

Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 06/02/2008 n. 35

Oggetto:

Affitto di azienda - Locazione di immobili - Art. 35, comma 10-quater, DL 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modifiche dalla legge 4 agosto 2006, n. 248 e successive integrazioni e modificazioni

Testo:

Alla scrivente sono stati chiesti chiarimenti in ordine alla corretta applicazione dell'articolo 35, comma 10-quater, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, successivamente integrato e modificato dalla legge 27 dicembre 2006, n. 296, in base al quale "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."

In particolare, è stato chiesto se, in presenza dei presupposti per l'applicazione della predetta norma, la determinazione dell'imposta di registro possa avvenire applicando la nota I), posta in calce all'articolo 5 della tariffa, parte prima, allegata al DPR 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito TUR), che consente la riduzione dell'imposta di registro dovuta per i contratti di locazione pluriennali, se corrisposta per l'intera durata del contratto.

Al riguardo, premesso che la scrivente ha fornito chiarimenti in ordine alla corretta applicazione del predetto articolo 35, comma 10-quater, con la circolare del 4 agosto 2006, n. 27/E, si osserva quanto segue.

A seconda dello status del locatore, l'affitto d'azienda è assoggettato all'imposta di registro in misura diversa. In particolare, nel caso in cui il locatore sia un imprenditore con più aziende (o che affitta solo un ramo della sua azienda) o una società, i canoni relativi all'affitto d'azienda devono essere assoggettati ad IVA, applicando l'aliquota ordinaria del 20 per cento, ed all'imposta di registro in misura fissa di euro 168,00.

Invece, se il locatore è un imprenditore individuale che affitta l'unica azienda, egli perde la qualifica di soggetto passivo d'imposta e il contratto deve essere assoggettato ad imposta di registro in misura proporzionale.

La disciplina applicabile alla locazione di immobili strumentali ha subito delle rilevanti modifiche ad opera del decreto-legge n. 223 del 2006, e successive integrazioni e modificazioni.

In particolare, ai fini IVA, il contratto di locazione di immobili strumentali è in linea generale esente, mentre è soggetto a tassazione se il locatario è soggetto d'imposta che non ha diritto a detrazione, ovvero è un soggetto che opera la detrazione in misura non superiore al venticinque per cento, oppure se è esercitata l'opzione per l'imponibilità.

Si osserva che le locazioni di fabbricati strumentali, esenti o imponibili IVA, sono in ogni caso assoggettate all'imposta di registro nella misura dell'1 per cento.

Al fine di evitare manovre elusive, l'articolo 35, comma 10-quater, del decreto-legge n. 223 del 2006, prevede che, qualora il valore dell'azienda sia costituito per più del 50 per cento dal valore dei fabbricati, ai fini delle imposte indirette il regime di tassazione dell'affitto di azienda, se più favorevole, è derogato e sostituito dal regime applicabile alle ipotesi di locazione di fabbricati.

In sostanza, la disposizione in esame ha la finalità di evitare comportamenti diretti ad aggirare la disciplina dettata in tema di imposte

indirette per le locazioni di immobili strumentali, al fine di ottenere un indebito risparmio di imposta.

Affinche' trovi applicazione la disposizione in parola e' necessario che si verificino, contemporaneamente, le seguenti condizioni:

- a) il valore normale dei fabbricati, determinato ai sensi dell'articolo 14 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, deve essere superiore al 50 per cento del valore complessivo dell'azienda;
- b) l'eventuale applicazione dell'IVA e dell'imposta di registro, secondo le regole previste per l'affitto d'azienda, deve comportare una tassazione piu' favorevole rispetto a quella prevista per le locazioni di fabbricati.

La norma, in un'ottica antielusiva, impone, pertanto, il confronto tra la disciplina applicabile, ai fini delle imposte indirette, all'affitto di azienda e quella applicabile alla locazione di fabbricati, per valutare, con riferimento al caso concreto, quale dei due sistemi di imposizione comporti una tassazione piu' vantaggiosa. Si rileva che il confronto deve avvenire tra le rispettive discipline, sistematicamente applicabili al caso concreto.

Ne consegue, ad esempio, che qualora l'affitto di azienda abbia durata pluriennale, al fine del confronto con la disciplina dettata in materia di locazione di immobili strumentali, si dovra' tener conto anche della disposizione dettata dalla nota I) 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.