



**STUDIO PIZZANO**

COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

[www.studiopizzano.it](http://www.studiopizzano.it)

## **IL TRATTAMENTO FISCALE DELLE DISMISSIONI DEI BENI STRUMENTALI NEL REGIME DELL'AFFITTO D'AZIENDA**

*Posted on 13 Marzo 2024 by Sabatino Pizzano*



L'affitto d'azienda rappresenta un istituto giuridico di grande rilevanza economica, che consente all'affittuario di gestire un complesso aziendale senza dover sostenere l'investimento necessario per l'acquisto. Tuttavia, il regime fiscale dei beni strumentali dell'azienda affittata presenta peculiarità che lo distinguono dall'ordinario trattamento degli ammortamenti. In particolare, le quote di ammortamento dei beni strumentali assumono una funzione meramente parametrica ai fini fiscali, servendo a determinare gli stanziamenti annuali a un fondo specifico per far fronte agli obblighi indennitari previsti dall'art. 2561, comma 4, del Codice Civile. Questo articolo si propone di esaminare nel dettaglio il regime fiscale da applicare alle dismissioni dei beni strumentali dell'azienda affittata, analizzando la normativa di riferimento e individuando principi generali che possano guidare la soluzione anche per altre vicende gestionali non espressamente disciplinate.

## **Le quote di ammortamento nel regime fiscale dell'affitto d'azienda**

L'art. 102, comma 8, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR) stabilisce che "Per le aziende date in affitto o in usufrutto le quote di ammortamento sono deducibili nella determinazione del reddito dell'affittuario o dell'usufruttuario". Questa disposizione, tuttavia, non estende integralmente la disciplina degli ammortamenti all'affittuario, ma fa riferimento esclusivamente alle "quote di ammortamento". Tale scelta lessicale non è casuale, ma riflette la volontà del legislatore di attribuire alle quote di ammortamento una funzione diversa da quella ordinaria di rappresentare il consumo annuo dei cespiti secondo il principio della competenza economica.

Nel contesto dell'affitto d'azienda, infatti, le quote di ammortamento, determinate in base ai coefficienti tabellari, assumono un carattere meramente parametrico ai fini fiscali, servendo unicamente a quantificare lo stanziamento periodico di risorse destinate a far fronte agli obblighi indennitari dell'affittuario nei confronti dell'affittante alla scadenza del contratto di affitto. Questa funzione è strettamente connessa alla ratio dell'art. 2561, comma 4, del Codice Civile, che impone all'affittuario di conservare l'efficienza dell'organizzazione e degli impianti dell'azienda affittata e di gestirla senza modificarne la destinazione economica.

Pertanto, le quote di ammortamento dei beni strumentali dell'azienda affittata non devono essere sottoposte all'ordinario scrutinio fiscale previsto per la loro normale funzione di misurare il consumo annuo dei cespiti o per il trattamento del costo non ammortizzato in caso di perdita, rottamazione o furto del bene strumentale. Si tratta, piuttosto, di un costo non sostenuto dall'affittuario, ma differito alla scadenza del contratto di affitto, in sede di conguaglio finale e sulla base delle differenze inventariali qualitative e quantitative dell'azienda restituita rispetto a quelle stimate all'inizio dell'affitto.

## **Vendita del bene strumentale durante l'affitto d'azienda**

Uno dei casi più frequenti di dismissione dei beni strumentali nel contesto dell'affitto d'azienda è rappresentato dalla vendita del bene durante la vigenza del contratto di affitto. In questa circostanza, l'affittuario rileva contabilmente una sopravvenienza attiva pari al corrispettivo di vendita, non potendo rappresentare una plusvalenza in senso proprio, poiché il bene non è iscritto nel suo stato patrimoniale.

Si pone quindi il problema del trattamento fiscale del costo non ammortizzato del cespite, sostenuto dall'affittante. Due sono le possibili soluzioni prospettabili:

1. Proseguire l'imputazione dell'ammortamento al fondo oneri futuri di ripristino dell'azienda affittata, alimentandolo annualmente con quote di ammortamento tabellare fino all'integrale deducibilità del costo non ammortizzato;

2. Alimentare il fondo in un'unica soluzione, nel periodo d'imposta di vendita del bene, per un importo pari al costo non ammortizzato.

La seconda opzione, sebbene fiscalmente più vantaggiosa, non appare del tutto convincente, poiché il costo non ammortizzato rappresenta per l'affittuario una posizione debitoria differita alla scadenza del contratto di affitto, in sede di conguaglio finale. Inoltre, l'eventuale ammanco patrimoniale potrebbe essere ripristinato nel corso dell'affitto attraverso permutate qualitative e quantitative, rendendo incerta o non oggettivamente determinabile la perdita definitiva di valore dell'azienda affittata.

Pertanto, la prosecuzione dell'imputazione delle quote annuali di ammortamento al fondo oneri futuri di ripristino dell'azienda affittata appare la soluzione più coerente con la lettera e la ratio dell'art. 102, comma 8, del TUIR. Questa interpretazione è avvalorata anche dal fatto che il legislatore fiscale, nel disciplinare le quote di ammortamento nell'affitto d'azienda, ha inteso perseguire il medesimo scopo della parallela normativa civilistica, ovvero garantire il ripristino dell'efficienza dell'organizzazione e degli impianti dell'azienda affittata alla scadenza del contratto.

### **Esempio di vendita del bene strumentale.**

Si ipotizzi che la società Alfa, affittuaria di un'azienda, venda un bene strumentale con un costo storico di 100.000 euro e un fondo ammortamento di 40.000 euro (costo non ammortizzato di 60.000 euro) per un corrispettivo di 70.000 euro. Dal punto di vista contabile, Alfa rileverà:

- Crediti vs. clienti (o Banca c/c) a Sopravvenienza attiva: 70.000 euro

Fiscalmente, Alfa continuerà a imputare le quote annuali di ammortamento tabellare al fondo oneri futuri di ripristino dell'azienda affittata fino all'integrale deducibilità del costo non ammortizzato di 60.000 euro. Ipotizzando un coefficiente di ammortamento del 10%, le scritture contabili saranno le seguenti per i successivi 6 anni:

- Accantonamento per oneri futuri a Fondo oneri futuri di ripristino: 6.000 euro (per 6 anni)

Al termine del periodo di ammortamento, il fondo oneri futuri di ripristino avrà accolto l'intero costo non ammortizzato del bene venduto, pari a 60.000 euro, consentendo ad Alfa di dedurre fiscalmente tale importo in vista degli obblighi indennitari nei confronti dell'affittante alla scadenza del contratto di affitto.

## **Rottamazione, furto e perdita del bene strumentale**

Le medesime conclusioni si applicano anche nei casi di rottamazione, furto o perdita del bene strumentale durante l'affitto d'azienda. Anche in queste circostanze, il momentaneo ammanco di valore dell'azienda affittata potrebbe essere ripristinato prima della scadenza del contratto di affitto, rendendo certa o oggettivamente determinabile la perdita patrimoniale solo in sede di conguaglio finale.

Pertanto, anche in caso di rottamazione, furto o perdita del bene strumentale, l'affittuario dovrà continuare a imputare le quote annuali di ammortamento tabellare al fondo oneri futuri di ripristino dell'azienda affittata fino all'integrale deducibilità del costo non ammortizzato. Questa soluzione appare la più coerente con la funzione parametrica delle quote di ammortamento nel regime fiscale dell'affitto d'azienda, volte a quantificare gli stanziamenti annuali per far fronte agli obblighi indennitari dell'affittuario nei confronti dell'affittante alla scadenza del contratto di affitto.

## Esempio di rottamazione del bene strumentale

Si ipotizzi che la società Beta, affittuaria di un'azienda, rottami un bene strumentale con un costo storico di 80.000 euro e un fondo ammortamento di 50.000 euro (costo non ammortizzato di 30.000 euro). Dal punto di vista contabile, Beta rileverà:

- Sopravvenienza passiva a Fondo ammortamento: 50.000 euro
- Sopravvenienza passiva a Diversi: 30.000 euro

Fiscalmente, Beta continuerà a imputare le quote annuali di ammortamento tabellare al fondo oneri futuri di ripristino dell'azienda affittata fino all'integrale deducibilità del costo non ammortizzato di 30.000 euro. Ipotizzando un coefficiente di ammortamento del 12%, le scritture contabili saranno le seguenti per i successivi 3 anni (fino al raggiungimento del costo non ammortizzato):

- Accantonamento per oneri futuri a Fondo oneri futuri di ripristino: 9.600 euro (per 3 anni)

Al termine del periodo di ammortamento, il fondo oneri futuri di ripristino avrà accolto l'intero costo non ammortizzato del bene rottamato, pari a 30.000 euro, consentendo a Beta di dedurre fiscalmente tale importo in vista degli obblighi indennitari nei confronti dell'affittante alla scadenza del contratto di affitto.

## Conclusioni

Il regime fiscale delle dismissioni dei beni strumentali nel contesto dell'affitto d'azienda richiede un'attenta analisi delle peculiarità di tale istituto, alla luce della normativa fiscale e civilistica di riferimento. L'art. 102, comma 8, del TUIR attribuisce alle quote di ammortamento una funzione meramente parametrica ai fini fiscali, volta a quantificare gli stanziamenti annuali a un fondo specifico per far fronte agli obblighi indennitari dell'affittuario nei confronti dell'affittante alla scadenza del contratto di affitto, ai sensi dell'art. 2561, comma 4, del Codice Civile.

In caso di vendita, rottamazione, furto o perdita del bene strumentale durante l'affitto d'azienda, si ritiene opportuno proseguire l'imputazione delle quote annuali di ammortamento al fondo oneri futuri di ripristino dell'azienda affittata fino all'integrale deducibilità del costo non ammortizzato. Questa soluzione appare la più coerente con la funzione parametrica delle quote di ammortamento nel regime fiscale dell'affitto d'azienda e con la ratio dell'art. 2561, comma 4, del Codice Civile, che impone all'affittuario di conservare l'efficienza dell'organizzazione e degli impianti dell'azienda affittata.

L'alimentazione del fondo in un'unica soluzione, sebbene fiscalmente più vantaggiosa, non appare del tutto convincente, poiché il costo non ammortizzato rappresenta per l'affittuario una posizione debitoria differita alla scadenza del contratto di affitto, in sede di conguaglio finale. Inoltre, l'eventuale ammanco patrimoniale potrebbe essere ripristinato nel corso dell'affitto attraverso permuta qualitative e quantitative, rendendo incerta o non oggettivamente determinabile la perdita definitiva di valore dell'azienda affittata.

---

## *Domande e risposte*

### **D: Qual è la funzione delle quote di ammortamento nel regime fiscale dell'affitto d'azienda?**

R: Le quote di ammortamento, determinate in base ai coefficienti tabellari, servono a quantificare gli stanziamenti annuali a un fondo specifico per far fronte agli obblighi indennitari dell'affittuario nei confronti dell'affittante alla scadenza del contratto di affitto, ai sensi dell'art. 2561, comma 4, del Codice Civile. Esse assumono una funzione meramente parametrica ai fini fiscali, senza

rappresentare il consumo annuo dei cespiti secondo il principio della competenza economica.

**D: Come deve essere trattato fiscalmente il costo non ammortizzato di un bene strumentale venduto, rottamato, rubato o perduto durante l'affitto d'azienda?**

R: In caso di vendita, rottamazione, furto o perdita del bene strumentale durante l'affitto d'azienda, si ritiene opportuno proseguire l'imputazione delle quote annuali di ammortamento al fondo oneri futuri di ripristino dell'azienda affittata fino all'integrale deducibilità del costo non ammortizzato. Questa soluzione è coerente con la funzione parametrica delle quote di ammortamento nel regime fiscale dell'affitto d'azienda e con la ratio dell'art. 2561, comma 4, del Codice Civile, che impone all'affittuario di conservare l'efficienza dell'organizzazione e degli impianti dell'azienda affittata.

**D: Perché non è possibile alimentare il fondo oneri futuri di ripristino in un'unica soluzione, nel periodo d'imposta di vendita, rottamazione, furto o perdita del bene strumentale, per un importo pari al costo non ammortizzato?**

R: L'alimentazione del fondo in un'unica soluzione, sebbene fiscalmente più vantaggiosa, non appare del tutto convincente per due ragioni principali. In primo luogo, il costo non ammortizzato rappresenta per l'affittuario una posizione debitoria differita alla scadenza del contratto di affitto, in sede di conguaglio finale. In secondo luogo, l'eventuale ammanco patrimoniale potrebbe essere ripristinato nel corso dell'affitto attraverso permutate qualitative e quantitative, rendendo incerta o non oggettivamente determinabile la perdita definitiva di valore dell'azienda affittata.

[www.studiopizzano.it](http://www.studiopizzano.it)

© RIPRODUZIONE RISERVATA