

Risposta n. 429/2021

OGGETTO: Articoli 103, comma 3, e 104, comma 4, del TUIR. Deducibilità dell'avviamento in caso di cessazione del ramo d'azienda.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La società istante ha fatto presente che nell'anno 2015 ha acquistato, mediante atto di cessione notarile, la piena proprietà del ramo di un'azienda avente ad oggetto l'attività di prenotazioni alberghiere on-line. In particolare, l'attività svolta dal ramo acquistato avveniva mediante l'utilizzo di una piattaforma informatica che metteva in contatto le strutture ricettive e gli utilizzatori finali.

Nel prezzo pagato per l'acquisto del ramo di azienda era compreso anche un valore di avviamento. Negli anni successivi, la società dichiara di aver ammortizzato civilisticamente il valore dell'avviamento deducendo le relative quote sulla base delle disposizioni di cui all'articolo 103, comma 3, del TUIR.

Nel 2020 l'attività, i cui margini erano già molto ridotti a causa della forte concorrenza dei portali internazionali, è stata completamente compromessa dal lock down e dalle successive misure restrittive conseguenti alla pandemia COVID-19. Tale circostanza e la mancanza di prospettive di ripresa a breve e medio termine hanno di

fatto annullato il valore di funzionamento del ramo d'azienda rilevato.

Alla luce di tutto questo, la società fa presente di aver quindi deciso di cessare nel 2020 l'operatività del portale al fine di evitare di generare ulteriori e insostenibili perdite da tale settore di attività.

L'istante prosegue precisando che tale cessazione ha comportato la necessità di azzerare il valore residuo di avviamento, pertanto, si è determinata la rilevazione in contabilità di una perdita infrannuale che ha reso necessario un intervento di ricapitalizzazione della società.

Nel corso del 2021 la società dichiara che sta avviando una nuova attività di consulenza informatica del tutto diversa dall'attività di prenotazioni alberghiere.

Tanto premesso l'istante rileva che la cessazione nel 2020 del ramo di azienda a cui era legato il valore di avviamento, ai fini civilistici, ha implicato l'azzeramento del valore di avviamento residuo e l'emersione nel bilancio civilistico di una «sopravvenienza passiva». Ciò stante la società chiede chiarimenti circa il trattamento fiscale di tale sopravvenienza passiva.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Il contribuente ritiene che in mancanza di una norma specifica che statuisca la deducibilità della sopravvenienza passiva derivante dalla cancellazione in bilancio delle immobilizzazioni immateriali, la sopravvenienza passiva che genera e che risulta iscritta in bilancio, sia deducibile ai sensi dell'articolo 101, comma 4 del TUIR.

Pertanto, è dell'avviso che tale soluzione risulta applicabile anche in caso di cessazione dell'attività di un'azienda (o di un ramo di azienda), alla sopravvenienza passiva derivante dallo stralcio dell'avviamento.

Al riguardo osserva che l'avviamento è definito come l'attitudine dell'azienda a produrre utili in misura superiore a quella ordinaria (cd. sovrareddito). Tale attitudine può derivare:

- da fattori specifici, che pur concorrendo positivamente alla produzione del reddito ed essendosi formati nel tempo in modo oneroso, non hanno un valore autonomo;

- da incrementi di valore che il complesso dei beni aziendali acquisisce rispetto alla somma dei valori dei singoli beni, in virtù dell'organizzazione dei beni in un sistema efficiente ed idoneo a produrre utili.

- l'impossibilità di separarlo dai beni e dai diritti che compongono il complesso aziendale.

Pertanto, la cessazione dell'attività del complesso produttivo del ramo d'azienda, a parere della società istante, genera implicitamente anche il venir meno di quel sovrareddito che l'azienda era capace di produrre mettendo insieme beni e diritti, ovvero, l'avviamento.

Tale circostanza secondo la società non rende più applicabile la disposizione dell'articolo 103, comma 3, del TUIR, che dispone le modalità di deduzione delle quote di ammortamento dell'avviamento iscritto in bilancio. Ciò in quanto, sul versante civilistico l'azzeramento del residuo valore dell'ammortamento genera una sopravvenienza passiva rientrante nell'ambito applicativo di cui all'articolo 101, comma 4, del TUIR, trattandosi di una «sopravvenuta insussistenza di attività iscritte in bilancio in esercizi precedenti». Tanto premesso, la società istante ritiene che nel periodo d'imposta 2020 anno in cui è cessata l'attività del ramo di azienda a cui è legato l'avviamento, il residuo valore di avviamento non ammortizzato sarà contabilizzato come sopravvenienza passiva, e ai fini fiscali sarà ritenuto interamente deducibile in dichiarazione dei redditi ai sensi dell'articolo 101, comma 4, del TUIR.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si fa presente che il presente parere viene reso sulla base dei fatti desumibili dall'istanza assunti acriticamente, nel presupposto della loro veridicità

e compiutezza. Resta, in ogni caso, impregiudicato il potere dell'amministrazione finanziaria di sindacare in sede di controllo possibili profili di elusività dell'operazione in esame e di eventuali altri atti, fatti o negozi ad essa correlati.

L'articolo 103, comma 3 del TUIR dispone che «Le quote di ammortamento del valore di avviamento iscritto nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura non superiore a un diciottesimo del valore stesso».

Il paragrafo 10 dell'OIC 24 definisce l'avviamento come l'attitudine di un'azienda a produrre utili che derivino o da fattori specifici che, pur concorrendo positivamente alla produzione del reddito ed essendosi formati nel tempo in modo oneroso, non hanno un valore autonomo, ovvero da incrementi di valore che il complesso dei beni aziendali acquisisce rispetto alla somma dei valori dei singoli beni, in virtù dell'organizzazione delle risorse in un sistema efficiente. Ai sensi dell'art. 2424 del codice civile prevede il predetto avviamento deve essere iscritto tra immobilizzazioni immateriali, nell'attivo dello stato patrimoniale, alla voce BI 5).

Come precisato nel paragrafo 55 l'avviamento è iscritto tra le immobilizzazioni immateriali se sono soddisfatte tutte le seguenti condizioni:

- è acquisito a titolo oneroso (cioè deriva dall'acquisizione di un'azienda o ramo d'azienda oppure da un'operazione di conferimento, di fusione o di scissione);
- ha un valore quantificabile in quanto incluso nel corrispettivo pagato;
- è costituito all'origine da oneri e costi ad utilità differita nel tempo, che garantiscono quindi benefici economici futuri (ad esempio, conseguimento di utili futuri);
- è soddisfatto il principio della recuperabilità del relativo costo (e quindi non si è in presenza di un cattivo affare).

L'ipotesi di cessazione di un'azienda o di un ramo di azienda individua un momento che esula dall'ordinarietà della vita di un'impresa in quanto è finalizzata

all'estinzione dell'attività svolta. In altri termini, la cessazione di un'azienda o di un ramo di azienda individua un'operazione di tipo realizzativo che decreta la fine delle attività da essa svolte.

Tale dismissione, nel caso in cui i predetti beni risultano avere un residuo valore fiscale, in quanto non ancora interamente ammortizzati, implica la rilevazione di una sopravvenienza passiva per la parte del costo storico non ammortizzato, rilevante sul piano fiscale ai sensi dell' articolo 101, comma 4, del TUIR che considera sopravvenienze passive, tra l'altro, «(...) la sopravvenuta insussistenza di attività iscritte in bilancio in precedenti esercizi diverse da quelle di cui all'art. 87.»

Nel caso in esame l'istante chiede di conoscere il trattamento fiscale dell'avviamento iscritto in bilancio, avendo cessato nel 2020 l'attività del ramo di azienda acquistato nel 2015.

Al riguardo, si ritiene che la sopravvenienza passiva derivante dalla eliminazione dell'avviamento poiché rappresenta la sopravvenuta insussistenza di attività iscritte in bilancio in precedenti esercizi diverse da quelle di cui all'art. 87, concorra alla determinazione del reddito - nei limiti del valore fiscale non ammortizzato del bene, ai sensi dell'articolo 101, comma 4, del TUIR. Al caso in esame non appaiono applicabili le conclusioni evidenziate nella circolare n. 8/E del 4 marzo 2010 - in base alla quale il valore dell' "asset" avviamento non è oggetto di trasferimento e il soggetto conferente continua a dedurre, ai sensi dell'articolo 103 del TUIR (vale a dire, "per diciottesimi"), il valore fiscale dell'avviamento - considerato che tale documento di prassi tratta l'ipotesi di conferimento in neutralità fiscale e non di cessazione d'azienda come nel caso di specie.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)