

Roma, 24 maggio 2007

OGGETTO: Istanza di interpello – d.P.R. 131/1986 – disciplina ai fini dell’imposta di registro della regolarizzazione della omessa registrazione del contratto di locazione mediante l’istituto del ravvedimento operoso.

Con istanza di interpello n. 954 - 185/2007, concernente la corretta disciplina ai fini dell’imposta di registro della regolarizzazione della registrazione del contratto di locazione di immobile mediante l’istituto del ravvedimento operoso, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società istante, proprietaria di un immobile, ha stipulato un contratto di locazione commerciale, soggetto all’imposta sul valore aggiunto, per la durata di sei anni a decorrere dal 15 marzo 2005, registrato presso il competente Ufficio in data 17 marzo 2005.

Afferma di aver sempre emesso regolare fattura con applicazione dell’IVA per i canoni percepiti, *“anche successivamente all’entrata in vigore delle disposizioni contenute nei commi 8 e 10 – quinquies dell’art. 35 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni con L. 4 agosto 2006, n. 248, che hanno invece, con la riformulazione dell’art. 10, comma 1, n. 8 del d.P.R. n. 633/1972, reso esenti, ai fini dell’imposta sul valore aggiunto e salvo l’esercizio di opzione per l’imposizione ai fini dell’IVA, anche le locazioni di immobili strumentali stipulate prima del 04.07.2006 ed in corso a tale data effettuate*

(come nel caso di specie) nei confronti dei soggetti passivi che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che danno diritto ad una percentuale di detrazione superiore al 25%”.

Afferma, tra l'altro, di non aver effettuato la registrazione del contratto con le modalità e nei termini stabiliti dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 settembre 2006 e di non aver esercitato l'opzione per l'imponibilità ai fini dell'IVA prevista per le locazioni di immobili strumentali da effettuarsi in occasione della registrazione del contratto.

La società chiede se può:

- 1) procedere alla regolarizzazione della registrazione del contratto mediante utilizzo dell'istituto del ravvedimento operoso;
- 2) Esercitare, in tale occasione, l'opzione per l'applicazione dell'IVA di cui al novellato art. 10, comma 8, del d.P.R. n. 633 del 1972.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene di poter utilizzare l'istituto del ravvedimento operoso essendo rispettati i limiti temporali e non essendo state ancora contestate formalmente le violazioni e omissioni in cui è incorso, non essendo, comunque, iniziati accessi, ispezioni, verifiche e altre attività amministrative di accertamento delle quali abbia avuto conoscenza.

Per quanto riguarda i limiti temporali, l'istante ritiene che il termine massimo sia quello di un anno dal 18 dicembre 2006 – termine fissato per la registrazione dei contratti in corso al 4 luglio 2006 in seguito alla proroga stabilita con provvedimento del Direttore dell'Agenzia dell'Entrate del 14 settembre 2006.

Ritiene, inoltre, che la regolarizzazione della registrazione telematica del contratto consenta di comunicare l'opzione per l'applicazione dell'IVA, opzione che, tra l'altro, può desumersi dal comportamento concreto tenuto finora.

Perciò l'istante ritiene di regolarizzare il contratto di locazione mediante registrazione telematica *“corrispondendo:*

- *l'imposta di registro nella misura dell'1% del canone annuo rivalutato, rapportato al periodo dal 04.07.2006 alla prima scadenza del 15.03.2007, e quindi per un importo € 14.218,20 x 1% x 8/12 = € 95,00;*
- *gli interessi nella misura del 2,5%, sull'importo di € 95,00 calcolati dalla data di scadenza dell'omesso adempimento (18.12.2006) alla data di perfezionamento del ravvedimento;*
- *una sanzione ridotta per l'omessa registrazione pari ad 1/8 del minimo, se il ravvedimento interverrà entro il novantesimo giorno dalla scadenza del 18.12.2006 (1/8 del 120% = 15%, corrispondente ad € 95,00 x 15% = € 14,25) ovvero pari ad 1/5 del 120% = 24%, corrispondente ad € 95,00 x 24% = € 22,80)”.*

Con l'occasione provvederà anche a comunicare l'opzione per l'applicazione dell'IVA.

RISPOSTA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, ha apportato importanti modifiche al regime fiscale, ai fini dell'imposizione sul valore aggiunto, della locazione di fabbricati, attraverso la riformulazione dell' art. 10, comma 1, n. 8), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Tali novità, come evidenziato dalla circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 33 del 16 novembre 2006, comportano che:

“ (...)

a) *tutte le locazioni di immobili a destinazione abitativa sono ora esenti da IVA, comprese le locazioni finanziarie e le locazioni poste in essere dalle imprese che hanno costruito gli immobili per la vendita.*

(...)

b) *anche gli immobili strumentali scontano il regime di esenzione previsto in linea generale per tutte le locazioni, comprese quelle finanziarie con alcune eccezioni. Sono infatti imponibili al tributo:*

- *le locazioni effettuate nei confronti di soggetti che non agiscono nell’esercizio di impresa, arte o professione;*
- *le locazioni nei confronti di soggetti passivi d’imposta che hanno un pro-rata di detraibilità non superiore al 25% nonché*
- *le locazioni in relazione alle quali il locatore ha espresso l’opzione per l’imponibilità ad IVA....”*

L’articolo 35, comma 10-quinquies, del D.L. n. 223 del 2006, ha disposto che *“ai fini dell’applicazione delle imposte di cui all’articolo 5 della Tariffa, parte prima, del testo unico delle disposizioni concernenti l’imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e successive modificazioni, per i contratti di locazione o di affitto assoggettati ad imposta sul valore aggiunto, sulla base delle disposizioni vigenti fino alla data di entrata in vigore del presente decreto ed in corso di esecuzione alla medesima data, le parti devono presentare per la registrazione una apposita dichiarazione, nella quale può essere esercitata, ove la locazione abbia ad oggetto beni immobili strumentali di cui all’articolo 5, comma 1, lettera a-bis) della Tariffa, parte prima, del predetto decreto n. 131 del 1986, l’opzione per la imposizione*

prevista dall'articolo 10, primo comma, numero 8), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, con effetto dal 4 luglio 2006. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanare entro il 15 settembre 2006, sono stabiliti le modalità e i termini degli adempimenti e del versamento dell'imposta".

L'articolo 5, comma 1, lettera a-bis) della Tariffa, parte prima, del TUR prevede la registrazione in termine fisso con l'applicazione dell'aliquota dell'uno per cento per le locazioni di beni immobili *"quando hanno per oggetto immobili strumentali, ancorché assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633"*.

Riassumendo, per i contratti di locazione di immobili strumentali in corso alla data del 4 luglio 2006, che, in base alla disciplina vigente fino al 3 luglio 2006, scontavano l'IVA con l'aliquota del 20 %, il comma 10-*quinquies* dell'art. 35 del D.L. n. 223/2006, inserito in sede di conversione, ha posto in capo alle parti l'obbligo di:

- presentare un'apposita dichiarazione per la registrazione, nella quale esercitare l'eventuale opzione per l'imposizione IVA prevista all'art. 10, primo comma, n. 8) del D.P.R. n. 633 del 1972, con effetto dal 4 luglio 2006;
- versare l'imposta di registro proporzionale dell'1 % sul canone pattuito in contratto a decorrere dal 4 luglio 2006.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 settembre 2006 sono state stabilite modalità e termini degli adempimenti e del versamento di cui sopra.

In particolare, il numero 1 (*"modalità di esecuzione degli adempimenti"*) ha disposto che *"...gli adempimenti previsti ai fini dell'applicazione delle imposte indirette dall'art. 10-quinquies (...), compresa l'eventuale opzione per il*

regime di imponibilità all'imposta sul valore aggiunto (...) sono eseguiti (...) per via telematica...".

Il successivo numero 3 (*"termini"*) ha stabilito che gli adempimenti (registrazione e versamento) dovevano essere eseguiti a decorrere dal 1 novembre 2006 e non oltre il 30 novembre 2006. Tale termine ultimo è stato poi prorogato al 18 dicembre 2006 con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 29 novembre 2006.

Inoltre, nello stesso numero 3 è precisato che *"...l'omissione di tali adempimenti comporta la sanzione di cui all'art. 69 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131"*.

L'articolo 69 ora citato dispone che *"chi omette la richiesta di registrazione degli atti e dei fatti rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta, ovvero la presentazione delle denunce previste dall'articolo 19 è punito con la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'imposta dovuta"*.

Premesso quanto sopra, si ritiene che la soluzione prospettata dall'istante possa essere condivisa.

In caso di inottemperanza all'obbligo specificato nel citato provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, si ritiene applicabile la disciplina del ravvedimento operoso, prevista dall'art. 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, al sussistere delle condizioni ivi richiamate.

In base all'articolo 13 ora citato:

"1. La sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già contestata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:

- a) *ad un ottavo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;*
- b) *ad un quinto del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;*
- c) *ad un ottavo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un ottavo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.*

2. *Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.*

3. *Quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione.*

4. *(Comma abrogato)*

5. *Le singole leggi e atti aventi forza di legge possono stabilire, a integrazione di quanto previsto nel presente articolo, ulteriori circostanze che importino l'attenuazione della sanzione”.*

Già nella circolare del Ministero delle Finanze n. 192 del 23 luglio 1998 è stato precisato che l'articolo 13 del D. Lgs. n. 472, con una previsione di

carattere generale, ha esteso a tutti i tributi, compreso quello di registro, l'operatività del ravvedimento che, com'è noto, consiste nell'effettuare spontaneamente l'adempimento omesso o irregolarmente eseguito oltre i termini originalmente previsti ma pur sempre nel rispetto di scadenze normativamente predeterminate. Tale disposizione riguarda anche l'imposta di registro, in quanto l'espressione 'dichiarazione' usata nella specie dal legislatore va intesa in senso lato e, quindi, comprensiva anche della nozione di 'atto' o 'denuncia'.

Si ritiene altresì che, nelle ipotesi disciplinate dall'art. 35, comma 10-*quinqüies* del citato decreto-legge n. 223 del 2006, in caso di registrazione tardiva del contratto susseguente al ravvedimento operoso ex art. 13, lett. b) e c), del D. Lgs. n. 472 del 1997, possa essere validamente esercitata l'opzione, ai fini dell'assoggettamento all'IVA, atteso che – con comportamento concludente – il contribuente ha emesso fatture con addebito dell'IVA anche dopo l'entrata in vigore del citato D.L. n. 223 del 2006.

Per regolarizzare l'operazione l'istante dovrà tenere il seguente comportamento:

- 1) registrare per via telematica, avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso, il contratto di locazione ai sensi dall'art. 35, comma 10-*quinqüies*, del D.L. n. 223 del 2006, convertito con modificazioni dalla L. n. 248 del 2006, con le modalità stabilite dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 settembre 2006;
- 2) corrispondere oltre all'imposta di registro nella misura dell' 1 per cento del canone annuo rivalutato, rapportato al periodo dal 4 luglio 2006 alla scadenza annuale del contratto, gli interessi di mora calcolati al tasso legale (attualmente 2,5 per cento – d.m. del 1 dicembre 2003) con maturazione giorno per giorno dal 18 dicembre 2006 (data di scadenza per la registrazione), alla data di perfezionamento del ravvedimento, nonché la sanzione amministrativa per omessa registrazione nella misura ridotta pari a:

- 15 per cento dell'imposta dovuta (un ottavo di centoventi per cento dell'imposta dovuta – minimo previsto-), se il ravvedimento interviene entro il novantesimo giorno dalla scadenza del 18 dicembre 2006,
 - 24 per cento dell'imposta dovuta (un quinto di centoventi per cento - minimo previsto -) , se il ravvedimento interviene oltre il novantesimo giorno ma entro un anno dall'omissione;
- 3) esercitare, con la registrazione del contratto di locazione, l'opzione per l'imponibilità IVA, da manifestare in sede di registrazione telematica attraverso l'utilizzo del codice "10", relativo ai contratti di locazione di immobili strumentali con l'esercizio dell'opzione.

La risposta di cui alla presente viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4 del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.