Sentenza del 12/10/2018 n. 25448 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

S.S. proponeva ricorso, innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma, avverso l'avviso di rettifica e liquidazione con cui veniva accertata una maggiore imposta di registro, per l'anno 2002, relativa ad un atto di cessione di azienda avente ad oggetto "articoli per fumatori, profumeria, cartoleria", eccependo la decadenza dal potere di accertamento e sostenendo l'errore nella determinazione del valore, in quanto il reddito derivante dalla vendita di generi di monopolio non poteva costituire elemento di valutazione della azienda. La CTP annullava l'atto impugnato. L'Agenzia delle Entrate spiegava appello, che veniva accolto dalla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, la quale riteneva che la componente degli aggi relativi ai tabacchi ed al gioco del lotto concorresse alla determinazione della redditività dell'azienda ceduta. Propone ricorso per la cassazione della sentenza S.S., svolgendo due motivi, illustrati con memorie. Ha resistito con controricorso l'Agenzia delle Entrate. La causa, con ordinanza resa all'adunanza camerale del 28 marzo 2017, è stata rimessa alla pubblica udienza. La ricorrente ha presentato memorie.

Motivi della decisione

1.Va preliminarmente dichiarata l'inammissibilità del ricorso per cassazione proposto nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze, tenuto conto che: "In tema di contenzioso tributario, a seguito del trasferimento alle agenzie fiscali, da parte del D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, art. 57, comma 1, di tutti i "rapporti giuridici", i "poteri" e le "competenze" facenti capo al Ministero dell'Economia e delle Finanze, a partire dal primo gennaio 2001 (giorno di inizio di operatività delle Agenzie fiscali in forza del D.M. 28 dicembre 2000, art. 1), unico soggetto passivamente legittimato è l'Agenzia delle Entrate, sicchè è inammissibile il ricorso per cassazione promosso nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze" (Cass. n. 1550/2015).

2.Con il primo motivo, la ricorrente censura la sentenza impugnata, denunciando in rubrica: "Violazione ed errata interpretazione della L. 22 dicembre 1957, n. 1293, art. 31 (art. 360 c.p.c., n. 3)", posto che, in ragione della L. n. 1293 del 1957, art. 31 la parte di azienda relativa ai generi di monopolio non poteva essere fatta oggetto di cessione.

Parte ricorrente deduce che l'atto di cessione, cui fa riferimento l'avviso di accertamento, ha ad oggetto una "azienda per la rivendita di articoli per fumatori, articoli di profumeria e cartolibreria" e tra gli articoli per fumatori non sarebbero ricompresi i tabacchi, in quanto esclusi dalla licenza di commercio, ma regolati da concessione ad personam. Ne consegue che la CTR

avrebbe errato nel ritenere inseriti nella redditività dell'impresa ceduta anche gli aggi relativi ai tabacchi ed al gioco del lotto.

3. Con il secondo motivo, la ricorrente censura la sentenza impugnata, denunciando in rubrica: "Contraddittorietà della motivazione (art. 360 c.p.c., n. 5", in quanto nella stessa decisione, si indica come la azienda ceduta avesse ad oggetto "articoli per fumatori, profumeria e cartolibreria", escludendo quindi che la cessione avesse riguardato la vendita di generi di monopolio, per poi stabilire che il valore della parte di azienda ceduta venisse determinato anche con riferimento ad una attività (la vendita di generi di monopolio) esclusa dalla cessione, in quanto non cedibile.

4. I motivi di ricorso, per connessione logica, vanno trattati congiuntamente. In sintesi, con la controversia in esame, si domanda alla Corte di stabilire se, in tema di imposta di registro, in ipotesi di cessione di azienda avente ad oggetto "articoli per fumatori, profumeria e cartoleria" la vendita di generi di monopolio sia o non sia inclusa nel valore di avviamento, non risultando attività liberamente cedibile con effetti diretti nei confronti dell'Amministrazione dei Monopoli di Stato.

5. Le esposte censure, in disparte l'inammissibilità per carenza di autosufficienza, non sono fondate, per le considerazioni che seguono.

5.1. L'avviamento è una componente del valore dell'azienda, costituito dal maggior valore che il complesso aziendale, unitamente considerato, presenta rispetto alla somma dei valori di mercato dei beni che lo compongono. Esso si atteggia quale bene dell'azienda, ed è ricompreso nel trasferimento della stessa, quindi è da assoggettare ad imposta di registro, ai sensi del TUIR (D.P.R. n. 131 del 1986), art. 51, comma 4.

La natura dell'avviamento è un valore patrimoniale e, come tale, non configura un valore dell'attività di impresa, ma dell'azienda obiettivamente considerata.

Ai fini del calcolo del valore dell'avviamento commerciale, quale parte del corrispettivo di cessione di 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 di imposta anteriori a quello in cui è intervenuto il trasferimento, applicando di seguito il moltiplicatore previsto dall'art. 2, comma 4, citato. (Cass., Sez. 5, n. 7324 del 2014).

5.2. Questa Corte ha chiarito che: "In tema di imposta di registro relativa alla cessione di azienda, ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 51, comma 4, la cui corretta interpretazione va effettuata alla luce dei criteri fissati dal D.P.R. n. 460 del 1996, il valore di avviamento deve intendersi come "capacità di profitto di una attività produttiva" (Cass. n. 9583 del 2016).

Ne consegue che il valore di avviamento di un'azienda o di un ramo di azienda, quale che sia il metodo di calcolo utilizzato, non è determinato in base, o soltanto in base, a grandezze che possono essere capitalizzate, e, quindi, al reddito distribuibile al netto delle imposte, perchè l'avviamento è la capacità di profitto di una attività produttiva, ossia una qualità dell'azienda costituita dal maggiore valore che il complesso aziendale, unitariamente considerato, presenta rispetto alla somma dei valori di mercato dei beni che lo compongono (Cass. n. 9115 del 2012).

5.3. Con le esposte censure, parte ricorrente lamenta che l'atto di cessione non poteva avere ad oggetto la rivendita dei generi di monopolio e, pertanto, tale rivendita non poteva essere presa in considerazione dall'Ufficio ai fini dell'accertamento del valore dell'azienda ceduta.

La questione va interpretata correttamente, atteso che ciò di cui si discute non è la possibilità di trasferire a terzi l'attività di rivendita di generi di monopolio: che il giudice di appello, con accertamento in fatto insindacabile in sede di legittimità, ha comunque accertato essere avvenuta (indipendentemente dalla relativa validità del contratto), ma la valutazione della capacità di profitto dell'azienda, anche in considerazione delle sue potenzialità come rivendita di generi di monopolio per la quale, evidentemente, sussistevano avviamento ed attrezzature.

Contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente, infatti, nel caso delle aziende con generi di monopolio, pur essendo vietata la cessione a qualsiasi titolo delle rivendite ordinarie e speciali (L. n. 1293 del 1957, art. 31), è consentita la cessione dell'intero complesso aziendale nel quale è ubicata la tabaccheria. In tal caso, la cessione di una rivendita di generi di monopolio è valida almeno finchè non venga revocata la relativa concessione (purchè la cessione non venga effettuata prima del decorso di due anni dalla precedente cessione). L'eventuale subentro dipende sempre da un atto concessorio della pubblica amministrazione, ottenibile solo se sussistono particolari condizioni soggettive in capo al richiedente, ma non risulta che la contribuente abbia fornito ai giudici di merito elementi per escludere tale eventualità, come l'omesso invio da parte dell'acquirente all'Ente Tabacchi Italiani (già Monopoli di Stato) della relativa domanda di concessione amministrativa.

5.4. Rilevato che, come si è detto, l'avviamento è la capacità di profitto di una attività produttiva, ossia una qualità di azienda costituita dal maggior valore che il complesso aziendale, unitariamente considerato, presenta rispetto alla somma dei valori di mercato dei beni che lo compongono (Cass. 9115 del 2012), consegue che certamente può comprendere la valutazione dei profitti relativi all'attività di vendita di generi di monopolio in quanto "espressione della capacità produttiva dell'azienda che viene ceduta". Questa Corte ha precisato che il valore di avviamento costituisce oggetto di un giudizio di fatto rimesso al prudente apprezzamento del giudice del merito ed è immune da sindacato di legittimità se adeguatamente motivato (Cass. n. 2702/2002, Cass. n. 11354/2001). La CTR, con accertamento in fatto incensurabile in sede di legittimità, ha verificato che nell'atto di cessione di azienda le parti hanno ritenuto di considerare anche gli aggi relativi al tabacco ed al gioco del lotto, ed in conformità ai principi sopra espressi, ha ritenuto che la relativa valutazione possa concorrere a determinare la redditività dell'impresa ceduta.

Non ricorre, pertanto, nella specie, il denunciato vizio di contraddittorietà della motivazione della sentenza impugnata, non ravvisandosi argomentazioni contrastanti e tali da non

permettere di comprendere la "ratio decidendi" che sorregge il "decisum" adottato (Cass. Sez. 3, sent. 13318 del 2015).

6. Consegue da quanto sopra, il rigetto del ricorso. La soccombente ricorrente va condannata alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità in favore della controparte.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e lo dichiara inammissibile nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze; condanna la ricorrente alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità a favore dell'Agenzia delle Entrate, liquidate in Euro 2.500,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 6 aprile 2018.

Depositato in Cancelleria il 12 ottobre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza