

Registrazione dei contratti in corso di locazione al 4 luglio 2006 – Chiarimenti ministeriali

24 Novembre 2006

In presenza di un unico atto, la locazione della pertinenza segue lo stesso regime fiscale della locazione del bene principale a cui questa è funzionalmente asservita.

Inoltre, anche i contratti di locazione di immobili, stipulati tra il 4 luglio e il 12 agosto 2006, devono essere registrati entro il 30 novembre p.v., con la possibilità di optare per la tassazione IVA nel caso di locazione di immobili strumentali per natura.

Questi alcuni dei principali chiarimenti resi dall' Agenzia delle Entrate con la [Circolare n.33/E del 16 novembre 2006](#), che, oltre a fornire le attese istruzioni sulle modalità di registrazione dei contratti di locazione immobiliare in corso al 4 luglio 2006, riepiloga il nuovo regime fiscale delle locazioni, alla luce delle modifiche apportate dall' art.35, commi 8-10 *sexies*, del D.L. 223/2006, convertito con modifiche dalla legge 248/2006 ([cfr. in GU la Legge di conversione del D.L. 223/2006 – Misure fiscali d' interesse per il settore del 28 agosto 2006](#)).

1.Regime fiscale delle locazioni

2.Contratti in corso al 4 luglio 2006: Modalità di registrazione e pagamento dell' imposta di registro

2.1.Registrazione

2.2.Pagamento

2.3.Casi particolari

3.Contratti stipulati dal 4 luglio al 12 agosto 2006

4.Contratti stipulati dopo il 12 agosto 2006

1. Regime fiscale delle locazioni

Con le modifiche apportate dalla legge 248/2006 al Testo Unico dell' IVA, il vigente art.10, comma 1, n.8, del DPR 633/1972 prevede:

-l' esenzione da IVA, con contestuale applicazione dell' imposta di registro al **2%**, per tutte le locazioni di **fabbricati abitativi**, comprese le pertinenze, a prescindere dalle caratteristiche del locatore;

-l' esenzione da IVA per le locazioni di **fabbricati strumentali per natura**^[1], ad eccezione di 3 specifici casi:

- 1.locazioni effettuate nei confronti di locatari soggetti passivi Iva, che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d' imposta in percentuale pari od inferiore al 25% (**IVA obbligatoria**);
- 2.locazioni effettuate nei confronti di locatari soggetti non esercenti attività d' impresa, arte o professione (**IVA obbligatoria**);
- 3.locazioni effettuate da locatori che hanno espressamente manifestato l' opzione per l' imposizione IVA nel contratto (**IVA facoltativa**).

Per questi è altresì prevista l' applicazione dell' Imposta di Registro, in misura proporzionale con aliquota dell' **1%**, sia che siano imponibili che esenti da Iva.

In tal ambito, l' Agenzia delle Entrate, nella citata Circolare n.33/E/2006, ha precisato che la **locazione di fabbricati strumentali per natura** continua ad essere assoggettata all' imposta di **registro** con l' aliquota del **2%**, qualora il **locatore non abbia soggettività IVA**.

Con riferimento alle **pertinenze**^[2] **dei fabbricati locati**, l' Amministrazione finanziaria ha chiarito che, in presenza di un **unico atto**, la locazione del bene pertinenziale si configura come operazione accessoria rispetto alla locazione del bene principale e, pertanto, ai sensi dell' art. 12 del DPR 633/1972, i relativi corrispettivi restano assoggettati al trattamento IVA a cui è sottoposta la locazione del bene principale.

In sostanza:

- 1.nell' ipotesi di **locazione di fabbricato abitativo con relativa pertinenza**, i corrispettivi sono esenti da IVA ed assoggettati ad imposta di registro al 2%;
- 2.nell' ipotesi di **locazione di fabbricato strumentale per natura con relativa pertinenza** (anche quando quest' ultima sia costituita da un fabbricato abitativo), i corrispettivi sono in ogni caso assoggettati ad imposta di registro all' 1%, anche nei casi in cui l' operazione è assoggettata obbligatoriamente o facoltativamente ad IVA, con aliquota ordinaria al 20%.

Diversamente, qualora la locazione del bene pertinenziale avvenga con **atto separato**, si deve ritenere che il **trattamento fiscale a cui viene assoggettata l' operazione segua le regole generali di imponibilità/esenzione IVA, previste dall' art.10, comma 1, n.8 del DPR 633/1972**, differenziate a seconda della classificazione catastale del bene immobile (pertinenziale) locato.

2.Contratti in corso al 4 luglio 2006: Modalità di registrazione e pagamento dell' imposta di registro

Ai sensi dell'art.35, comma 10-*quinquies* della legge 248/2006, i contratti di locazione in corso alla data del 4 luglio 2006, assoggettati ad IVA a tale data, devono essere obbligatoriamente registrati.

A tal fine, è stato emanato il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 settembre 2006 che ha dettato le modalità operative e i termini degli adempimenti per la registrazione ed il pagamento dell'imposta con riferimento a tali contratti ([cfr. Registrazione delle locazioni in corso al 4 luglio 2006 - Provvedimento 14 settembre 2006 del 20 settembre 2006](#)).

In particolare, sia la registrazione del contratto che il pagamento della relativa imposta devono avvenire in via telematica entro e non oltre il 30 novembre 2006.

Si ricorda, inoltre che in sede di registrazione è possibile esercitare l'opzione per l'imponibilità ai fini IVA relativamente alle locazioni di immobili strumentali (indicando il **codice 06** per il leasing e il **codice 10** per la locazione non finanziaria).

Si ricorda, infine, che l'omissione degli adempimenti comporta l'applicazione della sanzione amministrativa prevista dall'art.69 del DPR 131/1986, che va dal 120% al 240% dell'imposta dovuta.

2.1.Registrazione

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate sono interessati alla procedura in discorso i seguenti contratti in corso alla data del 4 luglio 2006:

locazioni finanziarie di

- Beni immobili ad uso di civile abitazione;
- Beni immobili strumentali;
- Beni immobili di altro tipo (ad esempio, fondi rustici)

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

Inoltre, devono essere registrati **i contratti di locazione finanziaria per i quali sia intervenuto, nel periodo compreso fra 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, nel caso trattasi di **locazione finanziaria di un bene immobile strumentale per natura**, per la parte che eccede l'imposta ipotecaria e catastale relativa al riscatto dello stesso, ai sensi dell'articolo 35, comma 10-*sexies* della legge 248/2006.

locazioni non finanziarie di:

- Beni immobili strumentali per natura;
- Beni immobili ad uso di civile abitazione poste in essere dalle imprese che li hanno costruiti per la vendita.

Tali contratti, **se già facoltativamente registrati** prima del 4 luglio 2006 (secondo le previgenti disposizioni), con applicazione dell'imposta di registro in misura fissa pari a 67 Euro, devono essere **nuovamente registrati**, in via telematica, ai fini del pagamento della relativa imposta proporzionale.

Si ricorda, inoltre, che, ai sensi dell'articolo 35, comma 10-*quater* della legge 248/2006, le disposizioni previste in materia di imposte indirette per le locazioni di fabbricati si applicano - se meno favorevoli - anche ai contratti di **locazione di azienda** il cui valore complessivo sia costituito per più del 50% dal valore normale dei fabbricati[3].

Considerato che tale norma è entrata in vigore solo con la legge di conversione del DL 223/2006, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che la stessa si applica con riferimento ai contratti stipulati a decorrere il 12 agosto 2006. Pertanto, si devono ritenere esclusi dagli adempimenti suddetti i contratti di locazione di azienda in corso al 4 luglio 2006.

Sono **obbligati alla registrazione telematica**, con assunzione di responsabilità solidale ai sensi dell'articolo 10 del DPR 131/1986, i contraenti che siano parti del rapporto contrattuale in corso di esecuzione alla data del 4 luglio 2006, indipendentemente dal numero di unità immobiliari possedute[4].

Sono invece **esclusi dall'obbligo di registrazione telematica** dei contratti i soli **locatari** (utilizzatori) che siano persone fisiche **non esercenti attività di impresa, arti o professioni** (art.1, comma 4, del Provvedimento del 14 settembre 2006)[5].

Questi ultimi, quindi, possono procedere alla registrazione del contratto nei modi ordinari stabiliti dal D.P.R. 131/1986 (registrazione presso un ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate, con pagamento della relativa imposta tramite F23).

Si ricorda che la **registrazione telematica dei contratti** in corso al 4 luglio 2006 deve avere ad oggetto i soli dati del contratto e non anche il testo dello stesso e può essere eseguita:

- Direttamente tramite Entratel o Internet (con i requisiti posseduti dai medesimi utenti per la trasmissione telematica delle proprie dichiarazioni dei redditi, Irap, Iva e quelle relative ai sostituti d'imposta);
- Tramite intermediari abilitati (elencati dall'art.15, comma 1, del Decreto dirigenziale 31 luglio 1998, ossia dottori commercialisti, ragionieri commercialisti, Caf, agenzie di mediazione immobiliare iscritte nei ruoli dei mediatori, etc.).

A tal proposito, l'Agenzia delle Entrate ha sottolineato che, in sede di predisposizione dei file contenenti i dati dei contratti da trasmettere per via telematica, deve **essere inserita la data di decorrenza effettiva del contratto**, e non la data del 4 luglio 2006.

Ai sensi dell'art. 23 del Decreto Direttoriale 31 luglio 1998, infine, i soggetti che effettuano la registrazione sono tenuti ad osservare gli **obblighi** di:

- rilascio e consegna delle **ricevute**;
- conservazione per 10 anni dei **contratti** unitamente alle **ricevute**.

2.2.Pagamento

L'imposta di registro è dovuta sempre in via telematica, assumendo, quale base imponibile, il corrispettivo pattuito per l'intera residua durata del contratto, calcolata a decorrere dal 4 luglio 2006, con le seguenti modalità tra loro alternative:

• **Annualmente**, sull'ammontare del corrispettivo relativo a ciascuna annualità che abbia scadenza successiva al 4 luglio 2006.

In tal caso, precisa l'Agenzia delle Entrate nella Circolare n.33/E/2006:

- 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 alla medesima data;
- se l'annualità in corso al 4 luglio sia scaduta prima della registrazione del contratto (da effettuarsi tra il 1° e il 30 novembre), occorre versare entro il 30 novembre 2006 anche l'imposta relativa all'annualità successiva, senza sanzioni ed interessi[6];
- per le annualità successive, l'imposta dovrà essere versata entro 30 giorni dalla data di scadenza della annualità precedente, sempre in via telematica.
- l'imposta è di natura complementare e deve essere versata anche se di importo inferiore a 67 Euro.

• **In un'unica soluzione**, sull'importo complessivo dei canoni relativi all'intera durata residua del contratto calcolata a partire dal 4 luglio 2006.

In questo caso, la riduzione dell'imposta, pari alla metà del tasso di interesse legale moltiplicato per il numero delle annualità (art.5, nota I, della Tariffa allegata al D.P.R.131/1986), spetta a condizione che il contratto abbia durata complessiva superiore a 2 anni e durata residua (calcolata a partire dal 4 luglio 2006) superiore a 12 mesi.

Al riguardo, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che, ai fini del calcolo della detrazione, la frazione di periodo compresa tra il 4 luglio 2006 e la prima scadenza contrattuale annuale successiva a tale data rileva come una annualità intera.

Inoltre, nell'ipotesi in cui nel **contratto** sia stabilito un **corrispettivo solo in parte determinato**, ipotesi frequente nelle locazioni finanziarie, l'imposta dovuta in relazione all'ammontare già determinato va versata con le modalità di cui sopra, mentre la restante parte deve essere versata, sempre per via telematica, **entro 20 giorni dalla scadenza annuale del contratto**, momento in cui, a parere dell'Agenzia, deve avvenire la definitiva determinazione della stessa[7].

Per tale tipologia di contratti, la Circolare n.33/E/2006 aggiunge, inoltre, che, in caso di pagamento dell'imposta in un'unica soluzione, la riduzione di cui all'art.5, nota I, della Tariffa allegata al D.P.R.131/1986 compete unicamente sull'ammontare determinato, relativo a tutte le annualità del contratto. La detrazione non compete, invece, relativamente all'imposta dovuta per la restante parte del corrispettivo.

Nel caso in cui il **canone** risulti ancora **del tutto indeterminato** entro il 30 novembre 2006, dovrà essere indicato comunque un imponibile minimo per l'assolvimento dell'imposta di registro (che non può essere comunque inferiore a 67 Euro). Alla definitiva determinazione del canone, l'imposta sarà dovuta in misura proporzionale con le modalità sopra indicate.

Infine, per quanto riguarda gli **aggiornamenti o gli adeguamenti del canone a norma della legge 27 luglio 1978, n. 392**, questi non hanno effetto ai fini della determinazione definitiva del corrispettivo dell'annualità del contratto nel corso della quale si verificano. Qualora l'imposta sia stata corrisposta in un'unica soluzione, gli stessi hanno effetto ai soli fini della determinazione della base imponibile in caso di proroga del contratto.

2.3.Casi particolari

Le modalità telematiche di registrazione e di versamento dell'imposta si applicano anche alle **cessioni, risoluzioni e proroghe (anche tacite) dei contratti in corso al 4 luglio 2006**, fino ad allora assoggettati ad IVA.

Come ribadito dall'Amministrazione finanziaria nella Circolare n.33/E/2006 (cfr. anche Circolare 9 luglio 2003, n. 36/E), la **cessione di contratto**, se effettuata **dietro corrispettivo**, costituisce prestazione di servizi imponibile ad IVA, ed è soggetta ad imposta di registro in misura fissa, in base al principio di alternatività (art.5, comma 2, e 40 del DPR 131/1986).

Se il cedente il contratto non sia soggetto passivo IVA, la cessione, che non rientra nel campo di applicazione dell'IVA, sconta l'imposta di registro in misura proporzionale.

Per i contratti di **locazione, anche finanziaria, stipulati nel periodo intercorrente tra la data di emanazione del DL 223/2006 (4 luglio 2006) e quella di entrata in vigore della legge di conversione, legge 248/2006 (12 agosto 2006)**, in assenza di specifiche disposizioni normative, l'Agenzia delle Entrate, nella Circolare n.33/E/2006, ha riconosciuto ai contribuenti la possibilità di registrare tali contratti entro il 30 novembre 2006 e con le stesse modalità previste per i contratti in corso alla data del 4 luglio 2006, ivi compresa la possibilità di esercizio dell'opzione per l'imponibilità IVA, nelle ipotesi di contratto di locazione di bene immobile strumentale per natura.

Nell'ipotesi in cui, i **contratti** in questione siano stati già registrati con le ordinarie modalità, l'eventuale opzione per l'imponibilità IVA potrà essere effettuata tramite presentazione (o invio a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento) al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate di apposita dichiarazione in tal senso.

Per quanto riguarda i **contratti stipulati in data successiva al 12 agosto 2006**, relativamente alla esecuzione della registrazione, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che devono essere registrati secondo le modalità ordinariamente previste per i contratti di locazione di immobili, mentre l'opzione per l'applicazione dell'Iva sui canoni di locazione può esercitarsi direttamente nell'atto.

Infine, si evidenzia che gli uffici non applicheranno sanzioni e interessi nei confronti dei contribuenti che abbiano effettuato la registrazione dei contratti secondo modalità diverse da quelle precisate dalla Circolare n.33/E/2006.

[1] Relativamente ai fabbricati strumentali per natura ci si rifà alla definizione degli stessi presente all'art.43, comma 2, secondo periodo, del TUIR DPR 917/1986:

Art.43- Immobili non produttivi di reddito fondiario

(omissis)

2. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano strumentali gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore. **Gli immobili relativi ad imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni** si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato, salvo quanto disposto nell'art. 65, comma 1. Si considerano, altresì, strumentali gli immobili di cui all'ultimo periodo del comma 1-bis dell'articolo 95 per il medesimo periodo temporale ivi indicato.

Si tratta, in sostanza, dei cosiddetti fabbricati strumentali per natura, catastalmente classificati in:

- **Categoria A/10** (uffici e studi privati);
- **Gruppo B** (unità immobiliari per uso di alloggio collettivo);
- **Gruppo C** (unità immobiliari a destinazione ordinaria, commerciale e varie);
- **Gruppo D** (opifici ed in genere fabbricati costruiti per le speciali esigenze di un'attività industriale o commerciale e non suscettibili di una destinazione estranea alle esigenze suddette senza radicali trasformazioni);
- **Gruppo E** (altre unità immobiliari che, per le singolarità delle loro caratteristiche, non siano raggruppabili in classi).

[2] Si ricorda che, ai sensi dell'articolo 817 del codice civile, si considerano pertinenze le "cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa. La destinazione può essere effettuata dal proprietario della cosa principale o da chi ha un diritto reale sulla medesima".

[3] Così come determinato dall'art. 14, comma 3, del DPR 633/1972 «prezzo o corrispettivo mediamente praticato per beni o servizi della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui è stata effettuata l'operazione o nel tempo e nel luogo più prossimi».

[4] Per la registrazione dei contratti in argomento non opera, pertanto, il limite previsto all'articolo 5 del DPR 404/2001, secondo cui "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 o gli incaricati della trasmissione...".

[5] La disposizione è volta a garantire la possibilità, anche per i locatari persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni, di adempiere agli obblighi connessi alla registrazione dei contratti ed all'assolvimento della relativa imposta, tenuto conto del principio di solidarietà che coinvolge entrambi i contraenti nella corretta esecuzione di tali adempimenti (art.10 del D.P.R. 131/1986 per quanto concerne l'obbligo di registrazione e art.57, comma 1, del medesimo Decreto per quanto riguarda il pagamento dell'imposta di registro).

[6] Ad esempio se il contratto è stato stipulato il 25 settembre 2005, dovrà essere versata entro il medesimo termine del 30 novembre 2006, non solo l'imposta relativa alla prima annualità, limitatamente al periodo dal 4 luglio al 25 settembre 2006, ma anche quella relativa alla annualità successiva, dal 26 settembre 2006 al 25 settembre 2007.

[7] Il versamento integrativo dell'imposta di registro, eseguito per via telematica, sostituisce l'obbligo di denuncia previsto, dall'art.19 del D.P.R. 131/1986, in relazione, tra l'altro, a eventi successivi alla registrazione che diano luogo ad ulteriore liquidazione di imposta (generalmente da effettuare entro i 20 giorni successivi al verificarsi dell'evento presso l'ufficio che ha registrato l'atto).

[4471-Circolare n.33-E del 16 novembre 2006.pdf](#)[Apri](#)