

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Affitto d'azienda: fiscalità dei canoni

di Sandro Cerato

La **fiscalità diretta ed indiretta dei canoni d'affitto** riguardanti l'azienda presenta differenti risvolti in funzione della natura del concedente, ed in particolare se a seguito della concessione in affitto dell'azienda tale soggetto mantenga o meno la qualifica d'imprenditore. I canoni d'affitto percepiti a seguito della **concessione in affitto dell'azienda** sono soggetti ad Iva solo se il concedente mantiene la qualifica di imprenditore a seguito della locazione dell'azienda. In particolare:

- se a seguito dell'affitto il **concedente perde momentaneamente la qualifica di soggetto commerciale** (affitto dell'unica azienda da parte dell'imprenditore individuale), e la corrispondente partita Iva è sospesa, i canoni di locazione incassati in tale periodo sono esclusi dal campo di applicazione del tributo sul valore aggiunto, rientrando, quindi, in quello dell'**imposta di registro proporzionale**, nella misura del 3% (C.M. n. 26/1985). È, tuttavia, possibile beneficiare di un **risparmio d'imposta**, se il contratto d'affitto d'azienda distingue il canone riferibile alla **parte immobiliare** rispetto a quello relativo alla parte restante del complesso aziendale affittato: la prima frazione sconta, infatti, la minor misura del 2%, a differenza dell'ordinario 3%, che continua a gravare sulla quota non immobiliare;
- se **oggetto della locazione è un ramo d'azienda** dell'imprenditore individuale, che continua in tal modo ad esercitare la parte di azienda non locata, ovvero se il locatore è una società, i canoni di locazione rientrano sempre nel campo di applicazione dell'Iva, con conseguente applicazione dell'imposta di registro in misura fissa di euro 200 ovvero nella misura dell'1% qualora l'azienda comprenda fabbricati strumentali il cui valore prevale su quello delle attrezzature mobili (art.35, comma 10-quater, D.L. 223/06).

Nella prima delle due ipotesi prospettate, la locazione, da parte dell'imprenditore individuale, dell'unica azienda comporta, quindi, la **sospensione della soggettività passiva** ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, previa apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate, non oltre 30 giorni dalla conclusione del contratto di affitto. La posizione Iva sarà riattivata al momento della restituzione dell'azienda affittata, oppure non appena sarà iniziata una nuova attività soggetta ad Iva, ma nel frattempo l'imprenditore individuale è esonerato da tutti gli obblighi Iva. Tuttavia, la cessione di un bene affittato comporta la necessità di **riattivare la partita Iva**, al fine di procedere alla **fatturazione e registrazione dell'operazione**, alla liquidazione dell'imposta ed al relativo versamento, nonché alla presentazione della dichiarazione annuale (C.M. 30 maggio 1995, n. 154).

Al pari di quanto visto per la fiscalità indiretta, anche in ambito di imposte dirette è necessario distinguere due ipotesi:

- **locazione dell'unica azienda** da parte dell'imprenditore individuale;
- **locazione di ramo d'azienda** da parte dell'imprenditore individuale, ovvero locazione d'azienda da parte di società commerciale.

Nel primo caso, ai fini Irpef, il canone percepito dall'imprenditore individuale che ha locato l'unica azienda è qualificabile come reddito diverso, ai sensi dell'art. 67, co. 1, lett. h), del D.P.R. n. 917/1986 e, quindi, rilevante in base al **principio di cassa**. L'ammontare imponibile è pari alla differenza tra i canoni percepiti e le eventuali spese sostenute per la produzione degli stessi (CTC n. 2489/2002), come le spese di manutenzione e riparazione straordinaria ed ammodernamento (art. 71, co. 2, del Tuir). Diversamente, non rientra nel campo di applicazione dell'Irap, per carenza del requisito soggettivo, non essendo più un imprenditore. Specularmente, se l'**affittuario** – alla data del contratto di concessione in godimento dell'azienda – non rivestiva già la qualifica di imprenditore commerciale, la acquisisce per effetto di tale operazione: il canone d'affitto diventa, quindi, un costo deducibile dal reddito d'impresa e dalla base imponibile Irap (**C.M. n. 148/E/2000**).

Nella seconda fattispecie, invece, poiché a seguito dell'affitto il concedente mantiene la qualifica di imprenditore, i canoni sono soggetti ad **Iva ordinaria del 22%** e all'imposta di registro in misura fissa (euro 200) o dell'1%, e concorrono alla formazione del **reddito d'impresa** e della **base imponibile Irap**, come componenti positivi, essendo imputati alla voce A1) del conto economico, se la l'affitto d'azienda rappresenta il *core business* dell'impresa, o alla voce A5) qualora si tratti di una mera attività accessoria.