

CLAUSOLE CONTRATTUALI

Il contratto di affitto e cessione d'azienda

Contabilità e bilancio

INDICE

- ***AFFITTO D'AZIENDA***
- ***CESSIONE D'AZIENDA***

AFFITTO D'AZIENDA

*contratto consensuale, sinallagmatico e ad esecuzione continuata con cui un soggetto (**concedente**) concede a un altro soggetto (**conduttore**) la disponibilità e il godimento di un complesso di beni organizzati per l'esercizio dell'attività produttiva.*

AFFITTO D'AZIENDA – Canoni d'affitto

LOCATORE

I canoni percepiti costituiscono componenti positivi di reddito, da rilevare secondo il principio di competenza economica nella voce A.5 del Conto economico (**documento OIC 12**).

AFFITTUARIO

I canoni corrisposti costituiscono componenti negativi di reddito, da rilevare secondo il principio di competenza economica nella voce B.8 del Conto economico (**documento OIC 12 e C.M. 4.6.98 n. 141**).

AFFITTO D'AZIENDA – Canoni d'affitto

LOCATORE

Crediti verso affittuario	a	Canoni attivi affitto d'azienda
---------------------------	---	------------------------------------

AFFITTUARIO

Canoni passivi affitto d'azienda	a	Debiti verso locatore
-------------------------------------	---	-----------------------

AFFITTO D'AZIENDA – Beni dell'azienda concessa in affitto

Impostazione tradizionalmente prevalente:

METODO DELLA PROPRIETÀ → i beni dell'azienda concessa in affitto:

- rimangono iscritti nel bilancio del locatore;
- NON trovano indicazione nello S.P. dell'affittuario, ma sono soltanto oggetto di informativa in Nota integrativa ex art. 2427 co. 1 n. 9 c.c.

METODO DELLA DISPONIBILITÀ → per effetto del principio di prevalenza della sostanza sulla forma, nonché in base alle indicazioni dei documenti OIC 16 e OIC 13 (la rilevazione dei beni in bilancio al trasferimento dei rischi e dei benefici) NON sembra possibile l'iscrizione dei beni dell'azienda concessa in affitto nello S.P. dell'affittuario.

AFFITTO D'AZIENDA – Ammortamenti beni azienda concessa in affitto

Disciplina ordinaria ex art. 2561 c.c. → l'affittuario ha l'onere di conservare l'efficienza dell'azienda e, secondo la dottrina prevalente, il locatore non ha titolo ad imputare le quote di ammortamento dei beni ricompresi nell'azienda concessa in affitto nel proprio bilancio.

Costo del deperimento sull'affittuario → **fondo manutenzione e ripristino dei beni d'azienda condotta in affitto** (documento OIC 31 e OIC 12).

Gli accantonamenti:

- sono commisurati all'entità degli interventi ragionevolmente attendibili e congrui per ripristinare il buono stato d'uso dei beni, all'atto della loro restituzione;
- sono iscritti nella voce B.13 del Conto economico.

AFFITTO D'AZIENDA – Ammortamenti beni azienda concessa in affitto

Costo del deperimento sull'affittuario → **fondo manutenzione e ripristino dei beni d'azienda condotta in affitto** (documento OIC 31 e OIC 12).

Accantonamento fondo
manutenzione e
ripristino dei beni
d'azienda condotta in
affitto
(B.13 CE)

a

Fondo manutenzione e
ripristino dei beni di
azienda condotta in
affitto
(B.4 SP)

AFFITTO D'AZIENDA – Ammortamenti beni azienda concessa in affitto

Laddove, invece, le parti derogano al principio di cui all'art. 2561 c.c., **mantenendo in capo al locatore l'onere di conservare l'efficienza dell'azienda**, l'ammortamento dei beni compresi nell'azienda affittata viene eseguito dal locatore:

Ammortamento
immobilizzazioni
materiali
(B.10.b CE)

a

Fondo ammortamento
immobilizzazioni
materiali
(B.II.1-B.II.4SP)

AFFITTO D'AZIENDA – Spese di manutenzione

LOCATORE

I costi di manutenzione straordinaria sono capitalizzabili nei limiti del valore recuperabile del bene (**documento OIC 16**).

			a		
			a		

AFFITTO D'AZIENDA – Spese di manutenzione

LOCATORE

I costi di manutenzione ordinaria sono rilevati a Conto economico nell'esercizio in cui sono sostenuti (**documento OIC 16**).

<i>DIVERSI</i>	a	Debiti v/fornitori
Spese di manutenzione		(D.7SP)
(B.7 CE)		
IVA a credito		

AFFITTO D'AZIENDA – Spese di manutenzione

AFFITTUARIO

I costi sostenuti per migliorie e spese incrementative su beni compresi nell'azienda affittata sono capitalizzabili ed iscrivibili nella voce "**B.I.7 – Altre immobilizzazioni immateriali**", se non possono avere una loro autonoma funzionalità (documento OIC 24).

Le migliorie e le spese incrementative separabili dai beni presi in locazione sono, invece, iscrivibili tra le immobilizzazioni materiali (voci da B.II.1 a B.II.5) (**documento OIC 24**).

I costi di manutenzione ordinaria sono rilevati a Conto economico nell'esercizio in cui sono sostenuti e classificati nella voce "**B.7 - Costi per servizi**" (**documento OIC 12**).

AFFITTO D'AZIENDA – Spese di manutenzione

AFFITTUARIO

DIVERSI
Spese di manutenzione
(B.7 CE)
IVA a credito

a

Debiti v/fornitori
(D.7SP)

Spese incrementative su
beni di terzi **(B.I.7SP)** o
Immobilizzazioni
materiali **(B.II.1 - B.II.5SP)**

a

Incrementi di imm. per
lavori interni
(A.4 CE)

AFFITTO D'AZIENDA – Acquisto di beni da parte dell'affittuario

METODO DELLA PROPRIETÀ

I beni strumentali acquistati dall'affittuario, **che entrano a far parte dell'azienda concessa in affitto:**

- dovrebbero essere rilevati contabilmente dal locatore, con contropartita un debito verso l'affittuario;
- l'affittuario, in contropartita al debito verso il fornitore, rileva un credito verso il locatore.

AFFITTO D'AZIENDA – Cessione di beni da parte dell'affittuario

AFFITTUARIO

La cessione dei beni ricompresi nell'azienda affittata determina:

- nell'attivo, un incremento delle disponibilità liquide;
- nel passivo, un debito per la riconsegna del bene al locatore al termine del contratto.

In assenza di deroga all'art. 2561 c.c., l'affittuario è tenuto a stornare le quote di accantonamento iscritte a fronte dell'obbligo di conservare.

Le eventuali differenze rispetto ai valori indicati costituiscono sopravvenienze attive/passive.

In caso di deroga contrattuale all'art. 2561 c.c. la scrittura contabile non evidenzia lo storno del fondo per oneri.

AFFITTO D'AZIENDA – Cessione di beni da parte dell'affittuario

AFFITTUARIO

In assenza di deroga all'art. 2561 c.c.:

DIVERSI Banca c/c	a	DIVERSI
Fondo manutenzione ripristino dei beni d'azienda condotta in affitto (B.4 SP)		Debiti verso locatore per restituzione Sopravvenienze attive (A.5 CE)

AFFITTO D'AZIENDA – Cessione di beni da parte dell'affittuario

LOCATORE

Qualora l'affittuario informasse il concedente dell'operazione di vendita, il locatore dovrebbe stornare dalla propria contabilità i beni alienati (nonché i relativi fondi ammortamento), iscrivendo in contropartita un credito verso l'affittuario.

AFFITTO D'AZIENDA – Rimanenze di magazzino

METODO DELLA PROPRIETA' – METODO 1

LOCATORE → rileva contabilmente le scorte appartenenti al complesso aziendale affittato.

AFFITTUARIO → rileva, a fronte del consumo delle scorte/prelievo di merci, un accantonamento, alimentando in contropartita un fondo per differenze inventariali.

Acc. differenze inventariali
(**B.13 CE**)

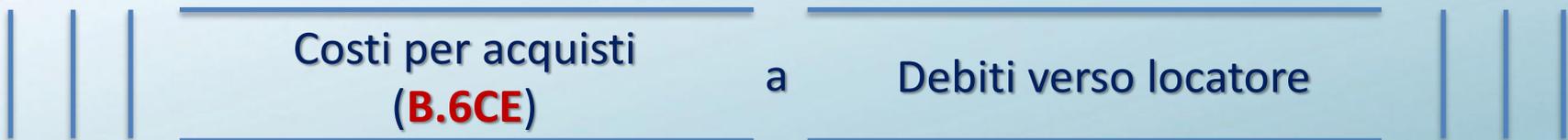
a

Fondo accantonamento
per differenze inventariali

AFFITTO D'AZIENDA – Rimanenze di magazzino

METODO DELLA PROPRIETA' – METODO 2

AFFITTUARIO → rilevazione delle scorte di merci nel bilancio in considerazione della fungibilità delle rimanenze.



LOCATORE → al momento della stipula del contratto, storna le rimanenze incluse nell'azienda affittata.



AFFITTO D'AZIENDA – Trattamento di fine rapporto

LOCATORE → trasferisce all'affittuario il TFR ed eventuali altri debiti di lavoro pregressi relativi ai dipendenti che prestano la loro attività nell'ambito dell'azienda affittata.

DIVERSI Fondo TFR (C SP) Debiti verso dipendenti (D.14 SP)	a	Debiti verso affittuario
--	---	--------------------------

AFFITTUARIO → rileva il TFR ed eventuali altri debiti di lavoro pregressi relativi ai dipendenti trasferiti

Crediti verso locatore	a	DIVERSI Fondo TFR (C SP) Debiti verso dipendenti (D.14 SP)
------------------------	---	--

AFFITTO D'AZIENDA – Conguaglio finale

Al termine del contratto:

- **AFFITTUARIO** → storna gli elementi patrimoniali attivi e passivi riconducibili all'azienda condotta in affitto;
- **LOCATORE** → rileva i medesimi elementi nel proprio Stato patrimoniale.

Le parti rilevano un debito/credito reciproco, pari al conguaglio in denaro che deve essere corrisposto ex art. 2561 co. 4 c.c.

La differenza tra l'importo del conguaglio e il saldo emergente dalle rettifiche di fine affitto costituisce una sopravvenienza passiva/attiva.

AFFITTO D'AZIENDA – Conguaglio finale

AFFITTUARIO

In caso di assenza di deroga contrattuale all'art. 2561c.c. - Ipotesi:

- fondo TFR incrementato;
- merci restituite stesso valore di quelle presenti in magazzino a inizio contratto;
- conguaglio corrisposto dall'affittuario allocatore.

DIVERSI

a

Rettifiche di fine affitto

Fondo manutenzione
ripristino dei beni d'azienda
condotta in affitto (**B.4 SP**)
Fondo TFR (**C SP**)

AFFITTO D'AZIENDA – Conguaglio finale

AFFITTUARIO

DIVERSI

Rettifiche di fine affitto

Sopravvenienze passive

(B.14 CE)

a

Debiti verso locatore per
conguaglio finale

AFFITTO D'AZIENDA – Conguaglio finale

LOCATORE

Iscrive nel passivo un fondo di ammortamento "cumulativo" e il maggior debito per TFR maturato durante il periodo di affitto dell'azienda.

Rettifiche di fine affitto

a

DIVERSI

Fondo ammortamento beni
azienda affittata

Fondo TFR (**C SP**)

Crediti verso affittuario
per conguaglio finale

a

DIVERSI

Rettifiche di fine affitto
Sopravvenienze attive
(**A.5 CE**)

CESSIONE D'AZIENDA

*trasferimento di un **complesso organico di beni** dal **cedente** al **cessionario**.
La cessione può essere **integrale** o **parziale**; in entrambi i casi il
corrispettivo è costituito dal **denaro**.*

CESSIONE D'AZIENDA

PLUSVALENZA DA CESSIONE

I beni ceduti sono caratterizzati da un determinato **costo storico**, diminuito delle **poste rettificative**.

I beni nella contabilità dell'acquirente vengono **iscritti al costo d'acquisto** e non al valore contabile.



PLUSVALENZA da cessione =
prezzo di cessione stabilito – valore contabile beni ceduti

(A.5 di Conto Economico)

CESSIONE D'AZIENDA

AVVIAMENTO

Se il **costo di acquisizione è superiore al valore dei beni**, la differenza per l'acquirente, va iscritta nell'avviamento.



AVVIAMENTO =
prezzo di cessione stabilito – costo di acquisto beni

(è necessario verificare la capacità di produrre benefici economici futuri dell'azienda acquistata.)

CESSIONE D'AZIENDA

CEDENTE

Per poter procedere → è necessario che le **poste dell'attivo e del passivo** dello Stato patrimoniale che il cedente trasferisce al cessionario riflettano **l'esatto valore contabile** ad esse attribuibile alla **data di cessione**.

Il cedente deve effettuare delle apposite **scritture di assestamento** per determinare la **competenza dei costi e dei ricavi** per la frazione di esercizio già decorsa

CESSIONE D'AZIENDA

CEDENTE – scritture di assestamento

Esempi:

- rilevazione dell' **ammortamento di competenza** della **frazione d'esercizio** che si chiude alla data di effettuazione della cessione d'azienda;
- **accantonamento della quota di TFR e degli altri oneri del personale** maturati tra l'inizio dell'esercizio e la data di cessione;
- aggiornamento del valore contabile delle **rimanenze di magazzino**;
- rilevazione di **altri costi e ricavi non ancora contabilizzati** afferenti attività o passività cedute, per la parte di competenza della frazione di esercizio;
- **storno dei costi e dei ricavi già contabilizzati** come componenti di Conto economico dell'esercizio, per la parte di competenza della frazione d'esercizio che si apre alla data di effettuazione della cessione d'azienda.

CESSIONE D'AZIENDA

CEDENTE – scritture di assestamento

Esempi scritture:

Amm.to macchinario (B.10.b CE)	a	F.do amm.to macchinario (B.II.2 Attivo SP)
Amm.to brevetti (B.10.a CE)	a	F.do amm.to brevetti (B.I.3 Attivo SP)
Rim. Materie Prime (C.I.1 Attivo SP)	a	Variazione rim. M.P. (B.11 CE)

CESSIONE D'AZIENDA

CEDENTE

Dopo aver effettuato rettifiche di periodo, deve:

- determinare, congiuntamente con il cessionario, il **prezzo di cessione**;
- valutare i beni ceduti determinando l'eventuale **plusvalenza** e l'eventuale **avviamento**;
- redigere il bilancio di cessione;
- **chiudere** il valore contabile di **attività** e **passività cedute («scarico»)**;
- rilevare nell'attivo SP il **credito verso l'acquirente**, a fronte del corrispettivo di cessione contrattualmente pattuito.

CESSIONE D'AZIENDA

CESSIONARIO

Il cessionario iscrive nella propria contabilità il **complesso aziendale acquisito**, assumendo i singoli elementi patrimoniali sulla base di valori coerenti con i dati che emergono dall'atto di cessione.

Nella contabilità verrà rilevato l'**avviamento** → ex art. 2426 c.c. solo se trasferito a **titolo oneroso**.

Il cessionario rileva nel passivo SP il **debito verso il cedente**, a fronte del corrispettivo di cessione contrattualmente pattuito.

CESSIONE D'AZIENDA

CESSIONARIO – *presa in carico elementi acquistati*

Esempi scritture:

<p style="text-align: center;">DIVERSI</p> <p style="text-align: center;">Avviamento</p> <p style="text-align: center;">Immobilizzazioni</p> <p style="text-align: center;">Crediti</p>	a	<p style="text-align: center;"><i>DIVERSI</i></p> <p style="text-align: center;">Fondo ammortamento ...</p> <p style="text-align: center;">TFR</p> <p style="text-align: center;">Debiti</p> <p style="text-align: center;">Debito v/cedente</p>
--	---	--

GRAZIE PER L'ATTENZIONE

Prof. Guido Giovando

Docente Dipartimento di Management, Commercialista in Torino