Ordinanza del 23/12/2020 n. 29346 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Cessione di azienda - Rendita vitalizia - Plusvalenza tassabile.

Massima:

La cessione di azienda con costituzione di una rendita vitalizia in favore del cedente determina, a beneficio dello stesso, una plusvalenza tassabile per il fatto che presenta un valore economico accertabile sulla base di calcoli attuariali, sicché l'erogazione della rendita rappresenta il corrispettivo per l'acquisto dell'azienda e non un costo deducibile dal reddito di impresa. Inoltre, non sussiste un rischio di doppia imposizione essendo la rendita assimilabile ai fini fiscali al reddito di lavoro dipendente. Nel caso di specie, la rendita vitalizia quale corrispettivo della cessione di una farmacia, costituisce un passaggio per l'inizio dell'attività imprenditoriale e quindi può configurare un costo solo dopo l'acquisto dell'azienda. Pertanto, essa può rilevare esclusivamente secondo il regime proprio del valore di avviamento previa iscrizione all'attivo di bilancio con il relativo ammortamento.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

RILEVATO

che:

1. La Commissione tributaria regionale della Calabria rigettava l'appello proposto dalla Agenzia delle entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Catanzaro, che aveva accolto i ricorsi proposti da (------) e (------), quali soci della Farmacia (------) s.n.c., avverso l'avviso di accertamento per Iva e Irpef, per l'anno 2003, emesso nei loro confronti dalla Agenzia delle entrate, che aveva ritenuto indeducibile, quale costo, il corrispettivo dell'acquisto della farmacia, costituito da una rendita vitalizia in favore dei cedenti ((------) e la moglie), pari ad Euro 67.139,40 annui, come "contropartita del buon nome aziendale", elevando il reddito di partecipazione per ciascun socio da Euro 58.946 ad Euro 107.217, con disconoscimenti di costi per Euro 84.634,00 (quale quota annuale della rendita vitalizia) e con accertamento induttivo di ricavi per Euro 11.906,00. Il giudice di appello rilevava che trattavasi di un contratto atipico, in

qualche modo assimilabile al valore di avviamento commerciale; aggiungeva che non era stato pagato alcun corrispettivo all'epoca del trasferimento e che una stima del valore della pattuizione (rendita vitalizia) appariva aleatoria e di difficile determinazione; una stima poteva essere effettuata solo con l'utilizzo della matematica attuariale, attraverso la capitalizzazione della rendita. La societa' aveva accettato di assumere l'obbligazione della rendita vitalizia in favore dei cedenti la farmacia "in contropartita del buon nome acquisito dalla farmacia" e tale obbligazione era un costo per l'azienda, che doveva essere assegnato alla societa' nell'anno di effettiva "sopportazione" ed erogazione. Pertanto, l'onere, "se assimilato a quello di un ammortamento di un valore di avviamento" sarebbe stato equivalente a quello dedotto dalla societa' cessionaria. La rendita costituiva, allora, un costo da distribuire nel tempo, sicche' la distribuzione in base all'effettivo esborso risultava piu' aderente alla realta' economica dell'impresa e, in ogni caso, risultava piu' rispondente al principio costituzionale della tassazione in base alla capacita' contributiva dei soci. Quanto ai ricavi accertati il giudice di appello rilevava che la diversa percentuale di ricarico poteva essere giustificata da circostanze di natura commerciale o da scelte economiche dell'imprenditore.

2. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate.

3.Restano intimati i contribuenti.

CONSIDERATO

che:

1. Con il primo motivo di impugnazione l'Agenzia delle entrate deduce la "violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articoli 68 e 75 (nella versione ratione temporis vigente), in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3", in quanto non e' prevista dalla normativa fiscale la possibilita' di portare in deduzione dal reddito di impresa il costo di acquisto della impresa stessa. Puo' essere portato in detrazione l'avviamento, ma secondo i criteri previsti dalla legge. In realta', nella specie, la rendita vitalizia ha costituito il corrispettivo della cessione della farmacia, ma, a seguito della cessione, la societa' non ha proceduto alla deduzione annuale della quota di ammortamento. La rendita vitalizia, in realta', non e' un costo dell'azienda, ma costituisce il corrispettivo dell'acquisto. Il costo presuppone un reddito che, appunto, va calcolato al netto dei costi sostenuti per produrlo. Il pagamento della rendita vitalizia, invece, e' il corrispettivo della cessione della attivita' di impresa, quindi il corrispettivo dell'atto di inizio dell'attivita' stessa. La rendita e' un costo meramente propedeutico all'inizio dell'attivita' di impresa.

L'avviamento, invece, non e' stato contabilizzato ed ammortizzato.

1.1. Tale motivo e' fondato.

1.2. Invero, per questa Corte, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 54, all'epoca vigente, costituisce plusvalenza il corrispettivo della cessione di azienda meno i costi non ammortizzati. L'articolo 1872 c.c. prevede che la rendita vitalizia puo' essere costituita a titolo oneroso mediante alienazione di un bene, sicche' puo' costituire il

corrispettivo di un'alienazione patrimoniale e, quindi, anche il corrispettivo di una cessione di azienda.

1.3. Tale rendita, pur essendo una utilita' aleatoria quanto all'ammontare concreto delle erogazioni che in base ad essa verranno eseguite o ricevute, ha un valore economico agevolmente accertabile in base a calcoli attuariali, come emergente dal fatto che le rendite vitalizie hanno un prezzo di mercato e che la loro capitalizzazione e' operazione pacificamente riconosciuta dall'ordinamento. Pertanto, per questa Corte, ai fini della determinazione del reddito di impresa, e' configurabile, per il cedente, una plusvalenza da avviamento commerciale, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 54, comma 3, anche nel caso di cessione a titolo oneroso di un'azienda il cui corrispettivo sia rappresentato dalla costituzione di una rendita vitalizia; ai fini dell'imputazione del corrispettivo, infatti, occorre considerare il momento di stipulazione del contratto, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917/1986, articolo 75, tenendo conto della natura intrinsecamente onerosa e della configurazione giuridica dell'atto traslativo, e prescindendo da clausole estranee al tipo contrattuale, senza che assuma alcun rilievo il carattere aleatorio della rendita, comunque determinabile sulla base delle tabelle di capitalizzazione risultanti dalla normativa fiscale (Cass., sez. 5, 27 gennaio 2012, n. 1175). Non e', dunque, al momento - di per se' variabile - di conseguimento del corrispettivo che deve farsi riferimento per l'imputazione della plusvalenza secondo il principio di competenza, ma al momento di stipulazione del contratto, occorrendo considerare sia la natura intrinseca e la configurazione giuridica dell'atto che opera il trasferimento del bene, prescindendo dalla natura delle clausole inserite nell'atto stesso quando siano estranee agli elementi essenziali del tipo di contratto concluso, sia all'onerosita' del negozio posto in essere, circostanza che ne determina la tassabilita' (Cass., sez. 5, n. 2807/2002).

1.4. Ne' sussiste il rischio di doppia imposizione, in quanto la doppia imposizione vietata si verifica solo nel momento della concreta liquidazione della "seconda" imposta e solo nel caso in cui l'amministrazione ritenga di aver diritto a ritenere il doppio pagamento (Cass., sez. 5, 11 maggio 2018, n. 11434).

Per questa Corte, infatti, ai fini della configurabilita' di un'ipotesi di doppia imposizione vietata non ha alcuna rilevanza l'avvenuta corresponsione, in relazione al medesimo fatto indice di reddito, di un altro tributo, atteso che il contribuente ha l'obbligo di corrispondere il tributo previsto dalla legge, senza possibilita' di "scegliere", in alternativa, un diverso tributo; sicche' non sono violati i principi di alternativita' dell'imposta e/o del divieto di doppia imposizione allorche' l'amministrazione finanziaria richieda il versamento del tributo ritenuto dovuto, senza peraltro escludere la rimborsabilita' dell'imposta erroneamente versata (Cass., sez. 5, n. 1175/2012).

Inoltre, si e' chiarito che il Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 48, nella versione all'epoca vigente, nell'assoggettare a tassazione le quote di rendita, individua forfetariamente nel 60 % la componente reddituale delle stesse, in tal modo esentando dall'imposta il capitale tassato all'atto del trasferimento (Cass., sez. 5, 23874/2010).

1.5. Va, poi, esaminata la posizione dei cessionari dell'azienda. Sul punto, per questa Corte la cessione di azienda con costituzione di una rendita vitalizia in favore del cedente determina, in favore dello stesso, una plusvalenza tassabile, in quanto, benche' assicuri un'utilita' aleatoria

correlata alla durata della vita del beneficiario, presenta un valore economico accertabile sulla base di calcoli attuariali, secondo criteri riconosciuti dall'ordinamento, non ostando, peraltro, a detta tassazione il rischio di una doppia imposizione, essendo la rendita assimilabile a fini fiscali al reddito di lavoro dipendente, in quanto detto divieto scatta solo nell'ipotesi di liquidazione della seconda imposta da parte dell'Amministrazione: ne deriva che, per la cessionaria, l'erogazione della rendita non costituisce costo di esercizio, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 109, bensi' costo di acquisizione dell'azienda (Cass., sez. 5, 28 giugno 2018, n. 17181).

Effettivamente, la rendita vitalizia, nel caso in esame, costituisce il corrispettivo della cessione della farmacia, quindi, il corrispettivo per godere della possibilita' di iniziare l'attivita' di impresa, quale passaggio propedeutico e necessario per l'inizio dell'attivita' imprenditoriale. Non configura certo un costo da dedurre per l'attivita' di impresa solo successivamente svolta, dopo l'acquisto della azienda.

1.6. Pertanto, la rendita vitalizia puo' rilevare esclusivamente secondo il regime proprio del valore di avviamento, quindi previa iscrizione all'attivo di bilancio nei limiti del costo di acquisizione ai sensi dell'articolo 2426 c.c., n. 6, e del suo ammortamento, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 103.

1.7. Gli avvisi di accertamento si sono fondati proprio sul fatto obiettivo, non contestato in giudizio, che la societa' avesse indebitamente imputato a costo deducibile il rateo annuo (2003) della rendita vitalizia.

1.8. Il giudice di appello, dunque, e' incorso in errore laddove ha ritenuto che il corrispettivo versato dai cessionari a titolo di rendita vitalizia fosse, da un lato, non capitalizzabile con la matematica attuariale e, dall'altro, deducibile come costo inerente all'attivita' di impresa per quote annuali, con assimilazione all'ammortamento del valore di avviamento.

2. Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente si duole della "violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1, lettera d, nonche' degli articoli 2697 e 2727 c.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3", in quanto il giudice di appello, escludendo la sussistenza di "vizi della contabilita'" sotto l'aspetto formale, ha ritenuto che l'unica violazione sostanziale attinente alla determinazione di una maggiore percentuale di ricarico non fosse sufficiente a fondare la ripresa fiscale, anche perche' la percentuale di ricarico applicata dall'impresa non era arbitraria o irragionevole.

In realta', per la ricorrente la percentuale di utile lordo dichiarata dalla societa' nel 28 % e' di molto inferiore alla percentuale di utile lordo ricavabile dall'esame delle fatture di acquisto esibite che riportano il prezzo di vendita al pubblico, lo sconto concesso dai grossisti e dalle case farmaceutiche (oscillante tra il 32,25 % ed il 41,81 %). La percentuale applicata dall'Ufficio e' stata, invece, prudenzialmente calcolata al 31 % ed e' quindi inferiore alla percentuale minima riscontrata nelle fatture di acquisto. Non si e' trattato, dunque, di un accertamento fondato sulla irregolarita' della contabilita', ma "sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonche' dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio". L'accertamento si e' basato sulla discordanza tra la percentuale dichiarata dalla societa' (28%) e la percentuale di utile lordo

ricavabile dall'esame delle fatture di acquisto esibite che riportavano il prezzo di vendita al pubblico, lo sconto concesso dai grossisti e dalle case farmaceutiche (oscillante tra il 32,25 % ed il 41,81 %). Tra l'altro, e' stato preso in esame un vasto e rappresentativo campione di prodotti.

3. Con il terzo motivo di impugnazione la ricorrente deduca la "omessa motivazione su fatto controverso e decisivo, oggetto di discussione fra le parti, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5", in quanto il giudice di appello non ha considerato in alcun modo che. la determinazione della percentuale di ricarico al 31 % e' stata fondata sull'esame delle fatture di acquisto esibite che riportavano il prezzo di vendita al pubblico. La Commissione regionale si e' limitata ad affermare che "il discordarsi della percentuale di ricarico puo' essere giustificata da tante circostanze di natura commerciale o scelte economiche dell'imprenditore", omettendo di valutare la circostanza posta dall'Ufficio a sostegno del ragionamento presuntivo, e quindi l'esame delle fatture prodotte dal contribuente al netto degli sconti praticati. L'Agenzia delle entrate, infatti, ha proceduto al concreto raffronto tra utile dichiarato ed utile risultante dalla documentazione fornita dallo stesso contribuente.

3.1. I motivi secondo e terzo, che vanno esaminati congiuntamente per ragioni di connessione, sono fondati.

3.2. Invero, si rileva che la sentenza della Commissione regionale e' stata depositata l'11-10-2012, sicche' trova applicazione il vizio di cui all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, come ridisegnato dal Decreto Legge n. 83 del 2012, in vigore per le sentenze pubblicate a decorrere dall'11-9-2012.

Tuttavia, benche' nella rubrica del motivo si faccia riferimento alla vecchia dizione "omessa motivazione su fatto controverso e decisivo", anziche' "omesso esame di un fatto controverso e decisivo", (tuttavia, nel corpo del motivo si deduce che il giudice di appello non ha tenuto conto del fatto decisivo e controverso, costituito dalla differenza tra la percentuale di ricarico indicata dalla societa', pari al 28 %, e la percentuale di ricarico individuata dall'Agenzia delle entrate nel 31 %, non per vizi della contabilita', ma per il semplice raffronto tra le fatture di acquisto dei beni, prodotte dalla contribuente, da cui emerge il costo di acquisto della merce, ed il prezzo di vendita al pubblico delle stesse, ivi riportato. Pertanto, si e' in presenza di accertamento analitico-induttivo basato sulle fatture e sugli altri atti e documenti relativi all'impresa, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1, lettera b.

3.3. Per questa Corte, infatti, la tenuta di contabilita' in maniera formalmente regolare non e' di ostacolo alla rettifica dei redditi d'impresa delle persone fisiche, a norma del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 39, comma 1, lettera d, quando l'esistenza di attivita' non dichiarate risulti, fra l'altro, da presunzioni gravi, precise e concordanti. In tali ipotesi, tuttavia, le dichiarazioni del contribuente non possono essere disattese (salvo il caso di divergenze assolutamente abnormi o di risultati palesemente antieconomici o in contrasto con il senso comune) sulla base della semplice applicazione di una diversa percentuale di ricarico, la quale, ancorche' frutto di uno studio di settore, costituisce un dato che richiede il conforto di qualche elemento ulteriore per giustificare l'attribuzione di un maggior reddito (Cass., sez. 5, 27 settembre 2002, n. 13995).

Nella specie, dunque, la diversa percentuale di ricarico emerge, secondo la prospettazione della Agenzia delle entrate, non solo dalle risultanze degli studi di settore, come afferma il giudice di appello ("il giudice di prima istanza ha voluto evidenziare che...la eventuale discordanza con gli studi di settore o parametri...costituiscono tutte presunzioni semplici"), ma anche dalla effettiva comparazione tra i prezzi di acquisto delle merci, risultanti dalle fatture di acquisto prodotte dalla contribuente, e dai prezzi di vendita al pubblico pure apposti sui prodotti.

Infatti, il metodo di accertamento "misto", di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1, lettera d, a differenza del metodo induttivo puro, ha ad oggetto la ricostruzione induttiva di singoli elementi attivi e passivi, non del reddito nella sua totalita'. Pertanto, nel metodo "misto" la determinazione del reddito e' effettuata sulla base delle risultanze del bilancio, discostandosi dalle stesse, ma senza contestarne l'attendibilita' complessiva e solo per individuare talune voci che il contribuente ha erroneamente indicato.

4. La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Calabria, in diversa composizione, che si adeguera' anche al seguente principio di diritto "La cessione di azienda con costituzione di una rendita vitalizia in favore del cedente determina, in favore dello stesso una plusvalenza tassabile, presentando un valore economico accertabile sulla base di calcoli attuariali, sicche' l'erogazione della rendita rappresenta il corrispettivo per l'acquisto dell'azienda e non un costo deducibile dal reddito di impresa", e provvedera' anche sulle spese del giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Calabria, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimita'.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza