

# LA DISTINZIONE AI FINI FISCALI DELL’AFFITTO D’AZIENDA DALLA LOCAZIONE IMMOBILIARE, TRA PRINCIPI GENERALI E NORME SPECIALI

**Simone Francesco Marzo**

SOMMARIO: 1. La rilevanza fiscale della qualificazione del contratto: il caso della distinzione tra affitto d’azienda con componente immobiliare e locazione di immobile “*attrezzato*”. - 2. La qualificazione del contratto tra principi generali e norme antielusive. - 3. I dubbi sull’applicazione dell’art. 35, comma 10-*quater*, D.L. n. 223/2006. - 4. L’onere della prova sui presupposti applicativi della norma qualificatoria.

## ***1. La rilevanza fiscale della qualificazione del contratto: il caso della distinzione tra affitto d’azienda con componente immobiliare e locazione di immobile “attrezzato”.***

Gli elementi oggettivi delle fattispecie tributarie (o, con formula sintetica, i “presupposti del tributo” (1)), consistono in fatti o vicende che nella maggior parte dei casi sono già mediate dall’esperienza giuridica (2). Detto fenomeno si riscontra con particolare evidenza nelle imposte indirette le quali, secondo la tradizionale bipartizione, si caratterizzano per il fatto che la “causa” dell’imposizione risiedereb-

---

(1) Sulla nozione di fattispecie tributaria, cfr. L. FERLAZZO NATOLI, *La rilevanza del fatto in diritto tributario*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, 1997, p. 435 e ss.

(2) Su tali questioni si veda ampiamente S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale*, Padova, 1992, *passim*, ed in particolare p. 81; E. DE MITA, *Diritto tributario e diritto civile: profili costituzionali*, *Riv. dir. trib.*, 1995, I, p. 146.

be nella partecipazione del soggetto passivo ad un atto comportante trasferimento o consumo di ricchezza (3). Nella struttura giuridica di tali imposte, infatti, le fattispecie imponibili sono frequentemente fatte coincidere con il compimento di un dato atto giuridico e, per quanto rileva in questa sede, con la conclusione di un contratto.

In tale contesto, qualsiasi indagine sull'eventuale realizzarsi di una data fattispecie tributaria richiede una preliminare opera di qualificazione del negozio concretamente posto in essere, con ciò intendendo quella particolare “*operazione mentale con cui si fa rientrare un concreto contratto in un tipo contrattuale, o in una sottocategoria di contratti*” (4). Dal risultato di tale attività dipende, infatti, la corretta sussunzione del negozio nella fattispecie impositiva astratta e la conseguente corretta individuazione del regime impositivo cui l'atto è sottoposto.

Un esempio assai significativo di quanto appena detto è dato dalla non sempre agevole individuazione del *discrimen* tra l'affitto di un'azienda nel cui ambito siano ricompresi anche gli immobili ove si svolge l'attività d'impresa (o, in breve, l'affitto di un'azienda “con componente immobiliare”) e la locazione di un immobile strumentale “attrezzato”, cioè concesso in uno con eventuali impianti ed attrezzature accessorie ivi presenti.

Preliminarmente occorre ricordare che alle due tipologie negoziali in discussione (affitto d'azienda e contratto di locazione) è riservato dall'ordinamento un diverso trattamento fiscale.

Nel sistema dell'Imposta sul valore aggiunto l'affitto d'azienda costituisce un'operazione assimilata alle prestazioni di servizi *ex art.* 3, secondo comma, n. 1, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; si tratta, quindi, di un'operazione imponibile, salvo che abbia ad oggetto un'azienda

---

(3) Così, A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, p. 84.

(4) Così, R. SACCO, G. DE NOVA, *Il contratto*, Torino, 2016, p. 1345.

non precedentemente gestita dalla persona fisica che ne fosse titolare (5) nonché, secondo l'opinione comune, quando abbia ad oggetto l'unica azienda da parte dell'imprenditore individuale, sul presupposto che con la concessione in affitto il titolare perda lo *status* di imprenditore, facendo così venir meno il presupposto soggettivo dell'Iva (6). In ossequio al principio di alternatività tra Iva ed imposta di registro sancito dall'art. 40, comma 1, primo periodo, del testo unico di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, inoltre, il medesimo atto è normalmente soggetto ad imposta di registro in misura fissa, salve le marginali ipotesi sopra menzionate nelle quali, collocandosi al di fuori del campo di applicabilità dell'Iva, l'atto è soggetto ad imposta di registro in misura proporzionale con applicazione dell'aliquota del 3% prevista dall'art. 2 della Tariffa, parte prima, allegata al t.u.r.

Il regime impositivo riservato ai contratti di locazione, invece, è tendenzialmente più gravoso.

Limitando l'esame all'ipotesi di locazione di fabbricato strumentale posta in essere nell'esercizio di attività d'impresa, che assume interesse ai fini della presente trattazione, l'art. 10, comma 1, n. 8), D.P.R. n. 633/1972, come riformulato da ultimo ad opera dell'art. 9, primo comma, lett. a), D.L. 22 giugno 2012, n. 83, convertito con modificazioni dalla L. 7 agosto 2012, n. 134, ha reintrodotto un regime opzionale di imponibilità ai fini Iva, concedendo la facoltà di sottrarre tale operazione dall'ambito di quelle esenti (7); l'art. 40,

---

(5) Si pensi all'affitto dell'azienda da parte dell'erede dell'imprenditore che non abbia continuato l'attività.

(6) In tal senso, Cass., sez. V, sent. 6 ottobre 2011, n. 20443; in dottrina, M.P. NASTRI, *Problematiche sull'affitto di azienda in ambito d'imposizione indiretta*, *Dir. prat. trib.*, 2012, I, pp. 1381-1382; ID., *Il principio di alternatività tra imposta sul valore aggiunto e imposta di registro*, Torino, 2012, pp. 140-141; nella prassi, Ris. Agenzia Entrate n. 35/E del 6 febbraio 2008.

(7) Sul punto si veda, F. MONTANARI, *Le operazioni esenti nel sistema dell'Iva*, Torino, 2013, p. 258 e ss.

comma 1-bis, t.u.r., la cui introduzione si deve sempre all'art. 35, D.L. 4 luglio 2006, n. 223 e sul quale è poi intervenuto anche l'art. 1, comma 164, lett. a), L. 27 dicembre 2013, n. 147, prevede tuttavia che *“Sono soggette all'imposta proporzionale di registro le locazioni di immobili strumentali di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ancorché siano imponibili agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto ovvero intervengano tra soggetti partecipanti a un gruppo IVA”*.

Indipendentemente dall'eventuale esercizio dell'opzione per l'imponibilità ai fini Iva da parte del locatore, dunque, la locazione di immobili strumentali (8) è in ogni caso soggetta all'imposta di registro in misura proporzionale, con l'applicazione dell'aliquota dell'1% appositamente prevista dall'art. 5, comma 1, lett. a-bis), della Tariffa, parte prima, allegata al t.u.r. (9).

Alla luce di tale differente regime impositivo si coglie l'importanza di distinguere correttamente il contratto di affitto d'azienda con eventuale presenza di una componente immobiliare da quello di locazione; inoltre, si comprende anche il motivo per cui le parti potrebbero avere interesse a qualificare il contratto in termini di affitto d'azienda anziché

---

(8) L'art. 10, comma 1, n. 8), D.P.R. n. 633/1972, fa testuale riferimento ai *“fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni”*. Secondo la prassi amministrativa, peraltro, *“la distinzione tra immobili ad uso abitativo e immobili strumentali deve essere operata con riferimento alla classificazione catastale dei fabbricati, a prescindere dal loro effettivo utilizzo, adottando il medesimo criterio di tipo oggettivo elaborato in relazione alla pregressa normativa che esentava dall'Iva i soli immobili abitativi”* (così si legge nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 27/E del 4 agosto 2006); ne deriva che sono considerati strumentali, ai fini Iva, tutti gli immobili classificati in catasto nelle categorie A/10, B, C, D ed E.

(9) Ove la locazione abbia durata ultranovennale, inoltre, avrà luogo l'applicazione dell'imposta ipotecaria di € 200,00 ex art. 4 della Tariffa allegata al testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecarie e catastali di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.

di locazione di immobile strumentale: a fronte di un regime Iva che resta (*rectius*: può restare) invariato, l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa anziché proporzionale può infatti dare luogo ad un risparmio fiscale tanto più consistente quanto maggiore è il valore economico dell'atto, a seconda che lo stesso sia qualificabile come locazione immobiliare o come affitto d'azienda.

## **2. *La qualificazione del contratto tra principi generali e norme speciali.***

Per opinione unanime, la qualificazione del contratto prescinde dal *nomen iuris* attribuito al negozio e dalla stessa volontà manifestata dalle parti, dipendendo unicamente dal contenuto dell'atto (10); se ciò è vero in linea di principio, lo è ancor di più quando una diversa qualificazione del negozio è in grado di incidere sull'applicazione di norme che coinvolgono interessi dei terzi (11), come nell'ipotesi in cui dalla diversa qualificazione discendano conseguenze sul regime impositivo applicabile al contratto.

Per venire all'ipotesi in discussione, secondo un orientamento consolidato la locazione di immobile "attrezzato" si differenzia dall'affitto d'azienda perché nella prima fattispecie l'immobile "*assume una posizione di assoluta ed autonoma centralità nell'economia contrattuale, secondo la sua consistenza effettiva e con funzione prevalente ed assorbente rispetto agli altri elementi che, legati materialmente o meno ad esso, assumono, comunque, carattere di accessorietà, rimanendo ad esso collegati sul piano funzionale in una posizione di coordinazione-subordinazione*", mentre, nell'affitto di azienda, "lo

---

(10) Si vedano, per tutti, F. GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, Napoli, 2015, p. 1083; R. SACCO, G. DE NOVA, *Il contratto*, cit., p. 1431, i quali osservano che "*le parti non possono procedere esse stesse ad una qualificazione vincolante*".

(11) Per tale osservazione si veda, Cass., sez. III, sent. 17 febbraio 2020, n. 3888.

*stesso immobile è considerato non nella sua individualità giuridica, ma come uno degli elementi costitutivi del complesso dei beni (mobili ed immobili) legati tra loro da un vincolo di interdipendenza e complementarietà per il conseguimento di un determinato fine produttivo, così che oggetto del contratto risulta proprio il complesso produttivo unitariamente considerato, secondo la definizione normativa di cui all'art. 2555 c.c.” (12).*

Tale criterio è accolto dalla giurisprudenza anche in ambito tributario, nel quale, come visto, la distinzione può assumere notevole rilevanza (13).

In un recente arresto, in particolare, la Suprema Corte ha ribadito il principio appena richiamato, aggiungendovi che *“Nel valutare se un contratto debba essere qualificato come locazione di immobile od affitto di azienda (o di un ramo di essa) il giudice, deve, in primo luogo, verificare se i beni oggetto di tale contratto fossero già organizzati in forma di azienda e, in caso di esito positivo dell'indagine, è tenuto ad accertare se le parti abbiano inteso trasferire o concedere il godimento del complesso organizzato o semplicemente quello di un immobile, al cui utilizzo risultino strumentali gli altri beni e servizi eventualmente ceduti, restando poi libero l'avente causa di organizzare ex novo un'azienda propria”* (14).

Sulla base dell'indirizzo giurisprudenziale appena citato, quindi, tanto l'Amministrazione Finanziaria quanto il Giudice tributario eventualmente investito della questione hanno certamente il potere

---

(12) Così, da ultimo, la già citata Cass., sez. III, sent. 17 febbraio 2020, n. 3888, da cui il richiamo ad altri precedenti; per la dottrina si veda, F. MARTORANO, *L'azienda*, Torino, 2010, p. 324.

(13) È opportuno precisare che il problema di qualificare correttamente il contratto distinguendo tra le figure negoziali dell'affitto d'azienda e della locazione di immobili “attrezzati” non riguarda esclusivamente i profili fiscali della vicenda, interessando anche altre questioni di carattere privatistico.

(14) Così, Cass., sez. V, sent. 24 febbraio 2022, n. 6067.

di qualificare il contratto in base al suo contenuto effettivo ed alla volontà delle parti in esso oggettivata, a prescindere dalla inappropriata qualificazione eventualmente dichiarata dalle parti medesime (15). Ancorché netta sul piano concettuale, d'altro canto, la concreta distinzione tra le due figure negoziali dell'affitto d'azienda con componente immobiliare e della locazione di immobile strumentale "attrezzato" non è sempre agevole nella pratica, soprattutto considerato che tale opera di qualificazione dovrebbe essere effettuata da un soggetto terzo rispetto alle controparti negoziali le quali, come visto, potrebbero avere interesse a non far emergere il vero oggetto del contratto e la loro reale volontà. In tale eventualità, tutt'altro che infrequente, la corretta qualificazione del contratto diviene ancor più ardua.

Tenendo conto di quanto appena detto, il legislatore ha ritenuto opportuno ancorare il criterio discretivo tra le due fattispecie negoziali e tra i diversi regimi impositivi ad un dato quantitativo, rappresentato dal valore normale della componente immobiliare del complesso di beni concesso in uso a terzi, proponendosi in tal modo di semplificare l'attività di qualificazione del negozio giuridico ed evitare le incertezze ad essa inevitabilmente connesse.

L'art. 35, comma 10-*quater*, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, inserito in sede di conversione dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, stabilisce infatti che "*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 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633*".

La *ratio* sottesa al citato art. 35, comma 10-*quater*, D.L. n. 223/2006, è da ravvisarsi chiaramente nell'obiettivo di contrastare la diffusa prassi di attribuire a contratti aventi ad oggetto la locazione di immobili "at-

---

(15) In tal senso, A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi*, Padova, 2003, p. 68, da cui altri riferimenti dottrinali.

trezzati” il *nomen iuris* di affitto d'azienda, principalmente al fine di sottrarre l'atto all'applicazione dell'imposta di registro proporzionale. La norma appena richiamata, peraltro, pone alcune rilevanti questioni, tra cui la più importante riguarda il criterio di verifica del regime fiscale di maggior sfavore tra quello applicabile all'affitto d'azienda e quello relativo alla locazione immobiliare.

### **3. I dubbi sull'applicazione dell'art. 35, comma 10-quater, D.L. n. 223/2006.**

Affinché un contratto possa essere qualificato *ex lege* in contratto di locazione, nonostante l'eventuale diverso *nomen iuris* attribuito dalle parti, l'art. 35, comma 10-quater, D.L. n. 223/2006 richiede la contemporanea sussistenza di due presupposti: che il valore normale dei fabbricati sia superiore al 50% del valore complessivo dei beni concessi in uso (che, in altri termini, la “componente immobiliare” del compendio locato sia prevalente) e che l'applicazione delle imposte indirette previste per la locazione di fabbricati sia meno conveniente rispetto all'applicazione delle imposte indirette previste per l'affitto d'azienda.

A tale ultimo proposito, nel paragrafo precedente si è detto che il regime impositivo applicabile ai contratti di locazione immobiliare è tendenzialmente più gravoso rispetto a quello applicabile all'affitto d'azienda. In realtà, una valutazione complessiva di convenienza fiscale tra le due operazioni si rivelerebbe assai complessa o addirittura impossibile, quanto meno nel momento in cui l'atto viene posto in essere.

Nel sistema dell'Iva, infatti, l'esenzione potrebbe risultare irrilevante per l'impresa conduttrice (esonerata dall'obbligo di corrispondere un'imposta che avrebbe comunque avuto diritto di detrarre) ma dare luogo a limitazioni alla detraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti



dall'impresa locatrice; per converso, in caso di operazione assoggettata ad imposta (come avviene fisiologicamente nell'affitto d'azienda e, su opzione del locatore, nel caso della locazione di immobili strumentali), potrebbe essere l'affittuario o il conduttore a sopportare limitazioni alla detrazione dell'imposta assolta in ragione del tipo di operazioni attive poste in essere.

Come si vede, una comparazione oggettiva dell'onere fiscale complessivo collegato alle due operazioni risulterebbe sostanzialmente impossibile, poiché dovrebbe tenere conto di una molteplicità di variabili, alcune dipendenti da scelte discrezionali di una delle parti del contratto (l'opzione per l'imponibilità della locazione da parte del locatore), altre correlate ad eventi successivi rispetto alla stipula del contratto, come l'effettuazione di operazioni attive esenti da parte dell'affittuario o conduttore, in grado di limitare il proprio diritto di detrazione dell'Iva dovuta al concedente.

Alla luce di tali considerazioni, fin dal primo commento alla norma esposto nella circolare n. 12/E del 1° marzo 2007, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che per valutare il sistema di tassazione più sfavorevole, non avrebbe dovuto tenersi conto degli effetti dell'eventuale regime Iva applicabile alla locazione o all'affitto, precisando che *“non deve tenersi conto di tale aspetto né in relazione alla circostanza che l'effettuazione di locazioni esenti limita il diritto alla detrazione spettante al locatore né della circostanza che, qualora il conduttore abbia un limitato diritto alla detrazione, risulterebbe per lui di maggior sfavore una prestazione di locazione in regime di imponibilità Iva”*. Sulla base di tale premessa, peraltro, la stessa Amministrazione Finanziaria osservava che *“in sostanza, l'applicazione del regime di tassazione previsto per i fabbricati strumentali risulterà sempre più sfavorevole rispetto a quello previsto per le locazioni di azienda”*; senza tenere conto degli effetti conseguenti all'imponibilità o all'esenzione dell'operazione ai fini Iva, infatti, il regime fiscale delle due

operazioni si differenzia pressoché esclusivamente sotto il profilo dell'imposta di registro, applicabile in misura proporzionale alla locazione ed in misura fissa all'affitto d'azienda (16).

In una recente ordinanza anche la Cassazione ha aderito a tale impostazione, richiamando anche testualmente il passo della circolare citata e giungendo alla conclusione secondo cui *“la norma antielusiva impone sempre l'applicazione dell'imposta di registro nella misura proporzionale dell'1% nel caso di affitto di azienda (o ramo d'azienda) con prevalenza immobiliare”* (17).

Pur tra alcuni dubbi, dovuti principalmente alla non felicissima formulazione dell'art. 35, comma 10-*quater*, D.L. n. 223/2006, la tesi sostenuta dall'Amministrazione Finanziaria e confermata dalla Cassazione appare condivisibile.

Innanzitutto, come conferma la stessa Cassazione, la *ratio* della norma in questione risiede chiaramente *“nella volontà del legislatore di evitare che un'operazione di locazione immobiliare venga “camuffata” come affitto di azienda (o ramo aziendale) al fine di rientrare in un regime impositivo meno oneroso”*, il quale, nella maggior parte dei casi, è dato dall'imponibilità dell'Iva (comune ad entrambe le fattispecie, previa opzione del locatore nel caso della locazione) e dell'imposta di registro in misura fissa anziché proporzionale.

È vero che, ad una prima analisi, tale interpretazione potrebbe apparire non conforme al tenore letterale dell'art. 35, comma 10-*quater*, D.L. n. 223/2006, poiché sembrerebbe rendere superflua ogni indagine circa l'eventuale risparmio fiscale ottenuto dalle parti che abbiano impropriamente qualificato una locazione immobiliare come affitto d'azienda, mentre la disposizione in esame richiede espressamente

---

(16) In caso di contratto di durata ultranovennale, invero, un altro profilo di maggior sfavore della locazione rispetto all'affitto è data dall'applicabilità dell'imposta ipotecaria, seppure in misura fissa.

(17) Così, Cass., sez. V, ord. 24 marzo 2021, n. 8243.

tale verifica (18).

Ciò sarebbe vero, in effetti, se si condividesse quanto afferma la stessa Cassazione, ossia che “*l'applicazione del regime di tassazione previsto per i fabbricati strumentali risulterà sempre più sfavorevole rispetto a quello previsto per le locazioni di azienda*”. Nella sua assolutezza, però, tale assunto è errato. Basti pensare all'imprenditore individuale che conceda in locazione il proprio immobile strumentale attrezzato qualificando il contratto come affitto della sua unica azienda.

In tale ipotesi, tralasciando ogni considerazione sul regime applicabile ai fini dell'Iva e sulle ragioni (anche di natura extrafiscale) che potrebbero indurre le parti a “camuffare” il negozio, è certo che l'imposta di registro applicabile al contratto qualificato come affitto d'azienda (in misura proporzionale con l'aliquota residuale del 3%) sarebbe più gravosa di quella dovuta se l'atto fosse riqualificato come locazione immobiliare (sempre in misura proporzionale ma con l'aliquota dell'1% prevista per la locazione di immobili strumentali); pertanto, l'art. 35, comma 10-*quater*, D.L. n. 223/2006 non potrebbe operare, proprio in ragione della mancata integrazione del presupposto rappresentato dal maggior sfavore del regime fiscale della locazione. Sul piano letterale, quindi, i dubbi interpretativi posti dalla previsione in commento non riguardano il giudizio comparativo di convenienza tra le disposizioni applicabili alle due figure negoziali, che si rivela utile anche avendo riguardo alla sola disciplina in tema di imposta di registro; semmai, un ostacolo all'interpretazione qui accolta potreb-

---

(18) In tal senso sembra orientata, M.P. NASTRI, *Problematiche sull'affitto di azienda in ambito d'imposizione indiretta*, cit., pp. 1391-1392, la quale osserva che, accogliendo l'impostazione già enunciata nella circolare n. 12 del 2007, “*L'analisi comparativa non sembra avere più alcun senso, in quanto non si comprende la ragione del rinvio, da parte del legislatore, alle imposte indirette, se il raffronto dovrà, invece, essere effettuato con la sola imposta di registro ed evidentemente risulterà sempre più sfavorevole il regime applicabile per la locazione di fabbricati rispetto all'affitto di azienda*”.

be essere rappresentato dal generico riferimento alle “*disposizioni in materia di imposte indirette*”, tra cui devono certamente essere annoverate anche quelle in tema di Iva.

Detto in altri termini, posto che la norma si riferisce alle imposte indirette senza alcuna ulteriore specificazione, escludere gli effetti dell'Iva dal giudizio comparativo sulla convenienza fiscale delle due operazioni potrebbe apparire arbitrario.

Anche tale obiezione sembra tuttavia superabile considerando che la norma fa testuale riferimento alle “*disposizioni previste per la locazione di fabbricati*”, al fine di estenderne l'applicabilità “*anche per l'affitto di aziende*”; pur tra i dubbi dovuti alla discutibile tecnica legislativa impiegata nella redazione della norma, infatti, si può ragionevolmente escludere che le norme che limitano il diritto di detrazione Iva in caso di compimento di operazioni esenti (da parte del prestatore o del committente) possano includersi tra quelle specificamente “*previste per la locazione di fabbricati*”, come invece devono certamente ritenersi l'art. 40, comma 1-*bis*, t.u.r. e l'art. 5, comma 1, lett. a-*bis*), della Tariffa, parte prima, allegata al t.u.r. nonché, per completezza, quelle concernenti l'imposta ipotecaria applicabile alle locazioni ultranovennali. Soltanto a tali norme dovrebbe dunque farsi riferimento nel condurre la valutazione comparativa di maggiore convenienza fiscale tra le due operazioni di cui si tratta.

In definitiva, appare condivisibile la tesi accolta tanto dalla prassi quanto dalla giurisprudenza, secondo cui tra le “*disposizioni in materia di imposte indirette*” cui fa riferimento l'art. 35, comma 10-*quater*, D.L. n. 223/2006 non vanno annoverate quelle in materia di Iva, che pertanto non vanno prese in considerazione nella valutazione di maggior convenienza fiscale tra le due operazioni richiesta da tale norma. A ciò occorre aggiungere che la previsione in oggetto non appare idonea ad incidere sul trattamento dell'operazione ai fini Iva (19). L'eventuale riqualificazione *ex art. 35, comma 10-quater*, D.L. n.

223/2006, di un contratto inizialmente qualificato come affitto d'azienda, in altri termini, non rileva ai fini dell'Iva e conseguentemente non attribuisce all'impresa concedente la facoltà di rettificare l'operazione considerandola esente anziché imponible, come avrebbe potuto fare qualora il concedente medesimo avesse sin dall'inizio qualificato l'atto alla stregua di una locazione immobiliare (20).

Tale assunto appare coerente con la premessa secondo cui il riferimento alle “*disposizioni in materia di imposte indirette*” debba essere inteso senza annoverarvi quelle in materia di Iva. L'art. 35, comma 10-*quater*, D.L. n. 223/2006, in sostanza, esaurisce totalmente la sua portata precettiva nell'ambito dei tributi indiretti sui trasferimenti di ricchezza.

#### ***4. L'onere della prova sui presupposti applicativi della norma qualificatoria.***

Per le ragioni esposte nel paragrafo precedente, i dubbi sollevati dalla formulazione dell'art. 35, comma 10-*quater*, D.L. n. 223/2006 in merito al criterio sulla cui base confrontare il regime fiscale applicabile all'affitto d'azienda e quello relativo alla locazione immobiliare, appaiono superabili senza troppa difficoltà. La medesima disposizione presenta tuttavia un altro profilo problematico, parimenti rilevante sul

(19) In tal senso, ancora, Cass., sez. V, ord. 24 marzo 2021, n. 8243, nella quale si legge quanto segue: “*si deve ritenere che la norma introdotta dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 35, comma 10-*quater*, convertito dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, non è tesa a rendere applicabile tale regime alla locazione di azienda, qualora la componente immobiliare risulti prevalente*”.

(20) Dall'altro lato, nemmeno l'Amministrazione Finanziaria dovrebbe ritenersi legittimata a sollevare alcuna contestazione al riguardo (ad esempio contestando all'affittuario la detrazione dell'Iva pagata al concedente), dato che il locatore avrebbe potuto optare per l'imponibilità anche qualora avesse fin dall'inizio qualificato l'atto come locazione immobiliare.

piano applicativo, che concerne la distribuzione dell'*onus probandi* circa i presupposti applicativi della previsione di cui si discute.

In virtù di tale disposizione, come visto, il regime fiscale stabilito per le locazioni immobiliari deve essere applicato anche ai contratti di affitto d'azienda (o ai quali le parti abbiano attribuito il *nomen iuris* di affitto d'azienda), qualora il valore complessivo dei beni concessi in godimento sia costituito per la maggior parte dal valore dei fabbricati. Dinanzi ad un atto qualificato dalle parti come affitto d'azienda, occorre allora domandarsi se l'onere di provare la sussistenza di tale presupposto gravi sull'Amministrazione Finanziaria che intenda tassare l'atto alla stregua di una locazione immobiliare (cioè che intenda applicare l'imposta di registro in misura proporzionale anziché fissa), oppure se tale più gravoso regime impositivo debba in ogni caso essere applicato, salvo che non siano le parti a dimostrare che la componente aziendale immobiliare non è prevalente nell'ambito del compendio aziendale affittato.

Nonostante nella disposizione nulla induca a ritenere che tale ultima alternativa sia quella corretta, in più occasioni la Corte di Cassazione è giunta proprio a tale conclusione. I Giudici di legittimità hanno infatti affermato che *“tassando il contratto come canone di locazione di beni strumentali, l'amministrazione finanziaria non era tenuta alla prova che il valore di ciascuno degli immobili facenti parte dei rami d'azienda fosse superiore al 50% del valore del singolo ramo d'azienda, in quanto, il regime fiscale più favorevole vantato dalla contribuente avrebbe imposto a quest'ultima, che intendeva avvalersene, l'onere di dimostrare la sussistenza dei relativi presupposti di fatto e di diritto”* (21).

In definitiva, la giurisprudenza di legittimità sostiene che in presenza

---

(21) Così, Cass., sez. V, ord. 24 marzo 2021, n. 8243, che richiama anche testualmente Cass., sez. V, ord. 19 luglio 2017, n. 17791, nell'ambito della quale, peraltro, l'affermazione rappresentava un mero *obiter dictum*.

di un contratto qualificato come affitto d'azienda, le parti sarebbero comunque tenute versare l'imposta di registro in misura proporzionale, salvo che le stesse non siano in grado di dimostrare che il valore normale della componente immobiliare sia inferiore alla metà del valore normale complessivo dell'azienda affittata.

Tale ricostruzione desta molte perplessità. Nel processo tributario, trova pacifica applicazione il principio generale sancito dall'art. 2697, primo comma, c.c. (a mente del quale “*chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento*”) e, alla luce di detto principio, grava certamente sull'Amministrazione Finanziaria l'onere di provare il presupposto dell'imposizione azionata e che sia oggetto di contestazione da parte del contribuente (22). Poiché il diritto alla riscossione dell'imposta di registro proporzionale sul contratto di affitto dell'azienda può trovare fondamento soltanto sul presupposto che l'atto presentato per la registrazione debba, in realtà, qualificarsi come contratto di locazione di immobile “attrezzato”, è allora evidente che l'onere di dimostrare che il contratto abbia ad oggetto la locazione di un immobile (seppure con pertinenze) e non l'affitto di un ramo aziendale, debba ricadere sull'Amministrazione Finanziaria.

Tale conclusione non muta in considerazione della previsione di cui all'art. 35, comma 10-*quater*, D.L. n. 223/2006, la quale, come illustrato in precedenza, ha proprio la funzione di agevolare l'opera di riqualficazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria, ancorandola al rapporto tra il valore normale della componente immobiliare ed il valore normale del complesso aziendale.

La funzione dell'art. 35, comma 10-*quater*, D.L. n. 223/2006, in altri

---

(22) Cfr. Cass., sez. V, sent. 16 luglio 2020, n. 15174; in dottrina, F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2017, p. 171, da cui altri riferimenti giurisprudenziali; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Il processo tributario*, Milano, 2013, p. 185.

termini, è quella di alleviare l'onere probatorio gravante sull'Amministrazione Finanziaria, ma non quella di ribaltare tale onere sul contribuente né, invero, quella di modificare sul piano sostanziale il regime impositivo applicabile all'affitto d'azienda.

Sotto tale profilo, sembra in effetti che la giurisprudenza intenda l'art. 35, comma 10-*quater*, D.L. n. 223/2006, alla stregua di una norma di favore per gli affitti d'azienda con componente immobiliare non prevalente, che resterebbero i soli a poter beneficiare dell'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa; soltanto in tale prospettiva, infatti, sarebbe corretto imputare al contribuente l'onere di dimostrare che il rapporto tra valore normale della componente immobiliare e valore normale dell'azienda affittata sia inferiore alla metà, onde sottrarsi all'obbligo di versamento dell'imposta di registro proporzionale (23). Tale ricostruzione appare tuttavia fuorviante, in quanto l'art. 35, comma 10-*quater*, D.L. n. 223/2006, non dispone alcuna agevolazione fiscale né, come detto, incide sul regime sostanziale applicabile ai fini delle imposte indirette sull'affitto d'azienda, intervenendo semmai a monte, nella fase di qualificazione del negozio.

In sostanza, la norma più volte menzionata non modifica il regime impositivo applicabile all'affitto d'azienda né quello previsto per la locazione di immobili strumentali, limitandosi a fornire un criterio discretivo mediante il quale verificare se la fattispecie negoziale concretamente posta in essere debba essere sussunta nell'una piuttosto che nell'altra fattispecie astratta e, conseguentemente, se debba essere assoggettata al regime impositivo previsto per la prima piuttosto che a quello dettato per la seconda.

Tale previsione, dunque, non dovrebbe incidere sul riparto dell'onere

---

(23) Sul riparto dell'onere della prova nelle liti tributarie aventi ad oggetto l'applicazione di agevolazioni fiscali, cfr., A. PACE, *Le agevolazioni fiscali. Profili procedurali e processuali*, Torino, 2012, p. 187 e ss.; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2013, p. 325.



della prova: ove l'Amministrazione Finanziaria intenda contestare la qualificazione operata dalle parti e pretenda su tali basi il versamento di un'imposta maggiore, sarà conseguentemente onerata di provare i relativi presupposti, tra i quali (volendo applicare l'art. 35, comma 10-*quater*, D.L. n. 223/2006) la prevalenza della componente immobiliare. Sotto tale profilo, dunque, il principio più volte enunciato dalla giurisprudenza appare assai discutibile e meriterebbe di essere più attentamente rimeditato.