

CONTABILITÀ

Le rilevazioni contabili in caso di affitto d'azienda

di **Viviana Grippo**

Purtroppo, non è piacevole dirlo, ma negli ultimi anni abbiamo assistito alla redazione di un gran numero di contratti di affitto d'azienda. L'imprenditore difatti ha utilizzato tale istituto per "salvare" la propria azienda, cedendo spesso ad altri che, per svariati motivi, avevano la speranza di fare meglio. Le ragioni per le quali un imprenditore si spoglia della gestione dell'impresa, mantenendone la sola proprietà, possono essere di diversa natura ma tra esse assume rilievo l'esigenza di preservare l'azienda nelle ipotesi di insolvenza e nei casi di imminente avvio di procedure concorsuali. L'affitto di azienda solitamente è un atto propedeutico alla una successiva alienazione a titolo definitivo della stessa a favore, di norma, dell'imprenditore affittuario al quale è riconosciuto un diritto di prelazione.

Il contratto di affitto di azienda, disciplinato dall'art. 2562 del codice civile con rinvio alla disciplina dell'usufrutto di azienda (art. 2561 c.c.), è il contratto con il quale una parte, proprietaria di una azienda, cede ad un terzo, che acquista, dietro pagamento di un corrispettivo, il diritto di godere e gestire l'intero complesso aziendale, impegnandosi a mantenere inalterata la destinazione dell'azienda ed a conservarla.

Non ci soffermeremo sugli aspetti civilistici dell'istituto ma occorre chiarire che ai sensi del secondo comma dell'art. 2556 c.c., il contratto deve obbligatoriamente essere redatto per atto pubblico o per scrittura privata autenticata e deve essere depositato presso il Registro delle imprese a cura del notaio entro trenta giorni dalla stipula affinché i terzi possano averne conoscenza.

Contabilmente, considerato che al termine del contratto l'imprenditore tornerà "proprietario" dell'azienda, le rilevazioni contabili andranno effettuate tra i conti d'ordine. Al termine del contratto, poi, si dovrà procedere a rivalutare i beni locati ed a determinare l'eventuale conguaglio dovuto al locatore.

Vediamo le scritture in dettaglio.

Scritture del locatore

Le scritture del locatore, da farsi alla data di stipula del contratto di affitto di azienda, prevedono innanzi tutto la rilevazione della cessione dei beni attivi componenti il complesso aziendale (i conti e le cifre indicate sono solo un esempio):

Società Z c/affitto (co)	a	Diversi	32.000,00
	a	Impianti specifici (co)	15.000,00
	a	Impianti generici (co)	10.000,00
	a	Attrezzatura (co)	5.000,00
	a	Rimanenze (co)	2.000,00

Successivamente occorrerà rilevare la cessione dei beni passivi componenti il complesso aziendale:

Diversi	a	Società Z c/affitto (co)	16.300,00
Fondo Tfr (co)			3.000,00
Debiti vs fornitori (co)			3.300,00
Capitale sociale (co)			10.000,00

Andranno quindi rilevati gli impegni per i canoni di leasing dovuti per il periodo di vigenza del contratto:

Società Z c/affitto (co)	a	Azienda affittata c/impegni (co)	24.000,00
--------------------------	---	----------------------------------	-----------

Quando verrà emessa la fattura verso il cliente per il canone di affitto occorrerà registrare l'apertura del credito verso lo stesso e al contempo registrare il ricavo e l'iva a debito, subito dopo occorrerà stornare tra gli impegni la quota di affitto pagata.

Affittuario Z (sp)	a	Diversi	2.400,00
	a	Affitto d'azienda (ce)	2.000,00
	a	Iva a debito (sp)	400,00

Azienda affittata c/impegni (co)	a	Società Z c/affitto (co)	2.000,00
----------------------------------	---	--------------------------	----------

Giunti alla fine del contratto sarà necessario rilevare le rettifiche di segno negativo in relazione agli elementi attivi di azienda:

Rettifiche	a	Diversi	13.000,00
------------	---	---------	-----------

a	Impianti specifici (sp)	5.000,00
a	Impianti generici (sp)	4.000,00
a	attrezzatura (sp)	2.000,00
a	rimanenze (sp)	2.000,00

E eseguire le rettifiche di segno positivo in relazione agli elementi passivi di azienda:

Diversi	a	Rettifiche	1.400,00
Fondo Tfr (sp)			1.000,00
Fornitore X (sp)			400,00

Come abbiamo detto a questo punto occorrerà rilevare il conguaglio da restituzione dell'azienda affittata, la differenza versata rispetto all'ammontare delle rettifiche costituirà una sopravvenienza:

Banca c/c (sp)	a	Diversi	15.600,00
	a	Rettifiche	11.600,00
	a	Sopravvenienza attiva (ce)	4.000,00

Rilevazioni dell'affittuario

Di carattere opposto saranno le registrazioni contabili dell'affittuario, occorrerà innanzi tutto rilevare la cessione dei beni attivi e passivi componenti il complesso aziendale:

Diversi	a	Società Z c/affitto (co)	32.000,00
Impianti specifici (co)			15.000,00
Impianti generici (co)			10.000,00
Attrezzatura (co)			5.000,00
Rimanenze (co)			2.000,00

Società Z c/affitto (co)	a	Diversi	16.300,00
	a	Fondo TFR (co)	3.000,00
	a	Debiti vs fornitori (co)	3.300,00
	a	Capitale sociale (co)	10.000,00

Quindi andrà rilevato l'impegno al versamento dei canoni pattuiti per l'intera durata del contratto di affitto d'azienda:

Società Z c/affitto (co)	a	Azienda affittata Z c/impegni (co)	24.000,00
--------------------------	---	------------------------------------	-----------

Al ricevimento della fattura per i canoni di affitto andrà rilevato il debito, il costo e l'iva e stornata la quota parte di impegno relativa alla mensilità del canone pagata:

Diversi	a	Affittuario Z (sp)	24.000,00
Affitto d'azienda (ce)			2.000,00
Iva a credito (sp)			400,00

Azienda affittata Z c/impegni (co)	a	Società Z C/affitto (co)	2.000,00
------------------------------------	---	--------------------------	----------

Alla fine del contratto di locazione occorrerà rilevare le rettifiche di segno negativo e positivo in relazione agli elementi attivi di azienda:

Locatore K (sp)	a	Diversi	32.000,00
	a	Impianti specifici (sp)	5.000,00
	a	Impianti generici (sp)	4.000,00
	a	Attrezzatura (sp)	2.000,00
	a	Rimanenze (sp)	2.000,00
	a	Rettifiche	19.000,00
Diversi	a	Locatore K (sp)	16.300,00

Fondo Tfr (sp) 4.000,00

Debiti vs Fornitori (sp) 2.300,00

Capitale sociale (sp) 10.000,00

Si procederà quindi al conguaglio di restituzione dell'azienda affittata:

Diversi	a	Banca c/c (sp)	15.600,00
---------	---	----------------	-----------

Rettifiche	11.600,00
------------	-----------

Sopravvenienza passiva (ce)	4.000,00
-----------------------------	----------

Occorre infine richiamare l'attenzione sulla normativa relativa alla deduzione degli ammortamenti in caso di affitto d'azienda.

La disciplina fiscale dell'ammortamento dei beni compresi nell'azienda data in affitto è contenuta nell'art. 102, comma 8 del TUIR come richiamato dall'art. 103, co. 4 del medesimo. Essa è direttamente collegata alla normativa civile dell'ammortamento dei beni contenuta nell'art. 2561 c.c. in base al quale compete all'affittuario l'onere di conservare l'efficienza dell'azienda, pur potendo le parti derogare a tale principio, mantenendo in capo al locatore detto onere.

Sulla base di tale premessa, il TUIR delinea una diversa disciplina a seconda del fatto che si sia derogato o meno all'art. 2561 c.c.

Nell'ipotesi di assenza di deroga contrattuale, l'art. 102, co. 8 del TUIR prevede la deducibilità delle quote di ammortamento dei beni d'azienda data in affitto dal reddito dell'affittuario.

Al contrario la presenza della deroga comporta che la deduzione fiscale delle quote di ammortamento dal reddito d'impresa viene operata dal concedente, a condizione che questi abbia conservato la qualità di imprenditore anche dopo avere ceduto l'azienda data in affitto. In caso contrario il concedente non genera più reddito d'impresa, con la conseguente impossibilità di ammortamento ed il deperimento dei beni facenti parte dell'azienda nel periodo di esecuzione del contratto assumerà rilevanza fiscale soltanto all'atto dell'eventuale successiva cessione dell'azienda stessa, in forma di minor plusvalenza tassabile.