

COMM. TRIB. PROVINCIALE MILANO - 364/26/2011**Svolgimento del processo**

L'Agenzia delle Entrate ha notificato il 24 settembre 2009 alla "Dolce Pane snc di Mu. Ma. Gi. & C" ed al socio Ma. Gi. Mu., titolare del 50% del capitale sociale, ed il 29 settembre 2009 alla socia Ri. Ge., titolare del residuo 50% del capitale sociale, avvisi d'accertamento con cui dopo aver determinato, per l'anno 2002, in capo alla società un maggior reddito d'impresa ai fini Irpef di € 122.746,24 ed in capo ai soci i conseguenti maggiori redditi da partecipazione, richiede il pagamento delle maggiori imposte ed irroga le sanzioni pecuniarie sotto indicate:

	società	socio Muzzolon Marco Gino	socio Gessini Rosaria
Imposte			
Irpef		23.728,00	21.669,00
Addizionale regionale		847,00	829,00
Contributi previdenziali		10.226,00	8.369,00
	0,00	34.801,00	30.867, 00
Sanzioni			
tenuto conto del cumulo giuridico		24.575,00	22.498,00
	0,00	59.376,00	53.365,00

Nella parte motiva l'Agenzia delle Entrate evidenzia che l'accertamento consegue alla definitività del precedente avviso d'accertamento con cui è stato rettificato, ai fini dell'imposta di registro il valore della cessione (avvenuta con atto registrato il 13/11/2002) di un'azienda svolgente l'attività di "commercio in dettaglio del pane", elevandolo dai dichiarati € 99.418 ad € 163.787.

Il recupero alla tassazione diretta della maggior plusvalenza (attribuita dall'Ufficio alla voce "avviamento") pari alla differenza tra il valore dichiarato e quello definitivamente accertato ai fini dell'imposta di registro è stato operato sulla scorta della decisione della S.C. (sent. n.1447/2006) che ha stabilito che il valore dell'avviamento resosi definitivo ai fini della imposta di registro assume carattere vincolante in sede di accertamento delle imposte dirette.

Avverso tale atto la società ed i soci hanno proposto autonomi ricorsi rimettendoli all'Agenzia delle entrate quanto alla prima il 23/11/1990 (ricorso rubricato al RGR n. 17288/09); quanto al socio Mu. il 24/11/2009 (ricorso rubricato al RGR n. 17292/09) ed quanto al socio Ge. il 23/11/2009 (ricorso rubricato al RGR n. 17290/09); depositandone le copie con d'attestazione di conformità presso la Segreteria della Commissione Tributaria il 21/12/2009.

I ricorsi dei soci come sopra rubricati, sussistendo l'ipotesi del litisconsorzio originario necessario, sono stati riuniti al presente ricorso proposto della società. Nel ricorso la società eccepisce la nullità dell'atto impugnato per difetto di motivazione in quanto l'Ufficio ha disatteso le disposizioni sia degli artt. 39 e 42 del DPR 600/73 sia dell'art. 7 della L. 212/2000 avendo omissso sia l'allegazione dell'atto in esso richiamato sia di riportarne gli

elementi essenziali. Rileva inoltre che l'accertamento ex art. 39, 1° comma, lett. d), del DPR 600/73, utilizzato dall'Ufficio postula l'irregolare tenuta della contabilità oppure che l'esistenza d'attività non dichiarate sia desumibile da dati o documenti in possesso dell'amministrazione od anche da "presunzioni semplici" (evidenziando che deve trattarsi d'una "pluralità" di presunzioni e non di una sola) che devono essere gravi precise e concordanti. Mentre nel caso di specie non è stata sollevata alcuna contestazione in merito alla tenuta della contabilità e "le presunzioni" che dovrebbero evidenziare l'iter "logico - giuridico" su cui l'accertamento si fonda si riducono ad una sola presunzione semplice che viene assunta -pur non avendone i requisiti- a "prova". Inoltre che la sentenza della SC richiamata dall'Ufficio riguarda l'art. 38 e non l'art. 39 del DPR 600/73.

Nel merito eccepisce che in sede di cessione d'azienda l'avviamento è normalmente calcolato triplicando il reddito medio degli ultimi tre anni. Essendo il reddito medio annuo della ricorrente di € 38.993, si perverrebbe ad un valore di € 116.980. Considerata la congiuntura negativa del mercato post. 2001 risulta giustificato il prezzo dichiarato nel 2002 di € 99.418.

I soci nei rispettivi ricorsi chiedono l'annullamento dell'atto impugnato od, in subordine, la riduzione dell'accertato a quanto determinato in capo alla società.

L'Ufficio si è costituito in tutti i giudizi il 25 gennaio 2010 ribadendo, quanto alla società, le motivazioni riportate nell'avviso di accertamento e contestando le eccezioni sul calcolo dell'avviamento poiché non introducibili in questa sede trattandosi di valore ormai resosi definitivo; quanto ai soci chiedendo la riunione dei ricorsi a quello della società.

Nel ricorso introduttivo i ricorrenti hanno richiesto la discussione in pubblica udienza.

Motivi della decisione

L'avviso di accertamento relativo alla cessione dell'azienda emesso ai fini dell'imposta di registro avviso che l'Ufficio assume essersi reso definitivo e che richiama, a sostegno ed integrazione per relationem delle motivazioni da lui addotte nell'avviso di accertamento emesso ai fini dell'imposizione diretta non è stato prodotto né dall'Ufficio né dalla ricorrente.

È ius receptum nella giurisprudenza di legittimità (principio condiviso e fatto proprio da questa Commissione) che il contribuente ha soltanto l'onere di depositare l'atto impugnato non potendogli si richiedere la produzione di atti di cui contesta l'idoneità a costituire supporto probatorio dell'atto impositivo impugnato.

Tanto più che, a mente dell'art. 6, 4° comma, della L. 212/2000, non è accollabile al contribuente l'onere di produrre documenti già in possesso della Pubblica amministrazione, neppure in sede contenziosa. Produzione che, invece, grava sull'Ufficio (S.C. sent. n. 3456 del 12/02/2009).

Ne consegue che la decisione non può che essere assunta se non in base alla documentazione agli atti del giudizio, tenuto conto delle argomentazioni difensive dedotte dalle parti in causa.

Viene preliminarmente presa in considerazione l'eccezione della ricorrente di nullità dell'atto impugnato per carenza di motivazione.

Tale eccezione è infondata e quindi va disattesa. Infatti l'avviso di accertamento riporta le motivazioni su cui l'Ufficio ha fondato l'accertamento ed espone qual è l'iter logico giuridico in base al quale è pervenuto al valore dell'azienda ceduta e della plusvalenza recuperata a tassazione. Circostanze che hanno consentito alla contribuente di svolgere ogni più ampia ed opportuna difesa.

È principio incontroverso che in tema di cessione di immobili e di aziende i principi relativi alla determinazione del valore del bene trasferito sono diversi a seconda dell'imposta che si deve applicare.

Infatti per l'imposta di registro il riferimento è al "valore di mercato del bene", mentre per la plusvalenza eventualmente realizzata il riferimento è "l'effettivo differenziale" tra il prezzo d'acquisto e il prezzo di cessione del bene medesimo. Sottoporre a tassazione un importo quale esso sia superiore al "differenziale" effettivamente conseguito significherebbe ledere il principio dell'effettiva capacità contributiva costituzionalmente garantita.

È pur vero che esiste nel nostro ordinamento il principio generale dell'equivalenza delle prestazioni corrispettive delle parti; sicché, a rigore, basterebbe che le due prestazioni non siano equivalenti per far ritenere parzialmente mancante la causa del contratto (c.d. difetto genetico parziale della causa). Sennonché la legge attribuisce rilevanza a tale difetto consentendo alla parte danneggiata di chiedere la "rescissione del contratto" - solamente qualora lo squilibrio tra le prestazioni assume proporzioni o inique (ipotesi del contratto concluso in stato di pericolo - art. 1447 cod. civ.) o notevoli (ipotesi in cui la lesione risulti superiore al doppio della controprestazione - art. 1448 cod. civ.).

Quindi vi sono casi di legittima "non coincidenza (in quanto non notevole) tra il "valore di mercato del bene" ceduto ed il prezzo conseguito. Restando le motivazioni di tale "non coincidenza" nell'insindacabile sfera motivazionale dei contraenti.

Oltre ciò, la corrispondenza biunivoca assunta dall'Ufficio, ai succitati fini, tra il "valore di mercato del bene" ed il suo prezzo di cessione, porta a stabilire se sia sufficiente riferirsi ad una "stima" del valore del bene (qual è la valutazione operata dall'Ufficio ai fini dell'imposta di registro) oppure far riferimento al suo "valore venale in comune commercio" intendendosi per tale il prezzo concretamente traibile dal mercato di riferimento; salvo ritenere che il valore di stima determini proprio, di per sé, l'effettivo "valore venale in comune commercio".

Oggetto del presente giudizio è un'azienda funzionante globalmente intesa.

Nel nostro ordinamento l'azienda costituisce il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio della propria impresa (art. 2555 cod. civ.). Quindi si tratta d'un aggregato di beni che (pur conservando sotto taluni aspetti la loro individualità) subiscono una unificazione per effetto dell'unitarietà della loro destinazione economica. Il complesso aziendale, quale unità funzionale, viene ad assumere un valore economico proprio, indipendentemente dal valore dei singoli componenti.

Per taluni tale valore (designato "avviamento" è una qualità dell'azienda stessa; per i più tale valore si identifica nel c.d. "capitale economico", di cui l'avviamento" costituisce un elemento immateriale (pari alla differenza tra il "capitale economico" e la somma algebrica degli elementi attivi e passivi che compongono il capitale di impresa). Ove il "capitale economico" è il risultato di un giudizio sulla "capacità di reddito di un'impresa".

La valutazione è quindi un processo razionale (scelta dello schema motivazionalmente ritenuto dall'estimatore il più logico tra quelli dottrinalmente elaborati, obiettività e stabilità dell'indagine) che sintetizza gli apprezzamenti di tipo quantitativo e qualitativo dell'estimatore stesso sulle presunte prospettive economiche dell'azienda nel contesto in cui opera.

Tutte le metodologie di valutazione di aziende utilizzate (il "metodo patrimoniale" che si basa alla consistenza del suo patrimonio opportunamente rettificato; i "metodi reddituali" che attualizzano le presunte prospettive reddituali - congetturando redditi prospettici normalizzati conseguibili in un periodo ipotizzato di durata illimitata o limitata, in base al

tasso usualmente desunto dagli investimenti di capitale di lungo termine a reddito fisso opportunamente maggiorato di una percentuale remunerativa del rischio d'impresa oppure desunto dal rapporto tra il reddito medio distribuibile e il capitale netto di gestione; il "metodo finanziario" basato sul criterio della produzione "dei flussi finanziari"; il "metodo misto" che contemperar i criteri patrimoniali e reddituali mediante la "capitalizzazione limitata del sovra - reddito" pari alla differenza tra il presunto reddito "medio - normale" ed il reddito giudicato soddisfacente) sono caratterizzate da un significativo grado di soggettività, sussistendo rilevanti difficoltà non solamente nella scelta del metodo valutativo, bensì nella determinazione delle medie consuntive dei redditi effettivi, dei redditi prospettici, dei sovra redditi e della loro presumibile durata specialmente in situazioni di mutazioni o radicali trasformazioni o in periodi di instabilità- e nella non semplice determinazione del tasso di riferimento.

La critica contesta a tali metodologie il divario che in concreto spesso si rileva tra il "valore economico" determinato mediante la loro applicazione ed il "valore effettivo di mercato di una impresa": Tant'è che per cercare di ovviare a tale "inconveniente" l'organismo di controllo USA (la SEC - Security Exchange Commission) ritiene che dovrebbero tenersi presenti altri significativi aspetti dell'azienda (non contemplati che i modelli sopra considerati) certamente rilevanti, ed incidenti, sulla valutazione prospettica dell'impresa: (l'organisation capita) che misura l'organizzazione e l'innovazione dell'impresa stessa; i fattori d'employee; di satisfashion energy; di corporation identity; d'innovation; di learning and knowldge e di customer satisfashion). Modelli che si basano sul "capitai value" (umano; strutturale economico - finanziario; relazionale) e sulla key success factors.

Da quanto sopra esposto si evince che il valore stimato dell'impresa, anche con il maggior rigore possibile, raramente coincide col valore che in concreto si realizza in sede di cessione.

Poiché la tassazione diretta postula l'utilizzo di valore "certo" (il reddito effettivamente conseguito) non può utilizzarsi un valore "stimato" che per sua natura "certo non è" essendo un "presumibile valore" seppur dotato di una certa attendibilità.

Né può sostenersi che trattandosi come nel caso di specie- di un valore resosi definitivo ai fini dell'imposta di registro il valore presunto sia diventato certo.

Basti considerare che un soggetto ben potrebbe ritenere non utilmente proponibile un'azione giudiziaria sul valore del bene determinato nell'atto accertativo ai fini dell'imposta di registro, pur avendo ricavato, per svariati motivi, dall'effettiva cessione di tale bene, così teoricamente valutabile, un valore diverso e più basso.

Ne consegue che il valore stimato dell'azienda (ancorché definitivo) viene a costituire una presunzione semplice d'un eventuale maggior incasso rispetto al prezzo dichiarato in atto.

Presunzione che, per questa Commissione, non è di per se sola sufficiente a sostenere un accertamento ai fini dell'imposizione diretta. Diversamente opinando si costringe il contribuente a dover fornire la prova di "non aver incassato" l'importo differenziale assunto dall'Ufficio. In altri termini si richiederebbe al contribuente di fornire una "prova negativa" impossibile da fornirsi (non ha caso è definita "probatio diabolica"). Salvo ritenere che sia sufficiente per il contribuente assolvere la prova esibendo la documentazione contabile e bancaria che attesti che l'importo incassato sia esattamente quello riportato nell'atto di compravendita. Circostanza che si può dare, sin d'avanzo, per certa.

Né si può richiedere al contribuente di fornire spiegazioni giustificative della differenza (ancorché fondate su ipotesi di antieconomicità, che comunque non riguardano un solo atto bensì un'attività) poiché se anche il motivo (che attiene alla sfera personale del soggetto) non è ritenuto valido, pur tuttavia il bene è stato ceduto a quel prezzo e quindi la

plusvalenza tassabile non cambierebbe comunque. E ciò che va tassato è l'effettiva plusvalenza che è il reddito concretamente conseguito.

Pertanto nel caso di specie l'esame degli elementi riportati nell'atto impugnato non consentono di stabilire con certezza quale sia la plusvalenza recuperata dall'Ufficio a tassazione. Si espongono gli elementi che desunti dall'avviso di accertamento in mancanza della produzione degli atti e documenti in esso richiamati:

Poste	Valori patrimoniali della azienda ceduta	Valori di cessione indicati nell'atto di vendita della azienda	Differenza tra PN dell'azienda e il PN determinato in sede cessione inserito nella dichiarazione	Valori ex accertamento o valore azienda	Differenza tra il valore dichiarato in atto e quello accertato
	A	B	C=B-A	D	E=C-B
ATTIVO					
Avviamento altri beni	ignota	92.962,24		157.331,24	64.369,00
	ignota	6.455,76		6.455,76	0,00
	ignota	99.418,00		163.787,00	64.369,00
PASSIVO	0,00	0,00		0,00	0,00
PATR.NETTI	64.833,00	99.418,00	34.585,00	163.787,00	64.369,00
	(1)	(2)	(3)		

1) non indicato - determinabile quale differenza tra valore dichiarato in atto e plusvalenza dichiarata

(2) corrispondente al prezzo pagato

(3) corrisponde al guadagno (plusvalore) dichiarato

(4) Valore di cessione accertato riportato a pag. 5 dell'avviso di accertamento

A fronte di una plusvalenza recuperabile a tassazione che può essere evidenziata in € 64.369 l'atto riporta una "differenza da tassare" di € 122.746,24.

La mancanza di ulteriori elementi che in aggiunta all'accertamento operato ai fini dell'imposta di registro che supportino il recupero a tassazione congiunte alle carenze computistiche sopra esposte rendono l'atto impugnato carente d'adequata motivazione.

Conseguentemente i ricorsi riuniti vanno accolti.

La complessità delle problematiche trattate giustifica la compensazione delle spese di giudizio.

PQM

la Commissione accoglie i ricorsi riuniti ed annulla gli avvisi di accertamento impugnati. Spese compensate.