Sentenza del 17/07/2018 n. 18941 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:
TRIBUTI ERARIALI INDIRETTI - IMPOSTA DI REGISTRO - DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE - VALORE VENALE - AZIENDE O DIRITTI REALI SU DI ESSE Cessione di azienda - Valore dell'avviamento - Percentuale di redditività - Calcolo - Criteri.

Massima:

In tema di determinazione della base imponibile dell'imposta di registro per la cessione d'azienda, ai fini del calcolo del valore dell'avviamento commerciale della stessa, in virtù del combinato disposto degli artt. 51 del d.P.R. n. 131 del 1986, e 2, comma 4, del d.P.R. n. 460 del 1996, la percentuale di redditività deve essere parametrata alla media dei ricavi (e non degli utili operativi) accertati, o, in mancanza, dichiarati ai fini delle imposte sui redditi nei tre periodi d'imposta anteriori a quello in cui è intervenuto il trasferimento, applicando di seguito il moltiplicatore previsto dal detto art. 2, comma 4. Al fine dell'interpretazione della norma di cui all'art. 51, comma 4, d.p.r. 131/86, 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. La norma di cui all'art. 51, comma 4, d.p.r. 131/86 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.

Massima tratta dal CED della Cassazione

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 della cessione d'azienda di cui al contratto del 14.04.2003, sottoscritto da S.G. con la società M. srl, avente ad oggetto la sede di (XXXXX).

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 T.N., 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 la C. srl esercitava l'impresa in tre punti vendita oltre quello ceduto. La CTP di Roma affermava la legittimità del procedimento adottato ai sensi del D.P.R. n. 460 del 1996, art. 2 riducendo la percentuale di reddività nella misura del 14,42%, sul rilievo che l'attività era stata svolta in altri tre punti vendita oltre quello ceduto.

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

La CTR del Lazio accoglieva parzialmente il ricorso principale dell'amministrazione finanziaria, riconoscendo l'esistenza di due punti vendita, rideterminando il valore di avviamento, ricavandolo dividendo per due il valore complessivo attribuito alla C. s.r.l.

La sentenza d'appello indicata in epigrafe veniva impugnata dal contribuente con ricorso per cassazione, svolgendo cinque motivi.

Resiste l'Erario con controricorso.

Motivi della decisione

p. 2. Il ricorso 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)/b, unico oggetto del contratto di cessione.

In particolare, sostiene il ricorrente che la di lui "de cuius" aveva locato l'azienda di cui al punto vendita di (XXXXX) alla società C. srl, la quale già esercitava attività di impresa anche in altri punti vendita; che solo successivamente, in data 14.04.2003, cedeva l'azienda alla società M. srl; che il valore di avviamento era stato determinato sia dall'ufficio che dal decidente con riferimento all'intero volume di affare della locataria 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.3 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.

Il secondo motivo attinge dapprima la pronuncia dei giudici di prime cure e poi quella del giudice di appello, ribadendo la non riconducibilità del volume d'affari della locataria all'azienda ceduta, poichè quantificato tenendo conto della somma dei fatturati di più punti vendita.

p..4 Con la terza censura, per quanto comprensibile, si lamenta violazione dell'art. 113 c.p.c. e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, dolendosi della decisione di primo grado "che ha attribuito il

valore di avviamento in un quarto del valore totale", 'mentre la CTR tace sul punto", per poi dissertare sulle conseguenze della omessa motivazione e della individuazione degli elementi sui quali si fonda il convincimento del giudicante.

p..5 Con il quarto motivo si 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, in considerazione del fatto che il ricorrente non aveva la possibilità di documentare il reale fatturato dell'azienda ceduta, già "locata" alla C. srl il 30.07.1990.

p..6 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..8 I primi due motivi, in quanto strettamenti connessi, possono essere scrutinati congiuntamente, sono parzialmente fondati.

p..9 Dalla lettura della sentenza impugnata risulta che l'affittuaria dell'azienda ceduta esercitava la propria attività commerciale anche in un altro negozib, sito in (XXXXX), condotto in locazione dalla società C. , affittuaria dell'azienda ceduta, dal 1997.

Nonostante l'estraneità di tale punto vendita al contratto di cessione - che aveva ad oggetto, come si evince chiaramente dalla sentenza, il solo punto vendita di (XXXXX)/b - il giudice d'appello, incorrendo nel medesimo errore già compiuto dalla CTP, ha stimato il valore dell'avviamento commerciale dell'azienda ceduta sulla scorta del volume di affari complessivo della diversa azienda condotta da C. (poi divisa in via equitativa per la metà in considerazione del fatto che la società gestiva anche il negozio di (XXXXX)), mentre avrebbe dovuto valutare autonomamente i redditi detraibili dall'esercizio di (XXXXX)/b e calcolare il valore di avviamento con esclusivo riferimento ad esso.

p..10 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 motivazione della Commissione si limita invece ad affermare la congruità dei criteri adottati, senza neppure indicarli e senza avvedersi che si trattava di criteri, in tesi, validi in relazione ai redditi dell'azienda dell'affittuaria C. , ma privi di riferimento alla redditività della diversa azienda oggetto di cessione.

p..10 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).

Il quinto motivo rubricato "violazione dell'art. 53 Cost." manca della illustrazione e della specificità 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, 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 alla società 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 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 sezione quinta civile, il 7 giugno 2018.

Depositato in Cancelleria il 17 luglio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza