

## **COMM. TRIB. PROVINCIALE MILANO - 287/23/2011**

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Con atto depositato in data 1 giugno 2010, la Nuova Sicad Srl, con sede in Genova, via Porta degli Archi n. 12/18, in persona del legale rappresentante dott. Al. Ma., nonché il predetto dott. Al. Ma. a titolo personale, assistiti e difesi dal dott. Giorgio Fogazzi, e con domicilio eletto presso il suo studio in Brescia, via XX settembre n 48, ha proposto ricorso avverso l'avviso di rettifica e liquidazione n. 20081T000315000, notificato dall'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Milano 3, e con il quale, con riferimento all'atto registrato in data 7 gennaio 2008 al n. 000315 serie 1T, con il quale la ricorrente ha acquistato un ramo di azienda da Shell Italia Spa, costituito da un impianto stradale per la distribuzione del carburante per il prezzo di € 230.000,00=, di cui € 76.000,00= per avviamento, l'Ufficio ha rettificato il valore di avviamento elevandolo ad € 168.794,00=, non tenendo conto delle informazioni attenute dalla ricorrente a seguito di espressa richiesta, ed essendo rimasta inevasa la istanza di accertamento con adesione pure presentata. La rettifica dell'Ufficio si basa sul calcolo della media dei litri di carburante erogati nei tre anni precedenti all'acquisto ( litri 733.833), moltiplicato per il coefficiente 0,23 euro per litro, considerato che detto metodo sarebbe stato applicato per prassi consolidata in cessioni similari dalla cedente Shell Italia Spa.

Lamentano i ricorrenti che il metodo applicato non scaturisce dagli elementi reddituali del ramo di azienda il cui valore è oggetto di considerazione, e che in particolare la indicazione del coefficiente unitario di € 0,23, non è supportato da elementi contabili e argomentazioni che lo metta in relazione con il valore del ramo d'azienda ceduto, né da elementi documentali con valore meramente dichiarativo, il che comporta l'inesistenza della motivazione, non fornendo alcun elemento puntuale per la difesa da parte del contribuente. Il criterio di valutazione adottato dall'Ufficio è riferito al dettato del comma 3, dell'art. 51 del DPR 131/1986, che riguarda esclusivamente al trasferimento di immobili, mentre per il trasferimenti di aziende o diritti reali su di esse, bisogna fare riferimento ai commi 1 e 4, che prendono in considerazione il valore complessivo dei beni che compongono l'azienda, compreso l'avviamento, al netto delle passività. A ulteriore contestazione del coefficiente unitario adottato dall'Ufficio ( 0,23), i ricorrenti richiamano il coefficiente ben minore ( 0,10) risultante da una relazione di stima redatta per l'operazione di aumento di capitale, mediante conferimento in natura di rami aziendali, effettuata da Agip Petroli Spa in data 25 novembre 2002. A ulteriore conferma che l'azienda possiede caratteristiche proprie, e che il valore di ciascuna non può essere ricavato da elementi economici estranei al proprio sistema, richiama la sentenza n. 161 depositata in data 30 aprile 2010 da questa Commissione Provinciale, nella quale in un caso analogo i giudici hanno annullato l'avviso di rettifica, sulla base delle sopra indicate argomentazioni. Inoltre il fatto che l'avvio di rettifica faccia riferimento a documenti estranei alla transazione, comporta per l'Ufficio l'obbligo di allegare detti documenti, ex art. 52 DPR 131/1986 e art. 7, comma 1, L. 212/2000; l'omessa allegazione di detti documenti comporta la invalidità degli accertamenti, come riconosciuto da richiamate sentenze della Corte di Cassazione e della Commissione Tributaria. Nel caso di specie detti documento non solo non sono prodotti, ma nemmeno individuati singolarmente tramite i loro estremi identificativi. Chiede pertanto che l'atto impugnato sia dichiarato nullo per carenza della motivazione, e comunque non dovute le imposte con esso contestate. Con la liquidazione delle spese di giudizio come da nota allegata.

L'Ufficio non risulta costituito nel ricorso proposto dalla Nuova Sicad Srl.

Con atto depositato in data 24 giugno 2010, avverso il medesimo avviso di rettifica e liquidazione proponeva ricorso anche la venditrice Shell Italia Spa, con sede in Milano, via

Vittor Pisani n. 16, in persona del legale rappresentante dott. Lu. Ma. Pe., assistita e difesa dai dott.ri Massimo Cremona, Andrea Alberico e Mosè Metrangolo, e con domicilio eletto presso lo studio dei difensori Pirola Pennuto Zei e Associati in Milano, via Vittor Pisani n. 20. Contesta la ricorrente che il valore di avviamento è stato accertato mediante un metodo induttivo meramente matematico, privo di ragionevolezza economico - aziendale, semplicistico e, soprattutto, inapplicabile alla realtà dei fatti imputabili alla ricorrente, avendo dimostrato che il presunto maggiore avviamento sia smentito anche dagli effettivi risultati conseguiti (trend negativo), e fa riferimento alla sentenza n.161 del 14 aprile 2010, con la quale questa stessa Commissione Tributaria Provinciale di Milano, sezione 24, in un caso analogo di trasferimento da parte di Shell Italia Spa di ramo di azienda, sono state accolte le stesse doglianze. L'Ufficio inoltre, a supporto della rettifica, fa riferimento ad informazioni di massima sul metodo applicato da Eni Spa per la determinazione del valore di avviamento con riferimento alla cessione di alcuni punti di vendita di erogazione di carburante tra Eni Spa e la società Netma Uno Srl, società questa ultima all'epoca ( anno 2003), terza ed estranea rispetto a Shell Italia Spa, nella quale solo successivamente (anno 2005) veniva incorporata. L'utilizzo generalizzato di un metodo adottato da terzi, non può ritenersi corretto per la determinazione del valore di avviamento di altri rami di azienda costituiti da elementi diversi peraltro valutabili secondo variabili differenti, come rilevato anche dalla sentenza sopra richiamata. Il valore di avviamento dichiarato dalle parti deve ritenersi congruo e corretto, considerato il decremento dei volumi di vendita del carburante (di oltre 98.000 litri dal 20% al 2009), e la conseguente capacità dell'impianto ceduto di generare maggiori redditi futuri. D'altra parte i coefficienti calcolati per determinare il valore di avviamento risultanti da una perizia giurata fatta effettuare da Agip Petroli Spa, risultano di gran lunga inferiori a quelli adottato dall'Agenzia delle Entrate. Eccepisce pertanto in diritto la violazione delle norme in materia di accertamento tributario, e conseguente violazione e falsa applicazione dell'art. 7, comma 1, della legge n. 212 del 27 luglio 2000, dell'art. 52, comma 2-bis del DPR 131 del 26 aprile 1986 e dell'art. 3 della Legge 241 del 7 agosto 1990; l'atto notificato non può ritenersi correttamente motivato, e come tale va ritenuto nullo per espressa previsione normativa. Inoltre rileva la violazione e falsa applicazione del combinato disposto art. 51, comma 4 e 52, comma 1, del DPR 131 del 26 aprile 1986. L'Ufficio non rappresenta l'"attitudine del ramo di azienda a produrre (maggiori) utili futuri". Chiede pertanto che l'atto impugnato sia dichiarato nullo, con la conferma dei valori dichiarati, e la condanna dell'Ufficio alle spese di giudizio.

Con istanza in data 5 luglio 2010, Shell Italia Spa chiedeva la riunione del proprio ricorso con quello promosso da Nuova Sicad Srl.

Con note scritte depositate in data 6 settembre 2010, si costituiva nel ricorso promosso da Shell Italia Spa, la Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale II di Milano, contestando le ragioni della ricorrente, con particolare riferimento al presunto difetto di motivazione dell'avviso di rettifica e liquidazione, dovendosi ritenere l'atto correttamente motivato alla luce della richiamata giurisprudenza sul punto. Nel merito ribadisce la correttezza del proprio metodo per la determinazione del valore di avviamento, atteso che la ricorrente non ha fornito elementi a sostegno della maggiore correttezza del metodo da essa applicato per il proprio calcolo, e considerato che il riferimento alla media dei litri erogati è caratteristica peculiare del singolo punto vendita, e comporta pertanto una valutazione dei fattori soggettivi ed oggettivi dell'avviamento del singolo punto. Chiede pertanto il rigetto del ricorso, con la condanna alle spese della ricorrente. Con memoria depositata in data 5 ottobre 2011, Shell Italia Spa controdeduceva all'atto di costituzione dell'Ufficio, eccependo la violazione e falsa applicazione dell'art. 23 del D.Lgs. 546 del 31 dicembre 1992, con riferimento alla tardiva costituzione dell'Ufficio. Nel merito riprende le proprie

argomentazioni in ordine alla illegittimità della rettifica del valore di avviamento attuata dall'Ufficio, richiamando al riguardo pronunce della Commissione Tributaria Provinciale e quindi della Regionale di Milano, che per analoghe cessioni, e con riferimento alle medesime modalità di contestazioni, hanno ritenuto la illegittimità dell'atto di rettifica e liquidazione adottato dall'Ufficio.

Mentre il valore di avviamento dichiarato è correttamente stimato (se non addirittura sovrastimato) con riferimento alla capacità degli impianti trasferiti di generare maggiori redditi, considerato il decremento dei volumi di vendita del carburante evidenziatosi tra il 2006 e il 2009.

La Commissione, esaminati gli atti e documenti di causa, nonché le ragioni in fatto e diritto dedotte dalle parti costituite, ritiene di accogliere i ricorsi riuniti (RGR n. 7731/2010 e 8910/2010 ), alla luce delle considerazioni di seguito indicate.

Va preliminarmente rilevato che l'Ufficio è incorso in un errore di applicazione di metodo nell'accertare il valore di avviamento rettificato, in quanto il criterio adottato, limitandosi al richiamo delle indicazioni e dei criteri di determinazione di precedenti atti simili, è riferito al dettato dell'art. 51, comma 3, del DPR 131/1986. Ora va detto che, per espressa previsione del richiamato comma, detto metodo è previsto per gli atti "che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari", e pertanto in relazione a fattispecie ben diversa da quelle qui in considerazione, ove, trattandosi invece di cessione di un ramo di azienda, la determinazione del valore di avviamento deve considerare altri elementi specifici della singola attività ceduta, e fra questi in particolare il valore dell'azienda, al netto delle passività risultanti dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa a norma del codice civile (comma 4, citato art. 51). Considerato pertanto che la metodologia di determinazione del valore di avviamento del ramo di azienda ceduto applicata dall'Ufficio trascura detti elementi specifici dell'attività ceduta, ritiene la Commissione che l'operato dell'Ufficio sia gravemente carente sotto il profilo della motivazione, e che tale carenza travolga irrimediabilmente l'atto impugnato perché illegittimo, e dunque da annullarsi. In ciò essendo pienamente d'accordo con le conclusioni alle quali è pervenuta questa stessa Commissione Tributaria di Milano in un caso analogo, con la sentenza n.161, depositata in data 30/4/10 dalla sezione 24, e prodotta in atti, che ha concluso... "Il criterio estimativo utilizzato in termini comparativi con altri atti pubblici in possesso dell'Amministrazione, e riferiti a transazioni avvenute tra altre società appartenenti ai gruppi Shell Italia ed Eni Spa, non determina di per se una prova atta a legittimare la rettifica in quanto ogni tipologia d'attività, anche se simile, ha caratteristiche proprie che, se pur comparabili, necessitano di un'analisi mirata al fine di poter stabilire un valore di avviamento diverso. Ciò deve essere determinato con l'esame delle componenti specifiche quali i singoli territori in cui si svolge l'attività, la tipologia del suolo occupato, se di proprietà della società cedente ovvero di terzi, compresa la quantità complessiva di carburante erogata da ciascun impianto"; motivazioni che pertanto vengono integralmente recepite e fatte proprie in questa sede anche da questa sezione.

Sotto altro profilo, va altresì accolta la lagnanza della ricorrente Nuova Sicad Sri, la quale eccepisce che l'avviso di rettifica fa riferimento a documenti estranei alla transazione, senza peraltro allegarli, come era suo obbligo ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 52 DPR 131/1986 e art. 7, comma 1, L. 212/2000, e senza peraltro neppure individuarli singolarmente tramite i loro estremi identificativi; tale omissione comporta, per espressa previsione della normativa richiamata, la nullità dell'accertamento. Va infine rilevato che il coefficiente unitario di € 0,23 applicato dall'Ufficio sulla media dei litri di carburante (litri 733.833) erogati negli ultimi tre anni precedenti all'acquisto dall'impianto in questione, si discosta sensibilmente da altro coefficiente ben minore (0,10), adottato in sede di aumento di capitale da una primaria protagonista del settore (Agip Spa), coefficiente questo ultimo

determinato sulla base di una relazione di stima all'uopo redatta dal dott. Giacomo Cazzaniga, e prodotta in questa sede. Anche sotto tale profilo pertanto tale valore unitario indicato dall'Ufficio, non può ritenersi supportato da elementi contabili e argomentazioni sufficienti e determinati a farlo ritenere congruo, in relazione allo specifico ramo di azienda ceduto. Per le ragioni dedotte, da ritenersi determinanti e prevalenti, ritiene questa Commissione che l'avviso di rettifica e liquidazione impugnato con i ricorsi qui riuniti debba essere annullato. Ritiene altresì la Commissione che sussistano giusti motivi per compensare integralmente tra le parti le spese di giudizio, alla luce delle difficoltà di interpretazione e di applicazione pratica della normativa di riferimento, nonché del fatto che in materia di valutazione di un valore, soprattutto se riferita ad una attività, possono intervenire variabili diverse, che per altro possono anche essere diversamente valutate, portando così a risultati difformi, che comunque possono apparire ai diversi interpreti non privi di una loro logica.

**P.Q.M.**

La Commissione accoglie i ricorsi. Spese compensate.