

## **IMPOSTA DI REGISTRO SULLE LOCAZIONI FINANZIARIE IMMOBILIARE: PAGAMENTO DA PARTE DEL CONCEDENTE RIFLESSI DI TIPO FISCALE**

di Giovanni Mocci

E' utile esaminare taluni riflessi contabili e fiscali dei tributi indiretti connessi con i contratti di locazione finanziaria immobiliare.

A questo proposito va innanzitutto ricordato che, al fine di evitare una doppia imposizione, relativamente ai trasferimenti di immobili derivanti da contratti di locazione finanziaria, l'art. 35, comma 10-sexies, D.L. n. 223/2006 prevede la possibilità, per il conduttore/acquirente, di scomputare l'imposta di registro pagata sui canoni di locazione dall'ammontare delle imposte ipotecaria e catastale dovute in sede di riscatto dell'immobile.

Il descritto trattamento trova giustificazione nella considerazione che, in sede di riscatto del bene, viene data rilevanza alla "sostanza economica", ossia alla causa di finanziamento tipica del contratto di leasing.

In tale momento, la base imponibile cui applicare le imposte ipotecaria e catastale è costituita dal valore venale in comune commercio dell'immobile strumentale, e non dal prezzo di riscatto (spesso simbolico), in quanto quest'ultimo non rappresenta il valore "di scambio" del bene stesso nei confronti di parti "terze".

Sul punto, il Ministero dell'economia e delle finanze, rispondendo ad una interrogazione parlamentare del 28 marzo 2007, n. 5-0884, ha confermato quanto già precisato della circolare dell'Agenzia delle Entrate 1° marzo 2007,

n. 12/E (paragrafo 4) ossia che l'effettivo valore di scambio attribuibile all'immobile, tenuto conto dei vincoli contrattuali gravanti su di esso, è costituito dal "prezzo di riscatto del bene aumentato dei canoni, depurato dalla componente finanziaria".

In estrema sintesi, l'imposta di registro sui canoni di locazione si configura come una anticipazione del tributo ipocatastale applicato al momento del riscatto.

Per così dire, il primo tributo costituisce una sorta di imposta complementare del secondo, posto che quest'ultimo si rende dovuto esclusivamente ove ricorra l'evento successivo del riscatto del bene condotto in leasing e deve essere versato nella misura in cui esso ecceda l'imposta di registro inizialmente corrisposta in relazione ai canoni di locazione.

In considerazione della cennata caratteristica di tributo "complementare", è stata posta la questione se l'imposta di registro dovuta sui canoni di locazione debba essere contabilizzata tra i crediti ovvero esso debba essere rilevato tra i costi.

Si ritiene in proposito che la soluzione preferibile sia quest'ultima, in quanto lo schema tributario sopra riassunto prevede l'insorgenza di un costo nel corso della locazione e l'integrazione di costo nell'eventualità che venga esercitato il riscatto.

Ciò stante, il tributo di registro determinato in base ai canoni di locazione determinerà senza dubbio un primo costo iniziale che sarà "completato", in un secondo momento, dall'eventuale tributo ipocatastale sul riscatto del bene in leasing.

Particolari riflessioni possono essere sviluppate in relazione ai criteri di deduzione delle imposte di cui trattasi nella particolare situazione in cui sia contrattualmente pattuito che ogni imposta ed ogni tassa, diretta o indiretta,

presente e futura avente relazione con la locazione sia posta a carico del soggetto utilizzatore.

Come noto, infatti, in base al disposto dell'art.99, comma 1, del DPR 917/86, "le altre imposte sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento" (cosiddetto "criterio di cassa"), ma tale principio va esaminato con il fatto che:

- stante quanto previsto dall'art.57, comma 1, del DPR 131/86, le parti contraenti sono solidalmente responsabili ai fini del pagamento dell'imposta di registro;
- ove al pagamento del tributo provveda il concedente del bene in locazione e questi provveda a riaddebitare il costo all'utilizzatore, tale ribaltamento è da ritenersi disposto in base ad un rapporto di mandato con rappresentanza ex art.1704 del C.C. tant'è che il riaddebito medesimo è effettuato fuori campo IVA in base all'art.15, punto 3), del DPR 633/72 trattandosi di rimborso di anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte.

Ora, va osservato che nel mandato con rappresentanza, regolato dal citato art. 1704 del C.C. dove il mandatario agisce in nome e per conto del mandante, sicché tutti gli atti giuridici compiuti dal primo si riverberano a titolo originario direttamente in capo al secondo.

Ciò stante, è legittimo ritenere che anche il pagamento del tributo disposto dal mandatario deve intendersi effettuato in nome del mandante nel tempo in cui il mandante medesimo lo ha effettuato.

Pare quindi corretto ritenere che l'onere sia deducibile dal reddito del mandante nell'esercizio in cui è avvenuto il pagamento da parte del mandatario, indipendentemente dunque dal pagamento dell'addebito relativo.

Supporta tale interpretazione il fatto che - come chiarito dall'Amministrazione finanziaria (Cfr. Risoluzione Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso 02-12-2002, n. 377/E)<sup>1</sup> - in capo al mandatario in esercizio di impresa, gli oneri sostenuti in nome del mandante formano mere partite patrimoniali di credito verso il mandante e non componenti negative di reddito, sicché il pagamento del tributo di registro non costituirebbe di per sé componente ammessa in deduzione in capo al mandatario medesimo, ma direttamente in capo al mandante, che deve recepire tempestivamente onere e relativo pagamento nella propria situazione economica.

21 gennaio 2010

Giovanni Mocci

---

<sup>1</sup> Chiarisce l'Amministrazione finanziaria che "gli esborsi sostenuti dalla Società mandataria, pertanto, non rappresentano dal punto di vista economico costi propri, ma 'impegni finanziari'.

Anche i principi contabili internazionali affermano la prevalenza degli aspetti sostanziali delle operazioni economiche; di conseguenza, ad esempio, devono essere considerati ricavi solo le entrate conseguite dall'impresa in nome e per conto proprio e che determinano un incremento del patrimonio netto (cfr. IAS 18, paragrafo 8).

In conclusione, nella fattispecie rappresentata, gli effetti economici e reddituali delle operazioni di acquisto di beni e servizi poste in essere dal mandatario si producono solo in capo al mandante, proprio perché il ruolo del primo si limita in realtà alla mera intermediazione nell'attività del secondo. .... (cfr. risoluzioni n. 888 del 30 maggio 1986 e n. 98 del marzo 2002 ).

Di conseguenza, il conto economico della Società mandataria non deve essere influenzato dagli esborsi effettuati per gli acquisti di beni e servizi effettuati per conto del .... e dai relativi rimborsi, ma solo dai costi sostenuti in nome e per conto proprio .... Solo tali ultimi oneri e proventi costituiscono componenti rilevanti nella determinazione del reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi".