

L'AMMORTAMENTO NELL'AFFITTO D'AZIENDA

I recenti chiarimenti della Corte di Cassazione

di *Matteo Tambalo* – Dottore Commercialista e TEP in Verona e Milano
e *Chiara Chirico* - Avvocato in Verona e Milano

in questo articolo...

L'affitto di azienda è un contratto ampiamente diffuso dal momento che consente al proprietario di rinunciare alla gestione senza perdere la titolarità del complesso aziendale e all'affittuario di fare impresa senza far fronte ai costi di avvio dell'attività. In questo contributo si esamina la disciplina dell'ammortamento nell'affitto di azienda, soffermandosi sugli effetti che le scelte civilistiche hanno in ambito fiscale, anche alla luce dei recenti chiarimenti offerti dalla Cassazione con ordinanza n. 22171/2022.

■ PREMESSA: IL CONTRATTO DI AFFITTO D'AZIENDA

L'affitto di azienda è il contratto con cui un soggetto (concedente) concede a un altro soggetto (conduttore) la disponibilità e il godimento di un complesso di beni organizzati per l'esercizio dell'impresa,¹ secondo la definizione di azienda di cui all'art. 2555 C.c.

Il contratto consente, da una parte, al proprietario di rinunciare alla gestione senza, tuttavia, trasferire il complesso aziendale in maniera definitiva e, dall'altra parte, permette all'affittuario di esercitare attività di impresa senza sostenere l'onere dei costi iniziali di struttura.²

Anche ai fini della distinzione rispetto alla diversa fattispecie della locazione di immobile, la giurisprudenza di legittimità ha chiarito che si ha affitto d'azienda quando l'oggetto del contratto è un complesso unitario di beni organizzati per la produzione di beni e servizi, in modo che anche l'immobile si trovi in una situazione di interdipendenza e complementarietà con gli altri beni.³

Ciò premesso, ed appurato che si sia di fronte ad un contratto di affitto d'azienda, in capo al soggetto che concede il complesso di beni, i canoni ricevuti costituiranno ricavi o redditi diversi a seconda che questi continui ad esercitare attività impresa anche a seguito dell'affitto d'azienda o meno, perdendo nel secondo caso la qualifica di imprenditore.⁴

Dal lato del soggetto affittuario, questi, per effetto del contratto di affitto, viene a rivestire la qualifica di imprenditore e deduce dal reddito di impresa i canoni corrisposti per l'affitto dell'azienda quali costi per godimento di beni di terzi.

¹ Perché sussista il contratto di affitto d'azienda non occorre che la stessa sia in grado di funzionare, essendo sufficiente la potenziale idoneità dei vari elementi dedotti in contratto allo svolgimento dell'attività aziendale (App. Roma 11.10.2006).

² G. Carbone, "L'assimilazione ammortamento/accantonamento nell'affitto d'azienda", in *Bilancio e reddito d'impresa*, n. 10/2017, pag. 13.

³ Cfr. Cass. 17.2.2020 n. 3888, Cass. 16.10.2017 n. 24276 e Cass. 28.5.2009 n. 12543.

⁴ Ai sensi, rispettivamente, degli artt. 85 e 57 del TUIR e 67 co. 1 lett. h) del TUIR.

LA DISCIPLINA DELL'AMMORTAMENTO NELL'AFFITTO D'AZIENDA

Poiché il complesso di beni costituenti l'azienda non deve essere necessariamente posseduto a titolo di proprietà, essendo appunto sufficiente che l'imprenditore vanti su di essi un titolo giuridico anche meramente obbligatorio che gli consenta di utilizzarli,⁵ l'istituto presenta una regolamentazione particolare, dal momento che le vicende che la interessano non danno luogo alle tipiche componenti dei beni strumentali, *in primis* gli ammortamenti.

LA NORMATIVA CIVILISTICA

La disciplina fiscale dell'ammortamento dei beni compresi nell'azienda data in affitto, racchiusa nell'art. 102 comma 8 del D.P.R. n. 917/1986 (Testo Unico delle imposte sui redditi - "TUIR"), va letta in combinato con la previsione civilistica dell'art. 2561 C.c., richiamata dall'art. 2562 C.c., che è presupposto per la comprensione, prima che per l'operatività, della regola fissata dal TUIR.

Ai sensi dell'art. 2561 C.c., infatti, l'affittuario "deve 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" e "la differenza tra le consistenze di inventario all'inizio e al termine dell'affitto è regolata in danaro, sulla base dei valori correnti al termine dell'affitto". E' quindi previsto l'obbligo posto a carico dell'utilizzatore dei beni di restituirli nel medesimo stato in cui gli stessi si trovavano al momento della consegna.⁶



Alla luce della previsione civilistica, da un lato, l'affittuario dovrà conservare l'efficienza dell'organizzazione e degli impianti effettuando gli investimenti necessari ed attuando le manutenzioni, anche straordinarie, necessarie al perseguimento dell'obiettivo indicato; dall'altro, alla cessazione del contratto d'affitto, maturerà una posizione creditoria o debitoria nei confronti del proprietario, visto che i beni immessi dal titolare del diritto di godimento, che determinano la suddetta "differenza tra le consistenze d'inventario all'inizio e al termine dell'usufrutto", dovranno essere ricondotti a una valutazione "sulla base dei valori correnti al termine dell'usufrutto" (art. 2561, comma 4, C.c.).

Ne consegue che la diminuzione di valore degli elementi aziendali, per logorio fisico o tecnico, genera un debito dell'affittuario il quale deve quindi computare gli ammortamenti nei suoi costi d'esercizio, secondo le norme sui bilanci delle società per azioni.⁷

In altri termini, si può osservare che per la corretta determinazione del risultato economico e del patrimonio aziendale il conduttore dovrà necessariamente dedurre gli ammortamenti conseguenti al deperimento degli elementi aziendali. Questo principio, infatti, ad avviso della migliore dottrina, ha carattere normativo generale sia per gli imprenditori che gestiscono un'azienda in proprietà, sia in relazione all'ipotesi di affitto di azienda, posto che anche in tale ambito i beni vanno computati alla fine del rapporto nello stato in cui si trovano, al fine di misurare i debiti e i crediti reciproci fra le parti. Pertanto, l'ammortamento, quale tipico strumento

⁵ Cfr., tra le altre, Consiglio di Stato 18.6.2008 n. 3029 e Cass. 6.11.2001 n. 13689.

⁶ Petacchi P. "Contratto di affitto di azienda: da quale reddito dedurre gli ammortamenti dei beni concessi in affitto", *Pratica Professionale*, 10, 2000, p. 379.

⁷ P. Bertolaso, R. Bogoni, *Affitto d'azienda, conservazione dell'efficienza e variazione delle consistenze di fine inventario: implicazioni civilistico-fiscali in Rassegna Tributaria*, n. 5 / 2003, p. 1689.

di individuazione degli utili e delle perdite effettive di competenza del periodo, è un principio portante del bilancio d'impresa, essenziale anche nel rapporto di affitto di azienda, in quanto dà conto - secondo criteri di competenza durante lo svolgimento del rapporto - degli obblighi di restituzione facenti capo all'affittuario.⁸

LA NORMATIVA FISCALE

Come accennato, la disciplina fiscale dell'ammortamento dei beni compresi nell'azienda data in affitto è contenuta nell'art. 102, comma 8 del TUIR, richiamato dall'art. 103, comma 4 per i beni immateriali, ai sensi del quale **le quote di ammortamento dei beni compresi nelle aziende date in affitto sono deducibili dal reddito dell'affittuario.**

Sul piano operativo, il medesimo comma 8 precisa che le quote di ammortamento sono commisurate al costo originario dei beni risultante dalla contabilità del concedente e sono deducibili fino a concorrenza del costo non ancora ammortizzato se il concedente ha tenuto regolarmente il registro dei beni ammortizzabili; in mancanza, devono considerarsi già dedotte, per il 50 per cento del loro ammontare, le quote relative al periodo di ammortamento già decorso.

Al termine del contratto di affitto, laddove il proprietario decida di continuare l'attività, dovrà proseguire dagli stessi valori fiscali rilevati in capo all'affittuario.⁹

L'impostazione del legislatore fiscale si fonda su una corrispondenza con la disciplina civilistica dell'affitto d'azienda: come sopra rilevato, e salvo che le parti non prevedano un'espressa deroga all'art. 2561 C.c., al termine del rapporto contrattuale l'affittuario è tenuto a reintegrare la perdita di valore accusata dai beni ammortizzabili compresi nell'azienda.

Pertanto, fanno capo all'affittuario le spese di manutenzione dei cespiti, nonché gli stanziamenti al fondo di ripristino dei beni; simmetricamente, ai fini fiscali, le quote di ammortamento, durante il periodo di esecuzione del contratto, vengono dedotte dall'affittuario e non dal locatore.

Al riguardo, è stato rilevato come si tratti di una disciplina che svincola il concetto di ammortamento da quello di costo sostenuto e che determina il superamento del principio in base al quale l'ammortamento di un bene risulta subordinato al verificarsi delle due condizioni contemporanee in capo allo stesso soggetto della proprietà, ovvero un diritto reale, sul bene strumentale e dell'utilizzo diretto del bene stesso.¹⁰

In particolare, la peculiare natura degli ammortamenti effettuati dall'affittuario e del relativo fondo di ammortamento è stata efficacemente chiarita dall'Amministrazione Finanziaria.¹¹

È stato infatti osservato come il fondo di ammortamento costituito dall'affittuario come contropartita delle quote di ammortamento sia un fondo anomalo, improprio, in quanto non ha natura rettificativa di valori patrimoniali iscritti nell'attivo del bilancio. Trattasi, in sostanza, di un fondo non legato tanto all'effettivo deperimento e logorio dei beni stessi, quanto all'accantonamento

⁸ Assonime, circolare n. 34 del 10 maggio 2000.

⁹ Nota DRE Emilia Romagna 7.10.96 n. 42049 e Ris. DRE Emilia Romagna 5.4.2002 n. 909-16127. In senso conforme Leo M. "Le imposte sui redditi nel testo unico", Giuffrè, Milano, 2018, p. 1848.

¹⁰ Napolitano F., Muccari P. "L'ammortamento dei beni dell'azienda affittata", *Bollettino Tributario*, 18, 1997, p. 1350. Tale previsione è confermata dalla giurisprudenza di legittimità (Cass. 24.1.2001 n. 997 e Cass. 15.1.2007 n. 675).

¹¹ DRE Emilia Romagna, Nota n. 42049 del 7 ottobre 1996 e risoluzione n. 909-16127 del 5 aprile 2002

necessario per reintegrare l'eventuale perdita di valore subita dai beni aziendali durante il periodo di affitto in conseguenza del loro deperimento e consumo. La determinazione in base a coefficienti d'ammortamento assume quindi un carattere meramente parametrico.

La possibilità di deduzione delle quote di ammortamento riconosciuta all'affittuario dall'art. 102, comma 8 del TUIR trova quindi una spiegazione nella circostanza che incomberà all'affittuario, all'atto della riconsegna dell'azienda, la reintegrazione patrimoniale per l'eventuale deperimento dell'azienda medesima.

Lo stesso documento di prassi ha osservato che, al termine del contratto di affitto, è l'importo del conguaglio dovuto dall'affittuario per la reintegrazione patrimoniale dell'azienda ad incidere fiscalmente sul bilancio dell'affittuario, con la conseguenza che si determinerà una sopravvenienza attiva o passiva a seconda che le quote accantonate siano superiori o inferiori all'importo del conguaglio stesso.

In conclusione, l'affittuario, non avendo sostenuto il costo di acquisto dei beni, non potrà iscriverne nell'attivo tali beni e procedere al loro ammortamento nel senso proprio di tale termine. Tanto è vero che l'azienda concessa in affitto resterà iscritta nel bilancio dell'affittante.¹²

■ IL REGIME DI DEROGA ALL'ART. 2561 C.C.



Se le parti convengono di inserire nel contratto una deroga all'art. 2561 C.c. che esonera l'affittuario dall'obbligo di mantenimento in efficienza del compendio aziendale concesso in affitto, trova applicazione l'ultimo inciso dell'art. 102, comma 8 del TUIR, secondo il quale la deduzione fiscale delle quote di ammortamento dal reddito d'impresa è operata dal locatore.

La soluzione adottata dalle parti in sede di regolamentazione del contratto di affitto d'azienda ha quindi immediate ripercussioni sulla disciplina dell'ammortamento applicata nel periodo di esecuzione del contratto, in particolare con riferimento al soggetto cui compete la deduzione delle relative quote.¹³

In merito al contenuto della deroga, l'autonomia contrattuale delle parti può risolvere molte incertezze sulla portata della deroga di cui all'art. 2561, comma 2, C.c., poiché nell'atto d'affitto è possibile stabilire il soggetto obbligato alla manutenzione straordinaria ed ordinaria, quello tenuto alla sostituzione dei beni, l'intesa su acquisti di nuovi beni e le cessioni di beni già presenti, nonché le modalità di determinazione dei conguagli (a valori reali o contabili, ecc.).¹⁴

A fronte di diverse posizioni in merito alla portata derogatoria di clausole contrattuali,¹⁵ la giurisprudenza senz'altro suggerisce di predisporre clausole quanto più chiare in merito alla volontà

¹² Nello stesso senso circolare n. 26/E/2012 e la precedente Circolare Min. Finanze 26.7.2000 n. 148/E per cui "le quote di ammortamento che il conduttore stanziava sui beni ottenuti in locazione non assolvono alla funzione economica tipica prevista dall'istituto dell'ammortamento (distribuire un costo pluriennale in diversi esercizi nel rispetto del principio di competenza), ma costituiscono degli accantonamenti atti alla creazione di un apposito fondo destinato al ripristino di valore dei beni locati." Nella stessa sede è stata altresì riconosciuta la deducibilità di questi oneri anche ai fini Irap.

¹³ Quanto al requisito di forma, quindi alla modalità di manifestazione della deroga all'art. 2561 C.c., la giurisprudenza ha ritenuto non valida una scrittura privata senza data certa trattandosi di un atto non opponibile a terzi (Cass. civ. n. 6842/2021).

¹⁴ M. Bana, *Affitto d'azienda: imponibilità dei canoni e deducibilità dei costi in Il fisco*, n. 11, 14 marzo 2022, p. 1027

¹⁵ Ad esempio P. Bertolaso, R. Bogoni, *Affitto d'azienda, conservazione dell'efficienza e variazione delle consistenze di fine inventario: implicazioni civilistico-fiscali*, cit., ritengono che potrebbe rinvenirsi la deroga in commento anche nel caso in cui fosse mantenuta a carico

di derogare al regime di cui all'art. 2561 C.c., con conseguente legittimità della deduzione operata dal locatore nel corso dell'esecuzione del contratto di affitto d'azienda e maggiore probabilità di mettersi al riparo da possibili contestazioni da parte dell'Amministrazione Finanziaria. L'interpretazione letterale delle clausole contrattuali ha infatti valore generalmente preminente nell'interpretazione del contratto.^{16 - 17}

I RECENTI CHIARIMENTI DELLA CORTE DI CASSAZIONE

Di recente la Corte di Cassazione è intervenuta con Ordinanza n. 22171 del 12 luglio 2022 con cui ha fatto chiarezza in merito alla materia in esame, offrendo importanti spunti sistematici.

Nel caso affrontato, la società concedente contestava la ritenuta indeducibilità delle quote di ammortamento relative ai beni materiali oggetto di un contratto di affitto di ramo di azienda, rappresentando come fosse stata pattuita una deroga convenzionale all'art. 2561 C.c., con conseguente permanenza del diritto alla deduzione in capo alla stessa.

L'Agenzia delle Entrate opponeva che la lettura complessiva delle clausole contrattuali inducesse a ritenere non derogato il disposto di cui all'art. 2561 C.c., ravvisando, al contrario, la comune volontà dei contraenti di porre a carico dell'affittuario l'obbligo del mantenimento in efficienza dei beni aziendali, con conseguente accollo del relativo peso economico.¹⁸



Quanto al trattamento fiscale dei beni ammortizzabili compresi nell'azienda data in affitto, la Suprema Corte ha confermato il proprio costante orientamento¹⁹ per cui l'ammortamento dei beni compete al soggetto che ha l'obbligo di conservare in efficienza l'azienda, ossia all'affittuario e non al concedente.

Di particolare interesse risulta il passaggio della motivazione in cui i giudici di legittimità evidenziano il rapporto di corrispondenza tra vicende civilistiche e fiscali, quale applicazione del principio di derivazione del reddito fiscale da quello civilistico. Nell'affermare che "l'affittuario si sostituisce al concedente nella posizione fiscale riferibile agli elementi patrimoniali conferiti nel ramo di azienda" si rappresenta, infatti, plasticamente come le scelte contrattuali impattino immediatamente sul piano fiscale.

dell'affittuario la sola manutenzione ordinaria degli elementi aziendali, senza un onere di mantenere in efficienza il complesso aziendale.

16 Cass. SS.UU. 25.7.2019 n. 20181, Cass. 12.7.2010 n. 16298 da ultimo citate nella Ordinanza 12.7.2022 n. 22171.

17 La giurisprudenza ha ad esempio ritenuto che "Ove il contratto di affitto di ramo d'azienda preveda che "poiché l'importo del canone ... è stato determinato tenendo conto del valore dell'ammortamento a nuovo dei beni aziendali, in deroga agli artt. 2561 e 2562 C.c. l'affittuaria è esonerata dalla responsabilità del deperimento e del degrado d'uso dei beni aziendali, che fanno carico alla Concedente" e ponga a carico dell'affittuaria le sole riparazioni ordinarie (spese per la gestione di servizi comuni del centro commerciale, consumi e piccola manutenzione) del ramo d'azienda (non incidenti sulla conservazione dell'efficienza e dell'organizzazione dell'azienda), lasciando a carico della concedente le riparazioni straordinarie, deve ritenersi che ricorra la deroga convenzionale agli artt. 2561 e 2562 C.c., che ai sensi dell'art. 102 co. 8 del TUIR rende legittima la deduzione delle quote di ammortamento dell'azienda da parte della concedente" (CTP Milano 13.1.2020 n. 21/23/20) e ha altresì riconosciuto portata derogatoria al contratto di affitto di azienda ove sia stato convenuto che "il deperimento derivante dall'uso" dei beni componenti il ramo d'azienda condotto in affitto non debba ricadere sul conduttore, ma debba piuttosto essere posto a carico del concedente" (Cass. 21.12.2018 n. 33219).

18 Tale volontà sarebbe stata in particolare desumibile, tra le altre, dalle clausole che prevedono il ripristino, all'atto della restituzione dell'azienda, dei beni aziendali modificati senza assenso dell'affittante e l'obbligo di conservazione dei beni in buono stato e di provvedere alla ordinaria manutenzione.

19 Cass. 8.3.2019 n. 6836; Cass. 15.1.2007 n. 675; Cass. 24.1.2001 n. 997.

Quanto alla possibilità di derogare convenzionalmente alla predetta disciplina civilistica, con conseguente permanenza del diritto alla deduzione degli ammortamenti in capo all'affittante in linea con la predetta logica di derivazione della regola fiscale da quella civilistica, vengono offerti interessanti spunti ai fini della redazione e interpretazione delle clausole di deroga.

La Suprema Corte afferma infatti il principio per cui, ai fini della ricerca della comune intenzione delle parti, l'interpretazione letterale delle clausole contrattuali, seppure prevalente,²⁰ sarebbe derogabile se la prima risulti incoerente con il complessivo contenuto del contratto e con il comportamento tenuto dalle parti, oltre che nel caso in cui le clausole contrattuali non siano intelligibili.

Facendo applicazione di tale regola, la Corte rileva che l'Agenzia delle Entrate ricorrente, sulla quale incombeva il relativo onere probatorio, non ha dimostrato nessuna delle predette circostanze, essendo pertanto prevalente la volontà risultante dalla lettera della clausola per cui *"le quote di ammortamento riguardanti la componente mobiliare ed immobiliare del presente contratto sono deducibili, anche ai fini fiscali, dalla società affittante. Tale pattuizione costituisce deroga espressa alle disposizioni contenute nell'art. 2561 C.c. fatta eccezione per gli incrementi e le sostituzioni direttamente effettuate dall'affittuaria con spese a proprio carico"*.

■ CONCLUSIONI

Dalla disamina della materia, come arricchita dai recenti spunti offerti dalla giurisprudenza di legittimità, può ritenersi che la tematica dell'ammortamento nell'ambito dell'affitto di azienda sia un esempio di applicazione positiva del principio di derivazione del reddito fiscale da quello civilistico, nel senso più ampio di diretto impatto delle scelte contrattuali, anche derogatorie rispetto al modello ordinario, sul piano fiscale.

Nello stesso senso, viene fatta applicazione del principio di prevalenza della sostanza sulla forma, dal momento che la disciplina della materia supera il rigido criterio della proprietà dei beni e del loro diretto utilizzo per riferire il diritto alla deduzione al soggetto che, in concreto, si accolla il rischio dell'usura e del deperimento dei beni.

Allo stesso modo, il principio sostanzialistico si ravvisa anche con riferimento all'adattamento del concetto stesso di ammortamento (e di piano di ammortamento) dal momento che, come rilevato, trattasi di fondo anomalo che non presenta natura rettificativa di valori patrimoniali iscritti nell'attivo del bilancio ma risponde all'esigenza (e al relativo rischio) di dover reintegrare l'eventuale perdita di valore subita dai beni aziendali durante il periodo di affitto.²¹

In tale ambito, la volontà delle parti, come fissata e adeguatamente rappresentata a livello contrattuale, appare cruciale ai fini di delineare gli effetti fiscali delle scelte convenzionali.

²⁰ Cfr. Art. 1362 C.c.

²¹ Le stesse osservazioni valgono con riferimento alla ammissibilità della detrazione IVA per lavori di ristrutturazione e manutenzione effettuati su immobili di terzi, purché vi sia un nesso di strumentalità tra i beni e l'attività di impresa esercitata (Cass. n. 25814/2021, n. 11533/2018 e n. 6200/2015).