

# Le tre impostazioni di contabilizzazione dell'affitto d'azienda

Il filone che sembra fornire la rappresentazione contabile più corretta è quello che distingue tra elementi patrimoniali fungibili e infungibili

/ Enrico ZANETTI

In dottrina esistono diverse teorie in merito alla corretta modalità di contabilizzazione, da parte del **concedente** e da parte dell'**affittuario**, dell'operazione di affitto d'azienda.

Premesso che tutte le diverse teorie concordano sulla necessità di rilevare tutti gli elementi patrimoniali, trasferiti sulla base di un contratto di affitto d'azienda dal concedente all'affittuario, nella contabilità di quest'ultimo tra i conti d'ordine, bisogna tuttavia distinguere tra:

- un primo filone teorico in base al quale tutti gli elementi patrimoniali trasferiti dal concedente all'affittuario devono essere iscritti esclusivamente **nei conti d'ordine** di quest'ultimo, posto che la proprietà effettiva di detti elementi resta in capo al concedente;

- un secondo filone teorico in base al quale bisogna distinguere tra elementi patrimoniali **fungibili e infungibili**, consentendo per i beni fungibili l'iscrizione nello Stato Patrimoniale dell'affittuario a fronte dell'iscrizione in contropartita di un debito o di un credito di restituzione;

- un terzo filone teorico in base al quale tutti gli elementi patrimoniali devono essere iscritti non solo nei conti d'ordine, ma **anche nello Stato Patrimoniale dell'affittuario**.

Tra le teorie sopra riepilogate, quella che viene più frequentemente utilizzata nella prassi è quest'ultima, ossia quella che presuppone il "trasferimento" di tutti gli elementi patrimoniali dell'azienda affittata dallo stato patrimoniale del concedente allo stato patrimoniale dell'affittuario.

Tuttavia, quella cui riteniamo di aderire è la seconda impostazione, ossia quella **mediana** che, pur confermando la necessità di "trasferire" gli elementi dallo stato patrimoniale del concedente a quello dell'affittuario (non limitandosi dunque alla sola annotazione nei conti d'ordine), opera un distinguo tra elementi fungibili e infungibili e limita solo ai primi tale trattamento contabile.

Sia la prima che la terza impostazione appaiono infatti **ecessivamente rigide** e poco adatte a consentire una corretta rappresentazione contabile della peculiare natura dei diritti e degli obblighi che scaturiscono in capo alle parti dalla conclusione di un contratto di affitto d'azienda.

Con un contratto di affitto d'azienda il concedente trasferisce nella disponibilità dell'affittuario un complesso aziendale che può essere costituito, per sommi capi, dai seguenti elementi:

- cespiti (**immobilizzazioni**);
- **rimanenze** di magazzino;
- se espressamente pattuito, **crediti e debiti**.

Sull'opportunità di evidenziare nello stato patrimoniale dell'affittuario le rimanenze di magazzino, i crediti e i debiti ad esso trasferiti in dipendenza del contratto di affitto d'azienda sembrano potersi avere pochi dubbi.

Le rimanenze di magazzino sono costituite da materie prime, semilavorati e prodotti alla cui produzione o scambio è rivolta l'attività dell'impresa: sono cioè per natura elementi patrimoniali destinati ad essere ceduti o trasformati nello svolgimento dell'attività da parte dell'affittuario, il quale chiaramente è tenuto a rilevare il corrispondente debito di restituzione verso il concedente.

Analoghe considerazioni possono essere svolte per i debiti e i crediti eventualmente compresi nell'affitto d'azienda.

## Delicato il caso di complesso aziendale costituito da immobilizzazioni

Più delicata la questione per quanto attiene alle **immobilizzazioni**, ossia dei beni che per loro natura sono destinati a rimanere durevolmente nell'impresa. Laddove il contratto di affitto vieti espressamente la cessione di qualsivoglia cespiti da parte dell'affittuario senza il preventivo consenso del concedente, l'iscrizione di tali beni esclusivamente nei conti d'ordine dell'affittuario appare senz'altro corretta.

Nel caso, tuttavia, tale divieto non sia presente, sembra corretto rilevare nella contabilità dell'affittuario **anche i cespiti fungibili** (ossia i beni diversi dagli immobili e i beni mobili registrati), dei quali ha facoltà di disporre, fermo restando l'obbligo di rilevare il corrispondente debito di restituzione. Le ragioni che fanno apparire maggiormente appropriata tale impostazione per una corretta rilevazione contabile in capo al concedente e all'affittuario dei diritti e degli obblighi nascenti con il contratto di affitto d'azienda sono essenzialmente riconducibili alle seguenti considerazioni:

- il contratto di affitto (ossia la traslazione a mero titolo di godimento) ha **per oggetto l'azienda** e non i singoli beni che la compongono, i quali entrano nella piena disponibilità dell'affittuario;

- l'affittuario ha nei confronti del concedente l'**obbligo di restituire l'azienda** e non i singoli beni che la compongono, fatta naturalmente eccezione per quei beni che possono essere alienati solo con il consenso del concedente, per "natura" (beni immobili e beni mobili registrati, in virtù delle loro modalità di circolazione) o per espressa previsione contrattuale.