

N. 2252

DISEGNO DI LEGGE

**d’iniziativa dei senatori ZANOLETTI, RONCONI, CIMMINO,
CALLEGARO, FIRRARELLO, COSTA e GUBERT**

COMUNICATO ALLA PRESIDENZA IL 19 MARZO 1997

Modifiche ai criteri di determinazione del valore di avviamento
per le aziende di cui al decreto del Presidente della Repubblica
31 luglio 1996, n. 460

ONOREVOLI SENATORI. - Il decreto del Presidente della Repubblica 31 luglio 1996, n. 460, in vigore dal 7 settembre 1996, al comma 4, dell'articolo 2 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 3».

La percentuale di redditività non può essere inferiore al rapporto tra il reddito d'impresa e i ricavi accertati o, in mancanza, dichiarati ai fini delle stesse imposte e nel medesimo periodo. Il moltiplicatore è ridotto a 2 nel caso in cui ricorra almeno una delle seguenti situazioni:

a) l'attività sia stata iniziata entro i tre periodi d'imposta precedenti a quello in cui è intervenuto il trasferimento;

b) l'attività non sia stata esercitata nell'ultimo periodo precedente a quello in cui è intervenuto il trasferimento;

c) la durata residua del contratto di locazione dei locali, nei quali è svolta l'attività, sia inferiore a dodici mesi.

La disposizione in analisi, sia pur inserita nel contesto regolamentare al quale gli uffici fiscali debbono attenersi ai fini di addivenire alla definizione con adesione degli accertamenti in materia di imposte sulle successioni e donazioni, di registro, ipotecaria, catastale e comunale sull'INVIM, data la costante prassi seguita dagli stessi, non può mancare di influenzare anche gli accertamenti o le rettifiche, ai fini IRPEF, ILOR, IRPEG, relativamente alla determinazione

del valore di avviamento in caso di cessione di azienda, recesso di soci da società di persone.

Se dal punto di vista dell'imposizione indiretta di registro, l'applicazione dell'aliquota proporzionale di imposta pari al 3 per cento, rapportata ad un valore di avviamento troppo pragmatisticamente determinato, pur traducendosi a volte in un notevole aggravio fiscale, può non destare eccessiva preoccupazione, entro certi limiti, così non può certo affermarsi nel caso di successione o donazione di aziende, o nel caso di cessione di aziende o recesso di soci da società di persone.

Nel primo caso (successioni e donazioni), il valore determinato è destinato ad essere inciso fiscalmente da un'aliquota d'imposta progressiva, mentre nel secondo caso (cessione di azienda o recesso di socio) i livelli d'imposizione sono destinati, anche in ipotesi di tassazione separata, dalla progressività di aliquote d'imposta personale, dall'imposizione ILOR pari al 16,20 per cento, ed in caso di imposizione IRPEG, da una imposizione pari al 3 per cento.

Sulle basi di queste generali considerazioni, non può certo sfuggire che il criterio catastale di determinazione dell'avviamento può tradursi sul piano pratico, in un prelievo tributario straordinario, tale da distruggere per il contribuente il lavoro di una vita, e molto spesso in un prelievo fiscale, di gran lunga superiore a quanto in realtà percepito, se percepito dal contribuente stesso.

Tale prelievo, il più delle volte, poi, coincide con la cessazione dell'attività del soggetto.

Vero è che con le lettere a), b), c), del richiamato articolo 2 la disposizione di legge prevede un'attenuazione del coefficiente moltiplicatore, ma è altrettanto vero che il

metodo catastale non viene nella sostanza modificato, e le causali previste sono sul piano pratico in gran parte inidonee a riequilibrare la situazione sul piano fiscale.

In tal senso un'imprenditore, un socio recedente che nel triennio precedente alla cessione dell'azienda o del recesso, abbia individualmente realizzato un reddito individuale di lire 40.000.000 sulla base del criterio catastale di determinazione del valore di avviamento, si troverà in questa situazione:

media del reddito $40.000.000 \times 3 =$ Avviamento lire 120.000.000

TRIBUTI DOVUTI

a) società soggetta ad IRPEG:

ILOR+IRPEG = 53,20% = 63.840.000

b) imprenditore individuale beneficente di tassazione separata (nel caso in cui esercitasse da più di cinque anni).

Reddito medio biennio: 40.000.000

Quota 50% Reddito medio 20.000.000
IRPEF 3.816.000

Aliquota media $\frac{3.816.000}{20.000.000} = 19,08$

Impostazione avviamento:

ILOR 16,20% +

IRPEF 19,08% = 35,28%

Imposta

$120.000.000 \times 35,28\% = 42.336.000.$

Tali esempi già di per se chiariscono il problema.

Da ciò appare evidente che il metodo catastale di determinazione dell'avviamento, certamente il più agevole e di facile calcolo, il più delle volte si traduce in un ingiustificato prelievo tributario tale da incidere sul contribuente in misura superiore alla capacità contributiva derivante da un eventuale possibile valore di avviamento.

È solo il caso di considerare che l'avviamento, concettualmente inteso, può identificarsi in una componente patrimoniale astratta dell'azienda sulla cui esistenza e

sulla cui determinazione concorrono fattori di volta in volta diversi fra loro, e tali da non sopportare una massificazione di tipo catastale.

Si pensi ad esempio:

a) all'attività di farmacia protetta e contingentata nel numero operante, quindi in regime oligopolistico, non sulla determinazione del prezzo, ma sulla capacità di acquisire clientele;

b) all'attività commerciale in esclusiva di zona di beni a larga fascia di consumo;

c) all'attività artigianale o produttiva esercitata sulla base di marchi o brevetti di larga richiesta;

d) all'attività artigiana fondata essenzialmente sull'apporto lavorativo e sulla capacità lavorativa dei singoli soci;

e) all'attività in cui il titolare non presta alcuna opera diretta, ma nell'esercizio della quale si avvale esclusivamente dell'opera di subordinati, al punto che il reddito che gli perviene può quasi considerarsi reddito di puro capitale.

Ebbene, ognuna di queste attività, identifica situazioni del tutto diverse, anche in ordine alla esistenza di un possibile valore di avviamento.

È tale diversità che, concettualmente, osta ad una determinazione catastale dell'avviamento, che non può solo intendersi come capacità di produrre reddito, ma anche nella capacità di continuare a produrlo.

Occorre, allora, pervenire alla determinazione concettuale dell'avviamento, identificandone la natura in una sorta di capitale aziendale immateriale, dal quale proviene un reddito aggiuntivo rispetto a quelli prodotti.

Sulla base di tale concettualità, ai fini della determinazione del valore di avviamento, occorre procedere per gradi complessi, e cioè stabilire se l'azienda oggetto di analisi possieda o meno avviamento.

Si potrà così affermare che esiste un avviamento nei casi in cui, tenuto conto oltre

che dei costi materiali effettivi e diretti, anche dei costi figurativi, dalla differenza fra i costi così rideterminati ed i ricavi prodotti nell'arco del triennio, emergerà una differenza di reddito.

Tale differenza di reddito, ben potrà identificarsi come la rendita proveniente da un capitale immateriale che potrà essere definito avviamento.

Questo procedimento permette di identificare un indicatore dell'esistenza dell'avviamento del quale, peraltro, rappresenta la rendita o reddito effettivo.

Ai fini della quantificazione di tale valore, sarà sufficiente determinare il tasso di capitalizzazione, che può essere anche quello catastale di tre o due volte previsto dal decreto, come potrebbe essere anche catastalmente differenziato sulla base del rischio connesso all'esercizio dell'attività in analisi.

Ciò che rileva è evidenziare quanto ingiusto, destabilizzante, ed erroneo sia il convincimento, troppo fiscalmente diffuso, che sempre ovunque e comunque ogni attività aziendale permetta di individuare un avviamento.

Occorre poi sottolineare che, al fine di determinare l'ammontare dei costi figurativi per il lavoro del titolare o soci, la base parametrica di determinazione, ben potrebbe essere individuata nel trattamento economico lordo previsto a carico del tipo di azienda dal contratto collettivo di settore per la qualifica direttiva o dirigenziale.

Sulla base di tali considerazioni, appare possibile formulare una proposta di modifica della normativa già prevista all'articolo 2, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 31 luglio 1996, n.460, che essendo relativa a entrate straordinarie, non previste e prevedibili, non influenza in alcun modo il bilancio dello Stato.

DISEGNO DI LEGGE

Art. 1.

1. Per le aziende e per i diritti reali su di esse, il valore di avviamento, ove esistente, 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 di cui è intervenuto il trasferimento, moltiplicata per 3.

2. Ai fini della determinazione dell'esistenza dell'avviamento, e della percentuale di redditività, i redditi accertati o, in mancanza, dichiarati, dovranno essere rettificati con l'inclusione dei costi figurativi relativi ai capitali impiegati capitalizzati al tasso dei titoli di rendita pubblici, ai canoni di locazione degli immobili di proprietà, determinati sulla base dei canoni di locazione correnti, nonché dei costi figurativi relativi alla remunerazione dell'opera del titolare o dei soci, determinati in base alle retribuzioni lorde ed ai relativi trattamenti contributivi previsti per i dipendenti con qualifica direttiva dei contratti collettivi di settore, o dirigenziale per le aziende la cui attività è esercitata con più di dieci dipendenti.

3. Il moltiplicatore è ridotto a 2 nel caso in cui emergono elementi validamente documentati, e comunque nel caso in cui ricorra almeno una delle seguenti ipotesi:

a) l'attività sia stata iniziata entro i tre periodi d'imposta precedente a quello in cui è intervenuto il trasferimento;

b) l'attività non sia stata esercitata nell'ultimo periodo precedente a quello in cui è intervenuto il trasferimento, per almeno la metà del normale periodo di svolgimento dell'attività stessa;

c) la durata residua del contratto di locazione dei locali, se è svolta l'attività, sia inferiore ai dodici mesi.

4. Le disposizioni di cui al comma 4 dell'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 31 luglio 1996, n. 460, cessano di avere efficacia dalla data di entrata in vigore della presente legge.

