



**Unione Giovani Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili di Massa Carrara**

Affitto d'azienda. Differenze inventariali e problematiche fiscali

Profili fiscali: Il canone di locazione

I canoni di locazione rappresentano:

Componenti positivi di reddito per il locatore

Costi deducibili per l'affittuario

Anche le differenze inventariali emergenti al termine del contratto di affitto assumono rilievo sotto il profilo fiscale


Il canone d'affitto per il locatore

**Ai fini delle imposte dirette e di quelle indirette
occorre distinguere tra:**

- Imprenditore che affitta l'unica azienda
- Una società oppure

un imprenditore individuale che affitta un ramo d'azienda
o una fra le più aziende possedute

Il canone d'affitto per il locatore



L' imprenditore individuale che affitta l'unica azienda
perde la qualifica di imprenditore



“Se l'imprenditore da in affitto a terzi l'unica azienda di cui è proprietario .
perde per ciò stesso la qualifica professionale
venendo meno l'organizzazione dell'impresa...”



Comm. Trib. di 2° grado di Bari, sez.I n. 487 del 17/0/1987

Il canone d'affitto per il locatore

Imprenditore individuale che affitta l'unica azienda

“... Pertanto il reddito ricavato dall'affitto d'azienda non può considerarsi reddito d'impresa, ma rientra nella categoria residuale dei redditi diversi con la conseguenza che non sono deducibili le quote di ammortamento”

Imposte dirette

IRPEF



Costituisce reddito diverso
(TUIR – art. 67 c.1 lett. h)
Principio di cassa

IRAP



Non rileva
l'affittante non è più imprenditore

Differenza tra canoni percepiti e spese documentate relative al contratto

Il canone d'affitto per il locatore

Imprenditore individuale che affitta l'unica azienda

C.M. 26/E del 19 marzo 1985

“ Va precisato altresì che il locatore, titolare dell'unica azienda data in affitto perde lo status di soggetto passivo d'imposta...”

Imposte indirette

Imposta di registro

IVA



Imposta di registro
in misura proporzionale

Esclusa da IVA
mancanza requisito soggettivo
Art. 4 DPR 633/72

Il canone d'affitto per il locatore

Imprenditore individuale che affitta l'unica azienda

La perdita dello status di imprenditore non è definitiva.
ma limitata alla durata del contratto di affitto d'azienda

C. M. 4.11.1986 n. 72/14552

Il locatore

conserva il numero di partita IVA

Comunica la variazione all'Ade
(mod. AA9/11, quadro E, sezione 3)

È esonerato da tutti gli adempimenti ai fini IVA

Il canone d'affitto per il locatore

Imprenditore individuale che affitta ramo d'azienda o società

Il locatore mantiene la qualifica di imprenditore

Imposte dirette

IRPEF/ IRES

IRAP



Concorrono al reddito d'impresa

Concorre alla formazione
del valore della produzione

Voce A1) Ricavi

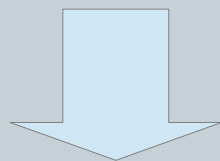
Voce A 5) Altri Ricavi e proventi

Il canone d'affitto per il locatore

Imprenditore individuale che affitta ramo d'azienda o società

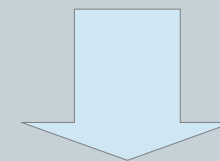
Imposte indirette

Imposta di registro



Imposta di registro
in misura fissa

IVA



IVA AL 22%
Art. 4
co 1 e 2 DPR 633/72
Art. 3 co. 2, n. 1) DPR 633/72

La gestione degli ammortamenti

E' condizionata all'obbligo o meno di “conservazione dell'azienda” Art. 2561 cc

Regime convenzionale

Deroga all'art. 2561 cc



L'affittuario
contabilizza e deduce
gli accantonamenti “ammortamenti”
per il deperimento dei beni
art. 102 co. 8 primo periodo

Il proprietario contabilizza
e deduce gli ammortamenti
TUIR – art. 102 co. 8 ultimo periodo

La gestione degli ammortamenti

Costo originario dei beni

È parametro di commisurazione degli ammortamenti

Aliquote D.M. 31 dicembre 1988

In caso di irregolarità nella tenuta del registro dei beni ammortizzabili dell'affittante, l'affittuario dovrà considerare già dedotte il 50% delle quote pregresse

Fermo restando che gli accantonamenti dell'affittuario non possono comportare una deduzione complessiva (affittante + affittuario) superiore al costo del bene

Gli accantonamenti dell'affittuario per ripristinare le immobilizzazioni allo stato in cui devono essere restituite sono deducibili ai fini IRAP in deroga alla regola generale (Circ. AE 20 giugno 2012 n. 26/E)

Le spese di manutenzione

Sono condizionate all'obbligo o meno di "efficienza beni ammortizzabili"

Art. 2561 cc

Regime convenzionale

Deroga all'art. 2561 cc



L'affittuario

si fa carico delle spese di manutenzione ordinaria le contabilizza e le deduce

Il proprietario

si fa carico delle spese di manutenzione ordinaria le contabilizza e le deduce

Salvo diversa previsione contrattuale le spese di straordinaria manutenzione continuano a fare carico al proprietario dell'azienda

Dette spese sono deducibili nel limite dell'art.102 c. 6 del Tuir (5% del valore dei beni)

Conguaglio al termine del contratto

Nota della D.R.E. Dell'Emilia Romagna del 5 aprile 2002

Il saldo emergente dal raffronto, a valori fiscali,
dei netti patrimoniali, iniziale e finale,
rappresenta la reintegrazione patrimoniale
per il deperimento dell'azienda riconosciuto fiscalmente

Saldo

Dalla contrapposizione dei valori fiscali
All'inizio e alla fine del contratto

Conguaglio

È conseguenza dagli accordi tra le parti
Si basa su valori economici

La differenza tra il suddetto saldo e l'importo del conguaglio
costituisce una sopravvenienza tassabile o deducibile per il locatore

Conguaglio al termine del contratto

Il conguaglio in denaro ha natura risarcitoria

Non soggetto ad IVA

Patrimonio netto < importo conguaglio

Patrimonio netto > importo conguaglio

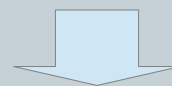


Affittuario

Locatore

Affittuario

Locatore



Sopravvenienza
passiva

Sopravvenienza
attiva

Sopravvenienza
attiva

Sopravvenienza
passiva

Imposta di registro

Obbligo di registrazione

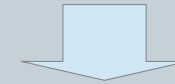
Artt. 2 e 3 co. 1, Lett. b del DPR 131/86

Atto pubblico
o scrittura privata autenticata



Termine fisso 20 giorni
(anche nel caso in cui
tutte le disposizioni contenute
siano soggette ad IVA)

Scrittura privata non autenticata
Art. 5 co. 2 DPR 131/86



Solo in caso d'uso
Tutte le disposizione soggette ad IVA

Termine fisso
Anche una sola disposizione non soggetta ad IVA

Il contratto verbale di affitto d'azienda non registrato è soggetto a registrazione d'ufficio
Art. 15 co. 1, lett. d DPR 131/86, fatta salva la prova contraria

Imposta di registro

Imprenditore individuale che affitta l'unica azienda

Perdita status di imprenditore e mancanza dei requisiti oggettivo e soggettivo

Imposta di registro in misura proporzionale

(Art. 23, co 1 DPR 131/86)

Indicazione nell'atto
dei singoli corrispettivi per i diversi beni
(Art. 23, co 1 DPR 131/86)

Aliquota 2% : sulla parte di canone riferibile
alla parte immobiliare

Aliquota 3%: sulla restante quota non immobiliare

nell'atto siano indicati
i singoli corrispettivi per i diversi beni
(Art. 23, co 1 DPR 131/86)

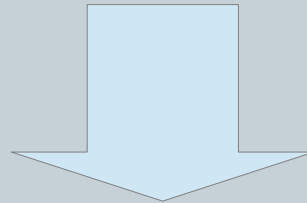
Aliquota più elevata
3%

Imposta di registro

Imprenditore individuale che affitta un ramo d'azienda o società

Mantiene la qualifica di imprenditore e sono realizzati entrambi i requisiti ai fini IVA

L'atto di concessione in affitto sconta



Imposta in misura fissa
(Euro 200)

Imposta di registro

Norma antielusiva

Art. 35, co. 10 quater, DL 223/2006

Il trattamento fiscale in materia di imposte indirette previsto per le locazioni immobiliari, si applica, se meno favorevole, anche all'affitto d'azienda, qualora risultino soddisfatte due condizioni

Il valore normale dei fabbricati supera il 50% del valore dell'azienda

L'applicazione dell'IVA e dell'imposta di registro per l'affitto d'azienda consentano un risparmio d'imposta rispetto all'applicazione delle imposte per le locazioni dei fabbricati

Il valore del fabbricato è determinato ai sensi dell'art.14 DPR 633/72

Imposta di registro

Norma antielusiva

La CM 18/E/2013 l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la disposizione riportata ha un “chiaro” intento antielusivo volto ad evitare che tramite lo schema contrattuale dell'affitto d'azienda siano disapplicate le disposizioni in materia di locazioni immobiliari

Alla locazione dei fabbricati strumentali
(in presenza o meno dell'opzione per l'applicazione dell'IVA)
si applica l'imposta di registro in misura proporzionale
Aliquota 1% (DL 223/2006)

L'applicazione della disposizione all'atto pratico si realizza sempre in presenza di una locazione posta in essere da una società nel cui ambito vi è anche un immobile che “pesa” più del 50% del valore complessivo dell'azienda

Imposta di registro

Norma antielusiva

Società o imprenditore individuale
che affitta un ramo d'azienda

Affitto d'azienda imposta di registro
in misura fissa (euro 200)

Locazione immobile strumentale
Imposta di registro pari all' 1%
sul canone annuale

Valutazione tenendo conto
del carico fiscale
complessivo e quindi anche dell'IVA.

Imprenditore individuale
che affitta l'unica azienda

Affitto d'azienda
imposta proporzionale di registro al 3%
(ovvero al 2% per la parte immobiliare)

Locazione immobile strumentale
Imposta di registro pari all'1%
sul canone annuale

Regime più gravoso è
il contratto di affitto di azienda

Imposta di registro

Norma antielusiva

Aspetti critici della norma

Art. 35 co. 10 quater del DL n. 223/2006

Confronto tra i regimi fiscali e quali imposte considerare

Tipologia di fabbricati, fabbricati detenuti in locazione, sublocazione dell'azienda

Circolari di riferimento:

C. M. 12/E/2007

C. M. 27/E/2006

R.M. 35/E/2008

R.M. 126/E/2008