

Edizione di martedì 28 Aprile 2020

AGEVOLAZIONI

La certificazione contabile delle spese di R&S 2019 – II° parte
di **Debora Reverberi**

CASI OPERATIVI

Dove sono tassate le pensioni private brasiliane?
di **EVOLUTION**

IMPOSTE INDIRETTE

La registrazione del contratto di locazione tra sospensione e riduzione
di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

ADEMPIMENTI

Fase 2: pubblicato in Gazzetta Ufficiale il D.P.C.M.
di **Lucia Recchioni**

AGEVOLAZIONI

La certificazione contabile delle spese di R&S 2019 – I° parte
di **Debora Reverberi**

IVA

Locazione di immobili strumentali: l'Iva non esclude il registro
di **Cristoforo Florio**

HOSPITALITY

Le locazioni di immobili destinati ad attività alberghiera – Parte II
di **Leonardo Pietrobon**

AGEVOLAZIONI

La certificazione contabile delle spese di R&S 2019 – II° parte

di Debora Reverberi



In un [precedente contributo](#) sono stati esaminati i termini di acquisizione, la funzione e il contenuto della **certificazione della documentazione contabile delle spese di R&S sostenute nel periodo d'imposta 2019**.

Per quanto concerne le **verifiche analitiche** sulle spese di R&S, propedeutiche al rilascio della certificazione contabile, ci si è soffermati sulle **modifiche sostanziali** alla modalità di determinazione del credito d'imposta **apportate** all'[articolo 3 D.L. 145/2013](#) dalla **Legge di Bilancio 2019**.

In particolare la **lettera d)** dell'[articolo 1, comma 70, L. 145/2018](#) ha introdotto il nuovo **comma 6-bis** dell'[articolo 3 D.L. 145/2013](#) che disciplina il **nuovo criterio di calcolo del credito d'imposta**, indicando che sull'eccedenza agevolabile il beneficio si applica nella misura del **50% dell'importo proporzionalmente riferibile alle spese per il personale e per i contratti di ricerca con soggetti qualificati** (di cui alle nuove lettere a) e c) del comma 6) rispetto alle spese ammissibili complessivamente sostenute nello stesso periodo d'imposta agevolabile e **nella misura del 25% sulla parte restante**.

La **ratio legis** è in tal caso quella di **evitare la riclassificazione delle spese sostenute nel triennio 2012-2014** in relazione alle categorie di investimenti introdotte nel 2019, **operando direttamente sull'eccedenza agevolabile**.

Come accade per i periodi d'imposta precedenti, **devono essere preliminarmente verificati i due presupposti di accesso al beneficio**:

- la presenza di **eccedenza agevolabile** (investimenti incrementali 2019);
- il raggiungimento della **soglia minima di spesa richiesta pari a 30.000 euro**.

Il calcolo del credito d'imposta R&S 2019, secondo il nuovo criterio, può essere **sintetizzato per step** come segue:

- **calcolo dell'incidenza percentuale delle spese** rispettivamente con aliquota del 50% (lettere a) e c)) e con l'aliquota del 25% (lettere b), c-bis), d) e d-bis));
- **calcolo dell'eccedenza agevolabile** (investimento incrementale) delle spese 2019 rispetto alla media 2012-2014;
- **calcolo del credito d'imposta** come sommatoria fra il prodotto dell'eccedenza agevolabile per l'incidenza percentuale e per la relativa aliquota delle spese, rispettivamente agevolabili al 50% e al 25%;
- **per le sole imprese non soggette ex lege a revisione legale dei conti, incremento del credito d'imposta in misura pari alle spese sostenute e documentate per la certificazione contabile entro l'importo massimo di euro 5.000 e nel rispetto del limite complessivo di 10 milioni di euro.**

Il nuovo criterio di calcolo del credito d'imposta R&S, **valevole per il solo periodo 2019**, comporta dunque **la ripartizione della spesa incrementale agevolabile nella stessa proporzione della composizione degli investimenti ammissibili effettuati**, agevolabili al 50% (lettere a) e c)) e agevolabili al 25% (lettere b), c-bis), d) e d-bis)).

Ipotizzando che un'impresa abbia effettivamente sostenuto nel periodo d'imposta 2019 spese di R&S ammissibili per complessivi € 100.000, riferibili a costi del personale per € 90.000, di cui € 70.000 per lavoratori subordinati e € 20.000 per lavoratori autonomi o collaboratori, e a costi per contratti di ricerca con soggetti non qualificati per € 10.000 e che la media del triennio 2012-2014 ammonti a € 10.000, **il credito R&S alla stessa spettante ammonterà a € 38.250**, come di seguito determinato:

	Totali	Spese lett. a) aliquota 50%	Spese lett. a-bis) aliquota 25%	Spese lett. c-bis)
Dati				
Investimenti effettuati nel 2019 (A)	€ 100.000	€ 70.000	€ 20.000	€ 10.000
Media di riferimento (2012-2014) (B)	€ 10.000			

1) Calcolo dell'incidenza percentuale delle spese

Incidenza % spese sul totale (C e D)	$\frac{70.000}{100.000} \times 100 = 70\%$ (C)	$\frac{30.000}{100.000} \times 100 = 30\%$ (D)
--------------------------------------	--	--

2) Calcolo dell'eccedenza agevolabile

Eccedenza agevolabile € 100.000 – 10.000 = € 90.000
(A-B)

3) Calcolo del credito d'imposta R&S 2019

Prodotto fra l'eccedenza
agevolabile e l'incidenza
% delle spese (A-B)xC
(A-B)xD

CASI OPERATIVI

Dove sono tassate le pensioni private brasiliane?

di **EVOLUTION**

DIGITAL

Seminario di specializzazione

I REATI TRIBUTARI: NOVITÀ E ASPETTI PRATICI

Scopri di più >

Una persona fisica fiscalmente residente in Italia percepisce una pensione privata Inps ed una pensione privata brasiliana. Si chiede di conoscere come sono tassate queste pensioni in Brasile ed in Italia. Cosa cambierebbe se la residenza fiscale fosse trasferita in Brasile?

La tassazione in ambito internazionale delle pensioni è una questione oltremodo complessa. È necessario innanzitutto capire se la pensione deriva da un cessato impiego come lavoratore dipendente o come imprenditore.

Nel caso in cui la pensione derivi da una cessata attività di lavoro dipendente, le norme di riferimento sono gli articoli 18 e 19 della Convenzione contro le doppie imposizioni.

[CONTINUA A LEGGERE](#)

**EVOLUTION**
Euroconference

IMPOSTE INDIRETTE

La registrazione del contratto di locazione tra sospensione e riduzione

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

DIGITAL

Seminario di specializzazione

I CONTRATTI DI LOCAZIONE ALLA LUCE DELLE PROBLEMATICHE DEL COVID 19 – SOLUZIONI, RISCHI E CRITICITÀ

Scopri di più >

Tra gli adempimenti tributari sospesi dal Decreto Cura Italia ([articolo 62 D.L. 18/2020](#)) che scadono nel periodo compreso **tra l'8 marzo 2020 e il 31 maggio 2020**, rientra anche l'assolvimento dell'obbligo di **registrazione in termine fisso**, previsto dall'[articolo 5 D.P.R. 131/1986](#), per le locazioni e affitti di beni immobili. La **sospensione rileva a prescindere** dalla circostanza che la registrazione degli atti pubblici, delle scritture private autenticate e di quelle prive dell'autentica avvenga in **forma cartacea** o secondo **modalità telematiche**.

Se il termine per effettuare la registrazione di un contratto di locazione cade tra le date indicate, il contribuente può beneficiare della sospensione dei termini, con diritto di **effettuare l'adempimento entro il 30 giugno 2020**.

Dato che, in base all'[articolo 16 D.P.R. 131/1986](#) la **liquidazione dell'imposta da parte dell'Ufficio è subordinata alla richiesta di registrazione**, se il contribuente si avvale della sospensione e non richiede la registrazione, non si determina neanche il correlato obbligo di versamento.

Coerentemente, deve ritenersi che, se il contribuente si avvale della sospensione anche per la registrazione dei contratti di locazione di immobili, non sia tenuto al relativo versamento dell'imposta. Se il contribuente, nonostante il beneficio della sospensione, **chiede la registrazione dei contratti resta dovuto il relativo versamento dell'imposta**. Il contribuente è tenuto altresì a effettuare i versamenti delle rate successive dell'imposta di registro dovuta per i contratti di locazione già registrati ([circolare 8/E/2020](#), **paragrafo 1.21**).

Potrebbe convenire la scelta di registrare il contratto per comunicare all'Agenzia delle entrate alcune situazioni specifiche. Si pensi, ad esempio, all'ipotesi in cui venga **accordata una riduzione del canone di locazione** in questo periodo emergenziale: in tal caso il proprietario darà seguito alla registrazione per far confluire poi in dichiarazione dei redditi questo minor

valore.

Gli [articoli 3 e 17 D.P.R. 131/1986](#), individuano in maniera esplicita gli eventi successivi alla conclusione del contratto di locazione che devono essere **autonomamente assoggettati a registrazione**. Si tratta delle **cessioni, risoluzioni e proroghe dell'originario contratto** che devono essere, pertanto, registrate in **termine fisso** anche se stipulati verbalmente o se il relativo contratto venga redatto nella forma della scrittura privata non autenticata. In tali ipotesi occorrerà procedere, ai sensi dell'[articolo 17 D.P.R. 131/1986](#), al **versamento dell'imposta di registro entro 30 giorni dal verificarsi dell'evento**.

L'accordo di riduzione del canone inizialmente pattuito non sembra tuttavia riconducibile alle ipotesi, contemplate nei predetti [articoli 3 e 17 D.P.R. 131/1986](#), di cessione, risoluzione e proroga, anche tacita, del contratto.

Ai sensi dell'[articolo 19](#), è fatto obbligo alle parti contraenti, ai loro aventi causa e a coloro nel cui interesse è stata richiesta la registrazione di **denunciare entro venti giorni**, dal loro verificarsi, gli *"...eventi...che diano luogo ad **ulteriore liquidazione di imposta**"*. Tra tali eventi, sicuramente è annoverabile **l'aumento contrattuale del canone di locazione**, cui segue la liquidazione di una maggiore imposta di registro, mentre non vi può essere ricondotto un accordo che preveda la **riduzione del canone e, di conseguenza, della base imponibile**.

Tuttavia, il perfezionamento dell'accordo di riduzione del canone **può determinare, di fatto, la diminuzione della base imponibile** ai fini dell'imposta di registro (**come pure ai fini delle imposte dirette**), e conseguentemente, la corresponsione di una minore imposta.

Pertanto, può **rispondere ad esigenze probatorie** la necessità di attribuire all'atto di modifica contrattuale la data certa di fronte ai terzi.

Tra i mezzi che il nostro ordinamento riconosce come idonei a conferire la **certezza della data** ad un atto vi è la **registrazione**, che, ai sensi dell'[articolo 18 D.P.R. 131/1986](#), attesta l'esistenza degli atti ed attribuisce agli stessi **data certa di fronte ai terzi** a norma dell'**articolo 2704 cod. civ.**

La facoltà di registrare volontariamente il nuovo accordo consentirà, dunque, alle parti contraenti di rendere edotta l'Amministrazione finanziaria circa il **nuovo accordo intervenuto tra le stesse**, rendendolo certo di fronte ai terzi. In occasione della registrazione, occorrerà naturalmente fare riferimento al contratto originario e ai relativi estremi di registrazione.

L'articolo 19, D.L. 133/2014 stabilisce 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"*.

Per tutta la **durata dell'emergenza sanitaria**, l'Agenzia delle Entrate ha **semplificato le procedure** per richiedere, anche tramite e-mail o pec, alcuni servizi che normalmente vengono

erogati presso gli sportelli degli uffici territoriali. Il contribuente che **decidesse comunque di richiedere la registrazione di un atto**, che per i contratti di locazione deve avvenire tramite i canali telematici, può farlo **via e-mail o pec** inviando la seguente documentazione:

- **l'atto firmato digitalmente o copia dell'atto sottoscritto con firma autografa,**
- **il modello 69 o RLI debitamente compilato e sottoscritto,**
- la **dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà**, resa ai sensi [dell'articolo 47 D.P.R. 445/2000](#), di essere **in possesso dell'atto in originale** e della conformità a questo della copia e delle immagini inviate e contenente l'impegno a depositare in Ufficio l'atto in originale una volta terminato il periodo emergenziale (dichiarazione non necessaria in caso di trasmissione dell'atto sottoscritto digitalmente),
- la **copia del documento di identità del richiedente,**
- il **modello di versamento dei tributi autoliquidati.**

Resta ferma la possibilità di registrazione dei contratti di locazione e di comunicazione degli adempimenti successivi (proroghe, cessioni, risoluzioni) mediante i **servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate** (RLI accessibile con le credenziali di Fisconline).

ADEMPIMENTI

Fase 2: pubblicato in Gazzetta Ufficiale il D.P.C.M.

di Lucia Recchioni



È stato pubblicato sulla [Gazzetta Ufficiale n. 108](#) di ieri, 27 aprile, il D.P.C.M. 26.04.2020, recante **ulteriori misure urgenti in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da Covid-19.**

Le disposizioni sono applicabili **su tutto il territorio nazionale da lunedì 4 a domenica 17 maggio**, in sostituzione delle previsioni del [D.P.C.M. 10.04.2020](#).

Di seguito si propone una **tabella di sintesi** con le previsioni ritenute più rilevanti.

Vita quotidiana

Entro i confini della regione sono consentiti gli spostamenti motivati da **comprovate esigenze lavorative** o **situazioni di necessità** ovvero per **motivi di salute**.

Si considerano **"necessari"** gli spostamenti per incontrare **congiunti**. La definizione di **"congiunti"** sarà precisata, a breve, con delle **Faq**.

Sono **vietati gli spostamenti in una regione diversa**, salvo che per **comprovate esigenze lavorative**, di **assoluta urgenza** ovvero per **motivi di salute**. È consentito il rientro presso il proprio domicilio, abitazione o residenza.

Non è consentito svolgere **attività ludica o ricreativa all'aperto**.

È consentita l'attività sportiva individuale (sempre nel rispetto della distanza di sicurezza).

Sono **sospesi servizi educativi per l'infanzia, attività scolastica e corsi di formazione**.

Sono **sospese le attività di palestre, centri sportivi, piscine, centri benessere, centri culturali, centri sociali**.

Sono **sospese le attività commerciali al dettaglio**, eccezion fatta per le **attività di vendita di generi alimentari** e **prima necessità** individuate nell'apposito [allegato 1](#).

Sono **sospese le attività dei servizi di ristorazione** (come, ad esempio, bar, pub, ristoranti, gelaterie, pasticcerie), ad **esclusione delle mense e del catering continuativo** su base contrattuale.

È consentita la **consegna a domicilio** nonché la **ristorazione con asporto** (fermo restando il divieto di consumare i prodotti all'interno dei locali o nelle immediate vicinanze).

Sono **sospese le attività inerenti servizi alla persona** (come i parrucchieri, barbieri, estetisti). È

consentito lo svolgimento delle attività indicate nell'apposito [allegato 2](#).

Restano aperti i tabaccai, le edicole, le farmacie le parafarmacie.

Restano **garantiti i servizi bancari, finanziari, assicurativi** nonché **l'attività del settore agricolo, zootecnico di trasformazione agro-alimentare.**

Con riferimento alle **attività professionali** si **raccomanda il lavoro agile**, per le attività che possono essere svolte al proprio domicilio, o, in alternativa, devono **essere incentivati i congedi retribuiti e le ferie** per i dipendenti.

In ogni caso devono essere assunti **protocolli di sicurezza anti-contagio** e devono essere incentivate **operazioni di sanificazione dei luoghi di lavoro.**

Attività produttive industriali e commerciali

Sono **sospese le attività produttive industriali e commerciali**, ad eccezione di quelle indicate nell'[allegato 3](#). Le attività sospese possono **proseguire** se organizzate in **modalità a distanza o lavoro agile**.

Le imprese per le quali è disposta la **sospensione** possono **completare le attività necessarie** (come, ad esempio, la spedizione delle merci in giacenza) **entro tre giorni**.

Per le attività produttive sospese è ammesso l'accesso ai locali aziendali del personale dipendente (o di terzi delegati) per lo **svolgimento dell'attività di vigilanza, attività conservative e di manutenzione, gestione dei pagamenti, pulizia e sanificazione**. È consentita la **spedizione delle merci in magazzino**, ma solo previa **comunicazione al Prefetto**.

Le imprese le cui attività possono riprendere dal 4 maggio possono svolgere tutte le **attività propedeutiche all'apertura sin dal 27 aprile**.

Le **imprese la cui attività non è sospesa** devono **rispettare i contenuti del protocollo condiviso** di regolamentazione per il contenimento della diffusione del virus negli ambienti di lavoro, di cui all'[allegato 6](#), nonché, per i rispettivi ambiti di competenza, il **protocollo per il contenimento della diffusione del virus nei cantieri** ([allegato 7](#)) o **nel settore del trasporto e della logistica** ([allegato 8](#)).

Il mancato rispetto dei protocolli determina la **sospensione dell'attività**, fino all'adeguamento.

AGEVOLAZIONI

La certificazione contabile delle spese di R&S 2019 – I° parte

di **Debora Reverberi**



Per le imprese che intendono fruire del credito d'imposta relativo alle **spese di R&S sostenute nel 2019** è giunto il tempo di **acquisire la certificazione della relativa documentazione contabile**, prevista dall'[articolo 3, comma 11, D.L. 145/2013](#) come integralmente sostituito dall'[articolo 1, comma 70, lettera f\), L. 145/2018](#) (c.d. Legge di Bilancio 2019).

Il termine di predisposizione della certificazione contabile risulta infatti strettamente collegato all'iter di approvazione del bilancio dell'esercizio in cui trovano rappresentazione le relative spese ammissibili.

Nel dettaglio, in base alla [circolare AdE 5/E/2016](#), la certificazione contabile deve essere rilasciata:

- **entro la data di approvazione del bilancio d'esercizio** del periodo d'imposta di effettuazione degli investimenti ammissibili

oppure

- **entro 120 giorni dalla chiusura del periodo d'imposta di effettuazione degli investimenti ammissibili**, per le sole imprese non soggette all'approvazione del bilancio.

Il mancato rispetto del termine di certificazione della documentazione contabile rappresenta tuttavia una **violazione meramente formale non sanzionabile e non pregiudica il diritto al credito di imposta**.

La tempestività di acquisizione della certificazione contabile assume tuttavia importanza cruciale alla luce del ruolo conferitole dalla Legge di Bilancio 2019, già a decorrere dal periodo d'imposta 2018, di **condizione formale a cui è subordinato sia il riconoscimento, sia l'utilizzo del credito d'imposta**.

L'utilizzo in compensazione del credito R&S maturato nel 2019 potrà infatti avvenire esclusivamente **a partire dalla data in cui viene adempiuto l'obbligo di certificazione.**

La certificazione contabile R&S deve contenere le seguenti **attestazioni**:

- **la regolarità formale della documentazione contabile** (documenti e contratti rilevanti ai fini dell'applicazione della disciplina agevolativa);
- **la corrispondenza delle spese ammissibili alla documentazione contabile predisposta dall'impresa** (scritture contabili e risultanze di bilancio);
- **l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili di R&S.**

Resta **esclusa** da quanto di pertinenza del certificatore **qualsiasi valutazione di carattere tecnico sull'ammissibilità dei progetti di R&S**, come precisato sia dalla [circolare direttoriale Mise n. 38584 del 15.02.2019](#), sia dalla [circolare AdE 8/E/2019](#).

Nell'effettuazione delle **verifiche sulle spese di R&S 2019** propedeutiche al rilascio della certificazione contabile, che **devono essere svolte analiticamente in virtù della natura e delle finalità dell'attività**, il revisore legale incaricato deve **tenere conto delle modifiche sostanziali alla normativa** apportate dall'[articolo 1, comma 70, L. 145/2018](#) e **valevoli per il solo periodo d'imposta 2019.**

Le seguenti **modifiche sostanziali apportate dalla Legge di Bilancio 2019** non alterano i profili applicativi e la natura incrementale del credito d'imposta, **incidendo esclusivamente sulla modalità di determinazione del beneficio**:

- **la riduzione dell'ammontare massimo** del credito attribuibile a ciascuna impresa nel periodo d'imposta, da 20 milioni di euro **a 10 milioni di euro**;
- **la rimodulazione delle intensità del beneficio in ragione della tipologia di spese ammissibili**;
- **l'inclusione tra le spese ammissibili del costo dei materiali** necessari per lo svolgimento delle attività di laboratorio o per la realizzazione dei prototipi o degli impianti pilota di ricerca e sviluppo sperimentale;
- **l'introduzione di un nuovo criterio di calcolo del beneficio spettante**, in modo tale che la rimodulazione delle aliquote non comporti l'esigenza di riclassificare le spese che compongono il parametro storico.

Per quanto riguarda **l'ammontare massimo annuale del credito** spettante a ciascuna impresa resta salva la regola del **ragguaglio del limite** in caso di **periodi d'imposta di durata inferiore o superiore ai dodici mesi.**

In relazione alla rimodulazione delle intensità del beneficio maturato nel 2019 si assiste ad una **riduzione generalizzata dell'aliquota ordinaria al 25%, preservando l'aliquota del 50% per le seguenti due fattispecie qualificate di investimenti**:

- **spese intra-muros del personale titolare di un rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato**, direttamente impiegato in attività di R&S, contrassegnate dalla **nuova lettera a)**, dell'[articolo 3, comma 6, D.L. 145/2013](#);
- **spese extra-muros per contratti di ricerca stipulati con università, enti e organismi di ricerca, nonché con start-up e Pmi innovative indipendenti**, ovvero non appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente, contrassegnate dalla **nuova lettera c)** dell'[articolo 3, comma 6, D.L. 145/2013](#).

Per quanto concerne l'introduzione della **nuova fattispecie di spese per materiali fra gli investimenti ammissibili sostenuti nel 2019** e di cui alla **lettera d-bis)** dell'[articolo 3, comma 6, D.L. 145/2013](#), occorre tenere in considerazione i seguenti due aspetti:

- **la sua inclusione nel 2019 impone il ricalcolo del parametro storico di raffronto** ovvero, in ragione del principio di omogeneità dei valori, richiede di considerare le spese della medesima categoria sostenute in relazione ai progetti di R&S del triennio 2012-2014;
- la sua introduzione, nelle spese 2019 e specularmente nel triennio 2012-2014, costituisce per l'impresa beneficiaria una **facoltà nella misura in cui, per effetto del ricalcolo del parametro storico, ne derivi una riduzione dell'eccedenza agevolabile**.

Si rammenta, **in relazione alla media del triennio**, che le [circolari AdE 5/E/2016](#) e [13/E/2017](#) precisano quanto segue: *“gli obblighi documentali e di certificazione contabile... , oltre a riguardare gli investimenti realizzati nel periodo di imposta in relazione al quale le imprese intendono beneficiare dell'agevolazione, sussistono anche in riferimento agli investimenti pregressi sulla base dei quali è calcolato l'incremento agevolabile ai fini della determinazione del credito di imposta”*.

Di seguito si propone una **tavola sinottica riepilogativa delle tipologie di investimenti ammissibili con le relative percentuali in vigore nel periodo d'imposta 2019**:

Tipologia di investimenti ammissibili	Misura del credito R&S
a) spese del personale dipendente titolare di un rapporto di lavoro subordinato , anche a tempo determinato, impiegato direttamente in attività di R&S	50 %
a-bis) spese del personale titolare di rapporto di lavoro autonomo o comunque diverso dal subordinato, impiegato direttamente in attività di R&S	25 %
b) quote d'ammortamento di strumenti e attrezzature di laboratorio;	25%
c) spese per contratti di ricerca extra muros stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, start up innovative e Pmi innovative (eccetto imprese del medesimo gruppo)	50%
c-bis) spese per contratti di ricerca <i>extra muros</i> con altre imprese (eccetto imprese del medesimo gruppo)	25%

d) competenze tecniche e privative industriali	25%
d-bis) materiali, forniture, altri prodotti analoghi direttamente impiegati nelle attività di R&S	25%

IVA

Locazione di immobili strumentali: l'Iva non esclude il registro

di **Cristoforo Florio**



La [sentenza n. 14 del 08.01.2020](#) della CTR Lombardia offre lo spunto per ragionare sulle regole di tassazione dei contratti di **locazione di immobili strumentali**, con particolare riguardo al tema della **doppia imposizione Iva/registro** e del connesso rispetto del **principio di alternatività previsto tra le predette imposte** ai sensi dell'[articolo 40 D.P.R. 131/1986](#).

La citata pronuncia giurisprudenziale si inserisce nel **solco tracciato dalla Corte di Giustizia UE** con l'ordinanza del **12 ottobre 2017, Causa C-549/16**, con la quale gli eurogiudici – pronunciandosi su una questione sollevata dalla CTR Bolzano – avevano stabilito la **legittimità dell'imposta di registro nazionale applicata nella misura dell'1% ai contratti di locazione di immobili strumentali e alle relative pertinenze soggetti ad Iva**.

Nel caso di specie, una società aveva presentato un'**istanza di rimborso dell'imposta di registro** corrisposta in relazione ad alcuni **contratti di locazione aventi ad oggetto immobili strumentali**, contestando la legittimità del registro alla luce del principio di alternatività Iva/registro che, secondo l'[articolo 40 D.P.R. 131/1986](#), prevede che "(...) *per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa (...)*".

L'Amministrazione finanziaria **negava il diritto al rimborso dell'imposta di registro**, in quanto l'[articolo 35, comma 10, lett. b\), D.L. 223/2006](#) era intervenuto sul sopra citato articolo 40, inserendo il comma 1-bis, in base al quale "(...) **sono soggette all'imposta proporzionale di registro le locazioni di immobili strumentali di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8), del d.P.R. n. 633/72, ancorché siano imponibili agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto (...)**".

La norma, dunque, è chiara: nonostante la locazione di un immobile strumentale rientri nel campo di applicazione dell'Iva, qualora sia posta in essere da un locatore soggetto passivo Iva **resta dovuta l'imposta di registro nella misura dell'1% del canone di locazione** risultante dal contratto, indipendentemente dal fatto che l'operazione sia esente o imponibile ai sensi dell'[articolo 10, comma 1, n. 8\), D.P.R. 633/1972](#).

Pertanto, la CTP Milano **respingeva il ricorso presentato dal contribuente** con il quale aveva impugnato il diniego di rimborso dell'imposta di registro.

Nella successiva fase di appello il contribuente, oltre a riproporre le medesime motivazioni riportate nel primo grado di giudizio, richiama la **giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea**.

Tuttavia, anche il giudice di secondo grado ha **negato il diritto al rimborso dell'imposta di registro**, proprio sulla scia delle posizioni assunte dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea sul tema in questione.

Infatti, i giudici europei – nell'**ordinanza del 12 ottobre 2017, Causa C-549/16** – hanno, in primo luogo, ricordato che l'articolo 401 della Direttiva Iva consente il mantenimento o l'istituzione, da parte di uno Stato membro, di imposte, diritti e tasse gravanti sulle forniture di beni, sulle prestazioni di servizi o sulle importazioni **solo se esse non hanno natura di imposte sul volume d'affari**.

Dunque, al fine di valutare se un'imposta, un diritto o una tassa abbiano (o meno) la natura di imposta sul volume d'affari (e, quindi, rappresentino un'illegittima duplicazione dell'Iva) **occorre verificare se essi abbiano l'effetto di danneggiare il funzionamento del sistema comune dell'Iva**, gravando sulla circolazione dei beni e dei servizi e colpendo le operazioni commerciali in modo analogo a quest'ultima imposta.

Al riguardo la Corte di Giustizia UE ha precisato che le caratteristiche essenziali dell'Iva sono quattro e possono essere riepilogate come segue:

- la **generalità di applicazione** alle operazioni aventi ad oggetto beni e servizi;
- la **proporzionalità al prezzo** percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni e servizi forniti;
- l'**applicazione in ciascuna fase del procedimento di produzione e di distribuzione**, compresa quella della vendita al minuto, a prescindere dal numero di operazioni effettuate in precedenza;
- la **possibilità di detrarre dall'imposta dovuta gli importi pagati in occasione delle precedenti fasi del processo**, in modo tale che il tributo si applichi, in ciascuna fase, solo al valore aggiunto della fase stessa e, in definitiva, il peso dell'imposta resti a carico del consumatore finale.

In relazione alla prima caratteristica i giudici hanno affermato che **l'imposta di registro oggetto della disputa non costituisce un'imposta generale**, in quanto concerne solamente una **categoria ristretta di operazioni**, (nel caso di specie, i contratti di locazione di beni strumentali) e, quindi, non è destinata a gravare su tutte le operazioni economiche nello Stato membro considerato.

Già solo alla luce di tale considerazione la Corte ha concluso che, in questo caso, **l'imposta di**

registro non presenta le caratteristiche essenziali dell'Iva e non è quindi interessata dal divieto previsto all'articolo 401 della direttiva Iva.

Peraltro, evidenziano ancora i giudici europei, **l'imposta di registro non viene percepita come parte di un processo di produzione e di distribuzione** né può essere detratta dagli importi versati nel corso delle fasi precedenti (nel caso in esame, infatti, non vi è alcuna possibilità di detrazione dall'imposta di registro versata in ragione di un'eventuale operazione anteriore).

Conclusivamente, considerato che il diritto dell'Unione Europea ammette l'esistenza di regimi fiscali in concorrenza con l'Iva, la Corte ha dichiarato quindi che **l'imposta di registro sui contratti di locazione di immobili a uso strumentale può essere legittimamente mantenuta dallo Stato italiano**.

Appare pertanto corretta la posizione adottata dall'Amministrazione finanziaria, la quale si è opposta alla restituzione dell'imposta di registro versata dal contribuente relativamente alle locazioni di immobili strumentali rientranti nel campo di applicazione dell'Iva.

HOSPITALITY

Le locazioni di immobili destinati ad attività alberghiera – Parte II

di **Leonardo Pietrobon**



Come evidenziato in precedente intervento, è la L. n. 392/1978 a regolamentare i contratti di locazione di immobili destinati all'esercizio di un'attività alberghiera, la quale disciplina, all'articolo 27 e seguenti, anche il caso di **cessazione del rapporto locativo** per volontà di una delle parti contrattuali, quali:

- il **locatore**;
- il **conduttore**.

A tal proposito, si ricorda che **in caso di cessazione del rapporto** derivante da volontà del locatore, quest'ultimo dovrà corrispondere al conduttore **un'indennità per la perdita dell'avviamento commerciale** che, nel caso delle locazioni alberghiere, **è pari a ventuno mensilità dell'ultimo canone corrisposto**, mentre per le locazioni di interesse turistico, l'importo è di diciotto mensilità, rapportate all'ultimo canone pagato. Il citato articolo 29, infatti, stabilisce che alla prima scadenza contrattuale (di nove o sei anni a seconda che si tratti di locazione alberghiera o di interesse turistico) il rapporto si rinnova automaticamente, sempreché non intervenga diniego da parte del locatore, ma soltanto per i motivi di cui all'articolo 29 e con le modalità e i termini ivi previsti.

[CONTINUA A LEGGERE...](#)