

Risposta n. 124

OGGETTO: Esenzione dall'imposta di registro e di bollo per la scrittura privata con la quale si concorda la riduzione del canone di affitto. Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212.

Quesito

La società XXX fa presente che con contratto stipulato in data 20/09/2010 (registrato presso l'Ufficio territoriale di Roma 2, il 24/09/2010 al n. 24475) ha affittato un ramo d'azienda comprensivo di immobile di proprietà uso autorimessa alla YYY (conduttrice), al canone di affitto pattuito in Euro 2.600 mensili.

Al riguardo, la società interpellante evidenzia che, considerato lo stato di crisi del settore immobiliare, su richiesta della parte conduttrice, ha concesso una riduzione del canone di affitto portandolo ad euro 2.500 mensili, mediante registrazione delle scritture private di rettifica contrattuale per i periodi:

01/04/2013-31/08/2014; 01/09/2014-31/08/2015, 01/09/2015-31/08/2016
01/09/2016-31/08/2017; 01/09/2017-31/08/2018.

Aggiunge inoltre, che la società conduttrice ha chiesto un'ulteriore proroga di un anno della riduzione del canone di affitto concordato, fino al 31/08/2019, con ulteriore scrittura privata.

In proposito, la società istante (società che ha concesso l'azienda) rappresenta, che l'ufficio territoriale intende applicare, per la registrazione della

scrittura di rettifica contrattuale predisposta per il periodo fino al 31/08/2019, l'imposta di registro e di bollo, rispettivamente nella misura fissa di euro 200 di registro e di 16,00 euro per ogni 4 facciate dell'atto per l'imposta di bollo. La tassazione proposta per l'atto di riduzione del canone troverebbe luogo in considerazione della circostanza che l'atto originario era quello di affitto di azienda e non di locazione di immobile.

La società istante, inoltre, aggiunge che il valore dell'immobile aziendale oggetto del contratto d'affitto, è superiore al 50 per cento del valore complessivo dell'azienda; pertanto, in sede di registrazione dell'atto originario di affitto di azienda sono state applicate dall'Ufficio delle entrate le disposizioni fiscali previste per le locazioni immobiliari in conformità alle disposizioni di cui all'articolo 35 comma 10-*quater* del D.L. n 223 del 2006. Conseguentemente, rappresenta la società istante, anche la registrazione delle successive scritture private di riduzione del canone di affitto devono essere considerate quali come atti di rettifica di un contratto di locazione immobiliare.

Premesso quanto sopra, la società XXX, chiede, quindi, di conoscere la corretta tassazione, ai fini dell'imposta di registro e di bollo, della scrittura di rettifica contrattuale che proroga la riduzione del canone di affitto fino al 31 agosto 2019.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

La società interpellante ritiene che la scrittura di rettifica contrattuale che proroga la riduzione del canone di un ulteriore anno (dallo 01/09/2018 al 31/08/2019) debba essere registrata in esenzione dall'imposta di registro e di bollo, in applicazione dell'articolo 19 del DL 12 settembre 2014, n. 133 (Decreto 'Sblocca Italia'), in quanto il contratto originario, in applicazione della norma antielusiva di cui all'articolo 35 comma 10-*quater* del D.L. n 223 del 2006, era stato considerato quale contratto di locazione di bene immobile strumentale.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

In riferimento all'istanza in trattazione si ritiene opportuno, preliminarmente, richiamare l'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 (finanziaria 2007), 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”*.

La predetta norma, al fine di evitare manovre elusive, prevede che, limitatamente all'ipotesi in cui il valore complessivo 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.

Affinché trovi applicazione la disposizione in parola, é necessario che si verifichino, 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) applicazione delle imposte indirette, secondo le regole previste per l'affitto d'azienda, deve comportare una tassazione più favorevole rispetto a quella prevista per le locazioni di fabbricati.

Così come chiarito con la risoluzione n 35 del 6 febbraio del 2008, la norma, in un'ottica antielusiva, impone, 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 più vantaggiosa.

A tal fine si rileva che, a seconda dello status del locatore, l'affitto d'azienda é 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 22 per cento, ed all'imposta di registro in misura fissa di euro 200,00. Invece, se il locatore é 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.

Per quanto concerne, invece, la registrazione delle locazioni di immobili strumentali, si rileva che in deroga al principio di alternatività IVA/registro - ai sensi del combinato disposto dell'articolo 40 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con DPR. 26 aprile 1986, n. 131 e dell'art. 5, comma 1, lett. a-bis), della tariffa, parte prima, del medesimo testo unico - indipendentemente dal regime IVA di imponibilità o di esenzione al quale la locazione è assoggetta, lo stesso contratto sconta l'imposta di registro in misura proporzionale (1 per cento).

Si fa presente, inoltre, che ai fini dell'applicazione della norma antielusiva come chiarito con la citata risoluzione n. 35 del 2008, la norma di cui all'articolo 35, comma 10-*quater*, impone sempre il confronto tra la disciplina applicabile ai fini delle imposte indirette all'affitto di azienda e quella applicabile alla locazione di fabbricati, e nel relativo confronto, ad esempio, qualora l'affitto di azienda abbia durata pluriennale si dovrà comunque tenere conto della disposizione dettata dalla nota prima all'articolo 5 della tariffa, parte prima, allegata al TUR nella parte in cui prevede una riduzione dell'imposta di registro, se le modalità di assolvimento dell'imposta di registro avvenga in un'unica soluzione per l'intera durata del contratto.

Ciò premesso, il quesito posto dall'istante, riguarda la possibilità di applicare alla scrittura di rettifica contrattuale di riduzione del canone dell'affitto di azienda la disposizione di cui all'articolo 19 del D.L. 12 settembre 2014 n. 133 (c.d. decreto "Sblocca Italia") convertito dalla L. 11 novembre 2014, n. 164, la quale stabilisce che *"La registrazione dell'atto con il quale le parti dispongono esclusivamente la riduzione del canone di un contratto di locazione ancora in essere è esente dalle imposte di registro e di bollo"*.

L'ampia formulazione della previsione agevolativa in commento porta a ritenere che la possibilità di poter fruire di un regime di esenzione dall'imposta di registro e di bollo per la registrazione dell'atto con le quali le parti dispongono esclusivamente la riduzione del canone di un contratto di locazione trovi applicazione in relazione alla fattispecie contrattuale senza che assuma rilevanza la natura dell'immobile.

Tanto premesso, ai fini della risoluzione del quesito proposto, assume rilevanza la circostanza che nell'ipotesi in esame, così come rappresentato dall'istante, in sede di registrazione del contratto di affitto del ramo d'azienda, in applicazione della citata norma antielusiva di cui all'art. 35, comma 10-*quater*, del D.L. 223 del 2006, l'atto ha "scontato" l'imposizione più gravosa prevista per la locazione immobiliare.

Detto inquadramento, che ha determinato l'individuazione della tassazione riservata ad un contratto di locazione di un immobile strumentale, importa conseguenze anche al fine di stabilire la tassazione degli atti successivi che accedono allo stesso contratto. In particolare, deve ritenersi che anche la scrittura privata di rettifica contrattuale, che proroga la riduzione del canone di affitto, possa fruire del regime di esenzione previsto, ai fini dell'imposta di registro e di bollo, di cui al citato articolo 19 della Legge n 133 del 2014, in quanto il contratto originario è stato inquadrato, ai fini fiscali, come un contratto di locazione di immobile strumentale.

Tale conclusione è altresì coerente con la lettera della disposizione di cui all'articolo 35-comma 10-*quater*, che in effetti, prevede “*Le disposizioni in materia di imposte indirette previste per la locazione di fabbricati ...*”.

Nell'ambito di tali disposizioni, si ritiene che rientri anche l'articolo 19 in esame.

Alla luce delle considerazioni esposte si ritiene, dunque, che la scrittura privata in esame, con la quale si concorda la riduzione del canone sia esente dall'imposta di registro e di bollo, ai sensi del più volte richiamato articolo 19 della legge n. 133 del 2014.

IL DIRETTORE CENTRALE
Firmato digitalmente