



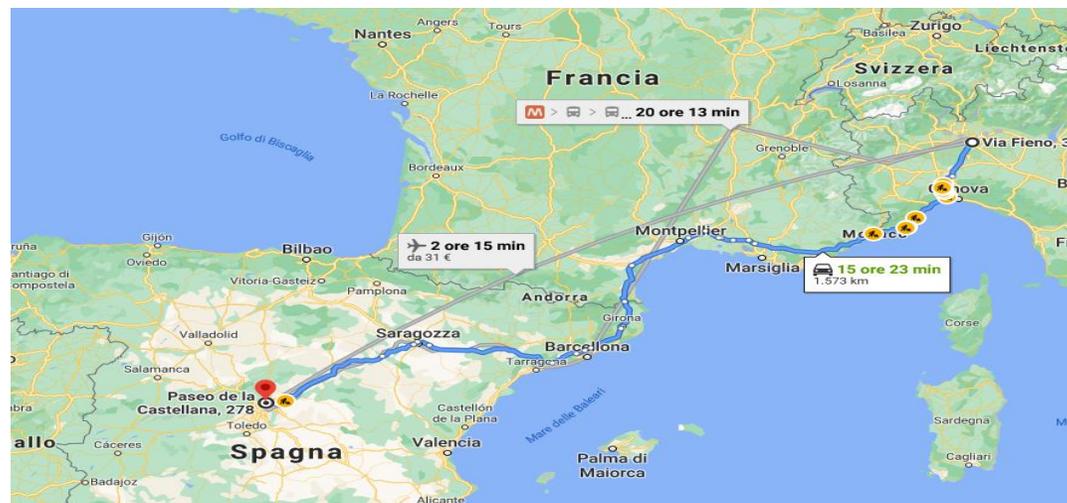
Avv. Cristina Guelfi

Studio Legale Guelfi & Associati

«per le imprese, con le imprese, al servizio delle imprese.»

LA RISOLUZIONE DEL CONTRATTO DI AFFITTO DI RAMO DI AZIENDA. LA DISCIPLINA DELLE DIFFERENZE INVENTARIALI.

Istituto Nazionale Revisore Legale dei Conti
Webinar, 6 novembre 2024



IL CASO

1. Nel 2009 la società Alfa ha affittato alla società Beta la propria unica azienda costituita da una linea di macchinari e attrezzature varie per la esecuzione di alcuni lavori in conto proprio e in conto terzi della filiera tessile. Insieme ai beni mobili venivano trasferiti tutti i lavoratori dipendenti.
2. Nel corso del 2017, praticamente 8 anni dopo, le parti consensualmente risolvono il suddetto contratto e l'insieme dei beni costituenti l'azienda ed i lavoratori in essa impiegati venivano restituiti alla società proprietaria.
3. In conseguenza della restituzione è emerso un debito della società affittuaria Beta nei confronti della società affittante Alfa.

Si è posto il dubbio che tale importo non sia stato correttamente stimato e che ciò abbia portato ad una possibile distrazione patrimoniale ai danni dell'affittuaria.

I QUESITI



Se il procedimento di calcolo del conguaglio applicato, pur non avendo fatto riferimento ai valori correnti, è stato operato correttamente?

In caso di risposta affermativa al precedente quesito, che distorsione ha provocato la determinazione del conguaglio di fine affittanza a valori contabili anziché a valori correnti?

Può aver dato luogo ad una distrazione patrimoniale a danno di Fabifil?

AFFITTO DI RAMO DI AZIENDA

- ❑ 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.
- ❑ Il contratto consente, da una parte, al proprietario di rinunciare alla gestione senza, tuttavia, trasferire il complesso aziendale in maniera definitiva.
- ❑ L'affitto di azienda permette all'affittuario di esercitare attività di impresa senza sostenere l'onere dei costi iniziali di struttura.

Art. 2562 c.c.

2561 c.c.

All'affitto d'azienda si applicano le disposizioni in tema di usufrutto d'azienda di cui all'art. 2561

Perchè all'affitto di azienda si applica la norma sull'usufrutto?

- ❑ L'interesse del proprietario dell'azienda ad essere garantito in ordine al fatto che, al termine dell'esercizio dell'impresa da parte dell'usufruttuario o dell'affittuario, gli venga restituita un'azienda in buono stato di efficienza e funzionamento.
- ❑ L'interesse dell'usufruttuario o dell'affittuario a poter esercitare in autonomia l'attività di impresa e, nel contempo, a essere rimborsato in ordine al plusvalore creato attraverso la sua gestione.

DOVERI DELL'AFFITTUARIO

Esercitare l'azienda sotto la ditta che la contraddistingue.



Gestire l'azienda senza cambiarne la destinazione.



Conservare l'efficienza dell'organizzazione e degli impianti e le normali dotazioni di scorta.



LA POSIZIONE DELL'AFFITTUARIO

- ❑ L'affittuario, dunque, è titolare di un potere/dovere di gestione, funzionale, contestualmente, a tenere in vita l'avviamento aziendale e a garantirgli libertà di gestione del complesso aziendale.
- ❑ A seguito dell'affitto dell'azienda, dunque, l'affittuario vanta un mero diritto di godimento sui beni che ha ricevuto in gestione, mentre la proprietà degli stessi viene mantenuta in capo al concedente
- ❑ Le parti possono derogare all'art. 2561 c.c., prevedendo che l'obbligo di "conservare l'efficienza dell'organizzazione degli impianti e le normali dotazioni di scorte" permanga a carico del concedente; in tale ipotesi i costi di gestione saranno posti a carico del locatore



LA POSIZIONE DELL'AFFITTUARIO

- ❑ La eventuale alienazione di beni aziendali genera l'obbligo per l'affittuario di reintegrare, preventivamente o successivamente, quanto alienato, non potendo egli alterare le dimensioni dell'azienda o ridurre la normale dotazione di scorta.
- ❑ La cessazione del contratto di affitto, per una causa fisiologica o patologica, comporta la retrocessione del complesso aziendale all'affittante, complesso che risulterà composto, almeno in parte, da beni e rapporti diversi rispetto a quelli originari.
- ❑ L'alienazione di beni aziendali e la loro reintegrazione ad opera dell'affittuario comporta: (a) con riferimento ai beni alienati, che la proprietà si trasferisce direttamente dall'affittante all'acquirente; (b) con riferimento ai beni eventualmente immessi dall'affittuario, che questi entrano a far parte integrante del complesso aziendale e l'affittante proprietario ne acquista a titolo originario la proprietà, mentre l'affittuario ne acquisisce il godimento.

Ai sensi dell'art. 2561, co. 4, c.c., la "differenza tra le consistenze di inventario all'inizio e al termine dell'usufrutto è regolata in danaro, sulla base dei valori correnti al termine dell'usufrutto."

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.

Alla scadenza del contratto, al proprietario torneranno

- I beni che componevano l'azienda al momento della stipulazione del contratto e che ancora ne fanno parte.
- I beni immessi dall'affittuario in attuazione del suo potere/dovere di gestire l'azienda e conservare l'efficienza e l'organizzazione degli impianti.
- I contratti oggetto di trasferimento alla conclusione del contratto di affitto e ancora in vita alla sua cessazione.

IL PROBLEMA E' GESTIRE IL COMPLESSO DEI BENI AZIENDALI CHE RISULTERA' COMPOSTO DA BENI ORIGINARI E BENI NUOVI

La norma prevede al riguardo che l'inventario sia predisposto sia a valori contabili che a valori correnti.

INVENTARIO INIZIALE

CONFRONTO CON
L'INVENTARIO FINALE

DETERMINAZIONE DEL
CONGUAGLIO IN
DENARO.

LA DISCIPLINA DELL'AMMORTAMENTO.

- ❑ Per individuare il trattamento contabile degli ammortamenti sui beni ricompresi nell'azienda concessa in affitto, occorre richiamare quanto stabilito in merito ai rapporti tra locatore e affittuario nella disciplina del codice civile.
- ❑ L'art. 2562 c.c. pone, infatti, un esplicito richiamo al precedente art. 2561 ai sensi del quale: (a) in linea generale, compete all'affittuario l'onere di conservare l'efficienza dell'azienda; (b) le parti possono, comunque, derogare a tale principio, mantenendo in capo al locatore tale onere.
- ❑ L'art. 2561 c.c. pone dunque, in via "ordinaria", in capo all'affittuario l'obbligo di conservare il valore dei beni facenti parte dell'azienda e di liquidare in denaro, in favore del locatore, l'eventuale perdita di valore accusata dall'azienda al termine del rapporto.

L'affittuario si accolla le spese di manutenzione dei cespiti aziendali, nonché i costi sostenuti per la loro sostituzione ed il loro rinnovamento, nella misura in cui questi ultimi si rendano necessari al fine di conservare la funzionalità dell'azienda.

Il locatore non ha titolo ad imputare le quote di ammortamento dei beni ricompresi nell'azienda concessa in affitto nel proprio bilancio, dal momento che il conguaglio finale impedisce che il normale deperimento dei cespiti si rifletta sulla sua situazione economico-patrimoniale.

LA DISCIPLINA DELL'AMMORTAMENTO.

- ❑ Il locatore riprenderà, invece, il calcolo degli ammortamenti alla scadenza del contratto di affitto.
- ❑ Per contro, siccome il costo del deperimento e dell'obsolescenza ricade sull'affittuario, che vi fa fronte in sede di conguaglio finale, tale costo deve essere imputato nel relativo bilancio, tra i fondi per rischi ed oneri.
- ❑ L'affittuario deve costituire un apposito «fondo manutenzioni e ripristino dei beni di azienda condotti in affitto» mediante accantonamenti annui le cui quote: (a) sono commisurate all'entità degli interventi ragionevolmente attendibili e congrui per ripristinare il buono stato d'uso dei beni, all'atto della loro restituzione; (b) sono iscritte al Conto economico nella voce "B.13 - Altri accantonamenti".

Il fondo stanziato in bilancio a fronte degli oneri posti a carico dell'affittuario rileva nel computo delle differenze inventariali ovvero nella determinazione delle rettifiche di fine affitto.

Il fondo riveste una funzione di fondo per oneri teso a reintegrare l'eventuale perdita di valore subita dai beni costituenti il complesso aziendale durante il periodo di affitto in conseguenza del loro deperimento e consumo.

GESTIONE DEI BENI NEL CORSO DELL'AFFITTO DEL RAMO DI AZIENDA.

- Al locatore spetta la proprietà dei beni immessi dall'affittuario nell'azienda affittata.
- Quanto detto implica che, secondo la dottrina prevalente, tali rinnovi e sostituzioni costituiscano, sotto il profilo contabile, fatti amministrativi privi di rilevanza patrimoniale in capo all'affittuario, in quanto i beni acquistati in sostituzione non risultano contabilizzati nella sezione attiva dello Stato patrimoniale.
- Le posizioni creditorie/debitore fra le parti sono regolate al termine del contratto, in sede di determinazione delle rettifiche di fine affitto.
- Il complesso aziendale che rientra nella disponibilità del locatore *"sarà costituito dagli elementi patrimoniali trasferiti all'inizio del contratto e dalle variazioni intervenute per effetto della gestione da parte dell'affittuario"*
- Al fine di *"perequare"* le posizioni patrimoniali, l'art. 2561 c.c. prevede che *"la differenza tra le consistenze di inventario all'inizio e al termine"* del rapporto contrattuale *"è regolata in danaro, sulla base dei valori correnti al termine"* del rapporto

Posto che i valori da confrontare devono essere omogenei, l'inventario finale (come quello iniziale) deve essere predisposto sia a valori contabili che a valori correnti.

IL CASO SPECIFICO. IL
CONTRATTO DI AFFITTO DI
RAMO DI AZIENDA.

Il trasferimento in godimento di tutti i beni costituenti l'azienda di cui veniva allegato un elenco a valori contabili.

Di stabilire espressamente che «l'affittuario accantonerà le quote dedotte in ammortamento in apposito conto diverso dai fondi di ammortamento dei propri beni.»

Di prevedere che gli eventuali acquisti di beni nuovi da immettere nell'azienda sarebbero rimasti di proprietà dell'affittuario.

Una eccezione alla previsioni della prassi contabile è stata la previsione che gli eventuali acquisti di beni nuovi (invece che entrare a far parte del complesso concesso in godimento) restassero di proprietà dell'affittuario, previsione che contravviene l'intento disciplinato dal legislatore nel 2° comma dell'art. 2561 c.c.

IL CASO SPECIFICO. IL
CONTRATTO DI AFFITTO
DI RAMO DI AZIENDA.

Analisi dei movimenti contabili nella composizione dei beni costituenti l'azienda.

Analisi delle movimentazioni intervenute nei fondi di ammortamento nella contabilità dell'affittante.

ANALISI

- Gli ammortamenti in costanza di affitto sono stati operati dall'affittuaria che, correttamente, li ha imputati in un apposito fondo rischi, distinto dai fondi ammortamento dei propri beni, denominato "Fondo ripristino beni in affitto".
- Riguardo ai deprezzamenti l'affittuario ha accantonato una somma nella sua contabilità nel corso degli otto anni di durata del contratto di affitto d'azienda nell'apposito conto "Fondo ripristino beni in affitto".



Nel caso specifico sono stati redatti gli inventari a valori contabili e non a valori correnti.



Il conguaglio di fine affittanza contabilizzato è stato determinato sulla base dei valori contabili e non dei valori correnti .

LE RISPOSTE AI QUESITI

Se il procedimento di calcolo del conguaglio applicato, pur non avendo fatto riferimento ai valori correnti, è stato operato correttamente?

I valori confrontati sono omogenei tra inizio e fine affittanza.

I valori contabili utilizzati sono stati considerati al costo di acquisto al netto dei fondi ammortamento sia ad inizio che a fine periodo.

L'affittuario ha correttamente accantonato gli ammortamenti (che si è dedotto fiscalmente negli anni) in un apposito separato Fondo per oneri denominato "*Fondo ripristino beni in affitto*" da utilizzare per accumulare la necessaria somma che sarebbe stata dovuta per il ripristino del valore aziendale "*consumato*" in costanza di affitto.

LE RISPOSTE AI QUESITI

In caso di risposta affermativa al precedente quesito, che distorsione ha provocato la determinazione del conguaglio di fine affittanza a valori contabili anziché a valori correnti?

- Non vi è stata alcuna distorsione nella determinazione dei valori perché i beni che sarebbero stati oggetto di valutazione a valori correnti sarebbero stati, per il 92% di essi, gli stessi identici beni ad inizio ed a fine affittanza.
- A conclusioni diverse si sarebbe giunti qualora i beni costituenti l'azienda fossero stati in larga parte sostituiti dall'affittuario con beni nuovi (e non nella misura dell'8% come nella fattispecie che ci occupa) e se le sostituzioni fossero avvenute a ridosso del termine dell'affitto (e non nei primissimi anni come nel caso delle irrisorie addizioni del nostro caso).

Può aver dato luogo ad una distrazione patrimoniale a danno dell'affittuaria Alfa?

- Essendo stati utilizzati criteri e valori omogenei (come richiesto dalla norma), non è ravvisabile né giustificabile in alcun modo una distrazione patrimoniale .



CONTATTO

Studio Legale Guelfi & Associati



Cristina Guelfi
Avvocato, Founding Partner

Via Fieno, 3
20122 – Milano

Tel: (+ 39)346.3280575
Email: guelfilex@gmail.com

