Studio Fabrizio Mariani
Viale Brigata Bisagno 12/1 16129 Genova
Tel. e. fax. 010.59.58.294
f.mariani@studio-mariani.it

Circolare n. 24/2015
Del 22 settembre 2015

AFFITTO D'AZIENDA

In questa Circolare

1. **Aspetti civilistici**
2. **Aspetti contabili**

Studio Mariani

Con il contratto di affitto d'azienda **il conduttore acquisisce il diritto di godimento, dietro corrispettivo, di un complesso aziendale di proprietà del locatore**, nonché i poteri di gestione dello stesso, subentrando nei relativi rapporti e impegnandosi a non modificarne la destinazione e a conservarne l'integrità economico-tecnica.

Da un punto di vista civilistico, l'affitto d'azienda è disciplinato dall'art. 2562, c.c. con rinvio alle disposizioni previste dall'art. 2561, c.c.

Nel presente intervento, oltre a delineare i **profili civilistici e contabili** dell'istituto, analizzeremo i relativi profili impositivi **diretti e indiretti**, oltreché delineare quelli che sono le particolarità nella presentazione della Dichiarazione Iva dalle parti del contratto (locatore e affittuario).

Aspetti civilistici

L'affitto d'azienda si sostanzia in un contratto per mezzo del quale l'**affittante** cede all'**affittuario** il godimento di un'azienda, ossia «*il complesso di beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa*». È importante sul punto definire cosa deve intendersi per **azienda**.

La definizione giuridica del «bene azienda» non è questione di poca importanza o da relegare a semplici disquisizioni di natura dottrinale, infatti completamente diverse sono le conseguenze, sia di carattere civilistico che fiscali, connesse ad una operazione relativa ad un'azienda rispetto ad un'operazione relativa ad un semplice complesso di beni che non presenti i connotati tipici dell'azienda.

Il legislatore, **nell'art. 2555, c.c.**, definisce l'azienda come «*il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa*». Appare di prima evidenza come l'azienda, dal punto di vista giuridico, non sia rappresentabile come un mero complesso di beni.

Il carattere statico di una **complessità di beni assurge ad azienda** solo qualora, tali beni, combinati ed organizzati dinamicamente tra loro, divengano idonei all'esercizio di un'attività d'impresa.

Si badi bene, anche un complesso di beni «minimale» può rappresentare un'azienda, anzi tale concetto rafforza ancor più quanto appena detto: l'elemento che da vita all'azienda è **l'organizzazione, la combinazione dei fattori produttivi, i rapporti giuridici che scaturiscono da tali combinazioni**, e non il mero valore o la quantità dei beni impiegati.

Cosicché, a mero titolo di esempio, un complesso di immobili di elevatissimo valore, difficilmente sarà configurabile come azienda se non «animato» da un grado di organizzazione tale da ricondurli al concetto previsto dall'art. 2555, c.c..

Quanto detto rende palese che in molti casi riuscire a determinare se l'oggetto del trasferimento sia o meno un'azienda appare di enorme difficoltà essendo il perimetro della definizione non ancorabile ad aspetti quantitativi.

Con tale analisi si vuole evidenziare che nell'implementazione del contratto di affitto d'azienda un ruolo non marginale è rappresentato dall'analisi dell'oggetto del contratto.

Ciò detto, passiamo ad analizzare le norme del codice civile che disciplinano l'istituto. A tal proposito, si evidenzia che il Codice civile non detta una disciplina articolata dell'affitto di azienda, ma si limita a rinviare per mezzo dell'art. 2562, c.c. alla disciplina dell'usufrutto di azienda (art.

2561 c.c.). Ciononostante, al contratto d'affitto d'azienda si applicano una serie di disposizioni civilistiche che riepiloghiamo nella seguente tabella con i relativi riferimenti normativi.

Tabella n. 1 – Affitto d'azienda: disciplina civilistica applicabile

Norme civilistiche di riferimento		
Art. 2561 e 2562, c.c.	Norme generali	Con il contratto di affitto d'azienda il conduttore acquisisce il diritto di godimento, dietro corrispettivo, di un complesso aziendale di proprietà del locatore, nonché i poteri di gestione dello stesso, subentrando nei relativi rapporti e impegnandosi a non modificarne la destinazione e a conservarne l'integrità economico-tecnica.
Art. 2556, c.c.	Forma del contratto	Il contratto deve essere scritto e depositato al Registro imprese entro 30 giorni a cura del notaio, salvo le disposizioni specifiche riguardanti i singoli beni.
Art. 2558, c.c.	Successione nei contratti	L'art. 2558, c.c. garantisce all'affittuario dell'azienda di subentrare ex lege in tutti i rapporti giuridici precedentemente instaurati dall'affittante (si pensi ad esempio alle autorizzazioni di natura amministrativa necessarie allo svolgimento di alcune tipologie di imprese). Alla regola generale della successione universale l'art. 2558, c.c. prevede due deroghe, è stabilito, infatti, che le parti: <ul style="list-style-type: none"> • possono escludere espressamente il trasferimento di uno o più contratti; • non si trasferiscono i contratti che hanno carattere personale .
Art. 2112, c.c.	Trasferimento di rapporto di lavoro	Per 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.
Art. 2557, c.c.	Divieto di concorrenza	La norma stabilisce espressamente che il locatore deve astenersi per la durata dell'affitto «dall'iniziare una nuova impresa che per l'oggetto, l'ubicazione o altre circostanze sia idonea a sviare la clientela» dell'azienda affittata. La ratio della norma è evidentemente quella di evitare che l'affittuario subisca danno dall'esercizio di un'attività concorrenziale da parte dell'affittante, il quale essendo a conoscenza dell'organizzazione e della rete commerciale dell'azienda ceduta ne potrebbe facilmente sviare la clientela. La norma di fatto è volta a conservare l'avviamento dell'azienda ceduta/affittata.
Art. 2558 e 2559, c.c.	Trasferimento crediti e debiti	Per quanto riguarda la cessione dei crediti e debiti relativa all'azienda affittata il dato letterale della norma esclude l'applicabilità della norma. Per superare la preclusione legislativa, è necessario pattuire espressamente nel contratto di affitto il subentro dei singoli crediti e debiti dell'azienda affittata. Il Legislatore ha previsto espressamente il passaggio dei debiti dal locatore all'affittuario sono in caso di debiti derivanti da rapporti di lavoro subordinato e di debiti d'imposta.

Un discorso a parte merita la **responsabilità per i debiti tributari**. Tale aspetto non è espressamente disciplinato dalla norma.

L'**art. 14, D.Lgs. 472/1997**, in tema di riforma delle sanzioni, ha esplicitamente disciplinato la responsabilità fiscale solo relativamente alla posizione del **cessionario d'azienda**. In sostanza, sulla base delle disposizioni in vigore, 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.

L'**obbligazione** del cessionario è limitata al debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli uffici dell'Amministrazione finanziaria e degli enti preposti all'accertamento dei tributi di loro competenza.

Proprio al fine di tutelare il cessionario verso **responsabilità tributarie** del cedente che potrebbero essere a lui sconosciute (o comunque difficilmente conoscibili) il co. 3 del citato **art. 14** prevede che *«gli uffici e gli enti indicati nel comma 2 sono tenuti a rilasciare, su richiesta dell'interessato, un certificato sull'esistenza di contestazioni in corso e di quelle già definite per le quali i debiti non sono stati soddisfatti. Il certificato, se negativo, ha pieno effetto liberatorio del cessionario, del pari liberato ove il certificato non sia rilasciato entro quaranta giorni dalla richiesta»*.

La disciplina appena descritta, tuttavia, risulta essere prevista nei soli casi di **cessione di azienda**, ovvero quando si verifica, comunque, una successione nella proprietà della stessa. Diverso appare, invece, il caso dell'**affitto** nel quale l'affittuario risulta essere solamente il **gestore** (temporaneo) **dell'azienda** mentre il concedente mantiene la **proprietà dell'azienda** affittata, che continua, quindi, a far parte del patrimonio dello stesso.

Ne consegue che nessuna responsabilità tributaria dovrebbe poter essere estesa all'affittuario per le violazioni tributarie commesse dal concedente precedentemente all'avvio del periodo di affittanza. Osta in questo senso anche il **principio di legalità** contenuto all'interno dell'art. 3, D.Lgs. 472/1997 che impedisce l'applicazione estensiva di disposizioni di natura sanzionatoria.

L'assenza di qualsiasi responsabilità tributaria, tuttavia, non esclude che l'affittuario non possa subire pregiudizi, durante il periodo di **gestione dell'azienda** affittata, per effetto di responsabilità di natura tributaria accertate in capo al concedente. Ciò poiché i beni aziendali rimangono, come detto, nel patrimonio del soggetto concedente. In questo senso, l'affittuario può subire, in qualità di terzo possessore, l'esecuzione forzata sui beni aziendali per i debiti tributari facenti capo al concedente.

Aspetti contabili

Per rilevare contabilmente le operazioni relative a un affitto d'azienda possono essere adottate due diverse metodologie:

- la prima conforme ai **principi civilistici di iscrivibilità dei beni in bilancio**;
- la seconda basata sull'**effettiva disponibilità dei beni** relativi all'azienda affittata.

La prima metodologia si basa sul concetto che la proprietà effettiva degli elementi patrimoniali relativi all'azienda affittata resta in capo all'affittante. Infatti l'affittuario con l'affitto d'azienda assume la disponibilità e non la proprietà dei beni relativi all'azienda affittata.

Tale metodologia è poi quella accolta dai **principi contabili nazionali** i quali impongono l'iscrizione dei beni nello stato patrimoniale del soggetto che ne è titolare in forza di un diritto di proprietà.

Seguendo tale impostazione, gli **elementi patrimoniali attivi e passivi** relativi all'azienda affittata saranno rilevati nel seguente modo:

- il locatore continuerà a rilevare nel **proprio stato patrimoniale** gli elementi patrimoniali attivi e passivi relativi all'azienda affittata e procederà a rilevare il trasferimento dell'azienda nei conti d'ordine relativi ai «beni propri presso terzi»;
- l'affittuario rileverà tali beni solo nei **conti d'ordine** relativi ai «**beni di terzi presso l'azienda**».

La seconda metodologia di rilevazione contabile, basata sull'effettiva disponibilità dei beni relativi all'azienda affittata, si fonda, invece, sulla considerazione che oggetto del contratto di affitto è l'azienda e non i singoli elementi che la compongono.

Ne consegue che anche se è il trasferimento avviene sulla base di un **titolo non traslativo della proprietà**, in capo all'affittuario grava comunque un obbligo di restituzione generico del complesso aziendale affittato e non l'obbligo di restituire gli specifici beni o diritti che lo compongono.

Nell'attuale contesto normativo, l'unica impostazione civilisticamente corretta è la prima per la quale, a fronte del mantenimento dei beni iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale del proprietario - locatore, il trasferimento in godimento viene rappresentato rilevando i valori oggetto dell'affitto nei conti d'ordine e nello stato patrimoniale del solo locatore.

Secondo tale impostazione tutti i beni relativi all'azienda affittata saranno rilevati nello **stato patrimoniale** dell'affittuario e nei **conti d'ordine** sia dell'affittuario che del locatore.

La prima cosa è innanzitutto **procedere** alla redazione di un **inventario iniziale**, redatto sia a valori contabili che a valori correnti, che possa:

- identificare tutti gli elementi attivi e passivi oggetto del contratto di affitto;
- stimare il valore del capitale economico dell'azienda affittata in modo da poter determinare al termine dell'affitto il conguaglio in denaro secondo quanto previsto dall'art. 2561, co. 4, c.c. a cui rimanda l'art. 2562, c.c.

Al termine del contratto di affitto sarà poi necessario predisporre un **inventario finale**, anche esso sia a valori contabili che a valori correnti, il primo con la finalità di determinare le **rettifiche di fine affitto** conseguenti le operazioni di gestione compiute dall'affittuario in pendenza dell'affitto, il secondo con lo scopo di determinare l'**eventuale conguaglio in denaro** ai sensi dell'art. 2561, co. 4, c.c.

TABELLA N. 2 – ASPETTI CONTABILI: REDAZIONE DELL'INVENTARIO AZIENDALE

REDAZIONE INVENTARIO INIZIALE a valori contabili	REDAZIONE INVENTARIO FINALE a valori contabili	rettifiche di fine affittanza
REDAZIONE INVENTARIO INIZIALE a valori correnti	REDAZIONE INVENTARIO FINALE a valori correnti	conguaglio in denaro

L'inventario iniziale a valori contabili consente all'affittuario e al locatore di procedere alle relative rilevazioni contabili.

L'inventario iniziale a valori correnti al termine dell'affitto consentirà invece di determinare il **conguaglio in denaro** previsto dall'art. 2561, co. 4, c.c.

Si ricorda infatti che in base al citato articolo *«la differenza tra le consistenze d'inventario all'inizio e al termine - dell'affitto - è regolata in danaro, sulla base dei valori correnti al termine - dell'affitto»*.

Aspetti fiscali

Per ciò che concerne i profili fiscali dell'operazione di affitto d'azienda, in questa sede si vuole concentrare l'attenzione sui profili impositivi diretti e indiretti relativi all'imprenditore che affitta l'**unica azienda** nonché sulla possibilità di **trasferimento del plafond**.

Affitto di un'unica azienda

La concessione in affitto dell'unica azienda da parte dell'imprenditore individuale determina la **perdita** dello *status* di soggetto passivo (C.M. 72/14522/1986) ai fini Iva.

Ai fini delle imposte indirette, il venir meno dello *status* di soggetto passivo ai fini Iva determina l'assenza del requisito soggettivo, di cui all'art. 4, D.P.R. 633/1972; di conseguenza, l'operazione è, **fuori dal campo di applicazione dell'Iva**. Per effetto del principio di alternatività tra Iva e imposta di registro, l'affitto d'azienda sconta l'imposta di **registro in misura proporzionale**.

In particolare, non essendo nella Tariffa specificamente contemplata l'ipotesi dell'affitto d'azienda commerciale troverà applicazione la previsione residuale di cui all'art. 9 della stessa concernente gli atti (diversi da quelli contemplati) aventi contenuto patrimoniale, unita al disposto di cui all'art. 23, D.P.R. 131/1986. Pertanto, qualora fossero previsti canoni d'affitto distinti in relazione alla parte immobiliare ed al resto dell'azienda affittata, l'imposta di registro si applicherà con l'aliquota del 2% sul canone relativo alla parte immobiliare (ai sensi dell'art. 5 della parte I della tariffa) e del 3% sul canone relativo agli altri beni; in caso contrario, sull'ammontare complessivo dei canoni pattuiti si applicherà l'imposta con la sola aliquota del 3%.

Dovendo il contratto di affitto d'azienda esser stipulato mediante atto pubblico o scrittura privata autenticata la registrazione dello stesso (presso l'Ufficio del Registro territorialmente competente) andrà effettuata entro 20 giorni dalla sua stipula.

Per quanto riguarda i canoni periodici percepiti dal locatore una società semplice, un ente non commerciale ovvero un imprenditore individuale che affitta la sua unica azienda, i canoni rientrano tra i redditi diversi, *ex art. 67, co. 1, lett. h)*, Tuir, ordinariamente soggetti ad Irpef ma non ad Irap mancando lo svolgimento di un'attività commerciale. Nella determinazione del reddito complessivo, tuttavia, rilevano in diminuzione *«le spese specificamente inerenti alla loro produzione»*.

Ai fini delle imposte indirette, i canoni saranno esclusi dal campo di applicazione dell'Iva, in quanto abbiamo già detto che l'affitto d'azienda è fuori dal campo di applicazione dell'Iva per difetto del requisito soggettivo in capo al concedente.

Da un punto di vista degli adempimenti Iva, vi è l'**esonero** della presentazione della **Dichiarazione Iva** per il **concedente** nel caso in cui l'affitto dell'unica azienda si sia protratto per **tutto il periodo** d'imposta. Situazione diversa per il locatario, che invece dovrà presentare la Dichiarazione Iva annuale relativamente all'intero periodo d'imposta.

Diversamente, nel caso in cui l'affitto dell'unica azienda si sia protratto per una **parte del periodo** d'imposta:

- il concedente dovrà presentare la Dichiarazione Iva limitatamente al periodo di esercizio dell'attività;
- anche il locatario dovrà presentare la Dichiarazione Iva limitatamente al periodo di esercizio dell'attività.

L'imprenditore individuale che invece affitta il ramo d'azienda, continua a essere soggetto passivo d'imposta (i canoni di affitto soggetti ad Iva rientrano nell'attività d'impresa) ed è tenuto alla presentazione della Dichiarazione Iva annuale.

Nel caso in cui il concedente sia una società che affitta l'unica azienda o un ramo d'azienda, **non** si ha alcuna **sospensione** della **Partita Iva**. Infatti i canoni percepiti per l'affitto d'azienda sono imponibili, con l'aliquota ordinaria del 22%. La società è quindi tenuta a presentare la Dichiarazione Iva nei termini ordinari.

Trasferimento del plafond

L'**art. 8, co. 4, D.P.R. 633/1972** disciplina il trasferimento del plafond nel caso di affitto d'azienda.

La norma richiamata recita *«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, è 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».*

Le condizioni dettate dal disposto normativo affinché sia possibile operare nei casi di affitto d'azienda il trasferimento del plafond sono le seguenti (si veda R.M. 450173/1992):

- dichiarazione esplicita di voler operare il trasferimento del plafond nel contratto di affitto d'azienda;
- presentazione del modello di variazione dati Iva entro 30 giorni, utilizzando i modelli AA9/10 per le persone fisiche e AA7/10 per le società.

Nello specifico, per ciò che riguarda la presentazione del modello di variazioni dati Iva, dovrà essere compilata la sezione 3, del quadro D, del modello AA7/10.