



*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Roma, 05 novembre 2008

***Oggetto: Interpello - ALFA S.p.a. - Deducibilità delle svalutazioni dei crediti
in caso di affitto di azienda - Articoli 101 e 109 del TUIR***

La società ALFA S.p.a. ha formulato un'istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, relativa alla rilevanza fiscale delle svalutazioni dei crediti di cui all'articolo 101 del TUIR nell'ipotesi di affitto di ramo d'azienda.

Quesito

In data 13 dicembre 2006 la società istante ALFA S.p.a. (di seguito, in breve, "Società Affittuaria") ha stipulato con un'altra società (di seguito, in breve, "Società Concedente") un contratto di affitto di ramo d'azienda relativo alla produzione e commercializzazione di oli; tale contratto ha comportato il trasferimento in capo alla Società Affittuaria "di tutti gli elementi, attivi e passivi, ivi compreso il magazzino, i crediti verso clienti, relativi allo svolgimento dell'attività commerciale in Italia e negli altri paesi esteri, diversi dagli Stati Uniti, al netto delle relative svalutazioni contabili".

In particolare, in relazione ai crediti ed ai beni costituenti il magazzino, la Società Concedente, negli esercizi precedenti alla data di stipula del contratto di affitto di ramo d'azienda, aveva effettuato "appositi accantonamenti a fondi

svalutazione per ammontari superiori a quelli previsti rispettivamente dall'art. 92 (Variazioni delle rimanenze) e dall'art 106 (Svalutazione dei crediti ed accantonamenti per rischi crediti)" del TUIR.

Tanto premesso, la società istante domanda se sia possibile trattare la fattispecie, ai fini dell'IRES "come se tali beni fossero oggetto di un'operazione di cessione" e, conseguentemente, se:

- la Società Concedente possa "procedere ad operare le variazioni in diminuzione per l'importo pari ai fondi tassati"
- la Società Affittuaria (istante) possa "considerare tali fondi come fiscalmente riconosciuti".

Soluzione prospettata dal contribuente

La società istante ritiene che il trasferimento del magazzino e dei crediti a seguito del contratto di affitto di ramo di azienda comporti, per la Società Concedente, il realizzo delle svalutazioni tassate e, di conseguenza, il riconoscimento fiscale dei relativi fondi in capo alla stessa istante operante nel medesimo contratto in veste di affittuaria.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

L'articolo 2562 del codice civile stabilisce che al contratto di affitto di azienda si applicano le medesime disposizioni previste dall'articolo 2561 per l'usufrutto di azienda.

In particolare, parimenti all'usufruttuario, l'affittuario deve "*gestire l'azienda senza modificarne la destinazione e in modo da conservare l'efficienza dell'organizzazione e degli impianti e le normali dotazioni di scorte*" (cfr. articolo 2561, comma 2, cod. civ.).

Nell'ultimo comma del menzionato articolo 2561 è poi previsto che "*la differenza tra le consistenze d'inventario all'inizio e al termine dell'usufrutto è regolata in danaro, sulla base dei valori correnti al termine dell'usufrutto*". Disposizione quest'ultima che trova applicazione anche in ipotesi di affitto di

azienda, in virtù del ricordato rinvio operato dall'articolo 2562 alla disciplina codicistica dell'usufrutto di azienda.

All'affitto di azienda si applicano, inoltre, talune disposizioni relative alla successione nei contratti in ipotesi di cessione di azienda, per effetto del rinvio contenuto nel terzo comma dell'articolo 2558 del codice civile.

Anche relativamente all'affitto di azienda vale, pertanto, il principio stabilito nel primo comma dello stesso articolo 2558 del codice civile secondo cui se non è pattuito diversamente, l'affittuario dell'azienda "*subentra nei contratti stipulati per l'esercizio dell'azienda stessa che non abbiano carattere personale*".

In linea generale, quindi, la disciplina civilistica del contratto in questione delinea in capo all'affittuario il diritto ad utilizzare, sebbene a titolo di mero godimento *pro tempore*, gli elementi dell'organizzazione aziendale trasferita (*rectius*, ricevuta in carico nell'ambito del negozio di affitto), obbligandolo, tuttavia, a mantenerne l'efficienza produttiva nonché le abituali dotazioni di scorte (nell'ottica della restituzione - al termine contrattualmente stabilito - di un complesso aziendale economicamente equivalente a quello a suo tempo ricevuto in gestione).

L'affittuario, peraltro, può discrezionalmente disporre, in via generale, dei predetti elementi patrimoniali, fermo restando l'obbligo di mantenere l'efficienza dell'azienda, ai sensi dei citati articoli 2561 e 2562 del codice civile.

Emerge, alla luce della disciplina civilistica sin qui sinteticamente riassunta, come l'affittuario, di fatto, si sostituisca al locatore nella gestione dell'azienda affittata, subentrando nella titolarità dei rapporti giuridici (se non diversamente pattuito e, comunque, limitatamente a quelli non aventi carattere personale *ex* articolo 2558, comma 1, cod. civ.) e dei relativi valori patrimoniali dell'azienda oggetto del contratto di affitto.

Il rappresentato regime di subentro civilistico dell'affittuario nella situazione gestionale del concedente, comporta, ai fini dell'imposizione diretta, che l'affittuario si sostituisca a quest'ultimo nelle relative "posizioni fiscali"

(eccezion fatta per quelle che abbiano carattere eminentemente personale o siano legate ad elementi patrimoniali non compresi nel ramo d'azienda concesso in affitto) riferibili agli elementi patrimoniali trasferiti, con la conseguenza che i relativi valori fiscali (formatisi in capo al locatore) risultano attratti nella sfera giuridico-tributaria dell'affittuario.

L'affittuario prende, conseguentemente, in carico gli elementi patrimoniali dell'azienda affittata secondo i "valori fiscali" che gli stessi assumevano in capo al locatore: saranno, dunque, tali valori a rilevare in ordine alla determinazione del reddito d'impresa dell'affittuario.

Così, con specifico riferimento al caso di specie, i valori fiscali dei crediti e dei beni costituenti il magazzino trasferiti in affitto, nonché i relativi fondi svalutazione tassati, sono riconosciuti in capo all'affittuario: di conseguenza, nell'eventualità che gli stessi siano realizzati in pendenza del rapporto di affitto (come, ad esempio, nel caso dell'incasso di crediti compresi nel patrimonio aziendale affittato), l'affittuario potrà dare rilevanza alle eventuali perdite - ovviamente, solo se le stesse "*risultano da elementi certi e precisi*", secondo quanto prescritto dall'articolo 101, comma 5, del TUIR - effettuando una variazione in diminuzione per l'importo del fondo tassato utilizzato a copertura delle predette perdite.

Resta ferma, in ogni caso, l'applicabilità alla fattispecie prospettata nella presente istanza di interpello delle disposizioni contenute nell'articolo 37-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, qualora alle circostanze di fatto ed alle situazioni di diritto connesse all'operazione posta in essere siano ascrivibili - anche in connessione ad altri fatti, atti o negozi giuridici - profili di elusività.

Le direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.