

IMPOSTE INDIRETTE

Affitto dell'azienda individuale: imposta di registro

di Sandro Cerato



L'affitto da parte dell'imprenditore individuale dell'unica azienda posseduta comporta la **perdita, sia pure temporanea, dello status di soggetto passivo Iva in capo al locatore**.

Come precisato dalla prassi dell'Amministrazione Finanziaria (circolare 72/14552 del 04.11.1986), **la perdita della qualifica di imprenditore non è definitiva** ma è limitata alla durata del contratto di affitto d'azienda, al termine del quale in capo al locatore torna a realizzarsi il presupposto soggettivo.

Per tali motivi, il locatore, ai soli fini anagrafici, **conserva il numero di partita Iva** (che in qualche modo è "congelata"), pur restando **esonerato da tutti gli adempimenti previsti ai fini di tale imposta** (emissione e registrazione delle fatture, liquidazione dell'imposta, dichiarazione annuale, ecc.), e **non deve presentare alcuna dichiarazione di cessazione dell'attività**, bensì una mera variazione della stessa.

Operativamente, i canoni riscossi non devono essere documentati da alcuna fattura, essendo sufficiente un documento di quietanza del pagamento ovvero una ricevuta.

L'atto di affitto dell'azienda, invece, subisce **l'imposta di registro** nelle seguenti misure:

- se nel contratto si distingue la parte di canone relativa al bene immobile rispetto a quella prevista per la componente mobiliare, si applica l'aliquota del 2% sul canone riferito all'immobile e del 3% sulla restante parte;
- se nel contratto viene previsto un solo canone per l'intera azienda (componente mobiliare ed immobiliare), si rende applicabile l'aliquota del 3% sull'intero canone.

L'impostazione descritta deriva dal contenuto dell'[articolo 23, comma 1, D.P.R. 131/1986](#), secondo cui laddove un **atto contenga disposizioni relative a beni soggetti ad aliquote differenti** (come accade nella locazione dell'azienda che contiene un bene immobile), è

necessario distinguere le due seguenti ipotesi:

- **in assenza di indicazione di singoli corrispettivi pattuiti per i diversi beni**, l'atto è soggetto all'aliquota più elevata prevista per i diversi beni oggetto del contratto;
- **in presenza di indicazione di singoli corrispettivi pattuiti per i diversi beni** (componente immobiliare e mobiliare), si rendono applicabili le diverse aliquote operanti per i singoli beni.

Può altresì accadere che **l'imprenditore individuale eserciti più aziende** (ad esempio in diversi settori merceologici), ovvero l'azienda sia suddivisibile in più rami, che vengono concessi in locazione in tempi diversi (ad esempio a distanza di qualche mese o anno).

In tali casi, la concessione in affitto della prima azienda (o del ramo) è stata assoggettata ad Iva poiché il concedente continua ad assumere la qualifica di imprenditore per la presenza dell'altra azienda o del ramo non locato, con conseguente **applicazione dell'Iva sui singoli canoni**.

All'atto della **concessione in affitto della seconda azienda esercitata** (o dell'altro ramo), il relativo atto va certamente **assoggettato ad imposta di registro**, poiché tale operazione fa **venir meno il requisito soggettivo in capo al locatore, ed i canoni percepiti sono esclusi da Iva**.

Tuttavia, qualche dubbio rimane in relazione ai **canoni percepiti in relazione all'azienda già affittata in precedenza**, che come detto hanno sempre scontato l'Iva, sui quali si deve verificare se sia possibile (o necessario) continuare ad applicare tale imposta o debbano essere esclusi da Iva per carenza del presupposto soggettivo.

La questione, che **non trova una soluzione né normativa né di prassi**, potrebbe essere risolta nel senso di **continuare ad applicare l'Iva in relazione ai canoni riferiti alla prima azienda affittata**, richiamando il contenuto della [circolare 154/E/1995](#), secondo cui **laddove nel periodo di concessione in affitto dell'azienda si pongano in essere delle alienazioni di beni, si rende dovuta l'Iva e tutti gli adempimenti connessi** (emissione della fattura, registrazione, liquidazione, ecc.).

In altre parole, pur restando la partita Iva sospesa per tutta la durata del contratto (a seguito dell'affitto della seconda azienda), **dovrebbero restare fermi gli obblighi Iva connessi alla prima azienda locata**.