

Il commercialista telematico

CONTRATTI DI LOCAZIONE CON STATO CONDUTTORE: OBBLIGATO AL PAGAMENTO DELL'IMPOSTA IL LOCATORE

A cura Federico Gavioli



Ai sensi dell'art. 57, co. 7, D.P.R. 26.4.1986, n. 131, che deroga al principio generale del pagamento solidale dell'imposta di registro in capo alle parti contraenti (ex art. 57, co. 1, D.P.R. 131/1986), nel caso in cui conduttore sia lo Stato, obbligato al pagamento dell'intera imposta dovuta per la registrazione del contratto di locazione è esclusivamente il locatore (soggetto privato), fermo restando che l'obbligo di registrare il contratto di locazione ricade su entrambe le parti contraenti

Nei contratti di locazione in cui lo Stato assume la qualità di conduttore, entrambi i contraenti hanno l'obbligo di presentare il contratto alla registrazione, **ma solo il locatore deve assolvere il pagamento dell'imposta di registro;** sono le conclusioni a cui è pervenuta l'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n.159/E del 17 aprile 2008. È noto che i contratti di affitto e di locazione di immobili urbani devono essere registrati a cura delle parti contraenti, ai sensi dell'art. 10, comma 1, lettera *a*) del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, **entro 30 giorni dalla data degli atti**, previo versamento dell'imposta autoliquidata. Dall'obbligo della registrazione in termine fisso sono esclusi i contratti di locazione di durata **inferiore a 30 giorni complessivi nell'anno**. In questo caso le "*locazioni ed affitti di immobili, non formati per atto pubblico o scrittura privata autenticata (...)*" sono soggetti a registrazione solo in caso d'uso (cfr. art. 2-bis della Tariffa, parte seconda, del Testo unico imposta di registro).

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Il commercialista telematico

Soggetti obbligati a richiedere la registrazione

Sono obbligati a richiedere la registrazione del contratto:

- ✓ le parti contraenti per le scritture private non autenticate, per i contratti verbali e per gli atti pubblici e privati formati all'estero nonché i rappresentanti delle società o enti esteri, ovvero uno dei soggetti che rispondono delle obbligazioni della società o ente, per le operazioni di società ed enti esteri di cui all'art. 4, del DPR 131/86;
- ✓ i notai, gli ufficiali giudiziari, i segretari o delegati della pubblica amministrazione e gli altri pubblici ufficiali per gli atti da essi redatti, ricevuti o autenticati;
- ✓ i cancellieri e i segretari per le sentenze, i decreti e gli altri atti degli organi giurisdizionali alla cui formazione hanno partecipato nell'esercizio delle loro funzioni;
- ✓ gli impiegati dell'amministrazione finanziaria e gli appartenenti al Corpo della guardia di finanza per gli atti da registrare d'ufficio a norma dell'art. 15;
- ✓ d-bis) gli agenti di affari in mediazione iscritti nella sezione degli agenti immobiliari del ruolo di cui all'articolo 2 della legge 3 febbraio 1989, n. 39, per le scritture private non autenticate di natura negoziale stipulate a seguito della loro attività per la conclusione degli affari.

A carico di chi sono le spese di registrazione

Ai sensi dell'art. 8 della L. 27 luglio 1978, n. 392 "*Le spese di registrazione del contratto di locazione sono a carico del conduttore e del locatore in parti uguali*", tuttavia per il pagamento dell'intera somma sono solidalmente responsabili entrambe le parti (art. 57, comma 1, del Testo unico). Il principio generale di solidarietà passiva tra i soggetti intervenuti in atto è derogato dal comma 7 dello stesso articolo 57, che stabilisce per i "*contratti in cui è parte lo Stato, obbligata al pagamento dell'imposta è unicamente l'altra parte contraente, anche in deroga all'articolo 8 della legge 27 luglio 1978, n. 392 ...*". Nella fattispecie prospettata dalla risoluzione in commento n.159/E del 17 aprile 2008 il conduttore (parte negoziale) è lo Stato e, quindi, il soggetto obbligato al pagamento dell'imposta dovuta per la registrazione del contratto di locazione è esclusivamente la parte contraente privata (locatore). **L'obbligo della registrazione, al contrario del pagamento, al quale è tenuta soltanto la parte diversa dallo Stato, grava su entrambe le parti contraenti: conduttore e locatore.**

Il commercialista telematico

Oltre ai soggetti obbligati al pagamento dell'imposta di registro tra i quali come indicato precedente vi sono i pubblici ufficiali, che hanno redatto, ricevuto o autenticato l'atto, e i soggetti nel cui interesse è richiesta la registrazione, sono solidalmente obbligati al pagamento dell'imposta:

- le parti contraenti;
- le parti in causa;
- coloro che hanno sottoscritto o avrebbero dovuto sottoscrivere le denunce di cui agli artt. 12 e 19 e coloro che hanno richiesto i provvedimenti di cui agli artt. 633, 796, 800 e 825 del codice di procedura civile;
- gli agenti di affari in mediazione iscritti nella sezione degli agenti immobiliari del ruolo di cui all'articolo 2 della legge 3 febbraio 1989, n. 39, per le scritture private non autenticate di natura negoziale stipulate a seguito della loro attività per la conclusione degli affari.

La responsabilità dei pubblici ufficiali non si estende al pagamento delle imposte complementari e suppletive.

Le parti interessate al verificarsi della condizione sospensiva apposta ad un atto sono solidalmente obbligate al pagamento dell'imposta dovuta quando si verifica la condizione o l'atto produce i suoi effetti prima dell'avverarsi di essa.

⇒ L'imposta complementare dovuta per un fatto imputabile soltanto ad una delle parti contraenti è a carico esclusivamente di questa

Per gli atti soggetti a registrazione in caso d'uso e per quelli presentati volontariamente alla registrazione, obbligato al pagamento dell'imposta è esclusivamente chi ha richiesto la registrazione. Se un atto, alla cui formazione hanno partecipato più parti, contiene più disposizioni non necessariamente connesse e non derivanti per la loro intrinseca natura le une dalle altre, l'obbligo di ciascuna delle parti al pagamento delle imposte complementari e suppletive è limitato a quelle dovute per le convenzioni alle quali essa ha partecipato.

Il commercialista telematico

Come anticipato nei contratti in cui è parte lo Stato, obbligata al pagamento dell'imposta è unicamente l'altra parte contraente, anche in deroga all'art. 8 della legge 27 luglio 1978, n. 392, semprechè non si tratti di imposta dovuta per atti presentati volontariamente per la registrazione dalle amministrazioni dello Stato. Negli atti di espropriazione per pubblica utilità o di trasferimento coattivo della proprietà o di diritti reali di godimento l'imposta è dovuta solo dall'ente espropriante o dall'acquirente senza diritto di rivalsa, anche in deroga all'articolo 8 della legge 27 luglio 1978, n. 392; **l'imposta non è dovuta se espropriante o acquirente è lo Stato.**

Il caso

Il caso affrontato dall'Agenzia delle Entrate nasce dalla richiesta del Dipartimento dell'Amministrazione Penitenziaria, che a causa della mancanza di idonei immobili demaniali, conduce in locazione immobili di privati al fine di destinarli a sede dei Provveditorati regionali dell'Amministrazione penitenziaria e degli Uffici di Esecuzione Penale Esterna. Posto che la stipula dei predetti contratti di locazione comporta l'obbligo di corrispondere l'imposta di registro, l'istante chiede di sapere se, per i contratti di locazione che stipula in qualità di conduttore, il locatore è tenuto a pagare per intero l'imposta di registro o solamente la sua parte, restando a carico dello Stato (conduttore) il pagamento della propria parte, da cui è esonerato ai sensi del citato comma 7 dell'articolo 57 del DPR 131/1986.

Il parere delle Entrate

L'Agenzia delle Entrate nel ribadire quanto disposto dal citato articolo 57, comma 1, del Testo Unico Imposta di Registro dove si afferma che per le spese di registrazioni di un contratto “(...) **sono solidalmente obbligate al pagamento dell'imposta le parti contraenti** (...)”, rileva che in deroga al predetto principio generale di solidarietà passiva tra i soggetti intervenuti in atto, il successivo comma 7 dello stesso articolo 57 prevede che “*Nei contratti in cui è parte lo Stato, obbligata al pagamento dell'imposta è unicamente l'altra parte contraente, anche in deroga all'articolo 8 della legge 27 luglio 1978, n. 392...*”.

Il commercialista telematico

La giurisprudenza di legittimità ha precisato che la norma che deroga all'articolo 8 della legge n. 392 del 1978 è una “...norma palesemente di carattere imperativo, attesa la sua formulazione e la ratio che la sorregge, per cui essa non solo impedisce la possibilità di fissare pattuizioni contrarie in sede di stipulazione di nuovi contratti, ma si sostituisce ad eventuali diverse pattuizioni contenute in contratti precedentemente posti in essere, in base al disposto dell'art. 1339 del codice civile...” (v. Cass. 18 giugno 1993, n. 6798).

In conclusione, posto che nella fattispecie in esame conduttore è lo Stato, in base al principio derogatorio introdotto dal predetto articolo 57, comma 7, del TUR, obbligato in via esclusiva al pagamento dell'intera imposta dovuta per la registrazione del contratto di locazione è il locatore, **fermo restando che l'obbligo di registrare il contratto di locazione ricade su entrambe le parti contraenti.**

Federico Gavioli

5 Maggio 2008