

## SE CADE IN SUCCESSIONE UN'AZIENDA AFFITTATA

di Fabio Balestra

### Premessa

Nel momento in cui si apre una **successione ereditaria** di un **imprenditore individuale** che ha affittato l'unica azienda si pongono una serie di interrogativi in capo agli eredi in merito a quali scelte porre in essere sia nel caso si desideri continuare l'attività sia nel caso di voglia al contrario interromperla.

Accade sovente che gli eredi non sappiano, subito dopo il decesso del parente, se, **quando il contratto di affitto di azienda terminerà**, continueranno o meno l'attività ma che spesso desiderino conoscere quali problematiche si troverebbero ad affrontare sia nel caso in cui decidano esercitare l'attività tutti gli eredi sia nel caso lo decida di fare uno solo fra questi.

**Quali scenari** nascerebbero si decidesse di non **proseguire l'attività e cedere l'azienda** e quali criticità se si fosse invece costretti a **liquidare i beni aziendali** magari anche autoconsumandone alcuni?

Si tenga in considerazione che se l'azienda annovera **fra i beni strumentali** anche **l'immobile** alla luce delle più recenti norme di favore attualmente vigenti quali **l'estromissione agevolata degli immobili** di impresa occorre fare alcune riflessioni che possono risultare particolarmente di favore per i contribuenti.

### Decesso dell'imprenditore individuale durante l'affitto

Quando un imprenditore individuale che ha concesso in affitto la sua unica azienda decede in pendenza di contratto si possono verificare due casi:

- esiste un **unico erede**;
- esiste una **pluralità di eredi**

Nel primo caso la problematica appare meno complessa poiché non occorre gestire rapporti fra più soggetti partecipanti alla comunione, mentre nel secondo caso la situazione può manifestarsi più articolata poiché qualora uno solo degli eredi desideri continuare l'attività occorre gestire la liquidazione della sua quota di comunione di azienda.

In entrambi i casi sia che l'erede sia unico sia che esista un pluralità di eredi (comunione ereditaria incidentale) se non si ha intenzione di continuare l'attività la qualifica di imprenditore non viene acquisita né dall'unico erede né dalla pluralità degli eredi che richiederanno un mero codice fiscale come comunione ereditaria.

Ne consegue che la tipologia di reddito prodotta continua ad essere la medesima di quella prodotta in capo al de-cuius e cioè **reddito diverso**.

Senza dubbio nel caso di comunione ereditaria il reddito va dichiarato pro-quota dai membri della comunione sulla base delle quote di legittima spettanti (considerata l'eventuale presenza di testamentaria).

Si sottolinea che non acquisendo per effetto della successione la qualifica di imprenditore l'erede o gli eredi continueranno ad incassare **canoni fuori campo IVA** per mancanza del presupposto oggettivo di applicazione del tributo.

### **Vicende successive al termine dell'affitto di azienda**

Senonchè **al momento della riconsegna dell'azienda** l'erede o la comunione ereditaria si ritrova nella posizione di poter valutare se:

- divenire imprenditore o società di fatto che andrà regolarizzata in una forma prevista dal codice civile;
- porre in essere la cessione/liquidazione dell'azienda non desiderando continuare l'attività.

Qualora si decidesse di **continuare l'attività d'impresa** occorre richiedere nuova P. IVA, utilizzando i modelli AA9/12 e AA7/10, al fine di acquisire la qualifica di impresa ed esercitare l'attività sotto di forma di imprenditore individuale oppure sotto forma di società di fatto nel caso di coeredi.

Se invece gli **eredi non decidono di subentrare nell'attività** al termine dell'affitto possono decidere di cedere l'azienda o liquidare i beni presenti.

Infine **la situazione intermedia** è quella sopra accennata in cui solo uno degli eredi decide di continuare l'azienda acquisendo dunque la qualifica di imprenditore.

In tale fattispecie si ritiene che gli altri eredi, prima ancora di essersi costituiti in società di fatto, possano (con atto notarile) **cedere a titolo oneroso (o gratuito)**

**la quota di azienda** pervenuta in eredità affinché solo uno di loro possa continuare ad esercitare l'azienda sotto forma di impresa individuale aprendo sua nuova posizione fiscale e previdenziale.

Si tiene a specificare che la cessione di quota di azienda non si può verificare nel caso in cui gli eredi abbiano deciso di continuare l'attività richiedendo l'attribuzione di una nuova partita Iva in capo alla società di fatto.

Tale circostanza fa sì che al momento della manifestazione della volontà di “uscire” di un erede occorre porre in essere una **cessione di partecipazione** della società di fatto e non una cessione di quota di azienda.

Ne consegue poi che nel caso di uscita di uno dei due eredi debba **essere ricostituita la pluralità dei soci entro 6 mesi** pena l'obbligo di scioglimento della società di fatto con attribuzione di tutte le attività e passività in capo all'erede restante che provvede ad aprire nuova partita iva come imprenditore individuale.

Chiaramente tale iter appare maggiormente oneroso visto che in termini di atti notarili ,dichiarazioni ed adempimenti vari i “passaggi” risultano più numerosi.

Si precisa che ai sensi **dell'art. 58 co. 1 TUIR** tali operazioni sono **fiscalmente neutre** se vengono mantenuti i valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa con la precisazione che in caso di scioglimento della società fra eredi la neutralità viene garantita a condizione che la chiusura della società, con acquisizione della stessa in capo ad un unico erede, si verifichi entro cinque anni dalla apertura della successione.

AFFITTO DELL'AZIENDA DEL DE-CUIUS	
<b>Unico erede</b>	Reddito diverso e canoni fuori campo IVA
<b>Comunione ereditaria</b>	Reddito diverso pro- quota e canoni fuori campo IVA

**Cessione di cespiti al termine del contratto: problematiche redditi**

Nel caso in cui gli eredi dell'affittante al termine del contratto di affitto di azienda decidano di cedere alcuni beni occorre effettuare le dovute distinzioni:

- nel caso di affittante imprenditore individuale che ha affittato l'unica azienda al quale a seguito di decesso è succeduta **comunione ereditaria la quale non esercita attività** d'impresa, la cessione dei beni origina una plusvalenza determinata ai sensi dell'art. 86 TUIR che tuttavia concorre a formare **reddito diverso** ex art. 67 in capo ai membri della comunione pro quota;
- nel caso in cui invece gli **eredi** abbiano acquisito la qualifica di imprenditori aprendo P. IVA ad una **società di fatto** la cessione origina plusvalenza ma sotto forma di reddito di impresa.

La concorrenza alla formazione di **reddito diverso esclude** l'applicazione dei **contributi previdenziali a contraris** il reddito d'impresa ne viene sottoposto.

**Nota bene**

Ai fini della determinazione del costo fiscalmente riconosciuto del cespite in vendita si rammenta che occorre tenere conto degli **ammortamenti dedotti in capo all'affittuario** nel corso della durata del contratto.

CESSIONE/AUTOCONSUMO BENI AZIENDA	
<b>Comunione ereditaria</b>	Reddito diverso tassato per cassa e pro-quota
<b>Società di fatto</b>	Reddito d'impresa tassato per competenza e con eventuale possibile rateazione della plusvalenza

**Autoconsumo di cespiti da parte della comunione ereditaria: aspetti Iva**

Dal punto di vista dell'imposta sul valore aggiunto nessun dubbio nel caso in cui all'affittante subentri una **società di fatto** che, magari dopo aver continuato per un breve periodo la gestione, decida di liberarsi di tutti i cespiti aziendali cedendoli o autoconsumandoli (nell'impossibilità di cedere l'azienda).

In questo caso la cessione o l'autoconsumo dei beni è senz'altro **sottoposta ad IVA**.

Ma è lecito domandarsi come dovrebbe comportarsi la **comunione ereditaria incidentale** (che non ha continuato l'attività d'impresa) che a seguito del decesso

dell'imprenditore individuale che aveva affittato l'unica azienda si ritrovi dopo qualche tempo, al termine del contratto di affitto, a dover autoconsumare i cespiti aziendali iscritti nel registro cespiti dell'affittante deceduto.

Si tiene a specificare che la comunione non acquisisce alcuna posizione IVA autonoma poiché **non continua l'attività** (al contrario di ciò che avviene nel caso di società di fatto).

In prima battuta si potrebbe ritenere che, visto che la comunione non riacquisisce lo status di impresa temporaneamente sospeso in capo all'imprenditore che aveva affittato l'unica azienda, la soluzione al quesito è quella di cedere i beni o autoconsumarli come privato e dunque senza assolvere alcun obbligo IVA per assenza del presupposto soggettivo di applicazione del tributo.

Purtuttavia è vero che sui cespiti acquisiti è stata detratta IVA e dunque pare lecito il dubbio che possano sorgere contestazioni da parte dell'Agenzia delle entrate la quale potrebbe ritenere di dare rilievo IVA all'operazione in questione.

Il problema non ha particolare rilevanza pratica nel caso in cui i valori in gioco siano di modesta entità per cui il problema della rilevanza IVA dell'autoconsumo può essere superato con un comportamento prudente di assolvimento dell'imposta. Si precisa che ad oggi non risulta presente una presa di posizione chiara da parte dell'Agenzia delle entrate.

#### **Autoconsumo immobile: iva e redditi**

Estremamente interessante è la questione dell'autoconsumo della componente immobiliare.

Dal punto di vista delle imposte sui redditi occorre domandarsi se la comunione ereditaria è tenuta a **dichiarare la plusvalenza** data dalla differenza fra il valore di mercato ed il costo fiscalmente riconosciuto dell'immobile.

Tuttavia **l'art. 67 c. 1 lett. b, TUIR**, dispone che costituiscono redditi diversi le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di 5 anni esclusi quelli acquisiti per successione.

Va da sé che nel caso dell'immobile se si ritiene applicabile quanto sopra detto la comunione ereditaria **non sconta imposte dirette** in caso di vendita o autoconsumo senza neppure dover verificare il possesso quinquennale.

Senonchè appare consigliabile valutare che **l'Agenzia delle entrate difficilmente potrà condividere** con facilità l'interpretazione sopra fornita quindi occorre essere molto cauti e valutare se il problema possa essere superato in altro modo, magari avvalendosi di una norma agevolativa quale l'estromissione agevolata dell'immobile che la Legge di Bilancio 2017 ha prorogato.

Occorre in conclusione ricordare che qualora **l'immobile** sia stato inserito nel registro cespiti successivamente all'acquisto effettuato dall'imprenditore ma **in qualità di "privato"** (situazione non rara) e dunque senza alcuna detrazione dell'IVA la sopra esposta problematica di autoconsumo viene a cadere completamente essendo l'autoconsumo operazione **fusori campo IVA**.

Del resto accade spesso **in molti altri casi** che l'autoconsumo di immobile strumentale avvenga in **esenzione IVA** e quindi il costo in termini iva di una simile operazione risulti oggi di minor rilevanza.

### **Estromissione agevolata immobile: un opportunità per il 2017**

Senonchè occorre anche tenere in considerazione l'opportunità data dalla L. n. 208 del 28/12/2015 (i cui termini sono stati riaperti dalla L. n. 232 del 11/12/2016) in merito alla estromissione agevolata degli immobili degli imprenditori individuali o dell'assegnazione dei medesimi ai soci di società.

Infatti l'operazione è ancora fattibile per gli imprenditori individuali **fino al 31 maggio 2017** e per le società **fino al 30 settembre 2017** attraverso il pagamento di una **imposta sostitutiva pari all'8%** sulla differenza fra valore normale, che può essere assunto in misura pari a quello catastale, e il costo fiscalmente riconosciuto dell'immobile.

Senza entrare nel merito delle specifiche di queste agevolazione, che in questa sede non sono oggetto di disamina, occorre tuttavia riflettere in merito all'applicabilità della suddetta norma agevolativa alla fattispecie esaminata nel presente articolo.

E' da considerare, fra le varie opzioni possibili, e sopra meglio evidenziate, che l'acquisizione dello status di imprenditore può essere prodromico all'esercizio dell'estromissione agevolata del bene immobile per natura o per destinazione.

**Nota bene**

Anche se ad onor del vero la C.M. n. 37 del 16 settembre 2016 esamina anche la fattispecie della potenziale **estromissione di un complesso immobiliare facente parte di un affitto di azienda** ritenendo l'operazione possibile a patto che il bene sia prima dell'assegnazione escluso dal contratto di affitto.

Senonchè va evidenziato che tale innovativa interpretazione è stata lasciata orfana di altri necessari e ulteriori chiarimenti che la rendono dunque difficilmente applicabile nella pratica professionale e per questo motivo non ci concentreremo su questa fattispecie nel presente articolo.

Infatti se l'erede ha acquisito **la qualità di imprenditore** alla data del 31 ottobre 2016 (perché al termine dell'affitto ha deciso di continuare l'attività) ha tempo fino al 31 maggio 2017 per estromettere l'immobile assolvendo la sostitutiva dell'8%.

Il presupposto sopra detto appare fondamentale poiché l'agevolazione non spetta nel caso in cui l'imprenditore risulti avere affittato l'unica azienda prima dell'1/1/2017.

Se quindi la riacquisizione dell'azienda e l'esercizio della medesima è avvenuto **in tempi utili per usufruire della norma agevolativa**, sarà possibile estromettere l'immobile e successivamente valutare se liquidare l'attività, continuarla o riconcederla in affitto di azienda dopo essersi liberati di una problematica che soprattutto in termini reddituali non è di poco conto.

Dal canto loro gli **eredi**, previa verifica del **possesso delle partecipazioni al 30 settembre del 2016**, possono avvalersi della assegnazione agevolata verificando la non strumentalità per destinazione degli immobili all'atto dell'assegnazione.

Ciò può accadere certamente se al termine dell'affitto dell'azienda gli eredi abbiano continuato **l'attività sotto forma di società** per poi mettere **in liquidazione** la stessa al fine di sottrarre l'immobile alla strumentalità all'esercizio dell'impresa.

Infatti l'Agenzia nella circolare n. 26 del 1/6/2016 afferma che per **le società in liquidazione** gli immobili **possono in generale rientrare nell'assegnazione agevolata** considerato che è rispettata la finalità di favorire la fuoriuscita dei beni non direttamente utilizzati nello svolgimento dell'attività imprenditoriale.

### Conclusione

L'apertura di una successione di una ditta individuale che ha affittato l'unica azienda e che annovera **fra i cespiti ammortizzabili anche un immobile** è certamente una fattispecie non priva di complicazioni.

Tuttavia all'interno delle scelte che l'unico erede o i coeredi si trovano di fronte non esiste solo il desiderio o meno di uno o più soggetti di continuare l'attività e l'opportunità di decidere ciò nel brevissimo termine al fine di **evitare costituzioni inutili di società di fatto e relativi adempimenti dichiarativi e camerali** (nel caso in cui solo un soggetto decida di continuare l'attività liquidando il coerede).

Esiste infatti oramai da molti mesi la norma di **estromissione agevolata** sopra riportata che certamente rappresenta un **opportunità difficilmente ripetibile** nel breve periodo e che può essere stata determinante nelle scelte dei coeredi al fine di eliminare il peso, spesso importante, che l'autoconsumo in via non agevolata di un immobile impone agli eredi in termini di assolvimento, non solo di imposte registro e ipo-catastali ma quanto anche in termini di imposte dirette (ricordando che l'agevolazione non coinvolge in nessun modo l'IVA).

31 marzo 2017  
Fabio Balestra