



**CONTRATTI DI LOCAZIONE DI BENI IMMOBILI
STIPULATI DA SOGGETTI IVA, IN CORSO AL 4 LUGLIO 2006.
OBBLIGO DI REGISTRAZIONE**

Documento n. 20 del 23 novembre 2006

NOTA OPERATIVA

1. Premessa

Il D.L. 4 luglio 2006, n. 223, conv. dalla legge 4 agosto 2006, n. 248¹ ha introdotto una nuova disciplina dell'imposizione indiretta sulla locazione di immobili da parte di soggetti IVA (imprenditori ed esercenti arti e professioni). La nuova disciplina prevede che la locazione di immobili, siano essi strumentali o ad uso abitativo, è di regola esente da IVA, salvo le eccezioni previste dalla legge. Per le stesse locazioni è stata di conseguenza modificata anche la disciplina dell'imposta di registro². L'applicazione dell'imposta di registro riguarda anche i contratti in corso alla data del 4 luglio 2006, finora da registrare solo in caso d'uso perché soggetti ad IVA. Tali contratti, ora diventati esenti da IVA, **vanno portati obbligatoriamente alla registrazione entro il 30 novembre prossimo.**

La presente nota operativa vuole illustrare gli adempimenti da eseguire per l'applicazione dell'imposta proporzionale di registro a detti contratti di locazione, anche finanziaria. Si è tenuto conto anche delle disposizioni emanate in argomento con il provvedimento del Direttore dall'Agenzia delle entrate del 14 settembre 2006³ e delle istruzioni emanate dalla stessa Agenzia con la circolare n. 33/E del 16 novembre 2006⁴.

Gli adempimenti illustrati riguardano solo i contratti stipulati da soggetti IVA. Non sono interessati a tali adempimenti i contratti stipulati da soggetti diversi (ad esempio privati non imprenditori, enti non commerciali, casse di previdenza, ecc.) che continuano ad essere assoggettati ad imposta

¹ Cfr. art. 35.

² Vedi la circolare della Fondazione Luca Pacioli n. 16 del 8 settembre 2006, consultabile sul sito *internet* della Fondazione all'indirizzo www.fondazioneluca Pacioli.it.

³ Concernente "Modalità e termini degli adempimenti e dei versamenti di cui all'art. 35, comma 10-quinques del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248" e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 220 del 21 settembre 2006.

⁴ Consultabile sul sito internet www.agenziaentrate.it.

di registro in misura proporzionale (2%) qualunque sia la destinazione del fabbricato.

2. IVA. Estensione del regime di esenzione per le locazioni di immobili

La disciplina IVA prevede che le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili costituiscono prestazioni di servizi imponibili, così come imponibili sono anche le operazioni di locazione finanziaria (art. 3 DPR n. 633/1972). Fino al 3 luglio 2006 erano invece esenti dall'imposta le sole locazioni non finanziarie e gli affitti di:

- terreni e aziende agricole;
- aree diverse da quelle destinate a parcheggio di veicoli, per le quali gli strumenti urbanistici non prevedano destinazione edificatoria;
- fabbricati, comprese le pertinenze, con alcune rilevanti eccezioni:
 - le locazioni di fabbricati strumentali per natura⁵;
 - e quelle di fabbricati destinati ad uso civile abitazione locati dalla imprese che li abbiano costruiti per la vendita.

Il D.L. n. 223 del 2006 ha ampliato l'ambito delle locazioni immobiliari esenti da IVA. Il regime vigente è quindi innovativo per i seguenti profili:

- tutte le locazioni di immobili a *destinazione abitativa* sono ora esenti da IVA⁶, comprese le locazioni

⁵ Fabbricati che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni. Rileva in proposito la classificazione catastale dei fabbricati (cfr. la Circolare Agenzia delle entrate n. 27/E del 4 agosto 2006, *Premessa*).

⁶ La stessa esenzione IVA si applica anche se, unitamente al fabbricato di tipo residenziale, sia concessa in locazione anche una pertinenza (box o cantina). In presenza di un unico atto, infatti, la locazione di un bene pertinenziale si configura come operazione accessoria rispetto alla locazione del bene principale e, pertanto, ai sensi dell'art. 12 DPR n.

- finanziarie e le locazioni poste in essere dalle imprese che hanno costruito gli immobili per la vendita⁷;
- anche le locazioni di *immobili strumentali*, comprese quelle finanziarie, sono esenti da IVA, con alcune eccezioni. Sono infatti imponibili:

- le locazioni effettuate nei confronti di soggetti che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni (privati, enti non commerciali, etc.);
- le locazioni effettuate nei confronti di soggetti passivi IVA che abbiano un *pro-rata* di detraibilità non superiore al 25% (banche, assicurazioni, medici, etc.)⁸;

633/1972, i relativi corrispettivi restano assoggettati al medesimo trattamento IVA. Il vincolo pertinenziale assume rilievo anche nella diversa ipotesi in cui la pertinenza sia costituita da un fabbricato abitativo ed il bene principale da un fabbricato strumentale. In tal caso la locazione va assoggettata unitariamente alla disciplina prescritta per le locazioni di fabbricati strumentali (cfr. circ. n. 33/E del 16 novembre 2006).

⁷ Restano, invece, soggette al regime di imponibilità IVA le assegnazioni in godimento di case di abitazione poste in essere da cooperative e loro consorzi, in quanto il D.L. n. 223/2006 non ha modificato il numero 26 della Tabella A, parte II, allegata al DPR n. 633/1972. Come precisato dalla circolare n. 33/E del 16 novembre 2006, la disposizione si riferisce all'assegnazione in godimento di case di abitazione ai soci delle cooperative, in quanto le assegnazioni in proprietà ai soci di cooperative diverse da quelle a proprietà indivisa, rilevano come cessioni di beni e scontano lo stesso regime delle cessioni di abitazioni da parte delle imprese costruttrici.

⁸ Il nuovo regime introdotto dal decreto-legge per le locazioni di immobili strumentali non interessa le locazioni rese nell'ambito di attività di carattere ausiliario, qualificate operazioni esenti da IVA ai sensi dell'art. 6 della legge n. 133 del 1999. Ai sensi di tale articolo sono esenti da IVA le prestazioni di servizi, rese nell'ambito di attività di carattere ausiliario, effettuate da società facenti parte di un gruppo bancario o di un gruppo assicurativo ovvero di un gruppo il cui volume di affari dell'anno precedente sia costituito per oltre il 90% da operazioni esenti ai sensi dell'art. 10 DPR n. 633/1972, nei confronti di altre società facenti parte del gruppo medesimo. Ne consegue che le locazioni di immobili effettuate ai sensi del citato art. 6, ancorché eseguite nei confronti di soggetti con *pro-rata* di detraibilità inferiore al 25% ed aventi ad oggetto fabbricati strumentali continuano ad essere

- le locazioni in relazione alle quali nel relativo atto il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imponibilità ad IVA.

3. Imposta di registro. Trattamento delle locazioni immobiliari

Secondo la disciplina vigente fino al 3 luglio 2006, le locazioni di immobili da parte di soggetti IVA (imprese, esercenti arti e professioni), da registrare in termine fisso (art. 5 del DPR n. 131/1986), erano soggette all'imposta di registro come segue:

- *locazioni imponibili IVA*⁹: imposta di registro in misura fissa (art. 40 DPR n. 131/1986);
- *locazioni esenti da IVA*¹⁰: imposta di registro in misura proporzionale pari al 2%, ridotta allo 0,50% per i fondi rustici (art. 40 DPR n. 131/1986; art. 5 Tariffa, parte prima, allegata al DPR n. 131/1986).

Tale disciplina è confermata dal D.L. n. 223/2006 con due rilevanti novità:

assoggettate al regime di esenzione per esse espressamente previsto. Rimangono altresì estranee all'ambito di applicazione dell'art. 10, n. 8, del DPR n. 633/1972 le concessioni e sub-concessioni di beni demaniali, le quali non possono considerarsi quali locazioni di beni immobili (cfr. circ. n. 33/E del 16 novembre 2006), in quanto in questo caso la causa del contratto è quella di *perseguire l'interesse pubblico al cui soddisfacimento è destinato il bene in questione* (cfr. Cass., 11 febbraio 2005, n. 2852).

⁹ Erano imponibili IVA le locazioni di fabbricati strumentali per natura e quelle di fabbricati destinati ad uso civile abitazione locati dalle imprese che li avessero costruiti per la vendita.

¹⁰ Erano esenti le locazioni non finanziarie e gli affitti di:

- terreni e aziende agricole;
- aree diverse da quelle destinate a parcheggio di veicoli, per le quali gli strumenti urbanistici non prevedono destinazione edificatoria;
- fabbricati, comprese le pertinenze, ad eccezione di quelli strumentali per natura e di quelli destinati ad uso civile abitazione locati dalle imprese che li abbiano costruiti per la vendita.

- l'imposta di registro va applicata in ogni caso in misura proporzionale (1%) ai contratti di locazione, anche finanziaria, aventi ad oggetto *immobili strumentali per natura*, siano essi esenti da IVA o imponibili IVA;
- i contratti di locazione anche finanziaria di *immobili abitativi* locati dalle imprese che li abbiano costruiti per la vendita, ora diventati esenti da IVA, sono soggette ad imposta di registro nella misura del 2%.

In conclusione, si conferma che:

- tutte le locazioni di beni immobili, siano esse imponibili o esenti IVA, sono soggette a registrazione in termine fisso;
- tutte le locazioni imponibili ai fini IVA, comprese le locazioni finanziarie, sono soggette ad imposta di registro in misura fissa (art. 40 DPR n. 131/86);
- tutte le locazioni esenti da IVA sono soggette ad imposta di registro in misura proporzionale, pari al 2%, ridotta allo 0,5% per i fondi rustici.

In deroga alle disposizioni predette, è stabilito che le sole locazioni anche finanziarie di immobili strumentali, siano esse soggette all'ordinario regime di esenzione IVA ovvero imponibili IVA, sono soggette all'imposta proporzionale di registro nella nuova misura dell'1%. Con ciò le locazioni di immobili strumentali imponibili IVA subiscono un aggravio impositivo per il cumulo dell'IVA sui canoni (20%) con l'imposta di registro sui contratti (1% del corrispettivo pattuito)¹¹.

4. Obbligo di registrazione dei contratti di locazione in corso al 4 luglio 2006, precedentemente assoggettati ad IVA

¹¹ L'applicazione dell'imposta di registro nella misura dell'1% alle locazioni di immobili strumentali imponibili IVA rappresenta una deroga al principio di alternatività IVA- Registro contenuta negli artt. 5 e 40 del DPR n. 131/1986.

In relazione alla nuova disciplina di cui si è detto, i contratti di locazione in corso alla data del 4 luglio 2006 e già assoggettati ad IVA in base alle disposizioni in vigore *ante* decreto-legge debbono essere obbligatoriamente sottoposti a registrazione. In quella sede è possibile per il locatore anche esercitare l'opzione per l'imponibilità IVA relativamente alle locazioni di immobili strumentali. Modalità e termini di registrazione sono stati demandati ad un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate (art. 35, comma 10-*quinques*, del D.L. n. 223/2006).

Detto provvedimento è stato emanato in data 14 settembre 2006 ed ha stabilito che gli adempimenti previsti debbono essere eseguiti a decorrere dal 1° novembre e **non oltre il 30 novembre 2006**.

Con successiva circolare del 16 novembre 2006, n. 33/E, l'Agenzia delle entrate ha provveduto a fornire ulteriori indicazioni sulla materia.

4.1. I contratti da registrare

Devono essere assoggettati ad imposta di registro i contratti (per i canoni relativi al periodo di durata del contratto a decorrere dal 4 luglio 2006) che sino alla data del 3 luglio 2006 erano soggetti al regime di imponibilità IVA e che, a seguito dell'entrata in vigore del decreto-legge, rientrano nel regime di esenzione.

In particolare, sono interessati da tale obbligo i seguenti contratti¹²:

- locazioni finanziarie¹³ di beni immobili ad uso civile abitazione (aliquota 2%);

¹² Indicati nell'allegato 1 del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate e contraddistinti dai codici da 04 a 10.

¹³ Sono soggetti a registrazione anche i contratti di locazione finanziaria in corso alla data del 4 luglio 2006 che abbiano ad oggetto immobili da costruire (c.d. *leasing* a stato di avanzamento lavori), e ciò a prescindere dalla circostanza che alla predetta data o alla data di registrazione il bene sia stato o meno

- locazioni finanziarie di beni immobili strumentali (aliquota 1%) (anche nel caso di opzione per l'assoggettamento ad IVA);
- locazioni finanziarie di beni di altro tipo (ad esempio fondi rustici, aliquota 0,5%);
- locazioni non finanziarie di beni immobili strumentali (aliquota 1%) (anche nel caso di opzione per l'assoggettamento ad IVA);
- locazione di beni immobili ad uso civile abitazione da parte di imprese che li hanno costruiti per la vendita e relative pertinenze (aliquota 2%).

L'obbligo di registrazione previsto per le locazioni di fabbricati si estende – se meno favorevole - anche ai contratti di affitto di azienda il cui valore complessivo sia costituito per più del 50% dal valore normale dei fabbricati determinato ai sensi dell'art. 14 DPR n. 633/1972 (art. 35, comma 10-*quater*). Dato che quest'ultima norma ha un chiaro intento antielusivo, in quanto mira ad evitare che attraverso l'utilizzo dello schema contrattuale dell'affitto di azienda siano disapplicate le disposizioni più onerose del decreto-legge, la stessa norma trova applicazione solo con riferimento ai contratti di affitto di azienda posti in essere successivamente alla data di entrata in vigore del decreto. Quindi solo ai contratti stipulati dopo il 12 agosto 2006 (cfr. circ. n. 33/E del 16 novembre 2006).

4.2. Soggetti obbligati alla registrazione

Sono obbligati alla registrazione¹⁴, i contraenti (locatore e locatario), persone fisiche o giuridiche, che siano parti del

ultimato. Sono, altresì, soggetti a registrazione i contratti di locazione finanziaria per i quali sia intervenuto, nel periodo compreso tra il 4 luglio e il 31 ottobre 2006, il riscatto del bene immobile da parte dell'utilizzatore. In tale ipotesi, l'imposta di registro è dovuta per la parte che eccede l'imposta ipotecaria e catastale relativa al riscatto dell'immobile ai sensi dell'art. 35, comma 10-*sexies*, del D.L. n. 223/2006 (cfr. circolare n. 33/E del 16 novembre 2006).

¹⁴ Con la responsabilità solidale prevista dall'art. 10 del DPR n. 131/1986.

rapporto contrattuale in corso di esecuzione alla data del 4 luglio 2006. La procedura telematica di registrazione (v. succ. paragrafo 4.4.) deve essere utilizzata da tutti i soggetti tenuti alla registrazione, indipendentemente dal numero delle unità immobiliari possedute¹⁵.

4.3. Opzione per il regime IVA

Avvalendosi della procedura di registrazione, i locatori (ma anche i concedenti per i contratti di *leasing*) possono esercitare anche l'opzione per l'applicazione dell'IVA in relazione alle locazioni di immobili strumentali (art. 10, n. 8-*ter*, del DPR n. 633/1972¹⁶). In sede di registrazione, l'opzione va manifestata attraverso l'utilizzo di specifici codici che identificano l'oggetto del contratto (ad esempio 06 per i contratti di *leasing*¹⁷, ed il codice 10 per i contratti di locazione¹⁸).

4.4. Modalità di registrazione

Le modalità di registrazione telematica, nonché la relativa procedura di abilitazione, sono le stesse già in uso per la trasmissione dei contratti di locazione e per l'esecuzione dei relativi pagamenti, ai sensi del decreto dirigenziale 31 luglio 1998^{19 20}. La richiesta di registrazione è eseguita direttamente dai soggetti interessati, ovvero tramite i soggetti incaricati della presentazione delle

¹⁵ Non è obbligatorio il ricorso alla procedura telematica per i contratti portati alla registrazione dal conduttore persona fisica (art. 1.4 del provvedimento 14 settembre 2006).

¹⁶ Trattasi in sostanza dei contratti già stipulati alla data del 4 luglio 2006 aventi ad oggetto beni immobili strumentali in cui il locatario sia un soggetto IVA che ha diritto ad operare la detrazione dell'imposta "a monte" in misura superiore al 25% (continuandosi in tal modo ad applicare l'imposta ai relativi canoni senza soluzione di continuità).

¹⁷ *Leasing* di immobili strumentali con l'esercizio dell'opzione per l'assoggettamento ad IVA.

¹⁸ Locazione di immobili strumentali con l'esercizio dell'opzione per l'assoggettamento ad IVA.

¹⁹ Cfr. in tema le circolari dell'Agenzia delle entrate n. 3/E del 7 gennaio 2002 e n. 52/E del 20 febbraio 2002.

²⁰ Gli allegati tecnici *bis e quater* al decreto 31 luglio 1998 sono integrati dall'allegato tecnico 1 al provvedimento direttoriale del 14 settembre 2006.

dichiarazioni (ragionieri, dottori commercialisti, etc.) o anche tramite altri intermediari, operatori nel settore immobiliare abilitati al servizio telematico Entratel²¹.

Quanto ai dati da inviare, devono trasmettersi gli estremi del contratto – dati delle parti, dati relativi all'ubicazione dell'immobile locato, dati catastali, data di inizio e fine locazione – senza che sia necessario allegare il testo del relativo contratto²².

4.5. Base imponibile dell'imposta di registro

L'imposta di registro dovuta deve essere calcolata sull'ammontare dei canoni imputabile al periodo intercorrente tra il 4 luglio 2006 e il termine di scadenza del contratto stesso²³.

Per i contratti a canone variabile o indicizzato, occorre tener conto anche degli aggiornamenti periodici del canone già eventualmente maturati alla stessa data. Nella particolare ipotesi, frequente nei contratti di *leasing* immobiliare, nella quale il corrispettivo è costituito da un canone periodo composto da una quota certa ed una variabile (quantificata periodicamente in base all'andamento di particolari indici di riferimento), l'imposta dovuta al momento della registrazione dovrà essere commisurata (come stabilito dall'art. 35 DPR n. 131/1986) alla sola parte del corrispettivo già determinata²⁴. L'imposta

²¹ I soggetti che effettuano la registrazione sono tenuti ad osservare gli obblighi di rilascio e consegna delle ricevute di avvenuta ricezione dei *files* contenenti i dati dei contratti e dei relativi pagamenti, ai sensi dell'art. 23 del decreto 31 luglio 1998.

²² L'adempimento costituisce una anomalia rispetto al sistema dell'imposta di registro (art. 1 DPR n. 131/1986), in quanto il tributo è applicato in dipendenza della registrazione non dell'atto da tassare, ma di una dichiarazione che descrive gli elementi essenziali del contratto (infatti la sua funzione è solo quella di consentire la liquidazione dell'imposta di registro).

²³ Ad esempio, per un contratto con durata 1.4.2006 – 31.3.2009, la durata residua calcolata dal 4 luglio 2006 è di 2 anni e 9 mesi e l'imponibile è pari all'ammontare di canoni relativi al periodo 4.7.2006-31.3.2007, nonché ai due anni successivi.

²⁴ Sempre in ottemperanza al disposto dell'art. 35 DPR n. 131/1986, gli aggiornamenti o adeguamenti del

applicabile alla parte indeterminata sarà liquidata e versata entro 20 gg. dalla scadenza annuale del contratto, momento in cui presumibilmente avverrà la definitiva determinazione dell'imposta stessa²⁵. Tale principio opera anche nel caso in cui le parti si siano avvalse della facoltà di versare in un'unica soluzione l'imposta di registro²⁶ dovuta sulla parte determinata del corrispettivo²⁷. Qualora il canone, per il periodo considerato ai fini degli adempimenti in esame, risulti ancora del tutto indeterminato²⁸, andrà comunque indicato un imponibile, sia pur minimo, con assolvimento della corrispondente imposta di registro, che non potrà essere comunque inferiore a € 67,00. In seguito, quando l'importo del canone sarà determinato l'imposta si renderà applicabile secondo le modalità in precedenza descritte.

4.6. Determinazione e versamento dell'imposta

Le aliquote da utilizzare per il calcolo dell'imposta dovuta sono le seguenti (art. 5 Tariffa, parte prima, DPR n. 131/1986):

- quando il contratto di locazione, anche finanziaria, ha ad oggetto *immobili*

canone a norma della legge n. 392/1978 non hanno effetto ai fini della determinazione definitiva del corrispettivo dell'annualità del contratto nel corso della quale si verificano. Qualora invece l'imposta sia stata corrisposta per l'intera durata del contratto di locazione, gli aggiornamenti o adeguamenti del canone hanno effetto ai soli fini della determinazione della base imponibile in caso di proroga del contratto.

²⁵ Il codice tributo da utilizzare per il versamento di tale ulteriore imposta è n. 116T concernente "*imposta di registro per contratti di locazione finanziaria – parte variabile del canone*".

²⁶ Cfr. paragrafo successivo.

²⁷ In questo caso, il pagamento della maggiore imposta derivante dalla parte indeterminata dal corrispettivo – effettuato telematicamente nei termini indicati del testo - tiene luogo della denuncia del verificarsi di eventi che danno luogo ad ulteriore liquidazione di imposta di cui all'art. 19 DPR n. 131/1986 (denuncia che sono, invece, tenuti ad effettuare i soggetti esonerati dalla procedura telematica, ad esempio i soggetti che non agiscono nell'esercizio di imprese, arti o professioni).

²⁸ Come, ad esempio può accadere nel contratto di *leasing* a stato avanzamento lavori.

strumentali ancorché assoggettati ad IVA: **aliquota dell'1%**;

- quando il contratto ha ad oggetto *fondi rustici*: **aliquota dell'0,5%**;
- in ogni altro caso: **aliquota del 2%**.

L'imposta di registro dovuta può essere pagata, a scelta del contribuente, *anno per anno o in un'unica soluzione*.

Qualora il contribuente opti per il *versamento annuale*, il primo versamento, riferito all'annualità in corso al 4 luglio, dovrà essere commisurato ai canoni relativi al periodo compreso tra il 4 luglio 2006 e la data di scadenza dell'annualità in corso. Per le annualità successive, l'imposta dovrà essere versata entro 30 gg. dalla data di scadenza dell'annualità precedente sull'ammontare dei canoni relativi a ciascuna annualità^{29 30}.

Qualora il contribuente decida di optare per il pagamento dell'imposta *in un'unica soluzione*, il relativo ammontare – in presenza di un contratto di durata complessiva superiore a due anni e durata residua superiore a 12 mesi – va ridotto di una percentuale pari alla metà del tasso di interesse legale (2,5%) moltiplicata per il

²⁹ La circolare dell'Agenzia n. 33/E del 16 novembre 2006 ha precisato anche come nell'ipotesi in cui l'annualità in corso al 4 luglio venga a scadere in data antecedente alla registrazione del contratto (da effettuarsi – come già detto - tra il 1 e il 30 novembre p.v.), il contribuente dovrà farsi carico anche del versamento dell'imposta relativa all'annualità successiva. Ad esempio, se il contratto è stato stipulato il 25 settembre 2005, entro il termine del 30 novembre 2006 dovrà essere versata non solo l'imposta relativa alla prima annualità in corso al 4 luglio (4 luglio – 25 settembre), ma anche quella relativa all'annualità successiva (26 settembre 2006 – 25 settembre 2007). Ovviamente in questo caso per il ritardato nel versamento – non imputabile alla condotta delle parti - non sono dovute sanzioni e interessi.

³⁰ Nel caso di pagamento dell'imposta anno per anno, l'imposta ha natura complementare e, pertanto, dovrà essere versata anche se di importo inferiore ad €67,00, e ciò in quanto il disposto dell'art. 41 DPR n. 131/1986 riferito alla sola imposta principale *che non può in nessun caso essere inferiore alla misura fissa*, non può estendersi all'imposta complementare (cfr. risoluzione ministeriale n. 260193 del 18 giugno 1990).

numero delle annualità^{31 32}. Ai fini del calcolo della detrazione, la frazione di periodo compresa tra il 4 luglio e la prima scadenza contrattuale successiva a tale data va considerata come una annualità intera.

Quanto alle modalità versamento delle imposte, la circolare n. 33/E dell'Agenzia delle entrate fa rinvio alle specifiche tecniche contenute nell'art. 21 del decreto 31 luglio 1998, come successivamente modificato con DM 29 marzo 2000.

Qualora non già versata³³, il sistema telematico consente anche di versare l'imposta di bollo sui contratti di locazione³⁴.

4.7. Cessioni, risoluzioni e proroghe del contratto

Le modalità telematiche di registrazione e versamento dell'imposta come fin qui esposte si applicano anche alle cessioni, risoluzioni e proroghe dei contratti interessati dalle modifiche apportate dall'art. 35, comma 10-*quinques* del D.L. n. 223/2006. A tal fine, l'imposta deve esser liquidata ed assolta dalle parti contraenti nel termine di 30 gg. (art. 17 DPR n. 131/1986) e, configurandosi il tributo dovuto come principale, sarà dovuto nella misura minima di € 67,00 (art. 41 DPR n. 131/1986).

4.8. Cessioni di contratto

³¹ Allo stesso modo di quanto previsto dalla nota I) dell'art. 5 della Tariffa, parte prima, allegata al DPR n. 131/1986 per le locazioni di immobili urbani di durata pluriennale.

³² Nel caso di contratti con corrispettivo solo in parte determinato – ipotesi frequente nelle locazioni finanziarie – la riduzione compete solo sull'ammontare determinato, relativo a tutte le annualità del contratto.

³³ Trattandosi di contratti già stipulati (*ante* 4 luglio), l'imposta avrebbe dovuto essere assolta in sede di stipula del contratto (sui contratti, infatti, l'imposta è dovuta sin dall'origine).

³⁴ Dovuta nella misura di €14,62 per foglio (art. 2 della tariffa allegata al DPR n. 642/1972). Sui contratti di locazione finanziaria l'imposta è dovuta nella misura di €14,62 per ogni contratto a prescindere dal numero di esemplari o copie (art. 2, nota 2-*bis*, della tariffa)

La cessione di contratto, se effettuata dietro corrispettivo, costituisce prestazione di servizi imponibile IVA (art. 3, comma 2, n. 5 DPR n. 633/1972) ed è soggetta ad imposta di registro in misura fissa (art. 40 DPR n. 131/1986)³⁵. Qualora la cessione non rientri nel campo di applicazione IVA (ad esempio per carenza in capo al cedente del presupposto soggettivo), la stessa sconta l'imposta di registro in misura proporzionale. Nel caso in cui il corrispettivo della cessione sia solo in parte indeterminato, si applicano le disposizioni in tema di liquidazione e versamento dell'imposta dovuta espone in precedenza per i contratti a corrispettivo in parte indeterminato.

4.9. Risoluzioni e proroghe

In caso di risoluzione anticipata di un contratto di locazione immobiliare di durata pluriennale per il quale sia stata corrisposta l'imposta dovuta per l'intera sua durata, il contribuente ha diritto al rimborso della parte di imposta relativa alle annualità successive a quella nel corso della quale si è verificata la risoluzione³⁶.

Anche nel caso di proroga dei contratti in argomento, il pagamento dell'imposta può essere eseguito anno per anno, ovvero, se pluriennale, per l'intera sua durata mediante un unico versamento con le stesse modalità già precisate nel paragrafo 4.6.

4.10. Contratti stipulati successivamente al 4 luglio 2006

Quanto ai contratti di locazione, anche finanziaria, stipulati *tra la data di entrata in vigore del decreto legge (4 luglio) e quella di entrata in vigore della legge di conversione*

(12 agosto)³⁷, la legge di conversione n. 248/2006 nulla dispone. A tal proposito, l'Agenzia nella circolare n. 33/E del 16 novembre u.s. ha chiarito che anche questi contratti devono essere registrati nei termini e con modalità in precedenza descritte (ovvero quelle del provvedimento direttoriale del 14 settembre), sempre che non siano stati già assoggettati ad imposta di registro in misura proporzionale³⁸. In quest'ultimo caso, ove la vigente disciplina lo preveda, viene data la possibilità al locatore di optare per l'imponibilità IVA mediante la presentazione (o invio a mezzo raccomandata A/R) al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate di una apposita dichiarazione in tal senso.

Per quanto riguarda i contratti di locazione posti in essere *successivamente all'entrata in vigore della nuova disciplina* (12 agosto u.s.) restano ferme le ordinarie modalità di registrazione stabilite dal DPR n. 131/1986³⁹ (presentazione del contratto all'ufficio delle entrate entro 30 gg.), nonché la possibilità (o l'obbligo trattandosi di soggetti che possiedono oltre cento unità immobiliari) di registrare il contratto secondo la procedura telematica⁴⁰ (in questo caso trasmettendo il testo del contratto).

³⁷ A questi atti è stata applicata, in sede di stipula, la disciplina stabilita dal decreto-legge nella sua formulazione originaria.

³⁸ Nella misura del 2%, così come previsto, nel rispetto del principio di alternatività IVA/Registro, nella versione originaria e non convertita del decreto n. 223/2006.

³⁹ In questo caso l'opzione per l'applicazione dell'IVA sui canoni di locazione dovrà essere effettuata direttamente nell'atto.

⁴⁰ Ai fini della registrazione telematica, per l'individuazione dell'oggetto del contratto dovranno essere presi in considerazione i codici da "04" a "10" introdotti dal provvedimento direttoriale del 14 settembre (e così indicati al paragrafo 4.1.). In particolare dovranno essere utilizzati i codici da "04" a "07", per le locazioni di immobili strumentali, indicando i codici specifici ove sia stata esercitata l'opzione per l'assoggettamento ad IVA, ed i codici "09" e "10", per le locazioni di immobili strumentali, indicando i codici specifici ove sia stata esercitata l'opzione per l'assoggettamento ad IVA. Per i contratti di locazione di immobili abitativi, anche se effettuati dalle imprese costruttrici, e per quelli di locazione di immobili strumentali che non rientrano nell'ambito di

³⁵ Cfr. circolare n. 36/E del 9 luglio 2003.

³⁶ Rimborso che può richiedersi nel termine e con le modalità stabilite in generale per i rimborsi dell'imposta di registro dall'art. 77 DPR n. 131/1986, e cioè entro 3 anni dal giorno in cui è sorto il diritto alla restituzione (e quindi da quello della risoluzione), presentando la relativa istanza all'ufficio dell'Agenzia che ha eseguito la registrazione del contratto.

In conformità con quanto previsto dall'art. 6, comma 2 D.Lgs. n. 472/1997⁴¹, la circolare n. 33/E si conclude con un invito agli uffici periferici a non applicare interessi e sanzioni in presenza di errori o ritardi verificatisi fino alla data del 16 novembre (data di pubblicazione della circolare n. 33/E).

applicazione dell'art. 10, n. 8 DPR n. 633/1972, continuerà ad essere utilizzato il codice "02".

⁴¹ L'art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997 stabilisce che non è punibile l'autore della violazione quando questa sia determinata *da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni, nonché da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento.*