

Risposta n. 126/2025

OGGETTO: Assolvimento dell'imposta di registro in misura fissa in occasione del termine di scadenza per il versamento rateizzato dell'imposta di registro in misura proporzionale nel caso di affitto di ramo di azienda con parte immobiliare prevalente ai sensi dell'articolo 35, n. 10-quater del decreto legge n. 223/2006

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante, in qualità di titolare dell'omonima impresa individuale, regolarmente iscritta nel registro delle imprese di X, dichiara che in data xx/x 2020, con atto a rogito del notaio, ha affittato, con effetto dal x/x/2020 e per la durata di dodici anni, tacitamente rinnovabili di sei anni in sei anni, ad altro imprenditore individuale il proprio ramo d'azienda avente ad oggetto lo svolgimento dell'attività di bar e ristoro al canone annuo di 42.000,00 euro (oltre all'Iva nella misura di legge). In particolare, l'*Istante* afferma

che, trattandosi di affitto di ramo d'azienda, egli non perde la qualifica di imprenditore ed assoggetta i canoni di affitto ad Iva.

Al riguardo, l'*Istante* riporta che nell'atto di affitto del ramo d'azienda di cui sopra, le parti hanno dichiarato, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 35, n. 10-*quater*, del decreto legislativo del 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla legge del 4 agosto 2006, n. 248, *«che il valore nominale dei fabbricati compresi nel presente contratto di affitto, così come determinato ai sensi dell'art. 14 del D.P.R. n. 633 del 26.10.1972, è pari al 75% (settantacinque per cento) del valore complessivo dell'azienda affittata». Queste hanno quindi chiesto "l'applicazione dell'Imposta Proporzionale di Registro ma solo per l'ammontare del canone relativo al primo anno, ai sensi dell'art. 17 comma III del D.P.R. 26.04.1986 n. 131, obbligandosi a versare l'imposta per le annualità successive non già a mezzo del notaio bensì autonomamente e direttamente ai sensi di legge, pena le sanzioni per omesso o ritardato pagamento dell'imposta medesima».*

In sede di registrazione, per il tramite del notaio autenticante, l'*Istante* dichiara che il suddetto atto ha scontato l'imposta di registro per un totale di euro 515,00. determinati come segue:

- un'imposta fissa pari a euro 200,00., ai sensi dell'articolo 40 del decreto del Presidente della Repubblica del 26 aprile 1986, n.131, essendo l'atto relativo a prestazioni di servizi e soggetto ad Iva;
- un'imposta proporzionale dell'1% per la prima annualità pari a euro 315,00., ai sensi dell'articolo 35, n. 10-*quater* del decreto legge n. 223/2006.

Pertanto, l'*Istante* chiede se, in occasione del termine di scadenza per il versamento dell'imposta di registro per l'annualità successiva (2025/2026) e, *pro futuro*,

per le successive annualità, vada corrisposta la sola imposta in misura proporzionale sulla parte immobiliare, ai sensi dell'articolo 35, n. 10-*quater* del decreto legge n. 223/2006, oppure anche, e nuovamente, l'imposta fissa già scontata in fase di registrazione dell'atto, ai sensi dell'articolo 40 del decreto del Presidente della Repubblica n. 131/1986.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* evidenzia che le disposizioni in materia di imposte indirette, applicabili, ai sensi dell'articolo 35 n. 10-*quater* del decreto legge n. 223/2006, se meno favorevoli, anche all'affitto di aziende il cui valore complessivo sia costituito per più del 50% dal valore normale di fabbricati, non prevedono l'imposta fissa di euro 200,00.

In particolare, egli rileva che l'eventuale applicazione dell'imposta fissa per ogni annualità successiva, oltre a non trovare un fondamento normativo, si tradurrebbe in un trattamento penalizzante, caratterizzato dalla «*moltiplicazione della stessa per quante sono le annualità successive*», rispetto alla possibilità fornita al contribuente di liquidare sin dall'inizio l'imposta di registro per l'intera durata dell'affitto.

Inoltre, afferma l'*Istante*, se un atto di affitto di ramo di azienda soggetto ad Iva, il cui valore complessivo è costituito per non più del 50% dal valore normale da fabbricati, sconta, ai sensi dell'articolo 40 del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, l'imposta in misura fissa solo in sede di prima registrazione e non anche per ogni eventuale annualità successiva, non vi è ragione per cui, invece, essa debba essere applicata ad ogni annualità nei casi di contratto d'affitto con parte immobiliare preponderante.

Da ultimo, l'*Istante* sottolinea che, fino all'entrata in vigore della riforma normativa di cui al decreto legge n. 233/2006, l'imposta di registro veniva applicata con l'importo fisso solo al momento della prima registrazione, in base a quanto stabilito dal suddetto articolo 40 del d.P.R. n. 131/1986, senza prevedere un'applicazione periodica successiva. Pertanto, non avendo la predetta disposizione subito modifiche in tal senso e non avendo la normativa preesistente contemplato tale onere, l'*Istante* non ritiene giustificata l'applicazione annuale dell'imposta di registro in misura fissa nel caso di specie.

Per le ragioni su esposte, l'*Istante* ritiene che, avendo l'atto di affitto di ramo di azienda suddetto già scontato in fase di prima registrazione l'imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'articolo 40 del d.P.R. n. 131/1986, per le annualità successive sia dovuta la sola imposta proporzionale, pari all'1% del canone annuo, sulla parte immobiliare pari, a sua volta, al 75% del canone annuo complessivo e non anche l'imposta di registro pari ad euro 200,00. di cui all'articolo 40 del d.P.R. n. 131/1986.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si precisa che la presente risposta viene fornita nel presupposto, verificabile in sede di accertamento, che l'operazione oggetto dell'istanza si sostanzi in un contratto di affitto di ramo d'azienda e non in un contratto di affitto d'azienda. In tale ultimo caso, infatti, perdendo il soggetto la qualifica di imprenditore individuale, i canoni d'affitto d'azienda sono esclusi dal campo di applicazione Iva e rientrano, ai fini dell'imposta di registro, in quello previsto dall'articolo 9 della Tariffa, Parte I, allegata al

D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (d'ora in avanti TUR), ai sensi del quale gli stessi saranno soggetti all'imposta di registro proporzionale nella misura del 3%.

Ciò premesso, ai fini di un'esauritiva trattazione della questione, appare opportuno richiamare la disciplina contemplata dall'articolo 40, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica del 26 aprile 1986, n. 131 (d'ora in avanti TUR), il quale sancisce il principio di alternatività Iva/registo affermando che *«1. 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. Si considerano soggette all'imposta sul valore aggiunto anche le cessioni e le prestazioni tra soggetti partecipanti a un gruppo IVA, le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta a norma degli articoli da 7 a 7-septies del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e quelle di cui al comma 6 dell'articolo 21 del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972. La disposizione del periodo precedente non si applica alle operazioni esenti ai sensi dei numeri 8), 8-bis) e 27-quinquies) del primo comma dell'articolo 10 del citato decreto n. 633 del 1972 e alle locazioni di immobili esenti ai sensi del secondo comma del medesimo articolo 10, nonché alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi tra soggetti partecipanti a un gruppo IVA per le quali, se effettuate nei confronti di un soggetto non partecipante al gruppo IVA, si applicherebbero le suddette disposizioni.»*

Tale principio ha però subito un'attenuazione a seguito dell'emanazione del decreto legge del 4 luglio 2006, n. 223, convertito con legge del 4 agosto 2006, n. 248 (cfr. circolare del 29 maggio 2013, n. 18/E, paragrafo 1.2).

Per quanto qui di interesse, l'articolo 35, n. 10-*quater* del decreto legge n. 223/2006 prevede che *«Le disposizioni in materia di imposte indirette previste per la*

locazione di fabbricati si applicano, se meno favorevoli, anche per l'affitto di aziende il cui valore complessivo sia costituito, per più del 50 per cento, dal valore normale di fabbricati, determinato ai sensi dell'articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.».

Al riguardo, la circolare del 4 agosto 2006, n. 27/E chiarisce che *«La norma non opera in via generale ma impone che sia derogato il regime di tassazione previsto per la locazione di azienda quando si verifichino contemporaneamente due condizioni:*

a) il valore normale dei fabbricati, come determinato ai sensi dell'art. 14 del dpr n. 633 del 1972, sia superiore al 50% del valore complessivo dell'azienda;

b) l'eventuale applicazione dell'IVA e dell'imposta di registro secondo le regole previste per le locazioni d'azienda, unitariamente considerata, consente di conseguire un risparmio d'imposta rispetto a quella prevista per le locazioni di fabbricati.».

La predetta disposizione, connotata da un chiaro intento antielusivo, così come già chiarito con la circolare del 1 marzo 2007 n. 12/E, *«comporta che sia posta a confronto la tassazione delle due operazioni: la locazione dell'azienda e la locazione dei fabbricati strumentali.».*

Al riguardo, l'articolo 5, lettera a-bis, della Tariffa, parte I, del TUR, precisa che sono soggetti all'imposta di registro in misura proporzionale dell'1% le locazioni e gli affitti *«quando hanno per oggetto immobili strumentali, ancorché assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633».*

Pertanto, l'affitto d'azienda è *«ordinariamente assoggettato ad IVA nella*

misura del 20 per cento e all'imposta di registro in misura fissa», mentre la locazione di immobili strumentali «è assoggettata ad IVA nella misura del 20 per cento se effettuata nei confronti di soggetti privati o di soggetti che operano la detrazione in misura non superiore al 25 per cento o se è esercitata l'opzione per l'imponibilità, mentre è esente nelle altre ipotesi. In ogni caso le locazioni di fabbricati strumentali, esenti o imponibili ad IVA, sono assoggettate all'imposta di registro nella misura dell'1 per cento.» (cfr. circolare del 1 marzo 2007 n. 12/E).

Tanto premesso, con particolare riferimento all'imposta di registro e alle modalità con cui essa può essere assolta, l'articolo 17, comma 3, del TUR, prevede che *«Per i contratti di locazione e sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale l'imposta può essere assolta sul corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto ovvero annualmente sull'ammontare del canone relativo a ciascun anno. [...]*».

Ciò posto, gli atti indicati nella Tariffa, parte prima, da registrare in termine fisso, sono quelli per i quali la formalità della registrazione deve essere esperita obbligatoriamente entro un termine perentorio.

In particolare, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, del TUR *«La registrazione degli atti che vi sono soggetti in termine fisso deve essere richiesta (...) entro venti giorni dalla data dell'atto se formato in Italia, entro sessanta giorni se formato all'estero.» (cfr. circolare del 29 maggio 2013, n. 18/E).*

Al riguardo, la circolare del 29 maggio 2013, n. 18/E ha infatti chiarito che l'imposta di registro *«è una imposta indiretta che ha quale presupposto il compimento di determinati atti giuridici, che sono assunti quale indice della capacità contributiva dei soggetti che li pongono in essere [...]*» ed, inoltre, ha anche una *«funzione di natura*

probatoria; difatti, come stabilito dall'articolo 18 del TUR, la registrazione attesta l'esistenza degli atti ed attribuisce ad essi data certa di fronte ai terzi ai sensi dell'articolo 2704 del codice civile.».

Si tratta, dunque, di un'imposta d'atto, strettamente collegata allo stesso o al negozio giuridico che si pone in essere.

Tale natura è stata più volte confermata dalla stessa giurisprudenza di legittimità, oltre che ribadita dalla Corte costituzionale nella sentenza del 21 luglio 2020, n. 158, ed, in particolare, è stato affermato che *«gli interventi normativi che hanno inciso sull'originaria formulazione dell'art. 20, cit., "nel confermare la tassazione isolata del negozio veicolato dall'atto presentato alla registrazione secondo gli effetti giuridici da esso desumibili", risultano coerenti "con i principi ispiratori della disciplina dell'imposta di registro e, in particolare, con la natura di "imposta d'atto" storicamente riconosciuta al tributo di registro dopo la sostanziale evoluzione da tassa a imposta."»* (tra le più recenti cfr. Cass. civ., Sez. V, Ord., del 6 marzo 2025, n. 6014; Cass. civ., Sez. V, Ord., del 5 marzo 2025, n. 5887; Cass. civ., Sez. V, Ord., del 25 febbraio 2025, n. 4946).

Inoltre, con particolare riferimento alla debenza dell'imposta di registro in misura fissa, quest'ultima *«non è legata agli effetti e al valore dell'atto, ma esclusivamente alla mera esecuzione della formalità della registrazione, costituendo il corrispettivo del servizio di registrazione reso dallo Stato.»* (cfr. Comm. trib. prov. Liguria Genova, Sez. IV, Sent., del 16 gennaio 2014, n. 83).

Nel caso di specie, avendo l'Istante optato per il pagamento dell'imposta di registro in misura proporzionale solo per l'ammontare del canone relativo al primo

anno, ai sensi dell'articolo 17, comma 3, del TUR, egli chiede se, in occasione del termine di scadenza per il versamento dell'imposta di registro per l'annualità successiva (2025/2026) e, *pro futuro*, per le successive annualità, vada corrisposta la sola imposta in misura proporzionale sulla parte immobiliare, ai sensi dell'articolo 35, n. 10-*quater* del decreto legge n. 223/2006, oppure anche, e nuovamente, l'imposta fissa già scontata in fase di registrazione dell'atto, ai sensi dell'articolo 40 del TUR.

Alla luce del quadro normativo e di prassi sopra richiamato, si ritiene che l'imposta di registro in misura fissa, applicata al momento della registrazione del contratto di affitto del ramo d'azienda qui in oggetto, non sia dovuta in occasione della scadenza di ogni singola rata annuale finalizzata all'assolvimento del pagamento dell'imposta di registro proporzionale dovuta ai sensi dell'articolo 35, n. 10-*quater* del decreto legge n. 223/2006.

Ciò in quanto l'imposta in esame ha natura di imposta d'atto e, dunque, è connaturata al servizio di registrazione offerto dallo Stato; tra i servizi di registrazione e, dunque, tra gli atti che richiedono la debenza dell'imposta, non rientra la rateizzazione del pagamento dell'imposta.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto, fermo restando impregiudicato il potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)