Sentenza del 15/06/2018 n. 15858 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La Commissione tributaria regionale della Lombardia respingeva l'appello proposto dalla XXX di Telecomunicazioni s.r.l., avverso la sentenza di rigetto della impugnazione dell'avviso di rettifica e liquidazione con il quale la Agenzia delle Entrate aveva determinato in Euro 38.583,51, oltre interessi e sanzioni, la maggiore imposta di registro dovuta in relazione all'atto di cessione di azienda, datato 26/10/2006 e registrato il 27/10/2006, con il quale la contribuente aveva acquistato, dalla XX P.B.M. s.p.a., il ramo d'azienda consistente nell'emittente televisiva denominata "(XXXXX)", unitamente agli impianti televisivi asserviti ed alla testata girtonalistica, al complessivo prezzo di Euro 450.000,00.

Il giudice d'appello, dopo aver ricordato che la valutazione dell'avviamento dipende da molteplici valori soggettivi ed oggettivi, afferma che l'Ufficio ha proceduto alla sua determinazione, in forza del disposto del D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 51 e che, "al fine di valutare l'attività di radiodiffusione televisiva", si è basato "su quella che è l'attività di analisi degli atti di cessione di aziende o di rami di aziende radiotelevisive registrate presso l'Ufficio", dando rilievo essenziale a "due perizie, la prima con cui (XXXXX) acquisisce un ramo d'azienda, in cui si stabilisce che il valore attribuito all'impianto è pari a Euro 2,5 per potenziale telespettatore raggiunto; la seconda (che) fa riferimento al metodo delle transazioni comparative e si basa su tre transazioni di frequenze televisive effettuate sul mercato nel 2005", rimarcando, altresì, che "in tale perizia il valore viene determinato attribuendo a ciascun utente un valore comprensivo tra Euro 2,729 e Euro 3,196", e che "il numero degli abitanti effettivo, fornito peraltro dalla parte appellante, è pari a 584.030", valore quest'ultimo non adeguatamente contrastato dalla contribuente, la quale aveva al riguardo depositato una perizia di un ingegnere a sostegno della prospettata qualità non ottimale, per interferenze, del segnale radiotelevisivo.

In merito alla valutazione della testata giornalistica (XXXXX), facente parte del compendio ceduto, il giudice d'appello osserva che "l'Ufficio ha esaminato i bilanci d'esercizio depositati dalla soc. cedente e presenti nella banca dati (XXXXX) (camera di Commercio) per gli anni 2003, 2004 e 2005 individuando i ricavi complessivamente conseguiti in quegli anni e quelli da attribuire alla sola attività televisiva e per differenza sono stati determinati quelli da attribuire alla testata giornalistica", pervenendo così a "determinare il reddito operativo medio pari a Euro 15.074,78 (...) applicando il R.O.S. (indice di redditività delle vendite = reddito operativo/ricavi medio di settore) relativo ad aziende con caratteristiche similari e localizzate nella medesima regione, ai ricavi conseguiti nel triennio antecedente la cessione valutando poi la testa (XXXXX) in

tre volte il reddito operativo medio e cioè Euro 45.224,35"; quanto, infine, alle sanzioni applicate dall'Ufficio, esclude la ricorrenza della non punibilità D.Lgs. n. 472 del 1997, ex art. 6.

L'Agenzia delle Entrate resiste mediante controricorso e propone ricorso incidentale, cui resiste mediante controricorso la ricorrente.

Motivi della decisione

Con il primo motivo di ricorso denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, art. 132 c.p.c., n. 4, omessa motivazione sulla ritenuta inammissibilità dell'appello, giacchè la CTR, dopo aver rilevato l'inammissibilità dell'appello per difetto di specificità dei motivi di gravame, contraddittoriamente, ha esaminato nel merito la controversia e respinto l'appello.

Con il secondo motivo denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 460 del 1996, art. 2, comma 4, D.P.R. n. 131 del 1986, art. 51, comma 4, omessa, insufficiente, contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, giacchè la CTR ha proceduto alla determinazione del valore dell'avviamento non sulla scorta di dati obiettivi desunti dalla medesima impresa, bensì di elementi del tutto avulsi dalla realtà del ramo d'azienda ceduto, prescindendo da un'analisi in concreto, applicando due criticate perizie di stima, e ritenendo erroneamente non comprovata l'esistenza delle dedotte interferenze radiotelevisive al diffusore CH 54 UHF, senz'altro incidenti sulla possibilità di pieno utilizzo della frequenza assegnata all'emittente.

Con il terzo motivo denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 460 del 1996, art. 2, comma 4, D.P.R. n. 131 del 1986, art. 51, comma 4, omessa, insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, giacchè la CTR è giunta apoditticamente a determinare in Euro 2,808 il valore di ogni utente potenzialmente raggiungibile, senza considerare che, come dimostrato dalla contribuente, l'Ufficio ha assunto, in altre fattispecie analoghe, valori economici differenti e decisamente più contenuti (Euro 1,00, Euro 1,25, per utente).

Con il quarto motivo denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 51, commi 2 e 4, art. 52, commi 2 e 3, D.P.R. n. 460 del 1996, art. 2, comma 4, omessa, insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, giacchè la CTR ha adottato un criterio di valutazione estrinseco (avulso dal contesto), e non già intrinseco al ramo d'azienda ceduto, utilizzando le due perizie ed altri e diversi atti di cessione di azienda o rami d'azienda, nel settore radiotelevisivo, registrate presso l'Ufficio.

Con il quinto motivo denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 2555 c.c., D.P.R. n. 131 del 1986, art. 51, comma 4, omessa, insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, giacchè la CTR, nell'adottare un criterio di valutazione estrinseco (avulso dal contesto), e non già intrinseco al ramo d'azienda ceduto, ha finito per utilizzare una metodologia valutativa basata su elementi tratti da realtà aziendali non comparabili, simili soltanto per tipologia di attività, ma non per caratteristiche possedute (medesima ubicazione, simile fatturato, esistenza di interferenze, ecc.).

Con il sesto motivo denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 460 del 1996, art. 2, comma 4, giacchè la CTR ha inspiegabilmente utilizzato due differenti criteri di calcolo nella determinazione del valore economico dell'attività di radiodiffusione televisiva e della testata giornalistica, ben potendo viceversa utilizzare la medesima metodologia di cui alla richiamata disposizione.

Con il settimo motivo denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 52, comma 2, omessa, insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, giacchè la CTR, nell'adottare un criterio di valutazione estrinseco (avulso dal contesto), e non già intrinseco al ramo d'azienda oggetto di cessione, non ha considerato che, come evidenziato nelle difese di primo e di secondo grado, l'impugnato atto di rettifica e liquidazione non indica "i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato".

Con l'ottavo motivo denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 e 2729 c.c., omessa, insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, giacchè la CTR ha operato una inammissibile inversione dell'onere della prova, imputando alla contribuente di non aver indicato "l'esistenza di un criterio più valido di valutazione", senza considerare l'incidenza delle pur comprovate interferenze sull'impianto CH 54 UHF di (XXXXX), di altra emittente ((XXXXX)).

Con il nono motivo denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 51 e 52, art. 2697 c.c., omessa, insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, giacchè la valutazione della CTR, se rapportata ai ricavi imputabili alle diverse attività, quella della testata giornalistica e quella della attività di radiodiffusione televisiva, appare del tutto incongrua dal momento che i ricavi della prima attività rappresentano, secondo le determinazioni dell'Ufficio, il 70% degli utili complessivi ed il 2,7% del valore riconosciuto al compendio aziendale ceduto, mentre i ricavi dell'attività di radiodiffusione televisiva, che rappresentano il 30% degli utili complessivi, contribuiscono al valore del compendio in non proporzionalmente ma in misura trentasei volte maggiore.

Con il decimo motivo denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, L. n. 212 del 2000, art. 10, contraddittorietà della motivazione in ordine alla operatività, nel caso di specie, delle cause di non punibilità, giacchè la CTR, pur riconoscendo le difficoltà esistenti nella determinazione del valore dell'avviamento, ha trascurato di considerare che nel particolare settore delle radiotelevisioni il criterio di calcolo positivizzato dal legislatore non trova agevole applicazione, per cui ricorrono i presupposti per l'applicazione della invocata esimente.

Con il motivo di ricorso incidentale, l'intimata Agenzia delle Entrate, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, denuncia violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, artt. 112 e 236 c.p.c., giacchè la CTR, dopo aver dichiarato l'inammissibilità dell'appello della contribuente, per difetto di specificità dei motivi di gravame, non avrebbe dovuto procedere all'esame degli stessi e respingere l'appello.

Va, anzitutto, rilevata l'inammissibilità delle censure svolte dalla contribuente, nel primo motivo di ricorso principale, e dall'Agenzia delle Entrate, nel motivo di ricorso incidentale, alla luce del principio, affermato da questa Corte, che ben si attaglia alla fattispecie in esame, secondo cui "E'

inammissibile, per carenza di interesse, il ricorso per cassazione con il quale si contesti esclusivamente l'avvenuto rilievo in motivazione, da parte del giudice di appello, dell'inammissibilità dei motivi di impugnazione per difetto di specificità, ove tale rilievo sia avvenuto "ad abundantiam" e costituisca un mero "obiter dictum", che non ha influito sul dispositivo della decisione, la cui "ratio decidendi" è, in realtà, rappresentata dal rigetto nel merito del gravame per infondatezza delle censure" (Cass. n. 30354/2017).

Va, parimenti, rilevata l'inammissibilità della censura svolta nel settimo motivo di ricorso, atteso che la contribuente si duole della motivazione dell' impugnato avviso di rettifica e liquidazione, perchè non indica "i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato", ma "in base al principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, sancito dall'art. 366 c.p.c., nel giudizio tributario, qualora il ricorrente censuri la sentenza di una commissione tributaria regionale sotto il profilo del vizio di motivazione nel giudizio sulla congruità della motivazione dell'avviso di accertamento, è necessario che il ricorso riporti testualmente i passi della motivazione di detto avviso, che si assumono erroneamente interpretati o pretermessi, al fine di consentire la verifica della censura esclusivamente mediante l'esame del ricorso" (tra le tante, Cass. 16147/2017).

Le ulteriori censure svolte nel ricorso principale, scrutinabili congiuntamente - ad eccezione del decimo motivo - in quanto logicamente connesse, si appalesano infondate e non meritano accoglimento, per le ragioni di seguito riportate.

La società ricorrente censura sotto diversi profili la sentenza di secondo grado e sostiene, in particolare, che la CTR ha errato nel fare proprio il metodo di calcolo del valore dell'avviamento commerciale del ramo aziendale de quo utilizzato dall'Ufficio, non rispettoso dei parametri dettati dal D.P.R. n. 460 del 1996, art. 2, comma 4 e di quello che fa riferimento al valore complessivo dei beni aziendali, contenuto nel D.P.R. n. 131 del 1986, art. 51, comma 4, in quanto basato su elementi estrinseci alla realtà della azienda oggetto di accertamento, su dati ricavati da perizie contestate, non privi di incongruenze nella loro pratica applicazione, sulla omessa considerazione di fattori documentati di minore redditività dell'attività imprenditoriale, quali la impossibilità di un profittevole sfruttamento pubblicitario della frequenza radiotelevisiva e, nel loro complesso, delle attrezzature ricetrasmittenti ad essa asservite.

Le suesposte argomentazioni non tengono conto del principio, più volte affermato da questa Corte, secondo cui "Ai fini del calcolo del valore dell'avviamento commerciale quale parte del corrispettivo di cessione d'azienda, per la determinazione della base imponibile dell'imposta di registro secondo il disposto del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 51 e del D.P.R. 31 luglio 1996, n. 460, art. 2, comma 4, quest'ultima avente la funzione di fungere da parametro minimo per il relativo calcolo, dovrà applicarsi la percentuale di redditività, nella misura ritenuta congrua dal giudice del merito, parametrata alla media dei ricavi (e non degli utili operativi) 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, applicando di seguito il moltiplicatore previsto dall'art. 2, comma 4, citato" (Cass. n. 7324/2014; n. 9115/2012), che peraltro si riduce in presenza di determinate situazioni.

I criteri di cui al D.P.R. n. 460 del 1996, art. 2, determinano, dunque, valori minimali d'avviamento, in funzione dell'accertamento con adesione (cfr. D.Lgs. n. 218 del 1987), ma anche degli accertamenti ordinari, come quello per cui è causa, sicchè la loro applicazione integra un indizio a favore dell'Amministrazione (Cass. n. 9089/2017, 27 luglio 2007, che richiama Cass. n. 16705/2007), tanto che questa può impiegare un criterio diverso solo dando conto della maggiore affidabilità specifica (Cass. n. 4931/2012), mentre il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 51, comma 4, secondo il quale il valore dichiarato "è controllato dall'ufficio con riferimento al valore complessivo dei beni che compongono l'azienda", "al netto delle passività risultanti dalle scritture contabili obbligatorie", non pone deroghe al criterio, dettato in generale al secondo comma dello stesso articolo, dell'accertamento del valore secondo il parametro del "valore venale in comune commercio", nel senso che non sussiste al riguardo il vincolo delle scritture contabili, se non con riferimento alle eventuali passività di cui l'Ufficio deve tenere conto (Cass. n. 10341/2007).

In altri termini, e per quanto qui d'interesse, l'applicazione dei parametri di natura regolamentari di cui al D.P.R. n. 460 del 1996, art. 2 (disposizione non più vigente, a decorrere dall'entrata in vigore del D.Lgs. n. 218 del 1997, nel quale tale meccanismo di calcolo non è stato riprodotto, ma che ciò non di meno continua ad essere utilizzato nella prassi dell'Amministrazione finanziaria), "trova obiettivo limite ogniqualvolta essi si rivelino inadeguati a soddisfare quello che è il principio-cardine della definizione della base imponibile ai fini dell'imposta di registro; vale a dire, il valore attribuibile all'azienda, al momento del trasferimento, in regione di libero mercato" (Cass. n. 979/2018).

Non ha, pertanto, alcun fondamento l'affermazione della contribuente concernente la irrilevanza, ai fini qui considerati, dei dati extracontabili, quelli cioè, per usare le parole del ricorso, avulsi e disancorati dalla realtà dell'azienda ceduta, soprattutto ove si consideri che il giudice di appello, con motivazione sotto tale profilo incensurabile, indica partitamente i fatti concreti, aventi valenza indiziaria, utilizzati dall'Ufficio, comparativamente, ritenuti idonei ad individuare "il prezzo che il bene ha in comune commercio, vale a dire quello che il venditore ha le maggiori possibilità di realizzare e l'acquirente di pagare in condizioni normali di mercato".

Si tratta dei dati ricavati da due perizie, che fanno emergere, in relazione a transazioni commerciali riguardanti il settore radiotelevisivo, temporalmente prossime a quella intercorsa tra XX P.B.M. s.p.a. e XXX di Telecomunicazioni s.r.l., quale fosse nel mercato di riferimento il valore-utente, in ragione del potenziale numero di spettatori raggiungibili ed avuto riguardo al numero di abitanti, nella specie, fornito dalla stessa contribuente, elemento considerato negli investimenti pubblicitari e, quindi, sicuramente incidente sul valore complessivo dei beni che compongono l'azienda, correlato alla "capacità di profitto di un'attività produttiva", ossia a quella "attitudine che consente ad un complesso aziendale di conseguire risultati economici diversi (ed, in ipotesi, maggiori) di quelli raggiungibili attraverso l'utilizzazione isolata dei singoli elementi che la compongono" (Cass. n. 10586/2011, con richiamo a Cass. n. 9470/1995).

Nè, tantomeno, può rimproverarsi al giudice di appello l'omesso esame di fattori di minore redditività quali, appunto, le contingenti interferenze sulla frequenza CH 54 UHF causate da altra emittente radiotelevisiva, considerato che la sentenza impugnata dà atto delle risultanze della

perizia di parte all'uopo prodotta dalla contribuente, e le disattende, con valutazione del materiale probatorio tipicamente meritale, trattandosi di valutazioni che esprimono valutazioni ("opinioni") soggettive dell'esperto, le quali non chiariscono la refluenza della prospettata qualità non ottimale del segnale irradiato sulla "valutazione concreta dell'avviamento" operata dall'Ufficio.

Il giudice di appello ha, altresì, ritenuto corretto il calcolo dell'avviamento in relazione alla testa giornalistica "(XXXXX)", bene valutabile autonomamente, sulla base dei bilanci sociali relativi all'ultimo triennio e, dunque, con la metodologia basata sulla media dei ricavi riferibili a tale specifico segmento d'attività, che il richiamato D.P.R. n. 460 del 1996, art. 2, comma 4, consente.

Ancora una volta i risultati dell'accertamento dell'Ufficio non risultano adeguatamente contraddetti dalle deduzioni della contribuente, che si appuntano su aspetti più metodologici che di merito, agevolmente confutabili, considerato che quanto viene rimarcato nella sentenza di secondo grado, e cioè che "Anche in appello controparte no(n) produce nessun elemento da cui possa dedursi come è stato calcolato l'avviamento", attiene proprio all'onere del contribuente di fornire elementi contrari rispetto ad una formula - algebrica - di valutazione dell'avviamento, costituente bene aziendale, la quale trova la sua legittimazione nelle disposizioni in precedenza richiamate e, nella esaminata fattispecie, si regge su una pluralità di elementi presuntivi, complessivamente considerati, senza violazione dei criteri giuridici in tema di formazione della prova critica, profilo senz'altro esaminabile, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, in sede di legittimità.

Secondo il consolidato insegnamento di questa Corte, il motivo di ricorso per cassazione con il quale la sentenza impugnata venga censurata per vizio della motivazione non può essere inteso a far valere la rispondenza della ricostruzione e valutazione dei fatti operata dal giudice del merito al diverso convincimento soggettivo della parte e, in particolare, per il suo tramite non è possibile dedurre un preteso migliore e più appagante coordinamento dei dati acquisiti, tali aspetti del giudizio, interni all'ambito della discrezionalità di valutazione degli elementi di prova e dell'apprezzamento dei fatti, attenendo al libero convincimento del giudice e non agli eventuali vizi dell' iter formativo di esso, rilevanti ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, poichè diversamente opinando, il motivo di ricorso si risolverebbe in una inammissibile istanza di revisione delle valutazioni e dei convincimenti del giudice di merito, ovvero di una nuova pronuncia sul fatto, estranea alla natura ed alle finalità del giudizio di cassazione (Cass. n. 3881/2006, n. 1754/2007).

L'infondatezza dell'ultima doglianza della contribuente, quella che concerne le sanzioni, discende dall'indirizzo giurisprudenziale di legittimità secondo cui "La incertezza normativa oggettiva tributaria è caratterizzata dall'impossibilità d'individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica nel cui ambito il caso di specie è sussumibile, e va distinta dalla soggettiva ignoranza incolpevole del diritto (il cui accertamento è demandato esclusivamente al giudice e non può essere operato dall'amministrazione), come emerge dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, che distingue le due figure, pur ricollegandovi i medesimi effetti. Peraltro, il fenomeno dell'incertezza normativa oggettiva può essere desunto dal giudice attraverso la rilevazione di una serie di "fatti indice",

quali ad esempio: 1) la difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative; 2) la difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) la difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà; 5) la mancanza di una prassi amministrativa o l'adozione di prassi amministrative contrastanti; 6) la mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) la formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, specie se sia stata sollevata questione di legittimità costituzionale; 8) il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) il contrasto tra opinioni dottrinali; 10) l'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente" (Cass. n. 12301/2017).

Nel caso di specie, il giudice di appello ha fatto corretta applicazione del principio sopra esposto, in quanto ha ritenuto di escludere, con argomentazione incensurabile in questa sede, la ricorrenza dell'incertezza normativa oggettiva e, dunque, dei presupposti dell'esimente, in ordine all'interpretazione delle norme che regolano l'imponibilità dell'avviamento, a fini dell'imposta di registro, ed all'errore scusabile, "in quanto le parti del contratto in esame, a prescindere dalla non previsione per legge di un metodo per il calcolo del valore di avviamento, di fatto erano ben a conoscenza per operazioni di importo così rilevante, delle situazioni organizzative da gestire e della normativa applicabile".

Segue la condanna della ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, liquidate in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte, rigetta í ricorsi e condanna la ricorrente al pagamento delle spese del presente giudizio, che liquida in Euro 5.000,00 per compensi, oltre rimborso spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 5 giugno 2018.

Depositato in Cancelleria il 15 giugno 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza