



GIORNATE del
TRIVENETO

ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DELLE TRE VENEZIE

L'affitto d'azienda: profili civilistici, contabili,
fiscali e giuslavoristici

Prof. Filippo Dami



IPSOA Scuola di formazione
Gruppo Wolters Kluwer

5/11/2010
09:00 – 18:00

Villa Borromeo
Sarmeola di
Rubano (PD)



L'AFFITTO DI AZIENDA NELL'IMPOSIZIONE INDIRETTA

PROF. FILIPPO DAMI



ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DELLE TRE VENEZIE



5/11/2010
09:00– 18:00

Villa Borromeo
Sarmeola di
Rubano (PD)

Il contratto di
affitto e l'atto
istitutivo di
usufrutto
d'azienda

Una premessa

Devono essere **provati per iscritto** salva l'osservanza delle forme previste per legge per il trasferimento dei singoli beni che la compongono (art. 2556 c.c.)



E, quindi, devono essere **redatti in forma di atto pubblico o scrittura provata autenticata** e depositati per l'iscrizione nel Registro delle Imprese a cura del notaio rogante entro 30 gg. dalla stipula (ove, ovviamente, oggetto del contratto sia un'azienda soggetta ad iscrizione)

L'AFFITTO DI AZIENDA NELL'IMPOSIZIONE INDIRECTA

PROF. FILIPPO DAMI



Con questa ulteriore considerazione preliminare.....

Per considerare gli aspetti fiscali nell'ambito dell'imposizione indiretta è opportuno separare l'analisi.....

Affitto



Usufrutto



5/11/2010
09:00– 18:00

Villa Borromeo
Sarmeola di
Rubano (PD)

L'AFFITTO DI AZIENDA NELL'IMPOSIZIONE INDIRETTA

PROF. FILIPPO DAMI



ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DELLE TRE VENEZIE

La tassazione nelle imposte indirette

 IPSOA Scuola di formazione
Gruppo Wolters Kluwer

VALGONO OVVIAMENTE
ALCUNE REGOLE DI
CARATTERE GENERALE
QUALI IN PARTICOLARE:

- **LO STATUS GIURIDICO DEL
CONCEDENTE**
- **IL PRINCIPIO
DELL'ALTERNATIVITA' TRA IVA
E IMPOSTA DI REGISTRO**

Art. 40 del d.P.R. 131/1986 che
dispone che se l'atto è soggetto
ad IVA, l'imposta di registro si
applica in misura fissa


5/11/2010
09:00– 18:00

Villa Borromeo
Sarmeola di
Rubano (PD)



L'AFFITTO DI AZIENDA NELL'IMPOSIZIONE INDIRETTA

PROF. FILIPPO DAMI



ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DELLE TRE VENEZIE



AFFITTO DI AZIENDA ED IMPOSIZIONE INDIRETTA

L'affitto di azienda è considerato una
prestazione di servizi nell'Iva

MA

L'applicazione dell'Iva all'operazione di affitto
dipende ovviamente dallo *status* del soggetto
concedente
(esercitante o meno l'attività d'impresa)

CONSEGUENZA: L'OPERAZIONE NON SI CONSIDERA EFFETTUATA SE IL
CORRISPETTIVO NON E' STATO PAGATO (SOLO IVA)

5/11/2010
09:00– 18:00

Villa Borromeo
Sarmeola di
Rubano (PD)

L'AFFITTO DI AZIENDA NELL'IMPOSIZIONE INDIRETTA

PROF. FILIPPO DAMI



ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DELLE TRE VENEZIE



AFFITTO DI AZIENDA ED IMPOSIZIONE INDIRETTA

Se il concedente è un imprenditore individuale con più aziende (o che affitta un ramo di azienda) oppure una società.....

ALLORA

Sui canoni di affitto si applica l'Iva del 20 %,
più l'imposta di registro in misura fissa (€
168)



5/11/2010
09:00– 18:00

Villa Borromeo
Sarmeola di
Rubano (PD)

L'AFFITTO DI AZIENDA NELL'IMPOSIZIONE INDIRETTA

PROF. FILIPPO DAMI



ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DELLE TRE VENEZIE



AFFITTO DI AZIENDA ED IMPOSIZIONE INDIRETTA

Se il concedente è un imprenditore individuale che affitta l'unica azienda, perde la qualifica di imprenditore e quindi di soggetto passivo IVA (pur conservando la P.IVA)

QUINDI,

Sui canoni di affitto non si applicherà l'Iva,
ma la sola imposta di registro in misura
proporzionale

5/11/2010
09:00– 18:00

Villa Borromeo
Sarmeola di
Rubano (PD)



L'AFFITTO DI AZIENDA NELL'IMPOSIZIONE INDIRECTA

PROF. FILIPPO DAMI

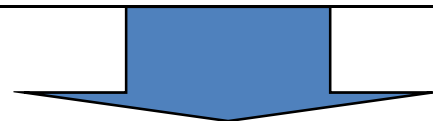


ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DELLE TRE VENEZIE



AFFITTO DI AZIENDA ED IMPOSIZIONE INDIRECTA

Se l'affitto di azienda è assoggettato
all'imposta di registro in misura proporzionale



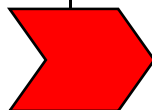
Si applica l'art. 23 del d.P.R. n. 131/1986 e gli
artt. 5 e 9 della Parte Prima della Tariffa
allegata allo stesso d.P.R. :

tassazione al 2 % o al 3 % a seconda dei casi



5/11/2010
09:00– 18:00

Villa Borromeo
Sarmeola di
Rubano (PD)



L'AFFITTO DI AZIENDA NELL'IMPOSIZIONE INDIRECTA

PROF. FILIPPO DAMI



ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DELLE TRE VENEZIE



5/11/2010
09:00– 18:00

Villa Borromeo
Sarmeola di
Rubano (PD)



IN PARTICOLARE.....

Se **canone unico**, si applica
art. 9 Tariffa
(tassazione al 3 %)

Se il **canone è distinto** si applica
il 2 % per la parte di canone che
si riferisce al godimento di beni
immobili, e il 3 % per la parte di
canone che si riferisce al
godimento di beni **mobili**

L'AFFITTO DI AZIENDA NELL'IMPOSIZIONE INDIRECTA

PROF. FILIPPO DAMI



ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DELLE TRE VENEZIE



5/11/2010
09:00– 18:00

Villa Borromeo
Sarmeola di
Rubano (PD)



PROPRIO QUESTO PROFILO CREA UNA PRIMA
RIFLESSIONE “SISTEMICA”

L’Affitto di azienda \neq locazione
di immobile ad uso
strumentale

L’affitto d’azienda è, in
particolare, **più vantaggioso**
rispetto alla locazione di
immobile ad uso strumentale

L'AFFITTO DI AZIENDA NELL'IMPOSIZIONE INDIRECTA

PROF. FILIPPO DAMI



AFFITTO DI AZIENDA **VS** LOCAZIONE IMMOBILI AD USO
STRUMENTALE



Affitto di azienda: applicazione Iva +
registro in misura fissa (€ 168)

Mentre.....

Locazione di immobile ad uso
strumentale: applicazione Iva +
registro in misura proporzionale (1 %)
(d.l. n. 223/1006)

5/11/2010
09:00– 18:00

Villa Borromeo
Sarmeola di
Rubano (PD)



L'AFFITTO DI AZIENDA NELL'IMPOSIZIONE INDIRETTA

PROF. FILIPPO DAMI



ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DELLE TRE VENEZIE



5/11/2010
09:00– 18:00

Villa Borromeo
Sarmeola di
Rubano (PD)

ART. 35, CO. 10
QUATER
DL 223/2006

LA DISPOSIZIONE ANTIELUSIVA.....

*Le disposizioni in materia di imposte indirette previste per la locazione di fabbricati si applicano, **se meno favorevoli**, anche all'affitto di aziende il cui valore complessivo sia costituito, per più del 50 per cento, dal valore normale dei fabbricati determinato i sensi dell'art. 14 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633*

L'AFFITTO DI AZIENDA NELL'IMPOSIZIONE INDIRECTA

PROF. FILIPPO DAMI



RIS. 35/E
6.2.2008



5/11/2010
09:00– 18:00

Villa Borromeo
Sarmeola di
Rubano (PD)

*La disposizione in esame ha la
finalità di evitare
comportamenti diretti ad
aggirare la disciplina dettata in
tema di imposte indirette per le
locazioni di immobili
strumentali, al fine di ottenere
un indebito risparmio di
imposta.*

L'AFFITTO DI AZIENDA NELL'IMPOSIZIONE INDIRECTA

PROF. FILIPPO DAMI



RIS. 35/E
6.2.2008



5/11/2010
09:00– 18:00

Villa Borromeo
Sarmeola di
Rubano (PD)

*Affinché trovi applicazione la disposizione in parola è necessario che si verifichino **contemporaneamente** le seguenti condizioni:*

- 1. Il **valore normale** dei fabbricati, determinato ai sensi dell'articolo 14 del DPR 26 ottobre 1972 n. 633, deve essere superiore al 50 per cento del valore complessivo dell'azienda;*
- 2. L'eventuale applicazione dell'IVA e dell'imposta di registro, secondo le regole previste per l'affitto di azienda, deve **comportare una tassazione più favorevole** rispetto a quella prevista per la locazione di fabbricati*

L'AFFITTO DI AZIENDA NELL'IMPOSIZIONE INDIRECTA

PROF. FILIPPO DAMI



RIS. 35/E
6.2.2008



5/11/2010
09:00– 18:00

Villa Borromeo
Sarmeola di
Rubano (PD)

L'Agenzia prosegue evidenziando che la valutazione comparativa volta a definire l'eventuale vantaggio deve essere effettuata *“con riferimento al caso concreto”* e per questo porta, come esempio, quello riferito alla ipotesi in cui l'affitto di azienda abbia durata pluriennale, rispetto al quale la valutazione comparativa dovrà anche tener conto della possibilità nell'affitto di immobili strumentali – normativamente prevista dal d.P.R. 131/1986 – di ottenere *“...una riduzione dell'imposta di registro se il pagamento della stessa avvenga in un'unica soluzione per l'intera durata del contratto”*

L'AFFITTO DI AZIENDA NELL'IMPOSIZIONE INDIRETTA

PROF. FILIPPO DAMI



ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DELLE TRE VENEZIE



5/11/2010
09:00– 18:00

Villa Borromeo
Sarmeola di
Rubano (PD)



I POSSIBILI SPUNTI PROBLEMATICI DI RIFLESSIONE

Onere della prova rispetto alla valutazione
comparativa richiesta



Rilevanza perizie ?

Può essere contestata alla luce del divieto di
abuso del diritto la prassi di “separare”
formalmente il contratto di affitto di azienda
da quello di locazione del relativo fabbricato
?



Considerare che si applica una norma
dichiaratamente antielusiva.....

L'AFFITTO DI AZIENDA NELL'IMPOSIZIONE INDIRECTA

PROF. FILIPPO DAMI



ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DELLE TRE VENEZIE



CM 12/E
1.03.07



5/11/2010
09:00– 18:00

Villa Borromeo
Sarmeola di
Rubano (PD)

Per valutare il sistema di tassazione più sfavorevole non si deve tener conto degli effetti che il trattamento fiscale di esenzione o di imponibilità IVA applicabile alle cessioni di fabbricati produce in termini di detrazione dell'IVA sugli acquisti. La norma antielusiva si applica nelle ipotesi in cui (semplicemente) il valore dei fabbricati compresi nell'azienda costituisca la maggior parte del valore dell'azienda stessa. Poiché la norma per la valutazione del valore dei fabbricati richiama quella sul valore normale di cui all'art. 14 del DPR 633/72, deve ritenersi che tale criterio di valutazione debba per ragioni di omogeneità riferirsi ad entrambi gli elementi del rapporto comparativo, cioè fabbricati e complesso aziendale

L'AFFITTO DI AZIENDA NELL'IMPOSIZIONE INDIRECTA

PROF. FILIPPO DAMI



5/11/2010
09:00– 18:00

Villa Borromeo
Sarmeola di
Rubano (PD)



ALCUNE QUESTIONI DI RILEVANTE INTERESSE PRATICO

Affitto di azienda e trasferimento del
plafond IVA

Possibile indeterminazione del canone di
locazione al momento della stipula del
contratto

Cessione dei beni (in particolare giacenze
di magazzino) in pendenza di contratto di
affitto azienda

L'AFFITTO DI AZIENDA NELL'IMPOSIZIONE INDIRECTA

PROF. FILIPPO DAMI



ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DELLE TRE VENEZIE

CONTRATTO AFFITTO AZIENDA E TRASFERIMENTO DEL PLAFOND

Questione da sempre piuttosto controversa.....



IPSOA Scuola di formazione
Gruppo Wolters Kluwer



5/11/2010
09:00– 18:00

Villa Borromeo
Sarmeola di
Rubano (PD)

Art. 8 co 4
DPR 633/72

*Nel caso di affitto di azienda, perché possa avere effetto il trasferimento del beneficio di utilizzazione della facoltà di acquistare beni e servizi per cessioni all'esportazione, senza pagamento dell'imposta, ai sensi del terzo comma, è necessario che tale trasferimento sia **espressamente previsto nel relativo contratto** e che ne sia data comunicazione con lettera **raccomandata entro 30 giorni** all'ufficio IVA competente per territorio*

L'AFFITTO DI AZIENDA NELL'IMPOSIZIONE INDIRETTA

PROF. FILIPPO DAMI



Bastano l'espressa menzione nel contratto e la comunicazione oppure occorre anche il trasferimento di tutti i crediti e dei debiti ?

Per lungo tempo l'Amministrazione Finanziaria ha sostenuto che il trasferimento dell'utilizzo del plafond presupponeva l'effettivo trasferimento di tutti i rapporti attivi e passivi (RM 470080 10.01.91 + altre conformi)



5/11/2010
09:00– 18:00

Villa Borromeo
Sarmeola di
Rubano (PD)



Interr. e risp. Parl. N. 5-02385 del 27.01.2010

Sono richieste solo le formalità previste dall'art. 8 e NON è richiesto che sia stabilita la trasmissione in capo all'affittuario di tutti i rapporti con la clientela o, più in generale, di tutte le posizioni creditorie e debitorie relative all'azienda affittata. Tuttavia, **resta impregiudicata la possibilità di contestare eventuali profili elusivi connessi all'operazione di affitto di azienda in relazione al trasferimento ed al successivo utilizzo del plafond, specie in situazioni peculiari quali quelle in cui il contratto di affitto dell'azienda non prevede il trasferimento dei rapporti con la clientela**

L'AFFITTO DI AZIENDA NELL'IMPOSIZIONE INDIRECTA

PROF. FILIPPO DAMI



ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DELLE TRE VENEZIE



CANONE NON PUNTUALMENTE DETERMINATO

E' possibile – ed anzi frequente – che il canone di affitto sia determinato (in tutto o in parte) a posteriori, talvolta sulla base di una percentuale calcolata sul volume di affari realizzato dall'azienda affittata

Ai fini dell'Imposta di registro la soluzione ottimale sembra quella di versare l'importo minimo di euro 67,00 e successivamente applicare e versare l'imposta in misura proporzionale al determinarsi dell'effettivo importo del canone

5/11/2010
09:00– 18:00

Villa Borromeo
Sarmeola di
Rubano (PD)



CFR. CM 33/E 16.11.2006

L'AFFITTO DI AZIENDA NELL'IMPOSIZIONE INDIRETTA

PROF. FILIPPO DAMI



5/11/2010
09:00– 18:00

Villa Borromeo
Sarmeola di
Rubano (PD)

CESSIONE DI BENI IN PENDENZA DI CONTRATTO DI AFFITTO DI
AZIENDA

ASPETTO SPECIFICO : LE GIACENZE



- Le giacenze costituiscono parte dei beni concessi in affitto. Redazione di inventario analitico allegato al contratto, alla scadenza obbligo di restituzione nella stessa quantità e valore con eventuale conguaglio in denaro
 - Le giacenze vengono cedute all'affittuario contestualmente alla stipula del contratto di affitto
 - Contratto estimatorio

L'AFFITTO DI AZIENDA NELL'IMPOSIZIONE INDIRECTA

PROF. FILIPPO DAMI



5/11/2010
09:00– 18:00

Villa Borromeo
Sarmeola di
Rubano (PD)

CESSIONE DI BENI IN PENDENZA DI CONTRATTO DI AFFITTO DI
AZIENDA

UNA CONSIDERAZIONE



OPPORTUNITA' ED UTILITA' DEL **CONTRATTO ESTIMATORIO**
SPECIE NEI CASI DI SOGGETTO CONCEDENTE CHE NON
PERDE LA QUALIFICA DI IMPRENDITORE (IN PARTICOLARE LE
SOCIETA')

REGOLE "ORDINARIE" IVA

L'AFFITTO DI AZIENDA NELL'IMPOSIZIONE INDIRETTA

PROF. FILIPPO DAMI



5/11/2010
09:00– 18:00

Villa Borromeo
Sarmeola di
Rubano (PD)

CESSIONE DI BENI IN PENDENZA DI CONTRATTO DI AFFITTO DI
AZIENDA

I BENI STRUMENTALI



- I BENI IMMESSI DAL CONDUTTORE NELL'AZIENDA AFFITTATA SONO DA CONSIDERARSI DI PROPRIETA' DEL CONCEDENTE
- RILEVANZA, ALLA SCADENZA DEL CONTRATTO, DELLE DIFFERENZE INVENTARIALI (CONGUGLI DIN DENARO)
 - LA CESSIONE DEI BENI (SEGNATAMENTE DEGLI STRUMENTALI) DEVE NORMALMENTE ESSERE AUTORIZZATA DAL PROPRIETARIO

L'AFFITTO DI AZIENDA NELL'IMPOSIZIONE INDIRECTA

PROF. FILIPPO DAMI

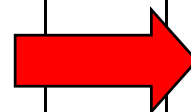


5/11/2010
09:00– 18:00

Villa Borromeo
Sarmeola di
Rubano (PD)

CESSIONE DI BENI IN PENDENZA DI CONTRATTO DI AFFITTO DI
AZIENDA

CESSIONE BENI
STRUMENTALI IN
PENDENZA DI
CONTRATTO



FATTURAZIONE DELL'OPERAZIONE
DA PARTE DEL PROPRIETARIO CON
EVENTUALE "RIATTIVAZIONE"
DELLA P.IVA

A FAVORE DELL'AFFITTUARIO =
OPERAZIONE SOGGETTA IVA

CONGUAGLIO
FINALE IN DENARO

A FAVORE DEL CONCEDENTE =
OPERAZIONE FUORI CAMPO IVA
(ART. 2, CO. 3 LETT A E 15 N. 1)

L'AFFITTO DI AZIENDA NELL'IMPOSIZIONE INDIRETTA

PROF. FILIPPO DAMI



ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DELLE TRE VENEZIE



5/11/2010
09:00– 18:00

Villa Borromeo
Sarmeola di
Rubano (PD)

USUFRUTTO DI AZIENDA ED IMPOSIZIONE INDIRETTA

Ai fini Iva, l'usufrutto non è considerato una prestazione di servizi (come l'affitto), bensì una **cessione di beni**, ex art. 2, d.P.R. n. 633/1972

*Art. 2: costituiscono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che importano il trasferimento della proprietà ovvero la **costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere***

L'AFFITTO DI AZIENDA NELL'IMPOSIZIONE INDIRETTA

PROF. FILIPPO DAMI



ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DELLE TRE VENEZIE

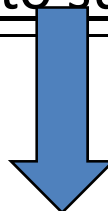


5/11/2010
09:00– 18:00

Villa Borromeo
Sarmeola di
Rubano (PD)

USUFRUTTO DI AZIENDA ED IMPOSIZIONE INDIRETTA

Art. 2, comma 3, d.P.R. n. 633/1972:
non costituiscono cessioni di beni – e
sono dunque fuori campo applicativo
Iva – le cessioni di aziende, ivi
compresa la costituzione e il
trasferimento di diritti reali di
godimento sulle aziende



Quindi all'usufrutto di azienda non si applica
mai l'Iva

L'AFFITTO DI AZIENDA NELL'IMPOSIZIONE INDIRETTA

PROF. FILIPPO DAMI



ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DELLE TRE VENEZIE



5/11/2010
09:00– 18:00

Villa Borromeo
Sarmeola di
Rubano (PD)

USUFRUTTO DI AZIENDA ED IMPOSIZIONE INDIRETTA

All'usufrutto di azienda si applica solo l'imposta di registro, nella misura del 3 % dei beni trasferiti, al netto delle passività (art. 51 Testo unico dell'Imposta di Registro)