
Cessione d'azienda e conseguenze accertative ai fini delle imposte sui redditi

di [Giovambattista Palumbo](#)

Publicato il 13 Maggio 2017

prendendo spunto da una sentenza di Cassazione vediamo i differenti presupposti accertativi ai fini dell'imposta di registro e delle imposte dirette del contratto di cessione di azienda: non esistono automatismi ma solo indizi

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 18234 del 16.09.2016, ha chiarito alcuni fondamentali principi in tema di relazione tra effetti accertativi ai fini imposte dirette e di registro nel caso di cessione di azienda.

Nel caso di specie i giudici di appello avevano affermato che il valore del bene definito con riguardo all'imposta di registro era vincolante per l'Agenzia ai fini dell'accertamento della plusvalenza realizzata con il trasferimento e che, sussistendo presunzione di corrispondenza dei due valori, era onere del contribuente dimostrare la non corrispondenza tra il corrispettivo della cessione ed il valore definito ai fini dell'imposta di registro.

I contribuenti deducevano quindi, in sede di legittimità, la violazione degli artt. 7, L. 212/2002, e 42, c. 2, d.P.R. 600/1973, nonché vizio di motivazione, censurando la decisione impugnata nella parte in cui non aveva ritenuto la nullità dell'avviso di accertamento, per carenza di motivazione, a causa della mancata allegazione dell'atto di conciliazione, con il quale l'acquirente aveva aderito alla determinazione del valore di avviamento ai fini dell'imposta di registro.

La censura, secondo la Corte, era infondata.

Nell'incontestata presenza, nell'atto impositivo, di tutti gli elementi posti a base dell'accertamento (ivi compreso il valore del bene ceduto come determinato ai fini dell'imposta di registro) l'allegazione dell'atto di definizione conciliativa del valore del bene non presentava infatti carattere di elemento essenziale della contestazione ai sensi della normativa evocata.

Con altro motivo di ricorso, i contribuenti, deducendo violazione e falsa applicazione degli artt. 86 e 103, c. 3, d.P.R. 917/1986, 2426 n. 6 c.c. e del divieto di doppia imposizione, censuravano la decisione impugnata per aver ritenuto elemento sufficiente a giustificare la rettifica della plusvalenza realizzata dalla parte alienante l'accertamento di valore definito in sede di imposta di registro dalla parte acquirente.

Tale censura, secondo la Suprema Corte, era fondata.

Evidenziano infatti i giudici di legittimità che, nelle more del giudizio, è sopravvenuto l'art. 5, c. 3, d.lgs. 147/2015, che ha sancito che le disposizioni in tema di imposizione diretta sulle plusvalenze da cessioni di immobili e di aziende, ovvero da costituzione e trasferimento di diritti reali sugli stessi, si interpretano nel senso che l'esistenza di un maggior corrispettivo non è presumibile soltanto sulla base del valore anche se dichiarato, accertato o definito a fini dell'imposta di registro di cui al d.p.r. 131/1986, ovvero delle imposte ipotecaria e catastale di cui al d.lgs. 347/1990.

La Corte sottolinea poi come sia già stata affermata l'applicabilità della norma anche a situazioni oggetto di giudizi in corso all'atto della sua entrata in vigore (cfr. Cass. 11543/16, 7488/16, 6135/16), in base al rilievo (v., anche, Cass. 23550/15) che l'esplicita attribuzione alla norma di portata interpretativa di disposizione previgente (se non rende la norma, per ciò stesso, effettivamente interpretativa) le conferisce, di certo, carattere retroattivo, giacché attesta l'intento del legislatore di attribuire alla norma medesima quell'efficacia retroattiva (e, dunque, portata regolatrice di fattispecie formatesi precedentemente alla sua entrata in vigore), che, delle leggi interpretative, costituisce elemento connaturale (cfr., tra le altre, C.cost. 246/1992).

La Corte di Cassazione, con la citata sentenza n. 6135 del 30.03.2016 (cfr poi anche l'Ordinanza n. 16938 del 10.08.2016), ha del resto chiarito che il principio di diritto più volte affermato, secondo cui l'Amministrazione è legittimata a procedere in via induttiva all'accertamento della plusvalenza sulla base dell'accertamento di valore effettuato in sede di imposta di registro, spettando al contribuente, al fine di superare la presunzione di corrispondenza del prezzo incassato a quello coincidente con il valore di

mercato accertato in via definitiva, dimostrare di avere venduto ad un prezzo inferiore, deve ormai considerarsi superato.

I giudici di legittimità evidenziano infatti che tale principio *“deve ritenersi ormai superato alla stregua dello ius superveniens di cui all'art. 5, 3' comma del D. Lgs. 14 settembre 2015, n. 147”*, il quale stabilisce che gli articoli 58, 68, 85 e 86 del Tuir e gli articoli 5, 5-bis, 6 e 7 del dlgs n. 446/97, si interpretano nel senso che per le cessioni di immobili e di aziende, nonché per la costituzione e il trasferimento di diritti reali sugli stessi, *“l'esistenza di un maggior corrispettivo non è presumibile soltanto sulla base del valore anche se dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro”*, o delle imposte ipotecaria e catastale.

La presunzione sin qui affermata in via giurisprudenziale circa la corrispondenza del corrispettivo incassato al valore venale in comune commercio quale accertato ai fini dell'imposta di registro non è dunque più sostenibile alla stregua della nuova disposizione, che, sottolinea ancora la Corte, *“ponendosi espressamente quale norma d'interpretazione autentica, ai sensi dell'art. 1 comma 2 della L. n. 212/2000, è applicabile retroattivamente”*.

La norma richiamata ha quindi riportato la materia nella sua ratio più corretta, evidenziando come il criterio utilizzato per la determinazione del valore possa essere solo un *“indizio”* e non la prova certa della plusvalenza realizzata, posto che le imposte sono determinate con criteri e presupposti diversi.

Quando si discute di imposta di registro si ha infatti riguardo al valore di mercato del bene, mentre quando si discute di una plusvalenza occorre verificare la differenza realizzata tra il prezzo d'acquisto e il prezzo di cessione del bene medesimo.

La nuova disposizione si limita dunque ad evitare un automatismo accertativo secondo cui il maggior valore definito ai fini del registro possa costituire, di per sé, prova sufficiente per l'accertamento del maggior corrispettivo.

Il che non impedisce però che un accertamento fondato sia sulla differenza tra valore e corrispettivo, sia su altri indizi, possa essere ancora considerato legittimo.

13 MAGGIO 2017

Giovambattista Palumbo