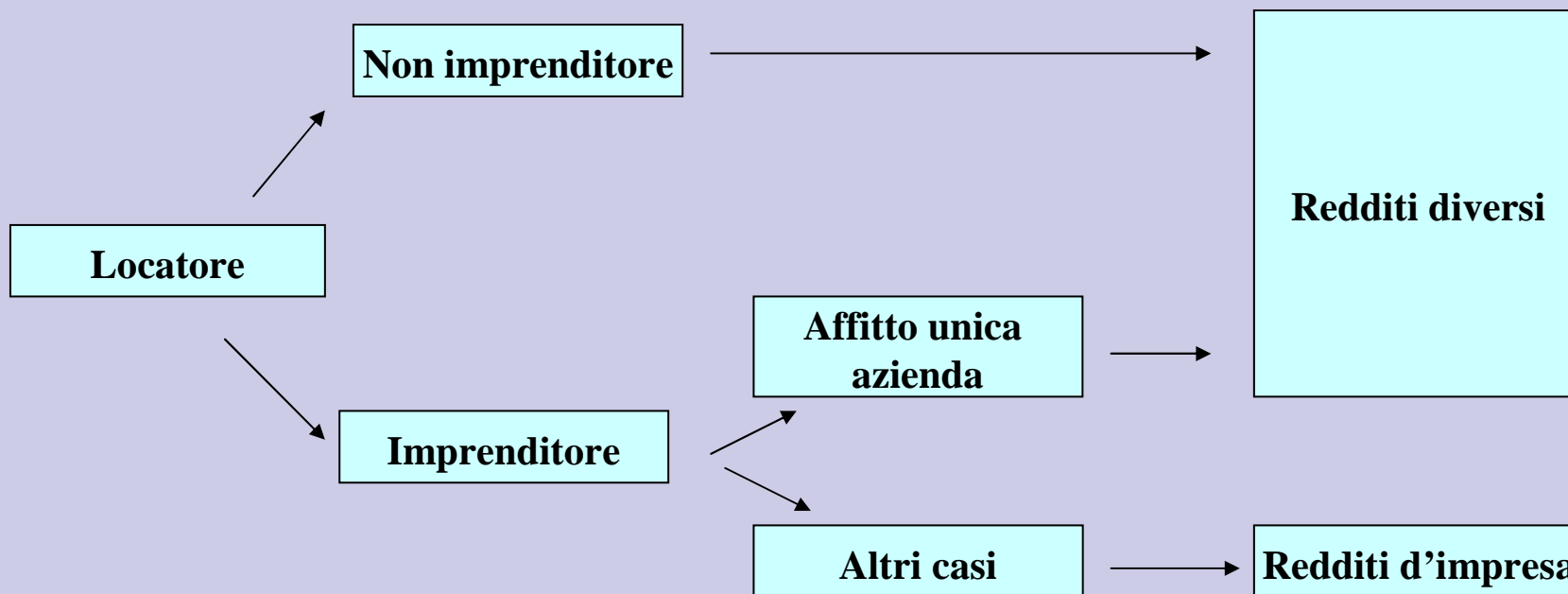


AFFITTO DI AZIENDA

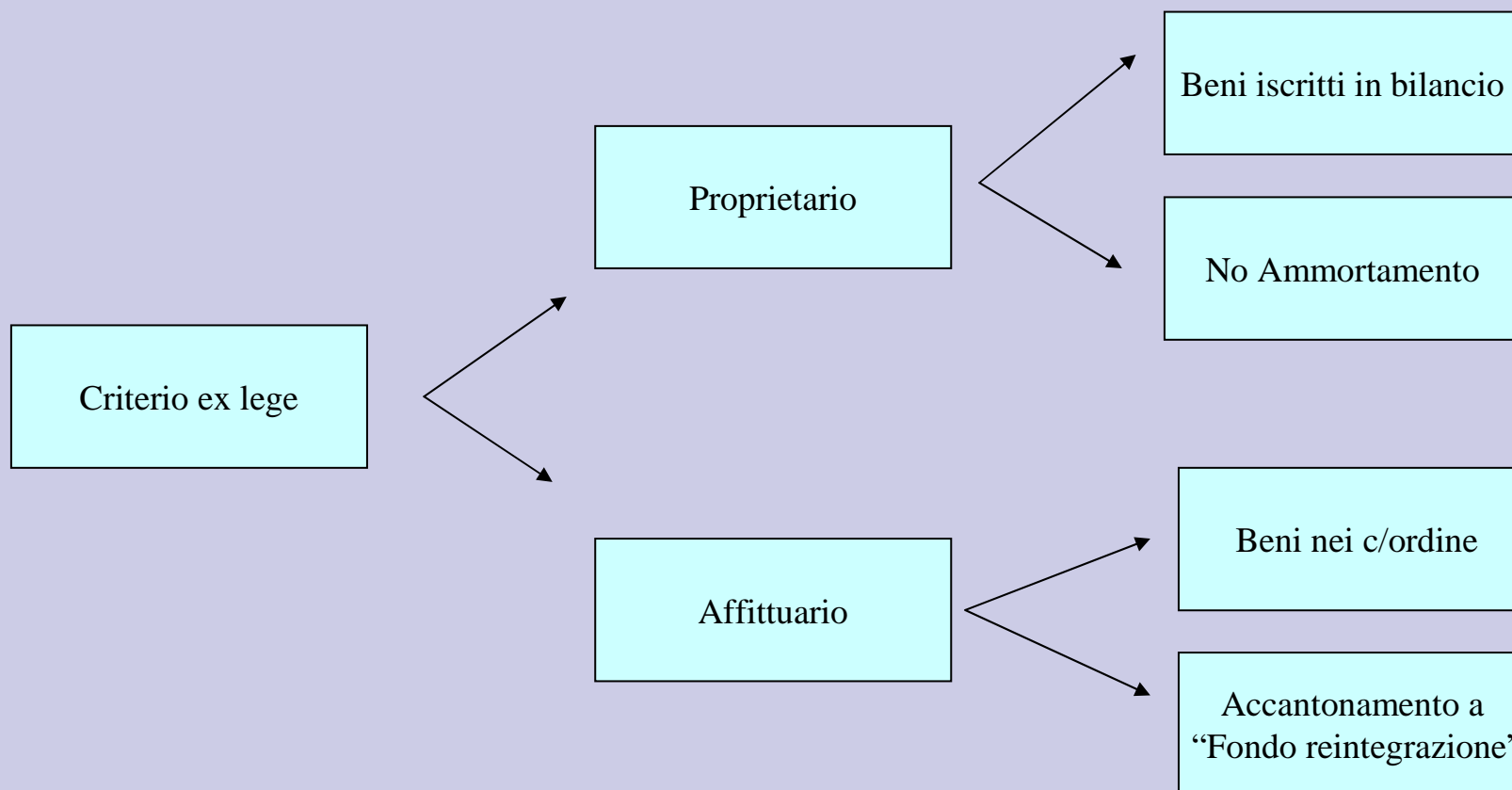


AFFITTO DI AZIENDA

Per la verifica del riflesso fiscale da parte del **concedente** è necessario distinguere le diverse casistiche:

- **soggetto titolare esclusivamente di reddito d'impresa**: il corrispettivo periodico percepito costituisce provento tassabile ordinario quale reddito d'impresa;
- **soggetto che in seguito all'affitto d'azienda non produce più reddito d'impresa** (imprenditore individuale che affitta l'unica azienda perdendo la qualifica di imprenditore): il corrispettivo periodico percepito costituisce reddito diverso ai sensi dell'art. 67 comma 1 lettera h). Si evidenzia inoltre che, in caso di successiva vendita totale o parziale dell'azienda al termine del contratto d'affitto, anche l'eventuale plusvalore costituisce reddito diverso, con la possibilità di applicazione della tassazione separata (art. 17 comma 1 lettera g) del TUIR), consentita in quanto l'affitto dell'unica azienda produce un congelamento del proprio status di imprenditore sino alla scadenza del contratto medesimo (cfr. Carpentieri, L'affitto d'azienda nella prospettiva della continuità dei valori fiscalmente riconosciuti, in Riv. Dir. Trib., 1992, I, 791 e Paparella, L'affitto d'azienda, Roma - 25 luglio 1996 Atti del convegno, Roma, p. 45).

AFFITTO DI AZIENDA



L'art. 102, comma 8, del D.P.R. n. 917/1986 stabilisce che, per le aziende date in affitto o in usufrutto, le **quote d'ammortamento dei beni strumentali** facenti parte del patrimonio aziendale **possono essere dedotte** nella **determinazione del reddito d'impresa dell'affittuario**, salvo diversa pattuizione; la stessa previsione normativa si applica anche per le **immobilizzazioni immateriali**, come indicato al comma 4 dell'art. 103 del TUIR.

Il processo di ammortamento iniziato in capo al proprietario prosegue quindi nella contabilità dell'affittuario con la possibilità di dedurre annualmente una quota di ammortamento.

Al fine di dedurre le quote d'ammortamento è necessario che l'affittuario tenga il **registro dei beni ammortizzabili**

Rilevazione dell'ammortamento o accantonamento: problematiche civilistiche

Il fatto che l'ammortamento venga effettuato da un soggetto diverso dal proprietario dei beni, sia materiali che immateriali, è un **comportamento anomalo** che ha portato la dottrina a sostenere che l'affittuario non potrebbe operare alcun ammortamento in senso tecnico ciò dovrebbe valere a maggior ragione viste le nuove disposizioni introdotte in seguito alla riforma del diritto societario entrata in vigore dal 2004. Dal punto di vista teorico per la rilevazione degli ammortamenti da parte dell'affittuario si evidenziano infatti in dottrina due distinti filoni:

1. rilevazione di ammortamenti ordinari: la rilevazione degli ammortamenti da parte dell'affittuario non abbia nulla di diverso dalla rilevazione di un ammortamento ordinario in quanto commisurati al costo fiscalmente riconosciuto dei beni, senza dare alcun peso all'effettivo deperimento;

2. rilevazione di un accantonamento: la rilevazione degli ammortamenti da parte dell'affittuario sia da intendere più propriamente quale accantonamento ad un fondo da utilizzarsi per l'indennizzo da pagare al proprietario per il deperimento dei beni. Si evidenzia inoltre che, anche con riferimento alla **rilevazione in bilancio dei beni ricevuti in affitto d'azienda, esistono** due diverse teorie:

- rilevazione tra i **conti d'ordine**: in tal caso gli ammortamenti dovrebbero essere rilevati extracontabilmente, con l'evidenziazione del relativo effetto imposte per la fiscalità differita;
 - inclusione tra le **poste del patrimonio di Stato Patrimoniale** con contropartita un debito nei confronti del concedente: in tal caso gli ammortamenti potrebbero essere correttamente rilevati in conto economico.
- La rilevazione tra i conti d'ordine deve essere effettuata sia per il soggetto che riceve i beni in affitto, che per il locatore che li concede in godimento.

Cessione di cespiti

Il corrispettivo derivante dalla **vendita di uno o più cespiti** facenti parte del **patrimonio dell'azienda affittata**, durante il periodo di affitto dell'azienda, costituisce per l'affittuario una **soppravvenienza attiva** (art. 88 del D.P.R. 917/1986), in quanto provento conseguito a fronte di spese dedotte (interpretazione della Direzione Regionale delle Entrate dell'Emilia Romagna fornita in commento all'interpello n. 909-295/2001 del 5 aprile 2002).

L'operazione in oggetto non può generare **plusvalenze** o **minusvalenze**, in quanto:

- il bene non è di proprietà del cedente/affittuario;
- l'ammortamento operato dall'affittuario non rappresenta una posta rettificativa del costo del bene oggetto della vendita, in quanto il fondo costituito ha la funzione di reintegrare l'eventuale perdita di valore subita dai cespiti facenti parte del patrimonio dell'azienda affittata.

Le sopravvenienze generate in seguito alla cessione dei cespiti andranno imputate al reddito nel periodo d'imposta in cui è stata effettuata l'operazione di dismissione.

Solo nel momento in cui l'azienda gli sarà riconsegnata, al termine del contratto d'affitto, tale cessione genererà conseguenze fiscali in capo al locatore, il quale riceverà un patrimonio aumentato o ridotto dalle operazioni poste in essere durante il periodo di gestione dell'affittuario e un eventuale conguaglio in denaro contrattualmente pattuito.

Manutenzioni e riparazioni

Per quanto riguarda le **manutenzioni ordinarie** e **straordinarie** e le eventuali riparazioni, normalmente il locatore ed il conduttore concordano direttamente nel contratto d'affitto d'azienda il soggetto che deve provvedere per il **mantenimento dell'efficienza** dell'azienda data in godimento. In mancanza del presupposto dell'esistenza di beni strumentali di proprietà dell'affittuario iscritti nell'apposito registro all'inizio del periodo d'imposta, il Ministero (Risoluzione Ministeriale n. 9/543 dell'8 febbraio 1979) ha ritenuto che le spese di manutenzione ordinaria siano deducibili interamente nell'anno in cui esse sono sostenute. Relativamente invece alle spese di straordinaria manutenzione, la cui utilità di regola si proietta in più esercizi, le stesse dovrebbero essere deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun periodo d'imposta e, comunque, non oltre il periodo di durata del contratto di locazione. Anche con riferimento a tale problematica, comunque, la dottrina si è espressa con diverse interpretazioni.

Inventari e conguaglio

L'**incremento** o il **decremento** del **valore dell'azienda**, nell'ambito del quale può anche essere incluso l'**avviamento**, deve essere valutato sulla base del confronto dei valori correnti dei beni esistenti al termine dell'affitto. A tale scopo devono essere redatti **tre diversi inventari**:

- inventario iniziale a valori storici;
- inventario iniziale a valori rivalutati alla data di cessazione del contratto;
- inventario finale.

Come sopra indicato al **termine dell'affitto d'azienda** è necessario calcolare l'**eventuale conguaglio monetario** che l'affittuario deve corrispondere al locatore per l'utilizzo dell'azienda (salvo che le parti concordino in via predeterminata quanto corrispondere).

Per la determinazione della **tassazione** dei **conguagli** è necessario porre a confronto i valori fiscalmente riconosciuti dei beni inventariati ed i valori correnti, potendosi quindi verificare diverse casistiche:

1. i **due valori corrispondono** (perché, ad esempio, i valori fiscali iniziali corrispondono con quelli finali maggiorati del conguaglio monetario): non si rileva alcuna differenza da assoggettare ad imposizione;
2. **restituzione di valori fiscalmente riconosciuti superiori all'ammontare originario degli stessi**: la differenza negativa tra valore fiscale iniziale e valore fiscale finale (valore fiscale dell'azienda più eventuale conguaglio monetario) costituisce sopravvenienza attiva tassata quale reddito d'impresa per il locatore e sopravvenienza passiva deducibile per il conduttore. Se il locatore abbia perso la qualifica di imprenditore, la differenza dei suddetti valori costituisce reddito diverso in base al principio di cassa;
3. **restituzione di valori fiscalmente riconosciuti inferiori all'ammontare originario degli stessi**: la differenza positiva tra valore fiscale iniziale e valore fiscale finale (valore fiscale dell'azienda più eventuale conguaglio monetario) costituisce una perdita indeducibile in capo al locatore, in quanto è stata precedentemente compensata dagli ammortamenti dedotti dall'affittuario.

Magazzino

L'eventuale **magazzino di proprietà del locatore** può essere incluso, alla pari dei cespiti, tra i beni facenti parte **dell'inventario iniziale**, in base al quale determinare il corrispettivo del contratto. Data la caratteristica delle scorte di magazzino, che normalmente nel corso degli anni vengono ad essere effettivamente cedute a terzi, e dell'eventuale deperibilità delle stesse, è prassi comune non includerle nell'affitto d'azienda, bensì procedere con una cessione a titolo definitivo (normale vendita).

AFFITTO DI AZIENDA



AFFITTO DI AZIENDA

Si evidenzia che, nell'ipotesi dell'imprenditore individuale che affitta l'unica azienda, il locatore, come precedentemente indicato, perde la qualifica di imprenditore; come conseguenza decorso un anno dal trasferimento **non potrà più essere pronunciata la dichiarazione di fallimento**