



Cessione, conferimento e affitto dell'azienda

di Fabio Carriolo

Aspetti generali

Il trasferimento dell'azienda a titolo oneroso può essere assicurato in vari modi, tra i quali figurano il conferimento (l'azienda è ceduta in cambio di partecipazioni della società cessionaria), la cessione onerosa e l'affitto dell'azienda stessa.

La nozione di conferimento è ricavabile dall'obbligazione posta a carico dei soci, di dotare la società dei mezzi e degli strumenti necessari a garantire l'effettivo esercizio comune dell'attività economica da parte del soggetto collettivo (art. 2247, c.c.).

L'operazione di conferimento può essere strumentale al trasferimento di un compendio aziendale – azienda o ramo d'azienda –, quale alternativa rispetto alla cessione dell'azienda stessa.

Quest'ultima – se a titolo oneroso - rappresenta una fattispecie imponibile ai fini delle imposte sul reddito, dato che con essa i beni soggetti al regime del reddito d'impresa fuoriescono dalla sfera giuridica del cedente, rendendo imponibili gli eventuali plusvalori latenti.

L'azienda può essere inoltre trasferita a terzi a titolo oneroso sia mediante cessione, sia attraverso un contratto di affitto, che ne consente la gestione da parte di un terzo non proprietario.

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

I conferimenti in generale

I conferimenti possono essere effettuati sia contestualmente alla sottoscrizione del patto sociale, a norma degli artt. 2247 e ss., c.c., sia successivamente, e producono l'effetto di attribuire a un soggetto la qualifica di socio della società conferitaria, ovvero di aumentare la sua quota di partecipazione (eventualmente espressa da azioni, nel caso delle S.p.a. e delle S.a.p.a.).

La finalità dei conferimenti è differente in relazione alle varie ipotesi che si possono prospettare:

- se i conferimenti sono effettuati in sede di costituzione della società, il fine precipuo perseguito dai soggetti conferenti è di divenire soci, ovvero di far sorgere un soggetto collettivo per l'esercizio in comune dell'attività economica, allo scopo di dividerne gli utili e i rischi;
- i conferimenti successivi comportano invece un aumento di capitale della società conferitaria, e la correlata attribuzione ai soggetti conferenti di nuove azioni o quote di partecipazione: essi rispondono quindi, in via generale, all'esigenza di partecipare in misura dimensionalmente maggiore sia agli utili che ai rischi d'impresa.

I conferimenti possono riguardare beni materiali e immateriali (tra i quali le aziende e i rami d'azienda), ovvero crediti; inoltre, nel contesto delle S.r.l., possono essere conferiti anche opere e/o servizi, subordinatamente alla produzione di alcune garanzie.

I conferimenti di aziende

Nel caso dei **conferimenti di aziende o rami aziendali**, si ha **un fenomeno successorio dell'azienda**; la motivazione di tali operazioni può ricondursi a considerazioni di ordine aziendale, che riguardano, dal lato della conferente, il vantaggio di ottenere dimensioni più ridotte, allocando altrove – in capo a un altro soggetto – determinate funzioni, ovvero a ragioni di diversificazione degli investimenti, poiché l'operazione consente la «distribuzione» di aziende e rami aziendali senza necessità di alienare la società o di costituire nuovi soggetti.

Evidentemente, dal lato del soggetto conferitario può specularmente essere ottenuta un'azienda o un ramo aziendale – verso la contropartita dell'ingresso nella compagine societaria del conferente – senza che vi sia acquisto o costituzione di nuova società.

I conferimenti di partecipazioni sono invece finalizzati ad attribuire a un determinato soggetto la partecipazione alla compagine societaria di un soggetto terzo, e hanno come contropartita le partecipazioni della società conferitaria. Essi rispondono quindi all'esigenza di ripartire le partecipazioni secondo l'utilità dei soggetti coinvolti, anche nell'ambito di operazioni che interessano gruppi societari.

Il trattamento tributario dei conferimenti

Sotto il profilo tributario, ai fini delle imposte sui redditi, le disposizioni di riferimento sono rappresentate dagli **artt. 175 e 176 del TUIR**.

In epoca anteriore alla Finanziaria 2008 [**art. 1, comma 46, lett. c) n. 3, L. 24.12.2007, n. 244**], il primo articolo si occupava dei conferimenti in regime di continuità dei valori contabili, relativamente ai quali, per i conferimenti di aziende o partecipazioni controllo e collegamento effettuati tra soggetti residenti in Italia nell'esercizio dell'attività d'impresa, si considerava valore di realizzo quello attribuito alle partecipazioni ricevute dal soggetto conferente, oppure – se superiore – quello attribuito all'azienda o alle partecipazioni conferite nelle scritture contabili del soggetto conferitario.

Questo regime resta in vigore limitatamente alle partecipazioni di controllo e di collegamento, mentre non è più operante per quanto attiene alle aziende.

Il secondo articolo si occupa invece dei **conferimenti d'azienda in regime di neutralità fiscale**, nell'ambito dei quali non si realizzano plus o minusvalenze, purché il soggetto conferente assuma, quale valore delle partecipazioni ricevute, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita; il soggetto conferitario deve invece subentrare nella posizione del conferente relativamente agli elementi dell'attivo e del

passivo dell'azienda, distinguendo in un apposito prospetto della dichiarazione dei redditi i valori esposti in bilancio e quelli fiscalmente riconosciuti, con la relativa differenza.

Va inoltre evidenziato che l'art. 177 del Testo Unico disciplina la **permuta di azioni o quote tra società o enti commerciali residenti, per effetto della quale è acquistata o integrata una partecipazione di controllo**, riconoscendo anche in tale ipotesi la neutralità fiscale (a condizione che alle azioni ricevute sia attribuito lo stesso «costo fiscale» delle azioni o quote date in cambio). Anche in tale contesto, lo scambio può avvenire tramite conferimento.

Occorre altresì considerare l'art. 178, relativo a **fusioni, scissioni, conferimenti e scambi di azioni tra soggetti di diversi Stati UE**, nel quale – a seguito del D.Lgs. n. 344/2003 – sono state integralmente trasfuse le previsioni dell'art. 1 del D.Lgs. n. 544/1992, *«Attuazione della Direttiva del Consiglio 90/434/CEE relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi di azioni concernenti società di Stati membri diversi»*.

Sono in tale sede individuati i requisiti soggettivi e oggettivi che devono sussistere affinché, in estrema sintesi:

- i maggiori valori emergenti a seguito dell'imputazione del disavanzo di fusione o scissione non siano imponibili in capo al beneficiario;
- i conferimenti non costituiscano realizzo di plus o minusvalenze.

Il successivo art. 179 rende applicabile un regime di neutralità fiscale che, relativamente a fusioni e scissioni, fa richiamo alle relative norme valesvoli in ambito «nazionale», e per i conferimenti rimanda al regime di cui al menzionato art. 176 del TUIR.

La cessione delle aziende

La **cessione d'azienda** può non riguardare la totalità dei beni e dei rapporti economico-giuridici organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa, purché il complesso di attività cedute sia tale da potersi configurare come cessione di complesso aziendale relativo a singoli rami di impresa.

L'operazione di cessione d'azienda si caratterizza per:

- l'onerosità della transazione, ossia la pattuizione di un corrispettivo dovuto dal cessionario;
- il trasferimento a titolo definitivo della proprietà dell'azienda.

L'ipotesi tipica di cessione a titolo oneroso è rappresentata dalla compravendita, ma in tale fattispecie rientrano anche le **permute** (nelle quali il corrispettivo di cessione è in tutto o in parte costituito da un altro bene o da un servizio) e i conferimenti (nelle quali il corrispettivo è costituito da partecipazioni al capitale della società conferitaria dell'azienda).

Contrariamente a quanto accade per le operazioni societarie d'impresa che interessano i soggetti (trasformazione, fusione, scissione, etc.), la cessione d'azienda consiste in una vicenda traslativa dell'azienda, ovvero del complesso dei beni e dei servizi organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa.

Il trasferimento posto in essere riguarda non un singolo bene o più beni, materiali o immateriali, bensì l'intero compendio aziendale, ovvero un ramo d'azienda, idoneo a garantire l'esercizio dell'impresa: si tratta quindi di un'entità funzionante, composta di beni, crediti e debiti, posizioni contrattuali, etc.

La funzione primaria dell'operazione (che si pone come alternativa rispetto al conferimento d'azienda in società) è – evidentemente – di trasferire in capo a un soggetto acquirente la titolarità dell'«universalità» di beni, contratti, etc., che rende possibile l'esercizio dell'attività d'impresa.

Il trattamento impositivo della cessione di aziende

La disciplina fiscale della cessione d'azienda ha subito una profonda modificazione a seguito dell'abrogazione della «vecchia» imposta sostitutiva prevista dal D.Lgs. 8.10.1997, n. 358, a decorrere dal 1° gennaio 2004.

Fino all'intervento della Finanziaria 2008, il regime di tassazione applicabile alle plusvalenze originate dalla cessione d'azienda è stato quello della tassazione ordinaria o, se il cedente era una persona fisica e ne ricorrevano i presupposti, della tassazione separata.

Se l'azienda è stata posseduta per almeno 3 anni, è consentito il differimento della tassazione attraverso la ripartizione della plusvalenza in quote costanti fino ad un massimo di 5 anni.

Con la cessione a titolo oneroso dell'azienda, il cedente realizza un componente reddituale positivo (plusvalenza) o, più raramente, negativo (minusvalenza) di reddito d'impresa, fatta eccezione per i casi in cui sia ceduta l'unica azienda dell'imprenditore individuale, ovvero un'azienda pervenuta al cedente a titolo gratuito, *mortis causa* o per donazione da familiare, in assenza di esercizio di impresa da parte del cedente nel lasso di tempo intercorrente tra l'acquisizione a titolo gratuito e la cessione a titolo oneroso.

I vantaggi comparativi dei conferimenti

Guardando alle possibili opzioni relative ai vantaggi fiscali (nel contesto di comportamenti orientati a ottenere un «lecito risparmio d'imposta»), potrebbe considerarsi l'eventualità di **sostituire la cessione dell'azienda (che, per l'appunto, può generare plusvalori imponibili) con la cessione delle partecipazioni nella società che detiene l'azienda.**

In tale ipotesi, la cessione delle partecipazioni può essere effettuata anche usufruendo del regime «pex» - limitato al 95% dell'ammontare - di esenzione delle plusvalenze.

A tale riguardo, può essere rammentato che, come espressamente stabilito dall'art. 176, terzo comma, del TUIR, ai fini della norma antielusiva di cui all'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, è irrilevante il conferimento dell'azienda secondo il regime di continuità dei valori fiscali riconosciuti (nonché, dopo la Finanziaria 2008, di imposizione sostitutiva) seguito dalla cessione della partecipazione rivenuta per usufruire dell'esenzione fiscale di cui all'art. 87, ovvero – in campo IRPEF - agli artt. 58 e 67, primo comma, lett. c).

In base al quarto comma dell'art. 176, inoltre, le aziende acquisite in dipendenza di conferimenti effettuati con il regime di esenzione si considerano possedute dal soggetto conferitario anche per il periodo di possesso del soggetto conferente.

Tale principio rappresenta il riconoscimento che, al di là delle vicende successorie, opera una «retrodatazione del possesso» ai fini della verifica del requisito del possesso triennale e di quello della «commercialità prevalente», ai quali è subordinata (in presenza degli altri requisiti) l'esenzione fiscale.

Secondo la **circolare dell'Agenzia delle Entrate 4.8.2004, n. 36/E, par. 2.3.6.4**, *«quando la nascita di un nuovo soggetto consegue ad un'operazione di riorganizzazione societaria occorrerà, quindi, tener conto delle caratteristiche del dante causa, per verificare, su “proiezione triennale”, come prevede l'articolo 87, comma 2, i requisiti della commercialità e della residenza in un paese non black list. Nella sostanza, occorre valutare “retroattivamente” ed in capo ai soggetti preesistenti i predetti requisiti»*.

Inoltre - secondo quanto affermato al par. 2.3.4. della medesima circolare – *«considerata la specifica funzione antielusiva della norma in esame, si ritiene che, al pari del requisito della residenza contenuto nella lettera c), anche il possesso ininterrotto del requisito della commercialità, nel caso in cui la società partecipata sia costituita da meno di tre anni, debba riferirsi al minor periodo intercorso tra l'atto costitutivo e la cessione della partecipazione»*.

Il requisito temporale deve essere verificato in capo alla società partecipata; è pertanto irrilevante, a tal fine, che la partecipazione sia stata posseduta, nel periodo di riferimento, dallo stesso soggetto che realizza la plusvalenza o dal suo dante causa, così come è ininfluyente la modalità di acquisizione della partecipazione (acquisto, conferimento o altre operazioni di riorganizzazione aziendale).

Anziché cedere l'azienda, l'ipotetica società X può pertanto conferirla in una società Y e ottenerne in cambio delle partecipazioni, le quali fin da subito potrebbero possedere i requisiti necessari per accedere alla «pex».

In tale contesto, occorre però considerare che la cessione dei beni di primo grado – ovvero dell'azienda – anziché delle partecipazioni, procura sicuramente al cessionario il «vantaggio relativo» costituito dal riconoscimento degli eventuali maggiori valori fiscali, misurabile in termine di maggiori ammortamenti e di minori plusvalenze nel caso della futura nuova cessione dell'azienda.

Per quanto si è visto sopra, il contribuente può quindi scegliere se operare:

- in regime di esenzione, conferendo l'azienda in regime di neutralità e successivamente cedendo la partecipazione usufruendo della «pex»;
- in regime di imponibilità, mediante l'effettuazione di una cessione d'azienda.

Le conseguenze dell'adesione all'uno o all'altro sistema sono sintetizzate nella tabella che segue.

Cessione o conferimento d'azienda –art. 176, D.P.R. 917/1986	
cessione d'azienda	conferimento d'azienda e successiva cessione della partecipazione fruendo della «pex»
tassazione della plusvalenza in capo al cedente comporta, per il compratore, l'acquisizione di nuovi e maggiori valori fiscalmente riconosciuti	il conferente non è tassato, ma il conferitario subentra nei minori valori fiscalmente riconosciuti presso il conferente

Il valore di realizzo delle plusvalenze

Ai fini della determinazione delle **plusvalenze imponibili**, per i conferimenti di aziende e di partecipazioni di controllo o di collegamento effettuati tra soggetti residenti in Italia nell'esercizio di imprese commerciali, è considerato valore di realizzo:

- quello attribuito alle partecipazioni ricevute in cambio dell'oggetto conferito nelle scritture contabili del soggetto conferente;
- ovvero, se superiore, quello attribuito all'azienda o alle partecipazioni conferite nelle scritture contabili del soggetto conferitario.

Va rammentato che le **plusvalenze patrimoniali** – di cui all'art. 86 del TUIR - sono generalmente costituite dalla differenza fra il corrispettivo o l'indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato.

Se il corrispettivo della cessione è costituito da beni ammortizzabili e questi vengono iscritti in bilancio allo stesso valore al quale vi erano iscritti i beni ceduti è considerata plusvalenza il solo conguaglio in denaro eventualmente pattuito.

I maggiori valori delle immobilizzazioni finanziarie costituite da partecipazioni in imprese controllate o collegate, iscritte in bilancio a norma dell'art. 2426 n. 4), c.c., o di leggi speciali, non concorrono alla formazione del reddito, per la parte eccedente le minusvalenze già dedotte. Tali maggiori valori concorrono a formare il reddito nell'esercizio e nella misura in cui siano comunque realizzati.

L'unica azienda conferita dall'imprenditore

Se il conferimento ha a oggetto **l'unica azienda dell'imprenditore individuale**, la cessione, anche a titolo gratuito, delle partecipazioni ricevute **a seguito del conferimento**, si considera effettuata nell'esercizio d'impresa, ed è fatta salva l'applicazione dell'art. 17, primo comma, lett. g), del Testo Unico, concernente la tassazione separata delle plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di aziende possedute da più di cinque anni, con riferimento alla data del conferimento.

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Le plusvalenze dei soggetti IRPEF

Gli effetti fiscali della cessione di partecipazioni effettuata da soggetti IRPEF al di fuori del regime d'impresa è disciplinata dagli **artt. 67, primo comma, lettere c) e c-bis), e 68, del TUIR**, assumendo come costo delle partecipazioni il valore attribuito alle stesse, nei termini sopra esposti.

Le disposizioni richiamate riconducono tra i redditi diversi, se non costituiscono redditi di capitale o non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società commerciali, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente:

le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate, cioè mediante la cessione di:

- azioni, diverse dalle azioni di risparmio;
- ogni altra partecipazione al capitale od al patrimonio:
- delle società personali di cui all'art. 5 del TUIR;
- e di società soggette all'IRES;
- diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite dette partecipazioni, se le partecipazioni, i diritti o titoli ceduti rappresentano, complessivamente, una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al:

- 2 % per i titoli negoziati in mercati regolamentati;
- 20 per cento per le altre partecipazioni;
- (ovvero) una partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al:
- 5 % per i titoli negoziati in mercati regolamentati;
- 25 % per le altre partecipazioni;
- le plusvalenze, diverse da quelle indicate sopra, realizzate mediante cessione a titolo oneroso di azioni e di ogni altra partecipazione al capitale o al patrimonio:
- delle società personali di cui all'art. 5 del TUIR;
- e di società soggette all'IRES;
- nonché di diritti o titoli attraverso cui tali partecipazioni possono essere acquisite.

A norma del terzo comma dell'art. 68 del TUIR, dopo l'intervento della Finanziaria 2008 e del D.M. 2.4.2008 (che hanno elevato la quota imponibile, originariamente fissata al 40%), per le persone fisiche:

- le plusvalenze di cui alla lett. c) del primo comma dell'articolo 67 (ossia quelle collegate al realizzo di partecipazioni «qualificate»), per il **49,72%** del loro ammontare, sono sommate algebricamente alla corrispondente quota delle relative minusvalenze;
- se le minusvalenze sono superiori alle plusvalenze, l'eccedenza è riportata in deduzione, fino a concorrenza del **49,72%** dell'ammontare delle plusvalenze dei periodi successivi, ma non oltre il quarto, a condizione che sia indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale le minusvalenze sono state realizzate.

Se le plusvalenze sono relative a partecipazioni in società residenti in Stati o territori «*black list*», esse - fatta salva la possibilità di esperire positivamente lo specifico **interpello** in materia – vengono tassate sul 100% del relativo ammontare.

I regimi fiscali sostitutivi

Anche ai fini dell'attenzione «antielusiva» su alcune operazioni straordinarie d'impresa, una serie di regimi di **imposizione sostitutiva** è stata introdotta dall'art. 1, comma 44, della L. 244/2007.

È stata in tal modo ripristinata e aggiornata la possibilità di attribuire rilevanza - «a pagamento» - ai valori emergenti in conseguenza delle predette operazioni.

La collocazione dei conferimenti d'azienda tra le operazioni neutrali fa sì che, analogamente alle fusioni e alle scissioni, tali operazioni non siano «realizzative», per il conferente, né di plus né di minusvalenze. Dunque, mentre ai fini civilistici il conferimento resta un'operazione realizzativa così come, per i soggetti che applicano gli IAS, la fusione e la scissione che rispondano ai requisiti applicativi dell'IFRS 3, ai fini fiscali viene consolidato il tradizionale principio di considerare tutte queste operazioni come neutrali.

In alternativa alla neutralità, si è consentita ai conferimenti d'azienda, oltre che alle fusioni e alle scissioni, l'applicabilità di un regime di imposizione sostitutiva.

Detto regime prevede – ex art. 176, comma 2-ter, TUIR, secondo il testo vigente - le seguenti aliquote:

maggiori valori compresi entro i 5 mln di euro	12%
maggiori valori compresi tra i 5 e i 10 mln	14%
maggiori valori eccedenti i 10 mln	16%

L'assolvimento dell'imposta sostitutiva consente alla società conferitaria (o incorporante/risultante dalla fusione/beneficiaria della scissione) di ottenere il riconoscimento dei maggiori valori emergenti in bilancio.

L'affitto d'azienda

L'azienda, qualificata come *complesso di beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa*» (art. 2555 c.c.) può essere trasferita a terzi a titolo oneroso sia mediante cessione, sia attraverso un contratto di affitto, che ne consente la gestione da parte di un terzo non proprietario.

Il presente contributo intende esaminare alcuni aspetti e casistiche in materia di affitto d'azienda, con specifico riguardo agli aspetti tributari della fattispecie e con il supporto della giurisprudenza e delle indicazioni ufficiali di prassi.

Si precisa al riguardo che l'azienda viene a configurarsi come un complesso unitario idoneo all'esercizio dell'impresa, con un vincolo comune di destinazione: solamente se il trasferimento riguarda il complesso idoneo al funzionamento, esso può qualificarsi come trasferimento (o affitto) dell'azienda.

La base normativa civilistica dell'affitto d'azienda si rinviene nel combinato disposto degli artt. 2561 e 2562 del codice civile; gli obblighi in tale sede disposti a carico delle due parti del contratto prevedono che l'affittuario è tenuto a gestire l'azienda e a conservarne l'efficienza; al termine del rapporto, la differenza tra le consistenze d'inventario all'inizio e al termine di esso dovrà essere regolato in denaro (art. 2561, quarto comma, c.c.).

Al contratto in esame sono pure applicabili talune norme civilistiche riguardanti l'affitto (artt. 1615 – 1654 del codice civile).

L'ammortamento improprio dell'affittuario

L'ammortamento fiscalmente valido dei beni strumentali dell'azienda è regolato:

- relativamente ai beni materiali, dall'art. 102 del D.P.R. 22.12.1986 n. 917 (TUIR);
- rispetto ai beni immateriali, dall'art. 103 dello stesso testo normativo.

Ai sensi dell'art. 14, primo comma, del D.P.R. 4.2.1988 n. 42 (disposizioni di coordinamento del TUIR), nell'affitto e nell'usufrutto d'azienda l'ammortamento dei beni compete ordinariamente all'affittuario e all'usufruttuario.

Il secondo comma dello stesso articolo dispone che tale regola non va applicata in caso di deroga convenzionale alle norme dell'art. 2561 del codice civile, concernenti l'obbligo di conservazione dell'efficienza dei beni ammortizzabili.

Secondo una posizione espressa dall'amministrazione finanziaria¹, l'ammortamento effettuato dall'affittuario è «improprio», giacché il relativo fondo non ha natura rettificativa di valori dell'attivo patrimoniale, ma di mero accantonamento, funzionale al reintegro della perdita di valore dei beni in corso di contratto.

¹ Cfr. la nota della direzione regionale delle Entrate dell'Emilia Romagna n. 42049 del 7.10.1996.

In particolare occorre considerare che:

- l'art. 14 del D.P.R. 4.2.1988 n. 42, sopra citato, consente la deducibilità degli ammortamenti in capo all'affittuario, sulla base del costo originario risultante al concedente; se quest'ultimo non ha regolarmente tenuto il registro dei beni ammortizzabili, si considera già dedotto il 50% degli ammortamenti relativi al periodo decorso.
- la possibilità di deduzione delle quote è subordinata all'imputazione a conto economico di un fondo di ammortamento, mentre i beni vanno iscritti tra i conti d'ordine, similmente a quanto avviene per quelli acquisiti in *leasing*.

Tale trattamento, con la deducibilità che compete all'affittuario, è la regola, mentre l'eccezione è rappresentata dal mantenimento degli ammortamenti (e pertanto dell'obbligo di conservazione dei beni aziendali) in capo al locatore.

Ai sensi dell'art. 67, primo comma, lett. h), del TUIR, i redditi originati dall'affitto dell'**unica azienda dell'imprenditore individuale** – il quale, a seguito del trasferimento, è privato dello *status* di imprenditore – sono compresi tra i redditi diversi, così come le plusvalenze, che vengono comunque determinate ai sensi dell'art. 54 del Testo Unico.

L'obbligo a carico dell'affittuario di conservare il valore dei beni strumentali dell'azienda ricevuta in affitto, ovvero di rifondere il locatore per l'eventuale riduzione di valore, comporta che l'affittuario medesimo deve addebitare annualmente a conto economico, secondo il principio di competenza, gli accantonamenti necessari per assicurare la costituzione di un fondo finalizzato:

- al ripristino dei beni;
- (o) al pagamento al locatore di un importo commisurato all'usura dei beni stessi.

Non si tratta dunque di un fondo di ammortamento in senso proprio, poiché esso serve alla mera ricostituzione di valori che non fanno capo al patrimonio dell'affittuario, bensì a quello del locatore.

La corretta allocazione di detto fondo è tra quelli che, come indicato dal principio contabile nazionale OIC n. 19 (par. C.V – fondi per oneri) sono costituiti da accantonamenti effettuati a fronte di costi, spese e perdite di competenza dell'esercizio in corso per obbligazioni già assunte alla data del bilancio o altri eventi già verificatisi alla stessa data ma non ancora esattamente definiti nell'ammontare.

Gli obblighi dell'affittuario

La combinazione delle disposizioni civilistiche in materia di affitto di azienda, che fa richiamo alle disposizioni sull'usufrutto, consente di affermare che:

- l'affittuario è tenuto a esercitare l'attività d'impresa sotto la ditta che contraddistingue l'azienda;
- egli non deve modificare la destinazione dell'azienda, e deve conservare l'efficienza dell'organizzazione e degli impianti e le normali dotazioni di scorte (a tale disposizione deroga la norma pattizia che, come sopra precisato, può consentire la deduzione degli ammortamenti in capo al soggetto proprietario);
- se l'affittuario non adempie all'obbligo di conservazione dell'azienda o cessa arbitrariamente dalla gestione della stessa, è applicabile l'art. 1015 del codice (relativo all'abuso dell'usufruttuario);
- la differenza tra le consistenze di inventario all'inizio e al termine dell'affitto d'azienda è regolata in denaro, sulla base dei valori correnti alla cessazione del contratto.

Il conguaglio in denaro

Secondo l'univoca giurisprudenza della Cassazione, tutti i beni che vengono immessi nel complesso aziendale entrano a far parte dello stesso. La proprietà delle cose immesse resta al locatore, mentre l'affittuario matura il solo diritto al riconoscimento della differenza in denaro tra la consistenza dell'inventario all'inizio e al termine dell'affitto, sulla base dei valori correnti a tale ultima data.

La sentenza della sezione Terza civile n. 16068 del 15 novembre 2002 ha affermato che *«nel caso di affitto di azienda, la differenza tra le consistenze di inventario all'inizio ed alla fine del rapporto - che, a norma dell'art. 2562 cod. civ., vanno regolate in danaro sulla base dei valori correnti al termine del contratto - corrisponde alla differenza esistente tra l'entità ed il modo di essere degli elementi che strutturano l'azienda all'inizio ed alla fine dell'affitto, dovendosi tali elementi valutare non solo nel loro aspetto quantitativo, con riguardo, cioè, alle eventuali perdite o addizioni, ma anche nel loro aspetto qualitativo, con riferimento ai loro miglioramenti o deterioramenti»*.

La retrocessione dell'azienda alla società proprietaria

Alcune questioni di tipo interpretativo possono sorgere con riguardo al regime tributario collegato alla retrocessione dell'azienda, relativamente ai beni (prima «compendiati» nell'azienda locata) che vengono acquistati e rinnovati dall'affittuaria.

La cessione di detti beni potrebbe infatti, alternativamente essere considerata:

- come cessione di beni singoli, soggetta a IVA;
- come cessione di un complesso aziendale funzionante, da assoggettare a imposta di registro.

In difetto, ci si troverà in presenza del trasferimento di un insieme disaggregato di beni.

Ai fini della miglior comprensione della problematica affrontata, si pensi a due società di capitali, tra le quali intercorra un contratto di affitto

d'azienda. Nessun conguaglio in denaro è previsto alla cessazione del contratto medesimo.

Nel periodo di validità del contratto, la società affittuaria ha acquistato una notevole quantità di beni mobili strumentali, oltre a rinnovare gli impianti esistenti con i relativi oneri a proprio carico.

Sempre a proprio carico, la società affittuaria ha effettuato manutenzioni straordinarie sul fabbricato aziendale, contabilizzate come oneri pluriennali su beni di terzi ed ammortizzate sulla base della durata del contratto d'affitto d'azienda.

Al venir meno delle ragioni economiche che avevano indotto all'affitto dell'azienda, le due società intendono risolvere il contratto d'affitto, sicché la gestione attiva dell'azienda rimarrebbe in capo alla società proprietaria.

Atteso che il complesso funzionante incrementato grazie creato dal conduttore risulta indispensabile per la gestione, esso verrà trasferito **in capo alla proprietaria stessa**.

La cessione dei beni aziendali

Se il maggior valore corrispondente agli incrementi dei beni componenti il complesso aziendale pertiene all'azienda stessa, di proprietà della società locatrice, esso non può essere «scorporato», né i beni in discussione possono essere ceduti o comunque trasferiti dalla società conduttrice, la quale non ne ha la proprietà.

Tale constatazione risulta necessitata semplicemente guardando al carattere unitario della nozione di azienda, che in quanto tale (ovvero come complesso organizzato di beni «serventi» l'impresa) non può riferirsi a singoli cespiti, o a più cespiti, non idonei, di per sé, a consentire l'esercizio dell'attività imprenditoriale.

Naturalmente, il contratto d'affitto d'azienda può contenere clausole per effetto delle quali la proprietà dei beni immessi dal conduttore permane in capo allo stesso. In tale ultima ipotesi, se i beni in argomento non costituiscono da soli un complesso idoneo all'esercizio dell'attività

d'impresa, la relativa cessione andrà considerata a tutti gli effetti cessione di beni organizzati per la produzione, soggetta ad IVA.

10 novembre 2014

Fabio Carriolo