

Quesito Tributario n. 26-2011/T

IMPOSTE IPOTECARIA E CATASTALE: CESSIONE AD UNA SOCIETÀ DI LEASING DI UN FABBRICATO STRUMENTALE PER NATURA IN CORSO DI COSTRUZIONE ED EVENTUALE SUCCESSIVO RISCATTO

Si chiede di conoscere se, nell'ipotesi di cessione ad una società di *leasing* di un fabbricato strumentale per natura in corso di costruzione, le imposte ipotecaria e catastale debbano essere applicate in misura fissa, e se la medesima misura sia applicabile anche all'eventuale successivo riscatto dell'immobile, tenuto conto delle modifiche intervenute a seguito dell'entrata in vigore della **legge di stabilità 2011**.

Per effetto di tali modifiche (in ordine alle quali si rinvia a Lomonaco, *Le novità in tema di leasing immobiliare nella Legge di stabilità 2011*, segnalazione novità normativa in CNN notizie del 18 gennaio 2011; Agenzia delle Entrate, circolare 11 marzo 2011 n. 12/E, in CNN Notizie dell'11 marzo 2011):

- è stata soppressa la disciplina speciale prevista dai commi 10-ter (testo previgente) e 10-sexies dell'art. 35 d.l. n. 223/2006, conv. in l. n. 248/2006, **relativa, rispettivamente, alla riduzione alla metà delle imposte ipotecaria e catastale dovute per l'acquisto e per il riscatto dei fabbricati strumentali per natura** di cui all'art. 10 n. 8-ter d.p.r. n. 633/1972 **da concedere o concessi in *leasing*** (riduzione alla metà ora applicabile, invece, solo alle cessioni dei fabbricati strumentali per natura di cui all'art. 10 n. 8-ter cit., anche se assoggettati ad IVA, di cui siano parte fondi immobiliari chiusi), **ed allo scomputo, in sede di riscatto, delle somme corrisposte a titolo di imposta proporzionale di registro sui canoni di locazione dalle imposte ipotecaria e catastale**
- è stata introdotta una nuova disciplina particolare per le cessioni degli immobili oggetto di operazioni di leasing effettuate dalle società concedenti. Più precisamente è aggiunto all'art. 35 d.l. n. 223/2006 cit. un nuovo comma, il 10-ter.1, ai sensi del quale «*alle cessioni, effettuate dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati di cui all'articolo 106 del testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, di cui al decreto legislativo 1º settembre 1993, n. 385, e successive modificazioni, nel caso di esercizio, da parte dell'utilizzatore, dell'opzione di acquisto dell'immobile concesso in locazione finanziaria, ovvero nel caso di immobile riveniente da contratti di locazione finanziaria risolti per inadempimento dell'utilizzatore, le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute in*

misura fissa». In altri termini, quando la società concedente cede l'immobile, oggetto del leasing, all'utilizzatore che eserciti l'opzione di riscatto, ovvero cede l'immobile medesimo ad un soggetto terzo, ma a condizione che il contratto di *leasing* sia stato risolto per inadempienza dell'utilizzatore, le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa.

Nulla è disposto con riferimento all'IVA, che resta applicabile secondo la disciplina prevista dal d.p.r. n. 633/1972, in funzione della tipologia di immobile ceduto e della ricorrenza di specifiche condizioni in capo all'acquirente.

In assenza, inoltre, di una disciplina speciale, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale per gli acquisti di immobili da parte delle società di *leasing*, gli stessi sono soggetti alla disciplina delle cessioni immobiliari.

Ne deriva, in sintesi, che:

- per le operazioni di *leasing* relative a fabbricati strumentali per natura la nuova disciplina comporta di fatto un'anticipazione del pagamento delle imposte ipotecaria e catastale, per intero, al momento dell'acquisto del bene da parte della società concedente (con responsabilità solidale anche dell'utilizzatore, ex art. 57 comma 1-ter d.p.r. n. 131/1986 e art. 11 comma 2 d.lgs. n. 347/1990, nuovo testo), a prescindere dall'esercizio o meno dell'opzione di riscatto da parte dell'utilizzatore. È ridotta, però, alla misura fissa la debenza anche delle imposte ipotecaria e catastale (oltre all'imposta di registro) in caso di riscatto o di cessione a terzi nell'ipotesi specifica di cui al comma 10-ter.1;
- per le operazioni di *leasing* relative alle altre tipologie di immobili resta invariata la debenza delle imposte sull'acquisto del bene da parte della società concedente (con responsabilità solidale anche dell'utilizzatore, ex art. 57 comma 1-ter d.p.r. n. 131/1986 e art. 11 comma 2 d.lgs. n. 347/1990 cit., nuovo testo), ma è ridotta alla misura fissa la debenza delle imposte di registro, ipotecaria e catastale in caso di riscatto o di cessione a terzi nell'ipotesi specifica di cui al comma 10-ter.1, anche in deroga ai principi di cui all'art. 40 d.p.r. n. 131/1986.

L'Agenzia delle Entrate (cfr. circ. 12/E cit. e provvedimento del 14 gennaio 2011 prot. n. 6275/2011) - con riferimento alle imposte dovute nella fase dell'acquisto dell'immobile da parte della società di *leasing* precisa che «per le cessioni di beni immobili strumentali, le imposte ipotecarie e catastali sono dovute nella misura rispettivamente del 3 per cento e dell'1 per cento se la cessione rientra nel campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, ovvero del 2 per

cento e dell'1 per cento se la cessione non rientra nel campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto».

Ma è evidente che nell'indicare la misura (complessiva) del 4 per cento delle imposte ipotecaria e catastale per le cessioni a società di *leasing* di fabbricati strumentali per natura rientranti nel campo di applicazione dell'IVA, l'Agenzia intende fare riferimento al trattamento applicabile a dette cessioni ai sensi dell'articolo 1-*bis* della tariffa allegata al d.lgs. n. 347 del 31 ottobre 1990 e dell'articolo 10, comma 1, del medesimo decreto, relativi ai trasferimenti di proprietà di beni immobili strumentali di cui all'articolo 10, comma 1, n. 8-*ter* d.p.r. n. 633/1972.

Pertanto se il fabbricato da concedere in *leasing* ed oggetto della cessione rientrante nel campo di applicazione dell'IVA è da considerare escluso dall'ambito applicativo dell'art. 10 n. 8-*ter* cit., le imposte ipotecaria e catastale non possono essere applicate nella misura del 4 per cento.

Più precisamente, nell'ipotesi oggetto del quesito - relativa ad una cessione da parte di un soggetto passivo IVA di un **fabbricato strumentale in corso di costruzione** da concedere in *leasing* - l'operazione è esclusa «dall'ambito applicativo dei richiamati nn. 8-*bis*) e 8-*ter*) dell'articolo 10 del d.p.r. n. 633 del 1972 trattandosi di un bene ancora nel circuito produttivo, la cui cessione, pertanto, deve essere in ogni caso assoggettata ad IVA» (circ. 12/E del 1° marzo 2007).

Si deve, pertanto, ritenere pienamente operante il principio di alternatività tra IVA e le imposte di registro, ipotecaria e catastale, per cui queste ultime sono dovute in misura fissa (cfr. BELLINI-FORTE-LOMONACO, *Note riepilogative sul tema delle cessioni di fabbricati effettuate da soggetti passivi IVA*, studio n. 144-2007/T, in *Studi e materiali*, 2007, 1154; Agenzia delle Entrate, circolare 12 marzo 2010 n. 12).

In conclusione, nel caso oggetto del quesito, sia la cessione, da parte di un soggetto passivo IVA alla società di *leasing*, di un fabbricato strumentale per natura non ultimato sia l'eventuale riscatto da parte dell'utilizzatore sono assoggettati alle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa.

Annarita Lomonaco