

AFFITTO D'AZIENDA

Parte prima: aspetti civilistici e fiscali

Pescara 20 dicembre 2014

Dott.ssa Raffaella Carosella

INTRODUZIONE

Negli ultimi anni il contratto di affitto d'azienda si è rilevato uno strumento particolarmente utilizzato.

Accanto allo scopo classico di consentire al concedente di ricavare un corrispettivo per l'esercizio della sua impresa da parte di terzi soggetti, l'affitto di azienda permette anche il conseguimento di ulteriori fini: gestione di una crisi, passaggio generazionale, affitto infragruppo, senza il necessario definitivo trasferimento del complesso aziendale.

L'ampia diffusione negli ultimi anni dell'affitto d'azienda è collegato al carattere non invasivo dell'istituto che consente in molti casi il perseguimento di aspettative di carattere extra fiscale evitando di ricorrere alle tradizionali operazioni straordinarie.

Infatti con l'affitto d'azienda il concedente trasforma la struttura rischio-rendimento connaturata all'azienda, con l'aspettativa, da un lato di assicurarsi un rendimento periodico dell'investimento formalmente predeterminato e quindi certo, nella misura del canone, e, dall'altro, di mantenere nel tempo il valore economico del complesso aziendale data in gestione.

Per converso, l'affittuario assume, invece, la responsabilità dell'esercizio di una attività economica senza dover effettuare un investimento iniziale.

DISCIPLINA CIVILISTICA

L'affitto d'azienda è un contratto con il quale un soggetto concede ad un terzo il diritto di utilizzare la propria azienda considerata come un complesso unitario di beni mobili ed immobili, materiali ed immateriali, organizzati unitariamente per la produzione di beni e servizi (Cassazione Civ. sentenza 7 novembre 1983 n.6572) dietro il corrispettivo di un canone periodico e per un periodo di tempo determinato, ricordando che l'art.2555 c.c. definisce l'azienda come il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa.

I soggetti del contratto di affitto di azienda sono il concedente e l'affittuario.

Con questa fattispecie contrattuale non viene trasferita la titolarità dell'azienda, come accade nella cessione, né viene costituito un diritto reale, come accade nell'usufrutto: l'art.1615 c.c. definisce in fatti l'affitto come la “locazione che ha per oggetto un bene produttivo”.

Dunque l'affitto d'azienda è un contratto:

- Consensuale, in quanto il diritto di godimento nasce in capo all'affittuario per effetto del consenso delle parti;
- Sinallagmatico, in quanto le prestazioni sono legate da un nesso di reciprocità: il godimento esclusivo dell'azienda da parte dell'affittuario è bilanciato dall'obbligo di versare il canone da parte del concedente;
- Ad esecuzione continua e periodica, in quanto il rapporto si svolge nel tempo.

Con il contratto d'affitto d'azienda quindi, l'affittuario esercita **sotto la ditta** che contraddistingue l'azienda stessa, per la dura del contratto.

Precisiamo che ai sensi dell'art.2563 c.c. la ditta è il nome utilizzato dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa relativa ad una determinata azienda. Con il contratto d'affitto d'azienda si trasferisce all'affittuario il diritto di avvalersi della ditta sotto la quale è esercitata l'attività dell'imprenditore.

Giuridicamente l'art.2562 c.c stabilisce che l'affitto d'azienda è regolato dalle stesse disposizioni che regolano l'usufrutto di azienda.

Altri riferimenti normativi da prendere in considerazione sono sono:

- Art.1615: Gestione e godimento della cosa produttiva. Quando la locazione ha per oggetto il godimento di una cosa produttiva, mobile o immobile, l'affittuario deve curarne la gestione in conformità della destinazione economica della cosa e dell'interesse della produzione;
- Art.1616: Affitto senza determinazione di tempo. Se le parti non hanno determinato la durata dell'affitto, ciascuna di esse può recedere dal contratto dando all'altra un congruo preavviso;
- Art.1617: Obblighi del locatore. Il locatore è tenuto a consegnare, con i suoi accessori e le sue pertinenze, in stato da servire all'uso e alla produzione è destinata;
- Art.1624: Divieto di subaffitto. Cessione dell'affitto. L'affittuario non può subaffittare la cosa senza il consenso del concedente. La facoltà di cedere l'affitto comprende quella di subaffittare; la facoltà di subaffittare non comprende quella di cedere l'affitto.

- Art.1456: Clausola risolutiva. I contraenti possono convenire che il contratto si risolva nel caso in cui una determinata obbligazione non sia adempiuta secondo le modalità stabilite. In questo caso, la risoluzione si verifica di diritto quando la parte interessata dichiara all'altra che intende valersi della clausola risolutiva.

Come esplicitamente previsto dall'art.2556 c.c. i contratti che hanno per oggetto il trasferimento della proprietà o il godimento dell'azienda devono essere solo provati per iscritto (c.d. forma ad probationem).

Ciò non toglie tuttavia che, in ragione della natura dei singoli beni che compongono l'azienda (ad esempio beni immobili o beni mobili registrati) la forma scritta possa essere richiesta per la validità dello stesso contratto (c.d. forma ab substantiam)

Il secondo comma dell'art.2556 c.c. precisa che i contratti in esame “ in forma pubblica o per scrittura privata autenticata, devono essere depositati per l'iscrizione nel registro delle imprese, nel termine di 30 giorni, a cura del notaio rogante o autenticante”.Ciò di conseguenza implica che malgrado atto pubblico o scrittura privata autenticata non siano imposti a pena di nullità, gli stessi comunque costituiscono forma obbligata in funzione dell'iscrizione che certamente è adempimento obbligatorio.

GLI OBBLIGHI DELLE PARTI

La stipula di un contratto d'affitto d'azienda impone obblighi sia in capo al concedente sia in capo all'affittuario.

Gli obblighi per il concedente possono essere individuati in:

- Consegna dell'azienda all'affittuario secondo le caratteristiche pattuite nel contratto in modo che essa possa servire all'uso ed alla produzione a cui è destinata,
- Divieto di concorrenza sleale per tutta la durata dell'affitto (art.2557 4 comma)

Questi due obblighi sono obblighi inderogabili.

I vincoli dell'affittuario sono maggiori e sono riassunti nell'art.2561 1 e 2 comma:

- Obbligo di non modificare la destinazione dell'azienda, che consiste nell'obbligo di svolgere la medesima attività già svolta dal concedente;
- Obbligo di esercitare l'attività sotto la ditta del concedente;
- Obbligo di provvedere alla conservazione dell'efficienza dell'organizzazione e degli impianti che concretamente consiste nell'assunzione delle spese di manutenzione ordinaria e delle spese sostenute per la sostituzione ed il rinnovo degli impianti, che si rendessero necessarie per mantenere la funzionalità dell'azienda affittata;
- Obbligo di conservare le normali dotazioni di scorta, nel senso che al momento della restituzione dell'azienda, le differenze di inventario che si verificano tra inventario iniziale ed inventario finale devono essere regolate tra le parti, o tramite la reintegrazione del magazzino iniziale o tramite pagamento delle differenze.
- L'azienda non potrà essere concessa in subaffitto, né il contratto potrà essere ceduto, sotto qualsiasi forma, ad altra persona senza il consenso scritto del concedente, pena, in difetto, la risoluzione di diritto del contratto.

LA SUCCESSIONE NEI CONTRATTI

La norma di cui all'art.2558 c.c. dettata in materia di cessione d'azienda e comunque ritenuta applicabile anche all'affitto di azienda, pone il principio derogabile volontariamente, del trasferimento ex lege dei contratti aziendali a prestazioni corrispettive non ancora completamente eseguite tra le parti e che non abbiano carattere personale.

Quindi l'affittuario subentrerà al concedente:

- nei contratti relativi alla somministrazione di energia elettrica, acqua, telefono, gas e nel contratto di locazione dell'unità immobiliare ai sensi dell'art.36 legge 392/1978 che richiede che il concedente dia comunicazione della cessione del contratto di locazione al proprietario dell'immobile;
- nei rapporti di lavoro subordinato ai sensi dell'art.2112 c.c.

I debiti e crediti dell'azienda affittata possono essere o meno inclusi tra i beni che vengono trasferiti all'affittuario e che costituiscono parte dell'azienda.

Nel caso in cui crediti e debiti siano trasferiti dal concedente all'affittuario si deve considerare che:

- per i crediti non è necessaria la notifica al creditore ceduto, in quanto ai sensi dell'art.2559 c.c. la cessione dei crediti ha effetto nei confronti dei terzi al momento di iscrizione del trasferimento dell'azienda nel registro delle imprese,
- i debiti esistenti al momento della decorrenza del contratto di affitto, risultanti dalle scritture contabili obbligatorie, possono essere accollati dall'affittuario. In questo caso però il concedente rimane solidale con l'affittuario in quanto si

tratta di un acollo cumulativo, in cui la responsabilità del debitore originario si aggiunge alla responsabilità dell'affittuario;

- i debiti contratti dall'affittuario durante il periodo di locazione rimangono una responsabilità dell'affittuario al momento della restituzione dell'azienda.

LA CESSAZIONE DELL'AFFITTO

L'art.2561 comma 4, riconosce all'affittuario al termine del contratto, per effetto dell'art.2562 c.c. l'indennizzo in denaro corrispondente alla differenza tra le consistenze d'inventario all'inizio ed alla fine del rapporto sulla base dei valori correnti al termine dell'affitto.

Nessun compenso è dovuto all'affittuario per eventuale sviluppo dell'avviamento, anche se determinato dalla sua attività, in quanto l'avviamento non può farsi rientrare tra le "consistenze" dell'azienda.

Le immobilizzazioni vanno valutate in relazione alla loro residua utilizzabilità e cioè al netto degli ammortamenti.

DISCIPLINA FISCALE

Ai fine delle imposte dirette ed indirette (iva e registro) la tassazione è diversa a seconda se il concedente sia:

- una società o un imprenditore individuale che affitta un ramo di azienda o una fra più aziende possedute;
- un imprenditore individuale che affitta l'unica azienda (o società semplice che affitta l'unica azienda agricola).

Nel primo caso il concedente mantiene la qualifica di imprenditore, nel secondo caso il concedente perde tale qualifica.

Nel caso di società o imprenditore individuale che affitta una fra più aziende possedute, i canoni di locazione maturati nel singolo periodi d'imposta, al netto delle spese documentate relative al contratto, concorrono, come componenti positivi, alla formazione del reddito d'impresa complessivo in base al principio della competenza economica. Rappresentano ricavi e pertanto sono soggetti ad imposte dirette e ad irap.

Ai fini delle imposte indirette, possiamo affermare che l'affitto d'azienda è un'operazione soggetta ad iva con aliquota ordinaria del 22% e ad imposta di registro in misura fissa, salvo il caso di aziende con prevalenza di immobili, di cui parleremo.

L'imposta di registro è dovuta una sola volta a seguito della registrazione del contratto entro il termine fisso di 30giorni dalla stipula, mentre i canoni di locazione periodicamente corrisposti dall'affittuario devono essere fatturati dal concedente con iva secondo le regole ordinarie.

Gli affitti delle aziende agricole sono esenti da iva.

Nel caso particolare di affitto d'azienda con prevalenza di fabbricati, si deve applicare il regime di tassazione previsto per le locazioni dei fabbricati strumentali per natura, qualora si verificano le condizioni di seguito indicate:

- il valore normale dei fabbricati è superiore al 50% del valore complessivo dell'azienda;

- l'eventuale applicazione dell'iva o dell'imposta di registro secondo le regole ordinarie, consentono di conseguire un risparmio d'imposta.

Ricordiamo che per fabbricati strumentali per destinazione si intendono i fabbricati con categoria catastale B, C,D, E, A/10. La locazione di questa tipologia di fabbricati è esente da iva, salvo opzione per l'applicazione dell'imposta manifestata espressamente dal concedente dell'atto di locazione. In tale caso si applica l'aliquota ordinaria del 22%.

Nell'altro caso dell'imprenditore individuale o società semplice che affitta l'unica azienda, viene meno in capo al titolare (concedente) la qualifica di imprenditore.

Pertanto i proventi percepiti rientrano nella categoria dei redditi diversi (e non nella categoria dei redditi d'impresa) e come tali non sono soggetti ad irap. Ai sensi dell'art.71 comma 2 del tuir, il reddito imputabile all'ex imprenditore è pari alla differenza positiva tra l'ammontare dei canoni percepiti nel periodo d'imposta le eventuali spese sostenute per il mantenimento del complesso aziendale. L'imputazione del reddito avviene con il criterio di cassa e quindi tenendo conto dei canoni effettivamente percepiti nel periodo d'imposta dedotte le spese di cui sopra.

Ai fini delle imposte indirette, salvo il caso di aziende con prevalenza di fabbricati, l'affitto dell'unica azienda da parte dell'imprenditore individuale è operazione esclusa dall'iva e soggetta all'imposta di registri in misura proporzionale.

Ai fini della corretta applicazione dell'imposta di registro bisogna verificare se il contratto prevede:

- canoni separati per la parte immobiliare e per tutti gli altri beni: si applica l'aliquota del 2% sulla parte immobiliare e quella del 3% sulla parte mobiliare;
- canone unico per gli immobili e tutti gli altri beni: l'aliquota applicabile è del 3%.

L'imposta è dovuta una sola volta per tutta la durata del contratto e si applica alla registrazione sull'ammontare dei canoni previsti per l'intera durata del contratto stesso.

Nel caso particolare di affitto d'azienda con prevalenza di fabbricati valgono le stesse considerazioni fatte nel caso di società o imprenditore che affitta una fra più aziende.

In realtà non è chiaro come potrebbe applicarsi la disciplina delle locazioni dei fabbricati dettata per i soggetti passivi iva in quanto l'imprenditore individuale o la società semplice che affitta l'unica azienda, perde la qualifica di imprenditore e quindi di soggetto iva.

Ai fini delle imposte dirette, il reddito dell'affittuario si determina secondo le ordinarie regole del reddito d'impresa, con alcune particolarità sotto evidenziate.

Come abbiamo detto, se non è pattuito diversamente, l'affittuario subentra nei contratti stipulati per l'esercizio dell'azienda stessa, che non abbiano carattere personale per tutta la durata dell'affitto. Pertanto, ai fini della determinazione del proprio reddito, l'affittuario prende in carico gli elementi patrimoniali dell'azienda affittata in base agli stessi valori fiscali che questi avevano in capo al concedente.

Ad esempio nel caso in cui il contratto di affitto d'azienda preveda il passaggio dei crediti e dei beni costituenti il magazzino, l'affittuario potrà contabilizzare eventuali perdite su crediti.

Per quanto attiene ai beni strumentali, le quote di ammortamento possono essere dedotte dall'affittuario che è l'effettivo utilizzatore del bene, per tutta la durata del contratto e comunque fino a quando i beni restano nella disponibilità dell'affittuario, qualora questa si prolunghi oltre la durata stessa. Le quote di ammortamento sono commisurate al costo originario dei beni quale risulta dalla contabilità del concedente e sono quindi deducibili fino a concorrenza del costo non ammortizzato.

Alla regola sopra esposta può farsi eccezione se il contratto d'affitto d'azienda prevede espressamente che l'affittuario non ha l'obbligo di restituzione dei beni aziendali nello stesso stato di efficienza nel quale si trovavano all'inizio del rapporto (deroga art.2561 c.c.). In tale ipotesi le quote di ammortamento continuano ad essere dedotte dal concedente, se questo continua ad assumere la qualifica di imprenditore (nel caso come detto che si dia in locazione un ramo d'azienda o una fra più aziende). Nel caso in cui il concedente perde la qualifica di imprenditore (nel caso di affitto dell'unica azienda) non potrà dedurre alcun costo.

Per quanto attiene agli adempimenti fiscali, va detto che successivamente alla registrazione del contratto d'affitto d'azienda, entro 30 giorni dalla stipula deve essere effettuata la comunicazione di variazione dati ai fini iva all'Agenzia delle Entrate con la predisposizione e il deposito del modello AA9/11

Il modello va compilato in due sezioni:

- Quadro A Variazione dati Data di variazione: la data della stipula del contratto di affitto di azienda;
- Quadro E Operazioni straordinarie Sezione 3 Affitto d'azienda.

Per quanto attiene alla redazione della dichiarazione iva annuale, le imprese individuali che hanno dato in affitto l'unica azienda e non esercitano altre attività rilevanti ai fini iva, sono esonerate dalla presentazione della dichiarazione annuale.

STUDI DI SETTORE ED AFFITTO D'AZIENDA

Ai fini degli studi di settore, nel caso di affitto dell'unica azienda opera la causa di esclusione "7" de indicare nell'apposito campo del quadro RF/RG di Unico. Qualora si tratti invece di affitto di un ramo di azienda, che costituisce attività prevalente opera la disposizione contenuta nel decreto 11/02/2008 che prevede la non accertabilità del contribuente.

Tale situazione viene evidenziata barrando la casella relativa al codice 68.20.02 affitto aziende, contenuta nel frontespizio dello studio di settore VG40U e indicando nel quadro di determinazione del reddito d'impresa di Unico (RF o RG) il codice di esclusione "12".

L'art.10 comma 4 della legge 146/1998, così come modificato dal dl 223/2006 e dalla Finanziaria 2007, dispone che l'accertamento in base agli studi di settore non è effettuato "nei confronti dei contribuenti che si trovano in un periodo di non normale svolgimento dell'attività". Tra questi soggetti figurano anche i contribuenti che hanno affittato la propria azienda, al riguardo bisogna fare una distinzione tra affitto dell'unica azienda o solamente di un ramo d'azienda.

In particolare nel caso in cui nel corso del 2013 si sia affittata l'unica azienda il periodo d'imposta è considerato "di non normale svolgimento dell'attività", pertanto al quadro RF/RG del modello Unico 2014 va indicata la causa di esclusione "7".

In questo modo lo studio di settore (VG40U) andrà compilato ai solo fini statistici mentre non va compilato il modello ine.

Nel quadro F al rigo F01 andranno indicati i canoni di affitto d'azienda, mentre nel Rigo F9 non viene indicato il valore dei beni strumentali (mobili o immobili) dell'azienda affittata e nel rigo F20 è necessario indicare gli ammortamenti solo se il concedente ne ha mantenuto la deducibilità ex art.102 comma 8 tuir (cioè se il contratto ha derogato alle previsioni dell'art.2561 c.c.).

La concessione in affitto di un ramo d'azienda non rientra in una situazione "di non normale svolgimento dell'attività di esclusione".

Tuttavia l'attività di locazione d'azienda (codice Ateco 68.20.02) svolta in via prevalente (canone di locazione d'azienda maggiore del 50% dei ricavi complessivi) configura una causa di esclusione "12" e lo studio non risulta utilizzabile ai fini dell'accertamento(ma solo ai fini della selezione delle posizioni da controllare).

Si può presentare anche l'ipotesi che l'attività di affitto del ramo di azienda non costituisca l'attività prevalente. L'attività d'affitto d'azienda quindi non è prevalente mentre sarà prevalente un'altra attività esercitata dal contribuente.

In questo caso non opera la disposizione contenuta nel decreto 11/02/2008: il contribuente sarà quindi accertabile.

In caso di affitto di un ramo d'azienda, nel quadro F i canoni attivi dell'affitto vanno indicati al Rigo F01 (Ricavi caratteristici) se sono prevalenti rispetto ad altri ricavi (compilazione dello studio VG40U) o F05 (Altri ricavi, non rilevanti ai fini della congruità) in caso contrario. Il rigo F29 e il rigo F20 andranno compilati come esposto precedentemente.

Per l'affittuario non si configura alcuna causa di esclusione dagli studi di settore.

L'unica particolarità è data dal fatto che il periodo di acquisizione in affitto rientra nella fattispecie di inizio dell'attività per "mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti", pertanto nelle apposite caselle del frontespizio l'affittuario indica il codice "3" e riporta il numero di mesi di esercizio dell'attività. Al contrario nei periodi successivi si tratta di un normale periodo di esercizio dell'attività.