

Quesito tributario n. 211-2011/T

AFFITTO D'AZIENDA - VALORE FABBRICATI PREVALENTE -IMPOSTE APPLICABILI

QUESITO:

In caso di affitto di azienda tra due società il cui valore complessivo sia costituito per più del 50% dal valore normale dei fabbricati deve essere applicata la normativa prevista per la locazione di immobili qualora questa risulti meno favorevole.

Si applica quindi il regime fiscale previsto per la locazione di beni strumentali dettato dal decreto legge 223/2006 convertito dalla legge 248/2006.

Ma nel caso di cui sopra l'atto è soggetto comunque all'IVA con applicazione dell'imposta aggiuntiva di registro dell'1% o è esente IVA e sconta solo l'imposta proporzionale di registro dell'1%? Ossia le 2 imposte (IVA e registro) sono cumulate o alternative?

Nel quesito posto una società il cui valore complessivo è costituito per più del 50% dal valore normale dei fabbricati, concede in affitto ad un'altra società un'azienda.

Si chiede se trova applicazione il regime fiscale previsto per la locazione di beni strumentali ai sensi dell'art. 35 comma 10 *quater* del d. l. 4 luglio 2006, n. 223 e se l'Iva e l'imposta di registro siano cumulative o alternative.

Il regime tributario, come noto, dipende innanzitutto dalla natura giuridica del locatore e nel caso prospettato sussiste il requisito soggettivo ai fini della imponibilità Iva.

L'affitto di azienda commerciale configura, quindi, una prestazione di servizi soggetta ad Iva con aliquota del 21% e ad imposta di registro in misura fissa pari a 168.00 euro.

L'art. 35 comma 10 *quater* del d.l. 223/2006 convertito con modificazioni dalla l. 4 agosto 2006 n. 248, che ha innovato la disciplina Iva dell'affitto di azienda, prevede che nel caso in cui nel complesso aziendale oggetto dell'affitto siano compresi fabbricati, le disposizioni in materia di imposte indirette previste per la locazioni dei fabbricati si applicano, se meno favorevoli, anche per l'affitto di azienda ⁽¹⁾.

L'articolo testualmente recita "*Le disposizioni in materia d'imposte indirette previste per la locazione di fabbricati si applicano, se meno favorevoli, anche per l'affitto di azienda il cui valore complessivo sia costituito, per più del 50%, dal valore normale di fabbricati, determinato ai sensi dell'art. 14 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633*".

La *ratio* della norma risiede nella volontà del legislatore di evitare che un'operazione di locazione immobiliare venga invece qualificata come affitto di azienda al fine di rientrare in un regime impositivo meno oneroso.

Ai fini dell'applicazione della disposizione antielusiva devono sussistere contemporaneamente due presupposti:

- 1) il valore normale dei fabbricati (ex art. 14 D.P.R. 633/72) deve essere superiore al 50% del valore complessivo dell'azienda.
- 2) l'eventuale applicazione delle imposte indirette previste per la locazione di azienda deve consentire di conseguire un risparmio d'imposta rispetto alle imposte indirette applicabili alla locazione dei fabbricati.

Pertanto, nel caso in cui il valore dell'azienda sia costituito per più del 50% da fabbricati si applicherà, anziché il regime di tassazione dell'affitto di azienda, il regime di tassazione della locazione di immobili strumentali, se meno favorevole ⁽²⁾.

E' necessario tuttavia, evidenziare che in relazione alla comparabilità dell'onere fiscale tra affitto d'azienda e locazione di fabbricati nell'ambito delle stesse circolari dell'Agenzia delle Entrate esiste un evidente contrasto.

Infatti, la circolare dell'Agenzia delle Entrate del 1 marzo 2007 n. 12/E ha precisato che ai fini del raffronto non si deve tener conto del regime di detrazione Iva, anche se sfavorevole, in considerazione del regime di esenzione o del limitato diritto alla detrazione. Secondo detta circolare la valutazione del regime più sfavorevole deve essere effettuata tenendo conto solo dell'imposta di registro e non dell'Iva ⁽³⁾. Appare evidente che il mero raffronto limitatamente all'imposta di registro determinerà l'applicazione del regime di tassazione delle locazioni di fabbricati strumentali (aliquota dell'1%), ovviamente più sfavorevole, rispetto a quello previsto per l'affitto di azienda (168.00 euro) ⁽⁴⁾.

In caso di affitto di azienda comprendente immobili superiori al 50% dell'azienda si dovrà, quindi, applicare sempre l'imposta di registro con aliquota proporzionale dell'1% nel rispetto della norma antielusiva.

Tuttavia, la successiva circolare del 6 febbraio 2008 n. 35, senza richiamare in alcun modo quanto chiarito dall'Agenzia delle entrate nella citata circolare n. 12/E del 2007 raggiunge differenti conclusioni.

In primo luogo, precisa che l'art. 35 co. 10-*quater* citato, posto con finalità antielusive dispone un confronto tra la disciplina applicabile ai fini delle imposte indirette in relazione all'affitto di azienda e la locazione di fabbricati strumentali per verificare la tassazione più vantaggiosa, escludendola, per applicare invece quella più sfavorevole ⁽⁵⁾.

In secondo luogo, secondo la circolare il confronto deve avvenire tra le rispettive discipline sistematicamente applicabili al caso concreto che non comporta però un concreto raffronto tra l'Iva ed l'imposta di registro.

Non si comprende, quindi, la ragione del rinvio, da parte del legislatore alle imposte indirette se invece in concreto la comparazione dovrà essere effettuata con riferimento alla sola imposta di registro ⁽⁶⁾.

L'analisi comparativa non sembra avere più alcun senso, in quanto risulterà sempre più sfavorevole il regime applicabile per la locazione di fabbricati (1%) rispetto all'affitto di azienda (168.00).

Sulla base di dette considerazioni, appare evidente che la norma avrebbe potuto limitarsi a prevedere che, in caso di affitto di azienda con prevalenza immobiliare si applica l'imposta di registro pari all'1%, anziché la tassa fissa. Infatti, la *ratio* dell'art. 35 co. 10-*quater*, citato, si è limitata ad individuare il regime di maggior sfavore nell'applicazione dell'imposta di registro che è sempre quello applicabile alle locazioni di fabbricati.

Pertanto, se l'azienda con prevalenza immobiliare, verrà concessa in affitto da un imprenditore, troverà applicazione la norma antielusiva e, quindi, si cumuleranno l'Iva e l'imposta di registro proporzionale pari all'1%.

Maria Pia Nastri

-
- 1) Cfr. M. P. Nastri, *L'affitto d'azienda*, il sole 24 ore, 2010; V. MASTROIACOVO, *Affitto di ramo di azienda – Disciplina locazione immobile*- Risposta n. 147- 2006/T in tema di decreto Bersani in Studi e Materiali, Quaderni semestrali del Consiglio Nazionale del Notariato, Milano, fasc. 1-2007, p. 968 ; S. CANNIZZARO, *Affitto d'azienda: per l'individuazione del regime " più favorevole" (al fisco) vanno valutate eventuali riduzioni d'imposta*, in CNN notizie del 4 marzo 2008.
 - 2) Cfr. A. BUSANI, *L'imposta di registro*, Milano, Ipsoa, 2009, p. 728 e ss.
 - 3) Cfr. Circ. min., 1 marzo 2007 n. 12.
 - 4) Cfr. A. MAURO, G. ODETTO, M. PEIROLO, *Imposte indirette*, Milano, Ipsoa, 2009, p. 643.
 - 5) Cfr. Fondazione Luca Pacioli, *Revisione del regime fiscale delle cessioni di fabbricati e delle locazioni di immobili - Altre misure fiscali in materia di immobili* - D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, Documento dell'8 settembre 2006, n. 16 in banca dati Fisconline.
Cfr. Ris. min., 12 marzo 2007, n. 12, *cit*