

## Riflessi sulle imposte dirette della definizione dell'avviamento ai fini del registro

di Vincenzo De Luca, Fabio Gallio e Federico Terrin, Raffaello Lupi

Un nuovo passaggio sulla (ir)rilevanza, come maggiore plusvalenza, ai fini delle imposte sui redditi, dei valori di avviamento delle aziende, definiti nell'imposta di registro. È una pietra di paragone, non solo dell'inadeguatezza delle attuali Commissioni tributarie sugli aspetti specialistici e di sistema della fiscalità di impresa, ma anche un campanello di allarme sulla confusione dilagante in materia di tassazione attraverso le aziende; anche queste incomprensioni tra uomini di azienda, funzionari del Fisco e della Guardia di Finanza, professionisti e giudici, derivano dalla mancata fusione, da parte dell'accademia del diritto tributario, tra le diverse sensibilità che coesistono nella tassazione attraverso le aziende.

### ■ Se l'acquirente definisce l'avviamento, come si tutela il venditore?

Vincenzo De Luca

#### La rettifica dell'avviamento nel registro

Come noto, nell'ambito delle cessioni d'azienda a titolo oneroso, l'atto di compravendita è soggetto ad imposta di registro che, ai sensi del combinato disposto degli artt. 43 e 51, comma 4, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, viene liquidata sul «valore complessivo dei beni che compongono l'azienda, compreso l'avviamento».

Ciò premesso, gli Uffici finanziari sono soliti correggere il valore venale dell'azienda, dichiarato dalle parti, rettificando il relativo valore di avviamento che, sostanziandosi in una componente immateriale dell'azienda medesima (1), si presta maggiormente a sottovalutazioni, in funzione di risparmio di imposta di registro.

Nella maggior parte dei casi, la rettifica dell'avviamento avviene senza ricorrere ad opportune attività peritali bensì, unicamente, attraverso l'applicazione di una formula aritmetica, di dubbia efficacia, sancita dall'art. 2, comma 4, del D.P.R. 31 luglio 1996, n. 460. Si tratta di una norma regolamentare che consente agli Uffici finanziari di quantificare un valore minimo di avviamento su cui improntare una successiva fase di accertamen-

to con adesione con il contribuente (2). In tal modo, la definizione di un diverso e maggiore valore di avviamento implica anche la rettifica del valore venale dell'azienda e, di conseguenza, la liquidazione di una maggiore imposta di registro.

Vincenzo De Luca - Settore fiscalità di impresa «Confcommercio - Imprese per l'Italia», Cultore di diritto tributario nell'Università di Roma «Tor Vergata». Fondazione Studi Tributarî

(1) L'avviamento rappresenta una componente dell'azienda che si sostanzia in un *surplus* patrimoniale originato da molteplici fattori di natura oggettiva e soggettiva (ad esempio, la tradizione di un marchio, il tipo di attività imprenditoriale esercitata, il luogo di svolgimento e le prospettive di sviluppo, le capacità gestionali ed operative dell'imprenditore e dei suoi collaboratori, ecc.). Si tratta, in pratica, di un valore economico che il cessionario è disposto a pagare oltre al complesso dei beni materiali al fine di rilevare una struttura organizzativa già attiva ed avviata sul mercato.

(2) In particolare, l'art. 2, comma 4, del D.P.R. n. 460/1996, stabilisce che per le aziende e i diritti reali su di esse il valore di avviamento è determinato sulla base degli elementi desunti dagli studi di settore o, in difetto, della percentuale di redditività applicata alla media dei ricavi accertati o dichiarati ai fini delle imposte sui redditi, negli ultimi tre periodi d'imposta anteriori alla cessione, moltiplicata per un coefficiente che, a seconda dei casi, oscilla tra 2 e 3. Nonostante il risultato così ottenuto venga poi definito con l'adesione del contribuente, la norma richiamata (peraltro, implicitamente, abrogata ad opera dell'art. 17 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218) manifesta da sempre la propria fragilità.

Al riguardo, si ritiene utile precisare che, ai sensi del citato D.P.R. n. 460/1996, il maggior valore venale d'azienda viene accertato e definito, solo ai fini dell'imposta di registro, con la partecipazione del cessionario che, identificando sostanzialmente il soggetto chiamato a rispondere dell'onere impositivo (3), aderisce ad una proposta dell'Amministrazione finanziaria.

## L'estensione della definizione al corrispettivo percepito: il consolidato indirizzo giurisprudenziale

Con riferimento alle operazioni di cessione d'azienda a titolo oneroso, negli ultimi anni i giudici di legittimità si sono mostrati unanimi nell'avallare a più riprese (4) l'operato dell'Amministrazione finanziaria di accertare induttivamente, ex art. 39 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, una plusvalenza in capo al cedente assumendo, quale prova dell'evasione del corrispettivo, il maggior valore venale dell'azienda definito precedentemente, nei confronti del cessionario, ai fini dell'imposta di registro.

In pratica, qualora il corrispettivo dichiarato dalle parti in contratto risulti inferiore al rettificato valore venale del bene, gli Uffici finanziari assumono, automaticamente, tale ultimo valore quale corrispettivo presuntivamente percepito dal cedente ed accertano, in capo a quest'ultimo, l'esistenza di una plusvalenza non dichiarata (5).

Al riguardo, si ricorda che, già con la sentenza 22 marzo 2002, n. 4117 (6), i giudici di legittimità hanno affermato il principio secondo cui, «il valore definitivamente assegnato ai fini dell'imposta di registro, all'avviamento nell'ambito del trasferimento di azienda, è vincolante per l'Amministrazione finanziaria nell'accertamento, ai fini delle imposte sui redditi, avente ad oggetto plusvalenze realizzate con lo stesso trasferimento».

Successivamente, con la sentenza 28 ottobre 2005, n. 21055(6), i medesimi giudici di legittimità hanno statuito che l'Amministrazione finanziaria è legittimata a procedere, in via induttiva, all'accertamento del reddito da plusvalenza patrimoniale relativa al valore dell'avviamento, realizzata a seguito di cessione di azienda, sulla base dell'accertamento di valore effettuato in sede di

applicazione dell'imposta di registro, ed è onere probatorio del contribuente superare la presunzione che il prezzo incassato corrisponda all'importo accertato in via definitiva in sede di applicazione dell'imposta di registro.

## L'onere probatorio in capo al contribuente

È, quindi, onere del contribuente superare la presunzione di corrispondenza del corrispettivo incassato con il valore di mercato accertato in modo definitivo ai fini dell'imposta di registro.

Al riguardo, la stessa Corte di cassazione individua nelle scritture contabili od in altri elementi gli strumenti a disposizione del contribuente per superare tale presunzione (7).

Gli Uffici finanziari tendono, però, ad utilizzare in modo «capzioso» il ragionamento dei giudici di legittimità. Infatti, applicano in modo generalizzato la presunzione ma, in sede di contraddittorio, «dimenticano» di riconoscere ai contribuenti la prova contraria fornita sulla base delle scritture contabili o di altri elementi.

Si consiglia, quindi, per superare la «diffidenza»

(3) Pur in presenza di un vincolo solidale sancito dall'art. 57, comma 1, del D.P.R. n. 131/1986, di norma nei contratti di cessione di azienda viene pattuito che l'imposta di registro sia a carico del cessionario, in coerenza con l'art. 1475 c.c., secondo cui, «le spese del contratto di vendita e le altre accessorie sono a carico del compratore, se non è stato pattuito diversamente».

(4) Si vedano, al riguardo, le seguenti sentenze: Cass., Sez. trib., Ord. 13 agosto 2010, n. 18705, in *Corr. Trib.* n. 36/2010, pag. 2929, con commento di G. Ferranti e in *Banca Dati BIG*, IPSOA; Id., 30 settembre 2009, n. 21020, in *Banca Dati BIG*, IPSOA; Id., 18 giugno 2008, n. 16440, *ivi*; Id., 28 ottobre 2005, n. 21055, *ivi*; Id., 22 marzo 2002, n. 4117, *ivi*; Id., 6 novembre 2000, n. 14448, *ivi*.

(5) In tal caso, la plusvalenza presunta in capo al cedente coincide, sostanzialmente, con la differenza tra l'accertato valore venale dell'azienda ed il minor corrispettivo di cessione dichiarato dalle parti in contratto. Al riguardo, si precisa che il consolidato orientamento giurisprudenziale dei giudici di legittimità non trova nell'ordinamento tributario alcuna norma che preveda, espressamente, la possibilità di traslare, *sic et simpliciter*, le risultanze di un preventivo accertamento divenuto definitivo ai fini dell'imposta di registro al contesto delle imposte sui redditi. Pertanto, il suddetto ragionamento sembra fondarsi, più che altro, su una regola di comune esperienza in base alla quale risulta illogico vendere un bene ad un prezzo inferiore rispetto al suo valore di mercato.

(6) In *Banca Dati BIG*, IPSOA.

(7) Si veda, da ultimo, Cass. n. 18705/2010, cit.

degli Uffici finanziari, di non limitarsi alla produzione delle sole scritture contabili, ma di fornire anche la documentazione di tutti quegli elementi soggettivi del cedente (quali, ad esempio, stato di salute, età, motivazioni familiari, ecc.), ed oggettivi (inerenti all'azienda ceduta), per i quali l'azienda viene ceduta ad un prezzo inferiore al suo teorico valore di mercato (ragioni, se del caso, indicate in una perizia asseverata da allegare all'atto di cessione dell'azienda).

Ad esempio, ai contribuenti che, oltre alle scritture contabili, forniscano, spontaneamente, in sede di contraddittorio, anche una copia della documentazione bancaria personale del cedente e del cessionario relativa al periodo antecedente e susseguente la contrattazione e la formalizzazione del contratto, l'Agenzia delle entrate, certamente, non potrebbe non riconoscere la prova contraria.

### Un utile consiglio: l'eventuale clausola da inserire nel contratto di cessione d'azienda a tutela del cedente

Si ritiene che il consolidato orientamento giurisprudenziale della Corte di cassazione renda opportuni alcuni accorgimenti, da formalizzare in apposite clausole nel contratto di cessione d'azienda.

Come detto, l'imposta di registro è un'imposta a carico del cessionario di azienda. Considerati, però, gli effetti che la definizione di un maggior valore dei beni oggetto di cessione di azienda può produrre, successivamente, in capo al cedente, si ritiene opportuno che quest'ultimo tenga un «comportamento attivo», impedendo, ad esempio, una eventuale definizione agevolata a cui il cessionario, in virtù della modesta aliquota dell'imposta di registro, potrebbe essere interessato.

Al riguardo, quindi, si consiglia di inserire nel contratto di cessione di azienda clausole quali, ad esempio:

«1. Il cessionario accetta che il cedente e/o un suo professionista intervenga, congiuntamente al cessionario, per la gestione di eventuali richieste di imposta complementare di registro.

2. Il cedente ha facoltà, qualora il cessionario intenda definire per adesione e/o acquiescenza l'accertamento emesso per l'imposta di registro, di

richiedere al cessionario di sottoscrivere il ricorso predisposto a cura e spese del cedente che, in tal caso, incaricherà a proprie spese un professionista di propria fiducia anche per la successiva gestione del contenzioso, assumendo a proprio carico gli eventuali oneri superiori a quanto il cessionario avrebbe versato aderendo all'accertamento; eventuali risparmi, dedotti i costi professionali del contenzioso, andranno a beneficio del cessionario stesso».

### Le possibili disparità di trattamento tra società di persone e società di capitali

Torniamo un attimo indietro, ai criteri di calcolo dell'avviamento, per segnalare una possibile ingiustificata disparità di trattamento fra le società di capitali (ove, ai fini del calcolo, gli Uffici finanziari tendono ad assumere l'utile netto) e le società di persone (ove, invece, viene assunto il reddito imponibile non depurato dell'onere fiscale che le società di persone trasferiscono ai soci). Ne discende, quindi, una valutazione più elevata delle società di persone rispetto a quelle di capitali, secondo il seguente esempio, relativo a un reddito *ante* imposte di 100.

Se la società è costituita come società di capitali, espone in bilancio l'utile netto che, prescindendo dalle differenti basi imponibili IRAP ed IRES, è pari a:

Reddito prima delle imposte	100
IRAP	- (3,9)
IRES	- (27,5)
Utile netto	68,6

Se la società è costituita come società di persone, l'importo immediatamente acquisibile dalla dichiarazione dei redditi non è l'utile netto (come nelle società di capitali), ma:

Reddito prima delle imposte	100
IRAP	- (3,9)
Reddito al lordo delle imposte trasferite ai soci	96,1

Ossia un reddito imponibile depurato della sola IRAP, in quanto l'IRE/IRPEF viene ribaltata sui soci che corrispondono l'imposta sul coacervo dei propri redditi imponibili.

Spesso gli Uffici finanziari stimano l'avviamento assumendo come base del calcolo

- nelle società di capitali, l'utile netto
- nelle società di persone, il reddito imponibile depurato della sola IRAP e non anche degli oneri fiscali trasferiti per trasparenza dalle società di persone ai propri soci

creando, in tal modo, una ingiustificata disparità di trattamento tra società di persone e società di capitali.

Per omogeneità di trattamento, si ritiene, quindi, che il moltiplicatore, nel caso delle società di persone, non debba essere applicato al reddito imponibile (dato immediatamente disponibile dalla dichiarazione dei redditi), ma al reddito depurato dell'onere fiscale trasferito ai soci. Ciò può essere fatto in due modi:

a) ricalcolando il reddito imponibile delle società di persone stimando l'onere fiscale come se la società fosse costituita come società di capitali (aliquota IRES/IRPEG vigente nell'anno oggetto di stima);

b) ricalcolando il reddito imponibile delle società di persone stimando l'onere fiscale pagato da ogni socio sulla quota di reddito trasferitogli dalla società per trasparenza (calcolato, per ogni socio, in base all'aliquota media IRE/IRPEF vigente nell'anno oggetto di stima).

Si ritiene che il criterio di ricalcolo *sub a*) sia preferibile in quanto garantisce assoluta parità di trattamento; il criterio di ricalcolo *sub b*), invece, è meno attendibile in quanto, essendo influenzato dalla situazione reddituale complessiva di ogni socio, determina calcoli differenti in ogni situazione, che mal si conciliano con la stima di un valore di mercato che non deve essere influenzato da altri redditi conseguiti da chi esercita l'attività economica.

## Una «coraggiosa» sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano quando definisce solo il cessionario

Circa il valore di avviamento quale «mero indizio di evasione», si ritiene utile segnalare la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano n. 202 del 2010 (8), con cui è stato affermato il principio in base al quale il valore di avviamento ed, in generale, dell'azienda, definito ai

fini dell'imposta di registro, non può essere assunto *tout court* al fine di accertare una plusvalenza patrimoniale in capo al cedente.

A parere dei giudici di merito di Milano, nella fattispecie, il valore di avviamento e, di conseguenza, anche il maggior valore venale dell'azienda, era stato definito dall'Ufficio finanziario con la partecipazione del solo cessionario e non anche del cedente, ossia del soggetto nei cui confronti era stata poi accertata la plusvalenza. Di conseguenza, risulterebbe illogico ed iniquo applicare, ai fini delle imposte dirette, l'accertato valore venale dell'azienda anche ad un soggetto rimasto estraneo alla fase di accertamento con adesione dal momento che tale istituto, in quanto atto di natura bilaterale, esplica i suoi effetti esclusivamente *inter partes* (nel caso di specie tra Amministrazione finanziaria e soggetto cessionario).

Al riguardo, i giudici di merito di Milano auspicano, addirittura, la possibile contestuale definizione di due diversi valori di avviamento: uno valido per il cessionario ai fini dell'imposta di registro e l'altro valido per il cedente ai fini delle imposte dirette (9).

(8) Per il testo della sentenza cfr. pag. 160. Anche in *GT - Riv. giur. trib.* n. 8/2010, pag. 709, con commento di G. Corasanti, «La controversa (il)legittimità della rettifica della plusvalenza da cessione d'azienda in base al valore di avviamento definito ai fini del registro» e in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

(9) In pratica, i giudici di Milano ammettono anche per il cedente, la possibilità di poter definire liberamente il valore di avviamento e, di conseguenza, il successivo valore venale dell'azienda. La predetta duplicazione di valori appare, tuttavia, semplicistica e non affatto percorribile dal momento che il citato D.P.R. n. 460/1996 non potrebbe essere adottato nell'ambito delle imposte dirette essendo, invece, applicabile, per espresso dettato legislativo, esclusivamente nell'ambito delle «imposte sulle successioni e donazioni, di registro, ipotecaria, catastale e comunale sull'incremento di valore degli immobili». Inoltre, una duplicazione di valori del medesimo cespite sarebbe incurante di quanto sancito dalla Corte costituzionale con la sentenza 31 ottobre 1995, n. 473, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, con cui la Consulta, trattando della possibilità di estendere le risultanze di un accertamento posto in essere ai fini dell'imposta di registro anche ai fini INVIM, ha testualmente affermato che, «il principio di uguaglianza impone (...) che se il valore dello stesso immobile viene riconosciuto per ragioni obiettive nei confronti di un debitore d'imposta, esso non può essere diverso ove si tratti di un contribuente di un'altra imposta connessa e nello stesso contesto, che pur si riferisce al trasferimento dello stesso bene. Il principio della capacità contributiva esige che la medesima situazione di fatto non può che essere rivelatrice della stessa capacità contributiva e quindi dell'analogo prelievo fiscale».

Pertanto, ad avviso della Commissione tributaria provinciale di Milano, il valore di avviamento aziendale definito nei confronti del cessionario può assumere, al limite, la valenza di «semplice elemento indiziario» che l'Ufficio finanziario non può adottare automaticamente nei confronti del cedente, ma che, al contrario, deve essere supportato da ulteriori elementi di indagine attinenti, principalmente, ai dati contabili del contribuente (10).

### **Necessità di recuperare la differenza «valore normale-corrispettivo»**

Pur condividendo le conclusioni dei giudici di merito di Milano circa la valenza del valore di avviamento (definito ai fini dell'imposta di registro) quale «mero indizio nei confronti del cedente», si ritiene, tuttavia, che la soluzione alla problematica in esame debba essere ricercata altrove.

*In primis*, la facoltà di assumere *tout court* nei confronti del cedente (ai fini delle imposte dirette) il valore venale dell'azienda definito nei confronti del cessionario (ai fini dell'imposta di registro), implica l'esistenza di una norma *ad hoc* che nell'ordinamento tributario, di fatto, non sussiste.

Invero, anche qualora si volesse seguire quell'orientamento interpretativo volto ad ammettere un'identità di valori del medesimo cespite in più contesti impositivi, parimenti non si riuscirebbe a legittimare l'operato dell'Amministrazione finanziaria. Infatti, al fine di acquisire automatica efficacia probatoria dell'evasione del contribuente, l'uguaglianza «valore venale = corrispettivo percepito» dovrebbe essere avallata, più che dalla giurisprudenza di legittimità, da una presunzione legale relativa che, parimenti, non si rinviene nell'intero «*corpus* normativo tributario» (11). Di conseguenza, l'uguaglianza «valore venale = corrispettivo percepito» non può condividersi anche alla luce del fatto che, mentre la definizione del primo si adagia su criteri e parametri di valutazione oggettiva, la determinazione del secondo può essere influenzata da circostanze individuali e soggettive che, certamente, non sono oggetto d'indagine da parte degli Uffici finanziari.

In conclusione, al maggior valore di avviamen-

to, ed in generale dell'azienda, definito ai fini dell'imposta di registro con la partecipazione del cessionario, può, ragionevolmente, attribuirsi la valenza di mero indizio (e non di prova) che, congiuntamente con altri elementi, gli Uffici finanziari possono assumere nei confronti del cedente al fine di rilevare l'eventuale esistenza di una plusvalenza patrimoniale.

(10) Tale assunto si fonda sul presupposto che il valore di avviamento, concernendo le aspettative di redditività futura dell'azienda, mal si concilierebbe con l'esigenza di accertare una plusvalenza patrimoniale in capo al cedente che, al contrario, attiene ad aspetti reddituali già verificatisi.

(11) Al riguardo, si ritiene utile evidenziare che il *modus procedendi* adottato dagli Uffici finanziari sembrava trovare in passato un'apparente conferma nell'art. 39, primo comma, lett. d), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, laddove, relativamente alle cessioni di beni immobili, veniva stabilito che la prova dell'evasione «si intende integrata anche se l'infedeltà dei relativi ricavi viene desunta sulla base del valore normale dei predetti beni». Sebbene la predetta disposizione sia stata abrogata ad opera della legge 7 luglio 2009, n. 88, in vigore dal 29 luglio 2009, si ritiene che anche durante la sua vigenza la stessa non fosse in grado di legittimare l'operato degli Uffici finanziari. Infatti, l'ambito di applicazione della suddetta disposizione concerneva, esclusivamente, la cessione di beni immobili e non anche quella di un cespite complesso, quale l'azienda, che si sostanzia in una struttura indistinta di beni mobili, immobili e immateriali (avviamento). Inoltre, nella medesima disposizione non era dato rinvenire alcuna inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, circostanza, questa, identificativa di tutte le presunzioni legali relative.

## ■ Cessione d'azienda e utilizzo ai fini delle imposte dirette della rettifica del valore dell'avviamento ai fini dell'imposta di registro

Fabio Gallio e Federico Terrin

Il cliché di utilizzare il maggiore valore dell'avviamento di una azienda ceduta, accertato ai fini dell'imposta di registro, per accertare una maggiore plusvalenza ai fini del reddito del venditore, è noto. Nel caso della sentenza milanese, citata da De Luca, tale rilievo si fondava però su una definizione, ai fini dell'imposta di registro, effettuata dalla parte acquirente.

Anche nel caso trattato dalla Commissione tributaria provinciale di Pesaro nella sentenza n. 147 del 2010 (12), l'accertamento ai fini delle imposte dirette era stato emesso a seguito di definizione dell'imposta di registro da parte del soggetto acquirente.

Secondo l'Agenzia delle entrate, ciò sarebbe stato un elemento sufficiente nel dimostrare che la parte venditrice, la quale, tra l'altro, non aveva avuto modo di partecipare al contraddittorio per la definizione del suddetto accertamento con adesione, non avrebbe dichiarato ai fini delle imposte dirette parte della plusvalenza.

La Commissione tributaria ha annullato l'accertamento per una serie di ragioni, affermando che l'Ufficio, per procedere alla suddetta rettifica ai fini delle imposte dirette, non può limitarsi a recepire quanto determinato ai fini dell'imposta di registro, ma deve effettuare ulteriori indagini dirette ad accertare che la somma pagata dalla società acquirente sia diversa da quella risultante dai libri contabili delle due controparti.

Qualora le suddette ulteriori verifiche non vengano effettuate, la rettifica non è valida e l'avviso di accertamento è privo di motivazione, e, pertanto, va annullato.

E questo, in quanto i presupposti impositivi per l'imposta di registro (valore del bene) e per le imposte dirette (l'effettivo pagamento di una somma di denaro a titolo di corrispettivo della cessione di avviamento) sono completamente diversi.

Tale sentenza offre l'occasione di soffermarsi nuovamente su come sia possibile l'utilizzazione ai fini delle imposte dirette di un valore dichiarato ai fini dell'imposta di registro, malgrado i pre-

supposti per l'applicazione delle due imposte sono completamente diversi.

È evidente che gli Uffici, per effettuare tali rilievi, si ispirano a quell'indirizzo giurisprudenziale secondo il quale l'Amministrazione finanziaria è legittimata a procedere in via induttiva all'accertamento del reddito da plusvalenza patrimoniale relativa al valore dell'avviamento, realizzata a seguito di cessione di azienda, sulla base dell'accertamento di valore effettuato in sede di applicazione dell'imposta di registro. E questo anche nel caso in cui il valore accertato derivi da accertamento con adesione di parte acquirente (13).

Tale tesi, però, non si considera corretta in quanto il valore di un'azienda nell'imposta di registro non sempre, e necessariamente, coinciderà con il valore di mercato, soprattutto nel caso in cui questo valore venga determinato sulla base di calcoli meramente matematici senza considerare le caratteristiche dell'azienda accertata.

La differenza tra il prezzo ed il valore definitivamente accertato non costituisce, conseguentemente, un fatto noto da cui scaturisce la presunzione per richiedere una maggiore imposta.

Di questo se ne è accorto anche il legislatore, laddove ha eliminato la disposizione secondo cui l'Amministrazione finanziaria, in sede di accertamenti immobiliari ai fini delle imposte dirette, poteva direttamente fondare la rettifica delle dichiarazioni esclusivamente sullo scostamento tra il corrispettivo dichiarato per la cessione di beni immobili e il relativo valore normale.

Quindi, se il valore definitivamente accertato ai fini dell'imposta di registro non è automatica-

Fabio Gallio - Cultore di diritto tributario presso l'Università di Trieste, Avvocato tributarista, Dottore commercialista e Revisore legale dei conti in Padova

Federico Terrin - Avvocato tributarista in Padova

(12) Per il testo della sentenza cfr. pag. 159.

(13) Cfr. Cass. n. 18705/2010, cit., in cui si era genericamente affermato che «la circostanza che il valore nella specie accertato derivi da accertamento con adesione dell'acquirente non muta evidentemente i termini della questione, restando salva la possibilità per il venditore di offrire la prova contraria».

mente equiparabile al valore di mercato dell'azienda oggetto della cessione, non sussistendo alcun fatto noto, l'Amministrazione finanziaria non potrà procedere in via induttiva all'accertamento del reddito da plusvalenza sulla base dell'accertamento effettuato in sede di applicazione dell'imposta di registro.

Tale rilievo sarebbe giustificato dal fatto che il valore accertato dall'Amministrazione finanziaria ai fini applicativi di un'imposta vincola la stessa Amministrazione ove i fatti economici sono gli stessi e le singole leggi di imposta non stabiliscono differenti criteri di contabilizzazione.

Ma dal momento che per la fattispecie in esame le normative delle relative imposte prevedono due differenti criteri di valutazione, è evidente l'illegittimità della rettifica effettuata se non adeguatamente motivata e suffragata da altri elementi (14).

Tali conclusioni si rafforzano nel caso in cui l'avviso di accertamento venga emesso a seguito di un accertamento con adesione sottoscritto dalla parte acquirente ai fini dell'imposta di registro.

Ciò sarebbe confermato anche dalla legislazione vigente in tema di accertamento con adesione, laddove viene sancito che il valore definito ai fini

delle imposte indirette vincola l'Ufficio ad ogni ulteriore effetto limitatamente ai menzionati tributi (15). Considerato che, nella fattispecie in esame, il maggiore valore verrebbe determinato a seguito di accertamento con adesione ai fini di un'imposta indiretta, lo stesso valore non può essere utilizzato per l'accertamento di imposte diverse da quelle menzionate dal legislatore, quali quelle dirette.

La richiesta dell'Ufficio di pretendere per il venditore la plusvalenza calcolata sul valore dell'atto di compravendita, definito ai fini dell'imposta di registro in capo all'acquirente, non regge affatto, in quanto la tassazione di un atto di compravendita è cosa ben diversa se analizzata dal punto di vista del compratore (imposta di registro al 3%), o di chi vende l'attività commerciale (imposte dirette con aliquote molto più alte). E tale differenza comporta che, pur essendo l'atto di compravendita un *unicum* fra le parti interessate, ognuna delle due è «libera» di definire con l'Amministrazione finanziaria il valore dell'avviamento, ma la definizione del valore eseguita sulla posta «avviamento» da parte del compratore non può pregiudicare parte venditrice.

## ■ Sentenze giuste, generalizzazioni sbagliate

Raffaello Lupi

I giudici non costruiscono concetti, ma risolvono casi; prima decidono applicando istintivamente la propria sensibilità tecnica, e il proprio senso di giustizia, poi confezionano le relative motivazioni. Che sono esercizi a tesi obbligata, in quanto il giudice getta giustamente in campo, a quel punto, qualsiasi argomento gli sembri sostenere la decisione adottata. Il giudice non sta infatti scrivendo un trattato, né presentando un articolo a una rivista, ma sta motivando un proprio precedente convincimento. Di cui nessuno si ricorderà più dopo breve tempo. Eppure la cultura giuridica «dei materiali», di cui l'accademia del diritto tributario rappresenta l'espressione massima (16), vorrebbe trovare chissà quali coerenze in espressioni, spesso stereotipe, aggregate in modo disattento, per giustificare una sentenza, e subito dopo passare a un'altra, dimenticandosi della precedente.

Così come si cerca la luna nel pozzo, o i misteri della materia in una goccia d'acqua, i cultori dei «materiali» cercano le sistematizzazioni concettuali in atti effimeri per definizione, come le sentenze; onesti lavori artigianali vengono trasformati, con un francesismo, in «arresti giurisprudenziali». Che darebbero, sapendoli sfogliare, la risposta a qualsiasi quesito.

Se invece relativizziamo queste sentenze, cercando di riferirle ai casi esaminati, possiamo indi-

(14) Cfr. Cass., Sez. trib., 20 gennaio 2003, n. 792, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

(15) Cfr. combinato disposto dagli artt. 1, comma 2, e 3, comma 1, del D.Lgs. n. 218/1997.

(16) R. Lupi, *Manuale Giuridico professionale di diritto tributario. La tassazione attraverso le aziende tra diritto ed economia*, IPSOA, 2011, cap. 2.

viduare cosa possono o non possono indicarci, anche a proposito del tema in esame. In alcuni casi, come la cessione di negozietti al dettaglio o di licenze di taxi, l'insufficiente dichiarazione del valore maschera spesso un occultamento del corrispettivo; su questo solco va compresa la giurisprudenza, senza cercare di dare lezioni sulla differenza tra valore normale e corrispettivo (17). Sono ragionamenti simili a quelli che venivano fatti tanti anni or sono, per gli immobili, a conferma che i problemi sono sempre al punto di partenza nonostante l'accademia (e forse anzi proprio a causa dell'accademia). Sono ragionamenti che i giudici amano ammantare di generalità, per far discendere in maniera olimpica le loro decisioni dalla legislazione o da principi di ragione, come se temessero di ammettere che hanno valutato, faticando nel motivare come hanno valutato (18). In realtà sono presunzioni da valutare nel caso concreto, il che non significa necessariamente «trovare altri riscontri» da parte dell'Ufficio (19), ma valutare la situazione economica complessiva. Che può far presumere una evasione anche quando si esaurisce nella sola differenza tra valore normale e corrispettivo; si pensi ad esempio ad una licenza di taxi ceduta per un corrispettivo nominale. L'onere dell'Ufficio, sul piano della correttezza del potere amministrativo, è quello di valutare imparzialmente la situazione economica in tutti i suoi aspetti rilevanti, e quindi offrire un contraddittorio procedimentale al contribuente, per farne valere altri.

In casi come quello esaminato dalla Commissione tributaria di Pesaro, la fattispecie faceva escludere la presenza di un corrispettivo non dichiarato, perché non si trattava delle aziendine di piccoli commercianti al minuto o di artigiani, ma di interi cantieri di costruzioni, ceduti tra imprese verosimilmente di grandi dimensioni. Probabilmente è questa la ragione di una sentenza corretta, che però sente il bisogno di generalizzare, arrampicarsi su presunti principi generali. In un approccio astratto, concettualmente poco pragmatico, poco incline alle valutazioni e alle assunzioni di responsabilità, cerca anch'essa, imitando l'accademia, di mostrarsi costretta dalla legge, o da principi supremi, a decidere in un certo modo.

Come se la sentenza fosse timorosa di dire perché ha valutato in un certo modo nel caso concreto, analogamente alla sentenza della Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia commentata su questo stesso numero di *Dialoghi* (20). Sono i danni collaterali di una metodologia positivista, secondo cui «il giurista non valuta, ma applica», dove ogni ragionamento deve legittimarsi «perché l'ha detto qualcun altro». Come sostiene la Commissione tributaria provinciale di Pesaro, invocando nientepopodimeno l'imparzialità dell'azione amministrativa e il principio di uguaglianza a favore di questo improbabile appiattimento del corrispettivo sul valore normale definito per l'imposta di registro. Evidentemente non poteva sostenere che esistevano i presupposti per presumere un pagamento occulto. Cioché, seguendo l'esempio della dottrina, si lancia in enfatiche affermazioni su presunti massimi principi del tutto fuori luogo (21).

Un'ultima segnalazione sulla possibilità-limite, per il compratore, di reclamare dal Fisco un maggior avviamento ammortizzabile ai fini delle imposte sui redditi, proprio estendendo questa valenza dell'avviamento definito ai fini del registro.

(17) Cfr. M. Beghin che si rivolge a una indifferente Suprema Corte di cassazione n. 19830/2008, in *Corr. Trib.* n. 35/2008.

(18) Anche i giudici vengono da una formazione fatta a colpi di «qualcuno ha detto che», e quindi è naturale che valutino, ma fingendo di non averlo fatto.

(19) Come giustamente, per legittimarsi in tutti i modi, afferma la sentenza n. 147 del 2010 della Commissione tributaria provinciale di Pesaro.

(20) G. Ingraio, L. Ferlazzo Natoli, RL, «Studi di settore: divagazioni legislative anziché valutazioni sul fatto», a pag. 129.

(21) È un riflesso di quanto andiamo sostenendo sul sito della Fondazione Studi Tributarî a proposito degli sconquassi applicativi di una comunità scientifica palesemente inadeguata alla complessità della tassazione attraverso le aziende.

## ■ Le sentenze

Commissione tributaria provinciale di Pesaro, Sez. V, Sent. 20 ottobre 2010 (8 ottobre 2010), n. 147 - Pres. Mensieri - Rel. Comandini

### Svolgimento del processo

Con atto (...) registrato all'Agenzia delle entrate il (...) cedeva il ramo d'azienda organizzato per l'esecuzione e l'esercizio dell'attività di costruzioni di opere pubbliche per il corrispettivo dichiarato di (...) euro interamente derivante dal valore dell'avviamento commerciale.

L'Agenzia delle entrate, ai fini delle imposte di registro, aveva emesso avviso di liquidazione con cui rettificava in aumento il valore dichiarato nell'atto di cessione. La parte acquirente la sola (...) presentava istanza di adesione e definiva con un accordo il maggior valore dell'avviamento dichiarato di (...) euro a (...) euro. Peraltro tale importo, definito ai fini delle imposte di registro, veniva preso dall'Ufficio come base per quantificare la maggiore plusvalenza da imputare in capo alla società cedente (...).

Quanto sopra in ossequio all'art. 54, comma 4, del T.U.I.R. per cui concorrono alla formazione del reddito anche le plusvalenze delle aziende, compreso il valore dell'avviamento, realizzate unitariamente mediante cessione a titolo oneroso; praticamente veniva effettuata la tassazione, ai fini delle imposte sui redditi, della plusvalenza di cessione del ramo d'azienda, sulla base dell'accertamento di valore effettuato in sede di applicazione dell'imposta di registro definito dalla parte acquirente che avrebbe riconosciuto la legittimità e fondatezza dell'avviso di rettifica operato dall'Ufficio. La società contribuente ricorreva alla Commissione tributaria deducendo la nullità dell'avviso di accertamento per difetto di motivazione perché l'atto non è stato motivato avendo l'Agenzia delle entrate allegato la copia dell'atto di accertamento con adesione sottoscritto dalla parte acquirente senza la partecipazione della parte alienante.

La ricorrente contestava anche che l'avviso violava l'art. 10, comma 1, e l'art. 12, commi 2, 4 e 7, dello Statuto dei contribuenti che enuncia il principio di collaborazione tra le parti perché l'avviso di accertamento impugnato è stato notificato solo a ridosso del termine per la notifica dell'atto né preceduto dalla notifica del processo verbale di constatazione o preventivo contraddittorio.

Questo aveva provocato un danno perché aveva costretto la società attrice al ricorso ad un professionista mentre avrebbe potuto portare le sue ragioni prima della emanazione dell'atto impugnato.

Infine faceva presente che l'Ufficio aveva trasferito la valutazione dell'avviamento acriticamente senza considerare i diversi presupposti della imposta di registro e quella dell'imposta sui redditi consistenti, nella prima, nel valore del bene e, nella seconda, nell'effettivo corrispettivo pagato. Nessun altro indizio o accertamento o elemento grave preciso e concordante idonei a dimostrare che il prezzo concordato e denunciato non corrispondesse a verità era stato fatto. Nessuna attività istruttoria diretta a corroborare l'unico indizio dedotto.

Veniva dedotta infine la violazione dell'art. 42 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 per la mancanza di indicazione nell'avviso di accertamento dell'imponibile accertato, dell'aliquota applicata, delle imposte liquidate, al lordo ed al netto delle detrazioni delle somme di acconto e delle detrazioni, cosa che non è stata minimamente fatta.

Chiedeva la nullità dell'atto impugnato ed in via subordinata il ricalcolo della imposta tenendo conto degli acconti indicati in dichiarazione e della rateizzazione della plusvalenza in cinque esercizi. Vinte le spese.

L'Ufficio si costituiva contestando la domanda attrice e rimarcando la legittimità dell'operato dell'Ufficio nel senso che è permesso all'Ufficio notificare l'accertamento prima della scadenza del termine di 60 giorni, le osservazioni previste dall'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000 in caso di urgenza e che la violazione non è causa di nullità.

### Motivi della decisione

La Commissione rileva come l'Ufficio non può da parte sua con il suo accertamento valutare in modo diverso il presupposto della imposta ai fini della applicazione di imposte diverse. Una volta valutato l'importo della base imponibile dell'avviamento ai fini dell'imposta di registro non può valutare diversamente la plusvalenza ai fini delle imposte dirette. Questo per coerenza e per i principi di imparzialità che devono improntare l'operato della Pubblica amministrazione. Ma questo obbligo di coerenza riguarda gli organi dell'Ufficio e non è vincolante per le controparti e per la Commissione. Peraltro questo non significa che l'Ufficio non debba verificare la esistenza dei presupposti della imposta che sono, per l'imposta di registro, il valore del bene, mentre, per le imposte dirette, l'effettivo pagamento di una somma di danaro a titolo di corrispettivo della cessione di avviamento. Nella presente fattispecie l'Ufficio non ha fatto alcuna indagine diretta ad accertare, con altri elementi indiziari e di prova, che la somma pagata dalla società acquirente sia stata diversa da quella risultante dai libri contabili delle due società. Non ha neppure cercato altri fatti indiziari diretti a rafforzare l'unico indizio che sarebbe quello dell'accordo intervenuto tra la società acquirente e l'Ufficio del registro, senza alcuna partecipazione della società venditrice. Tra l'altro è da rilevare come nel presente caso si tratta di cessione di un ramo di azienda in cui non esiste trasferimento di beni materiali. Per detti motivi deve ritenersi che l'avviso di accertamento è privo di motivazione e pertanto va annullato. In considerazione della particolare posizione in cui si trova l'Ufficio di cui si è detto in premessa si ritiene di compensare le spese del giudizio.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso e per l'effetto annulla l'avviso di accertamento. Compensa le spese.

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. III, Sent. 17 maggio 2010 (26 aprile 2010), n. 202 - Pres. La Mattina - Rel. Chiametti

## Svolgimento del processo

Con ricorso depositato il 3 aprile 2008, il ricorrente, esercente l'attività di commercio al minuto di elettrodomestici, si opponeva all'avviso di cui sopra, emesso a seguito cessione della propria attività.

Il 25 maggio 2001, infatti, con atto serie 2V n. 13098, il contribuente cedeva la propria attività al sig. M.

Il valore complessivo dell'operazione veniva fissato in lire (...), valore comprensivo di merce (lire ...), arredamento (lire ...) e avviamento (lire ...).

Successivamente, il 26 luglio 2005, il competente Ufficio rettificava il valore di cessione dell'azienda da lire (...) a lire (...).

Tale valore, determinato ai fini dell'imposta di registro, veniva definito dall'acquirente in lire (...).

Il 12 febbraio 2008 l'Ufficio notificava al ricorrente invito al contraddittorio che, tuttavia non andava a buon fine e, di conseguenza, emetteva il presente avviso di accertamento, con il quale determinava la plusvalenza tassabile ai sensi dell'art. 86, comma 2, del T.U.I.R. ottenendo ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 600/1973, un maggior reddito imponibile pari ad euro (...) (lire ...).

Il ricorrente, nel proprio ricorso, contestava totalmente l'atto impositivo emesso dall'Agenzia, sostenendo che la rettifica dell'avviamento risultava eccessiva rispetto alla modesta attività ceduta.

Spiegava che negli ultimi anni, antecedenti la vendita, l'attività era in forte calo a causa della concorrenza dei grandi supermercati.

Sottolineava, quindi, di avere deciso di vendere tale attività e di avere trovato come unico acquirente il sig. M. con il quale il prezzo stabilito era appunto pari a lire (...).

In relazione all'adesione da parte dell'acquirente, sig. M., per lire (...), parte ricorrente escludeva la possibilità di un collegamento automatico tra le due diverse imposte a carico delle parti: imposta IRPEF per il venditore e imposta di registro per l'acquirente.

Eccepiva, infine, il fatto che l'Ufficio avesse erroneamente attribuito maggiori contributi INPS calcolati sulla maggiore plusvalenza relativa all'avviamento.

Tali contributi, a detta del contribuente, non erano dovuti poiché non derivanti da reddito ordinario d'impresa ma da plusvalenza soggetta ad imposta sostitutiva che non confluisce nel quadro RR.

Chiedeva l'annullamento dell'atto impugnato.

L'Ufficio si costituiva in giudizio il 15 maggio 2009.

Nelle proprie controdeduzioni affermava che il recente orientamento giurisprudenziale disponeva la piena legittimità dell'accertamento della maggiore plusvalenza tassabile sulla base di quanto rettificato ai fini dell'imposta di registro.

Poiché parte acquirente aveva definito con l'Ufficio il valore di lire (...) ai fini dell'imposta di registro, tale valore poteva

essere usato anche per la determinazione della plusvalenza ai fini dell'imposta sostitutiva.

Per queste motivazioni l'Ufficio chiedeva il rigetto del ricorso.

## Motivi della decisione

La Sezione giudicante così decide.

L'operato del contribuente risulta essere corretto e quindi viene confermato *in toto*.

La richiesta dell'Ufficio di pretendere per il venditore la plusvalenza calcolata sul valore dell'atto di compravendita, definito ai fini dell'imposta di registro in capo all'acquirente, per il Collegio giudicante, non regge affatto.

La tassazione di un atto di compravendita è cosa ben diversa se analizzata dal punto di vista del compratore, o di chi vende l'attività commerciale.

È pur vero che il «negozio giuridico» preso in esame dall'Ufficio è un tuttuno e, quindi, dovrebbe essere, in linea generale, confermato «quanto dichiarato dalle parti».

Ma anche se il valore enunciato nell'atto venisse rettificato dall'Ufficio accertatore, ben diversi sarebbero gli interessi economici delle due parti contraenti, in quanto, per il maggior valore della posta «avviamento» (che è quella che l'Ufficio rettifica nella stragrande maggioranza dei casi) vengono applicate due tassazioni diverse, una per l'acquirente e l'altra per il venditore.

La maggior imposta che l'acquirente va a corrispondere all'Erario, sul maggior valore definito con l'Ufficio, è limitata ad una percentuale proporzionale del 3%, oltre interessi e talvolta sanzioni.

Aliquota totalmente diversa è riservata invece al venditore, e più elevata, di non poco, e tra l'altro progressiva a quella del 3% richiesta all'acquirente.

Ecco per cui, nel caso in esame, parte acquirente ha concordato il tutto con l'Ufficio e nulla ha definito parte venditrice.

Pur essendo l'atto di compravendita un *unicum* fra le parti interessate, per il Collegio giudicante, ognuna delle due è «libera» di definire con l'Amministrazione finanziaria, il valore dell'avviamento, che costituisce plusvalenza da assoggettare ad IRPEF, per parte venditrice.

Per i contraenti l'atto di compravendita è inteso come *universitas* dei beni aziendali, compreso l'avviamento: tutto questo ha una doppia sfaccettatura, la cui configurazione porta ad un carico fiscale che è di peso diverso, e alquanto differente, fra le parti stesse.

Ogni parte è libera di chiudere come vuole con l'Ufficio accertatore la propria posizione e, per la Sezione giudicante, la definizione del valore eseguita sulla posta «avviamento» da parte del compratore non può pregiudicare parte venditrice. In detto caso, sul medesimo atto, possiamo avere due valori: uno per l'acquirente e l'altro per il venditore.

Quindi detto valore, calcolato ai fini del registro, non può essere assunto *tout court* quale elemento di prova nell'ambito degli accertamenti ai fini dell'imposta sui redditi.

L'Ufficio, ai fini del registro, passa dalla tassazione del valore venale ad una tassazione matematica, non valida certamente per il venditore perché non tiene conto delle scritture contabili, degli atti aventi data certa, delle risultanze derivanti da ispezioni ed altro ancora; tiene invece conto degli utili futuri, aspetti questi che non interessano più la parte venditrice.

Nel caso in esame, per il Collegio, l'operato dell'Ufficio è costituito da meri indizi o da presunzioni che non hanno i requisiti della gravità, precisione e concordanza, non validi per il venditore.

Gli accertamenti presuntivi basati sull'applicazione automatica della definizione di maggiori valori ai fini del registro non possono trovare validità anche sul versante delle imposte dirette.

La forza del venditore, rispetto al compratore, sta appunto nel fatto che il primo individua nelle scritture contabili in suo possesso (contabilità ordinaria o semplificata) o in altri elementi gli strumenti a disposizione per la propria difesa, aspetti questi che tante volte l'Ufficio non considera.

Tutto per giustificare il differenziale «prezzo-valore» con il

quale il venditore dimostra, con ogni mezzo a sue mani, di aver in concreto venduto ad un prezzo che è inferiore rispetto al valore venale in comune commercio, conteggio tra l'altro calcolato dall'Ufficio, nell'avviso di accertamento.

Quindi il valore attribuito alla posta «avviamento» per il compratore può dissociarsi dal valore della plusvalenza da attribuire al venditore stesso, tenuto conto fra le altre cose che a detta voce era già stato assegnato un valore.

Va altresì considerato che la causa principale della vendita dell'azienda (esercente attività di commercio al minuto di elettrodomestici) era determinata soprattutto negli ultimi anni antecedenti la vendita, da un forte calo di fatturato per la concorrenza e la presenza di grandi supermercati.

Stando a quanto sopra il valore dell'avviamento è quello indicato nell'atto di compravendita stesso.

Alla luce di quanto sopra, le argomentazioni e le lagnanze di parte ricorrente trovano piena conferma e l'accertamento viene totalmente annullato.

Le spese di giudizio vengono compensate fra le parti.

P.Q.M.

Il Collegio giudicante accoglie il ricorso. Spese compensate.

## RIVISTE

### GT – Rivista di giurisprudenza tributaria

*La più completa raccolta di giurisprudenza tributaria commentata dai maggiori esperti*

Direzione scientifica: Cesare Glendi

**GT – Rivista di giurisprudenza tributaria** offre con periodicità mensile:

**GUIDA AL CONTENZIOSO**, per affrontare le diverse fasi del processo tributario e conoscere gli orientamenti dei giudici sulle questioni più rilevanti nella consulenza e nella pianificazione fiscale.

**DOCUMENTAZIONE COMMENTATA**, con i testi delle sentenze più attuali della Corte di Giustizia UE, della Corte costituzionale, di legittimità e di merito in materia fiscale, tutte massimate e corredate da commenti e note d'Autore.

**ORIENTAMENTO DELLA GIURISPRUDENZA ITALIANA**, sui temi di maggior rilevanza giuridica, grazie alla Rassegna delle Sezioni Unite e all'Osservatorio trimestrale, consolidato anche on-line, curati dal prof. Cesare Glendi.

**RIGORE SCIENTIFICO E OPERATIVITÀ**, un autorevole supporto interpretativo ed una

guida che accompagna il professionista nell'esercizio dell'attività contenziosa. L'abbonamento alla rivista comprende il servizio **dottrina on-line** che offre direttamente dalla home-page:

- ✓ **Rivista in anteprima**, il PDF della rivista ancora in fase di stampa;
- ✓ **La consultazione on-line dei contenuti della rivista**, grazie alla ricerca a testo libero, per autore o anno di pubblicazione.

[www.ipsoa.it/gtonline](http://www.ipsoa.it/gtonline)

Periodicità: mensile

Abbonamento annuale: € 215,00

Ipsosa, pagg. 88

**Per informazioni:**

- **Servizio Informazioni Commerciali:**  
(tel. 02.82476794 - fax 02.82476403)
- **Agenzia Ipsosa di zona**  
([www.ipsoa.it/agenzie](http://www.ipsoa.it/agenzie))
- [www.ipsoa.it](http://www.ipsoa.it)

