

AFFITTO D'AZIENDA

III Profilo giuridico

ASPETTI ECONOMICO-AZIENDALI

La circolazione dell'azienda può avvenire

tramite negozi che ne trasferiscono la **titolarità**, come la cessione e il conferimento

o per mezzo di contratti finalizzati al godimento della stessa, come l'affitto o l'usufrutto.

L'usufrutto e l'affitto d'azienda implicano il trasferimento, limitato nel tempo, del complesso aziendale con una momentanea dissociazione tra il proprietario dell'azienda e chi dell'azienda altrui si avvale per l'esercizio dell'impresa.

LE MOTIVAZIONI

- Volontà dell'affittante di sospendere temporaneamente l'esercizio dell'impresa per ritornare ad esercitarla in un successivo momento;
- Passaggio generazionale;
- Focalizzazione sul *core business* mediante affitto di alcuni rami d'azienda ritenuti non strategici;
- Necessità di porre al sicuro il proprio patrimonio personale dal rischio d'impresa;

LE MOTIVAZIONI (SEGUE)

- Operazione "ponte".
- "Conservazione" dell'impresa in difficoltà finanziarie;
- "Aggregazioni" di imprese.

USUFRUTTO E AFFITTO D'AZIENDA ANALOGIE E DIFFERENZE

AFFITTO D'AZIENDA

→ USUFRUTTO D'AZIENDA Art. 2561 del C.C.

→ AFFITTO D'AZIENDA Art. 2562 del C.C. ai sensi del quale "Le disposizioni dell'articolo precedente si applicano anche nel caso di affitto d'azienda".

Principale differenza: L'affitto trae di norma la sua origine da un contratto, mentre l'usufrutto può derivare oltre che da un atto *inter vivos*, da una *successione mortis causa*.

5

CONTRATTO DI AFFITTO D'AZIENDA

AFFITTO D'AZIENDA

L'affitto d'azienda è un contratto:

- **Consensuale;**
- **Sinallagmatico;**
- **A esecuzione continuata e periodica;**
- Il contratto di affitto ha ad oggetto: l'azienda, un ramo, ovvero un complesso di beni organizzati per l'esercizio dell'impresa.

Disposizioni normative di riferimento:

- Art. 2561 C.C. in materia di affitto d'azienda;
- Artt. 1615 e ss. C.C. in materia di affitto in generale.

6

CONTRATTO DI AFFITTO D'AZIENDA

Definizione

E' quel contratto con il quale il proprietario (affittante), dietro corrispettivo, si obbliga a far godere l'azienda ad altro soggetto (affittuario), il quale deve gestirla, senza modificarne la destinazione e in modo da conservare l'efficienza dell'organizzazione e degli impianti e le normali dotazioni delle scorte.

Il contratto deve essere redatto in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata e depositato, per l'iscrizione nel registro delle Imprese, a cura del notaio rogante, o autenticante, nei 30 giorni successivi alla stipula.

7

OBBLIGHI DELL'AFFITTANTE

☐ Obbligo di consegna dell'azienda

L'affittante è obbligato a consegnare l'azienda in normale stato di organizzazione e produttività (Art. 1617 C.C.).

Diritti dell'affittante:

- Può chiedere la risoluzione del contratto se l'affittuario non destina all'azienda i mezzi necessari per una buona gestione della stessa o quando ne cambi la sua destinazione (Art. 1618 C.C.);
- Ha diritto a controllare in ogni tempo, anche con accesso in *loco*, che l'affittuario osservi gli obblighi che gli incombono (Art. 1619 C.C.). Tale diritto è però esercitabile nei limiti dell'attività strettamente necessaria per la corretta gestione dell'azienda.

8

OBBLIGHI DELL'AFFITTANTE

☐ Divieto di concorrenza

L'art. 2557 C.C. che vieta al cedente, per il periodo di cinque anni, di iniziare una nuova impresa che *"per l'oggetto, l'ubicazione o altre circostanze sia idonea a sviare la clientela"*, si applica anche all'affitto d'azienda.

☐ Riparazioni

- Salvo patto contrario, sono a carico dell'affittante le spese per riparazioni straordinarie e a carico dell'affittuario quelle ordinarie.

- Non è sempre facile distinguere tali spese, pertanto è opportuna una dettagliata indicazione contrattuale di ciò che si debba intendere per spese ordinarie e straordinarie.

9

OBBLIGHI DELL'AFFITTANTE

Nel caso in cui l'esecuzione di riparazioni a carico dell'affittante determini una perdita per l'affittuario superiore al quinto del reddito annuale, ovvero, nel caso di affitto non superiore ad un anno, al quinto del reddito complessivo, l'affittuario sarà legittimato a chiedere la riduzione del canone in ragione della perdita del reddito stesso, oppure lo scioglimento del contratto (Art. 1622 C.C.).

☐ Cooperazione

L'affittante ha un generale dovere di cooperazione con l'affittuario (ad es. per facilitare le pratiche necessarie per l'ottenimento o la voltura delle autorizzazioni amministrative).

10

OBBLIGHI DELL'AFFITTUARIO

Sono a carico dell'affittuario i seguenti obblighi:

- esercitare l'attività sotto la ditta che la contraddistingue, se il concedente vi ha acconsentito;
- non modificare la destinazione economica dell'azienda;
- provvedere alla conservazione dell'efficienza dell'organizzazione degli impianti e le normali dotazioni di scorte;
- corrispondere il canone dovuto, nei tempi e con le modalità stabilite contrattualmente;
- non può lasciare inattiva l'azienda.

Durante la sua gestione l'affittuario può, salvo diversi limiti stabiliti contrattualmente, vendere beni che, nella normale operatività dell'azienda, sono destinati a tale scopo; può modificare o sostituire impianti, macchinari e attrezzature varie.

111

OBBLIGHI DELL'AFFITTUARIO

L'affittuario durante tutta la durata del contratto avrà interesse ad incrementare la produttività dell'azienda presa in affitto.

Tale facoltà è soggetta a delle limitazioni (Art. 1620 C.C.):

- non imporre obblighi all'affittante;
- non arrecargli danni tali da intaccare la sua sfera patrimoniale;
- le iniziative intraprese devono essere conformi all'interesse della produttività stessa.

Divieto di subaffitto e cessione dell'affitto senza il consenso dell'affittante (Art. 1624 C.C.).

La violazione di tale divieto è causa di risoluzione del contratto d'affitto d'azienda.

112

OBBLIGHI E DIRITTO AFFITTANTE - AFFITTUARIO

Nel contratto d'affitto d'azienda le parti possono liberamente regolare i loro diritti e obblighi, anche derogando alle disposizioni di legge, o integrandone con altre.

La facoltà di libera "personalizzazione" del contratto è però soggetta a dei limiti:

Elementi obbligatori del contratto:

- Pagamento del canone;
- Mantenimento della destinazione dell'azienda;
- Consegna dell'azienda da parte del concedente in condizioni idonee allo svolgimento dell'attività.

Elementi facoltativi del contratto:

- Regolamentazione degli obblighi di manutenzione;
- Momento di cessazione del contratto;
- Ampiezza del divieto di concorrenza e la sua deroga.

SUCCESSIONE NEI CONTRATTI

- L'affittuario subentra in tutti i contratti stipulati per l'esercizio dell'impresa, che non abbiano carattere personale (terzo comma, Art. 2558, C.C.);
- Il terzo contraente può recedere dal contratto entro 3 mesi dalla notizia del trasferimento, qualora sussista giusta causa, e salva, in questo caso la responsabilità dell'affittante;
- I contratti originari (posti in essere dall'affittante) eventualmente ancora in essere al termine del rapporto tornano in capo all'affittante come quelli stipulati dall'affittuario ancora esistenti al termine dell'affitto;
- Non si trasferiscono all'affittante i contratti *ex novo* stipulati dall'affittuario che abbiano carattere strettamente personale.

Tali regole si applicano esclusivamente a quei contratti a prestazioni corrispettive non ancora eseguite.

TRASFERIMENTO DEL MAGAZZINO

Le parti possono prevedere vari metodi per regolamentare il trasferimento del magazzino:

- ☐ Pattuire che le giacenze siano affittate unitamente all'impresa e ne formino componente imprescindibile. In tal caso dovrà essere redatto un inventario analitico da allegare al contratto, al termine del quale, le stesse devono essere restituite nella stessa quantità e pari valore, conguagliando l'eventuale differenza in denaro;
- ☐ Pattuire la vendita dell'intero magazzino esistente all'affittuario, con ritrasferimento dello stesso al proprietario al momento della conclusione del contratto;
- ☐ Stipulare un contratto estimatorio avente ad oggetto le rimanenze di magazzino.

AFFITTO D'AZIENDA

15

TRASFERIMENTO DEI RAPPORTI DI LAVORO

I rapporti di lavoro proseguono al momento del passaggio dell'azienda dal proprietario all'affittuario e al momento del "ritrasferimento" dell'azienda dall'affittuario all'affittante.

La Suprema Corte ha chiarito che il trasferimento implica per l'affittante la responsabilità solidale per tutti i debiti dell'affittuario verso i dipendenti e relativi a rapporti di lavoro, inclusi quelli di natura assicurativa e previdenziale.

- Si tratta di una responsabilità non derogabile dalle parti.
- L'eventuale patto di accollo intervenuto tra locatore e affittuario non esclude la responsabilità del primo nei confronti dei lavoratori, i quali potranno liberare l'ex datore di lavoro solo con le procedure conciliative ex artt. 410 e 411 del C.P.C.

AFFITTO D'AZIENDA

16

CREDITI E DEBITI RELATIVI ALL'AZIENDA AFFITTATA

- All'affitto d'azienda non si applicano gli artt. 2559 e 2560 del C.C. relativi ai debiti e crediti dell'azienda affittata;
- Le parti sono libere di inserire nel contratto disposizioni volte a realizzare comunque la cessione dei crediti relativi all'azienda affittata, o l'accollo dell'affittuario dei debiti inerenti all'esercizio dell'azienda anteriori al trasferimento;
- Non essendo però applicabile l'art. 2559 del C.C. la cessione dei crediti non è opponibile ai terzi se non per effetto della notifica o dell'accettazione ai sensi dell'art. 1265 C.C.
- Opportunità di specificare in contratto i crediti/debiti ceduti all'inizio e alla fine del rapporto.

17

SCIoglimento DEL CONTRATTO DI AFFITTO D'AZIENDA

ESTINZIONE

La causa principale di estinzione del rapporto è la scadenza, qualora nel contratto sia stabilito un termine finale.

Se è prevista una durata le parti non possono recedere in pendenza del contratto.

Se il contratto non prevede un termine, può essere estinto, ai sensi dell'art. 1616 C.C., con adeguato preavviso.

Nell'ipotesi di rinnovo del contratto originariamente a tempo determinato, il contratto si rinnova non per la stessa durata originariamente pattuita dalle parti, ma a tempo indeterminato, con facoltà di ciascuna parte di recedere con congruo preavviso.

18

SCIoglimento DEL CONTRATTO DI AFFITTO D'AZIENDA

Si ha estinzione anticipata del contratto anche nei seguenti casi:

- Interdizione, inabilitazione e insolvenza dell'affittuario, salvo che all'affittante non sia data idonea garanzia (art. 1626 C.C.);
- Alienazione dell'azienda (art. 1626 C.C.). (Le parti possono concordare un'opzione o una prelazione per l'acquisto dell'azienda a favore dell'affittuario);
- Confusione (art. 1253 C.C.);
- Scioglimento consensuale (art. 1372, comma 1, C.C.).

SCIoglimento DEL CONTRATTO DI AFFITTO D'AZIENDA

RISOLUZIONE

Si ha la risoluzione del contratto di affitto d'azienda al verificarsi di una delle seguenti cause:

- Condizione risolutiva: se contrattualmente prevista, al verificarsi della stessa, si ha la risoluzione del contratto;
- Inadempimento: se l'affittuario non destina all'impresa i mezzi necessari al suo funzionamento (art. 1628 C.C.);
- Clausola risolutiva espressa: se le parti prevedono che il mancato rispetto di determinate clausole contrattuali causino la risoluzione del contratto;
- Vizi dell'azienda affittata o degli elementi che la compongono, non conosciuti o non facilmente conoscibili all'affittuario;
- Impossibilità (art. 1463 C.C.) ed eccessiva onerosità sopravvenuta (art. 1467 C.C.) nel caso di modifica del rapporto contrattuale a danno dell'affittante.

SCIoglimento DEL CONTRATTO DI AFFITTO D'AZIENDA

RECESSO

Se non è stata fissata la durata dell'affitto, ciascuna parte contraente può recedere dal contratto dando all'altra un congruo preavviso (art. 1616, comma 1, C.C.).

In caso di morte dell'affittuario (art. 1627, comma 1, C.C.) gli eredi dello stesso e l'affittante possono recedere dal contratto entro tre mesi dalla morte, previa disdetta comunicata dall'altra parte con preavviso di sei mesi (decorrenti dalla data del decesso). Tale disciplina è derogabile contrattualmente.

Affittante e affittuario possono stabilire contrattualmente il recesso in presenza di giusta causa o gravi motivi, sia il recesso in assenza di gravi motivi o giusta causa.

21

IL CONGUAGLIO DI FINE CONTRATTO

L'affittuario assume il dovere di gestire l'azienda e contestualmente il potere di disporre dei beni aziendali, pertanto, al termine del contratto d'affitto, l'azienda risulta composta in tutto o in parte da beni diversi rispetto a quelli originari.



Allo scopo di identificare e misurare tali differenze fra la consistenza iniziale e finale del complesso aziendale è prevista la redazione di un inventario all'inizio e al termine del rapporto.

La differenza tra le consistenze dell'inventario all'inizio e al termine dell'affitto viene regolata in denaro, sulla base dei valori correnti a tale ultima data (Art. 2561, quarto comma, del C.C.).

22

IL CONGUAGLIO DI FINE CONTRATTO

- Le differenze di consistenza vanno misurate sia nell'aspetto quantitativo, che in quello qualitativo.
- Qualora non si siano verificate variazioni nella composizione del patrimonio trasferito, oppure siano circoscritte al reintegro di giacenze consumate, non dovrà essere corrisposto al locatore alcune conguaglio in denaro.
- Durante l'esecuzione del contratto potranno essere apportare all'azienda variazioni di tipo:
 - sostitutivo;
 - aggiuntivo;
 - diminutivo.

Quindi il **conguaglio in denaro** scaturisce dal raffronto tra i valori di inventariato dei beni costituenti l'azienda all'inizio dell'affitto e quello di fine periodo, entrambi determinati a "valori correnti".

23

IL RICONOSCIMENTO DELL'AVVIAMENTO ALL'AFFITTUARIO

Dottrina e giurisprudenza sono divise sulla questione circa il diritto dell'affittuario al compenso per l'incremento eventualmente apportato all'avviamento dell'azienda da lui condotta.

La giurisprudenza maggioritaria ritiene che l'avviamento, essendo un qualità intrinseca all'azienda, non possa essere apprezzato disgiuntamente da essa, e, conseguentemente, tornerebbe, al termine del contratto, in capo all'affittante, unitamente all'azienda e non si realizzerebbe il presupposto per la remunerazione dell'incremento apportato dall'affittuario.

La dottrina maggioritaria ritiene che la facoltà di apportare miglioramenti all'azienda sia compresa nell'autonomia operativa e gestionale dell'affittuario, conseguendone il suo diritto alla remunerazione per il maggior valore apportato all'avviamento.

24

IL RICONOSCIMENTO DELL'AVVIAMENTO ALL'AFFITTUARIO

E' autorevolmente sostenuto che sia indennizzabile soltanto il maggior avviamento ricollegabile all'opera o alle spese dell'affittuario, con esclusione di quello derivante da circostanze esterne.

AFFITTO D'AZIENDA Il diritto all'indennità discenderebbe dall'art. 1592 del C.C. in materia di affitto d'azienda, da interpretarsi nel senso che "l'affittuario ha diritto a ricevere, per quel miglioramento apportato all'azienda che è l'incremento di avviamento, un'indennità nei limiti della minor somma tra aumento del valore dell'azienda e spese sostenute per tale incremento e non confluite nella determinazione del valore di singoli componenti".

La soluzione più opportuna resta comunque quella che, per evitare controversie, le parti disciplinino al momento della stipula del contratto d'affitto, l'eventuale remunerazione spettante all'affittuario per il maggior valore apportato all'avviamento e il criterio per la sua determinazione,

L'AFFITTO D'AZIENDA E IL FALLIMENTO

Per mezzo dell'affitto d'azienda è possibile consentire la prosecuzione temporanea dell'attività in caso di fallimento, anche allo scopo di salvaguardare l'integrità dei beni aziendali e dell'avviamento.

AFFITTO D'AZIENDA Art. 79 L.F. "Il fallimento non è causa di scioglimento del contratto d'affitto d'azienda, ma entrambe le parti possono recedere entro 60 giorni, corrispondendo alla controparte equo indennizzo che, nel dissenso delle parti, è determinato dal giudice delegato, sentiti gli interessati".

L'equo indennizzo dovuto dal curatore è qualificato come credito prededucibile.

AFFITTO D'AZIENDA

III Profilo fiscale

IVA

- L'affitto d'azienda, se effettuato nell'esercizio di imprese commerciali, rientra nel campo di applicazione dell'Iva e comporta la fatturazione, da parte dell'affittante, dei canoni di affitto con applicazione dell'aliquota ordinaria;
- L'affitto di azienda agricola è invece esente da Iva.

IVA

AFFITTO D'AZIENDA

Particolarità:

AFFITTO DELL'UNICA AZIENDA DELL'IMPRENDITORE INDIVIDUALE

- E' escluso dal campo di applicazione dell'Iva, e soggetto, invece, ad imposta proporzionale di registro;
- Comporta la sospensione della soggettività passiva ai fini Iva;
- Il proprietario conserva la partita Iva (sospesa) che "riattiverà" al momento della restituzione dell'azienda concessa in affitto, oppure se inizia una nuova attività soggetta ad Iva;

3

IVA

AFFITTO D'AZIENDA

- Il proprietario è tenuto a presentare un'apposita dichiarazione di sospensione dell'attività, entro 30 giorni dalla conclusione del contratto di affitto dell'unica azienda
- quindi in vigenza del contratto è esonerato da tutti gli obblighi della normativa Iva.
- La cessione **da parte del proprietario** di un bene strumentale dell'azienda in affitto, comporta la riattivazione della partita Iva e la fatturazione dell'operazione, la sua registrazione e la liquidazione dell'imposta, il relativo versamento e la presentazione della dichiarazione Iva annuale.

4

IVA

Alla scadenza del contratto, nel momento in cui avviene la restituzione dell'azienda al proprietario, sorge l'obbligo per l'affittuario di ricevere o versare un conguaglio in denaro per il ripristino del valore originario dell'azienda.

- Se il conguaglio è a favore dell'affittuario, l'operazione è soggetta ad Iva.
- Se, invece, il conguaglio è a favore del proprietario l'operazione è fuori campo Iva, ai sensi dell'art. 2, 3° comma, lett. a), e del successivo art. 15, n. 1, del Dpr 633/1972.

IVA

- Per l'affitto dell'unica azienda **effettuato da società commerciali** opera la presunzione assoluta di effettuazione delle operazioni nell'esercizio dell'impresa e, quindi, anche in caso di **affitto dell'unica azienda** i canoni sono soggetti ad IVA con aliquota ordinaria.

IVA

Il comma 4 dell'art. 8 D.P.R. 633/1972 prevede che in caso di affitto d'azienda l'affittuario assuma il volume di affari per operazioni all'esportazione realizzato dall'affittante ai fini della qualifica di "esportatore abituale" e utilizzare quindi il relativo *plafond* per gli acquisti senza applicazione d'imposta.

Occorre che sussistano le seguenti condizioni:

- l'affittuario continui l'attività di esportazione, senza soluzione di continuità;
- l'affittuario subentri in tutti i rapporti giuridici attivi e passivi dell'affittante;
- che la precedente condizione (il subentro) sia convenuta espressamente nel contratto di affitto;
- che ne sia data comunicazione all'agenzia delle entrate competente.

IMPOSTA DI REGISTRO

I contratti d'affitto d'azienda sono soggetti a registrazione in termine fisso.

L'affitto d'azienda è soggetto ad imposta di registro:

- in misura fissa se l'operazione è soggetta ad Iva;
- in misura proporzionale se l'operazione è esclusa da Iva;

La base imponibile dell'imposta di registro è rappresentata dal canone di affitto e le aliquote da applicare sono:

- il 3% sulla quota del canone riferibile alla parte mobiliare dell'azienda;
 - il 2% sulla quota del canone riferibile alla parte immobiliare;
- tenuto conto della quota parte delle passività proporzionalmente riferibili rispettivamente alla parte mobiliare e immobiliare.

Alcune sedi periferiche dell'agenzia delle entrate applicano l'aliquota del 3% sull'intero canone.

IMPOSTA DI REGISTRO

Il D.L. 223/2006 (Visco-Bersani) ha introdotto una norma antielusiva che prevede l'applicazione del regime fiscale sancito in materia di imposte indirette per le locazioni di fabbricati, se meno favorevole, anche nel caso di affitto di azienda, il cui valore complessivo sia costituito per oltre il 50% dal valore normale dei fabbricati.

Questa disposizione si applica alle sole operazioni soggette ad Iva.

- E' necessario, pertanto, stabilire se il valore normale dei fabbricati supera la metà del valore dell'azienda;
- In caso di risultato positivo occorre comparare i due regimi di tassazione, quello "ordinario" (Iva al 20% e imposta fissa di registro) e quello "speciale" (locazione di fabbricati: imposta di registro proporzionale), applicando quello più favorevole all'Erario (nella generalità dei casi → registro).

Le locazioni di fabbricati strumentali, esenti o imponibili Iva, sono soggetti ad imposta di registro in misura dell'1%.

ICI

L'art. 3 del D.Lgs. 504/1992 attribuisce la qualifica di soggetto passivo ai fini ICI al proprietario o al titolare di diritto reale di usufrutto.

Pertanto:

- In caso di affitto d'azienda l'affittuario non ha alcun obbligo ai fini ICI, in quanto l'operazione costituisce un diritto personale (e non reale) di godimento;
- In caso di usufrutto, invece, l'usufruttuario diviene debitore ICI (relativamente ai beni soggetti a tale imposta di compendio dell'azienda ricevuta in godimento).

TASSAZIONE DEI CANONI DI AFFITTO AI FINI DELLE IMPOSTE SUI REDDITI

E' previsto un diverso trattamento fiscale a seconda che l'affittante mantenga o meno la qualifica di imprenditore.

→ Affitto dell'unica azienda: i canoni percepiti dall'affittante costituiscono reddito diverso ai sensi della lett. h), art. 67 del Tuir, determinato come differenza tra l'ammontare percepito nel periodo d'imposta e le spese specificatamente inerenti alla loro produzione.

Conseguenze del presente regime fiscale:

- 1) integrale deducibilità delle eventuali spese di manutenzione straordinaria sostenute (non si applica il limite del 5%);
- 2) criterio di imputazione "per cassa" del reddito;
- 3) irrilevanza dei canoni riscossi ai fini IRAP.

AFFITTO D'AZIENDA

11

TASSAZIONE DEI CANONI DI AFFITTO AI FINI DELLE IMPOSTE SUI REDDITI

→ Affitto da parte di imprenditore commerciale: il canone percepito costituisce sempre reddito d'impresa, con assoggettamento dello stesso anche ad IRAP.

AFFITTO D'AZIENDA

12

DEDUCIBILITA' DEGLI AMMORTAMENTI

Per le aziende date in affitto le quote di ammortamento sono **deducibili dall'affittuario**, in deroga al principio secondo il quale l'ammortamento viene dedotto dal soggetto che ha sostenuto i costi di acquisto o di produzione dei beni, e che vanta il diritto di proprietà o altro diritto reale.

Le quote di ammortamento sono commisurate al costo originario dei beni iscritto nella contabilità dell'affittante e sono deducibili fino a concorrenza del costo non ancora ammortizzato.

Tale disciplina fiscale è conforme all'art. 2561 del C.C. in base al quale l'affittuario ha l'obbligo di "conservare l'efficienza dell'organizzazione e degli impianti", per tutta la durata del contratto, sopportando le spese relative al logorio e al deperimento del complesso aziendale.

13

DEDUCIBILITA' DEGLI AMMORTAMENTI

Pertanto, la deduzione delle quote di ammortamento dal reddito d'impresa dell'affittuario è condizionato alla:

- commisurazione delle quote di ammortamento al costo originario dei beni, così come risultante dalle scritture dall'affittante;
- regolare tenuta, da parte dell'affittuario, del registro dei beni ammortizzabili, in conformità alle risultanze del registro tenuto dal proprietario.

14

DEDUCIBILITA' DEGLI AMMORTAMENTI

Non si tratta di ammortamento "in senso tecnico", ma di un "accantonamento a titolo di reintegrazione" del valore dei beni da restituire al termine dell'affitto.
(perdita di valore che andrà riconosciuta all'affittante con l'indennizzo di fine affittanza)

Il fondo che viene creato non è una posta rettificativa dell'attivo ma di FONDO PER ONERI FUTURI.

15

DEDUCIBILITA' DEGLI AMMORTAMENTI

Fattispecie di deroga contrattuale.

In forza del principio della libertà contrattuale (art. 1322 del C.C.), affittante e affittuario, di comune accordo, possono prevedere nel contratto una clausola derogatoria all'art. 2561 C.C., con la quale pattuire che il logorio e il deperimento sono a carico dell'affittante, il quale ha quindi la facoltà di dedurre i relativi ammortamenti durante l'affitto.

Detta deduzione può essere operata solamente nel caso in cui l'affittante mantenga la qualifica di imprenditore.

16

DEDUCIBILITA' DELLE SPESE DI MANUTENZIONE

La deduzione delle spese di manutenzione spetta alla parte tenuta a sostenerne il costo secondo quanto previsto contrattualmente, o, in mancanza, si ritiene che le spese di manutenzione ordinaria siano a carico dell'affittuario, mentre quelle straordinarie a carico dell'affittante.

→ Spese a carico dell'affittante

- a) Nel caso di affittante imprenditore individuale che affitta l'unica azienda, le spese di manutenzione sono integralmente deducibili e la loro deduzione avviene per cassa, ovvero al momento del pagamento.
- b) Nel caso dell'affittante imprenditore che ha affittato una delle sue aziende, è legittimato a dedurre le spese sostenute secondo le regole del reddito d'impresa.

17

DEDUCIBILITA' DELLE SPESE DI MANUTENZIONE

Quindi (affittante imprenditore):

- Spese di manutenzione ordinaria: deducibilità nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili e l'eccedenza nei 5 periodi d'imposta successivi;
- Spese di manutenzione incrementativa: deducibilità sottoforma di maggiori ammortamenti di beni cui sono riferite;
- Canoni di manutenzione periodica dovuti a terzi in base a contratto: deducibilità integrale secondo la competenza economica.

→ Spese a carico dell'affittuario

Le spese di manutenzione relative a beni di proprietà di terzi sono deducibili dall'affittuario interamente nell'esercizio in cui sono sostenute, se aventi natura ordinaria, se aventi utilità pluriennale, in quote costanti in più periodi d'imposta, in base alla quota imputabile a ciascuno di essi.

18

I CONGUAGLI DI FINE CONTRATTO

Alla fine del contratto d'affitto, le parti determinano le differenze di inventario da conguagliarsi in denaro in base alle risultanze del confronto tra l'inventario dei beni di inizio e di fine affittanza redatti a valori correnti.

RIFLESSI FISCALI PER L'AFFITTUARIO

- Se l'importo dovuto dall'affittuario è identico agli ammortamenti stanziati non vi è alcun riflesso fiscale;
- Se la somma dovuta dall'affittuario è superiore agli ammortamenti stanziati emerge una sopravvenienza passiva deducibile per l'affittuario;
- Se la somma dovuta dall'affittuario è inferiore agli ammortamenti stanziati, emerge una sopravvenienza attiva tassabile.

19

I CONGUAGLI DI FINE CONTRATTO

RIFLESSI FISCALI PER L'AFFITTANTE

- Se l'importo dovuto dall'affittante è identico agli ammortamenti stanziati non vi è alcun riflesso fiscale;
- Se la somma dovuta dall'affittante è superiore agli ammortamenti stanziati emerge una sopravvenienza attiva tassabile;
- Se la somma dovuta dall'affittante è inferiore agli ammortamenti stanziati, emerge una sopravvenienza passiva deducibile.

Qualora l'affittante non abbia la qualifica di imprenditore, la somma incassata al termine del rapporto è assoggettata a tassazione quale reddito diverso. Viceversa, la somma pagata costituisce componente negativo di reddito, fino a concorrenza dei canoni incassati e imponibili nel periodo d'imposta.

20

CESSIONE AZIENDA GIA' CONCESSA IN AFFITTO

Frequentemente il contratto di affitto d'azienda evolve in una cessione all'affittuario dell'azienda stessa. Le particolarità ai fini della tassazione si presentano solo nel caso di imprenditore che cede l'unica azienda precedentemente affittata.

Infatti:

- Le plusvalenze derivanti dalla cessione concorrono alla formazione dell'imponibile quali redditi diversi e sono determinate in misura pari alla differenza tra la somma ricavata e il costo non ammortizzato;
- Si applica il criterio di cassa;
- Nel caso di aziende possedute da più di 5 anni è possibile optare per la tassazione separata (Art. 16, comma 1, lett. g), D.P.R. 917/1986).

21

LIQUIDAZIONE DELL'AZIENDA IN PRECEDENZA AFFITTATA

L'imprenditore individuale che abbia affittato l'unica azienda, al termine del contratto d'affitto potrebbe decidere di non riprendere l'esercizio dell'impresa di vendere i beni che la compongono.

Le plusvalenze realizzate con la cessione dei singoli beni, così come nel caso di realizzazione in blocco dell'azienda, costituiscono reddito diverso.

Particolarità:

- se la vendita frazionata dell'azienda avviene in più anni, i redditi saranno tassati come redditi diversi in relazione alla data della loro percezione, ma determinati con le regole del reddito d'impresa (corrispettivo della cessione al netto del residuo non ammortizzato) e nel calcolo degli ammortamenti effettuati non saranno considerati gli accantonamenti dell'affittuario;
- nell'ipotesi in cui il corrispettivo relativo alla vendita del singolo bene sia incassato in più anni, il fondo ammortamento per la determinazione della plusvalenza deve essere suddiviso in proporzione al rapporto tra corrispettivo percepito nell'anno e l'intero corrispettivo pattuito.

22

IRAP

AFFITTO D'AZIENDA

- ☐ Ai fini IRAP l'affittuario è sempre considerato soggetto passivo d'imposta sempre che agisca in regime di impresa;
- ☐ L'affittante è, invece, considerato soggetto passivo IRAP solo se mantiene la qualifica di imprenditore;
- ☐ I canoni di affitto sono deducibili dalla base imponibile IRAP dell'affittuario e imponibili per l'affittante-imprenditore;
- ☐ Gli ammortamenti eseguiti dall'affittuario sono deducibili ai fini IRAP nella stessa misura in cui sono deducibili ai fini delle imposte sui redditi.

23

DISPOSIZIONE ANTIELUSIVA

AFFITTO D'AZIENDA

L'art. 37-bis del Dpr 600/73 consente all'Agenzia delle Entrate nel caso di atti aventi ad oggetto il godimento dell'azienda (come l'affitto) di disconoscere i vantaggi tributari conseguiti dal contribuente che abbia posto in essere l'operazione, in presenza congiunta dei seguenti elementi:

- a) assenza di valide ragioni economiche;
- b) intento di aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento;
- c) indebito risparmio o rimborso di imposte.

Tale disposizione trova applicazione solo ai fini delle imposte sui redditi.

24