

CIRCOLARE N. 12/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 11 marzo 2011

OGGETTO: Modifiche alla disciplina del leasing immobiliare Articolo 1, commi 15 e 16, della legge 13 dicembre 2010, n.220 (legge di stabilità 2011)

INDICE

PREMESSA	3
1 MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DELL'IMPOSTA DI REGISTRO, IPOTECARIA E CATASTALE	6
1.1. Acquisto dell'immobile concesso in locazione finanziaria: soggetti obbligati al pagamento della imposte di registro, ipotecaria e catastale	6
1.2. Modifiche alla disciplina dei contratti di locazione finanziaria	7
1.3. Contratti di locazione in corso al 1° gennaio 2011	9
1.4. Modifiche alle imposte di registro, ipotecaria e catastale dovute per l'acquisto ed il riscatto dell'immobile	9
2 IMPOSTA SOSTITUTIVA DELLE IMPOSTE IPOTECARIA E CATASTALE	12
2.1. Soggetti obbligati al versamento dell'imposta	12
2.2 Ambito oggettivo di applicazione dell'imposta sostitutiva.....	13
2.3 Modalità di determinazione dell'imposta sostitutiva	15
2.4 Versamento dell'imposta sostitutiva.....	20

PREMESSA

La legge 13 dicembre 2010, n. 220, recante “*disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato*” (legge di stabilità 2011), all’articolo 1, commi 15 e 16, ha introdotto alcune modifiche alla disciplina applicabile, ai fini delle imposte indirette, ai contratti di locazione finanziaria di immobili ed ai connessi atti di acquisto e cessione degli immobili abitativi e strumentali oggetto del contratto.

Le modifiche normative introdotte sono volte a garantire una sostanziale equivalenza tributaria tra l’acquisto diretto del bene immobile e quello realizzato tramite la conclusione di contratti di leasing finanziario.

Il comma 15 dell’articolo 1 in commento chiarisce, infatti, che le nuove disposizioni sono introdotte al fine “*di disciplinare il trattamento tributario del contratto di locazione finanziaria applicato al settore immobiliare e di garantirne la coerenza con le disposizioni relative alle imposte di registro, ipotecaria e catastale applicate per i trasferimenti operati con strumenti contrattuali diversi dallo stesso*”.

In particolare, per effetto delle modifiche apportate all’articolo 1 della Tariffa, Parte II, allegata al Testo unico delle disposizioni concernenti l’Imposta di Registro, approvato con DPR 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito TUR), viene meno l’obbligo di registrazione in termine fisso dei contratti di locazione finanziaria immobiliare (non formati per atto pubblico o per scrittura privata autenticata).

Per tali contratti, l’obbligo di registrazione sorge solo al verificarsi del caso d’uso.

Tramite le modifiche apportate all’articolo 35, comma 10-ter del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 risulta, inoltre, modificato il regime applicabile ai trasferimenti di immobili strumentali oggetto del contratto di locazione finanziaria.

Le modifiche introdotte sono volte a concentrare il prelievo fiscale dovuto per i trasferimenti di immobili nella fase relativa all'acquisto del bene da parte della società di leasing.

A tal proposito, è opportuno ricordare che, anteriormente all'entrata in vigore della legge n. 220 del 2010, le imposte ipotecaria e catastale da corrispondere per l'acquisto ed il riscatto dei beni da concedere o concessi in locazione finanziaria dovevano essere versate, con aliquote ridotte alla metà, in ciascuna delle due distinte fasi giuridiche che caratterizzano l'operazione di leasing immobiliare (il primo acquisto effettuato dalla società di leasing che si procurava il bene strumentale presso terzi, ed il secondo acquisto effettuato dall'utilizzatore in sede di riscatto del bene in leasing).

L'articolo 35, comma 10-ter, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, nel testo vigente fino al 31 dicembre 2010, stabiliva, infatti che per le volture catastali e le trascrizioni relative a cessioni di beni immobili strumentali di cui siano parte fondi immobiliari chiusi ovvero imprese di locazione finanziaria, limitatamente all'acquisto ed al riscatto dei beni da concedere o concessi in locazione finanziaria, le aliquote delle imposte ipotecaria e catastale fossero ridotte alla metà.

A seguito dell'entrata in vigore delle disposizioni dettate dall'articolo 1, comma 15, della legge di stabilità, il descritto regime di riduzione alla metà delle aliquote delle imposte ipocatastali trova ancora applicazione solo con riferimento alle cessioni di immobili strumentali di cui siano parte fondi immobiliari chiusi.

A decorrere dal 1° gennaio 2011, infatti, l'acquisto dell'immobile strumentale da parte della società di leasing è soggetto alle imposte ipotecaria e catastale nella misura ordinaria rispettivamente del 3 per cento e dell'1 per cento se la cessione rientra nel campo di applicazione dell'Imposta sul Valore Aggiunto.

Proprio in considerazione della natura unitaria della operazione di leasing, viene, inoltre, previsto, in maniera correlata, che per le cessioni derivanti

dall'esercizio dell'opzione di acquisto da parte dell'utilizzatore le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa.

Le imposte sono applicate in misura fissa sia con riferimento ai trasferimenti di immobili strumentali e abitativi intervenuti a seguito dell'esercizio del riscatto da parte dell'utilizzatore sia con riferimento alle cessioni di immobili rivenienti da contratti di locazione finanziaria risolti in seguito all'inadempimento dell'utilizzatore.

Inoltre, posto che il regime applicabile ai nuovi contratti di locazione finanziaria immobiliare non prevede più né la registrazione in termine fisso del contratto di locazione finanziaria (non formato per atto pubblico o per scrittura privata autenticata) né, nella fase del riscatto dell'immobile, la corresponsione delle imposte ipocatastali in misura proporzionale, viene, coerentemente, disposta l'abrogazione del comma 10-*sexies* dell'articolo 35 del DL n. 223 del 2006.

Tale disposizione, in vigore fino al 31 dicembre 2010, stabiliva che le somme corrisposte a titolo di imposta proporzionale di registro sui canoni di locazione finanziaria su immobili strumentali potessero essere scomputate dall'importo dovuto, in sede di riscatto del bene, a titolo di imposte ipotecaria e catastale.

Al fine di contemperare il vantaggio fiscale derivante dalla tassazione in misura fissa del trasferimento dell'immobile in sede di riscatto, viene istituita un'imposta sostitutiva delle imposte ipotecaria e catastale, che, a mente del comma 16 dell'articolo 1 della legge n. 220 del 2010, le parti di tutti i contratti di locazione finanziaria immobiliare in corso di esecuzione alla data del 1° gennaio 2011 devono versare in unica soluzione entro il 31 marzo 2011. Le modalità da seguire per il versamento dell'imposta sostitutiva sono state definite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 gennaio 2011.

Con la presente circolare, allo scopo di eliminare alcuni dubbi interpretativi, si forniscono chiarimenti in ordine alla corretta applicazione delle

richiamate disposizioni ed alle modalità di determinazione e di versamento dell'imposta sostitutiva delle imposte ipotecaria e catastale.

1 MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DELL'IMPOSTA DI REGISTRO, IPOTECARIA E CATASTALE

1.1. Acquisto dell'immobile concesso in locazione finanziaria: soggetti obbligati al pagamento della imposte di registro, ipotecaria e catastale

L'articolo 1, comma 15, lettera a), della legge di stabilità prevede una modifica dell'articolo 57 del TUR, consistente nell' inserimento, dopo il comma 1-*bis*, del comma 1-*ter*.

Tale nuovo comma stabilisce che *“L'utilizzatore dell'immobile concesso in locazione finanziaria è solidalmente obbligato al pagamento del tributo per l'immobile, anche da costruire o in corso di costruzione, acquisito dal locatore per la conclusione del contratto”*.

In maniera coordinata, è stato inoltre modificato l'articolo 11 del testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347, che individua i soggetti tenuti al pagamento delle imposte ipotecaria e catastale, inserendo al termine del comma 2, le seguenti parole: *“, nonché l'utilizzatore dell'immobile concesso in locazione finanziaria”*.

Per effetto delle riportate modifiche, risultano, quindi, obbligati al pagamento delle imposte di registro, ipotecaria e catastale dovute per l'acquisto da parte della società di leasing dell'immobile concesso in locazione finanziaria, oltre ai pubblici ufficiali che hanno redatto l'atto, le parti contraenti e l'utilizzatore dell'immobile.

Sarà cura del pubblico ufficiale individuare nell'atto di compravendita dell'immobile concesso in locazione il soggetto utilizzatore dell'immobile.

Tenuto conto del fatto che la norma in esame elenca anche gli immobili da costruire o in costruzione, deve ritenersi che l'estensione della solidarietà di imposta all'utilizzatore trovi applicazione oltre che per gli acquisti di immobili concessi in locazione finanziaria anche con riferimento ai trasferimenti immobiliari posti in essere nell'ambito di operazioni di leasing in costruzione (ad esempio l'acquisto del terreno sul quale costruire l'immobile da concedere in leasing).

1.2. Modifiche alla disciplina dei contratti di locazione finanziaria

La nota all'articolo 1 della Tariffa, parte II, allegata al TUR, come modificata dall'articolo 1, comma 15, della legge di stabilità, prevede che : *“I contratti relativi alle operazioni e ai servizi bancari e finanziari e al credito al consumo, ivi compresi quelli di locazione finanziaria immobiliare, per i quali il titolo VI del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, prescrive a pena di nullità la forma scritta, sono assoggettati a registrazione solo in caso d'uso”*.

Con la modifica apportata alla nota all'art. 1 della Tariffa, parte II, il legislatore ha inteso riquilibrare i contratti di leasing immobiliare riconducendoli nuovamente, ai fini dell'imposta di registro, nella disciplina applicabile per i contratti aventi natura finanziaria di cui al titolo VI del D.LGS. n. 385 del 1993.

Si ricorda, infatti, che il regime di tassazione previsto, ai fini delle imposte indirette, per i contratti di locazione era stato esteso ai contratti di locazione finanziaria con il decreto-legge n. 223 del 2006.

Per effetto delle modifiche introdotte con la legge di stabilità, i contratti di locazione finanziaria sono nuovamente ricondotti nell'ambito della disciplina prevista per i contratti di natura finanziaria e, pertanto, se il contratto è formato per scrittura privata non autenticata deve essere assoggettato a registrazione solo in caso d'uso.

Diversamente, i contratti formati per atto pubblico o per scrittura privata autenticata devono essere assoggettati a tassazione in termine fisso secondo le regole ordinarie.

Per quanto concerne la misura dell'imposta applicabile, si precisa che, per effetto delle modifiche introdotte, in relazione ai contratti di locazione finanziaria torna ad operare il regime di alternatività IVA-Registro di cui agli articoli 5, comma 2 e 40, primo periodo, del TUR.

Pertanto, se il contratto di locazione finanziaria è formato per scrittura privata non autenticata, trova applicazione il disposto di cui all'articolo 5, comma 2, secondo cui *“Le scritture private non autenticate sono soggette a registrazione in caso d'uso se tutte le disposizioni in esse contemplate sono relative ad operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto”*.

Al verificarsi del caso d'uso, l'imposta deve essere, quindi, corrisposta in misura fissa ai sensi del disposto di cui all'articolo 1, lettera b) della Tariffa, parte seconda.

Nel caso di contratto formato per atto pubblico o per scrittura privata autenticata, ovvero in caso di registrazione volontaria del contratto di locazione finanziaria, torna invece applicabile il primo periodo del comma 1 dell'art. 40 del TUR che dispone: *“Per gli atti relativi a cessione di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa”*.

In sostanza, a seguito delle modifiche apportate alla citata nota all'articolo 1 della Tariffa, parte II, le locazioni finanziarie immobiliari hanno trovato nell'ambito del TUR autonoma considerazione. Pertanto, le deroghe al principio di alternatività Iva-Registro ovvero le regole di tassazione previste dall'articolo 5 della Tariffa, parte I, allegata al TUR, trovano applicazione solo con riferimento ai contratti di locazione ordinaria.

1.3. Contratti di locazione in corso al 1° gennaio 2011

Come chiarito dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 gennaio 2011, per i contratti di locazione finanziaria in corso al 1° gennaio 2011 non risulta più dovuta l'imposta di registro in misura proporzionale.

Si precisa, al riguardo, che l'imposta di registro non deve essere versata con riferimento a quelle annualità in relazione alle quali i termini per il pagamento siano ancora in corso al 1° gennaio 2011.

Qualora, nelle more della emanazione della presente circolare, i contribuenti abbiano già provveduto al pagamento dell'imposta, l'ammontare versato potrà essere dedotto in sede di determinazione dell'imposta sostitutiva.

Diversamente, se il termine per il pagamento è già decorso al 1° gennaio 2011, i contribuenti che non vi abbiano provveduto sono comunque tenuti ad effettuare il pagamento dell'imposta, oltre alle sanzioni e agli interessi.

In ogni caso, l'importo relativo all'imposta di registro versata potrà essere scomputato in sede di determinazione dell'imposta sostitutiva, come si avrà modo di chiarire nei paragrafi che seguono.

1.4. Modifiche alle imposte di registro, ipotecaria e catastale dovute per l'acquisto ed il riscatto dell'immobile

L'articolo 1, comma 15, della legge di stabilità dispone alla lettera c) alcune modifiche all'articolo 35 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223.

In particolare, viene modificata la formulazione del comma 10-ter dell'articolo 35 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, il quale, nel testo vigente fino al 31 dicembre 2010, stabiliva che, per le volture catastali e le trascrizioni relative a cessioni di beni immobili strumentali di cui siano parte fondi immobiliari chiusi ovvero imprese di locazione finanziaria, limitatamente all'acquisto ed al riscatto dei beni da concedere o concessi in locazione

finanziaria, le aliquote delle imposte ipotecaria e catastale fossero ridotte alla metà.

Il richiamato articolo 1, comma 15, lettera c), della legge di stabilità ha modificato tale previsione al fine di escluderne l'operatività per i trasferimenti di cui siano parte imprese di locazione finanziaria.

Il comma 10-ter dell'articolo 35, come riformulato a seguito della entrata in vigore della legge di stabilità stabilisce, infatti, che *“Per le volture catastali e le trascrizioni relative alle cessioni di beni immobili strumentali di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8-ter), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, anche se assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, di cui siano parte fondi immobiliari chiusi disciplinati dall'articolo 37 del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, e successive modificazioni, e dall'articolo 14-bis della legge 25 gennaio 1994, n. 86, e successive modificazioni, le aliquote delle imposte ipotecaria e catastale, come modificate dal comma 10-bis del presente articolo, sono ridotte della metà”*.

Sulla base della vigente formulazione, la riduzione alla metà delle aliquote delle imposte ipocatastali (imposta catastale 0,50% e imposta ipotecaria 1,50%), trova applicazione solo con riferimento alle cessioni di beni immobili strumentali individuati dall'art. 10, primo comma, numero 8-ter) del DPR n. 633 del 1972, di cui siano parte fondi immobiliari chiusi.

Tale disposizione non trova, invece, più applicazione per i trasferimenti di immobili strumentali di cui siano parte società di leasing.

Pertanto, l'acquisto da parte della società di leasing dell'immobile, sia strumentale che abitativo, concesso in locazione finanziaria resta soggetto alle aliquote ordinarie disposte dal testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta ipotecaria e catastale di cui al D LGS 347/90 che prevedono che:

- per le cessioni di beni immobili strumentali, le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nella misura rispettivamente del 3 per cento e dell'1 per cento se la cessione rientra nel campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, ovvero del 2 per cento e dell'1 per cento se la cessione non rientra nel campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto;
- per le cessioni di fabbricati abitativi, le imposte ipotecaria e catastale sono, invece, dovute nella misura del 2 per cento e dell'1 per cento, se la cessione non rientra nel campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto o venga effettuata in regime di esenzione ai sensi dell'articolo 10, primo comma, numero 8-bis), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Le modifiche hanno interessato anche la fase del trasferimento dei beni immobili, derivante dall'esercizio del diritto di riscatto da parte dell'utilizzatore e inoltre le cessioni di immobili rivenienti da contratti di locazione finanziaria risolti per inadempienza dell'utilizzatore.

L'articolo 1, comma 15, della legge di stabilità ha, infatti aggiunto all'articolo 35 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, dopo il comma 10-ter, il comma 10-ter.1, che stabilisce: *“Alle cessioni, effettuate dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati di cui all'articolo 106 del testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, e successive modificazioni, nel caso di esercizio, da parte dell'utilizzatore, dell'opzione di acquisto dell'immobile concesso in locazione finanziaria, ovvero nel caso di immobile riveniente da contratti di locazione finanziaria risolti per inadempienza dell'utilizzatore, le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa”*.

Le modifiche introdotte sono entrate in vigore il 1° gennaio 2011 e, pertanto, trovano applicazione con riferimento a tutti gli atti di compravendita conclusi a partire dal 1° gennaio 2011 aventi ad oggetto:

- l'acquisto da parte della società di leasing dell'immobile da concedere in locazione finanziaria;

- l'acquisto da parte dell'utilizzatore dell'immobile in leasing ovvero la cessione da parte della società di leasing dell'immobile riveniente dal contratto di locazione finanziaria (stipulato anche prima del 1° gennaio 2011) risolto per inadempienza dell'utilizzatore.

2 IMPOSTA SOSTITUTIVA DELLE IMPOSTE IPOTECARIA E CATASTALE

2.1. Soggetti obbligati al versamento dell'imposta

L'articolo 1, comma 16, della legge n. 220 del 2010 ha istituito un'imposta sostitutiva delle imposte ipotecaria e catastale dovuta per i contratti di locazione finanziaria di immobili in corso di esecuzione alla data del 1° gennaio 2011.

Tale disposizione stabilisce, infatti, che, in deroga all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (cd. statuto del contribuente) “ *...per tutti i contratti di locazione finanziaria di immobili in corso di esecuzione alla data del 1° gennaio 2011 le parti sono tenute a versare una imposta sostitutiva delle imposte ipotecaria e catastale da corrispondere in unica soluzione entro il 31 marzo 2011, le cui modalità di versamento sono determinate con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, da emanare entro il 15 gennaio 2011*”.

I soggetti obbligati al versamento dell'imposta sono, quindi, le parti contraenti del contratto di leasing (società di leasing ed utilizzatore).

L'assolvimento dell'imposta da parte di una delle due parti contraenti comporta l'estinzione dell'obbligo tributario verso l'erario, nel rispetto del vincolo di solidarietà obbligatoria.

Resta, quindi, riservata all'autonomia delle parti la individuazione delle modalità di eventuale esercizio del diritto di regresso per il pagamento del tributo.

In proposito, si pone il problema di determinare, per l'ipotesi in cui al pagamento provveda la società di leasing, il trattamento da riservare, ai fini dell'IVA, all'eventuale riaddebito che la stessa disponga nei confronti dell'utilizzatore.

Al riguardo, si ricorda che l'articolo 15, comma 1, n. 3, del DPR n. 633 del 1972, stabilisce che *“non concorrono a formare la base imponibile (...) le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purchè regolarmente documentate”*.

Pertanto, si ritiene che, ove l'imposta sostitutiva venga assolta dalla società di leasing, sulla base di uno specifico mandato conferito dall'utilizzatore, l'importo allo stesso riaddebitato non deve essere assoggettato ad IVA in quanto costituisce il rimborso di una anticipazione effettuata dalla società di leasing in nome e per conto dell'utilizzatore.

Diversamente, qualora il pagamento dell'imposta non venga effettuato dalla società sulla base di un rapporto di mandato, la somma riaddebitata deve concorrere a formare la base imponibile rilevante ai fini dell'IVA ai sensi dell'articolo 13 del DPR n. 633 del 1972, in quanto si realizza un'ipotesi di mera traslazione economica di un onere sopportato dalla società di leasing.

A maggior ragione il riaddebito operato dalla società di leasing assumerà rilevanza ai fini dell'IVA laddove l'onere collegato all'assolvimento dell'imposta sostitutiva divenga anch'esso oggetto di finanziamento, quale onere accessorio rispetto al contratto di leasing. E' evidente, infatti, che in tale ipotesi, le somme richieste all'utilizzatore concorrono a formare il canone dovuto in base al contratto di locazione finanziaria e sono soggette allo stesso regime IVA.

2.2 Ambito oggettivo di applicazione dell'imposta sostitutiva

L'imposta sostitutiva deve essere versata con riferimento a *“tutti i contratti di locazione finanziaria di immobili”* e, pertanto, sia per i contratti di

locazione finanziaria aventi ad oggetto immobili strumentali che per quelli aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo.

Si precisa che rientrano nell'ambito di applicazione dell'imposta sostitutiva anche i contratti di leasing aventi ad oggetto immobili ancora da costruire o in costruzione e i contratti di leasing aventi ad oggetto immobili adibiti a cava.

L'imposta deve essere, inoltre, versata anche con riferimento ai contratti di leasing di impianti fotovoltaici censiti/da censire al catasto fabbricati come opifici industriali (cat. D1).

Nel caso di locazione finanziaria in pool, è tenuta al versamento dell'imposta sostitutiva, oltre all'utilizzatore, ciascuna delle società concedenti, a prescindere dal soggetto (sia esso il cd. capofila o altra società appartenente al pool) che ha effettuato la registrazione del contratto di locazione finanziaria.

L'obbligo del pagamento riguarda l'intera imposta, posto che il contratto di locazione finanziaria è unico e ciascun soggetto che assume la posizione contrattuale di concedente risulta obbligato solidalmente anche al pagamento dell'imposta sostitutiva, unitamente all'utilizzatore. Alle medesime conclusioni del resto questa Agenzia era già pervenuta con riferimento alla registrazione dei contratti di locazione finanziaria in pool (risoluzione 17 novembre 2008, n. 443)

Resta salvo, nei rapporti interni al pool, il diritto di regresso che ciascuna società, sulla base di appositi accordi contrattuali, può esercitare nei confronti degli altri soggetti coobbligati.

Con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 14 gennaio 2011, è stato, inoltre, chiarito che l'imposta sostitutiva non è dovuta per i contratti di locazione finanziaria che hanno ad oggetto immobili rispetto ai quali, entro il 31 dicembre 2010, la società di leasing non abbia ancora acquisito la proprietà.

La stipula del contratto di compravendita dell'immobile da parte della società di leasing, infatti, comporterà l'assoggettamento ad imposizione secondo le aliquote ordinarie previste dal testo unico delle imposte ipotecaria e catastale, e pertanto viene meno la ratio sottesa alla previsione dell'imposta sostitutiva.

L'imposta sostitutiva, deve essere, invece, corrisposta in relazione ai contratti di locazione finanziaria per i quali, entro il 31 dicembre 2010, sia stato esercitato il diritto di riscatto da parte dell'utilizzatore, ma non sia stato ancora stipulato il relativo contratto di compravendita. La stipula del contratto di compravendita, che interviene dopo il 31 dicembre 2010, viene, infatti, assoggettata a tassazione in misura fissa, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale.

2.3 Modalità di determinazione dell'imposta sostitutiva

Ai sensi dell'articolo 1, comma 16, della legge di stabilità, la misura dell'imposta sostitutiva deve essere stabilita applicando all'importo determinato secondo le modalità previste dal comma 10-*sexies* dell'articolo 35 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223 una riduzione pari al 4 per cento moltiplicata per gli anni di durata residua del contratto.

Pertanto, l'imposta sostitutiva deve essere calcolata applicando all'importo corrispondente al costo finanziato del bene immobile l'aliquota nella misura rispettivamente del 2 per cento per i fabbricati strumentali e del 3 per cento per i fabbricati abitativi e successivamente scomputando le imposte proporzionali di cui all'articolo 5 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, corrisposte in relazione al contratto di locazione finanziaria dell'immobile e riducendo, infine l'importo risultante, di una percentuale forfetaria pari al 4 per cento moltiplicata per gli anni di durata residua del contratto.

La base imponibile alla quale parametrare la liquidazione dell'imposta sostitutiva deve, quindi, tener conto del costo finanziato del bene immobile.

Per i contratti di leasing che hanno ad oggetto immobili da costruire o in corso di costruzione, occorre, invece, fare riferimento al costo di realizzazione del fabbricato, come indicato nel contratto di leasing.

Per quanto riguarda l'imposta di registro, si fa presente, ai sensi del comma 10-*sexies* (disposizione peraltro abrogata) dell'articolo 35 del decreto-legge 223 del 2006, le somme corrisposte a titolo di imposte proporzionali di cui all'articolo 5, comma 1, lettera a-bis), della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR possono essere portate in deduzione in sede di determinazione dell'imposta sostitutiva.

Al riguardo, si precisa che detta disposizione contempla, in particolare, le imposte di registro versate in relazione ai contratti di locazione finanziaria che hanno ad oggetto beni immobili strumentali. Si ritiene, tuttavia, che, per ragioni di coerenza sistematica dell'impianto normativo introdotto con l'articolo 1, commi 15 e 16, della legge di stabilità, tale deduzione possa essere effettuata in sede di determinazione dell'imposta sostitutiva anche con riferimento all'imposta di registro pagata in relazione agli immobili abitativi.

Possono essere portate in deduzione dall'imposta sostitutiva le imposte di registro dovute sui canoni di locazione finanziaria corrisposte fino alla data di versamento dell'imposta sostitutiva.

Si precisa, al riguardo, che può essere portata in deduzione anche l'imposta di registro versata per la comunicazione all'Agenzia delle Entrate della proroga del contratto, ai sensi dell'articolo 17 del TUR, ovvero l'imposta proporzionale di registro che, nelle more della emanazione della presente circolare, è stata erroneamente versata dai contribuenti con riferimento ai contratti stipulati anteriormente al 1° gennaio 2011 per i quali, a tale data, fosse ancora pendente il termine per il versamento del tributo.

Non possono, invece, essere scomputati gli importi eventualmente versati a titolo di sanzioni ed interessi.

È altresì opportuno fornire alcuni chiarimenti in ordine al significato da attribuire alla locuzione “*anni di durata residua del contratto*”, ai fini del calcolo dell’imposta sostitutiva.

La questione assume rilevanza atteso che l’ammontare dell’imposta da corrispondere è determinato tenendo conto di una riduzione pari al 4 per cento moltiplicato per gli anni di durata residua del contratto.

Si precisa, al riguardo, che il periodo di durata residua del contratto deve essere computato a partire dal 1° gennaio 2011 (incluso) fino alla data contrattualmente prevista per l’esercizio del riscatto.

Relativamente al leasing in costruendo, nel calcolo della durata residua del contratto devono essere conteggiati esclusivamente gli anni di durata prevista del contratto, computati a partire dal 1° gennaio 2011, con esclusione del periodo cd. di prelocazione.

Se il periodo di durata residua del contratto è inferiore all’anno, la riduzione pari al 4 per cento deve essere computata proporzionalmente alla durata del contratto nell’anno, sulla base del rapporto tra i giorni di durata del contratto nell’anno e 365.

Anche nell’ipotesi in cui la durata residua del contratto ecceda l’anno, ma comprenda comunque una frazione di anno solare, per determinare in maniera corretta la riduzione d’imposta spettante occorre fare riferimento ai giorni residui.

Pertanto, premesso che è da ritenersi che il “*dies a quo*” per il calcolo delle annualità residue decorra dal 1° gennaio 2011 (giorno di entrata in vigore della legge n. 220 del 2010), ai fini della determinazione dello sconto spettante per le annualità residue si deve tener conto, fino alla data prevista per l’esercizio del riscatto, del numero di anni completi e, per l’eventuale ultima frazione di anno, del numero di giorni residui diviso 365.

Al riguardo, si precisa che per motivi di evidente semplificazione si assume che tutti gli anni solari (compresi i bisestili) si compongono di 365 giorni.

Esempio 1: *Contratto di locazione finanziaria di durata complessiva pari a 15 anni (data riscatto prevista 1/6/2016) avente ad oggetto un bene immobile strumentale il cui costo finanziato è pari a 100.000 euro.*

Calcolo delle imposte ipocatastali	2% di 100.000	2.000 euro
Imposta sui canoni di locazione	50.000 X 1%	500 euro
Imposta al netto dei canoni di locazione	2.000-500	1.500 euro
Annualità residue e giorni residui	5 annualità (dal 1/1/2011 al 31/12/2015) 153 giorni (dal 1/1/2016 al 1/6/2016)	
Importo pari al 4% da scomputare	$((4\% \times 5) + (4\% \times 153/365)) \times 1.500$	325 euro
Imposta sostitutiva dovuta	2.000-500-325	1.175 euro

Esempio 2: *Contratto di locazione finanziaria di durata complessiva pari a 15 anni (durata residua 5 anni) avente ad oggetto un bene immobile abitativo il cui costo finanziato è pari a 100.000 euro.*

Calcolo delle imposte ipocatastali	3% di 100.000	3.000 euro
Imposta sui canoni di locazione	50.000 X 2%	1.000 euro
Imposta al netto dei canoni di locazione	3.000-1.000	2.000 euro
Importo pari al 4% da scomputare	(4% X 1.825/365=20% X 2.000)	400 euro
Imposta sostitutiva dovuta	3.000-1.000-400	1.600 euro

Esempio 3: *Contratto di leasing in costruendo di durata prevista pari a 18 anni avente ad oggetto un capannone industriale il cui costo finanziato è pari a 1.000.000 euro (di cui costo terreno 300.000 euro e costo di edificazione previsti in contratto 700.000 euro).*

Calcolo delle imposte ipocatastali	2% di 1.000.000	20.000 euro
Imposta su canone alla stipula e su canoni di prelocazione	(300.000 X 1%)+67+67	3.134 euro
Imposta al netto dei canoni di locazione	20.000 - 3.134	16.866 euro
Importo pari al 4% da scomputare	(4% X 6.570/365=72,00%) X 16.866	12.144 euro
Imposta sostitutiva dovuta	20.000-3.134-12.144	4.722 euro

2.4 Versamento dell'imposta sostitutiva

L'imposta deve essere versata, come precisato nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 14 gennaio 2011, in una unica soluzione entro il 31 marzo 2011, esclusivamente mediante i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, secondo le disposizioni e con le modalità di cui al capo III del decreto dirigenziale 31 luglio 1998 e successive modifiche.

Si precisa che l'imposta sostitutiva delle imposte ipotecaria e catastale non può essere compensata con altre imposte o tributi in quanto l'articolo 17 del D. LGS 9 luglio 1997, n. 241, stabilisce alla lettera c) la possibilità di compensare solo le imposte sostitutive delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

La compensazione non può quindi trovare applicazione per l'imposta di cui trattasi che è sostitutiva, invece, delle imposte ipotecaria e catastale.

L'omesso o insufficiente versamento dell'imposta sostitutiva comporta l'applicazione della sanzione amministrativa pari al trenta per cento dell'importo non versato ai sensi dell'articolo 13 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

* * *

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici locali.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA