



Novità in tema di contratti di locazione di immobili strumentali e d'azienda (D.L. 223 del 4 luglio 2006)

Dott. Maurizio Calello*

Locazione di immobili

La cosiddetta manovra-bis (D.L. 223 del 4 luglio 2006, convertito con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248) ha disposto importanti novità per quanto riguarda le **locazioni degli immobili strumentali¹**, precedentemente assoggettate all'imposta sul valore aggiunto. Le novità si riferiscono principalmente ai seguenti profili:

- abolizione ai fini dell'applicazione del regime iva della distinzione tra immobili abitativi e immobili strumentali (*principio generale dell'esenzione*, con alcune eccezioni);
- obbligo di **registrazione e applicazione proporzionale dell'imposta di registro** su tutti i contratti di locazione, che in base al precedente regime erano esclusi. Le nuove disposizioni si applicano anche ai contratti di locazione in corso alla data di entrata in vigore del decreto Bersani (4 luglio 2006).

Per quanto riguarda il primo punto è infatti previsto per le locazioni di immobili strumentali, precedentemente assoggettate all'imposta sul valore aggiunto, l'esenzione dalla predetta imposta. Tale principio generale di esenzione prevede delle eccezioni:

1. nel caso in cui il conduttore è un soggetto che **non** agisce nell'esercizio di impresa, arte e professione;
2. nel caso in cui il conduttore è un soggetto passivo d'imposta che esercita il diritto alla detrazione in percentuale pari o inferiore al 25% (pro-rata);
3. nel caso in cui l'impresa locatrice abbia manifestato l'**opzione** per l'applicazione dell'imposta.

* Dottore commercialista in Milano

¹ Per immobili strumentali s'intendono, come precisato dall'amministrazione finanziaria, tutti gli immobili classificati con la rendita catastale diversa dalla A escludendo la categoria A10.



Le predette novità stabilite dal D.L. 223 del 4 luglio 2006 hanno introdotto dei cambiamenti anche sotto il profilo amministrativo che si cerca di seguito sintetizzare.

L'impresa locatrice, infatti, sarà **obbligata** all'applicazione dell'iva in fattura nei primi due casi sopradetti, e quindi dovrà richiedere preventivamente al conduttore una dichiarazione circa la propria posizione iva (che dovrà essere menzionata nel contratto di locazione):

- attestazione di non esercizio di attività d'impresa, arte e professione;
- attestazione di un pro-rata di detraibilità inferiore o pari al 25%.

Nell'ipotesi prevista dal punto 3, di cui sopra, dovrà manifestare l'opzione per il regime di imponibilità, che consentirà di mantenere l'imposizione con il diritto a detrarre l'imposta assolta a monte.

Per i **nuovi contratti** l'opzione dovrà essere manifestata nel contratto da sottoporre a registrazione, mentre per i **contratti in essere** alla data dell'entrata in vigore del decreto (4 luglio 2006), che non sono stati sottoposti a registrazione perché precedentemente assoggettati ad iva, deve essere presentata un'apposita dichiarazione per l'esercizio dell'opzione, nonché il versamento dell'imposta di registro in base al provvedimento emanato in data 14 settembre 2006.

Locazione d'azienda

La tassazione ordinaria dell'affitto d'azienda prevede l'imponibilità dell'imposta sul valore aggiunto e l'imposta di registro in misura fissa (€ 168).

Al fine di contrastare operazioni elusive, l'art. 35, co. 10-quater, del decreto Bersani, ha esteso l'applicabilità del descritto regime di tassazione previsto per le locazioni di immobili alle locazioni di azienda, sempre che tale trattamento sia meno favorevole al verificarsi di due condizioni:

- a) il valore normale dei fabbricati risulta superiore al 50% del valore complessivo del valore dell'azienda;
- b) le regole di applicazione dell'iva e dell'imposta di registro per le locazioni d'azienda, unitariamente considerate, permettono di ottenere un risparmio d'imposta rispetto a quanto dovuto per la locazione dei fabbricati.

In concreto, se il locatore agisce nell'esercizio d'impresa, arte o professione, tale norma prevederebbe l'applicazione dell'imposta di registro dell'1% sul canone annuale di locazione, nonché lo stesso regime iva previsto delle locazioni di beni strumentali.

Dovrà, quindi, preliminarmente operarsi una simulazione di calcolo al fine di determinare la soluzione meno favorevole fiscalmente e procedere alla valutazione degli immobili secondo il valore normale determinato ai sensi



dell'art. 14 del Dpr n. 633/1972.

Modalità di registrazione dei contratti di locazione e versamento dell'imposta di registro per i contratti in corso alla data del 4 luglio 2006

La nuova disciplina prevede che tutti i contratti di locazione, relativi a immobili sia strumentali, devono essere sottoposti all'obbligo della registrazione e al pagamento proporzionale dell'imposta di registro in misura dell'1%.

In particolare, per i contratti di **locazione degli immobili strumentali** che prima del 4 luglio 2006 erano assoggettati al regime iva (e quindi non erano soggetti a registrazione e versamento dell'imposta di registro) devono essere regolarizzati per quanto riguarda il versamento dell'imposta e in caso possibilità di opzione per l'imponibilità è possibile esercitare contemporaneamente tale facoltà.

Il provvedimento dell'agenzia delle entrate emanato in data 14 settembre 2006 ne ha previsto i termini e le modalità di versamento.

Modalità di registrazione

La principale modifica riguarda la modalità di registrazione, che indipendentemente dal numero di unità immobiliari possedute, deve essere effettuata telematicamente.

L'obbligo di registrazione e il pagamento delle imposte di registro spetta al locatore e locatario. Nel caso in cui il locatario sia una persona fisica non esercente attività d'impresa, arte o professione, esso può assolvere i predetti obblighi recandosi all'Agenzia delle entrate e pagando le imposte con modello F23.

I soggetti obbligati possono provvedere alla registrazione telematica e al pagamento delle imposte direttamente tramite il servizio offerto dal sito web dell'Agenzia delle entrate oppure tramite gli intermediari abilitati. Per il versamento delle imposte online è necessario possedere un conto corrente con una banca convenzionata con l'Agenzia delle entrate.

Non è necessario trasmettere il testo del contratto di locazione ma basta trasmettere i dati indispensabili ai fini dell'imposta di registro e dell'iva.

Versamento

Il versamento dell'imposta sul corrispettivo determinato può essere effettuato in un'unica soluzione per tutti gli anni residui o annualmente sull'ammontare di ciascun periodo.

L'imposta da versare viene commisurata al periodo compreso tra il 4 luglio e la scadenza dell'annualità successiva o dell'intero periodo residuo del contratto



Se il pagamento viene effettuato per l'intera durata del contratto l'importo viene ridotto in misura percentuale pari alla metà del tasso di interesse legale (attualmente dell'2,50%) moltiplicato per il numero delle annualità e aumentato della frazione di annualità compresa tra il 4 luglio e la scadenza annuale successiva a tale data. Tale riduzione compete solamente nel caso in cui il contratto abbia durata complessiva superiore a due anni e durata residua superiore a dodici mesi.

Se nel contratto è stabilito un corrispettivo fisso ed uno variabile, l'imposta dovuta sull'importo già determinato deve essere versata entro il 30 novembre. La restante parte dovrà essere versata entro 20 giorni dalla determinazione, utilizzando un apposito codice tributo.

Termini

Gli adempimenti previsti devono essere eseguiti dal 2 novembre al 30 novembre 2006. In caso contrario, alle parti può essere applicata una sanzione che va dal 120% al 240% dell'imposta.

| Immobili strumentali per natura | | | |
|---------------------------------|--------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------|---------------------------------------------------------------------|
| Locatore | Locatario | Regime naturale | Note |
| Soggetto passivo iva | - Non soggetto passivo iva - Soggetto passivo Iva con pro-rata <= 25% | Imponibile Iva Registro 1% | Attestazione del locatario in merito alla sua posizione ai fini iva |
| Soggetto passivo iva | Altri soggetti passivi iva | Esente Iva ⁽²⁾ Registro 1% | Attestazione del locatario in merito alla sua posizione ai fini iva |
| Non soggetto passivo iva | Chiunque | Escluso da Iva Registro 2% | - |

Articolo pubblicato in data 18 novembre 2006

² Il locatore in questo caso può esplicitare l'opzione per l'imponibilità iva nel contratto di locazione con l'applicazione dell'imposta di registro sempre dell'1%