

Iva e registro

Affitto di azienda con fabbricati strumentali

di **Raffaele Trabace**

L'affitto di azienda (o di ramo di azienda) si considera prestazione di servizi ai fini Iva ai sensi dell'art. 3, comma secondo, n. 1), d.P.R. n. 633/1972. Mentre l'affitto di azienda (anche se l'unica) da parte di una società rientra in ogni caso nel campo Iva, sussistendo accanto al presupposto oggettivo anche quello soggettivo, invece l'affitto dell'unica azienda da parte dell'imprenditore individuale, ai sensi dell'art. 81, lettera h), d.P.R. 22.12.1986, n. 917 (T.u.i.r.) fa perdere allo stesso la qualità di imprenditore e conseguentemente la soggettività passiva agli effetti dell'Iva, per cui l'operazione viene attratta nel campo di applicazione dell'imposta di registro. Ai sensi dell'art. 35, n. 10-quater, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla L. 4 agosto 2006, n. 248: "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". La norma, secondo l'AE, è "connotata da un chiaro intento antielusivo", per cui, ai fini di una corretta applicazione della stessa, è necessario, in ipotesi di affitto di azienda il cui valore complessivo sia costituito per più del 50% dal valore normale dei fabbricati strumentali, mettere a confronto i due tipi di tassazione: quella dell'affitto di azienda (normalmente soggetta a Iva 22% e a imposta di registro in misura fissa) e quella della locazione degli immobili strumentali (che, sia essa imponibile Iva oppure esente, in sede di registrazione dell'atto sconta l'imposta di registro nella misura dell'1%).

1. Disciplina fiscale

L'affitto di azienda nell'esercizio di impresa costituisce prestazione di servizi ai sensi dell'art. 3, comma 2, n. 1) del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Salvo che per l'affitto dell'unica azienda da parte dell'imprenditore individuale, prestazione che si considera esclusa dall'ambito applicativo dell'Iva (1) e soggetta a registrazione con applicazione dell'imposta di registro nella misura del 3% (2), l'affitto di azienda in genere è soggetto a Iva e imponibile all'imposta con applicazione dell'aliquota ordinaria, attualmente del **22%**, sul corrispettivo pattuito. Per il principio di alternatività Iva/Registro, di cui all'art. 40 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, Testo Unico Imposta di Registro, in sede di registrazione l'atto sconta l'imposta di registro in misura fissa, attualmente di Euro 200,00 (3).

Secondo l'art. 35, n. 10-quater, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla L. 4 agosto 2006, n. 248: "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".

Ai sensi dell'art. 10, primo comma, n. 8), d.P.R. n. 633/1972, le locazioni e gli affitti, relative cessioni, risoluzioni e proroghe, di fabbricati in genere, si considerano operazioni esenti da Iva, escluse le locazioni, per le quali nel relativo atto il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione, di fabbricati abitativi effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, di fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture, di concerto con il Ministro della solidarietà sociale, il Ministro delle politiche per la famiglia ed il Ministro per le politiche giovanili e le attività sportive del 22 aprile 2008, e di fabbricati

Note:

(1) Cfr. Circolare Ministero Finanze 30 maggio 1995, n. 154 che precisa che nel caso in cui l'imprenditore individuale conceda in affitto l'unica azienda di cui è titolare viene sospesa la partita Iva. Circostanza che non fa venir meno il requisito soggettivo d'imposta per cui, qualora durante il periodo di affitto il titolare dell'azienda ponga in essere cessioni di beni facenti parte della azienda stessa, l'operazione deve essere assoggettata ad Iva e devono essere osservati i conseguenti adempimenti di fatturazione, registrazione, liquidazione e versamento dell'imposta e presentazione della relativa dichiarazione annuale.

(2) Cfr. art. 2, n. 1, Tariffa Parte Prima TUR.

(3) L'art. 26, secondo comma, D.L. 12 settembre 2013, n. 104, convertito con modificazioni dalla L. 8 novembre 2013, n. 128, dispone: "L'importo di ciascuna delle imposte di registro, ipotecaria e catastale stabilito in misura fissa di euro 168 da disposizioni vigenti anteriormente al 1° gennaio 2014 è elevato ad euro 200." La disposizione ha effetto dal 1° gennaio 2014.

strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni.

Alle locazioni di immobili strumentali, ancorché assoggettate ad Iva, si applica l'imposta di registro nella misura dell'1% ai sensi dell'art. 5, n. 1, lettera a-bis), Tariffa, parte prima, allegato A, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, Testo unico imposta di registro.

Con riferimento al citato art. 35, n. 10-quater, D.L. n. 223/2006, l'AE argomenta quanto segue:

– poiché la norma è “connotata da un chiaro intento antielusivo”, ai fini di una corretta applicazione della stessa è necessario, in ipotesi di affitto di azienda il cui valore complessivo sia costituito per più del 50% dal valore normale dei fabbricati strumentali, mettere a confronto i due tipi di tassazione: quella dell'affitto di azienda (normalmente soggetta a Iva 22% e a imposta di registro fissa) e quella della locazione di immobili strumentali per natura (che, sia essa imponibile Iva oppure esente, in sede di registrazione all'atto si applica l'imposta di registro nella misura dell'1%);

– per valutare il sistema di tassazione più sfavorevole non si deve tener conto delle conseguenze che il regime di imponibilità o di esenzione Iva applicabile alla locazione di fabbricati “produce in termini di detrazione dell'Iva assoluta sugli acquisti”; in particolare non deve tenersi conto né della circostanza che le locazioni esenti limitano il diritto alla detrazione spettante al locatore né del fatto che una locazione imponibile risulta sotto il profilo fiscale più sfavorevole al conduttore con limitato diritto alla detrazione;

– la nuova disposizione non è finalizzata a rendere applicabile all'affitto di azienda la disciplina Iva propria delle locazioni, di cui al sopra citato art. 10, comma primo, n. 8), d.P.R. n. 633/1972, qualora la componente immobiliare risulti prevalente, ma soltanto a individuare e applicare nella specie il regime fiscale di maggior sfavore per il contribuente, regime che in pratica è quello delle locazioni di fabbricati strumentali per natura, alle quali si applica in ogni caso l'imposta proporzionale di registro nella misura dell'1%, siano esse imponibili oppure esenti (4).

Sempre secondo l'AE, qualora l'affitto di azienda abbia durata pluriennale, al fine del confronto con la disciplina dettata in materia di locazione di immobili strumentali, si dovrà tener conto anche della disposizione dettata dalla nota l) all'articolo 5 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, nella parte in cui prevede una riduzione dell'imposta di registro se il pagamento della stessa avvenga in un'unica soluzione per l'intera durata del contratto (5).

In conseguenza dell'applicazione all'affitto di azienda con immobili strumentali di valore prevalente, anche delle disposizioni in materia di imposte indirette previste per la locazione, si ritiene che in relazione ai contratti di locazione di immobili urbani di durata pluriennale, non possa essere negata alle parti la facoltà di assolvere l'imposta con le modalità di cui all'art. 17 T.U. Registro, quindi sia sul corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto, sia annualmente sull'ammontare del canone relativo a ciascun anno.

Si ritiene inoltre che la previsione di cui all'art. 35, n. 10-quater del d.l. n. 223/2006 conv. in l. n. 248/2006, non trovi applicazione nell'ipotesi, ricorrente nella pratica, di affitto di azienda da parte di impresa individuale o collettiva la cui attività sia esercitata in un fabbricato strumentale per natura di proprietà di terzi in base a contratto di locazione regolarmente registrato. Tanto, sia perché ai fini della determinazione della percentuale di prevalenza contemplata dalla norma si potrebbe parlare di valore normale soltanto nei casi in cui l'immobile fosse “aziendale”, cioè soltanto qualora vi fosse coincidenza tra titolarità dello stesso e titolarità dell'azienda, sia perché mancherebbero, nella specie, i profili di elusività che la norma intenderebbe scongiurare, atteso che il contratto di locazione dell'immobile risulterebbe già sottoposto a tassazione nei modi che gli sono propri (6).

In tale ipotesi l'affittante/conduttore può sublocare l'immobile o cedere il contratto di locazione anche senza il consenso del locatore, dandone comunicazione a quest'ultimo mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento. Il locatore può opporsi, per gravi motivi, entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione (7).

Diversa l'ipotesi in cui l'impresa affittuaria di un'azienda comprendente immobili strumentali di valore prevalente, proceda alla sublocazione dell'azienda stessa. In tal caso, qualora l'originario contratto di affitto abbia scontato, in unica soluzione sul corrispettivo per la durata del contratto, oppure stia scontando annualmente l'imposta di registro nella misura dell'1%, si ritiene che all'atto di sublocazione, soggetto a Iva, si applichi soltanto l'imposta di registro in misura fissa.

Qualora, invece, l'originario contratto di affitto di azienda, in sede di registrazione eseguita anteriormente al 4 luglio 2006, data di entrata in vigore della disposizione antielusiva di cui all'art. 35, n. 10-quater, D.L. n. 223/2006 citato, abbia scontato soltanto l'imposta di registro in misura fissa, si ritiene che alla sublocazione, soggetta a Iva, si applichi l'imposta di registro nella misura dell'1% sul corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto.

Note:

(4) Cfr. Circolare 1° marzo 2007, n. 12/E.

(5) Cfr. Risoluzione 6 febbraio 2008, n. 35.

(6) Cfr. CNN Quesito n. 206/2011/T.

(7) Cfr. art. 36, l. 27 luglio 1978, n. 392. Si richiamano altresì gli articoli 2558 e 2562 c.c.

Tecniche contrattuali

Iva

2. Ipotesi - Tassazioni - Clausole

Prima ipotesi

La società Alfa affitta a Beta un'azienda, comprensiva di un fabbricato strumentale per natura, di proprietà dell'affittante, di valore normale pari o inferiore al 50% del valore complessivo dell'azienda stessa, la tassazione è la seguente:

Iva sul corrispettivo: 22%

Registro: Euro 200,00

Clausola

Agli effetti della registrazione le parti dichiarano:

- che l'affitto di azienda è soggetto all'imposta sul valore aggiunto;
- che il fabbricato strumentale per natura di compendio dell'azienda ha un valore normale pari (o inferiore) al 50% del valore complessivo dell'azienda stessa;
- che pertanto al presente atto si applica l'imposta di registro in misura fissa.

Seconda ipotesi

La società Alfa affitta a Beta un'azienda, comprensiva di un fabbricato strumentale per natura, di proprietà dell'affittante, di valore normale superiore al 50% del valore complessivo dell'azienda stessa, la tassazione è la seguente:

Iva sul corrispettivo: 22%

Registro sul corrispettivo: 1%

Clausola

Agli effetti della registrazione le parti dichiarano:

- che l'affitto di azienda è soggetto all'imposta sul valore aggiunto;
- che il fabbricato strumentale per natura di compendio dell'azienda ha un valore normale superiore al 50% del valore complessivo dell'azienda stessa;
- che pertanto al corrispettivo dell'affitto si applica l'imposta di registro nella misura dell'1%.

Terza ipotesi

La società Alfa affitta a Beta un'azienda, la cui attività si svolge e si svolgerà, senza sublocazione, in un fabbricato strumentale per natura di proprietà della società Teta in base a contratto di locazione intercorso tra Alfa e Teta e regolarmente registrato, la tassazione è la seguente:

Iva sul corrispettivo: 22%

Registro: Euro 200,00

[Il contratto di locazione dell'immobile, che continua tra Alfa e Teta, è soggetto a tassazione sui canoni: Iva per opzione 22% o Iva esente; Registro 1% in ogni caso] (8).

Clausola

Agli effetti della registrazione le parti dichiarano:

- che l'affitto di azienda è soggetto all'imposta sul valore aggiunto;
- che il fabbricato strumentale per natura nel quale viene svolta l'attività è condotto in locazione dall'affittante in base a contratto stipulato con scrittura privata reg.ta all'Ufficio di ... il ... al n. ..., in relazione al quale è stata assolta l'imposta di registro sul corrispettivo per l'intera durata del contratto (oppure in relazione al quale l'imposta viene assolta annualmente sull'ammontare del canone relativo a ciascun anno);
- che pertanto al presente atto si applica l'imposta di registro in misura fissa.

Quarta ipotesi

La società Alfa affitta a Beta un'azienda, la cui attività si svolge in un fabbricato strumentale per natura, di proprietà della società Teta, in base a contratto di locazione intercorso tra Alfa e Teta e regolarmente registrato; le parti convengono:

a) un corrispettivo per l'affitto dell'azienda, soggetto alla seguente tassazione:

Iva sul corrispettivo: 22%

Registro: Euro 200,00

Nota:

(8) L'affittante può avere interesse a mantenere il contratto di locazione dell'immobile a proprio nome al fine di avvalersi del diritto alle indennità di cui all'art. 34 della l. n. 392/1972, indennità che, giusta il disposto dell'ultimo comma dell'art. 36 della medesima l. n. 392, sono liquidate a favore di colui che risulta conduttore al momento della cessazione effettiva della locazione.

b) un corrispettivo per la sublocazione dell'immobile soggetta alla seguente tassazione:
Iva per opzione sui canoni: 22% [Iva esente in assenza di opzione]
Registro sui canoni: 1% [in ogni caso].

Clausola

Agli effetti della registrazione le parti dichiarano:

1. in relazione alla convenzione di cui sub a):

- che l'affitto di azienda è soggetto all'imposta sul valore aggiunto;
- che pertanto all'affitto si applica l'imposta di registro in misura fissa;

2. in relazione alla convenzione di cui sub b):

- che il fabbricato strumentale per natura nel quale viene svolta l'attività è condotto in locazione dall'affittante dell'azienda in base a contratto stipulato con scrittura privata reg.ta all'Ufficio di ... il ... al n. ..., in relazione al quale è stata assolta l'imposta di registro sul corrispettivo per l'intera durata del contratto (oppure in relazione al quale l'imposta viene assolta annualmente sull'ammontare del canone relativo a ciascun anno);
- che la sublocazione è soggetta a Iva, esercitando all'uopo la società Alfa l'opzione per l'imposizione (oppure - che in assenza di opzione per l'imposizione, la sublocazione è esente da Iva);
- che sui canoni della sublocazione si applica l'imposta di registro nella misura dell'1%.

Quinta ipotesi

La società Alfa affitta a Beta un'azienda, la cui attività si svolge in un fabbricato strumentale per natura, di proprietà della società Teta, in base a contratto di locazione intercorso tra Alfa e Teta e regolarmente registrato; le parti convengono:

a) un corrispettivo per l'affitto dell'azienda, soggetto alla seguente tassazione:

Iva sul corrispettivo: 22%

Registro: Euro 200,00

b) una cessione senza corrispettivo del contratto di locazione dell'immobile di durata pluriennale, in relazione al quale l'imposta è stata corrisposta per l'intera durata del contratto, soggetta alla seguente tassazione:

Registro sulla cessione: Euro 67,00

[La locazione, che continua tra Teta e Beta, è imponibile Iva per opzione con aliquota 22% oppure esente da Iva in assenza di opzione.]

Clausola

Agli effetti della registrazione le parti dichiarano:

1. in relazione alla convenzione di cui sub a):

- che l'affitto di azienda è soggetto all'imposta sul valore aggiunto;
- che pertanto all'affitto si applica l'imposta di registro in misura fissa;

2. in relazione alla convenzione di cui sub b):

- che il fabbricato strumentale per natura nel quale viene svolta l'attività è condotto in locazione dall'affittante dell'azienda in base a contratto stipulato con scrittura privata reg.ta all'Ufficio di ... il ... al n. ...;
- che la cessione del contratto di locazione dell'immobile avviene senza corrispettivo;
- che pertanto il contratto di locazione continuerà tra Beta, affittuaria dell'azienda, e Teta proprietaria dell'immobile;
- che la locazione è soggetta a Iva, avendo esercitato la società Teta l'opzione per l'imposizione (oppure - che in assenza di opzione per l'imposizione, la locazione è esente da Iva)
- che sui canoni della locazione è stata corrisposta l'imposta di registro nella misura dell'1% per l'intera durata del contratto.

Sesta ipotesi

La società Alfa affitta a Beta un'azienda, la cui attività si svolge in un fabbricato strumentale per natura di proprietà della società Teta in base a contratto di locazione intercorso tra Alfa e Teta e regolarmente registrato; le parti convengono:

a) un corrispettivo per l'affitto dell'azienda, soggetto alla seguente tassazione:

Iva sul corrispettivo: 22%

Registro: Euro 200,00

b) un corrispettivo per la cessione del contratto di locazione dell'immobile, soggetta alla seguente tassazione:

Iva sul corrispettivo della cessione: 22%

[La locazione, che continua tra Teta e Beta, è imponibile Iva per opzione, con aliquota 22%, oppure esente da Iva in assenza di opzione e, in ogni caso, a imposta di registro sui canoni nella misura dell'1%]

Clausola

Agli effetti della registrazione le parti dichiarano:

Tecniche contrattuali

Iva

1. in relazione alla convenzione di cui sub a):

- che l'affitto di azienda è soggetto all'imposta sul valore aggiunto;
- che pertanto all'affitto si applica l'imposta di registro in misura fissa;

2. in relazione alla convenzione di cui sub b):

- che il fabbricato strumentale per natura nel quale viene svolta l'attività è condotto in locazione dall'affittante dell'azienda in base a contratto di durata pluriennale stipulato con scrittura privata reg.ta all'Ufficio di ... il ... al n. ...;
- che la cessione del contratto di locazione è soggetta a Iva;
- che pertanto il contratto di locazione continuerà tra Beta, affittuaria dell'azienda, e Teta proprietaria dell'immobile;
- che la locazione è soggetta a Iva, avendo esercitato la società Teta l'opzione per l'imposizione (oppure - che in assenza di opzione per l'imposizione, la locazione è esente da Iva;)
- che sui canoni della locazione si applica l'imposta di registro nella misura dell'1%.

Settima ipotesi

La società Beta, affittuaria di azienda, di proprietà di Alfa, comprensiva di un fabbricato strumentale per natura di valore normale superiore al 50% del valore complessivo dell'azienda stessa, procede a sublocare l'azienda con l'immobile a Teta.

Qualora in relazione all'originario contratto di affitto di azienda in sede di registrazione sia stata assolta l'imposta di registro nella misura dell'1% sul corrispettivo per l'intera durata del contratto ovvero sia stata esercitata l'opzione per il pagamento annuale di tale imposta sull'ammontare del canone relativo a ciascun anno, si ritiene che la tassazione sia la seguente:

Iva sul corrispettivo: 22%

Registro: Euro 200,00

Clausola

Agli effetti della registrazione le parti dichiarano:

- che il subaffitto di azienda è soggetto all'imposta sul valore aggiunto;
- che l'originario contratto di affitto dell'azienda, con il fabbricato strumentale per natura di valore normale superiore al 50% del valore complessivo dell'azienda stessa, fu registrato all'Ufficio di ... il ... al n. ... assolvendo l'imposta di registro dell'1% sul corrispettivo per l'intera durata del contratto (oppure in relazione al quale l'imposta viene assolta annualmente sull'ammontare del canone relativo a ciascun anno);
- che pertanto al presente atto si applica l'imposta di registro in misura fissa.

Ottava ipotesi

La società Beta, affittuaria di azienda, di proprietà di Alfa, comprensiva di un fabbricato strumentale per natura di valore normale superiore al 50% del valore complessivo dell'azienda stessa, procede a sublocare l'azienda con l'immobile a Teta.

Qualora in relazione all'originario contratto di affitto di azienda in sede di registrazione, eseguita anteriormente al 4 luglio 2006, data di entrata in vigore della disposizione antielusiva di cui all'art. 35, n. 10-quater, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, sia stata assolta soltanto l'imposta di registro in misura fissa, si ritiene che la tassazione sia la seguente:

Iva sul corrispettivo: 22%

Registro sul corrispettivo: 1%

Clausola

Agli effetti della registrazione le parti dichiarano:

- che il subaffitto di azienda è soggetto all'imposta sul valore aggiunto;
- che l'originario contratto di affitto dell'azienda, con il fabbricato strumentale per natura di valore normale superiore al 50% del valore complessivo dell'azienda stessa, fu registrato all'Ufficio di ... il ... al n. ..., assolvendo l'imposta di registro in misura fissa;
- che pertanto al corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto si applica l'imposta di registro nella misura dell'1%.