

**Risposta n. 109/2023**

***OGGETTO: Cessione dell'unico ramo azienda e deduzione del residuo valore fiscale dell'avviamento***

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

**QUESITO**

La ALFA è una società di diritto xxx che ha svolto la sua attività in Italia mediante la filiale italiana denominata ALFA Succursale Italiana. In particolare, l'attività riguardante la filiale italiana di BETA è stata acquistata nel xxxx dalla neocostituita filiale italiana di ALFA; tuttavia, nel 2019, l'attività è stata trasferita alla filiale italiana di BETA.

Il complesso aziendale oggetto di trasferimento, quindi, "era stato in precedenza acquistato dall'istante a mezzo di un'operazione di acquisto di ramo di azienda avvenuta nel corso del periodo d'imposta xxxx (anno di costituzione della succursale italiana) in corrispondenza della quale aveva iscritto in bilancio un importo a titolo di avviamento".

Nel corso dello stesso anno, ai fini contabili, "la filiale aveva interamente svalutato l'avviamento registrando a conto economico un costo di pari importo".

A seguito dell'operazione di cessione del ramo di azienda "è stata deliberata la chiusura (con decorrenza 31/12/xxxZ) della succursale italiana" che "rappresentava l'intero complesso aziendale riconducibile all'attività svolta in Italia dall'istante".

Da un punto di vista fiscale, "nel corso dell'esercizio xxxx l'istante ha proceduto a rettificare in aumento il reddito imponibile IRES per un importo corrispondente al valore dell'avviamento svalutato a conto economico" e nel xxxx e nel xxxY "ha effettuato rettifiche in diminuzione corrispondenti alla quota (1/18) del costo dell'avviamento", deducibile ai sensi dell'articolo 103 del TUIR. Ciò premesso, l'istante chiede di conoscere se nel trasferimento del ramo d'azienda in esame, la plusvalenza da cessione debba essere determinata "come differenza tra il corrispettivo ricevuto ed il costo non ammortizzato dei beni ceduti, comprensivo del valore fiscale residuo dell'avviamento precedentemente acquisito a titolo oneroso e dedotto solo parzialmente".

In alternativa, l'istante chiede di poter comunque procedere alla deduzione delle quote di avviamento non ancora dedotte (sedici quote residue) nell'ultimo periodo d'imposta (xxxZ) della stabile organizzazione.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'istante ritiene che "seguendo le disposizioni previste dal secondo comma dell'articolo 86 del TUIR, la plusvalenza da cessione dovrebbe essere determinata come differenza tra il corrispettivo ricevuto ed il costo non ammortizzato dei beni ceduti,

comprensivo del valore fiscale residuo dell'avviamento precedentemente acquisito a titolo oneroso e dedotto solo parzialmente".

Ciò in coerenza con quanto affermato nella circolare n. 98 del 2000 ove è stato confermato che "ai fini della determinazione del costo fiscale dell'azienda ceduta si debba tenere conto del valore dell'avviamento precedentemente acquisito nell'ambito di una precedente operazione straordinaria".

Non trovano applicazione, invece, le conclusioni evidenziate nella circolare n.8/E del 2010 "in quanto riferite ad una fattispecie diversa, di conferimento di ramo di azienda, fiscalmente neutra, e quindi non assimilabile alla fattispecie in esame".

In subordine "l'istante ritiene che potrebbe comunque procedere alla deduzione delle quote di avviamento non ancora dedotte (sedici quote residue) nell'ultimo periodo d'imposta (2019) della stabile organizzazione. Diversamente, per effetto della cessazione dell'attività, il cedente non avrebbe la possibilità di continuare a dedurre le residue quote di avviamento".

### **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 completezza.

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.

Ciò premesso, si fa presente quanto segue.

L'articolo 86 del TUIR stabilisce che, nel caso di cessione a titolo oneroso, *"la plusvalenza è costituita dalla differenza fra il corrispettivo o l'indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato"*.

Il medesimo articolo prevede che *"concorrono alla formazione del reddito anche le plusvalenze delle aziende, compreso il valore di avviamento, realizzate unitariamente mediante cessione a titolo oneroso"*.

Nell'ipotesi di cessione a titolo oneroso, pertanto, concorre a formare la plusvalenza la differenza tra il corrispettivo e il costo non ammortizzato dei beni, ivi compreso il valore fiscale dell'avviamento nel caso di trasferimento d'azienda.

In altri termini, l'avviamento, al pari degli altri beni che compongono l'azienda, assume rilevanza nella determinazione della plusvalenza, concorrendo a determinarla in misura pari al residuo valore fiscale.

Tale conclusione trova applicazione anche nel caso in esame, in cui si verifica una cessione (con decorrenza 31/12/xxxZ) dell'intero complesso aziendale della succursale italiana di ALFA, che "rappresentava l'intero complesso aziendale riconducibile all'attività svolta in Italia dall'istante".

L'avviamento in esame infatti - pur essendo stato interamente svalutato nel periodo d'imposta xxxx dalla succursale italiana di ALFA - presenta un valore fiscale non ancora dedotto al momento della cessione che, al pari di qualsiasi altro asset aziendale, concorre alla determinazione della plusvalenza.

Tale conclusione, peraltro, è coerente con quanto chiarito nella circolare n. 98 del 17 maggio 2000, nella quale è stato precisato che la plusvalenza da cessione dell'azienda comprende anche il valore dell'avviamento, considerato che quest'ultimo, costituendo

una componente del costo dell'azienda ceduta, non può restare iscritto nel bilancio del cedente.

Non appaiono applicabili al caso in esame, invece, 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 cessione d'azienda a titolo oneroso come nel caso di specie.

**IL DIRETTORE CENTRALE**  
**(firmato digitalmente)**