

In mancanza di istruzioni di riferimento, ecco come rappresentare in bilancio le operazioni

# Contratti di affitto d'azienda, gestione contabile in zona grigia

Pagina a cura  
di **GIOVANNI VALCARENGHI**  
e **RAFFAELE PELLINO**

**S**i fa sentire la mancanza di istruzioni contabili precise per la gestione del contratto di affitto d'azienda. L'articolo 2562 del codice civile menziona il contratto, limitandosi a dichiarare applicabili le indicazioni in tema di usufrutto d'azienda di cui al precedente articolo 2561.

Di fatto, l'affitto d'azienda non comporta il trasferimento della titolarità dell'azienda, ma unicamente il diritto di utilizzarla e di gestirla; peraltro, deve essere predisposto anche un inventario iniziale e a fine contratto, finalizzato a regolare eventuali differenziali. L'affittuario deve gestire l'azienda senza modificarne la destinazione e in modo da conservarne l'efficienza dell'organizzazione, degli impianti e delle normali dotazioni di scorte; la gestione è un concetto differente dal mero godimento di singoli beni.

Sul punto, la Cassazione ha ribadito che, pur potendosi riferire anche a una sola parte dei beni che compongono l'azienda, ciò che conta è che venga mantenuta un'organizzazione autonoma e funzionale, idonea a consentire l'esercizio di un'attività d'impresa. Pertanto, se, da un lato, l'affitto d'azienda presuppone il trasferimento del godimento di un insieme di beni organicamente finalizzato all'esercizio dell'attività, dall'altro, il mero godimento di singoli beni produttivi non è riconducibile alla fattispecie dell'affitto d'azienda.

Sul piano operativo, l'affitto d'azienda determina:

a) per l'affittuario, l'acquisizione del diritto di godimento e di gestione dell'azienda e dei beni che la compongono per la durata del contratto;

b) per il concedente, il mantenimento della titolarità dei beni aziendali e la rilevazione dei canoni percepiti quale corrispettivo dell'affitto.

Proprio la rilevazione dei canoni rappresenta uno degli aspetti più rilevanti dell'operazione. Per il concedente, i canoni costituiscono componenti positivi di reddito e devono essere rilevati, indipendentemente dalla data dell'incasso, nella voce A.5 del conto economico. La relativa scrittura contabile è "Crediti verso affittuario" a "Canoni per affitto d'azienda".

Per l'affittuario, invece, i canoni corrisposti costituiscono componenti negativi di reddito e devono essere rilevati nella voce B.8 del conto economico, con la scrittura: "Canoni passivi per affitto d'azienda" a "Debiti verso concedente".

Particolarmente interessanti sono, poi, i riflessi sul piano dell'informativa di bilancio. In passato, dottrina e prassi erano concordi nel ritenere che i beni concessi in affitto dovessero rimanere iscritti nel bilancio del concedente e trovare evidenza, per l'affittuario, tra i conti d'ordine. Già con le modifiche normative del 2015, tuttavia, è venuta meno la rappresentazione degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali nei conti d'ordine. Sul punto, allora, si sono sviluppate diverse impostazioni interpretative. Secondo una prima impostazione, riconducibile al cosiddetto "metodo della proprietà", i beni che compongono l'azienda concessa in affitto restano iscritti

nel bilancio del concedente, in quanto quest'ultimo ne mantiene la titolarità giuridica. Essi, pertanto, non entrano a far parte del patrimonio dell'affittuario, il quale deve fornire nella nota integrativa le informazioni rilevanti relative all'azienda affittata, quali la composizione degli elementi attivi e passivi, l'ammontare dei canoni e la durata del contratto.

A tale impostazione si contrappone l'orientamento espresso da Assonime, nella circolare n. 34 del 2000, secondo cui i beni dell'azienda affittata dovrebbero essere iscritti nel patrimonio dell'affittuario in considerazione dei particolari poteri e obblighi che quest'ultimo assume in forza del contratto. Tali poteri e obblighi trascendono quelli propri del normale affitto di singoli beni, poiché l'affittuario assume la posizione di gestore dell'azienda nell'interesse e in sostituzione del proprietario e, conseguentemente, un analogo potere di gestione sui singoli cespiti, finalizzato a mantenere l'efficienza produttiva dell'azienda considerata nella sua unità.

Tenuto conto delle due contrapposte impostazioni, l'applicazione del principio di prevalenza della sostanza sulla forma potrebbe far propendere per una rappresentazione contabile dei beni dell'azienda affittata coerente con la loro effettiva appartenenza economica e con i poteri-doveri assunti dall'affittuario.

La materia, tuttavia, non presenta una soluzione univoca. Sarebbe, pertanto, auspicabile un chiarimento volto a definire criteri contabili uniformi per la rappresentazione in bilancio di tali operazioni.

— © Riproduzione riservata —



## Cessione dei beni aziendali: come risolvere le diverse problematiche

L'affittuario può alienare i beni mobili compresi nell'azienda concessa in affitto, mentre è necessario l'intervento del concedente per la cessione di beni mobili iscritti in pubblici registri o di beni immobili. L'eventuale cessione dei beni aziendali pone, quindi, una serie di problematiche da affrontare tenendo conto dei rapporti tra affittuario e concedente. Con la cessione di un bene dell'azienda, infatti, in capo all'affittuario si producono due effetti contrapposti: da un lato, si determina un incremento delle disponibilità liquide per effetto dell'incasso del corrispettivo della vendita; dall'altro, si determina, al termine del contratto, l'obbligo di corrispondere al concedente un importo collegato al valore del bene ceduto, con conseguente rilevazione di un debito nei confronti dello stesso. Anche in questo caso, l'elemento determinante è rappresen-

tato dalla presenza o meno di una deroga alle disposizioni dell'articolo 2561 del codice civile. In assenza di deroga, l'affittuario deve gestire l'azienda in modo da conservarne l'efficienza e provvedere agli ammortamenti dei beni aziendali. In tale ipotesi, l'affittuario dovrà stornare le quote accantonate al fondo rischi e oneri e rilevare a sopravvenienza attiva o passiva l'eventuale differenza derivante dal confronto tra il corrispettivo conseguito e il valore di riferimento del bene. Una diversa soluzione prevede che, al momento della cessione del bene, l'affittuario rilevi una sopravvenienza attiva di importo pari al corrispettivo conseguito. Tale componente viene successivamente rettificata dalla sopravvenienza passiva rilevata al termine del contratto di affitto, quando viene contabilizzato il debito verso il concedente e contestualmente si procede al-

lo storno del fondo rischi e oneri. Tale modalità di rappresentazione risulta coerente con l'orientamento espresso dall'Amministrazione, secondo cui, in presenza della cessione di un bene dell'azienda affittata, "il corrispettivo ricavato dalla vendita costituirà per l'affittuario sopravvenienza attiva" (risoluzione Dre n. 5909-16127/2002). Diversa è la situazione in presenza di una deroga convenzionale. In tale ipotesi, gli ammortamenti dei beni aziendali restano a carico del concedente. Qualora l'affittuario proceda alla cessione di un bene, quest'ultimo rileverà una sopravvenienza attiva corrispondente al corrispettivo conseguito dalla vendita. Nel caso di alienazione del bene da parte dell'affittuario, invece, il concedente dovrà rilevare un credito nei confronti dell'affittuario, correlato al valore netto contabile del bene alla data di stipula del con-

tratto di affitto. In particolare, in assenza di una deroga all'articolo 2561 del codice civile, il concedente dovrà considerare, ai fini della determinazione del valore del bene, il fondo ammortamento esistente alla data di stipula del contratto, tenendo conto degli effetti prodotti dalla gestione dell'affittuario. Di contro, in presenza della deroga, gli ammortamenti continuano a essere effettuati dal concedente e il fondo ammortamento da stornare dovrà comprendere anche le quote maturate nel periodo di affitto. È opportuno, infine, ricordare che, trattandosi di beni di proprietà del concedente, la cessione degli stessi determina in capo a quest'ultimo la rilevazione di una plusvalenza o minusvalenza, determinata confrontando il corrispettivo di cessione con il valore netto contabile del bene al momento dell'alienazione.

— Riproduzione riservata —

### I principali riflessi contabili

|                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|----------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>La contabilità per locatore e affittuario</b>   | L'affitto d'azienda determina: a) per l'affittuario, un mero diritto di godimento sui beni che ha ricevuto in gestione; b) per il proprietario, la rilevazione dei canoni percepiti quale corrispettivo per l'affitto. I canoni dell'affitto: <ul style="list-style-type: none"><li>• per il concedente, sono componenti positivi di reddito da rilevare nella voce A.5 del conto economico</li><li>• per l'affittuario, sono componenti negativi di reddito da rilevare nella voce B.8 del conto economico</li></ul> |
| <b>La cessione dei beni dell'azienda affittata</b> | È riconosciuto all'affittuario il diritto di alienare i beni mobili dell'azienda in affitto, mentre, è necessario l'intervento del locatore ove si intenda alienare i beni mobili iscritti in pubblici registri e gli immobili                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| <b>Trattamento di fine rapporto (Tfr)</b>          | Il locatore trasferisce all'affittuario il Tfr ed eventuali altri debiti relativi ai dipendenti che prestano attività nell'azienda affittata. In contropartita ai debiti verso dipendenti, si rileva un debito verso l'affittuario                                                                                                                                                                                                                                                                                    |