui è opportuno che la dichiarazione per la registrazione del contratto in corso alla data del 4.7.2006 venga in tal caso effettuata dal locatore stesso, e non dal conduttore<sup>12</sup>.

##### 3.1.2 Opportunità dell'adesione del conduttore alla scelta opera dal locatore

Circa l'esercizio dell'opzione, si è rilevato in dottrina<sup>13</sup> che, pur essendo il locatore il soggetto cui compete la scelta se esercitare o meno l'opzione, è pur vero che il locatario, con la sottoscrizione del contratto, aderisce alla scelta operata dal locatore. Tale osservazione si riferisce all'ipotesi in cui l'opzione venga esercitata in occasione della stipula del contratto.

Per i rapporti locativi in corso al 4.7.2006, l'adesione del conduttore alla scelta operata dal locatore non può evidenziarsi in contratto, atteso che quest'ultimo è stato stipulato anteriormente alla riforma, allorché la locazione di immobili strumentali andava sistematicamente soggetta ad IVA.

L'esercizio dell'opzione per l'applicazione dell'IVA attuato dal locatore, se imposto o non condiviso dal conduttore, rischia di sollevare problemi sul piano civilistico, a meno che il contratto non contenga chiare disposizioni in merito agli obblighi, agli oneri e alle facoltà assunti dalle parti in caso di eventuali modifiche intervenute nella normativa fiscale (pattuzioni simili sono forse più frequenti a riscontrarsi nei contratti di *leasing* piuttosto che in quelli di locazione)<sup>14</sup>.

<sup>10</sup> Portale R., Tosoni G.P. "Iva e immobili prenotano un chiarimento legislativo", *Il Sole - 24 Ore*, 5.10.2006, p. 31. Ricca F. "Opzione Iva per i beni strumentali, convenienza retroattiva da verificare", *Italia Oggi*, 6.10.2006, p. 31.

<sup>11</sup> La disponibilità a trovare una soluzione legislativa al problema dei contratti stipulati tra il 4.7.2006 e l'11.8.2006 è stata dichiarata da esponenti dell'Esecutivo in risposta ad un'interrogazione parlamentare.

<sup>12</sup> In tal senso, cfr. Portale R., Tosoni G.P. "Immobili e Iva, scelta a novembre", *Il Sole - 24 Ore*, 16.9.2006, p. 24.

<sup>13</sup> Cfr. la circolare Assonime 3.8.2006 n. 36 (§ 1.1).

<sup>14</sup> La presenza di pattuzioni in materia potrebbe valere anche ad individuare la parte (locatore o conduttore) cui imputare l'onere dell'imposta di registro proporzionale, pari all'1% per le locazioni (*leasing*) aventi ad oggetto immobili strumentali. In assenza

È infatti evidente che la scelta del locatore è foriera di conseguenze rilevanti, almeno sotto il profilo finanziario, anche per il conduttore (che a seconda dei suoi esiti sarà tenuto o meno al versamento dell'IVA addebitatagli a titolo di rivalsa, in misura pari al 20% del canone).

In tal senso, il passaggio dal regime di applicazione dell'IVA a quello di esenzione potrebbe ingenerare aspettative di "risparmio" in capo al conduttore, apprezzabile per lo meno sul piano finanziario (in termini di mancato anticipo dell'IVA addebitatagli a titolo di rivalsa), e passibile di tradursi in autentico risparmio fiscale se e nella misura in cui il suo *pro rata* di detraibilità dell'IVA assolta a monte risulti inferiore al 100%.

Se poi si considera che l'esercizio dell'opzione risulta consentita al locatore qualora semplicemente il conduttore dell'immobile strumentale abbia un *pro rata* di detraibilità superiore al 25%, si percepisce come il danno potenziale patito dal conduttore in caso di esercizio dell'opzione, legato alla corresponsione dell'IVA addebitatagli a titolo di rivalsa ma indetraibile a causa di un *pro rata* "ridotto", possa risultare anche significativo, giungendo ad un massimo teorico del 74%.

### Fac simile di adesione del conduttore

In conclusione, al fine di evitare che una scelta legittima sul piano fiscale possa dare adito a richieste risarcitorie o di indennizzo sotto il profilo civilistico, potrebbe risultare conveniente per il locatore procurarsi il previo assenso del conduttore all'esercizio dell'opzione per l'applicazione dell'IVA.

Con l'occasione, il locatore potrebbe richiedere al conduttore di attestare da subito la sussistenza delle condizioni che legittimano l'esercizio dell'opzione (in particolare, la soggettività ad IVA con *pro rata* di detraibilità dell'IVA assolta a monte superiore al 25%)<sup>15</sup>.

Di seguito si riporta un *fac-simile*, recante la dichiarazione di assenso resa dal conduttore al locatore.

Conduttore	Spett.le Locatore
<b>Oggetto:</b> contratto di locazione Locatore/Conduttore stipulato in data .....	
Con riferimento al contratto in oggetto, confermando quanto già anticipato verbalmente, siamo a comunicarvi che la nostra società/ditta/ente:	
<input type="checkbox"/> è soggetta ad IVA, con percentuale di detraibilità dell'IVA assolta a monte sugli acquisti superiore al 25%; <input type="checkbox"/> è soggetta ad IVA, con percentuale di detraibilità dell'IVA assolta a monte sugli acquisti non superiore al 25%; <input type="checkbox"/> non è soggetta ad IVA.	
Qualora la nostra posizione soggettiva dovesse subire modificazioni, sarà nostra cura ed onere darvene tempestiva comunicazione.	
Diamo altresì atto di essere stati da voi edotti circa la vostra intenzione di:	
<input type="checkbox"/> optare per l'applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 10 n. 8) del DPR 633/72; <input type="checkbox"/> non optare per l'applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 10 n. 8) del DPR 633/72.	
Atteso che, ricorrendone i requisiti di legge,	
<input type="checkbox"/> siete tenuti all'applicazione dell'IVA sui canoni di locazione, unitamente all'imposta di registro nella misura del 2% ovvero 1%; <input type="checkbox"/> è vostra facoltà optare per l'applicazione dell'IVA, unitamente all'imposta di registro nella misura dell'1%,	
la presente al fine di confermarvi il nostro impegno irrevocabile a corrispondervi ogni predetto onere tributario per la quota di nostra spettanza, quantificata in misura pari al 100% dell'IVA addebitatoci e al 50% (ovvero diversa misura percentuale) dell'imposta di registro da voi versata.	

di pattuizioni, la soluzione più plausibile dovrebbe consistere nell'imputazione del 50% di tale onere a ciascuna delle parti, in ossequio alla prassi già diffusasi in passato per le locazioni di immobili abitativi.

<sup>15</sup> La soluzione pare conforme anche ai chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la circolare 4.8.2006 n. 27 (§ 2.1). Si ricorda che in quella sede è stato precisato che: il *pro rata* del conduttore che determina il regime fiscale della locazione coincide a titolo provvisorio con il *pro rata* dell'anno precedente; "qualora non sia possibile fare riferimento alla percentuale di detraibilità spettante nel periodo d'imposta precedente (perché ad esempio l'attività è stata iniziata nell'anno in cui è stato acquistato l'immobile) dovrà farsi riferimento ad una percentuale di detrazione calcolata in via presuntiva"; "per consentire la corretta applicazione della norma, nell'atto deve essere riportata menzione della dichiarazione con cui il cessionario comunica al cedente se la propria percentuale di detraibilità superi o meno il 25%".

Ove prescritto dalla legge e comunque su vostra richiesta, ci obblighiamo sin d'ora a replicare il contenuto della presente dichiarazione nelle forme opportune.

Distinti saluti

Li, .....

Il Conduttore .....

### 3.2 MODALITÀ DI REGISTRAZIONE E DI PAGAMENTO DELLE IMPOSTE

#### 3.2.1 Registrazione telematica diretta o tramite intermediario

Fatta salva l'eccezione illustrata in seguito (§ 3.2.3), il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 14.9.2006 statuisce che per i rapporti di locazione e *leasing* immobiliare in corso al 4.7.2006 e soggetti ad IVA secondo le disposizioni vigenti fino a tale data,

- la presentazione della dichiarazione per la registrazione,
- nonché l'eventuale opzione per l'applicazione dell'IVA operata ai sensi dell'art. 10 n. 8) del DPR 633/72,

devono avvenire per via telematica, applicando la medesima procedura stabilita dagli artt. da 14 a 24 del DM 31.7.98 per la registrazione telematica dei contratti di locazione e di affitto.

In altri termini, la registrazione avviene in tal caso:

- direttamente, con trasmissione effettuata dal contribuente (conduttore o locatore)<sup>16</sup> attraverso lo stesso servizio telematico utilizzato per le imposte dirette (Entratel o Uniconline);
- tramite uno dei seguenti intermediari<sup>17</sup>:
  - i soggetti abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni fiscali (dottori commercialisti, ragionieri, consulenti del lavoro, CAF, ecc.);
  - le organizzazioni della proprietà edilizia e dei conduttori maggiormente rappresentative, firmatarie delle convenzioni nazionali;
  - le agenzie di mediazione immobiliare, iscritte nei ruoli dei mediatori presso le Camere di commercio;
  - i soggetti, anche organizzati in forma associativa o federativa degli utenti, appositamente delegati e dotati di adeguata capacità tecnica, economica, finanziaria ed organizzativa;
  - le agenzie che svolgono, per conto dei propri clienti, attività di pratiche amministrative presso amministrazioni ed enti pubblici, purché titolari di licenza rilasciata ai sensi dell'art. 115 del R.D. 18.6.31 n. 773 (Testo unico delle leggi di pubblica sicurezza);
  - gli iscritti all'Albo dei geometri, anche riuniti in forma associativa.

Gli intermediari sono tenuti a rilasciare agli utenti, che hanno conferito loro l'incarico di registrazione telematica (art. 23 co. 2 del DM 31.7.98):

- la dichiarazione di impegno a provvedere alla registrazione ovvero alla esecuzione dei pagamenti dell'imposta;
- due copie delle ricevute attestanti la registrazione dei contratti e del pagamento delle imposte;
- una copia della ricevuta attestante il regolare addebito delle imposte sul conto corrente indicato.

#### **Insussistenza dell'obbligo di allegare il contratto alla dichiarazione per la registrazione**

Per espressa previsione del provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 14.9.2006 (punto 1.2), in caso di registrazione telematica non occorre allegare il testo del contratto: la registrazione avviene mediante la trasmissione telematica dei dati del contratto, da attuarsi nel periodo compreso tra l'1.11.2006 ed il 30.11.2006.

#### **Tabella dei codici da utilizzare per la registrazione**

L'Allegato 1 al Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 14.9.2006 ha integrato i codici utilizzati per identificare l'oggetto della locazione, introducendo le nuove fattispecie riportate nel seguente prospetto.

<sup>16</sup> Circa l'individuazione del soggetto tenuto a porre in essere l'adempimento, si rinvia alle considerazioni formulate in precedenza (§ 3.1).

<sup>17</sup> Si veda l'art. 15 del DM 31.7.98 e successive modifiche ed integrazioni.

Tipologia di contratto	Aliquota imposta di registro	Codice per la registrazione telematica
Locazione di fabbricato abitativo effettuato dal costruttore	2%	08
Leasing di immobile abitativo	2%	04
Locazione di immobili strumentali	1%	09
Locazione di immobili strumentali con l'esercizio dell'opzione per l'assoggettamento ad IVA	1%	10
Leasing di immobili strumentali	1%	05
Leasing di immobili strumentali con l'esercizio dell'opzione per l'assoggettamento ad IVA	1%	06
Leasing di altro tipo	In base all'oggetto	07

### Ricevute di avvenuta registrazione

La registrazione si considera effettuata il giorno in cui i dati sono correttamente ricevuti dall'Agenzia delle Entrate. Quest'ultima attesta la registrazione di ogni singolo contratto o denuncia mediante apposite ricevute, sulle quali sono indicati i dati trasmessi dall'utente o dall'intermediario e la data e gli estremi di registrazione, valide a tutti gli effetti di legge.

### Consegna delle ricevute alla parte contraente

Gli utenti devono consegnare alla parte contraente copia delle ricevute attestanti la registrazione dei contratti e il pagamento delle imposte.

### Obbligo di conservazione dei contratti e delle ricevute

Gli utenti devono conservare i contratti per dieci anni, unitamente alle ricevute di cui sopra, anche al fine di consentire i controlli da parte dell'Agenzia delle Entrate.

### 3.2.2 Pagamento telematico

Anche il pagamento delle imposte deve avvenire esclusivamente con le modalità telematiche, indicando, in alternativa:

- le coordinate del conto corrente del contribuente che ha effettuato direttamente la registrazione telematica del contratto, oppure che si avvale di un intermediario al quale, all'atto dell'incarico, ha formalmente dato consenso all'uso delle predette coordinate;
- le coordinate del conto corrente dell'intermediario che ha effettuato la trasmissione "on line" per conto del contribuente.

Il conto corrente deve essere aperto presso uno degli istituti di credito convenzionati con l'Agenzia delle Entrate.

### 3.2.3 Facoltà di avvalersi delle modalità ordinarie di registrazione

Il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 14.9.2006 stabilisce che le persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione e che non sono obbligate alla registrazione telematica possono assolvere gli obblighi riferiti chiedendo la registrazione del contratto con le modalità ordinarie.

Si ricorda che, ai sensi dell'art. 5 co. 3 del DPR 5.10.2001 n. 404, sono obbligati alla registrazione telematica dei contratti di locazione i soggetti in possesso di almeno cento unità immobiliari<sup>18</sup>.

<sup>18</sup> A ben vedere, il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 14.9.2006 (punto 1.4) si riferisce alle persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni e che non sono obbligate alla registrazione per via telematica ai sensi dell'art. 14 del DM 31.7.98. Tuttavia, la disposizione richiamata non definisce un criterio di individuazione dei soggetti obbligati alla registrazione telematica, ma si limita a definire "utenti dei servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate" i "soggetti di cui all'art. 10 del DPR 131/86, obbligati alla registrazione dei contratti di locazione o affitto di beni immobili e al pagamento delle imposte relative alla registrazione". Pertanto, si ritiene che il riferimento alle persone fisiche non agenti nell'esercizio di impresa, arte o professione e non obbligate alla registrazione dei contratti di locazione per via telematica si definisca solo in funzione dell'art. 5 co. 3 del DPR 404/2001, secondo il quale "i soggetti obbligati alla registrazione dei contratti di locazione in possesso di almeno cento unità immobiliari sono tenuti ad adottare la procedura di registrazione telematica degli stessi direttamente oppure tramite i soggetti delegati (...)".



Pertanto, la possibilità di utilizzare le modalità ordinarie per la registrazione, in luogo delle procedure telematiche di cui sopra, si applica esclusivamente ai soggetti che soddisfino tutte le seguenti condizioni:

- siano persone fisiche;
- non agiscano nell'esercizio di impresa, arte o professione;
- possiedano meno di cento unità immobiliari.

Trattandosi di contratti di locazioni (*leasing*) che, in base alla disciplina previgente alla riforma attuata dal DL 223/2006, scontavano l'IVA, deve escludersi la possibilità che in veste di locatore figuri un soggetto che non agisce nell'esercizio di impresa, arte o professione. Pertanto, come rilevato dall'Agenzia delle Entrate in sede di motivazione del provvedimento 14.9.2006, la facoltà di procedere alla registrazione secondo le modalità ordinarie può riguardare soltanto i conduttori (sempre che risultino in possesso dei requisiti anzidetti).

In caso di registrazione (e di pagamento delle relative imposte) con le modalità ordinarie, si ritiene che sussista l'obbligo di presentare all'ufficio una copia del contratto di locazione.

Le modalità ordinarie di registrazione, infatti, si basano sulla presentazione all'ufficio della seguente documentazione:

- contratto;
- modello di richiesta di registrazione (modello 69);
- modello F23 attestante l'avvenuto pagamento dell'imposta di registro.

### 3.3 DETERMINAZIONE DELLE IMPOSTE DOVUTE

L'imposta di registro è dovuta sul corrispettivo determinato per la durata residua del contratto e può essere pagata, in conformità a quanto previsto dall'art. 17 co. 3 del DPR 26.4.86 n. 131:

- in un'unica soluzione. In tal caso, come previsto dall'art. 5 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86, l'imposta dovuta si riduce di una percentuale della medesima, determinata moltiplicando la metà del tasso di interesse legale di cui all'art. 1284 c.c.<sup>19</sup> per il numero di annualità di durata residua del contratto; la riduzione compete a condizione che i contratti abbiano durata complessiva superiore a due anni e durata residua superiore a dodici mesi,
- ovvero annualmente, sull'ammontare relativo a ciascuna annualità che abbia scadenza successiva al 4.7.2006.

#### 3.3.1 Esempio di calcolo

Si ipotizza il caso di un contratto di locazione avente ad oggetto un immobile strumentale:

- stipulato in data 1.4.2004;
- in scadenza al 31.3.2010;
- recante un canone mensile contrattuale pari ad euro 1.000,00<sup>20</sup>.

#### **Versamento dell'imposta anno per anno**

Imposta di registro dovuta in sede di registrazione = euro 1.000,00 × 12 × n. giorni mancanti alla scadenza dell'annualità (dal 4.7.2006 al 31.3.2007) / 365 × 1 % = euro 12.000,00 × 271 / 365 × 0,01 = euro 89,10

#### **Versamento dell'imposta in un'unica soluzione (intera durata residua)**

In caso di registrazione con versamento in un'unica soluzione dell'imposta di registro dovuta per l'intera durata residua del contratto, compete uno sconto pari al 5%, computato moltiplicando la metà del tasso legale (2,5% / 2) per il numero di annualità residue (4). L'imposta dovuta per la registrazione è computata nel prospetto che segue.

Periodo di locazione	Base imponibile	Imposta annua	Sconto	Imposta dovuta
4.7.2006 - 31.3.2007		89,10	5 %	84,65
1.4.2007 - 31.3.2008	12.000	120,00	5 %	114,00

<sup>19</sup> Si ricorda che, a decorrere dall'1.1.2004, il tasso di interesse legale è pari al 2,5% (DM 1.12.2003, pubblicato sulla G.U. 10.12.2003 n. 286).

<sup>20</sup> Per semplicità non si tiene conto di eventuali rivalutazioni del canone legate alla variazione dell'indice ISTAT.

1.4.2008 - 31.3.2009	12.000	120,00	5 %	114,00
1.4.2009 - 31.3.2010	12.000	120,00	5 %	114,00
Totale imposta dovuta				426,65

### 3.3.2 Corrispettivo determinato solo in parte (es. *leasing* a canone indicizzato)

Se nel contratto è stabilito un corrispettivo determinato solo in parte, conformemente al disposto di cui all'art. 35 del DPR 131/86:

- l'imposta dovuta in relazione all'ammontare già determinato deve essere versata con le modalità telematiche indicate nel presente provvedimento;
- l'imposta dovuta per la restante parte (indeterminata) deve essere versata, sempre per via telematica, entro venti giorni dalla definitiva determinazione del corrispettivo, utilizzando il codice tributo 112T; il versamento integrativo tiene in tal caso luogo della "denuncia di eventi successivi alla registrazione" di cui all'art. 19 del DPR 131/86.

In caso di versamento dell'imposta in un'unica soluzione, computata sul corrispettivo dovuto per l'intera durata residua del contratto, la riduzione compete soltanto sull'ammontare determinato del corrispettivo relativo a tutte le annualità residue del contratto, ma non sull'ammontare non determinato di tale corrispettivo. L'imposta relativa all'ammontare non determinato del corrispettivo deve essere versata entro venti giorni dalla definitiva determinazione del corrispettivo stesso, come evidenziato in precedenza.

Per l'inserimento dei dati utili ai fini del computo dell'imposta dovuta per la registrazione, l'Allegato 1 al Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 14.9.2006 ha integrato le descrizioni dei dati definiti dall'allegato tecnico *bis e quater* al DM 31.7.98.

### 3.3.3 Imposta di bollo

Al riguardo, la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 6.6.2002 n. 175 ha precisato che:

- per i dati trasmessi in via telematica, non deve essere corrisposta l'imposta di bollo (combinato disposto dell'art. 20 co. 1 del DM 31.7.98 e del decreto dell'Agenzia del Territorio del 12.12.2001);
- tutti gli esemplari dei contratti sottoscritti dalle parti, compresi gli eventuali allegati, sono soggetti all'imposta di bollo.

Pertanto, in caso di registrazione telematica, l'imposta di bollo deve essere corrisposta per tutti gli esemplari dei contratti sottoscritti dalle parti, in misura pari a 14,62 euro per ogni foglio (4 facciate per un totale di 100 linee) o frazione.

### *Leasing immobiliari*

Come si evince dall'Allegato 1 al Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 14.9.2006, che ha integrato in tal senso il paragrafo "Imposta di bollo" dell'allegato tecnico *bis e quater* al DM 31.7.98, l'imposta di bollo dovuta per i contratti di *leasing* è pari ad euro 14,62, indipendentemente dal numero di esemplari e copie.

### 3.4 TERMINE PER LA REGISTRAZIONE E IL PAGAMENTO DELLE IMPOSTE

Ai sensi del punto 3.1 del provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 14.9.2006, le parti devono:

- registrare il contratto e pagare l'imposta di registro (e di bollo),
- esercitando altresì l'eventuale opzione per l'applicazione dell'IVA,

nel periodo compreso tra l'1.11.2006 ed il 30.11.2006.

### 3.5 SANZIONI PER L'OMESSA REGISTRAZIONE

L'omissione della registrazione e/o del versamento dell'imposta è punito con la sanzione amministrativa di cui all'art. 69 del DPR 131/86 (il minimo è stabilito nel 120% dell'imposta dovuta; il massimo nel 240% dell'imposta dovuta).

Resta da chiarire in che forma risulti esperibile l'eventuale ravvedimento operoso.