



FONDAZIONE
ACCADEMIA ROMANA DI RAGIONERIA
GIORGIO DI GIULIOMARIA

NOTA OPERATIVA N. 9/2016

OGGETTO: *L'affitto d'azienda: aspetti civilistici, contabili e fiscali*

- INTRODUZIONE

L'**affitto di azienda** è un contratto disciplinato dall'**art. 2562 c.c.**, che si limita a rinviare alle disposizioni previste dall'art. 2561 c.c. (usufrutto d'azienda) e alle disposizioni generali in tema di affitto (artt. 1571 – 1654 del Codice civile).

In base alla citata disposizione, con il contratto di affitto d'azienda, il concedente – proprietario del bene – attribuisce l'intera gestione dell'azienda di cui è proprietario a un soggetto terzo – affittuario – che si obbliga a *“gestire l'azienda senza modificarne la destinazione e in modo da conservare l'efficienza dell'organizzazione e degli impianti e le normali dotazioni di scorte”*.

Oggetto del contratto di affitto d'azienda è l'“azienda”, così come disciplinata dall'art 2555 c.c. e cioè *“ ... un complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa”*.

L'esatta individuazione del concetto di azienda o ramo d'azienda costituisce un argomento da tempo oggetto di discussione e dibattito nel mondo dottrinario, tanto in ambito civilistico che in quello tributario.

L'azienda si presenta, quindi, come un'entità particolarmente complessa, caratterizzata dall'eterogeneità dei suoi elementi, dalla diversa natura dei diritti che assicurano il godimento dei beni aziendali e dalla presenza non solo di beni ma anche di servizi e diritti¹.

¹ La dottrina civilistica ha cercato di ricostruire il concetto di cessione d'azienda attraverso la progressiva identificazione dei suoi caratteri, per così dire, “sintomatici”. La giurisprudenza, per altro verso, pur senza pervenire ad una definizione chiarificatrice, ha dato luogo ad una nutrita produzione di sentenze e decisioni che ha progressivamente delineato i confini e, soprattutto, il contenuto minimo della nozione di azienda.

La caratteristica peculiare dell'azienda, secondo la nozione contenuta nel già richiamato art. 2555 cod. civ. è costituita, in altre parole, dal collegamento funzionale tra i singoli beni che la compongono in vista dello svolgimento di un'attività commerciale. La *reductio ad unum* dei beni reperiti dall'imprenditore è assicurata dall'organizzazione che consiste, appunto, nella preordinazione in vista dell'esercizio dell'attività imprenditoriale.

A puro titolo esemplificativo, detenere un complesso di beni immobili, anche se di elevatissimo valore, non è configurabile come esercizio di azienda in quanto non esiste un grado di organizzazione tale da ricondurli al concetto di azienda di cui all'art. 2555 del Codice civile.

Inoltre, è opportuno però distinguere tra **affitto d'azienda e locazione di immobile con pertinenze**, per le conseguenze sia di carattere civilistico che fiscale.

La differenza tra locazione di immobile con pertinenze e affitto d'azienda consiste nel fatto che nella prima ipotesi l'immobile concesso in godimento viene considerato specificamente, nell'economia del contratto, come l'oggetto principale della stipulazione, secondo la sua consistenza effettiva e con funzione prevalente e assorbente rispetto agli altri elementi, i quali (siano essi legati materialmente o meno all'immobile) assumono carattere di accessorietà e rimangono collegati all'immobile funzionalmente, in posizione di subordinazione e coordinazione. Nell'affitto d'azienda, invece, l'immobile non viene considerato nella sua individualità giuridica, ma come uno degli elementi costitutivi del complesso di beni mobili e immobili, legati tra di loro da un vincolo di interdipendenza e complementarietà per il conseguimento di un determinato fine produttivo, sicché l'oggetto del contratto è costituito dall'anzidetto complesso unitario.

Dal punto di vista **fiscale** i redditi derivanti dall'affitto di azienda sono diversamente configurati a seconda che il locatore rivesta la qualifica di imprenditore commerciale o meno, come meglio sarà approfondito in seguito.

- **IL CONTRATTO DI AFFITTO D'AZIENDA**

Il contratto di affitto di azienda di cui all'art. 2561 c.c. presuppone la presenza di due soggetti: **il locatore e il conduttore**.

Il locatore o affittante, è colui che cede al conduttore o affittuario il godimento dell'azienda.

Il conduttore o affittuario è colui che acquisisce il diritto di godimento, dietro corrispettivo, di un complesso aziendale di proprietà del locatore, nonché i poteri di gestione, subentrando nei relativi rapporti e assumendo l'impegno a mantenere l'integrità economica dell'azienda.

L'azienda viene trasferita tramite un **contratto scritto** (art. 2556 c.c.) il quale viene depositato presso il Registro delle Imprese, a cura del Notaio rogante o autenticante, entro 30 giorni, salvo le disposizioni specifiche riguardanti i singoli beni.

Le caratteristiche principali del complesso aziendale sono, pertanto, rappresentate:

- dall'eterogeneità degli elementi costitutivi;
- dal loro essere funzionalmente vincolati;
- dalla continuità del compendio aziendale.

Con l'**art. 2558 del Codice civile** viene garantito al locatore dell'azienda il subentro a tutti i rapporti giuridici precedentemente instaurati dall'affittante, però lo stesso articolo prevede due deroghe:

- **possibilità di escludere espressamente il trasferimento di uno o più contratti;**
- **non trasferimento di contratti che hanno carattere personale.**

Per quanto concerne i **rapporti di lavoro**, l'**art. 2112 c.c.** dispone che in caso di trasferimento d'azienda, compreso l'affitto d'azienda, il rapporto di lavoro continua con il cessionario/affittuario ed il lavoratore conserva tutti i diritti che ne derivano.

Gli articoli **2559 e 2560 del Codice civile** regolano la cessione dei crediti e debiti relativa all'affitto di azienda.

Il primo comma dell'**art. 2558 c.c.** disciplina la successione nei contratti e recita: *“Se non è pattuito diversamente, l'acquirente dell'azienda subentra nei contratti stipulati per l'esercizio dell'azienda stessa che non abbiano carattere personale”*. Tuttavia, il secondo comma recita: *“Il terzo contraente può tuttavia recedere dal contratto entro tre mesi dalla notizia del trasferimento, se sussiste una giusta causa, salvo in questo caso la responsabilità dell'alienante”*.

E' da notare che, per superare la preclusione legislativa *de quo*, il legislatore ha previsto espressamente il passaggio dei debiti dal locatore al conduttore solo in caso di debiti derivanti da rapporti di lavoro subordinato e di debiti di imposta.

Per le responsabilità derivanti dal passaggio dei debiti tributari bisogna fare una **distinzione tra cessione d'azienda e affitto d'azienda**.

Nella **cessione d'azienda**, in base a quanto disposto dall'**art. 14 del D.Lgs. 472/97** il cessionario risulta essere responsabile per il pagamento delle imposte e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nel periodo d'imposta nel quale è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché per quelle irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se relative a violazioni precedenti.

Nell'**affitto di azienda** all'affittuario non è estesa alcuna responsabilità per i debiti non pagati dal concedente, ciò anche in ossequio al **principio di legalità di cui all'art. 3** del sopra citato D. Lgs. 472/97. Ciò non toglie, però, che l'affittuario può subire delle conseguenze o pregiudizi derivanti da una eventuale esecuzione forzata sui beni aziendali del concedente.

- **PROFILI FISCALI**

Per quanto concerne l'impatto fiscale sull'affitto di azienda bisogna distinguere se il soggetto che affitta sia una società o imprenditore individuale.

E' preliminarmente da rilevare che se il **locatore** è una società o imprenditore che affitta un ramo di azienda o non l'unica azienda non perde la qualifica di imprenditore e pertanto, per i canoni di affitto e gli altri proventi derivanti dal contratto di locazione è soggetto alla tassazione di cui all'**art. 55 e seguenti del TUIR**.

Mentre nel caso di **affitto dell'unica azienda da parte dell'imprenditore individuale** egli perde lo status di soggetto passivo ai fini IVA per l'assenza del requisito soggettivo di cui all'art. 4 del DPR 633/72, e i canoni di locazione percepiti rientrano tra i **Redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1 lett. h) del TUIR** e, pertanto, sono soggetti a **IRPEF** ma non a **IRAP** in quanto non conseguiti per lo svolgimento di attività commerciali.

E' inoltre da precisare che in tal caso l'operazione di affitto di azienda è soggetta all'imposta di registro in misura proporzionale (Circolare Ministeriale n. 26/1985).

Il suddetto art. 67 inquadra come "redditi diversi", tutti quei "**redditi derivanti [...] dall'affitto o dalla concessione in usufrutto di aziende**" se non conseguiti nell'esercizio di arti e professioni, o nell'esercizio di imprese commerciali, o da società in nome collettivo o in accomandita semplice.

E' da rilevare che lo stesso inquadramento giuridico è per i redditi percepiti dagli **eredi dell'imprenditore** che non continuano l'attività d'impresa.

Se il suddetto imprenditore o società di persone continua l'attività con altri rami d'impresa, il reddito che percepisce è reddito d'impresa e i canoni di locazione saranno fiscalmente rilevati secondo il **principio di competenza di cui agli artt. 56 e seguenti del DPR n. 917/86** e cioè a prescindere dall'effettiva percezione (c.d. **principio di cassa**).

Quando il soggetto che percepisce il canone di locazione è una **società di capitali**, tale reddito verrà determinato esclusivamente per competenza sulla base delle disposizioni degli **artt. 83 e seguenti del TUIR**.

Per **colui che prende in affitto l'azienda** la tassazione è quella dettata dalle disposizioni sul reddito di impresa previste dal capo VI del TUIR (art. 55 e seguenti).

E' da precisare che nell'affitto di azienda **la proprietà degli elementi patrimoniali** relativa all'azienda affittata resta in capo al locatore, mentre il conduttore assume la disponibilità e non la proprietà dei beni relativi all'azienda affittata.

Pertanto, ai fini della determinazione del reddito del conduttore, esso prende in carico gli elementi patrimoniale dell'azienda affittata in base agli stessi valori fiscali che gli stessi avevano in capo al locatore.

Per la tassazione di tali beni si fa riferimento **all'art. 102 del TUIR comma 8** che prevede: *"Per le aziende date in affitto o in usufrutto le quote di ammortamento sono deducibili nella determinazione del reddito dell'affittuario o dell'usufruttuario. Le quote di ammortamento sono commisurate al costo originario dei beni quale risulta dalla contabilità del concedente e sono deducibili fino a concorrenza del costo non ancora ammortizzato ovvero, se il concedente non ha tenuto regolarmente il registro dei beni ammortizzabili o altro libro o registro secondo le modalità di cui all'articolo 13 del decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n. 435, e dell'articolo 2, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 695, considerando già dedotte, per il 50 per cento del loro ammontare, le quote relative al periodo di ammortamento già decorso. Le disposizioni di cui al presente comma non si applicano nei casi di deroga convenzionale alle norme dell'articolo*

2561 del codice civile, concernenti l'obbligo di conservazione dell'efficienza dei beni ammortizzabili.”

E' da sottolineare che ai fini della deducibilità degli ammortamenti, l'affittuario è obbligato a mantenere in efficienza impianti e macchinari.

La quota di ammortamento deducibile in ciascun periodo di imposta dipende da due distinti fattori:

1. **Le aliquote di ammortamento previste in base alla tipologia di bene e di attività svolta:** potrà dedurre quote di ammortamento calcolate sulla base delle aliquote contenute nel D.M. 31.12.1988 che tiene conto dell'attività di impresa svolta e della tipologia di bene da ammortizzare;
2. **Il costo originario del bene da ammortizzare.**

E' opportuno che l'affittuario prenda in visione il registro dei beni ammortizzabili del concedente e, ai fini di una miglior tutela, è opportuno che una copia autentica dei beni ammortizzabili venga allegata al contratto di affitto, unitamente ad una dichiarazione del locatore che ne attesti la regolare tenuta.

E' da precisare, però, che nel caso in cui l'affittuario constati la non regolare tenuta del registro dei beni ammortizzabili (o comunque in assenza di un parametro contabile certo e documentabile), il Legislatore nel citato **comma 8 dell'art. 102 del TUIR adotta una presunzione ritenendo già ammortizzato una parte pari al 50% del costo originario del bene.**

Per quanto concerne **l'IVA**, l'affitto d'azienda rientra nel suo campo di applicazione ai sensi degli artt. 3 e 4, comma 2, del DPR 633/72 ed è soggetta all'attuale aliquota ordinaria del 22% ed **all'imposta di registro** in misura fissa pari a 200 €.

Trattandosi di una prestazione di servizi, il momento di effettuazione dell'operazione coinciderà con il pagamento dei corrispettivi periodici in dipendenza dei quali scatteranno anche gli obblighi di fatturazione e liquidazione dell'imposta per il soggetto concedente.

Nel caso in cui l'imprenditore individuale **concede in affitto l'unica azienda**, l'operazione è esclusa da IVA e soggetta ad imposta di registro in misura proporzionale. In tal caso, l'imprenditore sospende il suo status di soggetto passivo IVA, mantenendo il numero di Partita IVA ai soli fini anagrafici.

E' da evidenziare che per una corretta applicazione dell'imposta di registro, bisogna verificare se il contratto di locazione prevede canoni separati per la parte immobiliare e per tutti gli altri beni, in quanto per la prima si applica l'aliquota del 2%, mentre per gli altri beni il 3%. Qualora il canone sia unico, invece, si applica il 3%.

Inoltre, nel caso di affitto di azienda **l'art 8, comma 4, DPR 633/1972** prevede il trasferimento del **Plafond dell'esportazione** recitando: *“Nel caso di affitto di azienda, perché possa avere effetto il trasferimento del beneficio di utilizzazione della facoltà di acquistare beni e servizi per cessioni all'esportazione, senza pagamento dell'imposta, ai sensi del terzo*

comma, e' necessario che tale trasferimento sia espressamente previsto nel relativo contratto e che ne sia data comunicazione con lettera raccomandata entro trenta giorni all'ufficio IVA competente per territorio.”

- PROFILI CONTABILI

E' da premettere che la proprietà effettiva dei beni relativi all'azienda concessa in affitto resta in capo al locatore; il conduttore ne assume solo la disponibilità e non la proprietà.

Dal punto di vista contabile per l'affitto di azienda, la prima cosa da fare è procedere alla **redazione di un inventario iniziale dei beni** redatto sia a valori contabili, sia a valori correnti.

Lo scopo è quello di identificare tutti gli elementi attivi e passivi oggetto del contratto di affitto e stimare il valore del capitale economico dell'azienda affittata in modo da poter determinare, al termine dell'affitto, il **conguaglio in denaro**, così come previsto dal **comma 4 dell'art 2561 c.c.** che recita *“la differenza tra le consistenze di inventario all'inizio e al termine dell'usufrutto è regolata in denaro, sulla base dei valori correnti al termine dell'usufrutto”*, a cui rimanda l'art. 2562 c.c. – *Affitto dell'azienda.*

L'inventario a valori contabili consente di procedere alle relative rilevazioni contabili, mentre quello a valori correnti al termine dell'affitto consentirà di determinare il conguaglio in denaro.

Con la stipula del contratto di affitto, quindi, **il locatore** mantiene nello Stato Patrimoniale iscritti tutti gli elementi patrimoniali attivi e passivi relativi all'azienda concessa in affitto e dovrà contabilizzare periodicamente i **canoni di affitto e le quote di ammortamento per competenza economica.**

- Scritture contabili locatore:

CREDITI VS AFFITTUARIO [C II 5-quater]	A	Diversi
		CANONE DI AFFITTO [A 5]
		ERARIO C/IVA [D 12]
AMMORTAMENTO IMM. MAT.	A	FONDO AMMORT. IMM. MAT.

Per procedere all'identificazione delle rettifiche di **fine affittanza** è necessario confrontare **l'inventario iniziale e finale a valori contabili** ed effettuare le seguenti scritture:

Diversi	A	Diversi
RETTIFICHE DI FINE AFFITTANZA		
FONDO AMM.TO IMM. MATERIALI		
DEBITI		
		IMM. MATERIALI
		CREDITI

Per determinare l'eventuale conguaglio in denaro occorre confrontare, come anticipato, **l'inventario iniziale e finale a valori correnti al termine dell'affitto** ed effettuare le seguenti scritture:

CREDITO VS AFFITT. PER CONG.	A	Diversi
		RETT.CHE DI FINE AFFITTANZA
		SOPRAVVENIENZA ATTIVA

L'**affittuario**, invece, dovrà contabilizzare tutte le normali operazioni di gestione della società, con la registrazione degli incassi dei crediti e pagamento dei debiti del locatore, e i canoni di affitto per competenza economica.

- **Scritture contabili affittuario:**

Diversi	A	DEBITI VS AFFITTUARIO [D 14)]
CANONE DI AFFITTO [B 7]		
ERARIO C/IVA [C II 5-bis]		
ACC.TO AL FONDO REINTEGRO VALORE IMM. MATERIALI	A	F.DO REINTEGRO VALORE IMM. MATERIALI

E' da precisare che il **fondo costituito dall'affittuario** come contropartita delle quote di ammortamento dedotte durante il periodo di locazione è un fondo anomalo, in quanto esso non ha natura rettificativa di valori patrimoniali iscritti nell'attivo del bilancio, bensì rappresenta gli accantonamenti effettuati dall'utilizzatore per reintegrare l'eventuale

perdita di valore subita dai beni aziendali durante il periodo di affitto, in conseguenza del loro deperimento e consumo che dovrà essere reintegrata a vantaggio del proprietario dell'azienda.

L'**affittuario** deve anche rilevare le rettifiche di fine affittanza e il relativo conguaglio in denaro attraverso le seguenti scritture contabili:

Diversi RETT.CHE DI FINE AFFITTANZA (cessione Imm. Materiali) F.DO AMM.TO IMM. MATERIALI	A	IMM. MATERIALI
RETT.CHE DI FINE AFFITTANZA (incasso crediti)	A	CREDITI
DEBITI	A	RETT.CHE FINE AFFITTANZA (pagamento debiti)
Diversi RETTIFICHE DI FINE AFFITTANZA (cessione Imm. Materiali) SOPRAVVENIENZA PASSIVA	A	DEBITO VS LOCAT. PER CONG.
F.DO REINTEGRO IMM. MAT.	A	UTILIZZO F.DO REINT. IMM. MAT.

Si precisa che con il **D.Lgs. 18 agosto 2015 n.139** che ha recepito la Direttiva 34/2013/UE sono stati **abrogati i conti d'ordine** e pertanto, le informazioni relative all'affitto d'azienda, che precedentemente venivano indicate in calce allo Stato patrimoniale nei conti d'ordine, possono essere descritte in **Nota integrativa (art. 2427c.c.)**.

- Conclusioni

L'affitto d'azienda è un tema in continua evoluzione in quanto diverse sono le teorie sulla determinazione del valore dell'azienda.

Sarebbe, quindi, opportuna una rivisitazione delle norme al fine di fornire una interpretazione unitaria dei beni e dei diritti cui è composta l'azienda e chiarire tutte le modalità di

svolgimento dell'operazione, anche per individuare dove fornire le necessarie informazioni che prima erano previste nei Conti d'ordine.

Si ricorda agli iscritti che la Fondazione è entrata a far parte dell' Associazione "**Istituto per il Governo Societario**" quale Associato Ordinario; l'Associazione ha come obiettivo la promozione dello studio e l'approfondimento delle tematiche relative alla *governance* societaria.

Si invitano coloro che vogliono iscriversi alla Fondazione e gli iscritti che non hanno ancora provveduto a versare la quota relativa al 2016, ad effettuare il versamento di € 100,00 sul seguente IBAN: IT 22 C 06270 03242 CC0420137759.

REDATTORE

Dott.ssa Valentina Tancioni

IL PRESIDENTE DELLA FONDAZIONE

Prof. Dott. Paolo Moretti