

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Le scritture contabili nell'affitto d'azienda

di Federica Furlani, Sergio Pellegrino

Il contratto d'**affitto d'azienda**, pur essendo estremamente diffuso, pone qualche problematicità dal punto di vista della **rappresentazione contabile**.

La peculiarità di questa tipologia contrattuale, rispetto alle altre modalità di trasferimento dei complessi aziendali, è evidentemente quello della sua "**temporaneità**" e nel contempo del fatto che si viene a creare un disallineamento tra **proprietà** degli elementi patrimoniali che compongono l'azienda, che chiaramente rimane in capo al locatore, e **godimento** degli stessi, del quale beneficia il locatario sebbene limitatamente alla durata dell'accordo contrattuale.

Questa particolare situazione ha delle implicazioni anche da un punto di vista **contabile**, di modo che vi sono **tre distinti approcci** per la rappresentazione dell'affitto d'azienda nel bilancio di locatario e locatore:

1. il primo privilegia l'**aspetto formale**, essendo basato sul principio che solo il passaggio di proprietà dei beni, che nell'affitto d'azienda evidentemente non si verifica, ne può consentire l'iscrizione in bilancio (c.d. *approccio della proprietà*);
2. il secondo, invece, attribuisce maggiore rilevanza alla **sostanza economica**, fondandosi sulla disponibilità effettiva degli elementi patrimoniali che compongono il complesso aziendale trasferito in godimento (c.d. *approccio della disponibilità*);
3. il terzo approccio si colloca, potremmo dire, in una **posizione "intermedia"**, effettuando una distinzione nella rappresentazione contabile degli **elementi patrimoniali infungibili e fungibili**, ritenendosi che debbano confluire soltanto questi ultimi nello stato patrimoniale dell'affittuario (con contropartita un debito o credito di restituzione).

In questo ambito rientrano innanzitutto le **rimanenze di magazzino**, e cioè le materie prime, semilavorati e prodotti alla cui produzione o al cui scambio è rivolta l'attività dell'impresa: si tratta di beni che per loro natura sono destinati ad essere ceduti o trasformati nell'ambito dell'attività imprenditoriale esercitata da parte dell'affittuario, che dovrà quindi rilevare un corrispondente debito di restituzione nei confronti del locatore.

Analoghe considerazioni possono essere effettuate in relazione agli eventuali **crediti o debiti** che fossero transitati in capo all'affittuario nell'ambito dell'operazione d'affitto d'azienda: in questo caso la conclusione non appare in alcun modo controvertibile, essendo la

fattispecie che si viene a realizzare di fatto assimilabile alla cessione del credito e all'accollo del debito.

Per quanto riguarda invece le **immobilizzazioni**, vale a dire quei cespiti destinati ad essere utilizzati durevolmente nell'ambito dell'attività imprenditoriale, nel momento in cui il contratto vietи all'affittuario di disporre dei beni, se non con il preventivo consenso del locatore, appare corretto che essi non confluiscano nello stato patrimoniale dell'affittuario, ma vadano soltanto indicati nei conti d'ordine. Diversamente, qualora questi ne abbia invece la disponibilità, chiaramente a fronte dell'emersione di un debito di restituzione nei confronti dell'affittante, potranno anch'essi essere rilevati nella contabilità dell'affittuario, ad esclusione chiaramente degli immobili e dei beni mobili registrati.

Con un semplice **esempio numerico** andiamo a verificare le scritture contabili che l'affittuario deve andare ad effettuare a fronte del ramo aziendale acquisito con un contratto d'affitto d'azienda se sceglie l'approccio "intermedio".

Gli elementi patrimoniali oggetto di trasferimento sono i seguenti:

ATTIVITA'	PASSIVITA'
Macchinari 405.000	Tfr 45.000
Merci 270.000	F.do amm.to macch. 135.000
Crediti verso clienti 90.000	TOTALE PASS. 180.000
TOTALE ATT. 765.000	P.N. 585.000

Al momento di **stipula del contratto**, nella contabilità dell'affittuario andranno fatte le seguenti scritture:

Crediti verso clienti 90.000

Debiti verso locatore 90.000

Macchinari 405.000

Merci 270.000

Fondo Tfr 45.000

Fondo amm.to 135.000

Debito di restituzione verso locatore 495.000

R.I. merci 270.000

Merci 270.000

In **vigenza del contratto d'affitto**, l'affittuario procederà ad effettuare le normali operazioni di gestione rilevandole nell'ambito della propria contabilità (oltre ad ammortamenti, accantonamenti al Tfr e rilevazione rimanenze finali, ipotizziamo che vi sia la cessione del macchinario acquisito nell'operazione e l'acquisto di uno nuovo):

Ammortamento macchinario 135.000

Fondo ammortamento 135.000

Accantonamento Tfr 45.000

Fondo Tfr 45.000

Cassa 360.000

Fondo ammortamento 270.000

Macchinario 405.000

Plusvalenza 225.000

Macchinario (nuovo) 90.000

Debiti verso fornitori 90.000

Merci 135.000

R.F. Merci 135.000

Alla **scadenza del contratto d'affitto**, oltre a determinare le differenze inventariali e quelle relative alle consistenze patrimoniali valutate a valori contabili, attraverso il conto denominato *Rettifiche di consegna*, va definito l'eventuale conguaglio fra il valore economico del complesso aziendale all'atto del trasferimento ed al momento della sua restituzione (che rappresenterà, a seconda dei casi, una sopravvenienza attiva o passiva):

Rettifiche di riconsegna 225.000

Merci 135.000

Macchinario (nuovo) 90.000

Fondo Tfr 90.000

Rettifiche di riconsegna 45.000

Debito di restituzione verso locatore 45.000

Debito di restituzione verso locatore 180.000

Rettifiche di riconsegna 180.000

Sopravvenienze passive 765.000

Debito di restituzione verso locatore 765.000
