

IMPOSTE INDIRETTE

La cessione, risoluzione e proroga del contratto di locazione: aspetti generali

di **Leonardo Pietrobon**

L'articolo 17 D.P.R. n. 131/1986 disciplina le **cessioni, risoluzioni e proroghe**, anche tacite, dei **contratti di locazione** e di affitto di beni **immobili**, stabilendo al comma 1 che **l'imposta dovuta per la registrazione** dei contratti di locazione e affitto di beni immobili esistenti nel territorio dello Stato **è dovuta anche** per le **cessioni, risoluzioni e proroghe**. Sotto il profilo operativo la stessa disposizione normativa stabilisce che l'imposta è liquidata dalle parti contraenti ed **assolta entro 30 giorni successivi** dall'evento in questione, versando l'imposta allo stesso concessionario presso il quale è stato eseguito il pagamento al momento della prima registrazione

Dal punto di vista procedurale si ricorda che le **proroghe**, le **risoluzioni** e le **cessioni** dei contratti di locazione vanno **comunicate all'Agenzia delle entrate utilizzando RLI** (software, ambiente web o modello). Nel caso questo venga fatto **in via telematica**, le relative **imposte** sono **pagate direttamente** utilizzando l'applicativo, con **addebito sul proprio c/c**. Qualora, invece, l'adempimento successivo sia **comunicato mediante la presentazione del modello in ufficio** (che va fatta entro i 20 giorni successivi al versamento), le **modalità di pagamento sono le stesse previste per la registrazione** (utilizzo del modello F24 Elide).

Sotto il profilo sostanziale l'Agenzia delle entrate con la **C.M. 12/E/1998** ha precisato che *"anche nelle ipotesi di **cessioni, risoluzioni e proroghe** dei contratti di locazione e sublocazione e affitto di durata pluriennale, **l'imposta dovuta non può essere inferiore alla misura fissa prevista dalla norma**", pari ad **€ 67,00** ai sensi della nota all'articolo 5 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. n. 131/86, "ciò in quanto (...) il tributo dovuto nelle suddette ipotesi si configura come principale poiché gli atti in oggetto **hanno natura autonoma ed innovano rispetto ai precedenti contratti di locazione e sublocazione**".*

Una particolare attenzione deve essere rivolta ai contratti di **locazione di immobili abitativi**, per i quali è stato scelto il **regime della cedolare secca**. In tali ipotesi, infatti, **l'imposta di registro** – nei casi di risoluzione o proroga - **non è dovuta** quando si sceglie la cedolare secca, a condizione che (rispettivamente):

1. alla **data della risoluzione** anticipata **sia in corso l'annualità** per la quale è **esercitata l'opzione**;
2. si **eserciti l'opzione** per il periodo di **durata della proroga**.

In caso di **cessione del contratto** di locazione e sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale è necessario operare una distinzione a seconda se l'operazione di **cessione sia soggetta ad Iva o meno**.

L'Agenzia delle entrate con la **C.M. 36/E/2003** ha precisato che, **se la cessione del contratto** ricade nell'ambito di **applicazione dell'Iva** ed avviene verso corrispettivo e nell'esercizio di un'impresa commerciale, ovvero di un'arte o professione, il **principio di alternatività tra Iva e registro** comporta l'applicazione dell'imposta di **registro in misura fissa** pari ad € 67,00.

Nel caso in cui, invece, la **cessione non ricada nell'ambito di applicazione dell'Iva** è necessario operare le seguenti distinzioni:

- se il **contratto è ceduto senza corrispettivo** ed è relativo ad **immobili urbani** con contratti di **durata pluriennale** alla cessione si applica anche in questo caso **l'imposta nella misura fissa** (€ 67,00), sia che l'imposta di registro sul contratto di locazione sia stata a suo tempo applicata annualmente che anticipatamente, per l'intera durata del contratto;
- in **manca anche di uno solo di tali requisiti** (cessione con corrispettivo e/o locazione o sublocazione di immobili che non siano urbani con contratti di durata pluriennale), trovano applicazione le **disposizioni di cui agli articoli 31 e 43 D.P.R. n. 131/1986**, in base alle quali, oltre all'imposta dovuta per le annualità residue in caso di versamento annuale, si dovrà **versare un importo pari al 2%** (se la cessione ha per oggetto un contratto di locazione di immobile urbano) o allo 0,50% (se la cessione ha per oggetto un contratto di locazione di un fondo rustico) dei canoni che residuano alla scadenza del contratto. Ricordando che in ogni caso l'imposta dovuta **non può essere inferiore ad € 67,00**.

Per quanto riguarda le **risoluzioni** dei contratti di locazione di immobili urbani di durata pluriennale, sono **soggette all'imposta di registro nella misura fissa di € 67,00**. Se il contratto è risolto **anticipatamente** ed è stato **versato l'importo relativo all'intera durata**, chi ha pagato ha **diritto al rimborso** delle annualità successive a quella in corso.

Per quanto concerne infine la proroga del contratto di locazione trovano **applicazione le regole previste per la registrazione**, ossia corrispondendo l'imposta per la singola annualità oppure per l'intero periodo di durata della proroga.