



CONSORZIO
STUDI E
RICERCHE
FISCALI

GRUPPO
INTESA  SANPAOLO

Alle Società Consorziate

CIRCOLARE INFORMATIVA N. 11
del 22 ottobre 2008

Imposta di registro
Locazione di immobili strumentali infragruppo esenti da IVA
Provvedimento direttoriale 6 ottobre 2008

Consorzio Studi e Ricerche Fiscali
Gruppo Intesa Sanpaolo
Viale dell'Arte, 25
00144 Roma
Tel. 0659594015-2132
E-mail: srf@consorziosrf.com
www.consorziosrf.com

Redatta da:
Sergio DUS
sergio.dus@consorziosrf.com

Roma, 22 ottobre 2008

Oggetto: Imposta di registro - Locazione di immobili strumentali infragruppo esenti da IVA - Provvedimento direttoriale 6 ottobre 2008

Rif.: 460.2

1. Il Provvedimento Direttoriale

Facendo seguito alla ns. Circolare n. 10 del 4 agosto 2008, par. 3, Vi comuniciamo che in data 6 ottobre 2008 è stato pubblicato sul sito dell'Agenzia delle Entrate - come consentito dall'art. 1, comma 361, della L. n. 245/2007 (Finanziaria 2008) - il Provvedimento direttoriale che definisce le modalità e i termini degli adempimenti e del versamento dell'imposta di registro dovuta sui contratti di locazione esenti da IVA ai sensi dell'art. 6 della L. n. 133/1999 e 10, secondo comma, DPR n. 633/72, come previsto dall'art. 82, comma 14, del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, conv. con L. 6 agosto 2008, n. 133. Ai sensi del comma 15 successivo, l'imposta è dovuta per i canoni "maturati" a decorrere dal 25 giugno 2008 anche per i contratti in corso a tale data.

Come già previsto nella ns. Circolare citata, le modalità di registrazione sono esclusivamente quelle "telematiche", già adottate per casi simili. Il Provvedimento riproduce, infatti, con gli opportuni adattamenti, le disposizioni del Decreto Direttoriale 31 luglio 1998 e degli Allegati tecnici *bis* e *quater*, già oggetto di ripetute modifiche, da ultimo con Provvedimento direttoriale del 14 settembre 2006.

In particolare, il nuovo Provvedimento - entrato in vigore lo stesso giorno di pubblicazione (art. 4) - stabilisce che:

- 1) la registrazione dei contratti di locazione di immobili esenti in base all'art. 6 della L. n. 133/99 e all'art. 10, secondo comma, del DPR n. 633/72 (servizi resi da consorzi e società consortili, come diffusamente individuati nella ns. citata Circolare n. 5/2008, par. 1.1.) sia eseguita *in via telematica*, secondo le modalità e le prescrizioni di cui al capo III del citato Decreto dirigenziale 31 luglio 1998;
- 2) per i contratti in corso al 25 giugno 2008 e *per quelli stipulati fra tale data e il 6 ottobre 2008 la registrazione può (eccezionalmente) avvenire con la sola trasmissione dei dati del contratto*, senza trasmettere il testo del contratto;
- 3) per quelli stipulati successivamente al 6 ottobre c.a., la registrazione deve avvenire ai sensi dell'art. 20, comma 1, del succitato Decreto 31 luglio 1998 e, quindi, nel testo attuale, "mediante la trasmissione telematica dei dati del contratto, compreso il testo dello stesso se redatto in forma scritta" (oggi obbligatoria), secondo le specifiche indicate negli allegati tecnici *bis* e *quater*. Le modalità di pagamento sono quelle di cui all'art. 21 del decreto, che implicano la indicazione dei c/c da utilizzare per il pagamento.

Per la quantificazione dell'imponibile il Decreto fa riferimento, al "corrispettivo pattuito", che, per i contratti *in corso di esecuzione al 25 giugno 2008*, è commisurato alla durata residua del contratto. L'imposta può essere assolta in unica soluzione sull'intero importo dei canoni dovuti per la residua durata, ovvero annualmente, "sull'ammontare relativo a ciascuna annualità che abbia scadenza successiva alla stessa data". Se ne deduce, come da noi anticipato, che la decorrenza dell'annualità va individuata con riferimento alla data di stipulazione originaria, e quindi con durata pari ai dodici mesi successivi.

Se l'imposta è pagata per l'intera durata pluriennale del contratto (e cioè a quella indicata nell'atto), si ha diritto alla riduzione di cui all'art. 5, Nota 1, della tariffa p. I del T.U. n. 131/86, secondo percentuali analiticamente indicate nell'allegato tecnico *bis*, Tab. B. Per quelli in corso, la riduzione si applica all'imposta dovuta per le annualità successive a quella in scadenza, sempreché il contratto abbia una durata almeno biennale.

Circa il termine per effettuare gli adempimenti, l'art. 3 del Decreto prevede che, per i contratti stipulati fino al 31 ottobre 2008, essi devono essere effettuati dal 1° al 30 novembre 2008. Per quelli stipulati successivamente i termini sono quelli ordinari.

2. L' allegato tecnico Bis

Quanto alle specifiche tecniche, per la cui applicazione è necessaria la consultazione diretta del testo del provvedimento come sopra pubblicato, si segnalano talune disposizioni che integrano quelle del Provvedimento.

In particolare, fra i codici della Tab. A sono di interesse quelli dal n. 11 al n. 16. Quelli di cui ai nn. 11, 12 e 13 riguardano tutti le locazioni esenti ex art. 6, L. n. 133/99, distinguendo gli immobili strumentali (n. 12), cui si applica l'aliquota dell'1% (come si poteva desumere anche dalla Relazione al Decreto legge), da quelli abitativi o diversi da quelli strumentali (nn. 11 e 13), cui si applica l'aliquota del 2%.

I nn. da 14 a 16 riguardano le locazioni esenti effettuate da consorzi o società consortili, di cui all'art. 10, comma 2, del DPR n. 633/72, con le stesse aliquote discriminate in base alle tipologie di fabbricato sopra indicate.

Quanto alla qualificazione come strumentali dei fabbricati locati non sorgono problemi per locali adibiti ad uffici, ad agenzie di banca e loro pertinenze. Problemi potrebbero sussistere per la qualificazione degli "altri immobili", che la Nota alla tabella A individua nei "terreni edificabili, costruzioni commerciali, ecc.", la cui locazione infragruppo è perlomeno rara. In ogni caso per le locazioni di tali ultime tipologie non è previsto il frazionamento in annualità locative, per cui l'imposta è dovuta sin dall'origine per l'intero corrispettivo del contratto, anche se pluriennale.

Per ulteriori precisazioni applicative si fa rinvio alla parte dell'Allegato relativa alle istruzioni (p. 8), dove si indicano i criteri di identificazione delle tipologie contrattuali (canone fisso o variabile) e gli adempimenti per le annualità successive di cui all'allegato tecnico *quater*.

3. Determinazione dei canoni soggetti a imposta di registro

Le norme surriferite presuppongono la stipulazione di contratti di locazione ordinari, nei quali il canone riguardi immobili o loro porzioni, comprese le pertinenze di cui all'art. 817, cod. civ., e cioè anche unità (box, cantine, ecc.) destinate durevolmente al servizio dell'unità immobiliare principale oggetto di locazione, ovvero arredi o corredi d'uso.

Come anticipato nella ns. citata Circolare n. 10 del c.a., si potrebbe però verificare che il contratto di servizi infragruppo preveda, oltre all'uso di immobili con le dotazioni d'uso, anche la prestazione di servizi non necessariamente connessi a tale uso (pulizia di parti diverse da quelle comuni, spese telefoniche, ovvero l'uso di mobilia, apparecchiature informatiche e altri beni).

Al riguardo si deve rilevare che se tali prestazioni sono comprese nel corrispettivo dal contratto in essere, e se è questo ad essere registrato anche per estremi, non sembra possibile operare alcuna ulteriore discriminazione fra canoni di locazione immobiliare e corrispettivo di altri servizi, anche in vista della imminente scadenza degli adempimenti, a meno che questa non sia stata operata nel contratto stesso.

Ciò non toglie che per il futuro sia consigliabile procedere ad un'analisi delle prestazioni per individuare il canone immobiliare vero e proprio, sia per un esatto addebito delle spese sostenute per conto del conduttore (ad es., spese telefoniche: cfr. Ris. n. 309/E del 21 luglio 2008, concernente l'art. 102 del TUIR), sia - comunque - per non gravarsi di un onere non necessario. Si ricorda infatti che i contratti relativi a prestazioni rientranti nell'ambito applicativo dell'IVA, ma diverse dalle locazioni di immobili esenti (di cui all'art. 40, comma 1, DPR n. 131) sono soggetti a registrazione solo in caso d'uso (art. 1, lett. b), Tariffa p. II del citato DPR) e scontano comunque la tassa fissa.

Una tale analisi sarebbe in ogni caso necessaria ove l'esenzione da IVA non venisse prorogata oltre il termine del 31 dicembre, attualmente previsto per i servizi diversi da quelli resi da consorzi e simili. Anche se, come ampiamente esposto nella ns.

Circolare n. 5/2008, par. 1, tale abrogazione dovrebbe auspicabilmente coincidere con la recezione delle norme comunitarie che consentono la soggettività IVA del gruppo societario, non si può sottacere che, nel caso in cui tali servizi divenissero imponibili, sarebbe necessario evitare, per quanto possibile, “doppi passaggi” di servizi, attraverso il conferimento di opportuni mandati con rappresentanza alla società che fornisce servizi avvalendosi dei servizi di terzi.

Ulteriori analisi, come parimenti da noi suggerito, dovrebbero operarsi sulla natura dei servizi, al fine di valutare se taluni di essi siano oggettivamente esenti quali servizi finanziari.

Distinti saluti.

Il Presidente
(*Avv. Aldo Torello*)

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Aldo Torello', with a stylized flourish at the end.

SD/sm/circ112008