

Risposta n. 16

OGGETTO: *trattamento fiscale Indennizzo contratto di locazione ai fini IVA – REGISTRO ed IRES*

QUESITO

La società X rappresenta che, dal giorno .../.../ n, conduce in locazione un immobile strumentale in forza di un contratto di locazione sottoscritto in data .../.../ n.

L'Immobile è utilizzato dall'Istante X per lo svolgimento della propria attività.

L'efficacia del contratto di locazione attualmente in essere cesserà in data .../.../ n+8, in virtù della disdetta comunicata alla Società da parte del Locatore in data .../.../ n+6, il quale ha inteso inibire il rinnovo del rapporto locatizio alle medesime condizioni del contratto stipulato, in considerazione del rilevante incremento del valore commerciale e locatizio dell'immobile. Secondo il Locatore, infatti, il valore commerciale del canone annuo dell'Immobile sarebbe sensibilmente superiore al canone attualmente praticato nei confronti della Società in base al contratto oggi vigente.

Alla luce di queste considerazioni, la società proprietaria dell'immobile Società Y aveva inizialmente proposto all'istante di stipulare un nuovo contratto di locazione dell'Immobile, con la previsione di un canone annuale pari ad euro 100.

X, in considerazione del particolare valore commerciale dell'Immobile, ha manifestato il proprio interesse a sottoscrivere un nuovo contratto di locazione, richiedendo alla controparte Y una riduzione del canone da quest'ultima proposto.

Ad esito della negoziazione intercorsa tra le parti, Y ha infine acconsentito ad accettare una riduzione del canone annuo, richiedendo però in contropartita il pagamento di una somma al momento del rinnovo del rapporto locatizio. In particolare, Y ha proposto di stipulare un nuovo accordo da formalizzare come segue:

- sottoscrizione, entro il .../.../n+8, di un nuovo contratto di locazione dell'Immobile con un canone annuo pari ad euro 50 (in luogo dei 100 inizialmente richiesti), e che prevede una durata di 9 anni, con automatico rinnovo per altri 9 anni laddove le parti non comunichino la disdetta. Il Locatore rinuncia espressamente alla facoltà di impedire il rinnovo del Contratto di Locazione al termine del primo novennio, pertanto la disdetta dopo i primi 9 anni potrebbe essere comunicata solo dall'Istante. Ne consegue che il Locatore è vincolato al Contratto di Locazione per un periodo di 18 anni;

- sottoscrizione, entro il medesimo termine del .../.../n+8, di una scrittura privata che prevede il pagamento di una somma una tantum pari ad euro 500 dovuta a Y in considerazione della sensibile riduzione di canone annuo da quest'ultima accettato, non ripetibile in caso di cessazione anticipata del Contratto di Locazione ("il Pagamento Anticipato").

La Società ha accettato quest'ultima proposta.

Di conseguenza, le parti - mediante la sottoscrizione in data .../.../n+7 di un contratto preliminare e contestuale versamento da parte della Società X di una somma di euro 10 a titolo di caparra confirmatoria - si sono impegnate a sottoscrivere, entro il .../.../n+8, il Contratto di Locazione e la Scrittura Privata, il cui contenuto è riprodotto nel medesimo Contratto Preliminare.

Tanto premesso, la Società ritiene che il Pagamento Anticipato, in virtù dell'evidente e necessario legame economico e giuridico tra lo stesso e la

locazione dell'Immobile, debba essere considerato come una componente del corrispettivo dovuto per il godimento dello stesso e debba, pertanto, essere soggetto al medesimo regime fiscale del canone di locazione annuale, come di seguito meglio precisato.

Dal punto di vista civilistico, infatti, il Pagamento Anticipato è dovuto in considerazione della riduzione del canone annuo di locazione ad un importo inferiore a quello che sarebbe stato convenuto tra le parti in assenza del Pagamento Anticipato stesso, come stabilito dalla Scrittura Privata di cui sopra.

Il Pagamento Anticipato costituisce quindi una modalità alternativa (rispetto al versamento periodico in corso di locazione) di pagamento di una porzione del canone, realizzando per tale quota un'anticipazione finanziaria, ferma restando la ragione economica e la causa giuridica dello stesso.

A tal proposito, la società rileva che, ove non fosse riconosciuta la sua natura di versamento (anticipato) del canone, risulterebbe assolutamente privo di causa in concreto, provocando con ciò la nullità della Scrittura Privata.

La stessa, inoltre, rileva che la pattuizione con la quale le parti hanno stabilito che il Pagamento Anticipato non sia ripetibile anche in caso di cessazione anticipata della locazione, conferma ulteriormente la natura di canone del Pagamento Anticipato.

Tenuto conto che, su richiesta del Locatore, il Pagamento Anticipato è denominato "indennizzo" e sarà regolato da un contratto (la Scrittura Privata) separato rispetto al Contratto di Locazione, la Società X ritiene che - pur alla luce dell'analisi civilistica sopra riportata - vi siano obiettive condizioni di incertezza circa il relativo trattamento fiscale (ai fini delle imposte indirette e dirette).

A fronte di quanto sopra rappresentato, l'Istante X presenta istanza di interpello per formulare i seguenti quesiti.

Primo Quesito

L'istante chiede conferma del fatto che il Pagamento Anticipato dovrà essere trattato fiscalmente come una componente del canone di locazione dell'Immobile e, pertanto, che ai fini dell'imposta di registro di cui al d.p.r. n. 131/1986

("TUR"), la Scrittura Privata dovrà essere registrata in termine fisso con applicazione dell'imposta proporzionale nella misura dell'1 per cento, calcolata sul Pagamento Anticipato.

Secondo Quesito

L'istante, rilevato che il Pagamento Anticipato, al pari del canone di locazione annuale, costituirà il corrispettivo di una prestazione di servizi rilevante ai fini IVA ai sensi dell'articolo 3, comma 2, n. 1), del d.P.R. n. 633/1972, domanda se il pagamento sia da ricondurre al regime di esenzione o di imponibilità ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 8, del d.P.R. n. 633/1972, a seconda dell'opzione esercitata dal Locatore.

Terzo Quesito

La stessa società chiede se il Pagamento Anticipato potrà essere dedotto, ai fini dell'IRES e dell'IRAP, in quote costanti lungo i 18 anni di durata prevista del Contratto di Locazione, e se in caso di interruzione del Contratto di Locazione prima del diciottesimo anno dalla data di inizio della locazione, la quota non ancora dedotta potrà essere interamente dedotta nell'esercizio in cui si verifica tale evento.

Quarto Quesito

Infine, l'istante chiede se, laddove l'istante ceda il Contratto di Locazione ricevendo in cambio un corrispettivo, la cessione sarà soggetta ad IVA secondo il medesimo regime applicato al Contratto di Locazione (esenzione ovvero imponibilità previa opzione del Locatore) e se l'imposta di registro troverà applicazione nella misura fissa di 67 euro.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Primo quesito

In relazione al primo quesito, la società rileva che il Pagamento Anticipato costituisce una mera anticipazione di una parte del canone di locazione dovuto per il godimento dell'Immobile.

L'Istante ritiene pertanto che - ai fini dell'imposta di registro - il Pagamento Anticipato debba essere assoggettato al medesimo regime applicabile al canone annuale di locazione (che, come meglio esplicitato nel prossimo quesito, rientra nel campo di applicazione dell'IVA essendo il Locatore un Soggetto passivo ai fini di detto tributo).

In dettaglio, a parere dell'istante:

- la Scrittura Privata dovrà essere registrata in termine fisso e, non trattandosi di un risarcimento, non potrà, invece, godere del regime di registrazione in caso d'uso previa stipula secondo la modalità dello "scambio di corrispondenza";

- in base al combinato disposto dell'articolo 40, comma 1-bis, del TUR e dell'articolo 5, Tariffa Parte Prima, del TUR, l'imposta di registro sarà dovuta in misura proporzionale con aliquota dell'1 per cento, poiché trattasi di locazione di immobile strumentale. La base imponibile sarà pari a 500, e l'imposta dovuta sarà complessivamente pari a euro 5, con possibilità di scomputare l'imposta già assolta sulla caparra. Vista la peculiarità della fattispecie e tenuto conto della non ripetibilità del Pagamento Anticipato, le Parti intenderebbero procedere al pagamento dell'imposta di registro in un'unica soluzione, dato che la durata della locazione potrebbe essere inferiore a diciotto anni (laddove la Società decidesse di interrompere il rapporto al termine del nono anno). Pertanto, la Società ritiene applicabile la riduzione dell'imposta di registro prevista dalla nota 1 dell'articolo 5, Tariffa Parte Prima, del TUR, calcolandola su un periodo di nove anni.

Secondo Quesito

In merito al secondo quesito, la società ritiene invece che "l'irrilevanza della denominazione attribuita dalle parti costituisce un principio generale applicabile anche in ambito IVA", e che "parimenti irrilevante ai fini in esame è la circostanza che il Pagamento anticipato sia interamente corrisposto al momento della sottoscrizione della Scrittura privata, e non, invece, periodicamente, lungo tutta la durata del rapporto locatizio. Infatti, gli aspetti finanziari del pagamento del corrispettivo non incidono sulla qualificazione di una operazione ai fini del

dell'IVA (potendo al limite rilevare sull'individuazione del momento di effettuazione dell'operazione)".

Tanto premesso, ritiene - come già argomentato in relazione al primo quesito sopra riportato - che l'adozione di un approccio volto ad individuare la natura giuridica ed economica del Pagamento anticipato conduca indubbiamente, anche nel comparto IVA, a qualificare quest'ultimo come una parte del corrispettivo per la locazione dell'Immobile.

A fronte dell'accettazione di un canone annuale più basso rispetto a quello inizialmente richiesto, il Locatore richiede difatti il versamento del Pagamento Anticipato, che, per questa ragione, è in rapporto necessariamente sinallagmatico con il godimento dell'Immobile. A parere dell'Istante, pertanto, tale pagamento concorre a formare, unitamente ai canoni annuali, il corrispettivo dovuto dalla Società per il godimento dell'Immobile per un determinato periodo di tempo. Al contempo, sarebbe palesemente distorsivo applicare un regime IVA differente al Pagamento Anticipato rispetto a quello applicato al canone annuale, tenuto conto che il Pagamento Anticipato, nelle intenzioni delle parti, è dovuto proprio per "reintegrare" il minor canone annuale. Oltre a ciò, l'interpellante rileva che la corresponsione del Pagamento Anticipato, nonostante lo stesso sia stato definito "indennizzo" su richiesta del Locatore, non risponde in alcun modo all'esigenza di risarcire un danno subito dal Locatore medesimo.

Come anticipato, infatti, il Locatore ha semplicemente accettato di ricevere un canone annuo più ridotto rispetto a quello richiesto inizialmente, e di vincolarsi per non meno di 18 anni alle condizioni economiche e contrattuali pattuite.

Pertanto, l'inesistenza di un danno effettivo determina l'impossibilità di considerare il Pagamento Anticipato fuori dal campo di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'articolo 15, comma 1, n. 1), del d.P.R. n. 633/1972.

In definitiva, l'Istante ritiene che anche ai fini dell'IVA il Pagamento Anticipato debba essere trattato come una parte del corrispettivo dovuto dall'Istante al Locatore per una prestazione di servizi, rilevante, quindi, ai fini

dell'IVA ai sensi dell'articolo 3, comma 2, n. 1), del d.P.R. n. 633/1972. Il Pagamento Anticipato, pertanto, rientrerà nella fattispecie di cui all'articolo 10, comma 1, n. 8), del d.P.R. n. 633/1972, da assoggettare al medesimo regime IVA (imponibilità ovvero esenzione, a scelta del Locatore), applicabile al canone annuale dovuto in virtù del Contratto di Locazione.

Terzo Quesito

In merito al Pagamento Anticipato ai fini dell'IRES e dell'IRAP, la società X predispone il proprio bilancio in conformità alla normativa del codice civile, interpretata e integrata dai principi contabili elaborati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), e rileva che, ai fini della contabilizzazione del Pagamento Anticipato, troverà applicazione l'articolo 2423-bis, comma 1, n. 1-bis, del codice civile in base al quale la rilevazione e la presentazione delle voci di bilancio è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto.

Pertanto, il Pagamento Anticipato potrà essere contabilizzato secondo le regole dettate dai principi contabili OIC 12 e OIC 18.

In particolare, facendo ricorso all'analogia, potrà trovare applicazione la disciplina prevista dal principio contabile OIC 12 (Appendice A) per la fattispecie (seppure differente) delle operazioni di locazione finanziaria.

Alla luce di questo principio, e in considerazione del fatto che la locazione ha un contenuto economico costante nel tempo, la Società - in applicazione del criterio del tempo fisico, come disciplinato dal OIC 18, par. 16 - intende ripartire il Pagamento Anticipato in proporzione al tempo e, in particolare, lungo un periodo pari alla durata contrattuale (18 anni), tramite l'iscrizione di un risconto attivo.

Conformemente alla rappresentazione contabile sopra delineata, la Società ritiene che l'onere relativo al Pagamento Anticipato debba essere imputato, ai fini fiscali, in quote costanti lungo tutta la durata del Contratto di locazione e che, quindi, non sia possibile dedurre l'intero importo nell'esercizio in cui avviene il pagamento, in linea con quanto previsto dal primo comma dell'articolo 83 del TUIR.

Di conseguenza, sostiene che ai fini IRES il Pagamento Anticipato debba essere, in primo luogo, qualificato in maniera conforme al trattamento contabile.

Tenuto conto dell'analisi civilistica sopra riportata e del trattamento contabile ipotizzato, deriva che il Pagamento Anticipato rileverà, anche ai fini IRES, quale " canone di locazione".

Pertanto, in conformità alla rappresentazione contabile sopra descritta:

- il Pagamento Anticipato sarà dedotto in quote costanti in 18 anni (assumendo che il rapporto locatizio si protragga per l'intera durata attualmente prevista, pari a nove anni con rinnovo automatico per altri nove). Nello specifico, ai fini contabili e, quindi, fiscali, l'istante ritiene che la deduzione del Pagamento Anticipato debba essere imputata lungo un periodo comprensivo anche del periodo di primo rinnovo del rapporto locatizio, essendo tale rinnovo rimesso all'esclusiva volontà della Società, la quale, stante il versamento del Pagamento Anticipato, ha ogni interesse a beneficiare di tale rinnovo automatico;

- in caso di risoluzione anticipata del Contratto di Locazione, la quota di Pagamento anticipato non ancora dedotta potrà essere interamente dedotta nell'esercizio di verifica di tale evento.

Per completezza, l'interpellante rappresenta che - anche volendo prescindere dall'applicazione del principio della derivazione rafforzata - il trattamento fiscale appena descritto risulterebbe comunque coerente con le regole fiscali previste dal TUIR per i contratti di durata. Pertanto, appurato che l'aspetto finanziario risulta irrilevante ai fini della individuazione del periodo d'imposta di competenza, discende che il Pagamento Anticipato non sarà deducibile interamente nell'esercizio di pagamento (n+8), ma dovrà essere ripartito in 18 quote costanti, pari al periodo massimo di durata del Contratto di Locazione che la Società può esigere in base alle relative previsioni contrattuali.

Anche ai fini IRAP, ritiene che il Pagamento Anticipato debba essere dedotto lungo tutta la durata del Contratto di Locazione, in adesione al trattamento contabile sopra descritto.

Da ultimo, rappresenta che le conclusioni sin qui descritte resterebbero pienamente valide anche laddove, in sede di redazione del bilancio, il Pagamento Anticipato - anziché come un "maxicanone" - venisse invece contabilizzato come un'immobilizzazione immateriale ai sensi del principio contabile OIC 24.

In quest'ultima ipotesi, ai fini IRES, troverebbe infatti applicazione l'articolo 103, comma 2, del TUIR, in forza del quale il Pagamento Anticipato sarebbe dedotto - attraverso l'ammortamento in quote costanti - lungo tutta la prevedibile durata del Contratto di Locazione, vale a dire lungo un periodo di 18 anni.

L'adozione di quest'ultima impostazione contabile non muterebbe poi le conclusioni sopra raggiunte nemmeno ai fini IRAP, in forza del sopra citato principio di "presa diretta dal bilancio".

Quarto Quesito

In merito all'ultimo quesito l'interpellante rappresenta che la cessione avrà luogo a fronte del pagamento di un corrispettivo in favore della società Istante, il quale potrebbe, ad esempio, essere commisurato alla porzione del Pagamento Anticipato.

Ciò posto, ritiene che la cessione del contratto sarà soggetta all'IVA in regime di imponibilità o di esenzione, a seconda del regime applicato al Contratto di Locazione in conformità all'opzione esercitata dal Locatore, in virtù dell'articolo 10, comma 1, n.8), del d.P.R. n. 633/1972.

Ai fini dell'imposta di registro, l'Istante ritiene che, a prescindere dal regime di imponibilità ovvero di esenzione applicato alla cessione del contratto, l'imposta trovi comunque applicazione in misura fissa (euro 67) in base al principio di alternatività tra l'IVA e l'imposta di registro.

In base a quanto precede, l'Istante ritiene "che possa essere confermato anche oggi che, a prescindere dal regime applicabile alla cessione del Contratto di Locazione l'esenzione dall'IVA ovvero l'imponibilità, laddove la cessione del contratto avvenga a fronte di un corrispettivo troverà in ogni caso applicazione l'imposta di registro in misura fissa".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

X rappresenta di condurre in locazione un immobile strumentale il cui contratto cesserà a breve la sua efficacia, in forza della disdetta comunicata dal locatore, il quale, visto il rilevante incremento di valore dell'immobile in argomento, ha proposto alla controparte di stipulare un nuovo contratto di locazione a fronte di un canone più elevato. A seguito della negoziazione intercorsa, le parti hanno stipulato, in data .../.../n+7, un contratto preliminare (con contestuale versamento di una caparra confirmatoria di euro 5 milioni) in base al quale si sono impegnati a:

- stipulare un nuovo contratto di locazione con un canone annuo pari ad euro 50 (in luogo dei 100 inizialmente richiesti) per una durata di 9 anni, con automatico rinnovo per altri 9 e rinuncia alla facoltà di disdire detto rinnovo da parte del locatore;

- sottoscrivere una scrittura privata che prevede il pagamento al locatore di una somma una tantum (denominata indennizzo) pari ad euro 500, in considerazione della sensibile riduzione di canone annuo da questo accettato, non ripetibile in caso di cessazione anticipata del contratto.

Al riguardo si osserva che, la somma una tantum in argomento di 500 euro trova la sua fonte nella scrittura privata espressamente qualificata dalle parti "scrittura indennitaria" (ex articolo 2), separata dal contratto di locazione, la quale dà origine ad un'obbligazione autonoma, non strettamente riconducibile al rapporto di locazione in argomento.

Il pagamento di tale somma assume, infatti, funzione indennitaria nei confronti della società locatrice, essendo espressamente qualificata dalle parti quale "somma indennitaria" non ripetibile anche in caso di cessazione anticipata del contratto, dovuta a fronte del sacrificio che la società locatrice subirebbe per l'accettazione di una così rilevante decurtazione rispetto al canone dalla stessa proposto.

In proposito si osserva che l'articolo ... della scrittura privata in esame precisa che con la sottoscrizione del nuovo contratto di locazione le parti

dichiarano espressamente che, relativamente al contratto precedente, non hanno nulla a pretendere l'una dall'altra per qualsiasi ragione o causa comunque dipendente e/o derivante dal contratto medesimo, rilasciandosi reciproca liberatoria.

Alla luce dei predetti elementi, si ritiene che tale somma non possa essere qualificata come canone di locazione, e che assolve piuttosto una funzione indennitaria.

All'anzidetta indennità, pertanto, non può essere applicato il regime IVA proprio del canone di locazione, la cui causa è, invece, il godimento di un immobile.

Dalle considerazioni svolte discende che, nel caso di specie, non si verifica l'esistenza di un nesso diretto e immediato tra la locazione dell'immobile di cui trattasi e l'indennità corrisposta. Ciò coerentemente alla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE secondo cui, ai fini della rilevanza Iva di un'operazione, deve sussistere una stretta correlazione tra prestazione e controprestazione, che si verifica quando "il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato dall'utente" (cfr. sentenza 3 marzo 1994, C-16/93).

Ne consegue che l'indennità di cui trattasi deve ritenersi esclusa dall'ambito di applicazione dell'Iva per mancanza del presupposto oggettivo di cui all'articolo 3 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Ai fini dell'imposta di registro si osserva che l'esclusione della somma in esame dal campo di applicazione dell'Iva, comporta quale conseguenza l'assoggettamento della medesima somma all'imposta di registro con aliquota del 3%, come previsto dall'articolo 9, Tariffa Parte 1, del TUR.

In merito al trattamento ai fini IRES e IRAP, si evidenzia che la società predispone il proprio bilancio in conformità alla normativa del codice civile, interpretata e integrata dai principi contabili elaborati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC).

In relazione ai profili contabili rilevanti nella fattispecie in esame si osserva che il pagamento in questione - riconducibile a un'obbligazione autonoma con

funzione indennitaria - rappresenta un debito/passività di natura determinata ed esistenza certa, in quanto è rappresentato da un'obbligazione a pagare un ammontare fisso a una data stabilita.

Ai fini fiscali, sulla base dell'anzidetta qualificazione, il componente negativo rappresentato dall'indennizzo deve, pertanto, essere considerato fiscalmente deducibile, ai fini IRES e ai fini IRAP, nel periodo d'imposta in cui sorge l'obbligazione della società al pagamento verso la controparte, trattandosi di un'obbligazione "istantanea" e non "di durata" (cfr. articolo 109, comma 2, lettera b), ultimo periodo, del TUIR).

In relazione all'eventuale cessione del contratto di locazione da parte del locatario, a fronte di un corrispettivo specifico, si osserva che questa rileva ai fini IVA ai sensi dell'articolo 3, secondo comma, n. 5), del d.P.R. n. 633 del 1972, secondo cui costituiscono prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo, "le cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto" (cfr. circolare n. 33/E del 16 novembre 2006, paragrafo 7.1).

In merito alla possibilità o meno di applicare alla cessione del contratto di locazione il medesimo regime fiscale del contratto di locazione stesso, si evidenzia in primo luogo che, come precisato da costante giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, le esenzioni dall'IVA "costituiscono nozioni autonome del diritto dell'Unione", i cui termini, inoltre, "devono essere interpretati restrittivamente, dato che tali esenzioni costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo" (cfr. sentenze 3 marzo 2005, C-472/03 e 12 giugno 2014, C-461/12).

Più specificatamente, la Corte di Giustizia UE ha chiarito la non uniformità della disciplina applicabile alle cessioni di contratto e della disciplina applicabile alle prestazioni poste in essere in dipendenza del contratto ceduto (cfr. sentenza 22 ottobre 2009, C-242/08). Indipendentemente dalla disciplina applicabile a tali ultime prestazioni, le cessioni di contratto, rese verso corrispettivo, sono, quindi, imponibili ai fini IVA con applicazione dell'aliquota ordinaria.

Ne consegue, con riferimento al caso in esame, che un'operazione quale la cessione del contratto, che non costituisce, per sua natura, attività di locazione, non ricade nell'ambito di applicazione della disposizione di esenzione dall'IVA di cui all'articolo 10, comma 1, n. 8), del d.P.R. n. 633 del 1972.

A tal fine, giova richiamare la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE in ordine alla nozione di locazione di beni immobili, secondo cui è riconducibile nella predetta nozione l'attività con la quale il locatore conferisce a un conduttore, per una durata convenuta e dietro corrispettivo, il diritto di occupare un immobile come se ne fosse il proprietario e di escludere qualsiasi altra persona da tale diritto (cfr. sentenza 18 novembre 2004, C-284/03).

In forza di ciò, con riferimento al caso in esame, si ritiene che l'eventuale cessione a titolo oneroso del contratto di locazione in argomento non presenti essa stessa le caratteristiche di un contratto di locazione. Infatti, a differenza di un'operazione di locazione immobiliare, la suddetta cessione di contratto si traduce nel subentro di un nuovo soggetto nella posizione del cedente (locatario) relativa al contratto di locazione, che acquisisce tutti i diritti e gli obblighi inerenti al contratto di locazione ceduto.

Ne consegue infine che, in virtù del principio di alternatività tra l'IVA e l'imposta di registro ex articolo 40 del TUR, la suddetta cessione sarà soggetta ad imposta di registro in misura fissa.

IL DIRETTORE CENTRALE ad interim
(firmato digitalmente)