

IMPOSTE DIRETTEdi **LUCIANO SORGATO****Affitto d'azienda: le quote di ammortamento nel 1° esercizio**

L'art. 102, c. 8 TUIR non chiarisce i criteri di commisurazione: 2 distinte soluzioni di calcolo in base alla natura convenzionale di tali quote, secondo l'art. 2561 c.c.

La trattazione riguarda il regime fiscale delle quote di ammortamento nei confronti dell'affittante e dell'affittuario nel 1° esercizio di concessione in affitto dell'azienda. L'art. 102, c. 8 TUIR, decisamente laconico, non consente di ritrarre una soluzione certa in ordine alla commisurazione di tali quote, ossia se le si deve considerare, almeno nei confronti dell'affittuario, nella sola misura del 50% in raccordo al principio generale per il quale gli ordinari coefficienti del D.M. del 1988 sono ridotti alla metà nel 1° esercizio di entrata in funzione (art. 102, c. 2 TUIR); oppure se, in virtù della misura convenzionale che essi rappresentano nell'affitto d'azienda, si possa invece ritenere che il legislatore non abbia inteso recepire la commisurazione analitica delle quote di ammortamento.

Il regime fiscale degli ammortamenti e quello delle spese di manutenzione, ammodernamento e miglioria in genere, nell'affitto d'azienda, deve venire raccordato all'art. 2561 c.c. sia in ordine ai vincoli di conservazione dell'efficienza della complessiva organizzazione dell'azienda affittata, sia in ordine all'obbligo indennitario a carico dell'affittuario, nel caso egli gestisca l'azienda affittata con pregiudizio delle iniziali prerogative di capacità produttiva. Tale ricongiunzione consente di evidenziare il loro raccordo con un fondo oneri futuri di ripristino di valore dell'azienda affittata e con le sue dinamiche di utilizzo. Dalle prescrizioni dell'art. 2561 c.c., si ricava l'uso legislativo meramente convenzionale delle quote di ammortamento, quale misura del diritto di deduzione fiscale annuo spettante all'affittuario a fronte del perentorio obbligo di conservare l'integrale efficienza dell'organizzazione dell'azienda. Qualsiasi pregiudizio di valore patito dall'azienda durante la gestione dell'affittuario si rende, infatti, risarcibile in denaro all'affittante, sulla base dei valori correnti al termine dell'affitto. In altri termini, è ormai consolidato l'intendimento di raccordare tali quote di ammortamento ad una mera metodologia parametrica di progressivo stanziamento ad un fondo ripristino di valore dell'azienda affittata, senza però che vi sia alcuna certezza di corrispondenza tra tale convenzionale stima di costo e la misura annua di effettivo deperimento di efficienza dell'azienda da risarcire, ai sensi dell'art. 2561, c. 4.

In ogni caso, in ordine alla commisurazione delle quote di ammortamento nel primo esercizio di operatività dei cespiti nell'impresa dell'affittuario, va rappresentato che la determinazione della quota di ammortamento da parte di quest'ultimo non può non condizionare anche la commisurazione di quella dell'affittante nel medesimo periodo di avvio dell'affitto, dal momento che è indispensabile che in tale periodo vi sia un'intersezione di calcolo tra affittante e affittuario capace di assicurare una continuità del processo di ammortamento idonea a raccordarlo al solo quantum del costo sostenuto. In altri termini, se si ritiene che l'affittuario abbia un diritto di deduzione pari al 50% dell'ordinaria quota di ammortamento, appare fiscalmente razionale ritenere che **anche l'affittante** disponga di un medesimo diritto di deduzione, in modo che la congiunzione delle 2 quote di ammortamento esaurisca la quota tabellare dell'esercizio. Se, in alternativa, si ritiene di dover tener conto delle 2 diverse frazioni di tempo nell'effettiva commisurazione temporale maturata in capo all'affittante e all'affittuario, l'unitaria quota di ammortamento dovrà venire in corrispondenza frazionata. Ai fini della soluzione appare utile considerare l'art. 110, c. 5 TUIR, che pare raccordarsi alla sola durata statutaria dell'esercizio sociale, quando essa viene convenuta per una durata a regime coincidente con l'anno solare e non nel caso di frazionamento del periodo annuale di alternativo consumo dei cespiti.

Per chi scrive, la mancanza di una chiara indicazione legislativa consente l'adozione di entrambe le soluzioni sopra proposte, dal momento che entrambe escludono forme di sovra deduzioni pregiudizievoli dei diritti erariali.