
Il valore dell'azienda rispetto all'imposta di registro e al reddito di impresa

di [Commercialista Telematico](#)

Publicato il 26 Novembre 2008

Il maggior valore dell'imposta di registro genera in capo al cedente una plusvalenza? A cura di Maria Leo.

La mia curiosità di professionista attenta a percepire dalle letture di settore spunti interessanti finalizzati sempre alla difesa del contribuente, è stata quanto non mai stimolata da due articoli, pubblicati su una nota rivista di carattere tributario, che si rendevano portavoce di due pensieri diametralmente opposti. L'interesse personale scaturiva, ovviamente, da alcuni contenziosi in atto che avevano come oggetto del contendere situazioni identiche a quelle analizzate nei suddetti articoli. Orbene, il primo (in ordine cronologico) dei due articoli, riportava il testo di una sentenza della Corte di Cassazione, la n. 19830 del 18 luglio 2008 (con relativo commento) ed il secondo riportava una norma di comportamento, la n. 171, dell'ottobre 2008, la cui privilegiata fonte è quella dell'Associazione Italiana Dottori Commercialisti. Unico elemento comune l'argomento trattato: **in caso di cessione di azienda l'efficacia di una definizione di un maggior valore effettuata ai fini dell'imposta di registro sulle imposte dirette**. In semplici parole, la fattispecie da analizzare è la seguente: viene notificato in capo all'acquirente di un'azienda un avviso di liquidazione ai fini dell'imposta di registro con il quale viene ricalcolata la maggiore imposta dovuta sulla base di una rettifica del valore dell'azienda acquisita. Tale maggior valore genera conseguentemente in capo al cedente (*rectius* venditore) una maggiore plusvalenza dalla quale, ovviamente, scaturirà una maggiore imposta dovuta ai fini delle imposte dirette (il tutto attraverso la notifica, a quest'ultimo di un avviso di accertamento). Orbene, al di là del fatto che presupposto dell'avviso di liquidazione è il (maggior) valore venale in comune commercio del bene eventualmente rilevato dall'Ufficio e che presupposto della (maggior) plusvalenza è la differenza tra il corrispettivo percepito e il costo non ammortizzato, oggetto di controversia è la corrispondenza che l'Agenzia delle Entrate da per scontato tra i due elementi sopra descritti e, di conseguenza, la naturale coincidenza che ne fa scaturire tra valore e prezzo. A tale proposito, la sentenza della Suprema Corte, in realtà, non fa altro che confermare un orientamento oramai divenuto prevalente negli ultimi anni (nello stesso senso: Cass., 28 ottobre 2005 n. 21055, Cass. 22 marzo 2002, n. 4117, Cass. 21 febbraio 2007, n. 4057) anche se, per amor di completezza e a supporto dei ricorsi presentati presso le Commissioni Tributarie, v'è da dire che vi sono delle altre pregevoli sentenze che esprimono, esattamente, il principio opposto (in tal

senso: Cass. 8 agosto 2005, n. 16700, Commissione Tributaria Regionale Lazio, 6 luglio 2007, n. 83).
Comunque, nella succitata sentenza la Suprema Corte, sancisce, senza remora alcuna, il principio secondo il quale:

“l’Amministrazione Finanziaria è legittimata a procedere in via induttiva all’accertamento del reddito da plusvalenza patrimoniale relativa al valore di 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 (anche con ricorso ad elementi indiziari) la presunzione di corrispondenza del prezzo incassato con il valore di mercato accertato in via definitiva in sede di applicazione dell’imposta di registro, dimostrando di avere in concreto venduto ad un prezzo inferiore”.

È ovvio che un difensore, anche a voler analizzare il principio di diritto con la massima obiettività, non può certamente condividere l’orientamento espresso dalla Suprema Corte. Ciò per due ordini di motivi che si possono schematizzare in due grandi linee:

1. di carattere giuridico;
2. di carattere pratico.

Per quanto concerne il primo profilo si rimanda alla trattazione relativa a quanto espresso dall’Ordine dei Commercialisti che evidenzia ragioni condivisibili, alla quali ne saranno aggiunte altre di carattere personale. Per quanto riguarda il secondo dei profili, di carattere pratico dunque, giova rimarcare diversi fattori di non poca importanza:

1. il primo è che non è assoluto che il valore di mercato coincida sempre con il corrispettivo percepito (tante potrebbero essere le ragioni di un sano discostamento);
2. qualora l’avviso di liquidazione non venga notificato al cedente in qualità di coobbligato solidale, il suo diritto di difesa apparirebbe senz’altro lesa dato che, lo stesso, non ha avuto la possibilità di partecipare al contraddittorio che ha portato l’acquirente ad una definizione;
3. conseguentemente al predetto aspetto non si può sottovalutare il fatto che il cedente, così procedendo, subisce ogni decisione presa dall’acquirente come, a titolo esemplificativo, l’aver aderito ad una proposta dell’Ufficio; il non aver propensione a instaurare un legittimo contenzioso; l’aver (e potrebbe succedere) lasciato decorrere i termini dell’avviso e cristallizzato così, senza difesa alcuna, la pretesa impositiva dell’Ufficio.

Dopo questo brevissimo *excursus* analizziamo ora quanto affermato nella succitata norma di comportamento. Orbene, l’Associazione italiana Dottori commercialisti, con la norma di comportamento n. 171 si rende portavoce di un orientamento, a parere di chi scrive, più che condivisibile. Secondo la

stessa, infatti *in caso di cessione di azienda la definizione di un maggior valore ai fini dell'imposta di registro non assume automatica efficacia ai fini delle imposte sui redditi*. Tale inciso basterebbe per spiegare tutto. Innanzitutto come esplicitato dalla stessa Associazione, la profonda diversità della disciplina dell'imposta di registro rispetto a quella delle imposte sul reddito nell'ipotesi della cessione d'azienda. In effetti, come predetto, la base imponibile per il calcolo dell'imposta di registro, ex art. 51, commi 1 e 2 DPR 131/86, è determinata dal valore venale in comune commercio, ossia il prezzo che, in normali condizioni di mercato, il cessionario sarebbe disposto a pagare per l'acquisto dell'azienda; base imponibile dell'altra imposizione, ex art. 86 del TUIR, è la plusvalenza derivante dalla cessione d'azienda e costituita dalla differenza realizzata tra il prezzo di cessione convenuto dalle parti nell'esercizio della loro autonomia negoziale e il costo non ammortizzato. Considerazioni giuridiche ancor più incisive vengono poi poste a fondamento della tesi sposata dall'Associazione. Infatti, viene ribadito che l'Amministrazione finanziaria, in sede di accertamento analitico del reddito d'impresa (ai sensi dell'art. 39, primo comma, lettera c) e d) e art. 40 del D.P.R. n. 600/1973) possa procedere alla rettifica del corrispettivo di cessione dell'azienda contabilizzato solamente in presenza di fatti certi o di ulteriori presunzioni semplici, purché gravi precise e concordanti, che siano aggiuntive rispetto ad un accertamento definito ai fini dell'imposta di registro e che provino che l'effettivo corrispettivo è superiore a quanto contabilizzato. Nel caso in cui l'Amministrazione Finanziaria proceda invece, sussistendone le condizioni, ad un accertamento induttivo ai sensi del secondo comma del citato art. 39, atteso che in tale ipotesi il reddito è determinato sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti, si ritiene che il dato relativo alla definizione ai fini dell'imposta di registro possa solamente costituire un utile elemento da utilizzare, congiuntamente ad altri elementi, per accertare un maggior corrispettivo rispetto a quanto contabilizzato, poiché in tale caso l'Ufficio può avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti necessari in caso di accertamento analitico. Infatti, i molteplici elementi presi a base dell'accertamento ai fini dell'imposta di registro concernono il valore e non il corrispettivo percepito e possono quindi rappresentare solamente una presunzione semplice che deve essere integrata con elementi aggiuntivi. Conclude affermando che, nella fattispecie analizzata, la prova del fondamento della pretesa tributaria grava sull'Amministrazione Finanziaria e deve essere motivata ed adeguata alla disciplina della specifica imposta. A tali pregiatissime considerazioni, necessarie appaiono ulteriori riflessioni avanzate, dalla scrivente, in sede di contenzioso. L'eccezione riguarda la palese violazione degli artt. 2 e 3 del D.lgs. 19/06/1997, n. 218. In effetti, appare quanto mai singolare che l'A.F. abbia potuto estendere l'efficacia di un accertamento dell'imposta di registro, probabilmente chiuso con adesione di un soggetto diverso dal cedente, all'accertamento delle imposte sui redditi dello stesso. È singolare perché l'art. 1 D.Lgs. 218/97 distingue nettamente l'accertamento delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto con adesione del contribuente (comma 1), dall'accertamento delle altre imposte indirette (comma 2), tra le quali compare l'imposta di registro. Dalla suddetta distinzione il legislatore ne fa discendere una differente disciplina. Ebbene, la volontà del legislatore di disciplinare differentemente l'accertamento con

adesione dei due gruppi di imposte (I Gruppo: imposte sui redditi e I.V.A. –II Gruppo: altre imposte indirette) si palesa inequivocabilmente negli artt. 2, comma 1, e 3, comma 1, del D.Lgs. 218/97. L’art. 2, comma 1, 1 periodo, D.Lgs. 218/97 “Definizione degli accertamenti nelle imposte sui redditi e nell’imposta sul valore aggiunto” esplicitamente afferma:

“La definizione delle imposte sui redditi ha effetto anche per l’imposta sul valore aggiunto, relativamente alle fattispecie per essa rilevanti”.

L’art. 3, comma 1, D.Lgs. 218/97 “Definizione degli accertamenti nelle altre imposte indirette” sancisce in maniera inequivocabile:

“La definizione dell’accertamento con adesione ha effetto per tutti i tributi di cui all’art. 1, comma 2, (ovvero altre imposte indirette) dovuti dal contribuente, relativamente ai beni e ai diritti indicati in ciascun atto, denuncia o dichiarazione che ha formato oggetto di imposizione”.

L’analisi delle norme su citate, evidenzia che il legislatore ha esteso l’efficacia della definizione dell’accertamento con adesione dall’imposta oggetto di definizione a tutte le altre imposte che, comunque, ne condividono la struttura e la fattispecie impositiva (soggetto, presupposto e base imponibile). Pertanto, un accertamento effettuato ai fini dell’imposta di registro non potrebbe mai essere esteso ai fini delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto. Ancora più assurdo appare poi la circostanza che l’efficacia di un avviso (ai fini dell’imposta di registro) definito con l’adesione di un determinato soggetto, possa poi essere esteso ad un altro soggetto (ai fini reddituali). Per quanto di interesse, e per meglio comprendere la “ratio” di una siffatta disciplina legislativa, giova sottolineare il differente presupposto impositivo dei due tipi di imposta: ai fini dell’imposta di registro, il presupposto impositivo è l’esistenza di un atto che sia idoneo a produrre o ad attuare il trasferimento di un bene; ai fini delle imposte dirette, il presupposto d’imposta è la realizzazione della plusvalenza (che nel caso “de quo” non si è realizzata) che deriva dalla cessione del bene dell’impresa. Come si è potuto vedere nella fattispecie oggetto del presente scritto, accade che l’A.F. operi, sovente, proprio nel modo che il legislatore ha espressamente vietato: estende l’accertamento con adesione ai fini dell’imposta di registro di un contribuente, all’imposta sul reddito di altro contribuente. Dopo tutte le considerazioni sopra esposte, la domanda sorge spontanea: dov’è la ragione? La ragione, come al solito, sta nel mezzo. E a tale proposito è quanto mai opportuno porre all’attenzione dei lettori una pregevole sentenza della Commissione Tributaria di Lecce (sez. n. 2 Presidente Pasquale Marco Esposito, n. 90/2/08 del 13 febbraio 2008), che ha posto fine ad un contenzioso di cui la scrivente era il difensore con un principio di diritto che supera in toto tutti dubbi sopra esposti:

“l’atto di accertamento con adesione presupposto e fondante l’atto di accertamento oggetto di causa, non essendo stato posto in essere dal ricorrente e, quindi, dallo stesso non conosciuto non può essergli opposto perché res inter alios”.

Avv. Maria Leo 26 Novembre 2008