

Verona, 09 luglio 2019

FOCUS

L'affitto d'azienda: aspetti fiscali

DISCLAIMER: La presente circolare ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale e non costituisce un parere professionale né può considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.

INFORMATIVA SI SENSI DEL REGOLAMENTO EUROPEO 679/16 (GDPR): La presente circolare è inviata a soggetti che hanno fornito liberamente i propri dati personali nel corso di rapporti professionali, di incontri o simili. I dati personali in questione sono trattati per finalità collegate ai rapporti professionali intercorrenti con gli interessati, per finalità informative ma non sono comunicati a soggetti terzi. Il "titolare" del trattamento dati è Studio Righini e Associati con sede in Verona, Piazza Cittadella, 13. Il trattamento dei dati è curato solo da soci, collaboratori e dipendenti incaricati del trattamento o da incaricati di occasionali operazioni di manutenzione. Qualora Lei avesse ricevuto la presente circolare per errore oppure desiderasse non ricevere più comunicazioni di questo tipo in futuro potrà comunicarcelo inviando una e-mail a studiorighini@studiorighini.it

Il presente *focus* costituisce il terzo di una serie di tre approfondimenti volti a descrivere le peculiarità civilistiche, contabili e fiscali che contraddistinguono l'operazione di affitto d'azienda. Nello specifico, in quest'ultima disamina, ne verranno approfonditi gli aspetti fiscali, sia ai fini delle imposte dirette sia ai fini delle imposte indirette.

Le imposte dirette - L'imposta sul reddito delle società (IRES)

I canoni di locazione ai fini fiscali

Per quanto concerne la fiscalità dei canoni di locazione in capo al locatore, è necessario evidenziare che gli stessi sono soggetti a tassazione secondo differenti modalità, in base alla natura del soggetto percipiente. Nello specifico, è necessario analizzare due diverse fattispecie: la prima, che corrisponde al caso in cui il locatore non è "imprenditore" né prima né dopo la concessione in affitto dell'azienda, ivi compresa l'eventualità in cui il concedente perde lo *status* di imprenditore proprio per effetto della conclusione del contratto d'affitto; la seconda, corrispondente al caso in cui il locatore mantiene, anche a seguito della concessione in affitto dell'azienda, lo *status* di imprenditore.

Nella prima ipotesi, i redditi percepiti dal concedente sono tassati quali "redditi diversi" in base al principio di cassa, ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. h) TUIR; mentre, sempre in riferimento al primo caso, ma considerando la fattispecie in cui il locatore, a seguito dell'affitto dell'unica azienda, perde lo *status* d'imprenditore, i redditi percepiti dallo stesso per effetto delle locazioni attive, per esplicita previsione normativa *ex* art. 67, comma 1, lett. h) TUIR, sono da considerarsi quali "redditi diversi", essendo definito che tali redditi «non si considerano percepiti nell'esercizio d'impresa», e sono determinati «dalla differenza tra l'ammontare percepito nel periodo di imposta e le spese specificatamente inerenti alla loro produzione», *ex* art. 71, comma 2, TUIR, e tassati in base al principio di cassa.

Diversamente, nella seconda fattispecie, i redditi percepiti dal locatore sono qualificati come "reddito d'impresa", rilevati secondo il criterio di competenza economica e tassati in base alle regole ordinarie.

Infine, per quanto concerne la fiscalità dei canoni di locazione in capo all'affittuario, si evidenzia che, per conseguenza diretta del contratto d'affitto, l'affittuario assume la qualifica di "imprenditore" e, pertanto, si applicano le disposizioni ordinarie previste per il reddito d'impresa. In particolare i canoni di locazione pagati dall'affittuario sono da considerarsi come costi deducibili, ai sensi dell'art. 109, TUIR, alla stregua di "costi sostenuti per il godimento beni di terzi".

L'ammortamento dei beni pluriennali ai fini fiscali

Come già descritto nel *focus* precedente, le parti possono decidere se derogare, o meno, alle previsioni di cui all'art. 2561 c.c., e, la scelta effettuata dagli attori in sede di definizione del contratto d'affitto, influenza notevolmente le disposizioni civilistiche e contabili a cui fare riferimento. Conseguentemente, anche ai fini fiscali, il legislatore tributario ha previsto una differente disciplina, a seconda dell'applicazione o meno del già sopraccitato art. 2561 c.c..

È difatti definito che, nell'ipotesi in cui le parti non derogano alla disposizione legislativa (e quindi l'obbligo di riconsegnare l'azienda in normali condizioni di funzionalità grava sull'affittuario) è quest'ultimo che ammortizza i beni pluriennali compresi nell'azienda ricevuta, sostenendone i costi necessari per il mantenimento dell'integrità del patrimonio aziendale ottenuto in affitto. Fiscalmente, ai sensi dell'art. 102, comma 8, TUIR, tali costi, corrispondenti alle quote di ammortamento (meglio definite come "quote di ripristino", stante quanto definito nel *focus* precedente), sono interamente deducibili nella determinazione

del reddito dell'affittuario¹. Tuttavia, la deduzione delle quote di ammortamento da parte del concessionario presuppone che lo stesso si faccia carico della regolare tenuta del registro dei beni ammortizzabili, la cui compilazione deve essere conforme alle risultanze ed ai dati desumibili dal registro dei beni ammortizzabili del locatore. Quanto definito all'art. 102, comma 8, TUIR, trova applicazione anche in riferimento ai beni immateriali, quali marchi, brevetti, diritti di concessione e di utilizzo delle opere dell'ingegno.

Infine, nell'eventualità in cui le parti abbiano previsto contrattualmente di derogare alle disposizioni definite dall'art. 2561 c.c., è necessario distinguere l'ipotesi in cui, a seguito della stipula del contratto d'affitto, il locatore mantiene lo *status* di imprenditore, dal caso in cui, a seguito della stipula del contratto d'affitto dell'intera ed unica azienda posseduta dal locatore, lo stesso venga a perdere tale posizione giuridica. Nello specifico, nella prima ipotesi, è il locatore che, fiscalmente, deduce le quote di ammortamento, in quanto titolare di reddito d'impresa; viceversa nella seconda eventualità, essendo sospesa la natura di imprenditore del locatore, ai fini fiscali non può essere dedotto alcun ammortamento.

Le spese di manutenzione ai fini fiscali

Con riferimento al regime fiscale delle spese di manutenzione, si rilevano due orientamenti in materia. Il primo orientamento, ravvisato dalla dottrina, presuppone che la legittimazione alla deduzione delle spese di manutenzione spetti al soggetto obbligato contrattualmente al sostenimento delle spese di natura ordinaria e straordinaria; diversamente, un'altra parte della dottrina ritiene che siano applicabili le disposizioni *ex art.* 1621, specifiche per i contratti di locazione, in base alle quali:

- il locatore deve farsi carico delle spese di natura straordinaria;
- l'affittuario deve farsi carico delle spese di natura ordinaria.

Come già specificato nel *focus* precedente, in assenza di deroga all'art. 2561 c.c., grava in capo all'affittuario l'onere di conservare l'efficienza dell'organizzazione e degli impianti, il quale, pertanto, ne deve sostenere le spese necessarie. Ai fini fiscali, si rilevano due orientamenti:

- il primo orientamento è ravvisato dall'Amministrazione finanziaria la quale sostiene che, in merito alle spese di natura ordinaria, non sussistono i limiti definiti dall'art. 102, comma 6, TUIR, e, pertanto, tali spese sono deducibili interamente nell'esercizio in cui sono state sostenute; viceversa le spese di manutenzione straordinaria sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun periodo d'imposta e non oltre il periodo di durata del contratto di locazione, ai sensi dell'art. 108, comma 1, TUIR;
- di diverso avviso è la dottrina la quale presuppone che la legittimazione alla deduzione delle spese di manutenzione spetti al soggetto che deduce gli ammortamenti, nei limiti definiti dall'art. 102, comma 6, TUIR. Pertanto, in assenza di deroga all'art. 2561 c.c., in considerazione del fatto che la deducibilità delle quote di ammortamento compete all'affittuario, le spese di manutenzione, riparazione e di ammodernamento saranno deducibili esclusivamente in capo al concessionario. Infine, nell'eventualità in cui le parti abbiano derogato alle disposizioni di cui all'art. 2561 c.c., l'affittuario potrà dedurre tali spese esclusivamente secondo le regole previste per le spese sostenute sui beni di terzi.

Spostando l'attenzione verso le spese sostenute dal locatore, qualora le parti abbiano previsto contrattualmente di derogare alle disposizioni definite dall'art. 2561 c.c., è necessario distinguere due fattispecie: l'ipotesi in cui, a seguito della stipula del contratto d'affitto, il locatore mantiene lo *status* di imprenditore,

¹ Tale previsione è stata confermata anche dalla sentenza della Corte di Cassazione 15 gennaio 2007, n. 675.

dal caso in cui, a seguito della stipula del contratto d'affitto dell'intera ed unica azienda posseduta dal concedente, lo stesso venga a perdere tale posizione giuridica. Nella prima ipotesi, il locatore deduce fiscalmente l'ammontare delle spese di manutenzione, riparazione e di ammodernamento sostenute, non capitalizzate, nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili, ai sensi dell'art. 102, comma 6, TUIR. Le spese di manutenzione straordinaria capitalizzate, invece, non risentono di alcun limite di deducibilità.

Nella seconda fattispecie, invece, essendo stata sospesa la natura di "imprenditore" del locatore, le spese di manutenzione ordinaria e straordinaria rappresentano oneri interamente deducibili secondo il principio di cassa, ai sensi dell'art. 71, comma 2, TUIR.

I conguagli in denaro ai fini fiscali in sede di risoluzione del contratto

Anteriormente alla fase iniziale, e posteriormente alla fase conclusiva del contratto d'affitto d'azienda, è opportuno che le parti redigano un inventario, contenente la descrizione degli elementi attivi e passivi trasferiti, nonché la loro valutazione, sia a valori correnti sia a valori contabili. La valutazione, ed il confronto, dei valori contabili inventariali fra la fase iniziale e la fase finale, è necessaria al fine di rilevare eventuali rettifiche contabili di fine affittanza; diversamente, il confronto fra l'inventario iniziale e l'inventario finale a valori correnti, permette di determinare l'eventuale conguaglio in denaro che l'affittuario (o il locatore) deve corrispondere al locatore (o all'affittuario), a sensi dell'art. 2561, comma 4, c.c.. Come chiarito dall'Amministrazione finanziaria tramite la nota DRE Emilia Romagna, 7 ottobre 1996, n. 42049, è necessario che questi differenziali vengano interpretati come "sopravvenienze" – attive o passive, a seconda dei casi –, concorrenti sia alla determinazione del risultato di periodo, sia dell'imponibile fiscale.

Participation exemption ed affitto d'azienda

L'art. 87 del TUIR, "*Plusvalenze esenti*", prevede che, al ricorrere di specifici requisiti, vi sia una parziale esenzione da imposizione delle plusvalenze realizzate mediante atti di cessione che abbiano ad oggetto partecipazioni. Come definito al punto d) del sopracitato articolo, al fine di rientrare in tale regime impositivo, è necessario presupporre che la società partecipata – ossia quella società della quale si intende cedere la partecipazione – eserciti un'impresa commerciale, secondo la definizione di cui all'art. 55 del TUIR. In considerazione di ciò, con riferimento all'operazione d'affitto d'azienda, si tratta di indagare se il requisito della commercialità sussiste anche nel caso in cui la società partecipata svolge (quale unica attività) quella dell'affitto d'azienda. In questo caso, l'Amministrazione finanziaria, mediante la risoluzione 25 novembre 2005, n. 163/E, ha ritenuto che «*l'attività svolta dal soggetto locatore non [costituisce] esercizio di un'impresa commerciale secondo la definizione di cui all'art. 55 del TUIR (...) e la plusvalenza fiscale derivante dalla cessione (...) non [può] beneficiare del regime della participation exemption per mancanza del requisito della commercialità di cui alla lettera d) del comma 1 dell'art. 87 del TUIR*». Di conseguenza, nell'ipotesi d'affitto dell'unica azienda da parte di una società, viene a mancare il requisito della commercialità e, conseguentemente, il regime fiscale PEX non risulta essere applicabile.

Società di comodo ed affitto d'azienda

Le disposizioni concernenti le società di comodo sono state introdotte nell'ordinamento italiano mediante la legge n. 724/94 allo scopo di scoraggiare la creazione di società di mero godimento: annualmente le società si devono sottoporre ad un test di operatività al fine di verificare l'esistenza o meno alla categoria delle società di comodo. Esemplificando, nel caso in cui i ricavi dichiarati dalla società siano minori rispetto ai ricavi presunti che la società si stima dovrebbe generare in base ai valori iscritti all'attivo di

bilancio, l'Amministrazione finanziaria rideterminerà il reddito minimo da attribuire alla società di comodo, definendo una serie di penalizzazioni ai fini IRES, IRAP, IVA, nonché ai fini del riporto di eventuali perdite. Tutto ciò premesso, in caso d'affitto d'azienda, gli unici ricavi dichiarati dalla società (locatrice dell'azienda) sono rappresentati dai canoni di locazione attivi da essa percepiti. Pertanto, presupponendo che contabilmente sia adottato l'approccio contabile della proprietà, potrebbe accadere che i canoni di locazione ottenuti dal locatore siano inferiori ai supposti parametri di mercato e che, quindi, non venga superato il test. La circolare dell'Agenzia delle Entrate del 4 maggio 2007, n. 25/E prevede che *«l'affitto d'azienda non configura di per sé una clausola di esclusione automatica della società concedente dalla disciplina delle società di comodo non operative, anche nell'ipotesi in cui l'azienda sia l'unica posseduta»*; tuttavia una ricca prassi giurisprudenziale², ha ricondotto tale fattispecie fra le *«oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi»*, ai sensi dell'art. 30, comma 4-bis, Legge n. 724/1994. Al fine di scongiurare tale effetto, la società (locatrice dell'azienda) può quindi presentare istanza di disapplicazione, la quale dovrà contenere tutti gli elementi che giustificano i motivi per i quali la società non ha potuto dichiarare ricavi congrui ai parametri di mercato, specificando, ulteriormente, i termini economici del contratto d'affitto e giustificando le motivazioni per le quali si è optato per la stipula del contratto rispetto ad una gestione diretta dell'azienda.

Le imposte indirette

L'imposta sul valore aggiunto

Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, il contratto d'affitto d'azienda si configura come una "prestazione di servizi", ai sensi dell'art. 3, comma 2, punto 1) del D.P.R. n. 633/1972. Con riferimento al presupposto soggettivo, invece, è necessario indagare la natura del soggetto locatore e, in considerazione del suo *status*, è necessario distinguere:

- laddove, a seguito della conclusione del contratto d'affitto d'azienda, il locatore sia un soggetto che non perde lo *status* d'imprenditore, l'operazione è considerata alla stregua di una "concessione di beni in locazione, affitto, noleggio e simili"; pertanto, in considerazione di ciò, i canoni d'affitto corrisposti dall'affittuario al locatore (nonché imprenditore) sono imponibili ai fini IVA, con aliquota ordinaria;
- laddove, a seguito della conclusione del contratto d'affitto d'azienda, il locatore sia un soggetto che perde lo *status* d'imprenditore, l'operazione sarà esclusa ai fini IVA, in assenza del presupposto soggettivo.

Con riferimento alla base imponibile, la stessa coincide con il corrispettivo in denaro pattuito fra le parti per l'intera durata del contratto d'affitto, mentre, con riferimento al momento impositivo, trattandosi di una prestazione di servizi, l'operazione assume rilevanza ai fini IVA nel momento in cui il locatore incassa il canone o, se anteriore, al momento di emissione della fattura da parte del concedente, in conformità con l'art. 6, comma 3, D.P.R. n. 633/1972.

L'imposta di registro

Stante il principio di alternatività fra l'imposta sul valore aggiunto e l'imposta di registro di cui agli artt. 5 e 40 D.P.R. n. 131/1986, come definito dalla risoluzione 6 febbraio 2008 n. 35 e dalla circolare 29 maggio

² Comm. trib. reg. di Genova, 17 febbraio 2011, n.17; Cassazione, 28 febbraio 2017, n. 5080; Comm. trib. prov. di Udine, 16 marzo 2012, n. 41/02/12; Comm. trib. I gr. di Trento, 27 settembre 2012, n. 55/4/12; Comm. trib. prov. di Catanzaro, 27 febbraio 2013, n. 48/04/13.

2013 n. 18/E Agenzia delle Entrate, la tassazione varia in funzione dello *status* del locatore. Nello specifico:

- nel caso in cui il locatore sia un soggetto che non perde lo *status* di imprenditore, l'imposta di registro è dovuta in misura fissa, pari a euro 200;
- nel caso in cui il locatore sia un soggetto che perde lo *status* di imprenditore, l'operazione d'affitto d'azienda sconta l'imposta di registro in misura proporzionale con aliquota del 3% da applicarsi sull'ammontare dei corrispettivi in denaro pattuiti per l'intera durata del contratto, nella circostanza in cui sia stato pattuito un unico e distinto canone d'affitto. Diversamente, ove siano corrisposti diversi canoni per le competenze aziendali oggetto di concessione, trovano applicazione le singole aliquote previste per i vari beni, ai sensi dell'art. 23, comma 1, D.P.R. n. 131/1986. In tale fattispecie le aliquote da applicare saranno dello 0,50%, 2% e 3% rispettivamente per i terreni agricoli, fabbricati industriali e per altri beni.

Tuttavia si rileva che, laddove l'oggetto del contratto d'affitto sia un'azienda agricola, l'imposta di registro sarà applicabile in misura proporzionale, con aliquota pari allo 0,50%, indipendentemente dallo *status* del locatore, ai sensi dell'art. 5 comma 1, della Tariffa, Parte I, D.P.R. n. 131/1986.

Da ultimo si evidenzia che, al fine di evitare un indebito risparmio d'imposta, qualora nel contratto d'affitto il valore degli immobili superi il 50% del valore dell'azienda oggetto di trasferimento, in deroga al principio di alternatività di cui agli artt. 5 e 40 D.P.R. n. 131/1986, verrà scontata un'imposta di registro in misura proporzionale con aliquota pari all'1%, *ex art.* 35, comma 10-*quater* del Decreto Bersani.

Lo Studio resta a disposizione per ogni chiarimento.

Per il Dipartimento Company law e operazioni straordinarie
Dott. Matteo Tambalo e Dott. Amedeo Cesaro