



*Cristofori & Partners*

*Law and tax advisers*

[www.cristofori-partners.com](http://www.cristofori-partners.com)



# *L'AFFITTO E L'USUFRUTTO D'AZIENDA*

*Cristofori & Partners s.s.t.p. – Milano e Verona  
Centro Studi e Ricerche – Network Professionale*



Cristofori & Partners

Law and tax advisers

www.cristofori-partners.com



## *Affitto d'azienda*

Con il contratto di affitto d'azienda un soggetto (*locatore*) trasferisce in godimento a un altro soggetto (*affittuario*) un complesso di beni organizzati per l'esercizio dell'impresa, nonché la relativa gestione, a fronte del pagamento di un *canone periodico* contrattualmente pattuito.

La disciplina dell'affitto d'azienda è regolata dall'articolo 2562 del Codice civile, il quale rinvia integralmente alle norme previste per l'usufrutto d'azienda.



Cristofori & Partners

Law and tax advisers

[www.cristofori-partners.com](http://www.cristofori-partners.com)



## *Obblighi del locatore*

Il locatore ha l'obbligo di:

- ✓ consegnare l'azienda, con i suoi accessori e le sue pertinenze, in stato da servire all'uso e alla produzione a cui è destinata;
- ✓ non esercitare alcuna attività in concorrenza con l'affittuario per l'intera durata del contratto di affitto d'azienda.



Cristofori & Partners

Law and tax advisers

www.cristofori-partners.com



## *Diritti del locatore*

Il *locatore* ha *diritto* di:

- ✓ chiedere la **risoluzione del contratto**, se l'affittuario **non** destina al servizio dell'azienda i mezzi necessari per la gestione e **non** osserva le regole della buona tecnica, ovvero se ne muta stabilmente la destinazione economica;
- ✓ verificare l'osservanza degli obblighi posti a carico del conduttore.



## *Obblighi dell'affittuario*

L'*affittuario* ha l'*obbligo* di:

- ✓ non modificare la **destinazione dell'azienda**;
- ✓ esercitare l'attività secondo la **ditta** del locatore;
- ✓ provvedere alla conservazione dell'efficienza dell'organizzazione e degli impianti, accollandosi qualsiasi genere di onere, sia esso di **natura ordinaria** o **straordinaria**;
- ✓ corrispondere il **canone** dovuto, secondo i tempi e le modalità stabilite.



Cristofori & Partners

Law and tax advisers

www.cristofori-partners.com



## *Diritti dell'affittuario*

L'*affittuario* ha la *possibilità* di intraprendere ogni iniziativa atta a produrre un aumento di reddito, purché:

- ✓ non derivino **obblighi per il locatore**;
- ✓ non arrechino **danno al locatore**;
- ✓ siano conformi **all'interesse della produzione**.



Cristofori & Partners

Law and tax advisers

www.cristofori-partners.com



## *Forma e pubblicità del contratto di affitto d'azienda*

L'articolo 2556 del Codice civile prevede che i contratti che hanno per oggetto il trasferimento della proprietà o il **godimento dell'azienda**, da redigersi in **forma pubblica** o per **scrittura privata autenticata**, debbono essere depositati per l'iscrizione nel Registro delle Imprese, nel termine di trenta giorni, a cura del notaio rogante, previa registrazione in termine fisso e in misura fissa (€ 168,00 se soggetti a IVA), ovvero in % (ma vedi anche le novità del D.L. n.223/2006).



Cristofori & Partners

Law and tax advisers

www.cristofori-partners.com



## *Successione nei contratti*

*“Se non è pattuito diversamente, l’acquirente dell’azienda **subentra** nei contratti stipulati per l’esercizio dell’azienda stessa che non abbiano carattere personale” [Cfr. articolo 2558, primo comma, del Codice civile]*



Il terzo comma dell’articolo 2558 prevede che “Le stesse disposizioni si applicano anche nei confronti dell’usufruttuario e dell’affittuario per la durata dell’usufrutto e dell’affitto”.



Cristofori & Partners

Law and tax advisers

[www.cristofori-partners.com](http://www.cristofori-partners.com)



## *Scioglimento del contratto*

Le cause di cessazione previste dal contratto di affitto d'azienda possono riguardare:

- ✓ la **scadenza**, nel caso in cui sia previsto un termine;
- ✓ la **morte** del locatore o dell'affittuario;
- ✓ il **fallimento** del locatore o dell'affittuario (fatto salvo eventuale subentro nel contratto del curatore fallimentare).



Cristofori & Partners

Law and tax advisers

www.cristofori-partners.com



## *Affitto d'azienda e differenze inventariali*

L'articolo 2561 del Codice civile prevede che “*la differenza tra le consistenze d'inventario all'inizio e al termine dell'usufrutto [ndA. affitto] è regolata in danaro, sulla base dei valori correnti al termine dell'usufrutto [ndA. affitto]*”.



Cristofori & Partners

Law and tax advisers

[www.cristofori-partners.com](http://www.cristofori-partners.com)



## *Aspetti contabili*

*connessi al contratto di affitto d'azienda*



## *Aspetti contabili*

1. La soluzione dell'accantonamento a fondo di ripristino effettuato dall'affittuario e mantenimento dei beni affittati nel bilancio del locatore:

<i>B.13) Acc.to a F.do di ripristino</i>	a	<i>B.3) Fondo di ripristino</i>	100
--	---	---------------------------------	-----

2. La soluzione dell'iscrizione dei beni costituenti l'azienda affittata e del relativo ammortamento nel bilancio dell'affittuario:

<i>B.10) Ammortamento</i>	a	<i>B.II) Fondo ammortamento</i>	100
---------------------------	---	---------------------------------	-----



Cristofori & Partners

*Law and tax advisers*

[www.cristofori-partners.com](http://www.cristofori-partners.com)



## *Aspetti fiscali*

*connessi al contratto di affitto d'azienda*



## *Effetti in capo al locatore*

Affitto dell'UNICA  
azienda



*perdita dello status di  
imprenditore*



REDDITI  
DIVERSI

Affitto d'azienda o  
di ramo d'azienda



*status di imprenditore*



REDDITO  
D'IMPRESA



## *Imposizione sui redditi*

In capo al locatore, la **perdita** della qualifica di imprenditore che consegue all'affitto dell'unica azienda comporta:

- ✓ Il successivo realizzo di **redditi diversi** (art. 67, comma 1, lett. h), del TUIR);
- ✓ l'adozione del principio “di cassa”, quale criterio di imputazione del reddito;
- ✓ la piena deducibilità delle eventuali spese di manutenzione straordinaria o di trasformazione finanziariamente sostenute, non trovando applicazione il limite previsto dall'art. 102, comma 6, del TUIR.

## *Imposizione indiretta e IRAP*

In capo al locatore, la **perdita** della qualifica di imprenditore che consegue all'affitto dell'unica azienda comporta:

*IVA*

*IRAP*

**Perdita della soggettività passiva**



**IRRILEVANZA**

Il contratto di affitto d'azienda sconta quindi l'imposta di registro in misura proporzionale.



## ***Ammortamento dei beni concessi in affitto***

L'articolo 102, comma 8, del TUIR, dispone che, “*Per le aziende date in affitto (...) le quote di ammortamento sono deducibili nella determinazione del reddito dell'affittuario. Le quote di ammortamento sono commisurate al costo originario dei beni quale risulta dalla contabilità del concedente e sono deducibili fino a concorrenza del costo non ancora ammortizzato ovvero, se il concedente non ha tenuto regolarmente il registro dei beni ammortizzabili o altro libro o registro (...), considerando già dedotte, per il 50 per cento del loro ammontare, le quote relative al periodo di ammortamento già decorso*”.



*La disposizione, già contenuta nell'articolo 14, comma 1, del D.P.R. 42/1988, è stata trasfusa nell'articolo 102, comma 8, del TUIR, dall'articolo 6, comma 9, lett. b), del D.Lgs. 18 novembre 2005 n.247.*



Cristofori & Partners

Law and tax advisers

www.cristofori-partners.com



## *Ammortamento dei beni concessi in affitto*

L'art. 102, comma 8, ultimo periodo, dispone che, nei casi di deroga convenzionale alle disposizioni previste dall'articolo 2561 del Codice civile, la deduzione fiscale delle quote di ammortamento viene riconosciuta a favore del **locatore**.



*La disposizione, già contenuta nell'articolo 14, comma 2, del D.P.R. 42/1988, è stata trasfusa nell'articolo 102, comma 8, del TUIR, dall'articolo 6, comma 9, lett. b), del D.Lgs. 18 novembre 2005 n. 247.*



## *Natura delle quote di ammortamento dedotte dall'affittuario*

La DRE dell'Emilia Romagna, con Nota del 7 ottobre 1996, n.42049, ha precisato che:

- ✓ la natura del fondo di “ammortamento” iscritto nella contabilità dell'affittuario è in realtà quella di un **fondo di accantonamento costituito a fronte di oneri futuri**;
- ✓ al momento della cessazione dell'affitto e della determinazione dell'effettivo debito di conguaglio, per l'affittuario l'eccedenza degli accantonamenti fiscalmente dedotti, rispetto alla somma riconosciuta a titolo di conguaglio, rappresenta una **sopravvenienza attiva tassabile**;
- ✓ l'incapienza dell'ammontare accantonato e fiscalmente dedotto, rispetto all'effettivo debito, rappresenta invece, per l'affittuario, una **sopravvenienza passiva deducibile**;



Cristofori & Partners

Law and tax advisers

www.cristofori-partners.com



## *Natura delle quote di ammortamento dedotte dall'affittuario*

- ✓ l'affittuario deve stralciare dal proprio bilancio i “fondi di ammortamento” che vengono “trasferiti” al proprietario;
- ✓ per il locatore, la differenza positiva – congruaggio superiore rispetto alla diminuzione dei valori “netti” fiscalmente riconosciuti dell’azienda – costituisce un provento tassabile;
- ✓ mentre, la differenza negativa rappresenta, in regime d’impresa, un onere deducibile;
- ✓ al termine del contratto di affitto, il locatore contabilizza la “ripresa in carico” dei beni ammortizzabili a un valore fiscalmente ridotto delle quote di ammortamento dedotte dall'affittuario.



Cristofori & Partners

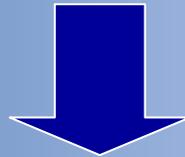
Law and tax advisers

www.cristofori-partners.com



## *L'affitto d'azienda e l'ICI*

*L'articolo 3 del D.Lgs. n.504 del 30 dicembre 1992, prevede che “Soggetti passivi dell'imposta sono il proprietario di immobili [...], ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie, sugli stessi, anche se non residenti nel territorio dello Stato o se non hanno ivi la sede legale o amministrativa o non vi esercitano l'attività”.*



L'affittuario **non** ha alcun obbligo agli effetti dell'ICI



Cristofori & Partners

Law and tax advisers

[www.cristofori-partners.com](http://www.cristofori-partners.com)



## *Responsabilità tributaria*

Sia con riferimento alle imposte sui redditi, sia con riferimento all'IVA, l'affittuario **non** è responsabile solidalmente con il locatore per le sanzioni tributarie riferibili alle violazioni commesse da quest'ultimo prima della stipulazione del contratto di affitto d'azienda.