

- >Presentazione
- >Organizzazione
- >Ricerca avanzata
- >Navigazione
- > >Autori/Curatori
- > >Classificazione
- > >Periodici
- >Storico degli aggiornamenti dal 2009

Corasaniti, Giuseppe

La controversa (il)legittimità della rettifica della plusvalenza da cessione d'azienda in base al valore di avviamento definito ai fini del registro
(Nota a Comm. Prov. LO - Milano sez. III 17 maggio 2010, n. 202)
in **GT - Rivista di giurisprudenza tributaria**, 2010, fasc. 8, pagg. 711-717
(Bibliografia: a pie' di pagina o nel corpo del testo)

TRIB.3.0. IMPOSTE DIRETTE; Redditi di impresa [---> lista gerarchica]

TRIB.3.0. IMPOSTE DIRETTE; Plusvalenze [---> lista gerarchica]

COMM.2. AZIENDA; Avviamento della azienda [---> lista gerarchica]

In caso di cessione d'azienda, tutte le volte in cui l'amministrazione finanziaria intenda rettificare ai fini delle imposte sui redditi la plusvalenza dichiarata dal cedente in ragione di un maggior prezzo di cessione che la stessa Amministrazione finanziaria assume essere stato occultato dalle parti, quest'ultima non potrà limitarsi a fondare tale pretesa impositiva sulla mera indicazione del valore dell'azienda già definito ai fini dell'imposta del registro, essendo invece necessario accompagnare questo mero indizio con ulteriori elementi di prova acquisiti utilizzando i diversi poteri istruttori all'uopo messi a disposizione delle norme di legge. Il maggior valore dell'avviamento accertato ai fini dell'imposta di registro potrà al più essere utilizzato dall'Ufficio, nell'ambito delle imposte sui redditi, solo quale mero indizio per accertare in tale ambito il maggior prezzo effettivamente pagato rispetto a quello dichiarato dalle parti, sempre che tale indizio sia suffragato da ulteriori elementi raccolti in sede di verifica fiscale. [abstract tratto dalla rivista]

Sommario: 1. Contestazioni relative alla valorizzazione dell'avviamento commerciale nelle cessioni d'azienda. - 2. Controverse modalità di rettifica del valore dell'avviamento ai fini dell'imposta di registro. - 3. Criticabile orientamento della Cassazione. - 4. Considerazioni conclusive.

Comm. Prov. - Milano 17 maggio 2010, n. 202

art. 51 comma 4 d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131 [---> testo]

Comm. Prov. - Milano sez. III 17 maggio 2010, n. 202

>>>Document delivery via:

>>>Cerca su:



Google scholar

Come citare il contributo in una bibliografia:

Stile APA:

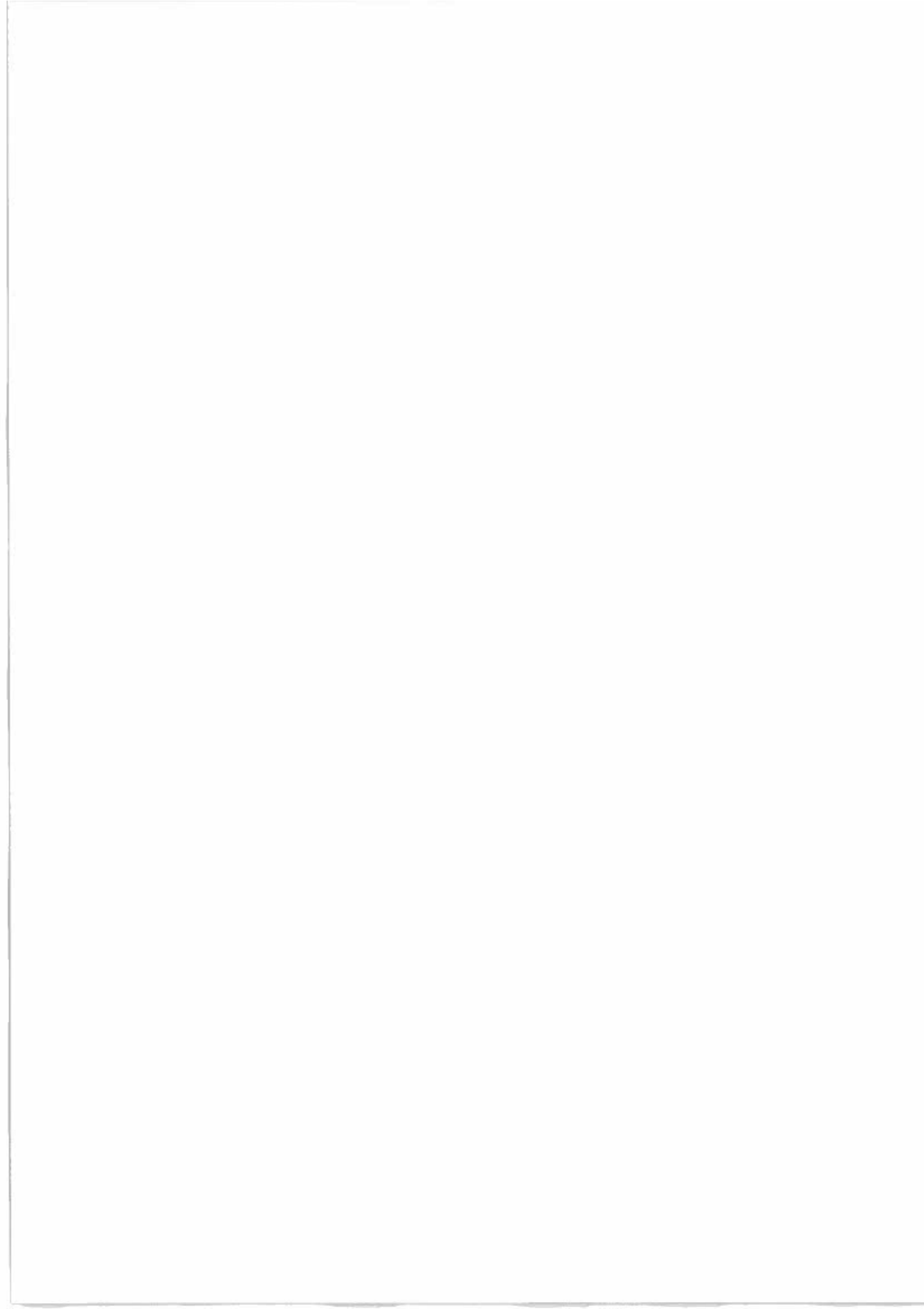
Corasaniti, G. (2010). La controversa (il)legittimità della rettifica della plusvalenza da cessione d'azienda in base al valore di avviamento definito ai fini del registro. *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, (8), 711-717.

Stile MLA:

Corasaniti, Giuseppe. "La controversa (il)legittimità della rettifica della plusvalenza da cessione d'azienda in base al valore di avviamento definito ai fini del registro." *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria* 8 (2010): 711-717. Print.

Stile DoGi:

G. Corasaniti. *La controversa (il)legittimità della rettifica della plusvalenza da cessione d'azienda in base al valore di avviamento definito ai fini del registro*, in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2010, 8, pp. 711-717.



Redditi d'impresa

Illegittima la plusvalenza da avviamento basata sul valore accertato ai fini del registro

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

Redditi d'impresa - Plusvalenze patrimoniali - Cessione d'azienda - Rettifica del valore di avviamento - Riferimento al valore accertato ai fini dell'imposta di registro - Illegittimità

È illegittima la rettifica della plusvalenza patrimoniale relativa al valore dell'avviamento, realizzata a seguito della cessione dell'azienda, laddove questa si fondi esclusivamente sul maggior valore già definitivamente accertato ai fini dell'imposta di registro.

Fatto-Diritto

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. Mo.

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 di ... 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, so-

stenendo 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. Mo. con il quale il prezzo stabilito era appunto pari a lire

In relazione all'adesione da parte dell'acquirente, sig. Mo., 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 confluiva 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 re-

Giurisprudenza | Merito

cente 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 di ... 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.

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, tenu-

to 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.

La controversa (il)legittimità della rettifica della plusvalenza da cessione d'azienda in base al valore di avviamento definito ai fini del registro

di Giuseppe Corasaniti

In caso di cessione d'azienda, tutte le volte in cui l'Amministrazione finanziaria intenda rettificare ai fini delle imposte sui redditi la plusvalenza dichiarata dal cedente in ragione di un maggior prezzo di cessione che la stessa Amministrazione finanziaria assume essere stato occultato dalle parti, quest'ultima non potrà limitarsi a fondare tale pretesa impositiva sulla mera indicazione del valore dell'azienda già definito ai fini dell'imposta di registro, essendo invece necessario «accompagnare» questo mero «indizio» con ulteriori elementi di prova acquisiti utilizzando i diversi poteri istruttori all'uopo messi a disposizione dalle norme di legge. Il maggior valore dell'avviamento accertato ai fini dell'imposta di registro potrà al più essere utilizzato dall'Ufficio, nell'ambito delle imposte sui redditi, solo quale mero indizio per accertare in tale ambito il maggior prezzo effettivamente pagato rispetto a quello dichiarato dalle parti, sempre che tale indizio sia suffragato da ulteriori elementi raccolti in sede di verifica fiscale.

La sentenza in commento, pronunciata dalla Commissione tributaria provinciale di Milano, merita di essere segnalata perché, confermando alcuni

precedenti della giurisprudenza di merito (1) e (per quel che più conta) smentendo un (ormai) costante orientamento della giurisprudenza di legittimità (2), chiarisce in modo fermo e deciso come

Giuseppe Corasaniti - Ricercatore di Diritto tributario presso l'Università degli studi di Brescia

Note:

(1) In precedenza, nell'ambito della giurisprudenza di merito, si veda, in particolare, Comm. trib. reg. Lazio, Sez. XXVII, 6 luglio 2007, n. 83, in *Banca Dati BIG*, IPSOA; Comm. trib. reg. Lombardia, Sez. LXIII, Sez. distaccata di Brescia, 30 gennaio 2007, n. 7, in questa *Rivista* n. 1/2008, pag. 82, con commento di G. Boccalatte, «Spunti di riflessione sull'azienda ceduta, imposte di registro e sui redditi», in cui si afferma che il «maggior valore di avviamento relativo ad un'azienda ceduta, definito mediante l'istituto dell'accertamento con adesione ai fini dell'imposta di registro, costituisce un mero indizio per l'individuazione di una maggiore plusvalenza da assoggettare ad imposizione diretta e non una presunzione grave precisa e concordante ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 600/1973». In tal senso, ancor prima, cfr. anche Comm. trib. centr., 5 luglio 1990, n. 5016, in *Banca Dati BIG*, IPSOA; Comm. trib. Il gr. di Alessandria, 2 marzo 1989, n. 58, in *Banca Dati BIG*, IPSOA. In questi termini sembrerebbe essersi espressa anche la stessa Amministrazione finanziaria in una risalente nota della Direzione generale II.DD. 1° luglio 1978, n. 9/1437, in *Banca Dati BIG*, IPSOA. In senso contrario, si veda Comm. trib. reg. Lazio, 8 ottobre 2008, n. 100; Id., 23 ottobre 2008, n. 94, *ivi*.

(2) Si veda Cass., Sez. trib., 20 aprile 2010, n. 9404, in *Banca Dati BIG*, IPSOA; Id., 30 settembre 2009, n. 21020, *ivi*; Id., 18 luglio 2008, n. 19830, in C.T. n. 35/2008, pag. 2849, con commento di M. Be-
(segue)

Giurisprudenza | Merito

l'Amministrazione finanziaria non sia legittimata a procedere in via induttiva alla rettifica, ai fini delle imposte sui redditi, della plusvalenza patrimoniale relativa al valore dell'avviamento, realizzata a seguito della cessione dell'azienda, sulla base esclusivamente dell'accertamento di valore già definito ai fini dell'imposta di registro.

In particolare, sul punto nella sentenza in esame si afferma specificatamente che il maggior valore dell'avviamento, accertato in modo definitivo in quest'ultimo settore impositivo, «non può essere assunto "tout court" quale elemento di prova nell'ambito degli accertamenti ai fini delle imposte sui redditi».

Pertanto, tale valore, rappresentando nient'altro che un mero indizio ovvero una presunzione priva dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, potrebbe, al più, indurre l'Amministrazione finanziaria a «sospettare» un eventuale occultamento di una parte del corrispettivo della cessione dell'azienda, circostanza questa che andrebbe comunque dimostrata dall'Ufficio mediante riscontri probatori acquisiti in sede di verifica fiscale e non già semplicemente presunta in base all'accertamento di maggior valore già definito ai fini dell'imposta di registro.

Si tratta con evidenza di affermazioni, queste, pienamente condivisibili in quanto rappresentano la «giusta» chiave di lettura della controversa «questione» relativa alla «valorizzazione» dell'avviamento in sede di accertamento ai fini dell'imposta di registro ed alla «rilevanza» di tale valore nell'ambito dell'imposizione reddituale.

Appare pertanto opportuno ricostruire brevemente i termini della «questione».

Contestazioni relative alla «valorizzazione» dell'avviamento commerciale nelle cessioni d'azienda

È già stato detto come uno degli aspetti più interessanti della sentenza in esame sia senza dubbio rappresentato dal fatto che la stessa si ponga in netto contrasto con l'orientamento (consolidato) della Corte di cassazione, secondo cui l'Amministrazione finanziaria - contrariamente a quanto condivisibilmente affermato nella sentenza *de qua* - sarebbe legittimata a rettificare, ai fini delle imposte sui redditi, la plusvalenza patrimoniale relativa al valore dell'avviamento commerciale, realizzata a seguito della cessione dell'azienda, utiliz-

zando, quale unica prova (presuntiva, o forse meglio, «indiziaria»), l'accertamento di valore già definito ai fini dell'imposta di registro. In questo modo verrebbe, quindi, ribaltato l'onere della prova sul contribuente, il quale dovrebbe cercare di superare la presunzione di corrispondenza del prezzo incassato con il valore di mercato accertato in via definitiva in applicazione dell'imposta di registro, dimostrando di avere in concreto venduto ad un prezzo più basso.

In ogni caso, prima di esaminare i diversi profili di criticità di un principio di diritto di tal genere (ben sintetizzati nella stessa sentenza di merito qui in commento), appare preliminarmente opportuno sottolineare come queste divergenze interpretative siano, in verità, strettamente connesse anche al problema di «valutazione» che in ambito tributario si pone con frequenza nella determinazione della plusvalenza derivante dal trasferimento dell'azienda e, in particolare, nella valorizzazione (contabile e, quindi, anche fiscale) della componente avviamento.

Le ragioni di ciò risiedono prevalentemente nelle difficoltà da sempre incontrate dalla stessa dottrina nella definizione del concetto di avviamento,

Nota:

(segue nota 2)

ghin, «Cessione di azienda e presunzione di corrispondenza tra prezzo e valore di mercato»; Id., 4 dicembre 2008, n. 28791, in *Banca Dati BIG*, IPSOA (tutte pubblicate anche in *Dir. prat. trib.* n. 1/2010, pag. 67, con commento di G. Corasaniti, «Brevi note in merito alla rettifica della plusvalenza da cessione di azienda sulla base del valore definitivamente accertato ai fini dell'imposta di registro»). Nello stesso senso del citato commento di M. Beghin si veda anche Cass., 23 ottobre 2008, n. 94; Id., in *Banca Dati BIG*, IPSOA; Id., Sez. trib., 21 febbraio 2007, n. 4057, in *C.T.* n. 22/2007, pag. 1803, con commento di L. Giaretta, «Plusvalenze da cessione di azienda tra corrispettivo e valore normale»; Id., 9 ottobre 2006, n. 21661, in *Banca Dati BIG*, IPSOA; Id., 30 gennaio 2006, n. 2005, *ivi*; Id., 25 gennaio 2006, n. 1447, *ivi*; Id., 26 agosto 2002, n. 12502, *ivi*. Sempre in senso conforme si veda anche Id., 22 marzo 2002, n. 4117, in *C.T.* n. 26/2007, con commento di A. Renda e G. Stancati, «Vincolanti i valori definiti per l'imposta di registro ai fini delle imposte sui redditi», con Postilla di R. Lupi, in cui la Suprema Corte afferma che «in tema di accertamento, ai fini delle imposte sui redditi, delle plusvalenze realizzate a seguito di trasferimento di azienda, il valore dell'avviamento, resosi definitivo ai fini dell'imposta di registro, assume carattere vincolante per l'Amministrazione finanziaria». Ed ancor prima si veda anche Id., 20 novembre 2001, n. 14581, in *Banca Dati BIG*, IPSOA; Id., 6 novembre 2000, n. 14448, *ivi*. In senso contrario solo pronunce della giurisprudenza di merito, citate nella precedente nota, oltre alla sentenza (sempre di merito) della Commissione tributaria provinciale di Milano qui annotata.

oltre che nell'individuazione di «pacifici» criteri di determinazione dello stesso, aspetti, questi, per il cui approfondimento si rinvia alle numerose trattazioni specialistiche (3).

Ciò posto, appare tuttavia opportuno mettere subito in chiaro un punto. Sotto un profilo strettamente tributario un problema di «valutazione» del valore dell'avviamento è destinato a porsi, con maggiore incisività, principalmente nell'ambito delle imposte indirette e, in specie, in quello dell'imposta di registro, in quanto solo in tale ambito è corretto parlare di un (vero e proprio) accertamento di valore dell'avviamento commerciale; diversamente, con riferimento alle imposte sui redditi, poiché la base imponibile è rappresentata dal prezzo contrattualmente determinato dalle parti (e non già dal valore di mercato), ciò che è destinato ad assumere rilevanza fiscale è solo (*recte*, dovrebbe essere solo) il corrispettivo pattuito per la cessione dell'azienda, qualunque sia l'effettivo valore della stessa e, dunque, dell'avviamento (4).

In tal senso è sufficiente ricordare il disposto di cui all'art. 86, comma 2, del T.U.I.R., in forza del quale concorrono alla formazione del reddito d'impresa (anche) «le plusvalenze delle aziende, compreso il loro valore di avviamento, realizzate unitariamente mediante cessione a titolo oneroso», la cui base imponibile è costituita dalla differenza tra il corrispettivo conseguito e il costo non ammortizzato.

Ed inoltre, un'ulteriore conferma dell'esclusiva rilevanza ai fini reddituali del solo corrispettivo, e non anche del valore di mercato del «bene produttivo» compravenduto, è rappresentata, *a contrariis*, dalla circostanza che il legislatore, laddove ha voluto dare rilevanza al valore normale nella determinazione del reddito di impresa, lo ha fatto espressamente, come nelle ipotesi di «realizzo» dei beni d'impresa per assegnazione ai soci ovvero per destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

Controverse modalità di rettifica del valore dell'avviamento ai fini dell'imposta di registro

Peraltro, in questa sede non possono non essere ricordate le forti perplessità che sussistono anche con riferimento alle modalità utilizzate dagli organi accertatori nella determinazione del valore dell'avviamento commerciale nell'ambito delle retti-

fiche operate ai fini dell'imposta di registro (5), le quali (perplessità) contribuiscono a rendere ancora più evidenti le «difficoltà» ad «utilizzare» il valore dell'azienda accertato in tale ambito anche ai fini della rettifica della plusvalenza reddituale.

Difatti, relativamente all'imposta di registro, si ricorda che, ai sensi dell'art. 51, comma 4, del D.P.R. n. 131/1986, il valore dell'azienda ceduta «è controllato dall'Ufficio con riferimento al valore complessivo dei beni che compongono l'azienda, compreso l'avviamento (...), al netto delle passività risultanti dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa a norma del codice civile (...). L'Ufficio può tenere conto anche degli accertamenti compiuti ai fini di altre imposte e può procedere ad accessi, ispezioni e verifiche secondo le disposizioni relative all'imposta sul valore aggiunto».

La norma *de qua* quindi individua espressamente l'avviamento tra i beni che compongono l'azienda, senza tuttavia definire alcun criterio (legale) per la sua quantificazione, limitandosi ad affermare, nel comma 2, che per gli atti aventi ad oggetto aziende

Note:

(3) Sul tema, in ambito tributario, si veda per tutti A. Carinci, «Profili di rilevanza fiscale dell'avviamento (definizione, natura, circolazione, quantificazione) (Rassegna di giurisprudenza)», in *Riv. dir. trib.*, 1996, pag. 475, cui si rinvia anche per ulteriori riferimenti bibliografici. Sotto un profilo più generale, sul tema delle «valutazioni» si veda da ultimo *Linee guida per le valutazioni economiche. Un contributo alla società italiana e alla giustizia in sede civile, penale e fiscale*, a cura di L. Guatri e V. Uckmar, Milano, 2009.

(4) Ha chiari questi concetti la Comm. trib. reg. Lazio, Sez. XXVII, 6 luglio 2007, n. 83, cit., laddove si afferma che «il valore dell'avviamento in tanto rientra tra le plusvalenze patrimoniali tassabili in quanto sia stato percepito in dipendenza della cessione di azienda. Il che vuol dire che non si intende colpire un reddito presunto, bensì un reddito entrato effettivamente ad accrescere il patrimonio del cedente». Sempre nella stessa sentenza viene, inoltre, ricordato che «lo stesso Ministro delle finanze (con nota 1° luglio 1978, n. 9/1437 della Direzione generale delle imposte dirette, Div. IX, cit.) nel trattare un caso del tutto analogo (...), conferma che il valore stabilito ai soli fini dell'imposta di registro non può esprimere un'efficacia automatica anche ai fini delle imposte dirette, atteso che per queste ultime, la determinazione del reddito d'impresa va fatta mediante la contrapposizione di costi e ricavi nella loro effettiva misura, mentre, com'è noto, l'imposta di registro colpisce non già il prezzo bensì il valore dei beni oggetto del trasferimento».

(5) Sull'argomento si rinvia a G. Corasaniti, «Brevi note in tema di determinazione del valore dell'avviamento ai fini dell'imposta di registro», commento a Comm. trib. prov. di Foggia, Sez. VII, 19 ottobre 2007, n. 269, in *Massimario delle Commissioni tributarie della Puglia* n. 1/2008, pag. 41.

Giurisprudenza | Merito

la base imponibile è commisurata al loro valore venale in comune commercio.

Pertanto, in assenza di precise regole di valutazione normativamente predeterminate, l'Amministrazione finanziaria procede alla rettifica del valore dell'avviamento utilizzando dei rigidi criteri matematici consistenti nell'applicazione di un astratto «coefficiente reddituale» al volume d'affari conseguito dall'azienda negli ultimi esercizi (6).

Ebbene, questa metodologia di accertamento è stata criticata dalla dottrina (7) e da diverse decisioni della giurisprudenza (soprattutto di merito) (8), secondo cui l'Ufficio, ai fini della valutazione dell'avviamento, pur potendo tener presente la media aritmetica della redditività, non può comunque fondare la rettifica solo su quest'ultima, la quale rappresenta niente poco più che un mero indizio, che dovrà, invece, essere corroborato ed integrato con altri elementi ricavati da un'analisi concreta della singola realtà aziendale, oltre che da un accurato riscontro dell'effettivo andamento gestionale dell'azienda, valutando con attenzione la sua effettiva consistenza e la sua potenzialità reddituale. Conseguentemente, in tema di accertamento di maggior valore agli effetti dell'imposta di registro, l'onere della prova della pretesa impositiva incombe sull'Ufficio (9), il quale non potrà limitarsi a rettificare il valore dell'avviamento sulla base della semplice applicazione di formule matematiche, bensì dovrà «provare» il maggior valore sulla base di elementi (anche presuntivi) dallo stesso acquisiti durante la fase di controllo a seguito dell'esercizio dei diversi poteri istruttori (accessi, ispezioni e verifiche) all'uopo previsti dalle disposizioni di legge.

Ecco quindi che già solo le perplessità poco sopra descritte in merito alle modalità accertative utilizzate dall'Ufficio per determinare il maggior valore dell'avviamento ai fini dell'imposta di registro accentuano ancor di più le «difficoltà» ad utilizzare quest'ultimo valore, così determinato, anche ai fini della rettifica della plusvalenza reddituale.

Criticabile orientamento della Cassazione

Orbene, nonostante ciò, come già anticipato, è ormai da tempo prassi costante dell'Amministrazione finanziaria, quella di utilizzare il maggior valore dell'avviamento già definito ai fini dell'imposta di registro anche nell'ambito dell'accertamento in tema di imposte sui redditi, per rettificare la plusvalenza

da cessione d'azienda dichiarata dal contribuente e, in particolare, il valore attribuito alla componente avviamento, fondando tale rettifica esclusivamente sulla presunzione (semplice) di occultamento di una parte del corrispettivo (presunzione) indotta, per l'appunto, proprio dal maggior valore già definito ai fini dell'imposta di registro (10).

In altri termini, il ragionamento presuntivo utilizzato è il seguente.

Note:

(6) Peraltro, la prassi seguita dagli Uffici è stata supportata anche da alcune circolari, quali ad esempio, 19 febbraio 1980, n. 10, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, e 3 novembre 1980, n. 69, degli Ispettorati comportamentali delle tasse ed imposte indirette di Napoli e Bologna, oltre che «legalizzata» dal regolamento approvato con D.P.R. 31 luglio 1996, n. 460.

(7) Si veda, in particolare, A. Carinci, «Profili di rilevanza fiscale dell'avviamento (definizione, natura, circolazione, quantificazione) (Rassegna di giurisprudenza)», cit., loc. cit., pagg. 507-508. Si rinvia, inoltre, anche per ulteriori riferimenti bibliografici, a G. Corasaniti, «Brevi note in tema di determinazione del valore dell'avviamento ai fini dell'imposta di registro», cit., loc. cit., pag. 41 e a G. Verna, «un caso di Rettifica imponibile del valore dell'avviamento ai fini dell'imposta di registro», in *Boll. Trib.*, 2007, fasc. 18, pag. 1495.

(8) In tal senso cfr. *ex multis*, Comm. trib. prov. di Latina, 17 dicembre 1987, in *Boll. trib.*, 1989, pag. 75; Comm. trib. centr., 6 luglio 1988, n. 5429, in *Comm. trib. centr.*, 1988, II, pag. 597; Comm. trib. I gr. di Modica, 23 maggio 1989, n. 128, in *Banca Dati BIG*, IPSOA; Comm. trib. I gr. di Sondrio, 14 marzo 1996, n. 13, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, Cass., 21 aprile 1964, n. 951, in *Foro it.*, 1964, I, pag. 1423; Comm. trib. centr., 16 marzo 1977, n. 733, in *Comm. trib. centr.*, 1977, I, pag. 155. In particolare, in queste sentenze la giurisprudenza, partendo dalla definizione stessa di avviamento, inteso quale attitudine dell'azienda a produrre profitti, chiarisce come il dato da prendere in considerazione ai fini della sua quantificazione sia non tanto il volume d'affari degli ultimi esercizi, il quale può al più costituire un indizio, bensì l'effettiva capacità di reddito della (recte, il reddito effettivamente prodotto dall') azienda, da determinarsi sulla base di una analisi concreta della specifica realtà aziendale oltre che delle prospettive reddituali per il futuro e non già da «presumersi» sulla base di mere formule matematiche.

Ed ancora, tra le pronunce della giurisprudenza di merito cfr. Comm. trib. prov. di Ravenna, Sez. II, 19 marzo 2002, n. 70, in *Banca Dati BIG*, IPSOA; Comm. trib. prov. di Macerata, Sez. IV, 18 maggio 2006, n. 44, *ivi*. Da ultimo si veda Comm. trib. prov. di Foggia, Sez. VII, 19 ottobre 2007, n. 269, cit. nella precedente nota 6.

(9) In questi termini cfr. Cass., Sez. I, 17 marzo 1995, n. 3080, in banca dati *Fisconline*.

(10) Parla addirittura di carattere «vincolante» per l'Amministrazione finanziaria (in forza del principio costituzionale di capacità contributiva ex art. 53 Cost.) dei valori definiti per l'imposta di registro ai fini delle imposte sui redditi Cass., Sez. trib., 22 marzo 2002, n. 4117, cit. In commento a questa sentenza si veda A. Renda e G. Stancati, «Vincolanti i valori definiti per l'imposta di registro ai fini delle imposte sui redditi», con Postilla di R. Lupi, cit., loc. cit., pag. 2360.

Poiché ai fini dell'imposta di registro è stato definitivamente accertato per la stessa azienda un valore maggiore rispetto al corrispettivo dichiarato dalle parti in atto, allora è altamente probabile (secondo l'*id quod plerumque accidit*) che vi sia stato un occultamento del corrispettivo, in quanto l'esperienza mostrerebbe che nelle operazioni effettuate tra imprenditori commerciali i prezzi praticati ed i valori di mercato tendono a coincidere.

In particolare sul punto la Suprema Corte di cassazione (11) ha in più occasioni affermato che l'Amministrazione finanziaria sarebbe legittimata «a procedere in via induttiva all'accertamento del reddito da plusvalenza patrimoniale relativa al valore di avviamento, realizzata a seguito di cessione dell'azienda, sulla base dell'accertamento di valore effettuato in sede di applicazione dell'imposta di registro, ed è onere probatorio del contribuente superare (anche con ricorso ad elementi indiziari) la presunzione di corrispondenza del prezzo incassato con il valore di mercato accertato in via definitiva in applicazione dell'imposta di registro, dimostrando di avere in concreto venduto ad un prezzo inferiore» (12).

Il fatto noto su cui si basa tale ragionamento inferenziale è, dunque, rappresentato esclusivamente dal valore già accertato in via definitiva ai fini dell'imposta di registro e la mera esistenza di un differenziale tra prezzo dichiarato e quest'ultimo valore (assunto, quindi, quale «valore di mercato») sarebbe di per sé sufficiente - secondo l'Agenzia delle entrate e secondo la prevalente giurisprudenza di legittimità - a far presumere un occultamento di corrispettivo.

Orbene, al di là della correttezza o meno del ragionamento presuntivo secondo cui i prezzi praticati tra imprenditori tendono quasi sempre a coincidere con il valore di mercato, il quale (ragionamento) trascurerebbe, comunque, una molteplicità di «variabili imprenditoriali» certamente in grado di condizionare le trattative private, ciò che in questa sede preme maggiormente osservare è che, in verità, nel caso di specie mancherebbe finanche il fatto noto su cui poggia il predetto ragionamento, *id est* la prova certa del valore normale da cui si discosterebbe il prezzo dichiarato dalle parti.

Difatti, il valore così come (di regola) accertato ai fini dell'imposta di registro difficilmente può ritenersi coincidente con il reale valore di mercato dell'azienda trasferita, in quanto, nella normalità

dei casi, tale valore - come si è visto in precedenza - viene determinato dall'Ufficio mediante l'applicazione di mere formule matematiche, ossia attraverso criteri astratti e forfetari, lontani da una concreta indagine circa le specifiche caratteristiche del complesso aziendale trasferito, la sola in grado di rilevarne il reale valore di mercato ed in specie della componente avviamento.

Peraltro, è stato correttamente osservato (13) al riguardo che il disallineamento tra il valore di mercato ed il valore definito nell'ambito dell'imposizione indiretta può dipendere anche da altri fattori quali, ad esempio, l'atteggiamento dei coobbligati, la loro propensione a coltivare il contenzioso fiscale e, più in generale, da tutte «le vicende di stampo processuale e preprocessuale» che possono «influenzare» la definizione di tale valore ai fini dell'imposta di registro.

Per tutte queste ragioni è, dunque, evidente come il ragionamento presuntivo prima indicato si fondi su di un «fatto noto», il valore di mercato dell'azienda trasferita, che non può ritenersi «noto» in quanto tale valore non necessariamente (*rectius*, difficilmente) coincide con quello definitivamente accertato ai fini dell'imposta di registro.

Sembra avere ben chiari questi concetti la Commissione tributaria provinciale di Milano, la quale, nella sentenza in commento, sottolinea in più passaggi come debba mantenersi distinto e separato il regime di tassazione dell'atto di cessione d'azienda in capo al soggetto cessionario ai fini dell'imposta di registro ed il regime di tassazione della plusvalenza reddituale realizzata a seguito della medesima cessione in capo al soggetto cedente.

Difatti, diversi sono i presupposti impositivi, diverse sono le basi imponibili, diversa è (soprattutto) l'incidenza economica dei due tributi in capo al cessionario (imposta di registro nella misura del 3%) ed in capo al cedente (imposta sui redditi nella misura dell'aliquota personale progressiva applicabile).

In tal senso, infatti, nella sentenza in commento si sottolinea come la «parte acquirente ha concordato

Note:

(11) Si veda, Cass., Sez. trib., 30 settembre 2009, n. 21020; Id., 18 luglio 2008, n. 19830, cit.; Id., 4 dicembre 2008, n. 28791, tutte cit.

(12) In questi termini in particolare cfr. Cass. n. 19830/2008, cit.

(13) In questi termini cfr. *funditus* M. Beghin, «Cessione di azienda e presunzione di corrispondenza tra prezzo e valore di mercato», cit., *loc. cit.*, pag. 2852.

Giurisprudenza | Merito

il tutto con l'Ufficio e nulla ha definito parte venditrice». Con tale affermazione il giudice di merito ha voluto significare un dato di tutta evidenza, ossia che la «definizione» dell'accertamento del valore dell'avviamento nell'ambito dell'imposta di registro è stata «decisa» esclusivamente dal soggetto cessionario, senza alcun coinvolgimento del soggetto cedente e che tale «decisione» è senza dubbio stata «condizionata» da valutazioni in termini di convenienza economica effettuate dal soggetto cedente, confrontando i costi del contenzioso ed il rischio di soccombenza (con conseguente applicazione delle sanzioni in misura piena, oltre interessi e compensi di riscossione) con i benefici derivanti da una definizione immediata di tale atto impositivo.

Difatti, a tal riguardo sempre nella sentenza si afferma che ognuna delle due parti (cedente e cessionario) «è libera di definire con l'Amministrazione finanziaria, il valore dell'avviamento, che costituisce plusvalenza da assoggettare ad IRPEF, per parte venditrice».

In altri termini, la definizione del valore dell'avviamento ai fini dell'imposta di registro, considerate le modalità (matematiche ed astratte) di determinazione dello stesso utilizzate dall'Ufficio in sede di accertamento e le valutazioni di convenienza economica che sono alla base della scelta del contribuente di «definire» tale valore, non consentirebbero di poter affermare che un valore così determinato possa ritenersi effettivamente rappresentativo del valore di mercato della concreta realtà aziendale compravenduta.

Ecco quindi che viene meno - come detto - il «fatto noto» su cui si fonderebbe la presunzione di occultamento di parte del corrispettivo utilizzata dall'Ufficio per rettificare la plusvalenza reddituale realizzata dal soggetto cedente.

Ed inoltre, nella sentenza in esame viene giustamente evidenziato anche un ulteriore profilo di criticità del ragionamento presuntivo di maggior reddito utilizzato dall'Ufficio.

Difatti, anche a volere prescindere dalla circostanza che il «fatto noto» su cui poggia tale presunzione non possa ritenersi tale, in ogni caso non deve trascurarsi la circostanza che l'unico argomento probatorio su cui si fonda la rettifica della plusvalenza reddituale da cessione d'azienda è rappresentata da una mera presunzione semplice, la quale, ai sensi dell'art. 2729 c.c., per poter assumere

rilevanza probatoria deve essere in possesso dei requisiti di «gravità, precisione e concordanza», requisiti questi ulteriormente ribaditi anche dall'art. 39, primo comma, lett. d), del D.P.R. n. 600/1973 nell'ambito della disciplina dell'accertamento cd. analitico-induttivo.

Ciò comporta che la semplice indicazione, nella motivazione dell'avviso di accertamento, del ragionamento presuntivo *de quo* non possa ritenersi sufficiente ai fini della legittimità dello stesso, essendo necessario che tale ragionamento sia «accompagnato» anche da ulteriori elementi di prova riscontrati dall'Ufficio in sede di verifica fiscale ed in grado di dimostrare che effettivamente vi è stato l'occultamento di una parte del corrispettivo.

Considerazioni conclusive

Deve quindi segnalarsi la correttezza e condivisibilità della decisione di merito in commento, la quale - giustamente - si pone in contrasto con il criticabile orientamento della giurisprudenza di legittimità.

Difatti, per tutte le considerazioni sopra svolte appare senza dubbio più corretto ritenere che il maggior valore dell'avviamento accertato ai fini dell'imposta di registro potrà al più essere utilizzato dall'Ufficio, nell'ambito delle imposte sui redditi, solo quale mero indizio per accertare in tale ambito il maggior prezzo effettivamente pagato rispetto a quello dichiarato dalle parti, sempre che tale indizio sia suffragato da ulteriori elementi raccolti in sede di verifica fiscale (14).

Questo perché - come ricordato - il valore dell'azienda già definitivamente accertato ai fini dell'imposta di registro rappresenta niente altro che una mera presunzione semplice che deve essere integrata con elementi probatori aggiuntivi (15).

Peraltro, tale ultima affermazione troverebbe una diretta conferma nello stesso dato normativo; di-

Note:

(14) In tal senso cfr. Comm. trib. centr., 5 luglio 1990, n. 5016; Comm. trib. Il gr. di Alessandria, 2 marzo 1989, n. 58, entrambe cit. In questi termini sembrerebbe essersi espressa anche la stessa Amministrazione finanziaria in una risalente nota della Direzione generale II.DD. 1° luglio 1978, n. 9/1437, cit.

(15) In questi termini si veda anche la norma di comportamento n. 171 dell'Associazione italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, Commissione norme di comportamento e di comune interpretazione in materia tributaria, Milano, ottobre 2008, in Banca Dati BIG, IPSOA.

fatti, è stato condivisibilmente osservato (16) che, laddove il legislatore ha voluto individuare nel valore normale il presupposto per una rettifica ai fini reddituali del corrispettivo dichiarato dalle parti, lo ha dovuto prevedere in modo espresso, con uno specifico intervento normativo.

Questo è quello che, ad esempio, è accaduto con riferimento al citato art. 39, primo comma, lett. d), del D.P.R. n. 600/1973, in cui, nell'ambito del cd. accertamento analitico-induttivo, prima della modifica intervenuta nel luglio 2009 (17), era stato espressamente disposto che, per le cessioni aventi ad oggetto beni immobili, l'Ufficio poteva rettificare direttamente il reddito d'impresa quando il valore normale dei beni immobili ceduti risultasse superiore al corrispettivo dichiarato, essendo tale circostanza considerata (*ex lege*) una presunzione munita dei requisiti della gravità, precisione e concordanza. Solo in queste ipotesi, pertanto, in forza di tale espressa previsione normativa, il (semplice) valore normale (superiore al corrispettivo dichiarato) avrebbe legittimato l'Ufficio a rettificare il reddito d'impresa con conseguente ribaltamento dell'onere della prova contraria in capo al contribuente (18).

In altri termini, la circostanza che sia stato necessario uno specifico intervento legislativo per legittimare l'utilizzo del «valore di mercato» quale presunzione di maggior reddito (*id est* quale presunzione «grave, precisa e concordante» di maggior reddito) starebbe a significare che al di fuori di tali previsioni normative, il valore di mercato costituisce niente altro che una mera presunzione semplice che deve essere integrata dall'Amministrazione finanziaria con ulteriori elementi di prova (19).

Può quindi concludersi ribadendo che in caso di cessione d'azienda, tutte le volte in cui l'Amministrazione finanziaria intenda rettificare ai fini delle imposte sui redditi la plusvalenza dichiarata dal cedente in ragione di un maggior prezzo di cessione che la stessa Amministrazione finanziaria assume essere stato occultato dalle parti, quest'ultima non potrà limitarsi a fondare tale pretesa impositiva sulla mera indicazione del valore dell'azienda già definito ai fini dell'imposta di registro, essendo invece necessario «accompagnare» questo mero «indizio» con ulteriori elementi di prova acquisiti utilizzando i diversi poteri istruttori all'uopo messi a disposizione dalle norme di legge.

Note:

(16) Si veda sempre la norma di comportamento n. 171 dell'Associazione italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, cit. alla precedente nota.

(17) La lett. d) del primo comma dell'art. 39 del D.P.R. n. 600/1973, che testualmente recitava: «Per le cessioni aventi ad oggetto beni immobili ovvero la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento sui medesimi beni, la prova di cui al precedente periodo s'intende integrata anche se l'infedeltà dei relativi ricavi viene desunta sulla base del valore normale dei predetti beni, determinato ai sensi dell'articolo 9, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917», è stata espressamente abrogata dall'art. 24 della legge 7 luglio 2009, n. 88 (in vigore dal 29 luglio 2009).

(18) Seppur con riferimento alla disciplina previgente, in senso critico, si veda M. Beghin, «Le plusvalenze d'impresa si calcolano sul prezzo della cessione immobiliare», in C.T. n. 42/2005, pag. 3336, commento a Cass., Sez. trib., 8 agosto 2005, n. 16700. Secondo l'Autore, la rettifica della plusvalenza immobiliare realizzata attraverso la cessione di un immobile non può fondarsi esclusivamente su di una sostituzione al corrispettivo dichiarato in atti del valore venale del bene determinato dall'UTE, in quanto le valutazioni effettuate dall'UTE non possono rappresentare da sole elementi sufficienti per giustificare una rettifica in contrasto con le risultanze contabili, ma possono essere vagliate nel contesto della situazione contabile ed economica dell'impresa e solo ove concorrano con altre indicazioni documentali o presuntive precise e concordanti possono costituire elementi validi per la determinazione del reddito.

(19) Cfr. sempre la norma di comportamento n. 171 dell'Associazione italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, cit.

