

Conguaglio finale sotto la lente

Nella generalità dei casi, il conguaglio finale è dovuto dall'affittuario al concedente in relazione al deperimento dei beni aziendali. Non mancano, tuttavia, ipotesi nelle quali è il concedente a dover corrispondere all'affittuario un importo a titolo di conguaglio finale

Pagina a cura

DI GIOVANNI VALCARENGHI
E RAFFAELE PELLINO

Al termine del contratto di affitto, salvo rinnovi o proroghe, l'azienda viene riconsegnata dall'affittuario al concedente. In tale occasione, l'articolo 2561 del codice civile prevede il versamento di una somma di denaro determinata sulla base della differenza tra le consistenze dell'azienda all'inizio e al termine del contratto di affitto, come risultanti dall'inventario e valutate ai valori correnti alla cessazione del rapporto.

In relazione alle quote accantonate dall'affittuario, possono verificarsi diverse situazioni.

In primo luogo, il conguaglio finale può essere pari alle quote accantonate. In questo caso non si generano componenti reddituali. Per esempio, qualora il fondo sia stato costituito per 5.000 euro e il conguaglio richiesto dal concedente sia di pari importo, la relativa scrittura contabile sarà: "Fondo beni in affitto d'azienda" a "Debiti per conguaglio finale".

In secondo luogo, il conguaglio può risultare superiore alle quote accantonate. In tale ipotesi, l'affittuario rileva una sopravvenienza passiva a conto economico, nella voce B.14 del conto economico, per l'importo corrispondente alla differenza.

Infine, il conguaglio può risultare inferiore alle quote accantonate. In questo caso, l'affittuario rileva una sopravvenienza attiva

a conto economico, sempre per la differenza tra l'importo accantonato e quello effettivamente dovuto.

Nella generalità dei casi, il conguaglio finale è dovuto dall'affittuario al concedente in relazione al deperimento dei beni aziendali. Non mancano, tuttavia, ipotesi nelle quali è il concedente a dover corrispondere all'affittuario un importo a titolo di conguaglio finale (immissione di nuovi beni o effettuazione di interventi che abbiano determinato un incremento significativo e misurabile della capacità produttiva o della funzionalità dei cespiti aziendali).

Sul piano fiscale, per l'affittuario, la differenza tra l'importo del conguaglio finale e le quote di ammortamento accantonate nel periodo di vigenza del contratto determina una sopravvenienza attiva o passiva, a seconda che le quote accantonate siano, rispettivamente, superiori o inferiori all'importo del conguaglio.

Per quanto riguarda, invece, la posizione del concedente, la differenza tra l'importo del conguaglio finale e il saldo risultante dal raffronto tra i valori netti patrimoniali iniziali e finali costituisce una sopravvenienza attiva o passiva, fiscalmente rilevante secondo la relativa disciplina (nota Dre Emilia-Romagna n. 42049/1996). Occorre, inoltre, ricordare che la qualifica di imprenditore spetta, durante il periodo di affitto, all'affittuario, che assume la gestione del complesso dei beni organizzato per l'esercizio dell'attività d'impresa.

Così, nel caso di un imprenditore individuale titolare di un'unica azienda concessa in affitto, il concedente perde la qualifica di imprenditore per tutta la durata del contratto. In tale ipotesi, il conguaglio in denaro percepito al termine dell'affitto concorre alla formazione dei redditi diversi (Risoluzione n. 374/E/2002).

Un caso non infrequente nella pratica è quello in cui le parti, pur non derogando alle disposizioni dell'articolo 2561 del codice civile, decidano di non corrispondere alcun importo a titolo di conguaglio finale. In tale eventualità, l'affittuario, che ha sostenuto gli ammortamenti dei beni aziendali nel corso del contratto, si troverebbe a rilevare, al termine del rapporto, una sopravvenienza attiva corrispondente al valore degli ammortamenti contabilizzati e non recuperati attraverso il conguaglio. Il concedente, specularmente, rileverebbe una sopravvenienza passiva di pari importo.

Per evitare tale effetto, è stata prospettata la soluzione secondo cui, qualora non sia prevista una deroga all'articolo 2561 del codice civile e le parti abbiano escluso il pagamento di un conguaglio finale, potrebbe venir meno il presupposto per la rilevazione degli ammortamenti in capo all'affittuario. In tale ipotesi, gli ammortamenti potrebbero essere dedotti fiscalmente mediante una variazione extracontabile.

Per il concedente, invece, gli ammortamenti imputati nel periodo di affitto non sarebbero fiscalmente deducibili, in quanto i relativi beni sono soggetti al regime previsto dall'articolo 2561 del codice civile e gli effetti fiscali devono essere coordinati con la disciplina applicabile all'affitto d'azienda.

La gestione del conguaglio finale assume, pertanto, particolare rilevanza non solo sotto il profilo civilistico, ma anche ai fini della corretta rappresentazione contabile e della determinazione del reddito.

— © Riproduzione riservata —



Spese di manutenzione con regole precise dagli standard contabili

Per le spese di manutenzione il trattamento contabile trova riferimento negli Oic 16 e 24.

Una prima distinzione riguarda la tipologia di spesa: la manutenzione ordinaria è costituita dalle manutenzioni e riparazioni di natura ricorrente, mentre quella straordinaria comprende gli interventi di ampliamento, ammodernamento, sostituzione e gli altri miglioramenti riferibili al bene.

Una seconda partizione riguarda i soggetti coinvolti: concedente e affittuario. Per quanto riguarda il concedente, l'Oic 16, al paragrafo 49, precisa che i costi di manutenzione straordinaria sono capitalizzabili (nei limiti del valore recuperabile del bene) e ammortizzati unitamente al valore del cespite, tenendo conto del nuovo valore contabile e della relativa vita utile residua.

I costi di manutenzione ordinaria, invece, sono imputati a conto economico nell'esercizio in

cui vengono sostenuti e rilevati nella voce B.7 "Costi per servizi". Per quanto riguarda, invece, l'affittuario, l'Oic 24 stabilisce che i costi sostenuti per migliorie su beni di terzi sono capitalizzabili e iscritti tra le "Altre immobilizzazioni immateriali" (voce B.I.7), qualora le migliorie e le spese incrementative non siano separabili dai beni, ossia non possano avere una propria autonoma funzionalità.

Qualora, invece, tali migliorie siano separabili e dotate di una propria autonoma funzionalità, esse sono iscritte tra le immobilizzazioni materiali, nella specifica voce di appartenenza (voci da B.II.1 a B.II.5). L'ammortamento dei costi per migliorie su beni di terzi deve essere effettuato nel periodo minore tra quello di utilità futura delle spese e quello residuo della locazione, tenendo conto dell'eventuale periodo di rinnovo, qualora il relativo esercizio dipenda dalla volontà del con-

dotto (Oic 24, par. 76). Lo stesso principio contabile precisa che i costi sostenuti per migliorie e spese incrementative su beni di terzi devono essere eliminati dal bilancio qualora il contratto di locazione venga meno prima della scadenza prevista. Il relativo importo è rilevato a conto economico nella voce B.10.c) "Altre svalutazioni delle immobilizzazioni", salvo il caso in cui la cessazione del contratto dipenda dall'acquisto del bene da parte della società. Per quanto riguarda l'aspetto fiscale, il trattamento delle spese di manutenzione varia in funzione della natura del soggetto che sostiene il costo e della tipologia di intervento. Laddove l'affitto riguardi l'unica azienda dell'imprenditore individuale, per le spese sostenute dal concedente trovano applicazione le disposizioni dell'articolo 71, comma 2 del Tuir. Qualora, invece, il concedente sia una società commerciale, per la deducibili-

tà delle spese trova applicazione l'articolo 102, comma 6 del Tuir, secondo cui le spese di manutenzione e riparazione, diverse da quelle capitalizzate, sono deducibili nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili, quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili. L'eventuale eccedenza è deducibile per quote costanti nei 5 esercizi successivi. Per quanto concerne, invece, la deducibilità delle spese di manutenzione sostenute dall'affittuario, l'Amministrazione ha ritenuto che dette spese siano deducibili integralmente nell'esercizio in cui sono sostenute, mentre le spese di manutenzione straordinaria siano deducibili "nel limite della quota imputabile a ciascun periodo d'imposta e, in ogni caso, non oltre il periodo di durata del contratto di locazione" (R. m. 2980/1982).

— © Riproduzione riservata —

Le scritture contabili per il conguaglio finale

Al termine del contratto, in capo all'affittuario si possono verificare le seguenti situazioni:

- 1) il conguaglio è pari alle quote accantonate e non si originano componenti reddituali: "Fondo beni in affitto d'azienda" a "Debiti per conguaglio finale"
- 2) il conguaglio (5.500) è superiore alle quote accantonate (4.000): "Fondo beni in affitto d'azienda" a "Debiti per conguaglio finale" per 4.000. oltre a "Sopravvenienza passiva" a "Debiti per conguaglio finale" per 1.500
- 3) il conguaglio (2.800) è inferiore alle quote accantonate (5.000): "Fondo beni in affitto d'azienda" (5.000) a "Diversi"; "Debiti per conguaglio finale" per 2.800 e "Sopravvenienze attive" per 2.200