
fisconline - banca dati - © Wolters Kluwer Italia Srl - P.I. 10209790152
- 9/7/2012 - 22:24 - \$12603651 - 217.148.112.22 - 11651077 5f0e73cf077c8ac0ecebe15c57cf5ada-922 -

Comm. trib. prov. di Pesaro, sent. [n. 147/05/10](#) del 20 ottobre 2010: cessione d'azienda e rettifica del valore dell'avviamento di Fabio Gallio e Federico Terrin (in "il fisco" n. 1 del 10 gennaio 2011, pag. 1-38)

Nella sentenza della Commissione tributaria provinciale di Pesaro viene vagliata la possibilità di estendere automaticamente alle imposte dirette il valore dell'azienda ceduta accertato ai fini dell'imposta di registro. Gli Autori ripercorrono la giurisprudenza in materia, esaminando in particolare la suddivisione dell'onere della prova in relazione all'eventuale occultazione del corrispettivo pagato per la cessione d'azienda.

1. Premessa

Con la sent. [n. 147/05/10](#) dell'8 ottobre 2010 (depositata il 20 ottobre 2010) la Commissione tributaria provinciale di Pesaro si è pronunciata in merito alla possibilità o meno da parte dell'Agenzia delle Entrate di rettificare ai fini delle imposte dirette il maggiore valore dell'avviamento accertato ai fini dell'imposta di registro, a seguito di un atto di compravendita di ramo d'azienda.

Nel caso specifico, con l'avviso di accertamento, notificato ai fini delle imposte dirette, l'Ufficio ha rideterminato una maggiore plusvalenza tassabile in capo alla parte venditrice, in quanto la stessa cedente avrebbe occultato parte del prezzo di vendita.

Tale eccezione si fonderebbe sul fatto che parte acquirente aveva sottoscritto, ai fini dell'imposta di registro, un accertamento con adesione, aderendo in parte alle richieste dell'Ufficio, in quanto, come riportato nel relativo verbale, non intenzionata a sostenere i costi di un lungo contenzioso.

Secondo l'Agenzia delle Entrate di Pesaro, 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 ha accolto il ricorso presentato dalla società, sancendo 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 permette di soffermarsi su alcuni principi che devono essere rispettati dagli Uffici nel caso in cui si proceda alla notifica degli avvisi di accertamento validi ai fini delle imposte dirette ma basati sulle rettifiche effettuate ai fini dell'imposta di registro.

2. Sulla necessità della motivazione

La sentenza in esame ha sancito che l'avviso di accertamento ai fini delle imposte dirette, basato su rettifiche effettuate ai fini dell'imposta di registro, è privo di motivazione, se non viene giustificato con altri elementi indiziari e di prova, i quali dimostrino che vi è stato effettivamente un occultamento del corrispettivo.

L'obbligo di motivazione degli atti tributari è sancito dalla legge.

In particolare, l'art. 7, comma 1, dello Statuto del Contribuente, rubricato "Chiarezza e motivazione degli atti", stabilisce che "gli atti dell'amministrazione Finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'[art. 3](#) della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione".

In linea con tale disposizione, l'[art. 42](#) del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, rubricato "Avviso di accertamento", al comma 2, prevede che "L'avviso di accertamento [...] deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e alle ragioni giuridiche che lo hanno determinato e in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono state applicate, con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici".

Pertanto, nel caso in cui l'Ufficio accertatore non indichi i "presupposti di fatto e le ragioni giuridiche" che hanno permesso di utilizzare nell'avviso di accertamento le rettifiche effettuate ai fini dell'imposta di registro, il relativo atto deve essere considerato illegittimo.

Tale conclusione, nel caso di specie, si basa principalmente sulla circostanza che non esiste omogeneità tra i presupposti dell'imposta di registro e quelli delle imposte sui redditi, in quanto nel primo caso oggetto dell'imposizione è il valore venale del cespite, nel secondo il compenso effettivamente corrisposto ed incassato.

Del resto come insegna la Commissione tributaria centrale [\(1\)](#) ai fini delle imposte dirette: "Il valore di (un cespite) in tanto rientra tra le plusvalenze patrimoniali tassabili, in quanto sia stato percepito poiché la norma impositiva mira a colpire non un reddito presunto, ma un reddito entrato effettivamente ad accrescere il patrimonio del cedente".

Pertanto, nell'ambito dell'accertamento delle imposte sui redditi devono essere tenuti in considerazione il prezzo ed il costo di un bene al fine di determinare la plusvalenza tassabile e non il valore del cespite, come ai fini dell'imposta di registro [\(2\)](#).

Le valutazioni fondate su valori di mercato valide ai fini dell'imposta di registro e non su dati effettivi non sono suscettibili di essere trasposte *sic et simpliciter* nella motivazione dell'atto di accertamento ai fini delle imposte dirette, e il suddetto obbligo deve essere assolto con rigore ed avuto riguardo alla fattispecie concreta del contribuente [\(3\)](#).

Pertanto, l'Ufficio deve effettuare ulteriori indagini e fornire le prove, ad esempio, tramite indagini bancarie, che la riscontrata differenza tra il valore accertato ai fini dell'imposta di registro e quanto dichiarato ai fini delle imposte dirette, supporti un maggiore incasso in nero [\(4\)](#).

Tale principio è stato recentemente confermato dall'Agenzia delle Entrate [\(5\)](#), laddove ha sostenuto che, a commento delle modifiche normative che hanno precluso all'Amministrazione finanziaria di fondare la rettifica delle dichiarazioni sullo scostamento tra il corrispettivo dichiarato per la cessione di beni immobili e il relativo valore normale, gli Uffici coltiveranno il contenzioso solamente se l'infedeltà del corrispettivo dichiarato sia sostenuta, oltre che dal mero riferimento dello stesso rispetto al prezzo di mercato, anche da ulteriori elementi presuntivi idonei ad integrare la prova della pretesa.

Come sostenuto dalla Corte di Cassazione in merito alla valenza probatoria degli studi di settore [\(6\)](#), ma i cui principi possono essere applicati anche alla fattispecie in esame, la motivazione dell'avviso di accertamento non può consistere nel mero rilievo dello scostamento tra situazione reale e quella presunta, ma deve essere integrata con un'argomentazione logico-giuridica che dimostri, tra l'altro, come le eccezioni del contribuente sono state prese in considerazione e validamente superate.

Del resto, come sostenuto da autorevole dottrina [\(7\)](#) il valore di un'azienda nell'imposta di registro non sempre, e necessariamente, coinciderà con il valore di mercato: la differenza tra prezzo ed il valore definitivamente accertato non costituisce, infatti, un fatto noto da cui scaturisce la presunzione per richiedere una maggiore imposta.

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

Ciò 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 [\(8\)](#).

Tali conclusioni non vengono meno anche 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.

Infatti, come rilevato dalla stessa Amministrazione finanziaria, la definizione dell'accertamento ai fini dell'imposta di registro non può esplicitare una 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 di trasferimento [\(9\)](#).

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 la parte venditrice [\(10\)](#).

3. Sulla necessità del contraddittorio

La sentenza in esame, laddove evidenzia che l'unico indizio in possesso dell'Agenzia del Entrate era l'accordo intervenuto tra lo stesso Ufficio e la parte acquirente, senza la partecipazione della società venditrice, sembra avere dato importanza alla mancanza di contraddittorio tra le parti nella fase precedente all'emissione dell'avviso di accertamento impugnato.

Tale assenza comporterebbe, infatti, la violazione dell'art. 10, comma 1, e dell'art. 12, commi 2, 4 e 7, del citato Statuto dei diritti del Contribuente, dai quali si enuclea il generale principio di collaborazione tra Amministrazione e contribuente.

Infatti, per ottenere un più agevole e completo reperimento di elementi utili al controllo e all'accertamento (nel caso in esame, si tratta di verificare se le rettifiche effettuate ai fini dell'imposta di registro possono essere utilizzate anche ai fini delle imposte dirette), l'Ufficio deve, nell'ottica del suddetto principio di collaborazione, informare anticipatamente il contribuente dell'intento di provvedere all'emanazione dell'avviso di accertamento ai fini delle imposte dirette, notificando un processo verbale di constatazione oppure fissando un contraddittorio preventivo.

Questo consentirebbe un intervento attivo da parte del contribuente/venditore nella fase istruttoria, al fine di apportare ulteriori elementi conoscitivi utili ad agevolare una completa e più veritiera conoscenza della fattispecie fattuale e di diritto.

L'emanazione dell'avviso di accertamento, senza un preventivo contraddittorio, non consente, infatti, nella fattispecie in oggetto, all'Ufficio di raccogliere elementi essenziali per la corretta valutazione dell'opportunità dell'emanazione dello stesso, impedendo al contribuente di porre in risalto aspetti che possono essere colti unicamente in ambito procedimentale pre-contenzioso e non anche in ambito processuale.

Il mancato contraddittorio precluderebbe quindi al contribuente l'occasione di fornire le ragioni del proprio corretto operato, oltre alla possibilità di un completo vaglio critico delle osservazioni mosse dall'Ufficio. Occasione che, di contro, la legge prevede sia attribuita al contribuente nella fase procedimentale antecedente all'emanazione dell'atto di contestazione.

Se, infatti, precedentemente all'emissione dell'avviso di accertamento, vi fosse un contraddittorio tra le parti, la società potrebbe fornire tutti i documenti contabili, ritenuti sufficienti dalla Corte di Cassazione per provare che la società ha incassato il prezzo dichiarato e, quindi, l'inesistenza del maggiore valore contestato [\(11\)](#).

A conferma che anche la Direzione centrale dell'Agenzia delle Entrate ritiene obbligatorio il contraddittorio con il contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento, nell'ultimo paragrafo della sopracitata circ. del 14 aprile 2010, [n. 18/E](#), ha stabilito che, nel riesaminare le controversie pendenti relative alle contestazioni del valore normale degli immobili e quindi aventi per oggetto rettifiche simili a quelle in esame, gli Uffici dovranno tenere conto anche delle ragioni rappresentate dal contribuente.

Appare significativo tale richiamo, in quanto la formulazione prescelta dall'Agenzia è di portata generale e presuppone che vi sia sempre la necessità di tenere conto delle risultanze del contraddittorio con il contribuente, in quanto la mancata attivazione comporta l'assenza di un elemento essenziale ed imprescindibile del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa.

Che sia quanto meno opportuno un contraddittorio tra le parti quando l'accertamento si basa su presunzioni, lo si ricava anche dalle posizioni giuridiche attribuite alle parti dall'art. 12 dello Statuto del contribuente, dove è dato rilevare che questo riconosce al contribuente un generalizzato diritto a partecipare attivamente nella fase della verifica ed in quella che precede l'accertamento, potendo egli comunicare osservazioni e richieste entro sessanta giorni dal rilascio del verbale di chiusura.

Infatti la norma prescrive l'espresso divieto all'Agenzia di emanare l'avviso di accertamento prima della scadenza del termine richiamato, l'obbligo della stessa di valutare le osservazioni o le richieste avanzate dal contribuente entro il termine stesso e di motivare l'avviso di accertamento tenendo conto di tali osservazioni [\(12\)](#).

Ciò sarebbe confermato anche dall'[art. 24](#) della L. 7 gennaio 1929, n. 4, che stabilisce che le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie devono essere constatate mediante processo verbale, e dalla giurisprudenza [\(13\)](#), secondo la quale, l'avviso di accertamento emesso senza essere stato preceduto da un verbale di constatazione deve essere dichiarato nullo ai sensi dell'art. 12, comma 2, dello Statuto del Contribuente.

Tale principio è stato riconosciuto valido anche dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea [\(14\)](#), la quale ha affermato che il rispetto del diritto di difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario ed i soggetti destinatari di atti devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione.

4. Conclusioni

Il principio più rilevante che sembra cogliersi dalla sentenza in esame è quello relativo all'onere della prova, che, nella fattispecie in esame, è stato posto a carico dell'Amministrazione finanziaria e non del contribuente [\(15\)](#).

Infatti, viene sancito che, in caso di cessione d'azienda, l'ente verificatore ha l'obbligo di accertare, con ulteriori elementi indiziari e di prova, che la rettifica effettuata ai fini dell'imposta di registro sia valida anche ai fini delle imposte dirette, dimostrando, anche attraverso l'esame delle scritture contabili delle società coinvolte, che vi è stato effettivamente un occultamento del corrispettivo.

Si rileva che recentemente la Corte di Cassazione [\(16\)](#) ha stabilito che,

in tema di accertamento del reddito d'impresa, il valore di mercato determinato in via definitiva in sede di applicazione dell'imposta di registro può essere legittimamente utilizzato dall'Amministrazione finanziaria come dato presuntivo ai fini dell'accertamento di una plusvalenza patrimoniale realizzata a seguito di cessione dell'azienda, restando a carico del contribuente l'onere di superare la presunzione di corrispondenza tra il valore di mercato ed il prezzo incassato, mediante la prova, desumibile dalle scritture contabili o da altri elementi, di avere in concreto venduto ad un prezzo inferiore. La circostanza che il valore 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.

Per quanto riguarda i soggetti giuridici, quali le società, i giudici di legittimità, hanno sancito che non sussiste una presunzione di veridicità delle scritture contabili [\(17\)](#). Ciò porterebbe alla conclusione che la prova in esame possa anche essere fornita dai documenti contabili, purché, però, sussista la veridicità degli stessi.

Conseguentemente, da tali pronunce si ricava che l'Ufficio deve tenere conto di quanto desunto dalle scritture contabili del contribuente e, solamente nel caso in cui dall'esame di questi documenti venga accertato che le scritture contabili non sono veritiere, in quanto avrebbero mascherato un occultamento del corrispettivo, può vedere riconosciuta la sua pretesa.

Infine, con riferimento all'utilizzo dell'accertamento con adesione dell'acquirente effettuato ai fini dell'imposta di registro, per rettificare la base imponibile delle imposte dirette del venditore, va segnalato come sia lo stesso D.Lgs. 19 giugno 1997, [n. 218](#) (disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale) a stabilire, con il combinato disposto dagli artt. 1, comma 2, e 3, comma 1, che i valori definiti per l'imposta di registro vincolano l'Ufficio limitatamente a questa imposta (ed a altre imposte indirette come imposta di successione, ipotecaria e catastale).

L'[art. 1](#), comma 2, del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, sancisce infatti che "l'accertamento delle imposte sulle successioni e donazioni, di registro, ipotecaria, catastale e comunale sull'incremento di valore degli immobili, compresa quella decennale, può essere definito con adesione anche di uno solo degli obbligati".

Stabilite quelle che il decreto chiama "altre imposte indirette", l'art. 3, comma 1, chiarisce che "la definizione ha effetto per tutti i tributi di cui all'art. 1, comma 2, dovuti dal contribuente, relativamente ai beni e ai diritti indicati in ciascun atto, denuncia o dichiarazione che ha formato oggetto di imposizione. Il valore definito vincola l'ufficio ad ogni ulteriore effetto limitatamente ai menzionati tributi".

Considerato che, nel caso in esame, il maggiore valore viene 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.

Note:

[\(1\)](#) Cfr. sent. 17 gennaio 1990, [n. 284](#).

[\(2\)](#) Cfr. Comm. trib. reg. Roma - Lazio, [n. 81](#) dell'8 aprile 2009.

[\(3\)](#) Cfr. Comm. trib. prov. Milano, [n. 292](#) dell'8 ottobre 2009.

(4) Cfr. Comm. trib. prov. Reggio Emilia, [n. 16](#) del 18 gennaio 2010. Si veda il commento T. Carroli, [Plusvalenze da cessione d'azienda e rilevanza del valore "concordato" ai fini dell'imposta di registro](#), in "Rassegna tributaria" n. 4/2010, pag. 1145.

(5) Cfr. circ. 14 aprile 2010, [n. 18/E](#), in "il fisco" n. 17/2010, fascicolo n. 1, pag. 2682. Per un primo commento si veda D. Liburdi, [Abrogazione della presunzione in materia di accertamento sui trasferimenti immobiliari](#), in "il fisco" n. 17/2010, fascicolo n. 2, pag. 2697; per approfondimenti cfr. G. Ferrante, [Accertamenti immobiliari alla ricerca di una disciplina uniforme](#), in "il fisco" n. 23/2010, fascicolo n. 1, pag. 3593 e A. Borgoglio, [Accertamenti immobiliari: i chiarimenti del Fisco sugli effetti della Comunitaria 2008](#), in "il fisco" n. 19/2010, fascicolo n. 1, pag. 2940.

(6) Cfr. sent. del 18 dicembre 2009, [n. 26638](#).

(7) Cfr. studio del Notariato n. 81 del 4 dicembre 2009.

(8) Cfr. Cass. 20 gennaio 2003, [n. 792](#).

(9) Cfr. ris. ministeriale del 1° luglio 1980, [n. 9/1437](#).

(10) Cfr. Comm. trib. prov. Milano 17 maggio 2010, [n. 202](#), in "il fisco" n. 35/2010, fascicolo n. 1, pag. 5709. Si veda, per un commento, F. Garganese, [Valore di avviamento ai fini dell'imposta di registro: effetti sull'accertamento della plusvalenza](#), in "il fisco" n. 35/2010, fascicolo n. 2, pag. 5755.

(11) Cfr. ord. 26 gennaio 2010, [n. 7023](#).

(12) Cfr. Comm. trib. prov. Milano, [n. 126](#) del 10 maggio 2010.

(13) Cfr. Comm. trib. reg. Firenze, [n. 68](#) del 23 ottobre 2009. Cfr. A. Borgoglio, [Avviso di accertamento nullo se non preceduto da pvc](#), in "il fisco" n. 3/2010, fascicolo n. 1, pag. 374.

(14) Cfr. sent. 18 dicembre 2008, [causa C-349/07](#).

(15) La Suprema Corte (cfr. sent. [n. 3578](#) del 3 agosto 1989), aveva a sua tempo infatti affermato che è onere dell'Amministrazione finanziaria, che facendo valere la pretesa impositiva assume la veste di parte attrice in senso sostanziale, fornire la prova positiva dei fatti che costituiscono il fondamento della sua pretesa, e che questa prova deve essere data, tra l'altro, esclusivamente, nell'ambito della motivazione dell'accertamento.

(16) Cfr. ord. [n. 18705](#) del 9 giugno 2010, in "il fisco" n. 34/2010, fascicolo n. 1, pag. 5512, con commento di P. Turis.

(17) Cfr. ord. [n. 22793](#) del 12 ottobre 2010. Cfr. A. Borgoglio, [Il valore del registro è valido anche per le imposte dirette](#), in "il fisco" n. 43/2010, fascicolo n. 2, pag. 7051.