

I contenuti della norma di comportamento n. 180 dell'Associazione dei dottori commercialisti

Avviamento incollato all'azienda

Pieno subentro nei valori fiscali da parte del conferente

La massima

In caso di conferimento di un'azienda, in relazione alla quale sia già iscritta nella contabilità del conferente una posta a titolo di avviamento, il conferitario acquisisce l'avviamento unitamente agli elementi che compongono l'azienda e subentra nel valore fiscale che l'avviamento aveva in capo al conferente, indipendentemente dal valore al quale viene iscritto nella contabilità del conferitario, ciò in quanto l'avviamento rappresenta una qualità dell'azienda che non può circolare autonomamente e si trasferisce necessariamente con essa.

DI DUILIO LIBURDI

Nell'ipotesi di conferimento di un'azienda, l'avviamento segue il compendio aziendale con pieno subentro nei valori fiscali da parte del soggetto che riceve l'azienda stessa. Questo perché l'avviamento rappresenta una qualità dell'azienda che non può circolare autonomamente e si trasferisce necessariamente con essa. È questo, in sintesi, il contenuto della norma di comportamento n. 181 dell'Associazione italiana dottori commercialisti che, di fatto, prende una posizione fortemente diffidente da quanto sostenuto dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 8 del 2010. In questo documento di prassi, infatti, l'amministrazione finanziaria aveva esaminato il caso di un passaggio di azienda mediante conferimento con iscrizione, in capo al conferente di una posta a titolo di avviamento e valutandone la trasferibilità in capo al conferitario ai fini fiscali. Nel documento di prassi, l'amministrazione finanziaria aveva precisato come l'asset avviamento non costituisce oggetto di trasferimento aziendale e, dunque, ai fini fiscali, l'avvenuta cancellazione della posta da parte del conferente obbligava comunque

Composizione della commissione

LA COMMISSIONE È FORMATA DA:

I COMPONENTI	GLI ESPERTI	I COMPONENTI	GLI ESPERTI
Marco Piazza (Presidente)	Alberto Arrigoni	Duilio Liburdi	Silvio Necchi
Stefano Poggi		Marco Peverelli	Antonio Ortolani
Longostrevi (Vicepresidente)	Mauro Beghin	Antonio Tomassini	Ambrogio Piccoli
Mario Bono	Giuseppe Bernoni	Andrea Vasapoli	Raffaele Rizzardi
Giulio Boselli	Pietro Bonazza	Paolo Vayno	Franco Roscini Vitali
Paolo Centore	Nicola Cavalluzzo	Norberto Villa	Dario Stevanato
Nino Clerici	Flavio Dezzani		Francesco Tesauo
Giorgio Confente	Giuseppe Holzmler		Giuseppe Verna
Alberto Di Vita	Raffaello Lupi		Giuseppe Zizzo
Annalisa Donesana	Giuseppe Marino		Roberta Dell'Apa (Presidente Aicd - Sez. Milano)
Francesco Gerla (Segretario)	Guido Marzorati	Il Segretario Francesco Gerla	Il Presidente Marco Piazza

il conferente stesso a procedere all'ammortamento con le previsioni di legge ordinarie e nei termini previsti dal testo unico delle imposte sui redditi ovvero dalle norme sul riallineamento. Di fatto, sosteneva l'Agenzia, La conservazione del diritto alla deduzione del valore fiscale residuo dell'avviamento «cancellato» in capo al conferente assume rilevanza generale, anche nella ulteriore ipotesi in cui il valore dell'avviamento «cancellato» fosse fiscalmente riconosciuto in quanto acquisito a titolo oneroso, per esempio, per effetto di una precedente operazione di acquisto di azienda.

Di tenore completamente opposto è il contenuto della norma di comportamento nella quale si osserva, appunto, come l'avviamento non costituisce un elemento che può circolare autonomamente ed essendo una qualità dell'azienda, inscindibile dalla stessa, si trasferisce necessariamente insieme ad essa. Per conseguenza, nell'istante in cui l'azienda si trasferisce al conferitario, essa è quindi caratterizzata e composta anche dal proprio avviamento, che è lo stesso che sussisteva in capo al conferen-

te. Anche in sede di conferimento, quindi, quello che viene rilevato nella contabilità del conferitario è lo stesso avviamento che già sussisteva in capo al conferente, vale a dire la medesima «qualità» dell'azienda, anche se tale avviamento viene iscritto nella contabilità del conferitario per un valore diverso (superiore o inferiore) da quello al quale era iscritto nella contabilità del conferente. Passando alla analisi più prettamente fiscale, la norma di comportamento osserva come anche la rilevanza tributaria o meno del valore di iscrizione dell'avviamento nella contabilità del conferente è del tutto ininfluenza ai fini delle considerazioni in merito al suo necessario trasferimento unitamente all'azienda conferita. In ogni caso, inoltre, essendo l'avviamento un «elemento» dell'azienda, la rilevanza fiscale



dell'avviamento in un'operazione di conferimento e l'eventuale affrancamento del maggior valore civilistico rispetto a quello fiscale soggiacciono alle stesse regole previste dal legislatore per gli altri elementi dell'attivo. Il rinvio che viene effettuato nella norma di comportamento è a quanto previsto dall'articolo 176 del testo unico delle imposte sui redditi e al correlato decreto del 25 luglio 2008, attuativo della disciplina del riallineamento, nel quale si precisa che l'opzione può esercitarsi con riferimento alle differenze tra il valore contabile di «immobilizzazioni materiali e immateriali, incluso l'avviamento, e l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dei beni stessi». Ciò implica che il valore fiscalmente riconosciuto dell'avviamento presso il conferente sia attribuito ai beni (compreso l'avviamento) iscritti dal conferitario, in dipendenza dell'operazione. La norma osserva poi che la conclusione di specie risulta coerente con il regime delle cessioni di azienda di cui all'art. 86 del Tuir, il quale prevede che la parte di prezzo pagata imputabile all'avviamento concorra a formare la plusvalenza unitaria del venditore. Considerando ancora l'aspetto prettamente tributario, l'Aidc osserva che l'eventuale iscrizione dell'avviamento nella contabilità del conferitario ad un valore diverso da quello fiscalmente riconosciuto in capo al conferente produce esclusivamente un disallineamento tra valore civilistico e costo fiscale, da gestire con le medesime modalità che, in caso di disallineamento di valori, si applicano per qualunque altro elemento dell'attivo. Il conferitario, inoltre, nel rispetto del principio di neutralità fiscale del conferimento sancito dall'art. 176 del Tuir, potrà dedurre fiscalmente l'ammortamento dell'avviamento per lo stesso importo e con gli stessi limiti che trovavano applicazione in capo al conferente. Quindi l'elemento di specie non figurerà più, né civilisticamente né fiscalmente in capo al soggetto conferente e lo stesso assume quale valore fiscale della partecipazione ricevuta lo stesso valore fiscale che aveva l'azienda conferita nel suo complesso, comprensivo dell'eventuale valore fiscale dell'avviamento.