Sentenza del 17/07/2018 n. 18940 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

p.1. L'Agenzia delle Entrate notificava avviso di liquidazione e di rettifica della maggiore imposta di registro, pari ad Euro 51.153,00 oltre sanzioni ed interessi, rideterminando il valore dell'avviamento dell'azienda di cui al contratto del 14.04.2003, sottoscritto da S.A. con M. srl, avente ad oggetto l'esercizio commerciale di via (XXXXX), in precedenza gestito da C. s.r.l..

S.A. impugnava l'avviso dinanzi alla CTP di Roma, deducendo che l'oggetto della cessione non era l'azienda, ma solo "i diritti di un contratto di locazione stipulato con la società C. srl dalla de cuius N.T., lasciato in eredità al coniuge ed al figlio", nonchè l'assenza di motivazione dell'avviso e l'erronea determinazione della rettifica del valore di trasferimento poichè C. srl esercitava la propria impresa in altri tre punti vendita oltre quello ceduto.

La CTP di Roma accoglieva in parte il ricorso, riducendo la percentuale di redditività dell'azienda dalla misura del 20% accertata dall'Ufficio a quella del 14,42%; inoltre, rilevato che C. svolgeva la propria attività in altri tre punti vendita, attribuiva all'azienda ceduta un valore di avviamento pari ad un quarto di quello complessivo dell'azienda dell'affittuaria.

L'Agenzia interponeva gravame avverso detta pronuncia, censurando la sentenza con riferimento ai quattro punti vendita, rilevando che il ricorrente non ne aveva dimostrato l'esistenza, mentre il contribuente proponeva appello incidentale ribadendo la correttezza della decisione del primo giudice, lamentando il mancato riconoscimento dell'inesistenza dell'impresa e l'astrattezza del valore di avviamento attribuito al punto vendita di via (XXXXX).

Là CTR del Lazio accoglieva parzialmente il ricorso principale dell'amministrazione finanziaria, rideterminando il valore di avviamento dell'azienda ceduta nella misura della metà di quello complessivo attribuito all'azienda di C. s.r.l., in ragione del fatto che era provata l'esistenza di due soli punti vendita gestiti dalla società.

La sentenza d'appello indicata in epigrafe è stata impugnata dal contribuente con ricorso per cassazione, sorretto da cinque motivi.

Resiste l'Erario con controricorso.

Motivi della decisione

p. 1. Il ricorrente assume, con il primo motivo, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 51 e 52, censurando la pronuncia impugnata per aver adottato ai fini del calcolo dell'avviamento commerciale una base imponibile riferibile al volume di affari di un'azienda del tutto diversa da quella avente sede in (XXXXX), unico oggetto del contratto di cessione.

In particolare, sostiene il ricorrente che la de cuius aveva locato il negozio di cui al punto vendita di via (XXXXX) a C. srl, la quale già esercitava attività di impresa anche in altri punti vendita; che solo successivamente, in data 14.04.2003, egli aveva ceduto l'azienda a M. srl; che il valore di avviamento era stato determinato sia dall'ufficio che dal decidente con riferimento all'intero volume di affari dell'affittuaria C. srl, utilizzando come base imponibile " il ricavato di un oggetto diverso da quello di cui al contratto di cessione", successivamente diviso per due punti vendita senza considerare l'effettivo volume di affari dell'azienda ceduta.

p..2 Con il secondo motivo lamenta violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 460 del 1996, art. 2, censurando la pronuncia di seconde cure per aver erroneamente applicato detta normativa, peraltro abrogata, al volume d'affari dell'affittuaria, quantificato tenendo conto della somma dei fatturati di tutti i suoi punti vendita, non attribuibile a quello dell'azienda ceduta.

p..3 Con il terzo motivo lamenta violazione dell'art. 113 c.p.c. e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, dolendosi che, dopo che il giudice di primo grado aveva laconicamente affermato che "in mancanza di altri percorsi praticabili è ragionevole attribuire al punto vendita interessato un valore di avviamento pari ad un quarto del totale", la CTR abbia del tutto taciuto sul punto, senza illustrare l'iter logico-giuridico in base al quale ha ritenuto di ricavare il volume d'affari dell'azienda ceduta sulla base di quello complessivo di C..

p..4 Con il quarto motivo deduce violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, per non avere i giudici di appello acquisito di ufficio i documenti necessari per la decisione, non avendo egli la possibilità di documentare il reale fatturato dell'azienda ceduta, in quanto "locata" a C. srl sin dal 30.07.1990.

p..5 Con l'ultimo mezzo, il ricorrente lamenta la violazione dell'art. 53 Cost., atteso che la pretesa tributaria si fonda su un volume d'affari di un'azienda diversa da quella ceduta.

p..6 I primi due motivi, in quanto strettamenti connessi, possono essere scrutinati congiuntamente e sono fondati.

p..7 Dalla lettura della sentenza impugnata risulta che Cecom, affittuaria dell'azienda ceduta, esercitava la propria attività commerciale anche in un altro negozio, sito in via (XXXXX), condotto in locazione sin dal 1997.

Nonostante l'estraneità di tale punto vendita al contratto di cessione - che aveva ad oggetto, come si evince chiaramente dalla stessa sentenza, il solo punto vendita di via (XXXXX) - il giudice d'appello, incorrendo nel medesimo errore già compiuto dalla CTP, ha stimato il valore di avviamento dell'azienda ceduta sulla scorta del volume d'affari complessivo della diversa azienda condotta da Cecom (poi diviso in via equitativa per la metà in considerazione del fatto che la società gestiva anche il negozio di via (XXXXX)) mentre avrebbe dovuto valutare

autonomamente i redditi detraibili dall'esercizio di via (XXXXX) e calcolare il valore di avviamento con esclusivo riferimento ad esso.

p..8 Anche la terza censura, che lamenta l'omessa pronuncia con riferimento ai criteri di determinazione dell'avviamento, è fondata.

Al fine dell'interpretazione della norma di cui al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 51, comma 4, vigono i criteri fissati dal D.P.R. n. 460 del 1996, art. 2, comma 4, secondo cui per le aziende il valore di avviamento è determinato sulla base della percentuale di redditività applicata alla media dei ricavi accertati o dichiarati ai fini delle imposte sui redditi negli ultimi tre periodi d'imposta anteriori al trasferimento, moltiplicata per tre. Se tali criteri hanno la funzione di fornire indicazioni minime cui l'Amministrazione finanziaria deve attenersi nella procedura transattiva che conduce ad un accertamento con adesione in materia di imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni (cfr. Cass. n. 7324 del 28/03/2014; n. 4931 del 27/03/2012; n. 16705 del 2007; n. 3505 del 2006), a maggior ragione la norma di cui al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 51, comma 4, non può che essere interpretata nel senso che il contribuente, nel dichiarare il valore dell'avviamento, deve effettuare i calcoli sulla base dei redditi ritraibili dall'azienda ceduta al lordo delle imposte. La Commissione si è limitata invece ad affermare la congruità dei criteri adottati dall'Ufficio, senza neppure indicarli e senza avvedersi che si trattava di criteri, in tesi, validi in relazione ai redditi dell'azienda dell'affittuaria Cecom, ma privi di riferimento alla redditività della diversa azienda oggetto di cessione.

p..9 Il quarto motivo è infondato.

Nel processo tributario, il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, in quanto norma eccezionale attributiva di ampi poteri istruttori officiosi alle Commissioni Tributarie, tra i quali la facoltà di ordinare il deposito di documenti necessari ai fini della decisione, trova applicazione solo quando l'assolvimento dell'onere della prova a carico del contribuente sia impossibile o sommamente difficile. Tale indefettibile condizione richiede, a carico della parte, l'allegazione e l'accertamento della specifica situazione di fatto che, nel caso concreto, abbia reso impossibile o sommamente difficile l'assolvimento dell'onere della prova, essendo insufficiente la mera affermazione dell'esistenza del presupposto priva dell'allegazione relativa all'avvenuta sollecitazione del giudice del merito all'esercizio del predetto potere (Cass. n. 11935 e 22535 del 2012; Cass. n. 26849 e n. 4161 del 2014; 25769/2014; 20972/2015; 955/2016).

p..10 Il quinto motivo, rubricato "violazione dell'art. 53 Cost.", manca dell'illustrazione delle ragioni della censura e va pertanto dichiarato inammissibile.

In conclusione, accolti i primi tre motivi del ricorso, la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla CTR del Lazio, in diversa composizione, che procederà ad un nuovo esame dei fatti, tenendo conto, ai fini del calcolo dell'avviamento commerciale, delle sole caratteristiche dell'azienda ceduta dal contribuente a M. e provvederà anche in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie i primi tre motivi del ricorso, rigetta il quarto e dichiara inammissibile il quinto; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla CTR del Lazio, in altra composizione, anche per la regolamentazione delle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della quinta sezione civile, il 7 giugno 2018.

Depositato in Cancelleria il 17 luglio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza