CONTRATTO DI AFFITTO D'AZIENDA – ASPETTI CONTABILI

Nel caso dell' affitto d'azienda o di ramo d'azienda, due sono le interpretazioni offerte per l"inquadramento contabile degli ammortamenti effettuati dall"affittuario.

In base ad una prima tesi „sostanzialista", occorre fare riferimento alla reale disponibilità dell"azienda.

Pertanto, poiché per effetto della stipulazione del contratto l"affittuario assume il controllo effettivo dell"impresa, tutte le attività e le passività devono essere inserite nella sua contabilità generale come beni di proprietà.

Di conseguenza, anche l"ammortamento dei beni deve avvenire secondo l"ordinaria procedura di attribuzione della quota di ammortamento a fondo ammortamento (Circolare Assonime 10 maggio 2000, n. 34).

Secondo, invece, un altro orientamento „formalista" (e che trova come suo sostenitore anche l"Erario), i beni possono essere iscritti nel bilancio solo quando si realizza anche il passaggio della proprietà, con la conseguenza che, nel caso dell" affitto d"azienda senza deroga al regime ex art. 2561 c.c., l"affittuario deve utilizzare esclusivamente i conti d"ordine.

Il fondo costituito dall"affittuario come contropartita delle quote di ammortamento dedotte durante il periodo di locazione è un fondo anomalo, in quanto esso non ha natura rettificativa di valori patrimoniali iscritti nell"attivo del bilancio, bensì rappresenta gli accantonamenti effettuati dall"utilizzatore per reintegrare l"eventuale perdita di valore subita dai beni aziendali durante il periodo di affitto d'azienda in conseguenza del loro deperimento e consumo che dovrà essere reintegrata a vantaggio del proprietario.

L"applicazione dell"art. 2561 c.c. comporta per l"affittuario, da un lato, l"obbligo di conservare l"efficienza dell"organizzazione e degli impianti, effettuando gli investimenti e le manutenzioni (anche straordinarie) necessarie al perseguimento dell"obiettivo indicato,

e, dall‟altro, la configurazione, alla cessazione del contratto di affitto, di una posizione creditoria (o debitoria) nei confronti del concedente, visto che i beni immessi dall‟affittuario, che determinano “differenza tra le consistenze d‟inventario all‟inizio ed al termine dell‟usufrutto”, devono essere ricondotti ad una valutazione “sulla base dei valori correnti al termine dell‟usufrutto” (art. 2561, co. 4 c.c.).
Alla scadenza del contratto di affitto d‟azienda, l‟affittuario riconosce al concedente un conguaglio in danaro quantificato in funzione della differenza di valore dell‟azienda all‟inizio e alla fine del rapporto.

Va, peraltro, opportunamente evidenziato che in tale fase le somme accantonate nel fondo costituito dall‟affittuario non si identificano necessariamente con l‟ammontare del conguaglio. Infatti, come chiarito dalla stessa Amministrazione finanziaria, ai fini fiscali rilevano le possibili sopravvenienze che emergono qualora l‟ammontare delle quote accantonate nel „fondo anomalo‟ nel corso del rapporto contrattuale siano insufficienti a coprire il conguaglio (sopravvenienza passiva per l‟affittuario), oppure l‟ammontare delle quote accantonate nel „fondo anomalo‟ nel corso del rapporto contrattuale superino il conguaglio da corrispondere. Tali sopravvenienze saranno rispettivamente deducibili o tassabili in capo all‟affittuario e tassabili o deducibili nei confronti del concedente (LEO). Ai sensi dell‟art. 101, co. 4 del TUIR si considerano sopravvenienze passive:

a) il mancato conseguimento di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi;

b) il sostenimento di spese, perdite od oneri a fronte di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi; c) la sopravvenuta insussistenza di attività iscritte in bilancio in precedenti esercizi diverse da quelle di cui all’articolo 87, vale a dire le partecipazioni che possiedono i requisiti per l‟esenzione e che possono dar luogo a plusvalenze esenti.

A giudizio dello scrivente professionista, nella registrazione delle scritture contabili, tanto della affittuaria quanto in quelle della concedente deve essere chiaramente evidenziato il rapporto suddetto trovando una corretta mediazione tra l‟orientamento formalista e quello sostanzialista.

Nel caso in cui, le due società non utilizzino i conti d‟ordine sarà comunque necessario o comunque opportuno:

1. Evidenziare nel libro cespiti della concedente che i beni non sono più soggetti ad ammortamento da parte della stessa.

2. Riportare i beni nel libro cespiti dell’affittuaria che provvederà ad ammortizzarli.

3. Iscrivere in dare il valore originario dei beni indicando "**Immobilizzazione A c/affitto** ", il valore degli ammortamenti già effettuati dalla affittuaria indicato come "**Fondo ammortamento immobilizzazione A c/affitto**" e un ulteriore fondo rettificativo indicato come "Fondo affitto Immobilizzazione A".

La scrittura sarà quindi:

Cespite 1 c/affitto a **AFFITTANTE c/affitto**

e

AFFITTANTE c/affitto a **Fondo ammortamento cespite 1 C/affitto**

4. Esercizio dopo esercizio la società affittuaria dovrà registrare successive quote di ammortamento del bene che, come detto dovranno essere considerate reintegrative del valore del valore dello stesso mediante la scrittura "Ammortamento Immobilizzazione A C/affitto a Fondo reintegrazione Immobilizzazione A".

Alessandro Arrighi