

Circolare del 09/07/2003 n. 36 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Imposta di registro - Cessione dei contratti di locazione e di affitto di beni immobili

Sintesi: La circolare fornisce chiarimenti ed istruzioni in merito alla corretta applicazione dell'imposta di registro alla cessione dei contratti di locazione e di affitto di beni immobili, allo scopo di rendere uniformi i criteri di tassazione applicati dagli uffici. Esaminati i documenti di normativa e di prassi riguardanti la tassazione in argomento, l'Agenzia ritiene che: - la cessione senza corrispettivo di contratto di locazione di immobile urbano di durata pluriennale, indipendentemente dalle modalita' di versamento dell'imposta dovuta per il contratto di locazione, e' soggetta all'imposta di registro nella misura fissa di Euro 51,65; - la cessione di contratti di locazione e di affitto di beni immobili in tutti i casi diversi dal precedente e' soggetta all'imposta di registro con le aliquote ordinarie e non potra' essere inferiore a Euro 51,65 (articolo 5, nota II, della tariffa parte I del Testo Unico dell'Imposta di Registro).

Testo:

Scopo della presente circolare e' di rimuovere i dubbi sulla corretta applicazione dell'imposta di registro alla cessione dei contratti di locazione e di affitto di beni immobili al fine di uniformare in merito i criteri di tassazione da parte degli uffici.

L'Amministrazione finanziaria, con la circolare n. 12/E del 16 gennaio 1998, aveva precisato (al punto 5.1.1) che alle cessioni senza corrispettivo aventi ad oggetto un contratto pluriennale di locazione (o sublocazione) di immobile urbano, per il quale l'imposta di registro sia stata corrisposta per l'intera durata, si applica l'imposta di registro nella misura fissa di Euro 51,65 (lire 100.000).

Nella circostanza, l'esame non venne esteso alla cessione senza corrispettivo dei contratti pluriennali di locazione di immobile urbano, quando l'imposta di registro sia assolta annualmente (anziche' per l'intera durata), ne' alla cessione dei contratti di affitto di immobili diversi da quelli urbani.

Preliminarmente la scrivente osserva che "le cessioni di contratti di ogni tipo ed oggetto" se effettuate dietro corrispettivo costituiscono prestazioni di servizi ai sensi dell'articolo 3, secondo comma, n. 5, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Pertanto, in presenza dei presupposti soggettivi ed oggettivi, anche le cessioni dei contratti di locazione e di affitto sono soggette all'imposta sul valore aggiunto e in tal caso - per l'alternativita' tra l'imposta sul valore aggiunto e l'imposta di registro, stabilita dall'articolo 40 del Testo unico dell'imposta di registro - alla sola imposta di registro nella misura fissa di euro 51,65.

Quando la cessione di contratti non rientra nel campo di applicazione dell'IVA, essa e' disciplinata dal testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 e, in particolare:

1. dall'articolo 31, nella versione modificata dall'articolo 21 comma 18 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, secondo cui "La cessione del contratto e' soggetta all'imposta con l'aliquota propria del contratto ceduto, con esclusione della cessione prevista dall'articolo 5 della parte I della tariffa";
2. dall'articolo 43, comma 1, lettera d), ai sensi del quale la base imponibile relativa alla cessione e' costituita "... dal corrispettivo pattuito per la cessione e dal valore delle prestazioni ancora da eseguire" (sulla base del contratto ceduto).

La disciplina riguardante la cessione dei contratti di locazione e' contenuta nell'articolo 5 della Tariffa, che oltre a fissare le aliquote per i contratti di locazione e affitto di beni immobili (nella misura dello 0,50% quando hanno per oggetto fondi rustici e del 2% in ogni altro caso), alla nota I, per i contratti di locazione e sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale - dopo aver previsto la riduzione dell'imposta commisurata ai canoni pattuiti, se corrisposta per l'intera durata del contratto - precisa che: "...la cessione senza corrispettivo degli stessi contratti e' assoggettata all'imposta nella misura fissa di Euro 51,65 (lire 100.000)."

Dal combinato disposto delle norme richiamate, si desume che per la cessione dei contratti di locazione e' stata introdotta (con il citato articolo 21, comma 18, della Legge 449 del 1997) una deroga al principio di carattere generale secondo il quale la cessione del contratto e' soggetta all'imposta di registro con l'aliquota propria del contratto ceduto (articolo 31) applicata alla base imponibile, costituita dal valore delle prestazioni da eseguire maggiorato del corrispettivo - se previsto - pattuito per la cessione (articolo 43, comma 1, lettera d).

Infatti, l'articolo 31 espressamente esclude dal suddetto criterio generale la cessione prevista dall'articolo 5 della tariffa, vale a dire la cessione senza corrispettivo dei contratti di locazione e sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale: per tali cessioni l'imposta e' stabilita nella misura fissa di Euro 51,65 (lire 100.000) e non e' quindi commisurata al valore delle prestazioni ancora da eseguire sulla base del contratto ceduto.

In particolare, il significato da attribuire all'espressione usata nell'ultima parte della nota I dal legislatore (...la cessione senza corrispettivo degli stessi contratti...), e' da riferire ai contratti individuati nella prima parte della stessa, cioe' "ai contratti di locazione e sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale".

Per tali contratti di locazione opera, quindi, non solo la riduzione dell'imposta di registro (...di una percentuale pari alla meta' del tasso di interesse legale moltiplicato per il numero delle annualita'...) se corrisposta per l'intera durata, ma anche il criterio di tassazione agevolata - imposta in misura fissa di Euro 51,65 - qualora la cessione sia pattuita senza corrispettivo.

Da cio' consegue che per la cessione di contratti diversi da quelli espressamente individuati nella nota I, cioe' i contratti di affitto di beni immobili e i contratti di locazione di immobili diversi da quelli urbani di durata pluriennale, si applica il criterio generale di tassazione previsto dal combinato disposto degli articoli 31 e 43, comma 1, lettera d), del testo unico dell'imposta di registro.

Di seguito si riepilogano le diverse fattispecie che possono verificarsi con l'indicazione dei criteri di applicazione dell'imposta di registro:

1. cessione senza corrispettivo di contratto di locazione di immobili urbani di durata pluriennale: indipendentemente dalle modalita' (annuale o per l'intera durata) di versamento dell'imposta - commisurata ai canoni di locazione pattuiti - dovuta per il contratto di locazione, l'imposta e' applicata nella misura fissa di Euro 51,65;
2. cessione con corrispettivo di contratto di locazione di immobili urbani di durata pluriennale: in aggiunta all'imposta dovuta per il contratto di locazione, e' altresì dovuta l'imposta nella misura del 2% applicata alla base imponibile costituita "...dal corrispettivo pattuito per la cessione e dal valore delle prestazioni ancora da eseguire" (articolo 43, comma 1, lettera d), del Testo unico dell'imposta di registro);
3. cessione con corrispettivo di contratto di locazione e affitto di beni immobili diversi da quelli urbani: i criteri di applicazione dell'imposta sono gli stessi precisati al punto 2;
4. cessione senza corrispettivo di contratto di locazione e affitto di immobili diversi da quelli urbani: in aggiunta all'imposta commisurata ai canoni pattuiti e' dovuta l'imposta pari al 2% applicato alla base imponibile costituita dal solo valore delle prestazioni ancora da eseguire (nel presupposto che non sia pattuito un corrispettivo per la cessione);
5. cessione con corrispettivo di contratto di affitto di fondi rustici: oltre all'imposta sui canoni pattuiti, si richiede il pagamento di un'imposta pari allo 0,50% applicato alla stessa base imponibile precisata al punto 2;
6. cessione senza corrispettivo dei contratti di affitto di fondi rustici: e' applicabile lo stesso trattamento sub 4) ma con l'aliquota dello 0,50%.

Nei casi descritti dal punto 2 al punto 6 l'ammontare dell'imposta per la cessione dei contratti non puo' essere in nessun caso inferiore a Euro 51,65 (articolo 5, nota II, della Tariffa parte I, del testo unico dell'imposta di registro; cfr. circolare n. 12/E del 1998).

Dalle esemplificazioni sopra riportate, si desume che qualora la cessione (con o senza corrispettivo) riguardi un contratto di locazione di immobile urbano di durata pluriennale per il quale l'imposta di registro prevista dall'articolo 5 della Tariffa, parte I, del testo unico, non e' stata corrisposta per l'intera durata dello stesso, oltre all'imposta dovuta per la cessione del contratto e' necessario assolvere l'imposta di registro per le annualita' residue con versamento annuale (articolo 17, comma 3, del testo unico; cfr. circolare 12/E del 1998).

Invece, qualora la cessione riguardi un contratto di locazione per il quale l'imposta e' stata assolta per l'intera durata e' dovuta la sola imposta di registro per la cessione dello stesso.

CIRCOLARE N. 36/E



Agenzia delle Entrate

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Roma, 9 luglio 2003

Oggetto: Imposta di registro – Cessione dei contratti di locazione e di affitto di beni immobili.

Scopo della presente circolare è di rimuovere i dubbi sulla corretta applicazione dell'imposta di registro alla cessione dei contratti di locazione e di affitto di beni immobili al fine di uniformare in merito i criteri di tassazione da parte degli uffici.

L'Amministrazione finanziaria, con la circolare n. 12/E del 16 gennaio 1998, aveva precisato (al punto 5.1.1) che alle cessioni senza corrispettivo aventi ad oggetto un contratto pluriennale di locazione (o sublocazione) di immobile urbano, per il quale l'imposta di registro sia stata corrisposta per l'intera durata, si applica l'imposta di registro nella misura fissa di €51,65 (lire 100.000).

Nella circostanza, l'esame non venne esteso alla cessione senza corrispettivo dei contratti pluriennali di locazione di immobile urbano, quando l'imposta di registro sia assolta annualmente (anziché per l'intera durata), né alla cessione dei contratti di affitto di immobili diversi da quelli urbani.

Preliminarmente la scrivente osserva che *“le cessioni di contratti di ogni tipo ed oggetto”* se effettuate dietro corrispettivo costituiscono prestazioni di servizi ai sensi dell'articolo 3, secondo comma, n. 5, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Pertanto, in presenza dei presupposti soggettivi ed oggettivi, anche le cessioni dei contratti di locazione e di affitto sono soggette all'imposta sul valore aggiunto e in tal caso - per l'alternatività tra l'imposta sul valore aggiunto e l'imposta di registro, stabilita dall'articolo 40 del Testo unico dell'imposta di registro - alla sola imposta di registro nella misura fissa di euro 51,65.

Quando la cessione di contratti non rientra nel campo di applicazione dell'IVA, essa è disciplinata dal testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 e, in particolare:

1. dall'articolo 31, nella versione modificata dall'articolo 21 comma 18 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, secondo cui *“La cessione del contratto è soggetta all'imposta con l'aliquota propria del contratto ceduto, con esclusione della cessione prevista dall'articolo 5 della parte I della tariffa”*;
2. dall'articolo 43, comma 1, lettera d), ai sensi del quale la base imponibile relativa alla cessione è costituita *“... dal corrispettivo pattuito per la cessione e dal valore delle prestazioni ancora da eseguire”* (sulla base del contratto ceduto).

La disciplina riguardante la cessione dei contratti di locazione è contenuta nell'articolo 5 della Tariffa, che oltre a fissare le aliquote per i contratti di locazione e affitto di beni immobili (nella misura dello 0,50% quando hanno per oggetto fondi rustici e del 2% in ogni altro caso), alla nota I, per i contratti di locazione e sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale - dopo aver previsto la riduzione dell'imposta commisurata ai canoni pattuiti, se corrisposta per l'intera durata del contratto - precisa che: *“...la cessione senza corrispettivo degli stessi contratti è assoggettata all'imposta nella misura fissa di € 51,65 (lire 100.000).”*

Dal combinato disposto delle norme richiamate, si desume che per la cessione dei contratti di locazione è stata introdotta (con il citato articolo 21, comma 18, della Legge 449 del 1997) una deroga al principio di carattere generale secondo il quale la cessione del contratto è soggetta all'imposta di registro con l'aliquota propria del contratto ceduto (articolo 31) applicata alla base imponibile, costituita dal valore delle prestazioni da eseguire maggiorato del corrispettivo – se previsto – pattuito per la cessione (articolo 43, comma 1, lettera d).

Infatti, l'articolo 31 espressamente esclude dal suddetto criterio generale la cessione prevista dall'articolo 5 della tariffa, vale a dire la cessione senza corrispettivo dei contratti di locazione e sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale: per tali cessioni l'imposta è stabilita nella misura fissa di €51,65 (lire 100.000) e non è quindi commisurata al valore delle prestazioni ancora da eseguire sulla base del contratto ceduto.

In particolare, il significato da attribuire all'espressione usata nell'ultima parte della nota I dal legislatore (*...la cessione senza corrispettivo degli stessi contratti...*), è da riferire ai contratti individuati nella prima parte della stessa, cioè *“ai contratti di locazione e sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale”*.

Per tali contratti di locazione opera, quindi, non solo la riduzione dell'imposta di registro (*...di una percentuale pari alla metà del tasso di interesse legale moltiplicato per il numero delle annualità...*) se corrisposta per l'intera durata, ma anche il criterio di tassazione agevolata – imposta in misura fissa di €51,65 – qualora la cessione sia pattuita senza corrispettivo.

Da ciò consegue che per la cessione di contratti diversi da quelli espressamente individuati nella nota I, cioè i contratti di affitto di beni immobili e i contratti di locazione di immobili diversi da quelli urbani di durata pluriennale, si applica il criterio generale di tassazione previsto dal combinato disposto degli articoli 31 e 43, comma 1, lettera d), del testo unico dell'imposta di registro.

Di seguito si riepilogano le diverse fattispecie che possono verificarsi con l'indicazione dei criteri di applicazione dell'imposta di registro:

1. cessione **senza corrispettivo** di contratto di locazione di immobili urbani di durata pluriennale: indipendentemente dalle modalità (annuale o per l'intera durata) di versamento dell'imposta – commisurata ai canoni di locazione pattuiti - dovuta per il contratto di locazione, l'imposta è applicata nella misura fissa di €51,65;
2. cessione **con corrispettivo** di contratto di locazione di immobili urbani di durata pluriennale: in aggiunta all'imposta dovuta per il contratto di locazione, è altresì dovuta l'imposta nella misura del 2% applicata alla base imponibile costituita "*...dal corrispettivo pattuito per la cessione e dal valore delle prestazioni ancora da eseguire*" (articolo 43, comma 1, lettera d), del Testo unico dell'imposta di registro);
3. cessione **con corrispettivo** di contratto di locazione e affitto di beni immobili diversi da quelli urbani: i criteri di applicazione dell'imposta sono gli stessi precisati al punto 2;
4. cessione **senza corrispettivo** di contratto di locazione e affitto di immobili diversi da quelli urbani: in aggiunta all'imposta commisurata ai canoni pattuiti è dovuta l'imposta pari al 2% applicato alla base imponibile costituita dal solo valore delle prestazioni ancora da eseguire (nel presupposto che non sia pattuito un corrispettivo per la cessione);
5. cessione **con corrispettivo** di contratto di affitto di fondi rustici: oltre all'imposta sui canoni pattuiti, si richiede il pagamento di un'imposta pari allo 0,50% applicato alla stessa base imponibile precisata al punto 2;
6. cessione **senza corrispettivo** dei contratti di affitto di fondi rustici: è applicabile lo stesso trattamento sub 4) ma con l'aliquota dello 0,50%.

Nei casi descritti dal punto 2 al punto 6 l'ammontare dell'imposta per la cessione dei contratti non può essere in nessun caso inferiore a €51,65 (articolo 5, nota II, della Tariffa parte I, del testo unico dell'imposta di registro; cfr. circolare n. 12/E del 1998).

Dalle esemplificazioni sopra riportate, si desume che qualora la cessione (con o senza corrispettivo) riguardi un contratto di locazione di immobile urbano di durata pluriennale per il quale l'imposta di registro prevista dall'articolo 5 della Tariffa, parte I, del testo unico, non è stata corrisposta per l'intera durata dello stesso, oltre all'imposta dovuta per la cessione del contratto è necessario assolvere l'imposta di registro per le annualità residue con versamento annuale (articolo 17, comma 3, del testo unico; cfr. circolare 12/E del 1998).

Invece, qualora la cessione riguardi un contratto di locazione per il quale l'imposta è stata assolta per l'intera durata è dovuta la sola imposta di registro per la cessione dello stesso.