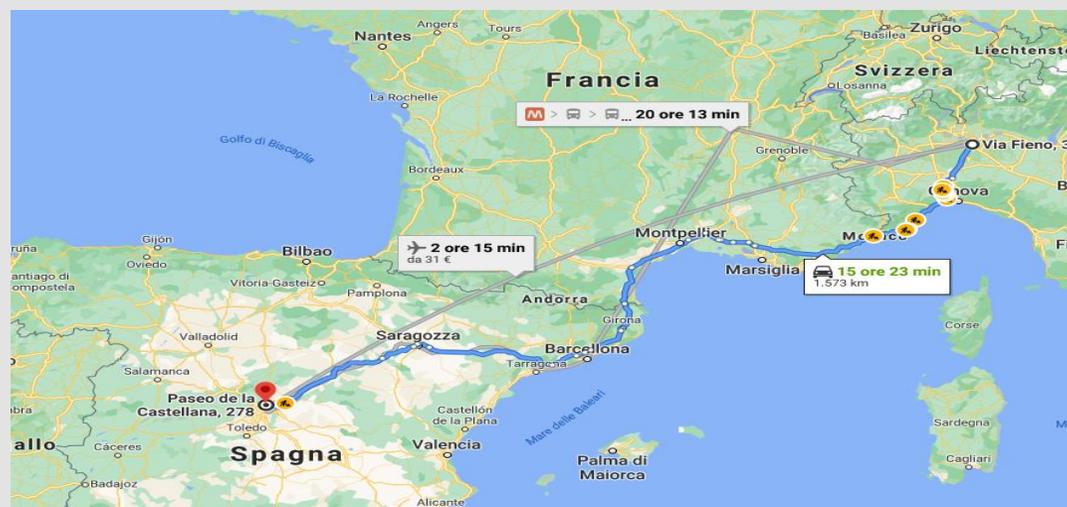
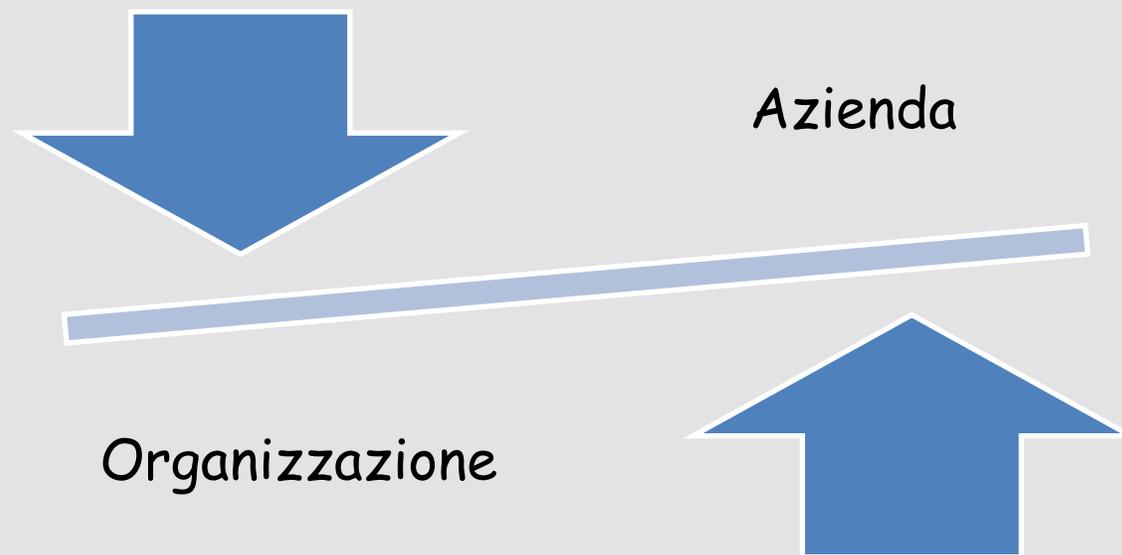
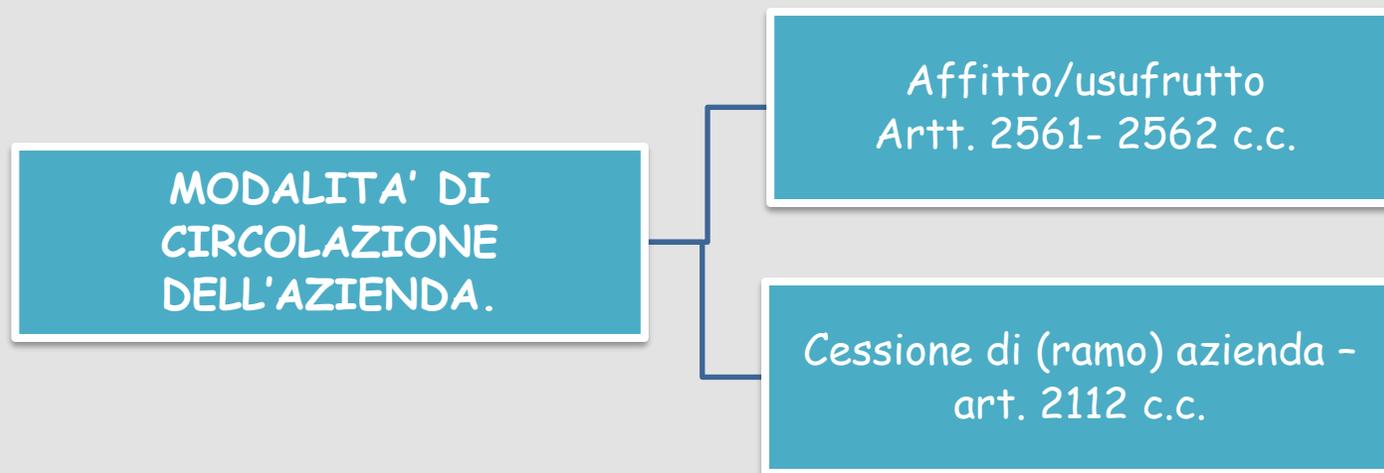


Avv. Cristina Guelfi
Studio Legale Guelfi & Novelli
«per le imprese, con le imprese, al servizio delle imprese.»

I CONTRATTI DI AFFITTO DI RAMO DI AZIENDA.

Istituto Nazionale Revisore Legale dei Conti
Webinar, 18 gennaio 2023

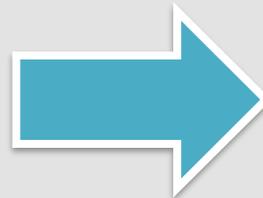




DEFINIZIONE GIURIDICA DI AZIENDA.

1. Il fulcro del concetto di azienda è costituito dall'organizzazione.
2. L'azienda è un complesso di beni coordinati e complementari fra loro in funzione della realizzazione di un'attività specifica o meglio di una attività produttiva specifica.
3. L'azienda costituisce il mezzo attraverso il quale viene perseguito lo scopo d'impresa ossia l'azienda risulta essere l'insieme di quegli strumenti (attrezzature, macchine, locali, materie prime) utilizzati dall'imprenditore nell'esercizio della propria attività e che ne sono preordinati all'esercizio.

E' necessario che il coordinamento dei singoli beni in funzione della realizzazione dello scopo produttivo conferiscano al complesso uno specifico e particolare rilevato economico



E' necessaria la presenza di una organizzazione autonoma, funzionale allo svolgimento di un'attività d'impresa.

DEFINIZIONE DI AVVIAMENTO AZIENDALE.

- ❑ L'avviamento di un'azienda è la sua attitudine a consentire la realizzazione di un reddito nel tempo ossia la sua attitudine a ottenere utili.
- ❑ Sotto il profilo economico il complesso unitario dei beni aziendali acquista un valore di scambio superiore alla somma dei singoli beni che la compongono.
- ❑ L'avviamento è un'entità immateriale non separabile dall'azienda che non ha esistenza autonoma ed indipendente rispetto all'azienda che assume un proprio valore economico.
- ❑ L'avviamento dell'azienda non può farsi rientrare fra le consistenze che costituiscono gli elementi materiali o immateriali della sua struttura e non fruisce dell'indennizzabilità ex art. 2561 c.c.

Nelle norme che disciplinano l'azienda non si trova alcun espresso riferimento all'avviamento.

Se manca l'avviamento la cessione d'azienda non è «viziata», ma semmai è priva di qualità essenziale

AFFITTO DI (RAMO) DI AZIENDA.

1. E' il contratto 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'impresa, secondo la definizione di azienda di cui all'art. 2555 C.c.
2. Il contratto consente, da una parte, al proprietario di rinunciare alla gestione senza, tuttavia, trasferire il complesso aziendale in maniera definitiva.
3. L'affitto di azienda permette all'affittuario di esercitare attività di impresa senza sostenere l'onere dei costi iniziali di struttura.

IDENTIFICAZIONE DEL «RAMO» DI AZIENDA.

1. E' fondamentale che il «ramo» abbia una propria autonomia funzionale.

L'autonomia funzionale del ramo ceduto deve essere preesistente all'operazione di affitto/cessione.

Occorre individuare tutti i beni materiali, immateriali che costituiscono il complesso aziendale oggetto di affitto/cessione.

CONTRATTO AFFITTO DI AZIENDA.

Consistenze patrimoniali: *«Sono compresi nel patrimonio aziendale affittato tutte le merci, le attrezzature, i macchinari, gli impianti e i mobili che arredano e corredano il ramo di azienda, nonché tutte le licenze e autorizzazioni amministrative ad esercitare concesse dalle competenti autorità all’Affittante.»*

- ❑ Marchi, domini, posta elettronica, rapporti con i fornitori, rapporti con i clienti, rapporti con i dipendenti.

Consistenze patrimoniale

Inventario



Ammortamento

COSA SI INTENDE CON LA DEFINIZIONE «CONSISTENZA»?

- Si intende un bene fisico nella sua interezza?
- In caso di restituzione dell'attività, il logorio di alcune componenti del complesso aziendale possono essere considerate «consistenze»?
- Si devono tenere in considerazione i mutamenti quantitativi o anche quelli qualitativi?
- Cosa si intende con l'espressione «consegnarle nel medesimo stato»?
- Si rimanda alla normativa sull'usufrutto.

COSA SI INTENDE CON «DIFFERENZE INVENTARIALI»?

- Si presuppone la redazione di un inventario iniziale.
- A livello contabile la differenza inventariale può essere definita come la discordanza, positiva o negativa, che risulta a una certa data tra la giacenza "contabile" e quella effettiva del magazzino merci, materie prime o prodotti finiti.

Non bisogna confondere la consistenza patrimoniale con le differenze dei beni risultanti da inventario.



OBBLIGHI DEL'AFFITTUARIO: PREVISIONE CIVILISTICA.

- ❑ L'affittuario deve conservare l'efficienza dell'organizzazione e degli impianti effettuando gli investimenti necessari ed attuando le manutenzioni, anche straordinarie, necessarie al perseguimento dell'obiettivo indicato.
- ❑ Alla cessazione del contratto d'affitto, l'Affittuario maturerà una posizione creditoria o debitoria nei confronti del proprietario, visto che i beni immessi dal titolare del diritto di godimento, che determinano la suddetta "differenza tra le consistenze d'inventario all'inizio e al termine dell'usufrutto", dovranno essere ricondotti a una valutazione "sulla base dei valori correnti al termine dell'usufrutto" (art. 2561, comma 4, C.c.).
- ❑ Nell'economia del rapporto contrattuale l'affittuario ha il potere di disporre dell'azienda affittata nel limite del perseguimento dello scopo della gestione dell'azienda, con il dovere di servirsi di tutti gli elementi aziendali e l'obbligo di gestire l'azienda con l'ordinaria diligenza per conservare l'efficienza dell'organizzazione e le normali dotazioni di scorte.

In tema di affitto di azienda per il calcolo della differenza delle consistenze d'inventario si deve fare riferimento alla data di cessazione del contratto di affitto e non a quelle di effettivo rilascio dell'azienda.

LA DETERMINAZIONE DELLE DIFFERENZE D'INVENTARIO.

- ❑ La differenza fra le consistenze d'inventario all'inizio e al termine dell'affitto deve essere regolata sulla base dei valori correnti al termine dell'affitto (art. 2561, ult. comma., c.c.); tale differenza dà luogo ad un credito o a un debito nei confronti del proprietario.
- ❑ I valori posti a confronto dovranno essere omogenei non risultando corretto un raffronto tra valori contabili a inizio contratto e valori correnti a fine contratto.
- ❑ L'inventario di inizio contratto è redatto sulla base di valori contabili ed al termine del contratto si redigerà un inventario che terrà conto dei valori iscritti per poter effettuare le eventuali rettifiche contabili. E' necessario redigere anche un inventario di fine affittanza secondo i valori correnti e ricalcolare l'inventario iniziale secondo i suddetti valori. Infatti, i valori da comparare, al fine della determinazione della differenza inventariale, dovranno essere omogenei.

Si vuole assicurare la restituzione al concedente dei beni facenti parte della dotazione aziendale consegnata all'affittuario all'inizio del contratto, che tuttavia avrà subito un logorio o deperimento a causa dell'uso durante il contratto di affitto, pertanto, la norma dispone un conguaglio in denaro per compensare il deperimento dei beni per effetto dell'uso dell'affittuario.



LA DISCIPLINA DELL'AMMORTAMENTO.

- ❑ L'ammortamento, quale tipico strumento di individuazione degli utili e delle perdite effettive di competenza del periodo è essenziale anche nel rapporto di affitto di azienda, in quanto regolamenta gli obblighi di restituzione facenti capo all'affittuario.
- ❑ La disciplina fiscale dell'ammortamento dei beni compresi nell'azienda data in affitto è contenuta nell'art. 102, comma 8 del TUIR, richiamato dall'art. 103, comma 4 per i beni immateriali, ai sensi del quale le quote di ammortamento dei beni compresi nelle aziende date in affitto sono deducibili dal reddito dell'affittuario.
- ❑ Le quote di ammortamento sono commisurate al costo originario dei beni risultante dalla contabilità del concedente e sono deducibili fino a concorrenza del costo non ancora ammortizzato se il concedente ha tenuto regolarmente il registro dei beni ammortizzabili; in mancanza, devono considerarsi già dedotte, per il 50 per cento del loro ammontare, le quote relative al periodo di ammortamento già decorso.
- ❑ Fanno capo all'affittuario le spese di manutenzione dei cespiti, nonché gli stanziamenti al fondo di ripristino dei beni; simmetricamente, ai fini fiscali, le quote di ammortamento, durante il periodo di esecuzione del contratto, vengono dedotte dall'affittuario e non dal locatore.

Salvo l'applicazione della deroga al termine del rapporto contrattuale l'affittuario è tenuto a reintegrare la perdita di valore accusata dai beni ammortizzabili compresi nell'azienda.

LA DISCIPLINA DELL'AMMORTAMENTO.

- ❑ Il fondo ammortamento riguarda non tanto l'effettivo deperimento e logorio dei beni stessi, quanto l'accantonamento necessario per reintegrare l'eventuale perdita di valore subita dai beni aziendali durante il periodo di affitto in conseguenza del loro deperimento e consumo. La determinazione in base a coefficienti d'ammortamento assume quindi un carattere meramente parametrico.
- ❑ Il fondo ammortamento non ha natura rettificativa di valori patrimoniali iscritti nell'attivo del bilancio.
- ❑ L'affittuario, non avendo sostenuto il costo di acquisto dei beni, non può iscrivere nell'attivo tali beni e procedere al loro ammortamento nel senso proprio di tale termine. L'azienda concessa in affitto resterà iscritta nel bilancio dell'affittante.

L'importo del conguaglio dovuto dall'affittuario per la reintegrazione patrimoniale dell'azienda incide fiscalmente sul bilancio dell'affittuario con la conseguenza che si determina una sopravvenienza attiva o passiva a seconda che le quote accantonate siano superiori o inferiori all'importo del conguaglio stesso.

AMMORTAMENTO E AUTONOMIA NEGOZIALE DELLE PARTI.

- ❑ Le parti possono convenire di inserire nel contratto una deroga all'art. 2561 C.c. che esonera l'affittuario dall'obbligo di mantenimento in efficienza del compendio aziendale concesso in affitto. In questo caso trova applicazione l'ultimo inciso dell'art. 102, comma 8 del TUIR, secondo il quale la deduzione fiscale delle quote di ammortamento dal reddito d'impresa è operata dal locatore.
- ❑ L'autonomia contrattuale delle parti può risolvere molte incertezze sulla portata della deroga di cui all'art. 2561, comma 2, C.c., poiché nell'atto d'affitto è possibile stabilire il soggetto obbligato alla manutenzione straordinaria ed ordinaria, quello tenuto alla sostituzione dei beni, l'intesa su acquisti di nuovi beni e le cessioni di beni già presenti, nonché le modalità di determinazione dei conguagli (a valori reali o contabili, ecc.).

L'importo del conguaglio dovuto dall'affittuario per la reintegrazione patrimoniale dell'azienda incide fiscalmente sul bilancio dell'affittuario, con la conseguenza che si determina una sopravvenienza attiva o passiva a seconda che le quote accantonate siano superiori o inferiori all'importo del conguaglio stesso.

CLAUSOLA DI DEROGA. LA POSIZIONE DELLA GIURISPRUDENZA.

- ❑ Massima importanza all'interpretazione della singola clausola e del contratto in generale.
- ❑ E' pacifico il principio per cui, ai fini della ricerca della comune intenzione delle parti, l'interpretazione letterale delle clausole contrattuali, seppure prevalente, sarebbe derogabile se la prima risulta incoerente con il complessivo contenuto del contratto e con il comportamento tenuto dalle parti, oltre che nel caso in cui le clausole contrattuali non siano intelligibili.
- ❑ La volontà delle parti, come fissata e adeguatamente rappresentata a livello contrattuale, appare cruciale ai fini di delineare gli effetti fiscali delle scelte convenzionali.

CASSAZIONE CIVILE ORDINANZA N. 22171 DEL 12 LUGLIO 2022 - CASSAZIONE SEZ. UNITE 25.7.2019 n. 20181

- ❑ La Suprema Corte ha confermato il proprio costante orientamento per cui l'ammortamento dei beni compete al soggetto che ha l'obbligo di conservare in efficienza l'azienda, ossia all'affittuario e non al concedente
- ❑ I giudici di legittimità evidenziano il rapporto di corrispondenza tra vicende civilistiche e fiscali, quale applicazione del principio di derivazione del reddito fiscale da quello civilistico. *Nell'affermare che "l'affittuario si sostituisce al concedente nella posizione fiscale riferibile agli elementi patrimoniali conferiti nel ramo di azienda" si rappresenta, infatti, plasticamente come le scelte contrattuali impattino immediatamente sul piano fiscale.*



CONTATTO

Studio Legale Guelfi & Novelli



Cristina Guelfi
Avvocato, Founding Partner

Via Fieno, 3
20122 – Milano
Tel: 02. 72080227
Tel: (+ 39)346.3280575
Email: guelfilex@gmail.com

