

CASI CONTROVERSI

Affitto d'azienda e imposta di registro

di **Comitato di redazione**

L'operazione di **affitto di azienda** genera sovente **problematiche** per la corretta applicazione **dell'imposta di registro**, specialmente nelle ipotesi in cui, nel corso della durata del contratto, si generino variazioni delle clausole contrattuali o della posizione dei contraenti.

Un quesito frequente che va risolto è quello che attiene il **mutamento del canone di affitto** d'azienda in corso di contratto ed, in particolare, la **richiesta del conduttore** di ottenere una **riduzione del canone** stesso. Ci si domanda, al riguardo, se sia necessaria la modifica degli originari accordi, oppure se sia sufficiente una apposita contrattazione in forma libera tra i contraenti.

Per rispondere al quesito possiamo evocare il contenuto della [risoluzione 60/E/2010](#) che, sia pure avente ad oggetto la casistica del contratto di locazione, sembra fornire un utile spunto. Nel documento di prassi si afferma che **non si ravvisa**, nell'accordo di riduzione del canone, **una ipotesi di risoluzione dell'originario rapporto contrattuale**, poiché la Cassazione ha affermato che "

*...le sole **variazioni** del **canone** non sono di per sé **indice di una novazione** di un rapporto di locazione, trattandosi di **modificazioni accessorie** della correlativa obbligazione...la novazione oggettiva del rapporto obbligatorio postula, infatti, il mutamento dell'oggetto o del titolo della prestazione, ex art.*

1230 c.c.

"(Corte di Cassazione, 9 aprile 2003, n. 5576).

Quindi, fatta salva l'ipotesi in cui il predetto accordo di riduzione del canone venga formalizzato nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata, **non sussiste in capo ai contraenti l'obbligo di comunicare all'Amministrazione finanziaria la modifica contrattuale intervenuta.**

Ove si **intenda attribuire data certa** all'accordo, sussiste la **facoltà di registrarlo volontariamente**, facendo riferimento al contratto originario e ai relativi estremi di registrazione e corrispondendo **l'imposta in misura fissa oltre all'imposta di bollo**. Gli effetti della riduzione del canone sulla

determinazione della base imponibile da assoggettare a tassazione, ai fini dell'imposta di registro, decorreranno dall'annualità successiva a quella in cui è stata concordata la nuova misura del canone.

Una seconda vicenda che può interessare è quella che attiene al **mutamento di regime impositivo** in corso di contratto. Si pensi, ad esempio, alla seguente situazione:

il sig. Rossi, imprenditore individuale,
possiede due rami d'azienda e provvede alla concessione di uno di essi in affitto al sig. Verdi.

Conservando la soggettività passiva IVA, i canoni di affitto sono assoggettati all'imposta sul valore aggiunto e non si pongono particolari problemi. Ipotizziamo anche, per ipotesi, che **in costanza** del contratto il sig.

Rossi cessi l'ulteriore attività esercitata, configurandosi a suo carico la **perdita della soggettività passiva IVA**.

In linea di principio, al **momento della cessazione dell'attività** si dovrebbe provvedere al **congelamento della partita IVA** del soggetto, ma tale comportamento determina, per conseguenza, l'obbligo di interrogarsi sulla sorte fiscale dei canoni di locazione dell'azienda concessa in affitto al sig. Verdi.

Per comprendere l'approccio dell'amministrazione **abbiamo interrogato taluni uffici** dell'Agenzia delle entrate ricevendo la seguente risposta: **l'originario contratto di affitto cessa** ed insorge la necessità di stipularne uno nuovo. Tale **nuovo accordo sarà soggetto ad imposta di registro**, mancando la soggettività passiva IVA del concedente, con la conseguenza che verrà applicata l'imposta di registro sull'ammontare dei canoni pattuiti per l'intera durata del nuovo contratto.

Alla **obiezione che gli accordi civilistici non potessero essere modificati** per effetto di una variabile fiscale, abbiamo ricevuto la risposta che l'Ufficio considera cessato il vecchio contratto in quanto avente ad oggetto un ramo d'azienda, mentre con la nuova configurazione l'oggetto diverrebbe una unica azienda.

Per la verità, si potrebbe riscontrare che **l'articolo 19 del DPR 131/1986** (testo unico imposta di registro) contempla l'ipotesi del **verificarsi di eventi** che diano luogo ad **ulteriore necessità di liquidazione dell'imposta**; gli stessi **devono essere denunciati all'Ufficio** presso il quale l'atto è stato registrato, normalmente utilizzando il Modello 2, **entro 20 giorni** dal verificarsi dell'evento. I soggetti obbligati a presentare la denuncia sono le parti contraenti, gli aventi causa delle parti contraenti e coloro nel cui interesse è stata richiesta la registrazione. A seguito della presentazione della denuncia, sull'atto a cui si

riferisce l'evento denunciato
, l'Ufficio liquiderà l'ulteriore imposta dovuta.

Quindi, ci pare più corretto
concludere che non si verifichi, affatto, la cessazione dell'originario contratto,
bensì una variazione sopravvenuta della condizione del soggetto dante causa che determina un mutamento del regime dei canoni a venire. Con la segnalazione all'Agenzia di tale circostanza si provvederà all'assolvimento dell'imposta di registro dovuta.