

IN TEMA DI AFFITTO DELL'UNICA AZIENDA DA PARTE DELL'IMPRENDITORE INDIVIDUALE

Tra le varie disposizioni del Testo Unico che hanno recato una disciplina innovativa rispetto al regime precedentemente in vigore, dando comunque luogo a maggiori difficoltà sul piano attuativo, vi è sicuramente l'art. 67, nono comma, che, trattando sull'argomento «affitto d'azienda», testualmente dispone: «per le aziende date in affitto o in usufrutto le quote di ammortamento sono deducibili nella determinazione del reddito dell'affittuario o dell'usufruttuario», salvo deroga convenzionale all'art. 2561 cod. civ. prevista dall'art. 14 D.P.R. 4/2/88, n. 42, così scardinando uno dei principi fondamentali che stanno alla base del concetto di ammortamento, secondo il quale la ripartizione di un costo pluriennale tra più esercizi può spettare solo ed esclusivamente al soggetto che ha sostenuto effettivamente tale costo.

La dottrina (AULETTA, COLOMBO, PEROTTO e successivamente DEZZANI in *Il Fisco* n. 29/1987, p. 4671 e ss. - MONTI in *Rass. Trib.* n. 7/8 - 1990) ha correttamente messo in evidenza le motivazioni civilistiche che hanno supportato la scelta del legislatore tributario, sottolineando come l'art. 2561 cod. civ. nel momento in cui accolla all'affittuario le spese necessarie per la «conservazione dell'efficienza dell'organizzazione e degli impianti» si riferisca alla c.d. «manutenzione straordinaria» dell'azienda con un vero e proprio dovere di modifica e di ammodernamento da parte dell'affittuario quando ciò si renda utile per il migliore svolgimento dell'attività di impresa.

La stessa dottrina ha poi qualificato la natura dell'ammortamento operato dall'affittuario d'azienda sui beni di proprietà del concedente come una sorta di «accantonamento a fronte di oneri futuri» per fronteggiare il rischio quasi certo che alla scadenza del rapporto l'affittuario debba pagare una indennità surrogatoria del deperimento dei cespiti, quindi assimilando questo particolare tipo di ammortamento previsto dall'art. 67, nono comma, al c.d. «ammortamento finanziario» tipico delle imprese con impianti gratuitamente devolvibili (LIZZUL in *Boll. Trib.*, n. 9/88).

In effetti l'affittuario non ha al proprio attivo i beni aziendali, poichè non ha sostenuto alcun costo per la loro acquisizione. Egli pertanto non potrà ammortizzare, nel significato aziendalistico della parola, tali beni, ma in realtà poichè, al termine del contratto, dovrà corrispondere al concedente la differenza tra le consistenze d'inventario iniziali e finali, egli dovrà annualmente «accantonare» una quota che possa reputare congrua in vista di questa spesa futura.

Questa premessa ci è di aiuto nel cercare di in-

quadrare la rilevanza tributaria delle fattispecie che si verificheranno al termine e durante il contratto d'affitto d'azienda. Allo scadere del rapporto, infatti, per l'affittuario si potrà verificare o una sopravvenienza passiva od una sopravvenienza attiva a seconda che la somma da corrispondere al proprietario dell'azienda sia rispettivamente superiore o inferiore agli accantonamenti dedotti durante il rapporto. In costanza di contratto, invece, l'affittuario deve gestire l'azienda in modo da conservare l'efficienza dell'organizzazione e degli impianti e le normali dotazioni di scorte, potendo, anzi dovendo provvedere alla manutenzione ed alla sostituzione di beni facenti parte dell'azienda di proprietà del concedente, con la rilevante conseguenza che eventuali nuovi beni acquistati dovranno ritenersi di proprietà del concedente e non dell'affittuario.

Ciò significa che l'affittuario non dovrà inserire tali beni nell'attivo della propria contabilità, semmai invece tra i conti d'ordine, dove figura l'azienda presa in affitto. Analogamente per eventuale dismissione di cespiti aziendali, il relativo corrispettivo non potrà essere considerato «plusvalenza» per l'affittuario, in quanto il bene ceduto non è di propria pertinenza, nè tantomeno presente nell'attivo del proprio bilancio, quindi secondo la dottrina (NAPOLITANO: in *Corr. Trib.* n. 11/91) dovrebbe dar luogo a sopravvenienza attiva tassabile nell'esercizio di competenza e quindi non dilazionabile.

Altro problema riguarda il trattamento fiscale delle spese di manutenzione e riparazione sostenute dall'affittuario sui beni aziendali. Al riguardo si sono contrapposte due opinioni diverse: la prima sostenitrice dell'applicabilità dei criteri previsti generalmente per la deducibilità delle spese sostenute su beni di terzi; la seconda invece, la quale riacciandosi alla teoria della deducibilità in capo all'affittuario delle quote di ammortamento, rectius di accantonamento (v. sopra), sostiene la deducibilità delle spese di manutenzione secondo quanto previsto dall'art. 67, 7° comma TUID, ossia nei limiti del 5% del costo risultante dal registro cespiti ammortizzabili. Secondo quest'ultima tesi quindi, i criteri sulla deducibilità di spese sostenute su beni di terzi si applicherebbero esclusivamente in caso di deroga convenzionale delle parti al principio innovativo contenuto nell'art. 67, 9° comma, di deducibilità in capo all'affittuario delle quote di ammortamento.

Fatte queste premesse riguardanti l'innovazione apportata dal T.U.I.R. sulla deducibilità delle quote di ammortamento in capo all'affittuario d'a-

zienda e sui conseguenti risvolti fiscali, vediamo ora ciò che accade in termini sia teorici che pratici nel caso particolare di affitto dell'unica azienda da parte dell'imprenditore individuale e seguentemente se sia da considerarsi una operazione soggetta ad IVA. Dopo un primo orientamento favorevole lo stesso Ministero con Circ. n. 26/321285 del 19/3/85 si pronunciava per l'esclusione dell'operazione in oggetto dall'ambito di applicazione del D.P.R. 633, motivando questa scelta con la perdita della qualifica di imprenditore commerciale da parte del concedente dovuta al venir meno alla disponibilità di quello che è considerato il mezzo tipico per il raggiungimento dello scopo imprenditoriale: l'azienda; la stessa tesi è stata inoltre recepita dalla Giurisprudenza: Comm. 2° grado Bari, dec. n. 487 del 17/6/87. Perdita della qualifica di imprenditore che presupponeva una vera e propria cessazione di attività con conseguente applicazione dell'art. 2, 2° comma n. 5 D.P.R. 633/72 e quindi con emissione di autofattura per il valore normale dei beni costituenti l'azienda locata.

Successivamente il Ministero con la Circ. Min. 72/14552 del 4/11/86 dichiarava testualmente: «Nel particolare caso di locatore dell'unica azienda data in affitto, esso perde lo status di soggetto passivo d'imposta, pur conservando, *solo ai fini anagrafici*, il numero di partita IVA». «In sostanza - continua la Circolare - si ha una *sospensione temporanea* dell'esercizio di attività da parte del locatore, tenuto conto che, nella generalità dei casi, esso riprende la gestione dell'azienda alla scadenza del contratto». In termini pratici, ciò significa che, in costanza di rapporto locativo, il locatore è esonerato dall'adempimento di tutti gli obblighi, anche formali, imposti dalla normativa IVA, ivi compreso quello della dichiarazione annuale; inoltre non essendoci una vera e propria cessione di attività, non si può configurare autoconsumo dei beni aziendali, con impossibilità per il fisco di qualsiasi prelievo legato alla determinazione di plusvalenze.

Vi sarebbe quindi un congelamento della posizione fiscale e delle relative scritture dell'imprenditore al momento della sottoscrizione del contratto d'affitto d'azienda.

Ai fini delle imposte dirette abbiamo poi una conferma di quanto detto in tema di IVA, in quanto l'art. 81, lett. *h* del T.U.I.R. rafforza esplicitamente la teoria che l'affitto dell'unica azienda non rientra tra le operazioni effettuate nell'esercizio d'impresa dichiarando inoltre che «in caso di successiva vendita totale o parziale le plusvalenze realizzate concorrono a formare il reddito complessivo come redditi diversi e non come redditi di impresa».

Riassumendo ed andando a verificare concretamente l'azione combinata delle norme IVA e II.DD. testè esaminate, possiamo elencare sinteticamente quattro ipotesi:

1) Posizione del proprietario dell'azienda locata durante il rapporto di locazione: non è consi-

derato imprenditore nè ai fini IVA, nè ai fini delle Imposte Dirette con conseguente esonero totale da ogni adempimento previsto dal D.P.R. 633/72.

2) Prosecuzione dell'attività imprenditoriale da parte del proprietario alla cessazione del contratto d'affitto: si ha una riutilizzazione dello stesso numero di partita IVA e degli stessi libri contabili con assoggettamento delle operazioni al regime IVA e catalogazione dei redditi scaturenti dalla ripresa attività tra i redditi d'impresa. L'eventuale somma ricevuta al termine del rapporto d'affitto da parte dell'affittuario, secondo quanto disposto dall'art. 2561 cod. civ., costituirà per il proprietario provento tassabile da qualificarsi come plusvalenza (v. sopra), mentre verrà considerata sopravvenienza passiva per l'affittuario, per le motivazioni precedentemente esposte. In ogni caso il proprietario dell'azienda continuerà a dedurre solo le quote di ammortamento che residuano dopo aver calcolato quelle dedotte dall'affittuario.

3) Cessione dell'azienda in blocco alla scadenza del contratto: la plusvalenza conseguita sarà considerata «reddito diverso» ex art. 81 lett. *h* T.U.I.R., in quanto l'operazione de qua non si considera effettuata nell'esercizio d'impresa e quindi esclusa anche dal campo di applicazione IVA ex art. 2, terzo comma, D.P.R. 633/72, anche se occorrerà comunicare la cessazione definitiva dell'attività e presentare la dichiarazione IVA finale, pur non indicando alcuna operazione imponibile.

Viene da chiedersi, in questo caso, cosa possa accadere, vista l'esistenza dell'istituto della c.d. «sospensione temporanea» da ogni adempimento fiscale per il proprietario, sancito dalla Circolare Ministeriale sopra menzionata, in caso di cessione in blocco dell'unica azienda al termine di un contratto d'affitto della stessa di durata superiore al limite massimo civilisticamente previsto per l'obbligo di conservazione delle scritture contabili. In questo caso, particolarmente esposto a possibili manovre elusive, risulterebbe sicuramente difficile per l'Amministrazione, ricostruire con esattezza i valori iniziali fiscalmente riconosciuti dei cespiti aziendali ai fini della determinazione della plusvalenza di cessione di cui all'art. 81 lett. *h* T.U.I.R., a meno che non si voglia indirettamente riconoscere una valenza probatoria pro-Fisco della contabilità dell'affittuario nei confronti del proprietario cedente, ammettendo quindi una totale continuità fiscale tra le contabilità dei due soggetti; tesi, questa, che sembra però decisamente in contrasto con il fondamento dell'istituto della «sospensione». Un istituto, questo, il quale, data la sua atipicità e la rilevanza che ha ormai assunto all'interno della norma esaminata, deve essere sicuramente e rapidamente chiarito dal legislatore tributario con strumenti molto più penetranti e certi di una Circolare Ministeriale, ed i cui confini e limiti forse difficilmente potranno essere ricercati all'interno delle norme e regole proprie del diritto tributario.

4) Cessione dei singoli beni d'azienda: anche in

questo caso, rispettando il dettato dell'art. 81 lett. *h*, le plusvalenze ottenute saranno considerate redditi diversi, con la differenza rispetto al caso precedente che ai fini IVA occorrerà emettere regolari fatture e rispettare tutti gli adempimenti previsti dalla normativa fino al termine della liquidazione.

Rimane da chiedersi, in ultima analisi, sino a quando, in questo caso, la vendita dei singoli beni d'azienda possa dar luogo a redditi diversi, in ottemperanza a quanto disposto dall'art. 81 lett. *h* T.U.I.R. o debba, invece, venir inquadrata come

naturale operazione commerciale sintomo di implicita prosecuzione di attività di impresa, quindi rientrando nel punto n. 2 sopra menzionato. Orbene, pur la norma in esame non ponendo vincolo temporale alcuno tra il termine del contratto d'affitto e la vendita dei beni aziendali, sembrerebbe ragionevole concludere che debba in ogni caso sussistere un nesso di causalità tra i due momenti per poter, senza dubbio, inquadrare i redditi derivanti dalla cessione dei beni aziendali come «redditi diversi» e non come «redditi d'impresa».

Filippo Ricci