



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI GENOVA

LE IMPOSTE INDIRECTE: Imposta registro e locazione

18-2-2016

Dott. Andrea Casassa

Locazioni

Ai sensi dell'art. 1571 c.c., la locazione è il **contratto** con il quale una parte (locatore) si obbliga a far godere all'altra (locatario o conduttore) una cosa mobile o immobile per un dato tempo verso un determinato corrispettivo (canone) e con una data destinazione.

Locazioni immobili

la locazione di **immobili urbani** è disciplinata dalla L. 27.7.78 n. 392, che distingue fra la locazione di:

- immobili urbani ad uso **abitativo**, la cui disciplina è demandata alla L. 9.12.98 n.431
- immobili **diversi dall'abitazione**, la cui disciplina è demandata alla stessa L. 392/78

Locazioni immobili e imposta di registro

Adempimenti diversi per tipologia di:

- **Immobile:**
 - **abitativi**
 - **strumentali**
- **Locatore:**
 - **Soggetto Iva**
 - **Non soggetto IVA (privato)**

Locazioni abitativi

Immobili abitativi: Tutti i fabbricati classificati o classificabili nella categoria **A**, ad esclusione degli A10.

Distinzione tra fabbricati abitativi e strumentali secondo un criterio formale: **classificazione catastale** dell'edificio, a prescindere dall'effettivo utilizzo

Locazioni abitativi - contratti

- contratti **liberi** nel canone, ma con durata minima di 4 anni rinnovabili
- contratti c.d. **agevolati** stipulati su modelli tipo con durata anche inferiore ai 4 anni (ma non ai 3 anni)
- contratti di **natura transitoria**

Locazioni abitativi – Imposta di registro – Aliquota

- Locatore **IVA**:
 - Se esente: I.R. **2%**
 - Se imponibile IVA: I.R **Fissa** (euro 67,00)
- Locatore **non IVA**: I.R. **2%** salvo Opzione **Cedolare Secca**.
- **Mancanza territorialità**: I.R. **fissa** (euro 67,00).

Locazioni abitativi – Locatore soggetto IVA

Le locazioni di fabbricati abitativi sono **esenti IVA** (art.10 co.1 n 8 DPR 633/72):

- **sempre**, se effettuate da soggetti **diversi** dall'impresa di costruzione;
- **in assenza di opzione** per l'imponibilità IVA se
 - locati dall'impresa di **costruzione**
 - **alloggi sociali** ex DM 22.4.2008 (da chiunque locati).

Locazione– Modifica regime opzione IVA

- **Subentro del locatore:** il nuovo locatore può **modificare** il regime IVA (vincolante per tutta la durata residua del contratto)
- **Cambio di destinazione d'uso:** il locatore può esercitare l'opzione IVA in un contratto integrativo da registrare (entro 30 gg)

Locazioni abitativi – Locatore soggetto IVA

Riassumendo le locazioni di immobili abitativi effettuate da soggetti IVA sono **esenti** salvo optare, **espressamente**, in atto, per l'applicazione IVA in 2 casi:

- locazioni di fabbricati abitativi stipulate, da **imprese di costruzione**;
- locazioni di **alloggi sociali**, da chiunque stipulate.

Locazioni abitativi – alloggi sociali

Unità immobiliare adibita ad uso residenziale in locazione permanente che svolge la funzione di interesse generale, di ridurre il disagio abitativo di individui e nuclei familiari svantaggiati, che non sono in grado di accedere alla locazione di alloggi nel libero mercato (D.M. 22 aprile 2008)

Locazione fabbricati abitativi – Soggetto IVA

Regime ordinario



<u>Regime Iva</u>	<u>Registro</u>
<u>Esenzione</u>	<u>2%</u>

Regime opzionale



<u>IVA (10%)</u>	<u>€ 67</u>
------------------	-------------

- Costruttori
- Alloggi sociali

Locazioni – Imposta fissa

67,00 euro è la misura minima e non fissa dell' Imposta di registro (art. 5 della Tariffa, Parte I).

Tuttavia l'Agenzia delle Entrate ha confermato che l'imposta di registro, ove dovuta, in relazione alle **locazioni immobiliari**, in misura fissa, deve essere corrisposta nella misura **di 67,00 euro e non** di 200,00 euro.

Locazioni - registrazione

Sono soggetti all'obbligo di **registrazione in termine fisso**, ad esclusione di quelli stipulati mediante scrittura privata non autenticata ed aventi durata non superiore a **30 giorni** complessivi nel corso dell'anno (Art. 2-bis della Tariffa, Parte II, allegata al DPR 131/86). L'obbligo sussiste a prescindere dal regime IVA.

Locazioni - registrazione

Il contratto di locazione deve essere registrato entro **trenta giorni** decorrenti dalla data più anteriore tra:

- stipula
- decorrenza

Locazioni – Imposta di registro – Base imponibile

La **base imponibile** cui applicare l'aliquota dell'imposta di registro è costituita dall'ammontare del **corrispettivo pattuito per l'intera durata** del contratto (art. 43 co. 1 lett. h del DPR 131/86). Sono pertanto **esclusi** i rimborsi spesa (luce, ..) e gli oneri accessori purché indicati a parte.

Locazioni abitativi - Imposte

- Imposta di **registro**, pari al 2% del canone annuo, moltiplicato per le annualità previste (versata **annualmente** oppure in **un'unica soluzione**)
- Imposta di **bollo**, euro 16, ogni 4 facciate scritte del contratto e, comunque, ogni 100 righe, per ogni copia da registrare.

Locazioni abitativi – Imposta di registro (annuale)

E' pari al **2%** del canone annuale,
(inclusi eventuali aumenti Istat).

Da pagare **entro 30 giorni** dalla
scadenza della precedente annualità.

Per le annualità successive l'imposta
può anche essere di **importo inferiore a
67 euro**.

Locazioni abitativi – Imposta di registro (Unica soluzione)

E' pari al **2%** del corrispettivo complessivo (intera durata).

Riduzione dell'imposta dovuta pari alla metà del tasso di interesse legale (dal 1° gennaio 2015, l'0,5%) moltiplicato per il numero delle **annualità**.

L'imposta da versare **non** può essere inferiore a 67 euro.

Locazioni abitativi – esempi imposta registro

Canone locazione annuo 5.000,00

Durata 4 anni

- Imposta registro **annuale**: euro 100,00 cioè euro $5.000,00 \times 2\%$
- Imposta registro **unica soluzione**: euro **396,00** cioè $5.000,00 \times 2\% \times 4 \times (100 - 0,50/2 \times 4)/100$ anziché euro **400,00**

Locazioni – Imposta di registro – Base imponibile

Modifiche alla base imponibile per accordo successivo:

- **In aumento: obbligo** nuova denuncia (registrazione, versamento)
- **In diminuzione:** adempimenti facoltativo (Ris. 28 giugno 2010 n. 60) ed eventualmente registrazione a tassa fissa 67,00 euro oltre a bollo.

Locazioni – Riduzione canone - agevolazione

L'art. 19 del DL 12 settembre 2014 n. 133 ha disposto che la **registrazione dell'atto** con il quale le parti dispongono **esclusivamente** la **riduzione del canone** di un contratto di locazione **ancora in essere** è esente dalle imposte di registro e di bollo.

Locazione fabbricati abitativi – riepilogo

Tipologia	IVA	Imposta di Registro
Fabbricati abitativi o alloggi sociali locati da un soggetto non IVA (privato)	Fuori campo	2%
Fabbricati abitativi locati dall'impresa di costruzione o di ripristino	Imponibile per opzione (10%)	67,00 euro
	Esente in assenza di opzione	2%
Fabbricati abitativi locati da soggetto diverso dall'impresa di costruzione o di ripristino	Esenzione	2%
Alloggi sociali ex DM 22.4.2008 (da chiunque locati)	Imponibile per opzione (10%)	67,00 euro
	Esente in assenza di opzione	2%
Fabbricati situati fuori dal territorio nazionale	Fuori campo	67,00 euro

Locazioni – Sanzioni

- **Omessa registrazione** del contratto: dal 120% al 240% dell'imposta dovuta
- **Parziale occultamento** del canone: dal 200% al 400% della maggiore imposta dovuta
- **Tardivo versamento** dell'imposta di registro: 30% dell'imposta versata in ritardo

Locazioni – Ravvedimento operoso 2015

Ritardo	Sanzione
Primi 14 giorni (A)	0,20% per giorno di ritardo
Dal 15° al 30° giorno (A)	1/10 del minimo (3%)
Fino a 90 giorni	1/9 del minimo
Dal 91° giorno – 1 anno	1/8 del minimo
1 anno – 2 anni	1/7 del minimo
Oltre i 2 anni	1/6 del minimo
(A) Solo omissione versamenti	Oltre interessi tasso legale 0,5%

Locazioni – Sanzioni

Omissione registrazione contratti di locazioni abitative (Art. 3, co.8 D.Lgs. 23 del 2011): il conduttore può ottenere la registrazione del contratto (che diventa da quel momento un contratto 4+4) e godere di un **canone di affitto pari a sole tre volte la rendita catastale** con un adeguamento annuale del 75% indice Istat.

Locazioni abitativi - Cedolare secca

Tassazione dei redditi da immobili abitativi **separata** dal reddito Irpef.

L'applicazione è **opzionale** per le **persone fisiche** titolari del diritto di proprietà o del diritto reale di godimento (per esempio usufrutto, diritto di abitazione) su unità immobiliari abitative locate.

Locazione abitativi – Cedolare secca

L'opzione **non può** essere effettuata nell'esercizio di attività di impresa o di arti e professioni; nel qual caso la tassazione resta quella tradizionale (IRPEF e rispettive addizionali);

Non possono aderire al nuovo regime le società e gli enti non commerciali proprietari di immobili adibiti ad uso abitativo.

Cedolare Secca: opzione

L'opzione può essere esercitata in relazione a ciascuna unità immobiliare ad **uso abitativo** (A1 a A11 esclusa l'A10) e alle relative **pertinenze** locate congiuntamente all'abitazione.

La nuova tassazione sostitutiva **non** si applica agli immobili strumentali o relativi all'attività di impresa o di arti e professioni.

Locazione abitativi - Cedolare secca - aliquote

La base imponibile è il canone annuo di locazione (senza riduzioni forfetarie) a cui si applica:

- **21%** per i contratti di locazione a canone libero
- **10 %** (15% dal 2008) per i contratti di locazione a canone concordato

Cedolare secca – Imposte sostituite

- **Irpef, Addizionale regionale e Addizionale comunale** (per la parte derivante dal reddito dell'immobile)
- **Imposta di registro, Imposta di bollo** (compresa quella su risoluzione e proroga del contratto di locazione)

Locazione abitativi - Cedolare secca – contratti canone concordato

Devono riguardare abitazioni in:

- Comuni ad **alta tensione abitativa** (individuati dal Cipe)
- Comuni con **carenze di disponibilità** abitative (Genova, Milano, ...)
- Comuni per i quali è stato deliberato, nei 5 anni precedenti il 28 maggio 2014 lo **stato di emergenza** a seguito del verificarsi di eventi calamitosi

Locazione abitativi - Cedolare secca – opzione NON possibile

- Immobili situati **all'estero** (redditi diversi)
- **Sublocazioni** (redditi diversi)

Locazione abitativi - Cedolare secca – casi particolari

L'opzione può essere esercitata anche per le unità immobiliari abitative locate nei confronti di cooperative edilizie per la locazione o enti senza scopo di lucro, purché **sublocate** a studenti universitari e date a disposizione dei Comuni, con rinuncia all'aggiornamento del canone di locazione o assegnazione (DL 47/2014 - Misure urgenti per l'emergenza abitativa e per Expo 2015).

Locazione abitativi - Cedolare – modalità opzione

L'opzione può essere esercitata:

- alla **registrazione** del contratto
- nelle **annualità** successive (nel termine previsto per il versamento dell'imposta di registro)
- in caso di **proroga**, anche tacita, del contratto di locazione (anche in questo caso entro 30 giorni dalla proroga).

Locazione abitativi - Cedolare secca – Comunicazione

Il locatore ha **l'obbligo** di comunicare l'opzione all'inquilino con lettera raccomandata in cui **rinuncia** alla facoltà di chiedere l'aggiornamento del canone. Per i contratti in cui è indicata **espressamente la rinuncia**, a qualsiasi titolo, all'aggiornamento del canone, **non è necessario** inviare al conduttore alcuna comunicazione.

Locazione abitativi - Cedolare secca - opzione

Per i contratti “brevi” (non superiore a 30 giorni nell’anno), il locatore può applicare la cedolare secca **direttamente nella dichiarazione dei redditi** oppure **esercitare l’opzione** in sede di registrazione (in caso d’uso) e omettere la comunicazione al conduttore.

Locazione abitativi - Cedolare secca - durata

Si applica **per l'intero (o residuo) periodo** di durata del contratto (o della proroga).

Si può **revocare** l'opzione in ciascuna annualità contrattuale successiva (entro il termine previsto per il pagamento dell'imposta di registro)

Successivamente si potrà comunque **rientrare** nel "regime".

Locazione abitativi - Cedolare secca – effetti sul reddito

Il reddito da cedolare secca non rientra nel reddito complessivo ai fini Irpef.

I due redditi si **cumulano** per determinare:

- La condizione di **familiare a carico**
- Le **detrazioni** per carichi di famiglia
- **Benefici fiscali** (ISEE,...)

Locazione abitativi - Cedolare Secca - Registrazione

Per la registrazione del contratto, presso gli Uffici o in telematica, si utilizza il modello RLI.

Stessa procedura (RLI) per opzione in annualità successive o per altri adempimenti (proroghe, risoluzioni)

Locazione fabbricati strumentali

Sono immobili **strumentali per natura** quelli che, per le loro caratteristiche, non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni. **Catastalmente** classificati come : **B** (scuole, ospedali) ; **C** (magazzini e negozi); **D** (impianti industriali, alberghi); **E** (edifici a destinazione particolare) e **A10** (uffici).

Locazione fabbricati strumentali – imposta di registro

- Imposta **proporzionale**:
 - Locatore **non IVA**: imposta di reg. **proporzionale** (art. 40 DPR 131/86)
 - Locatore **IVA**: esenti da IVA (art. 10 co. 1 n. 8 del DPR n. 633/72) o con opzione IVA .
- Fabbricati f.c. IVA (no requisito **territoriale** art. 7 ss.DPR 633/72): imposta di **registro fissa**.

Locazione fabbricati strumentali

Regime impositivo indiretto delle locazioni immobiliari **modificato**, da ultimo, con decorrenza dal 26.6.2012, dall'art. 9 co. 1 lett. b) del DL 22.6.2012 n. 83 (conv. L. 7.8.2012 n. 134), che ha esteso il campo dell'imponibilità IVA, incrementando le ipotesi nelle quali è possibile **optare** per l'applicazione dell'IVA

Locazione strumentali

Fino al 25.6.2012 (data di entrata in vigore del DL 83/2012), le locazioni di fabbricati strumentali, erano in linea di principio **esenti da IVA** ma ricadevano nel regime di imponibilità:

- **per obbligo**, nel caso in cui il conduttore fosse un soggetto non IVA o avesse un pro rata $\leq 25\%$;
- **per opzione**, in tutti gli altri casi.

Locazione strumentali

A partire dal 26.6.2012, con l'entrata in vigore del DL 83/2012, con la modifica del n. 8 dell'art. 10 co. 1 del DPR 633/72 si è prevista, per le locazioni di fabbricati strumentali, la possibilità **generalizzata** di assoggettare l'operazione ad IVA mediante opzione espressamente manifestata in atto dal locatore.

Locazione fabbricati – locatore IVA

Regime **naturale** è l'esenzione IVA esente da IVA ma il locatore (qualunque) in atto può optare **espressamente** per l'imponibilità IVA (art. 10 co. 1 n. 8 del DPR 633/72).

Il regime IVA prescelto (espressamente o col silenzio) è **vincolante** per tutta la durata del contratto (salvo alcune possibilità di revoca).

Locazioni strumentali – Imposta di registro – Aliquota

Locatore **non soggetto IVA**: aliquota **2%**
(art. 5 co. 1 lett. b della Tariffa, Parte I,
allegata al DPR 131/86).

Locatore **soggetto IVA**: aliquota **1%**
(lett. a-bis dell'art. 5 co. 1 della Tariffa...)
indipendentemente dal regime IVA
(esenzione o imponibilità)

Mancanza territorialità: Imposta **fissa**
67 euro (art. 40 del DPR 131/86).

Locazione– Modifica regime opzione IVA

- **Subentro del locatore:** il nuovo locatore può **modificare** il regime IVA (vincolante per tutta la durata residua del contratto)
- **Cambio di destinazione d'uso:** il locatore può esercitare l'opzione IVA in un contratto integrativo da registrare (entro 30 gg)

Locazione fabbricati strumentali

Regime ordinario



<u>Regime Iva</u>	<u>Registro</u>
<u>Esenzione</u>	<u>1%</u>

Regime opzionale



<u>IVA (22%)</u>	<u>1%</u>
------------------	-----------

→ Per tutti, indipendentemente dal locatario

Locazione fabbricati strumentali– riepilogo

Tipo	Locatore	IVA	Imposta di Registro
Fabbricati strumentali	Soggetto IVA	Imponibile per opzione	1%
		Esente in assenza di opzione	1%
	Soggetto non IVA	Fuori campo	2%
Fabbricati situati all'estero			
		Fuori campo per assenza territorialità	67,00 euro

Locazioni – Imposta di registro – mobili

Il canone relativo alla locazione di beni **mobili** è soggetto all'aliquota del **3%** (art. 9 della Tariffa)

Le pertinenze (arredamento) sono in ogni caso soggette alla disciplina prevista per il bene al cui servizio sono destinate (art. 23 co. 3 del DPR 131/86).

Locazioni – Imposta di registro – mobili

Contratto di locazione relativo ad un immobile arredato scisso in due distinti contratti(C.M. 13.1.99 n. 15/E). Imposta di registro:

- **1 o 2%** al corrispettivo pattuito per il contratto relativo **all'immobile**;
- **3%** al corrispettivo pattuito per il contratto relativo ai beni **mobili**.

Locazioni – Imposta di registro – deposito cauzionale

Il deposito cauzionale prestato:

- da una delle **parti del contratto non** è dovuta l'imposta di registro;
- da un **soggetto terzo**, è dovuta l'imposta di registro proporzionale con l'aliquota dello 0,50% (art. 6 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86)

Locazioni – Imposta di registro – pertinenza

Il vincolo **pertinenziale** rende il bene **servente** una proiezione del bene **principale**, consentendo, così, di attribuire alla pertinenza la **medesima natura** del bene principale.

Pertanto il box auto (C6) asservito e locato unitamente ad un'abitazione è considerato, ai fini fiscali, come se fosse un immobile abitativo

Locazioni – Imposta di registro – pertinenza

Come precisato espressamente nella circ. 12/2007, la sussistenza del vincolo pertinenziale consente **l'estensione della "natura"** del bene principale alla sua pertinenza **sia** nell'ipotesi in cui questo e la pertinenza siano oggetto del medesimo atto di cessione **sia** nell'ipotesi in cui i due beni siano ceduti con atti separati

Locazioni – Imposta di registro – pertinenza IVA

I bene principale abitativo "attribuisce" alla pertinenza la sua "natura" **ma non** attribuisce automaticamente il trattamento impositivo: la pertinenza (strumentale) locata dall'impresa di costruzione **è imponibile IVA per opzione**, anche se per l'immobile principale abitativo **l'opzione per l'imponibilità non sia stata espressa.**

Locazioni – Imposta di registro – pertinenza

Il bene principale abitativo "attribuisce" alla pertinenza la sua "natura" **ma non** attribuisce automaticamente il trattamento impositivo: la pertinenza (strumentale) locata dall'impresa di costruzione è **imponibile IVA per opzione**, anche se per l'immobile principale abitativo **l'opzione per l'imponibilità non sia stata espressa.**

Locazioni – Imposta di registro – Terreni

La locazione ha per oggetto una cosa **produttiva**, viene denominata "contratto di affitto".

Di conseguenza, il contratto avente ad oggetto il **godimento** di un fondo rustico configura un contratto di affitto (e non di locazione)

•

Locazioni – Imposta di registro – Terreni

I contratti di locazione sono da registrare (entro 30 giorni) dalla stipulazione salvo riguardino:

- **fondi rustici** non stipulati per atto pubblico o scrittura privata autenticata (denuncia cumulativa)
- terreni in favore dei **giovani imprenditori agricoli** che non hanno ancora compiuto 40 anni

Locazioni – Affitto Fondi rustici

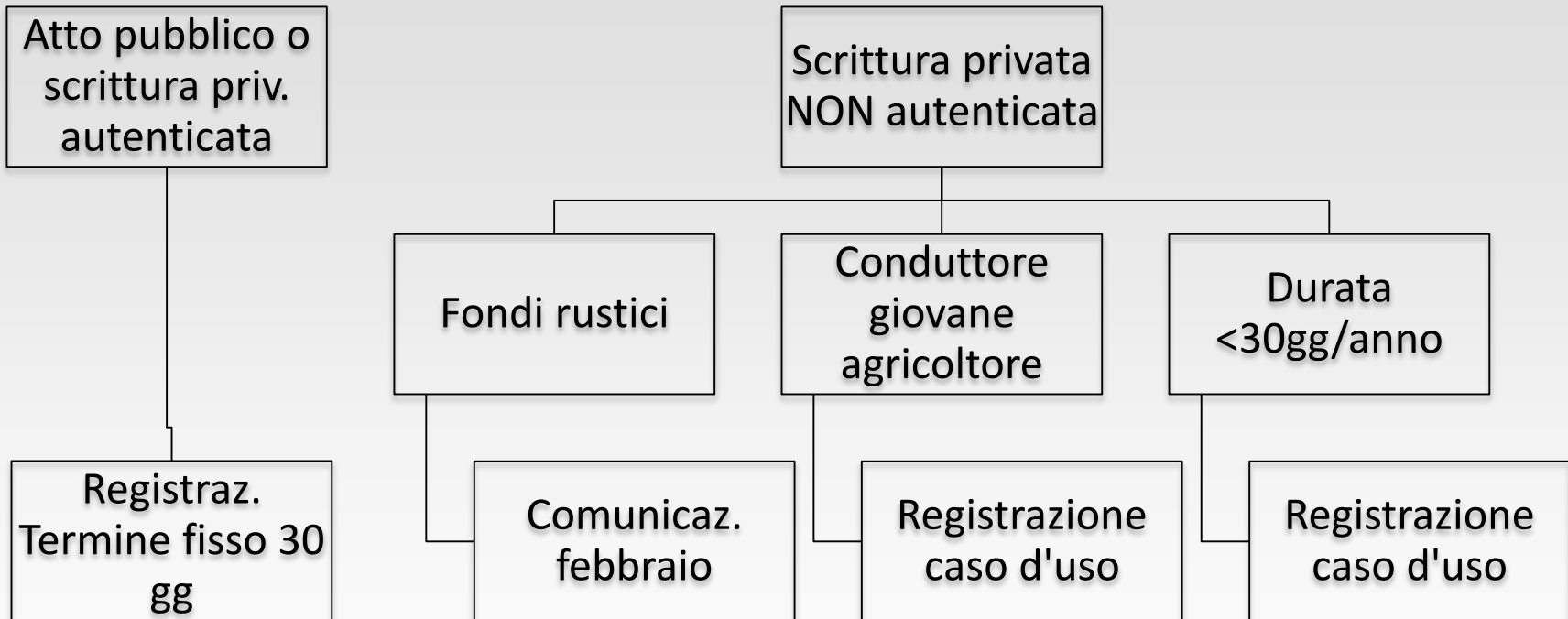
Contratto di affitto che consente all'agricoltore (non proprietario) l'utilizzo **agricolo** del fondo altrui, verso corrispettivo in denaro, con il diritto di farne propri i frutti, altrimenti spettanti in generale al proprietario della cosa (art. 821 co. 1 c.c.).

Locazioni — Terreni – Fondi rustici

I contratti di affitto di fondi rustici non stipulati per atto pubblico o scrittura privata autenticata possono essere registrati mediante "**denuncia**" **cumulativa** annuale (art. 17 co. 3-bis del DPR 131/86).

E' comunque possibile utilizzare la **procedura ordinaria** (entro 30 giorni)

AFFITTO TERRENI



Locazioni — Terreni – Giovani agricoltori

Omissione registrazione se esiste:

- la **qualifica** di coltivatore diretto ovvero di imprenditore agricolo
- rispetto degli **accordi collettivi** di cui all'art. 45 della L. 3.5.82 n. 203 (norme sui contratti agrari);
- **forma dell'atto diversa** da quella di atto pubblico o di scrittura privata autenticata

Locazioni — Terreni – Tassazione

Imposta di registro su affitti di terreni
scontano imposta **fissa** se:

- **imponibili** ad IVA (aree destinate a parcheggi e terreni edificabili)
- operazioni **f.c. IVA** per assenza del requisito territoriale

Locazioni Terreni – Tassazione

Nei casi di:

- Locatore soggetto **non IVA**
- Operazioni **esenti** da IVA ex art. 10 co. 1 n. 8 del DPR 633/72

Imposta di registro **proporzionale** :

- 0,50%, per i fondi rustici (art. 5 co. 1 lett. a, Tariffa)
- 2% per tutti i terreni diversi (art. 5 co. 1 lett. b, Tariffa)

Locazioni — Terreni – riepilogo

Terreno	Locatore	IVA	Imposta di registro
Aree edificabili e aree destinate a parcheggio	Soggetto IVA	Imponibile 22%	67,00 euro
	Soggetto non IVA	Fuori campo	2%
Fondi rustici	Soggetto IVA	Esente	0,50%
	Soggetto non IVA	Fuori campo	0,50%
Altri terreni (non edificabili e non agricoli, né destinati a parcheggio)	Soggetto IVA	Esente	2%
	Soggetto non IVA	Fuori campo	2%
Terreni siti all'estero	Soggetto IVA	Fuori campo IVA	67,00 euro



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI GENOVA

LE IMPOSTE INDIRETTE:
Imposta registro e affitto
d'azienda

Dott. Andrea Casassa

Affitto azienda – Imposta di registro

L'affitto di azienda costituisce una variante dell'affitto di un **bene produttivo**, che a sua volta rappresenta un sottotipo della **locazione** (art. 2562 CC in seguito ad un rinvio dell'art. 2561 in materia di usufrutto di azienda).
Ai fini IVA le concessioni di beni in locazione,(Art. 3 co. 2 n. 1 del DPR 633/72) sono qualificate come **servizi**.

Affitto azienda – Imposta di registro

Il contratto deve essere redatto in **forma scritta** (art. 2556), salvo obblighi diversi per i beni appartenenti all'azienda e per l'iscrizione nel Registro delle Imprese è necessaria la forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata).

Contratto **verbale** limitato a pochi casi (affitto azienda agricola, ...)

Affitto azienda – Imposta di registro

- Posto in essere **dall'imprenditore** nell'esercizio dell'impresa è soggetto ad IVA (**alternatività IVA-registro**) e l'imposta di registro è dovuta in misura **fissa** (200,00 euro);
- Assenza del presupposto soggettivo IVA (privato), risulta fuori campo IVA ed è soggetto all'imposta di registro **proporzionale**.

Affitto azienda – Imposta di registro

Gli atti aventi ad oggetto l'affitto di aziende sono **soggetti a registrazione** termine fisso (Artt. 2 e 3 co. 1 lett. b del DPR 131/86):

- Sia nel caso di **atto scritto** (in forma pubblica o per scrittura privata);
- sia di un **accordo verbale** (art. 3 co. 1 lett. b) del DPR 131/86).

Affitto azienda – Imposta di registro

Contratto in forma verbale registrato. E' prevista la registrazione d'ufficio (art. 15 co. 1 lett. d del DPR 131/86)

dimostrandone l'esistenza mediante:

- prova **diretta** (documentale);
- prova **presuntiva** (continuazione attività, utilizzo insegna, ...)

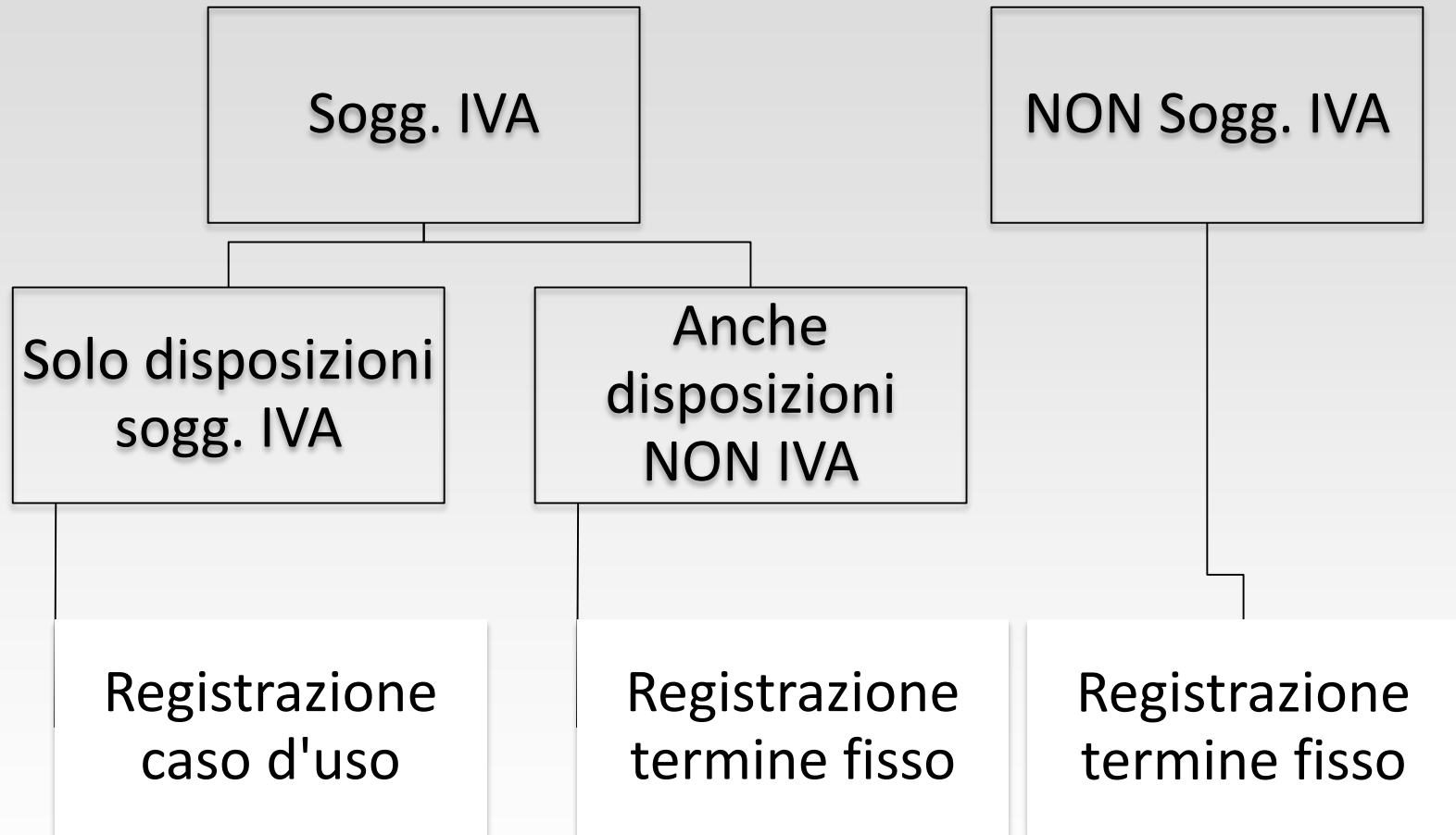
Affitto azienda – Registrazione

L'atto di affitto di azienda redatto mediante scrittura privata non autenticata è **soggetto a registrazione solo in caso d'uso** a condizione che tutte le disposizioni in esso contenute siano relative ad operazioni soggette ad IVA: in capo all'affittante **deve permanere la soggettività** passiva ai fini IVA.

Affitto azienda – Registrazione termine fisso

- **imprenditore individuale che affitti l'unica azienda**
- **erede non imprenditore dell'imprenditore individuale defunto**
- **Il contratto prevede la dazione di una caparra confirmatoria (Fuori campo IVA)**

AFFITTO AZIENDA CON SCRITTURA AUTENTICATA



Affitto azienda – Registrazione caso d'uso

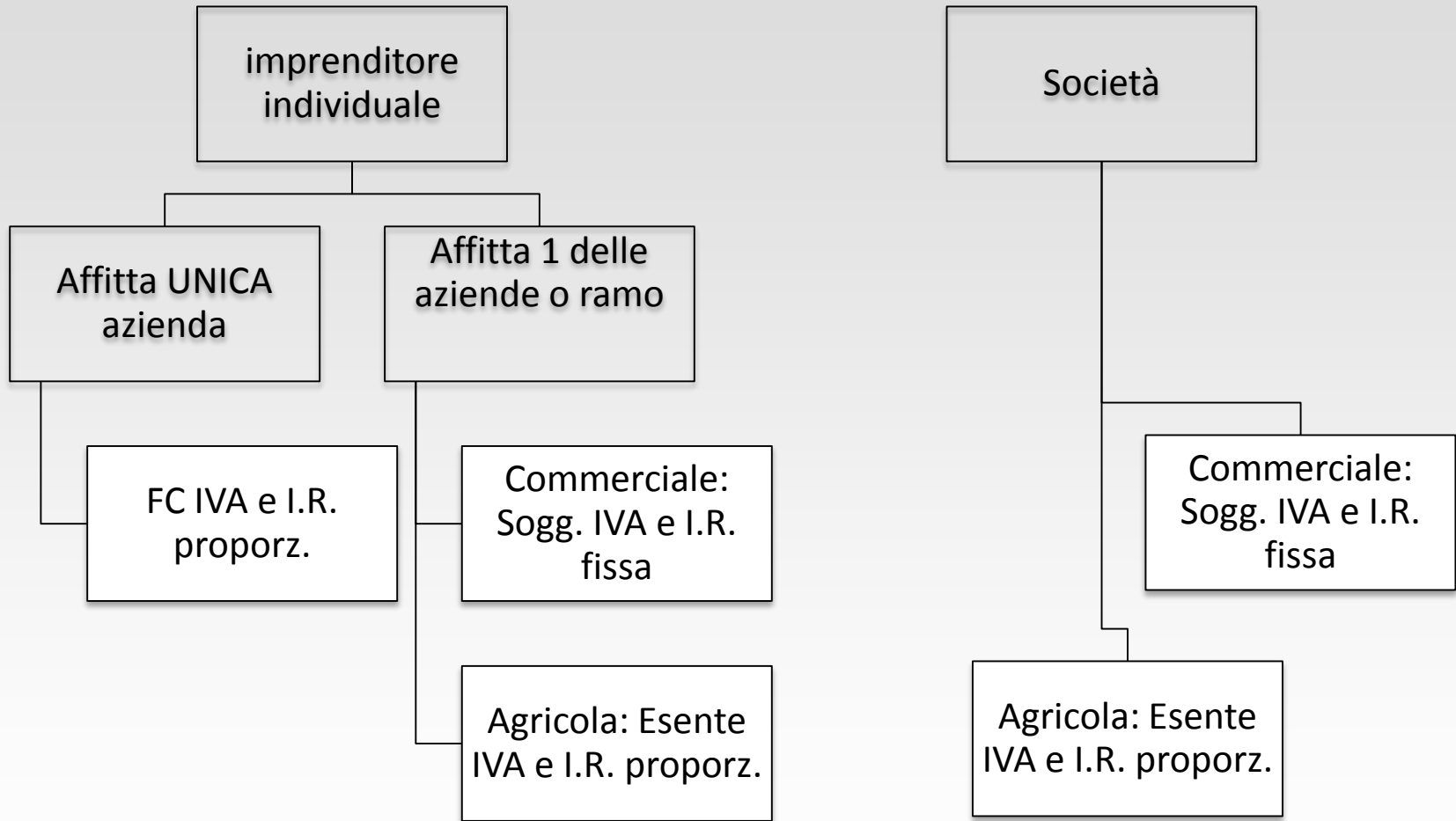
«Caso d'uso» a norma dell'art. 6 del DPR 131/86: si ha caso d'uso quando un atto si deposita, per essere acquisito agli atti, presso le **cancellerie giudiziarie** nell'esplicazione di attività amministrative o presso le **amministrazioni dello Stato** o degli enti pubblici territoriali e i rispettivi organi di controllo, **salvo** che il deposito avvenga ai fini dell'adempimento di un'obbligazione delle suddette amministrazioni, enti o organi ovvero sia obbligatorio per legge o regolamento".

Quindi se il deposito è obbligatorio per Legge o viene effettuato per adempiere ad un obbligo imposto dall'organo amministrativo non si può ritenere configurato il "caso d'uso« e, quindi, l'atto non deve essere registrato (R.M. 194/96/E)

Affitto azienda – Aziende agricole

L'art. 10 co. 1 n. 8 del DPR 633/72 prevede **esenzione IVA** per l'affitto di aziende agricole ma a norma dell'art. 40 del DPR 131/86, non è considerata "soggetta ad IVA« (ai fini dell'alternatività IVA-registro): il contratto di affitto di azienda, è soggetto ad imposta di registro **proporzionale**.

AFFITTO AZIENDA



Affitto azienda – Aliquote

Per l'Imposta di registro l'affitto d'azienda è un atto con il quale vengono locati, unitariamente, **molteplici beni**.

Per ognuno di questi deve essere applicata l'aliquota prevista.

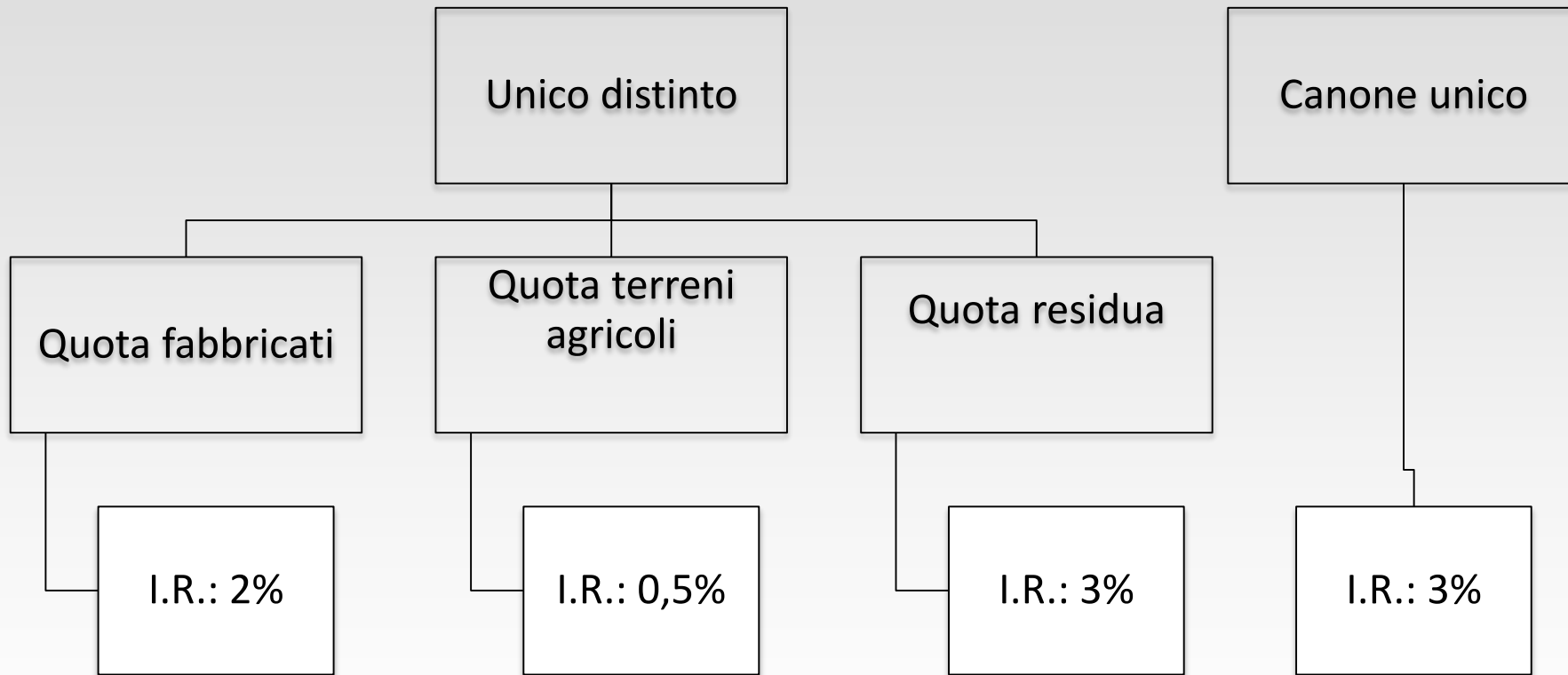
Nel caso non siano previsti singoli corrispettivi, si dovrebbe l'aliquota più **alta** tra quelle "proprie" dei singoli beni aziendali (3%)

Affitto azienda – Aliquote I.R.

Aliquote imposta di registro (art. 23 co. 1 del DPR 131/86):

- un **unico** e indistinto canone d'affitto - > 3% (ex art. 9 della Tariffa)
- canoni d'affitto **distinti**:
 - 2% fabbricati o 0,50% terreni agricoli (ex art. 5 della Tariffa)
 - 3% sul canone relativo agli **altri beni** (ex art. 9 della Tariffa).

AFFITTO AZIENDA I.R. PROPORZIONALE



Affitto azienda – Norma antielusiva

Disciplina prevista per le locazioni immobiliari (art. 35 co. 10-quater del DL 223/2006) all'affitto di aziende qualora si verificano (entrambe) 2 condizioni:

- il valore complessivo dell'azienda sia costituito, per più del 50%, dal valore normale di fabbricati (strumentali, Ris. 3.4.2008 n. 126), determinato ex art. 14 del DPR 633/72;
- le disposizioni concernenti l'applicazione dell'imposta di registro sulla locazione di fabbricati risultino **meno favorevoli** di quelle relative all'affitto d'azienda.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI GENOVA

LE IMPOSTE INDIRETTE:
Imposta registro e cessione
d'azienda

Dott. Andrea Casassa

Cessione azienda e imposta registro

La cessione di azienda (o di rami di azienda) non è considerata cessione di beni e pertanto è **esclusa** dall'ambito di applicazione dell'IVA (art. 2 co. 3 lett. b del DPR 633/72).

In base al principio di alternatività IVA-registro è assoggettata ad imposta **proporzionale** di registro (art. 40 co. 1 del DPR 131/861)

Cessione azienda e imposta registro

La forma scritta necessaria solo a fini **probatori** (art. 2556 co. 1 c.c.) ma **obbligatoria** (atto pubblico o della scrittura privata autenticata) ai fini del deposito presso il **Registro delle imprese** (art. 2556 co. 2 c.c.).

Anche ove fosse in forma **verbale** sarebbe soggetto a registrazione (art. 3 co. 1 lett. b del DPR 131/86)

Cessione azienda

L'atto di cessione d'azienda deve essere registrato nel termine fisso di **20 giorni** dalla sua formazione, ovvero, entro i 60 giorni successivi se l'atto è formato all'estero

Il Testo Unico dell'imposta di registro (DPR 26.4.86 n. 131) non prevede norme specifiche in materia di atto di cessione di azienda.

Cessione azienda – base imponibile

Per il determinare la tassazione della cessione di azienda occorre fare riferimento agli atti "relativi a beni soggetti ad aliquote **diverse** (art. 23 del DPR 131/86).

Cessione azienda – Aliquote imposta registro

- Se sono stati pattuiti i **corrispettivi distinti** per i singoli beni aziendali, ad ognuno di essi si applica la "**propria**" **aliquota** dell'imposta di registro;
- Se è pattuito un **solo corrispettivo** unico, si applica **l'aliquota più elevata** tra quelle previste per il trasferimento dei singoli componenti aziendali.

Cessione azienda - aliquote

Nel caso in cui i corrispettivi vengano **distintamente** evidenziati in atto l'imposta si conteggia secondo:

- l'art. 1 della Tariffa , Parte I, per i beni immobili;
- gli artt. 2 e 9 della Tariffa, Parte I, per la componente non legata a beni immobili.

Cessione azienda - aliquote

Per i trasferimenti di beni **mobili** e per gli «**altri**» atti aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale si applica (artt. 2 e 9 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/869) l'aliquota "residuale" dell'imposta di registro del **3%** (denaro, magazzino; impianti, marchi, brevetti, avviamento).



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI GENOVA

LE IMPOSTE INDIRECTE:
Aspetti fiscali sulla
successione

Dott. Andrea Casassa

Evoluzione normativa successione

- Legge n. 585 del 1862
- “Riforma De Stefani” 1923
- DPR 637 del 1972
- D.Lgs 346 del 1990: testo Legge n. 342 del 2000
- Legge n. 383 del 2001
- Decreto legge n. 262 del 2006

Successione

Successione quando uno o più soggetti (*successori o aventi causa*) subentrano a un altro soggetto (*autore o dante causa*) nella titolarità di diritti o obbligazioni di carattere patrimoniale. La successione può avvenire per atto fra vivi (*vendita, donazione*) o per la morte del dante causa.

Successione ereditaria

Quando la successione avviene per la morte del dante causa si ha la ***successione ereditaria.***

La materia è regolata dal Codice Civile agli articoli fra il 456 e il 768 e con l'integrazione della legge di riforma del diritto di famiglia n° 151/1975

Successione

La successione riguarda tutti i **diritti e le obbligazioni di carattere patrimoniale** con esclusione di quelli che si estinguono con la morte del titolare: *usufrutto, uso, abitazione ...*

La successione si apre al momento della morte e nell'ultimo domicilio del defunto.

Successione – Evoluzione imposta

Periodo	Norma	Contenuto
Dall' 1.1.91 al 24.10.2001	DLgs. 31.10.90 n.346	Disciplina l'imposta sulle successioni e donazioni
Dal 25.10.2001 al 2.10.2006	Art. 13 della L. 383/2001	L'imposta sulle successioni è soppressa
Dal 3.10.2006	Art. 2 co. 47 del DL 262/2006	Istituisce la "nuova" imposta sulle successioni e donazioni, rinviando, per la disciplina (ove non disposto dal DL 262/2006) dal DLgs.346/90

Successione - Dichiarazione

La dichiarazione di successione deve essere presentata **entro 12 mesi** dalla data di apertura della successione (art. 31 del DLgs. 346/90).

Successione – Rinuncia eredità

Non rientra nell'ambito oggettivo di applicazione dell'imposta sulle successioni.

L'espressa rinuncia all'eredità, operata nei modi previsti dalla legge ed in assenza di una causa automatica di acquisto dell'eredità è soggetta ad imposta di registro in **misura fissa** (200,00 euro dall'1.1.2014)

Successione – Esenzione imposta

- Trasferimenti a favore dello Stato, delle Regioni,
- Trasferimenti a favore delle ONLUS
- Trasferimenti a favore di movimenti e partiti politici.
- Trasferimenti a favore di enti pubblici, fondazioni con requisiti

Successione - Dichiarazione

Può essere **omessa** (art. 28 co. 7 del DLgs. 346/90) se **contestualmente**:

- l'eredità è devoluta al coniuge ed ai parenti in **linea retta** (figli, nipoti ex filio, genitori) del defunto;
- l'eredità **non** comprende beni immobili o diritti reali immobiliari;
- l'attivo ereditario ha valore \leq 100.000 € (decreto Semplificazioni)

Successione

Decreto legge 262 del 2006:
reintroduzione dell' imposta secondo le
disposizioni del testo unico sulle
successioni e donazioni

Franchigie 1.000.000 di Euro per
coniuge e parenti in linea retta e
100.000 di Euro per fratelli e sorelle

Successione

Aliquote differenziate (dal 2% all' 8%), a seconda del **grado di parentela** dei beneficiari e della **tipologia di beni** da trasferire (beni immobili o altri beni)

Successione: aliquote e franchigie

4%, per il **coniuge e i parenti in linea retta** (genitori e figli), da calcolare sul valore eccedente, per ciascun erede, **1.000.000 di euro**

6%, per **fratelli e sorelle**, da calcolare sul valore eccedente, per ciascun erede, **100.000 euro**

Successione: aliquote e franchigie

6%, da calcolare sul valore totale (no franchigia), per gli altri parenti fino al quarto grado, affini in linea retta, nonché affini in linea collaterale fino al terzo grado

8%, da calcolare sul valore totale (no franchigia), per le altre persone

Franchigia di € 1.500.000 se il beneficiario è disabile (Finanziaria 2007)

Riepilogo – Imposta successione riepilogo

	Coniuge e parenti in linea retta	Fratello o sorella	Altro parente fino al 4° grado Affine in linea retta Affine in linea collaterale fino al 3° grado	Portatore di handicap ai sensi della L. 104 / 92	Altro soggetto
Aliquota applicabile	4%	6%	6%	4%, 6%, 8%, a seconda del rapporto di parentela	8%
Franchigia	1 milione di euro ciascuno	100 mila euro ciascuno	Senza Franchigia	1.500.000 euro ciascuno	Senza Franchigia

Successione: ipotecarie e catastali

Sono pari, rispettivamente, al **2%** e all'**1%** del valore degli immobili, con un versamento minimo di 200 euro per ciascuna imposta (168 euro fino al 31 dicembre 2013).

200 euro per ciascuna imposta quando il beneficiario (o almeno uno di essi) ha i requisiti necessari per fruire dell'agevolazione "**prima casa**".

Successione - Agevolazione prima casa 1

Le agevolazioni fiscali sono concesse se chi eredita l'immobile:

1) l'erede **non è titolare**, esclusivo o in comunione col coniuge, di diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del Comune dove si trova l'immobile ereditato

Successione - Agevolazione prima casa 2

2) non è titolare, neppure per quote o in comunione legale, su tutto il territorio nazionale, di diritti di proprietà, uso, usufrutto, abitazione o nuda proprietà, su altra casa di abitazione acquistata, anche dal coniuge, usufruendo delle agevolazioni per l'acquisto della prima casa

Successione - Agevolazione prima casa 3

Inoltre, l'immobile deve trovarsi nel Comune in cui l'erede ha la propria residenza o in cui intende stabilirla entro diciotto mesi (salvo alcuni casi particolari in cui tale requisito non è richiesto, come per esempio per il personale delle forze di polizia).

Fine,

Grazie per l'attenzione

