

COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 93/34/2011

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con avviso di rettifica e liquidazione n. 200721T004023000 notificato il 9/7/2009 ai fini dell'imposta di registro per l'anno 2007, l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate di Gallarate rettificava il valore dei beni e diritti facenti parte dell'azienda ceduta da "Magazzini Sorriso s.r.l. in Liquidazione" a "I Magazzini Sorriso s.r.l." elevandolo da € 267.672,00 dichiarati ad € 523.492,00 per effetto di un maggior avviamento stimato in € 255.820,00.

La maggiore imposta richiesta comprensiva di interessi, ammontava ad € 7.991,59 con la maggiorazione delle sanzioni pari ad € 7.675,00.

Con i ricorsi depositati avanti la Commissione Tributaria Provinciale di Varese in data 14/10/2009 e 27/10/2009 le parti ricorrenti "Magazzini Sorriso S.r.l. in Liquidazione" e "I Magazzini Sorriso S.r.l." chiedevano l'annullamento dell'avviso di accertamento impugnato contestando che:

- l'Ufficio accertatore aveva tenuto conto della capacità potenziale delle dette società di produrre ricavi ma esclusivamente mediante l'applicazione degli studi di settore per il triennio precedente la cessione, e considerando che il valore di avviamento dichiarato nell'atto non risultava congruo aveva ecceduto nella determinazione del valore dell'avviamento valutandolo in € 322.867,87 quale risultato ottenuto moltiplicando per tre il reddito presunto medio degli ultimi tre anni, a fronte di € 67.047,00 di avviamento dichiarato;
- il metodo adottato dall'Ufficio utilizzava dati meramente presuntivi giungendo a determinare i ricavi degli anni 2005 e 2006 sulla base degli studi di settore invece che sui risultati effettivi conseguiti dalla società (ove l'Ufficio avesse adottato il metodo corretto basato sui dati effettivi, la media del reddito del triennio sarebbe stato negativo - 13.741 - e pertanto l'avviamento non sarebbe esistito);
- la determinazione presuntiva del valore dell'avviamento basata su fatti privi di certezza (studi di settore), si traduceva in una presunzione basata su altra presunzione, e pertanto illegittima;
- l'avviso di accertamento non preceduto dall'invito a comparire aveva viziato l'intero procedimento accertativo, perché l'Ufficio, non avendo allegato all'avviso di accertamento i dati concreti utilizzati per la determinazione delle stime, non ha adempiuto al suo obbligo di trasparenza omettendo i dati di ricavo e di reddito di impresa utilizzati per determinare le medie che sono servite per determinare il valore dell'avviamento,
- gli studi di settore utilizzati per determinare i ricavi erano errati in quanto la società operava in due distinti settori: tessuti biancheria per la casa e biancheria personale, maglieria e camicie senza che nessuno dei due settori fosse prevalente rispetto all'altro, e pertanto non sarebbe stato possibile applicare il software Ge.Ri.Co.;
- il metodo di calcolo utilizzato dall'Ufficio (che si basa unicamente sul reddito anziché valutare anche le voci extra reddito) era palesemente errato;
- la mancata considerazione da parte dell'Ufficio delle reali ragioni economiche che hanno portato alla messa in liquidazione dell'azienda, per la sua incapacità di produrre utili reali, sono state disattese illegittimamente.

L'Ufficio accertatore costituitosi nel giudizio di primo grado con proprie controdeduzioni depositate in data 10/12/2009, chiedeva il rigetto dei proposti ricorsi replicando che:

- la norma vigente imponeva, al fine di effettuare correttamente il calcolo del valore dell'avviamento, la previa verifica delle dichiarazioni presentate dall'alienante nel triennio precedente la cessione, con l'analisi dei ricavi ivi riportati per valutarne i requisiti della congruità, ovvero per calcolare i ricavi ritenuti congrui ed i consequenziali redditi scaturenti, onde fare le medie dei ricavi e dei redditi d'impresa del triennio precedente la cessione (medie che sarebbero potute scaturire dalla commistione di valori dichiarati e valori calcolati);

- l'avviamento integrava quindi la capacità reddituale dell'azienda, vista come organismo autonomo e complessivo, svincolata pertanto dagli elementi connessi all'attività gestionale come le eventuali perdite e gli accadimenti gestionali invocati dai ricorrenti.

I contribuenti replicavano che gli studi di settore erano estranei al contenuto dell'accertamento ed i ricorsi proposti si basavano essenzialmente sulla tesi dell'incompatibilità dell'avviamento con le perdite di bilancio esposte dall'azienda; posto che sulla inutilizzabilità degli studi di settore, l'Ufficio ribadiva di aver utilizzato gli stessi, così come indicato nell'atto di compravendita della società, e che comunque in entrambe le attività esercitate dalla società si rilevava un ricavo non congruo.

La Commissione Tributaria Provinciale di Varese con la decisione qui impugnata, rigettava i ricorsi riuniti evidenziando che:

- l'Ufficio poteva utilizzare gli studi di settore per determinare induttivamente i ricavi ed il conseguente reddito di tutti o di alcuni degli esercizi sui quali si basava la determinazione del valore dell'avviamento;

- la circostanza che l'azienda abbia subito perdite negli esercizi precedenti, non costituiva ragione sufficiente per escludere un valore dell'avviamento, che costituiva una qualità dell'azienda stessa (l'avviamento è un valore che si somma a quello degli altri beni che compongono l'azienda e tale operazione precede la detrazione delle passività, sicché non è aprioristicamente escluso né dall'esistenza né dall'ammontare di queste ultime).

La società "I Magazzini Sorriso Srl" e la società "Magazzini Sorriso Srl in Liquidazione" proponevano entrambe due distinti atti di appello avverso la predetta decisione chiedendone la totale riforma e lamentando:

- preliminarmente la nullità della sentenza impugnata per il vulnus al diritto di difesa delle contribuenti per l'indebito rifiuto della Commissione Tributaria Provinciale di consentire al procuratore della società di partecipare alla discussione in pubblica udienza, nonostante fosse stata espressamente richiesta la pubblica discussione da parte dello stesso procuratore;

- nel merito la mancata o erronea motivazione della sentenza di primo grado, avendo la CTP accolto le ragioni della resistente Agenzia delle Entrate, con una motivazione eccessivamente succinta e dunque priva degli elementi essenziali di validità.

L'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Varese si costituiva nel presente giudizio d'appello con proprie controdeduzioni 22/11/2010 dove chiedeva il rigetto dell'appello proposto e la condanna dei contribuenti alle spese del giudizio.

La presente causa d'appello veniva discussa alla pubblica udienza del 15/12/2010 dove erano presenti entrambe le parti che insistevano nelle proprie tesi difensive.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Gli atti di appello qui riuniti non possono trovare accoglimento per i motivi che seguono.

Si osserva che preliminarmente gli appellanti richiedono la nullità della sentenza impugnata lamentando un presunto rifiuto del Presidente della Sezione della Commissione Tributaria di Primo grado, alla partecipazione all'udienza del difensore degli appellanti; quanto riferito dagli appellanti però, ad avviso di questo Collegio non risulta provato nei fatti; risulterebbe invero dal verbale d'udienza di primo grado che al momento in cui era stata chiamata la causa (dopo la formale riunione dei procedimenti), il difensore degli appellanti non era presente. Si osserva inoltre che allo stato degli atti non risultava intrapresa alcuna iniziativa di carattere formale e sostanziale atta a mettere in dubbio quanto contenuto nel verbale d'udienza che essendo un atto pubblico fa piena prova fino a querela di falso, sia della sua provenienza (in quanto redatto da un pubblico ufficiale), sia del suo contenuto, con la conseguenza che quanto sostenuto dagli odierni appellanti, non trovando alcun formale riscontro, deve essere considerato ininfluenza ai fini del decidere.

Nel merito gli appellanti lamentano con il proposto atto di appello il difetto di motivazione della sentenza impugnata, essendo stati disattesi i motivi del ricorso, ed in particolare l'eccepita nullità dell'accertamento per violazione e falsa applicazione dell'art. 51, 4 comma, del DPR 131/1986 (essendo stati utilizzati gli studi di settore come base del calcolo del coefficiente di redditività) e l'erronea applicazione dell'art. 2, comma 4 del DPR 460/1996.

L'odierno Collegio d'appello osserva che ai sensi dell'art. 43 del DPR 26/4/1986, n. 131, la base imponibile per i contratti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali è generalmente costituita dal valore del bene o del diritto alla data dell'atto; ed il successivo art. 51 del medesimo DPR n. 131/1986 (dopo aver precisato al comma 2 che per gli atti che hanno per oggetto aziende o diritti reali su di esse si intende per valore il valore venale in comune commercio) al comma 4 dispone che detto valore è controllato dall'Ufficio con riferimento al valore complessivo dei beni che compongono l'azienda, compreso l'avviamento, al netto delle passività risultanti dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa a norma del codice civile.

La suddetta disposizione conferisce espresso rilievo, ai fini dell'imposta di registro, alla componente "avviamento" in sede di determinazione del valore dell'azienda ceduta.

In ambito fiscale il legislatore non ha fornito una definizione dell'avviamento né ha dettato i relativi criteri di misurazione, ma sulla base delle elaborazioni della dottrina aziendalistica e commerciale, ancorché degli orientamenti della giurisprudenza, si può affermare che l'avviamento si sostanzia, in generale, nell'attitudine dell'azienda a produrre a beneficio dell'imprenditore utilità economiche aggiuntive rispetto a quelle conseguibili attraverso l'utilizzazione isolata di ciascun bene facente parte dell'azienda medesima. Pertanto si tratta di una componente immateriale che costituisce una qualità dell'azienda, un "quid" che attribuisce al complesso dei beni organizzati che compongono l'azienda un valore maggiore (o una prospettiva di conseguire risultati economici superiori) rispetto alla somma algebrica delle attività e delle passività aziendali, a formare il quale concorre un insieme di fattori soggettivi ed oggettivi.

Le tecniche di valutazione dell'azienda (ed indirettamente dell'avviamento) sono molteplici e diverse perché attribuiscono particolare rilievo ad un determinato elemento quale, ad esempio, il patrimonio netto, i flussi reddituali prodotti o il flusso di cassa disponibile, od ancora alla combinazione di elementi diversi fra loro.

Per quanto sopra deve pertanto ritenersi corretto sotto il profilo della legittimità l'operato dell'Ufficio che per la determinazione del valore dell'avviamento ha inteso avvalersi di una

(anziché di un'altra) tra le molteplici modalità di determinazione dell'avviamento elaborate dalla dottrina.

Deve dunque considerarsi priva di fondamento la contestazione formulata dagli appellanti circa la irregolarità formale dell'atto impositivo sotto il profilo motivazionale (cfr. sentenza Corte di Cassazione 20/9/1996, n. 8387); infatti la Circolare n. 10 del 5/4/1993 aveva inteso privilegiare il metodo c.d. di "capitalizzazione del valore medio" (che tiene conto del reddito medio prospettico corrispondente alla media aritmetica dei redditi conseguiti dall'impresa negli ultimi tre esercizi). Con tale metodo si è inteso fare riferimento alla capitalizzazione del reddito economico e non fiscale, cioè dell'utile d'esercizio. Il valore dell'avviamento, in una prima approssimazione, veniva quantificato in misura pari a tre volte l'anzidetto utile lordo economico, al quale applicare eventuali correttivi idonei a tenere conto dei fattori riferiti alla concreta realtà aziendale oggetto di valutazione, in grado di influenzare, positivamente o negativamente, la capacità dell'impresa di produrre reddito. La medesima circolare precisava inoltre che tali fattori potevano essere rilevati attraverso l'esame dei bilanci, mediante l'esercizio del potere di accesso o attraverso la richiesta di notizie e documenti al contribuente. Risulta pertanto che il metodo sopradescritto - fondandosi essenzialmente sui dati riferiti agli anni precedenti il trasferimento dell'azienda (e specificamente del triennio), dai quali viene estrapolato un valore medio al fine di mitigare l'influenza di fenomeni contingenti - porta alla determinazione di un congruo valore dell'avviamento, validamente rappresentativo della capacità di profitto della singola impresa secondo le disposizioni di legge precitate.

Il suddetto metodo di valutazione risulta aver trovato sostanziale riscontro nei più articolati criteri dettati dal legislatore già nell'abrogato articolo comma 4, del DPR n. 460 del 1996 il quale dispone che per le aziende e per i diritti reali su di esse il valore di avviamento è determinato sulla base degli elementi desunti dagli studi di settore o, in difetto, sulla base della percentuale di redditività applicata alla media dei ricavi accertati o, in mancanza, dichiarati ai fini delle imposte sui redditi negli ultimi tre periodi d'imposta anteriori a quello in cui è intervenuto il trasferimento, moltiplicata per tre.

Con riferimento a tutto quanto sopra si osserva inoltre che la Corte di Cassazione (cfr. Cass. Civ. sent. 13/1/2006 n. 613 - il cui giudizio aveva per oggetto proprio la determinazione del valore di avviamento ai fini dell'imposta di registro), ha espressamente statuito che "ben può tenersi conto, ai fini dell'apprezzamento della adeguatezza della motivazione della sentenza impugnata in punto di valutazione dell'entità dell'avviamento di un'azienda, di criteri di valutazione recepiti dallo stesso legislatore in norme, sia pure non direttamente applicabili alla fattispecie, quali appunto il D.P.R. 31 luglio 1996, n.460, art. 2, comma 4, ma idonee a confermare la validità teorica del criterio".

Secondo i giudici di legittimità, la congruità della predetta modalità di determinazione dell'avviamento è desumibile pertanto "anche dall'adozione di criteri indicati dal legislatore per la valutazione dello stesso bene, sia pure con riferimento ad una legislazione non direttamente applicabile alla fattispecie".

In conclusione, riportandosi ai principi enunciati dalla giurisprudenza di legittimità risulta che la richiamata metodologia riferita alla diversa fattispecie dell'accertamento con adesione fornisce criteri di misurazione dell'avviamento ritenuti congrui dallo stesso legislatore fiscale.

Relativamente al motivo di appello, in cui gli appellanti sostengono la nullità della sentenza di primo grado per carenza di motivazione, si ritiene che la doglianza sia del

tutto priva di fondamento in punto di diritto, oltre che non suffragata da idonee argomentazioni.

Giurisprudenza consolidata afferma che non è né apparente né apodittica la motivazione di una sentenza in cui sia espressa la valutazione delle opposte ragioni delle parti in causa e in cui sono esposte, seppure in maniera molto sintetica, le argomentazioni in base alle quali si è pervenuti alla decisione, in modo da consentire alle parti di ricostruire l'iter logico seguito dal giudice e confutare, in sede di appello, i motivi della decisione. Il giudice non è tenuto nella motivazione a seguire minuziosamente ogni argomentazione delle parti, essendo sufficiente che affronti le questioni del contendere, mentre è tenuto a pronunciarsi sull'intera domanda per il rispetto del principio dell'art. 112 c.p.c.

Si osserva che i giudici di prime cure hanno correttamente esplicitato ed estrinsecato nella motivazione sia le ragioni dei ricorrenti, sia le argomentazioni dell'Ufficio, compiendo esaustivamente le due distinte attività nel processo di formazione del proprio convincimento ed enunciando in modo esaustivo l'iter giuridico che ha condotto alla decisione adottata.

Con riferimento all'eccezione di inidoneità ed inattendibilità degli studi di settore come parametro propedeutico ed integrativo della determinazione dell'avviamento, questo Collegio d'appello ritiene di non accogliere la doglianza sul punto sollevata dagli appellanti poiché emerge viceversa che l'Ufficio ha determinato le risultanze dell'accertamento oltre che col semplice scostamento ricavi dichiarati - ricavi accertabili, ma anche con altri elementi indicati nell'atto impugnato.

Gli appellanti inoltre lamentano il fatto che l'avviso di accertamento basato sullo studio di settore al fine di determinare l'avviamento, non sia stato preceduto dal contraddittorio, ma sul punto si osserva che l'attività accertativa degli Uffici Finanziari ha natura amministrativa, pur dovendosi svolgere nel rispetto di ben determinate cautele previste per evitare arbitrii e violazioni dei diritti fondamentali del contribuente, e non è retta dal principio del contraddittorio; conseguenzialmente, così come ha anche ritenuto la Suprema Corte di Cassazione (cfr. Sent. 1453 del 21/1/2009), va escluso che le risultanze emesse dall'attività prodromica all'avviso di accertamento (nella fattispecie l'utilizzo degli studi di settore), per individuare in maniera esaustiva i parametri ai fini della determinazione dell'avviamento, non possano costituire valido supporto probatorio della pretesa impositiva sottesa a tale avviso, per il solo fatto della mancata contestazione al contribuente.

Infatti, la priorità assegnata dal legislatore agli "elementi desunti dagli studi di settore" tra gli indicatori da utilizzarsi per quantificare il valore dell'avviamento, nonché il successivo richiamo alla "percentuale di redditività applicata alla media dei ricavi accertati o, in mancanza, dichiarati", impone che per poter effettuare correttamente il calcolo proposto si debba dapprima verificare che le dichiarazioni presentate dall'alienante nel triennio precedente la cessione riportino ricavi che abbiano il requisiti della congruità o, in caso contrario, calcolare i ricavi ritenuti congrui ed i conseguenziali redditi da essi scaturenti, fare le medie dei ricavi e dei redditi d'impresa del triennio precedente la cessione, medie che potrebbero scaturire dalla commistione di valori dichiarati e calcolati, per poi proseguire nel complesso calcolo.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, il valore dell'avviamento di un'azienda non può essere - presuntivamente - minore di quello determinato in base al criterio della media dei ricavi del triennio antecedente, dettato dal DPR 460/1996 (cfr. Cass. sentenza 20280 del 23 luglio 2008).

Per quanto sopra risultano ininfluenti le affermazioni degli appellanti circa il fatto che non si potessero utilizzare i dati degli studi di settore per determinare la congruità dei redditi e dei ricavi ai fini della determinazione dell'avviamento.

La doglianza degli appellanti con riferimento alla circostanza che l'azienda abbia subito perdite negli esercizi precedenti, così come correttamente osservato dai primi giudici, non costituisce ragione sufficiente per escludere il valore dell'avviamento che, come dinanzi precisato, compone una qualità dell'azienda stessa; infatti esso ha un valore che si somma a quello degli altri beni aziendali e tale operazione precede la detrazione delle passività. Per tutti i suesposti motivi entrambi gli appelli così come proposti non possono trovare accoglimento e la sentenza di primo grado qui impugnata deve essere integralmente confermata. La liquidazione delle spese del presente giudizio seguono la soccombenza, e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Regionale, conferma le sentenze di primo grado e respinge entrambi gli appelli; condanna per questo grado di giudizio alle spese per ulteriori € 2.000,00 a carico solidale delle parti appellanti.