



Lunedì 20/11/2006

LOCAZIONI: REGIME FISCALE E ADEMPIMENTI

A cura di: AteneoWeb S.r.l.

tratto dal sito www.fiscooggi.it

Panoramica sulle modalità di registrazione dei contratti, di determinazione e versamento dell'imposta dovuta

Come noto, l'articolo 35 del decreto legge n. 223/2006, al comma 8, ha dettato una nuova disciplina in tema di locazioni di immobili, modificando il contenuto dell'articolo 10, comma 8, del Dpr n. 633/1972.

Con particolare riferimento ai fabbricati, per effetto della modifica normativa intervenuta, il trattamento ai fini Iva delle locazioni risulta differenziato in funzione della tipologia degli stessi: se strumentali o abitativi, operando la qualificazione sulla base della relativa classificazione catastale.

Viene, nello specifico, previsto che sono esenti da Iva le locazioni e gli affitti (unitamente alle relative cessioni, risoluzioni e proroghe) di:

- terreni e aziende agricole
- aree diverse da quelle destinate a parcheggi di veicoli, per le quali i piani urbanistici non prevedono la destinazione edificatoria
- fabbricati abitativi, comprese le pertinenze, le scorte e in genere i beni mobili destinati durevolmente al servizio degli immobili locati e affittati, eccezion fatta per le case di abitazione assegnate in godimento ai soci da cooperative edilizie e loro consorzi
- fabbricati strumentali, comprese le pertinenze, le scorte e in genere i beni mobili destinati durevolmente al servizio degli immobili locati e affittati, fatta eccezione per le locazioni:

 - effettuate nei confronti di soggetti passivi che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che danno diritto a una percentuale di detrazione non superiore al 25 per cento
 - poste in essere verso soggetti che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni
 - per le quali nel relativo atto il locatore abbia espresso l'opzione per l'imposizione ai fini Iva.

Il panorama della disciplina fiscale delle locazioni di immobili si completa con alcune novità introdotte in tema di imposta di registro. L'articolo 35, comma 10, del DL n. 223/2006 ha, infatti, modificato gli articoli 5 e 40 del Dpr n. 131/1986, disponendo, con riferimento ai contratti di locazione aventi per oggetto immobili strumentali per natura (ovvero quelli che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa



utilizzazione senza radicali trasformazioni, indipendentemente dall'utilizzo; in sostanza, quelli rientranti in una categoria catastale che ne qualifica l'uso per fini professionali, artistici o imprenditoriali, come avviene, a titolo esemplificativo, per gli uffici, appartenenti alla categoria catastale A/10, o per i capannoni industriali, rientranti nella categoria D/7), l'obbligo di registrazione in termine fisso e l'assoggettamento al pagamento dell'imposta di registro stabilita nella misura proporzionale dell'1 per cento; e ciò anche nell'ipotesi in cui i contratti in parola siano assoggettati all'imposta sul valore aggiunto. Il tutto nel caso in cui il locatore sia soggetto passivo Iva; diversamente, le locazioni aventi per oggetto tali immobili scontano l'imposta di registro nella misura proporzionale del 2 per cento.

Una norma ad hoc, rappresentata dal comma 10-quinquies del citato articolo 35, detta, infine, regole specifiche per i contratti di locazione assoggettati a Iva in base alle disposizioni in vigore prima del 4 luglio 2006 (data di entrata in vigore del DL n. 223) e in corso di esecuzione a tale data. Per tali contratti, è stato, in particolare, previsto che, ai fini del pagamento dell'imposta di registro dell'1 per cento, prevista dall'articolo 5, parte I della tariffa allegata al DPR n. 131/1986, le parti devono presentare un'apposita dichiarazione, seguendo le indicazioni successivamente fornite con l'apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 14 settembre 2006.

La registrazione

Sulla base di quanto disposto al punto 1 del provvedimento direttoriale, la registrazione dei contratti di locazione assoggettati a Iva nel periodo ante 4 luglio 2006, e in corso di esecuzione a tale ultima data, nonché il pagamento dell'imposta di registro per essi prevista, vanno eseguiti, entro il prossimo 30 novembre, per via telematica, indipendentemente dal numero di immobili posseduti, seguendo a tal fine le indicazioni contenute nel capo III del decreto dirigenziale del 31 luglio 1998, che, come noto, individua le modalità tecniche per la registrazione telematica dei contratti di locazione e di affitto e per l'esecuzione telematica dei pagamenti; nella stessa forma va esercitata l'opzione per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. In deroga a quanto previsto dall'articolo 20, primo comma, del richiamato decreto dirigenziale, nel caso in commento la registrazione può essere eseguita senza allegare il testo del contratto, indicando i soli dati relativi allo stesso.

Sul punto, può tornare utile riportare quanto sottolineato dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 33/E del 2006, ovvero la necessità di indicare, in sede di predisposizione dei file contenenti i dati del contratto, la data di decorrenza effettiva dello stesso e non quella del 4 luglio 2006.

L'adozione della procedura telematica non è richiesta per i contratti con riferimento ai quali la registrazione venga effettuata da conduttori persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professioni, eccezion fatta per i casi in cui i contribuenti siano in ogni caso obbligati alla registrazione telematica, come avviene quando possiedono almeno cento unità immobiliari.

L'imposta dovuta

Con riferimento alla determinazione dell'imposta di registro, il provvedimento direttoriale dispone che l'imposta è dovuta sul corrispettivo determinato per l'intera residua durata del contratto, a decorrere dal 4 luglio 2006.

In proposito, ai fini di una maggiore chiarezza, l'Agenzia delle entrate, con la richiamata circolare n. 33, ha avuto modo di precisare che la base imponibile va determinata non tenendo conto dei canoni maturati prima del 4 luglio; occorre, invece, considerare quelli imputabili al periodo che va dal 4 luglio fino alla scadenza del contratto, conteggiando come mensilità intera la frazione di mese pari o superiore a 15 giorni. Il versamento può essere eseguito, anziché annualmente, in un'unica soluzione, con conseguente diritto di beneficiare della riduzione prevista dall'articolo 5, nota I) della tariffa, parte prima, del DPR n. 131/1986, pari



alla metà del tasso d'interesse legale per ogni annualità, a condizione che la durata complessiva del contratto sia superiore a due anni e che quella residua sia superiore a 12 mesi.

Nell'ipotesi in cui il corrispettivo sia stato determinato soltanto in parte, le regole esposte operano con riferimento all'ammontare determinato; in base a quanto disposto dal provvedimento direttoriale del 14 settembre, l'imposta relativa alla restante parte va, invece, versata entro 20 giorni dalla definitiva determinazione.

Sul punto, sempre con la circolare n. 33/E, è stato precisato che l'imposta relativa alla parte indeterminata del corrispettivo va liquidata entro 20 giorni dalla scadenza annuale del contratto, momento in cui avviene la definitiva determinazione richiesta dal provvedimento. Per i contratti con corrispettivo composto da una quota quantificata in base all'andamento di particolari indici, pertanto, la liquidazione di tale quota indeterminata va effettuata con la cadenza annuale tipica dei contratti di locazione; ciò anche qualora il contratto stabilisca che le indicizzazioni vadano calcolate con periodicità diversa da quella annuale. Da ultimo, è il caso di puntualizzare che il più volte citato documento di prassi ha esplicitamente sposato l'orientamento già emerso in seguito a un'interrogazione parlamentare, in base al quale anche con riferimento ai contratti stipulati nel periodo intercorrente tra il 4 luglio e la data di entrata in vigore della legge di conversione del DI n. 223/2006, ovvero il 12 agosto 2006 (e in corso di esecuzione a tale ultima data), occorre procedere alla registrazione nei termini e secondo le modalità previste dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 14 settembre scorso.

Il tutto nell'ipotesi in cui tali contratti non siano già stati assoggettati a imposta proporzionale di registro; laddove ciò si fosse, invece, verificato, l'eventuale opzione per l'assoggettamento a Iva potrà essere effettuata tramite presentazione di un'apposita dichiarazione al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate.

Manuela Norcia