

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Il trapasso dell'avviamento trova soluzione nel conferimento, ma non nella donazione e successione mortis causa dell'azienda

di Luciano Sorgato

Convegno di aggiornamento

La derivazione nel reddito d'impresa: semplice e rafforzata

Scopri di più

L'articolo 18, D.Lgs. approvato dal Consiglio dei ministri lo scorso 30.4.2024 **risolve la controversia relativa al trapasso**, in sede di **conferimento di azienda, dell'avviamento** iscritto nel bilancio della conferente (in raccordo con una precedente vicenda acquisitiva dell'azienda), inserendo al comma 1, secondo periodo, dell'[articolo 176, Tuir](#), dopo le parole "*dell'azienda stessa*", le parole "*compreso il valore dell'avviamento*". Con tale aggiunta di scrittura normativa, viene **interrotta l'ostruzione che l'Agenzia delle entrate**, a far tempo dal 2010, prospetta, in ordine al trasferimento dell'avviamento unitamente all'azienda conferita ([circolare n. 8/E/2010](#); [risposta a interpello n. 429/2021](#); [risposta a interpello n. 893/2021](#), [circolare n. 6/E/2022](#)). Per l'Amministrazione finanziaria il valore dell'avviamento **non può costituire oggetto di trasferimento**, ma solo stornato dal bilancio del soggetto conferente **in conseguenza della perdita di valore scaturente dalla dismissione del compendio aziendale**, cui esso si raccorda come prerogativa qualitativa del medesimo.

Il nuovo dato normativo proporrà una versione letterale del comma 1, dell'[articolo 176, Tuir](#), comprensiva dell'avviamento: "*.....Il soggetto conferitario subentra nella posizione di quello conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda stessa compreso il valore dell'avviamento, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi i dati esposti in bilancio e i valori fiscalmente riconosciuti.*"

Un tale completamento di scrittura normativa si renderebbe, però, necessario apportarlo anche nell'[articolo 58, comma 1, Tuir](#), a tenore del quale: "*Il trasferimento di aziendanon costituisce realizzo di plusvalenze*" e "*L'azienda è assunta ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa*". Tale dato normativo ricalca (salvo sfumature letterali che, però, non incidono sul piano sostanziale della piena continuità fiscale dell'azienda trasferita) **la previsione testuale dell'articolo 176, Tuir**, "*Il conferimento di azienda non costituisce realizzo di plusvalenze o di minusvalenze*" e "*Il conferitario subentra nella posizione del conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda stessa*", per cui le **critiche della dottrina**, alle ragioni esposte nelle circolari di prassi, a supporto del **diniego dello spostamento contabile** dal conferente al conferitario dell'avviamento, erano nella condizione di costituire il medesimo

fondamento di dissenso verso l'Interprete ministeriale, anche nel caso di trasferimento di azienda per causa di morte dell'imprenditore e conferimento di quest'ultima nella costituenda società partecipata dagli eredi. Anche se, in ordine all'[articolo 58, Tuir](#), si deve sottolineare come l'inciso letterale "*l'azienda è assunta ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa*" persegua una **continuità di valori di esclusivo significato fiscale**, manifestatamente trascendente ogni paradigma civilistico e persino contabile dell'azienda. Qualsiasi valore, in un'accezione palesemente agnostica, che disponga di un **riconoscimento fiscale nei confronti del dante causa**, trapassa senza fermo di continuità nella posizione fiscale degli aventi causa. Quindi, e al di là dell'assurda dissociazione dell'avviamento, comunemente inteso come una qualità dell'azienda medesima, inopinatamente insistita dall'Amministrazione finanziaria, il legislatore, con l'[articolo 58, Tuir](#), nello specifico proposito di perseguire il trasferimento dell'azienda in modo da non generare salti d'imposta, usa **termini di generico raccordo con l'azienda di esclusivo significato fiscale** (valori fiscalmente riconosciuti), rendendo persino evidente da una parte, la **marginalizzazione di ogni rilievo che possa eventualmente provenire da eventuali considerazioni giuridiche** diverse da quelle tributarie, e dall'altro **il presupposto scontato della liceità del trapasso**, ausiliario alla conservazione della piena continuità fiscale dell'azienda, di ogni sua condizione fiscalmente pendente. Peraltro, qualora l'avviamento pregresso, che ancora residua nel bilancio del *de cuius*, non si rendesse trasferibile nella **situazione patrimoniale di apertura della costituenda società partecipata dagli eredi**, dovendo esso esaurire il suo epilogo contabile nei confronti del dante causa, a fronte della definitiva cessazione di ogni dinamica imprenditoriale del *de cuius*, **esso andrebbe imputato in un'unica soluzione a conto economico**, con un impatto fiscale di **presumibile perdita** non più in alcun modo compensabile, generando un effetto del tutto antitetico alla chiara opzione legislativa di non voler interferire fiscalmente nel passaggio generazionale dell'azienda.

Si ritiene anche di sottolineare che proprio in quanto l'avviamento si raccorda all'azienda come una sua specifica prerogativa qualitativa, esso ne **costituisce parte integrante**, concorrendo a qualificare proprio quel modello organizzato in forma d'impresa che da **identità giuridica all'azienda** ([articolo 2555 cod. civ.](#)). L'avviamento oggettivo deriva dalla **coesione sinergica dei beni e delle situazioni giuridiche** che con essi si intersecano e che consentono di commutare un amalgama di beni nel paradigma civilistico di azienda, ossia in un complesso di beni organizzato in un modulo operativo unitario predestinato alle dinamiche di mercato. Non ha, quindi, **alcun senso dissociare l'avviamento dall'azienda**, proprio in quanto esso, rappresentandone una specificazione qualitativa, verte in una condizione di **raccordo indistricabile con la medesima**.

Ed anche se si tratta di una **posta numeraria risalente ad una pregressa vicenda acquisitiva**, l'avviamento già iscritto al momento del nuovo conferimento/donazione/trasferimento *mortis causa*, **non disperde le sue prerogative** e la sua identità qualificatoria. Il pregresso atto di scambio dell'azienda ha solo consentito la sopravvenienza giuridica dei presupposti per la sua iscrizione in bilancio, in rispondenza dei requisiti pretesi dall'[articolo 2426, comma 1, punto 6, cod. civ.](#), ma non **trattasi di un'attitudine qualitativa remota ed ormai inesistente dell'azienda**. Il persistente valore iscritto in bilancio, nel tempo periodicamente filtrato secondo le

prescrizioni dei corretti principi contabili, **conserva un valore indicativo del suo valore intrinseco**. In altri termini, quello che si vuole specificare è che **se anche l'avviamento è soggetto ad una dinamica valutativa** che temporalmente non si raccorda in modo statico ad un definito momento del tempo, ma segue l'andamento dei risultati di mercato, il valore che ancora lo rappresenta in bilancio, costituisce, nel caso di una sua corretta dinamica valutativa in raccordo con i criteri di legalità redazionale dei bilanci, un **valore economico non ancora esaurito e persino minimale dell'avviamento**. Semmai esso è rappresentato in bilancio per difetto, in quanto, potendo tale posta essere iscritta solo a seguito di schemi negoziali di tipo oneroso, **nel caso di una sua implementazione**, quest'ultima difetta dei presupposti di legge per la relativa iscrizione. In tale senso, ed in piena contrarietà alla tesi dell'Agenzia delle entrate, si è peraltro pronunciata la Comm. Trib. Regionale della Lombardia, (sentenza n. 4556/2019) per la quale testualmente: *"L'avviamento è una qualità inscindibile dell'azienda e non del soggetto che ne ha la titolarità, ed indica l'attitudine di un complesso aziendale a produrre reddito"*.

Non avendo però l'Amministrazione finanziaria mai **inteso ritrattare la sua tesi**, proprio allo scopo di evitare la perpetuità degli erronei intendimenti esegetici dell'Amministrazione finanziaria in ordine all'[articolo 58, Tuir](#), sarebbe senz'altro **conveniente inserire la medesima aggiunta di specificazione anche in tale norma**, senza, quindi, rendere necessario il ricorso a forme di interpretazione analogica che, in materia tributaria, **non sono unanimamente accolte neppure dai cultori della materia**, oltre ad essere ora avversata anche dalla nuova versione dello Statuto del Contribuente.