Sentenza del 20/03/2019 n. 7750 - 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 Azienda - Valutazione dell'avviamento - Criteri di cui al d.P.R. n. 460 del 1996 - Abrogazione della relativa norma - Utilizzabilità - Fondamento.

Massima:

In tema di imposta di registro, ai fini della determinazione del valore dell'avviamento dell'azienda, i criteri di cui al d.P.R. n. 460 del 1996 possono essere utilizzati nonostante l'abrogazione di tale decreto da parte del d.lgs. n. 218 del 1997, atteso che lo stesso non ha previsto un metodo alternativo di determinazione di tale valore, ferma la possibilità per il contribuente di dimostrare un valore inferiore dell'avviamento aziendale rispetto a quello accertato.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

La Vetreria di R.U. & C. S.n. c., ora Vetreria di O.A. & C., S.a.s., impugnava innanzi alla CTP di Pesaro un avviso di rettifica e liquidazione, notificato in data 30 dicembre 2006, con il quale l'Agenzia delle entrate di Pesaro rettificava il valore di avviamento dell'azienda ceduta in data 14 luglio 2003 alla società R.I.V. s.r.l. in Euro 548.168,00, recuperando una maggiore imposta di registro ed irrogando le relative sanzioni. La contribuente lamentava la violazione del D.Lgs. n. 218 del 1997, ritenendo che il calcolo dell'avviamento aziendale era stato effettuato sulla base del D.P.R. n. 460 del 1996, normativa non più in vigore. Si evidenziava, inoltre, l'inadeguatezza della istruttoria svolta dall'Agenzia delle entrate, che non aveva esaminato correttamente il contratto di affitto di azienda stipulato tra la Vetreria R. S.n. c. e la R.I.V. S.r.l., da cui si evinceva che il pagamento dell'avviamento aziendale era già avvenuto a seguito del pagamento dei canoni di affitto annui di importo incompatibile, per valore, con la corresponsione del valore del solo canone di locazione dell'immobile ed eventualmente delle attrezzature. In data 27.2.1998, la società Vetreria F.lli R.U. e Umberto R. S.n.c. aveva concesso in affitto alla R.I.V. S.r.l., per un

periodo di cinque anni, tutto il complesso aziendale, concordando un canone annuo di Lire 600.000,000. All'art. 8 del contratto di affitto si conveniva, invece, un prezzo di cessione dell'azienda di Lire 100.000.000. L'azienda veniva poi ceduta, in data 14 luglio 2003, alla società conduttrice. La CTP di Pesaro rigettava il ricorso, ritenendo legittima la determinazione del valore di avviamento e concludendo che il canone di affitto versato dal 1998 al 2003 non poteva considerarsi comprensivo di tale valore. La società contribuente spiegava appello innanzi alla Commissione Tributaria Regionale delle Marche che, con sentenza n. 36/2/2011, rigettava il gravame. La Vetreria di R.U. & C. S.n. c. ricorre per la cassazione della sentenza, svolgendo cinque motivi, illustrati con memorie. L'Agenzia delle entrate si è costituita con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo si censura la sentenza impugnata denunciando violazione degli artt. 1362 e 1363 c.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, ed insufficiente motivazione circa un punto controverso e decisivo del procedimento, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5. Parte ricorrente lamenta che la Commissione Tributaria Regionale, sull'infondato presupposto che il contratto di affitto di azienda non aveva altro scopo se non quello di consentire alla R.I.V. S.r.l. il temporaneo godimento della stessa, ha escluso che tutte le caratteristiche del predetto contratto potessero in qualche modo evidenziare la volontà delle parti di concludere una cessione anticipata dell'azienda, sotto forma di cessione di clientela. L'adita Commissione avrebbe interpretato il contratto attenendosi al mero significato letterale del titolo, non tenendo conto nè del significato letterale delle clausole contrattuali, nè della comune intenzione delle parti da determinarsi attraverso l'analisi del comportamento complessivo tenuto dalle stesse (art. 1362 c.c.), nè del significato delle singole clausole da interpretarsi le une per mezzo delle altre, attribuendo a ciascuna il senso che risulti dal complesso dell'atto (art. 1363 c.c.), tenuto conto che il considerevole importo versato per l'affitto non poteva essere imputato alla sola remunerazione del godimento di un'azienda bene avviata, ma costituiva una cessione anticipata della clientela, facente parte dell'avviamento.

2. Con il secondo motivo si censura la sentenza impugnata denunciando insufficiente motivazione circa un punto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, atteso che la CTR ha ritenuto che non vi sarebbe motivo di ritenere che le parti avessero raggiunto un accordo sul futuro valore di cessione al momento della sottoscrizione del contratto di affitto di azienda, omettendo, ancora una volta, di considerare che tale accordo esisteva ed era palesato dalla clausola contenuta nell'art. 8 del contratto di affitto. Si argomenta che già nel 1998, a seguito della sottoscrizione del contratto di affitto di azienda, Vetreria R. S.n. c. aveva ceduto parte dell'avviamento aziendale, nella specie la clientela, a RIV S.r.l. (cessione da quest'ultima remunerata durante il periodo di validità ed efficacia del contratto di affitto di azienda). Pertanto, secondo la ricorrente, si comprende chiaramente che nel momento in cui Vetreria R. S.n. c. decise di cedere definitivamente l'azienda, quest'ultima presentava un valore prossimo allo zero, che poteva essere rappresentato dall'importo di Lire 100.000.000, pattuito inter partes a titolo di prezzo al momento della sottoscrizione del contratto di affitto di azienda. Si precisa che, al contrario di quanto affermato dai giudici della Commissione Tributaria Regionale, non solo le parti si sarebbero accordate su un valore di cessione, ma che il prezzo pagato da RIV S.r.l. per acquistare l'azienda corrispondeva chiaramente al valore della stessa,

valore che risultava di gran lunga inferiore a quello determinato dall'Agenzia delle entrate in sede di accertamento, in quanto l'azienda ceduta nell'anno 2003 era costituita esclusivamente da macchinari vetusti, già concessi in godimento cinque anni prima e completamente ammortizzati, e da quella parte dell'avviamento, residuale, privata della già ceduta clientela.

3. Con il terzo motivo si censura la sentenza impugnata denunciando insufficiente motivazione circa un punto controverso e decisivo per il giudizio, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nonchè violazione e falsa applicazione degli artt. 2727 e 2729 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, atteso che negare che con il contratto di affitto di azienda le parti abbiano contestualmente inteso trasferire anche la clientela sul mero presupposto secondo cui aderire alla tesi di parte ricorrente comporterebbe il riconoscimento di un'evasione di imposta, sarebbe una argomentazione illogica e priva di pregio giuridico. La asserita evasione sostenuta dai giudici di appello non apparirebbe neppure un elemento utilizzabile per inferire l'inesistenza dell'avvenuta cessione della clientela, a far data dall'anno 1998, se non in palese violazione del principio delle presunzioni: l'eventuale evasione, infatti, non potrebbe costituire quell'elemento di fatto noto da cui poter ragionevolmente, e secondo l'id quod plerumque accidit inferire il fatto ignoto costituito, nella specie, dalla circostanza secondo la quale, con il contratto di affitto di azienda, le parti non avrebbero contestualmente inteso trasferire anche la clientela.

4. Con il quarto motivo si censura la sentenza impugnata, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 (omessa pronuncia sulla dedotta violazione del D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 17, comma 1 e 2, che ha abrogato il D.L. n. 564 del 1994, artt. 2 bis e 2 ter, convertito nella L. n. 654 del 1994 e di conseguenza il D.P.R. n. 460 del 1996, artt. 2 e 4) con riferimento all'art. 112 c.p.c., atteso che fin dal ricorso introduttivo la ricorrente aveva eccepito la nullità dell'avviso di accertamento impugnato per violazione di legge, in quanto la determinazione del valore di avviamento dell'azienda de qua era avvenuta utilizzando in via esclusiva il D.P.R. n. 460 del 1996, artt. 2 e 4, che risultavano essere stati abrogati dal D.Lgs. n. 218 del 1997. La Commissione Tributaria Regionale, respingendo l'appello e confermando l'avviso di accertamento impugnato, avrebbe omesso di vagliare le eccezioni proposte dalla contribuente.

5. Con il quinto motivo di ricorso si censura la sentenza impugnata in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per omessa pronuncia sulla dedotta violazione degli artt. 2697, 2727, 2729 c.c., con riferimento all'art. 112 c.p.c., atteso che la ricorrente, presentando appello, aveva dedotto l'illegittimità della sentenza, ribadendo l'assenza di elementi probatori, se si escludeva il metodo utilizzato dall'ufficio di cui al D.P.R. n. 460 del 1996, artt. 2 e 4, che risultava un elemento indiziario inidoneo a giustificare la ripresa fiscale, in quanto privo dei necessari requisiti di gravità, precisione e concordanza. La Commissione Tributaria Regionale, respingendo l'appello, avrebbe omesso di vagliare l'eccezione in parola, non offrendo una qualche motivazione a fondamento dell'implicito rigetto.

6. I primi tre motivi di ricorso, da esaminarsi congiuntamente per connessione logica, in quanto inerenti alla medesima questione, sono in parte inammissibili ed in parte infondati.

6.1. Le doglianze riguardano sostanzialmente l'asserita erronea interpretazione del contratto di affitto di azienda stipulato nel 1998 tra Vetreria R. S.n. c. e RIV S.r.l., qualificato dalla ricorrente come un contratto complesso, attraverso il quale la contribuente, oltre a concedere in

godimento il complesso dei beni aziendali, aveva ceduto anticipatamente la parte di maggior valore, costituita dalla clientela, obbligandosi di fatto a cedere l'intera attività a RIV S.r.l. al momento della scadenza del contratto di affitto. Circostanza verificatasi in data 14 luglio 2003.

6.2. Sono inammissibili i prospettati vizi di motivazione della sentenza impugnata, predicati come "insufficiente motivazione circa un punto controverso e decisivo del giudizio", trattandosi della pregressa formulazione introdotta con D.Lgs. 5 maggio 1948, n. 483 (così come ratificato dalla L. 14 luglio 1950, n. 581), che consentiva l'accesso al giudizio dinanzi alla Suprema Corte "per omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione" relativamente ad "un punto decisivo della controversia, prospettato dalle parti o rilevabile di ufficio", laddove, nella fattispecie in esame, la censura relativa al vizio motivazionale andava introdotta ai sensi del D.Lgs. 2 febbraio 2006, n. 40, ossia riferita "ad un fatto controverso e decisivo per il giudizio". Ciò premesso, va ricordato che, se anche il vizio fosse stato correttamente prospettato, questa Corte ha stabilito che: "In tema di ricorso per cassazione, l'omesso esame di una questione riguardante l'interpretazione del contratto, non costituendo "fatto decisivo" del giudizio, non è riconducibile al vizio di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, atteso che rientrano in tale nozione gli elementi fattuali e non quelli meramente interpretativi" (Cass. n. 20718 del 2018; Cass. n. 5795 del 2017). Nella specie, comunque, neppure dallo sviluppo assertivo dei motivi è dato rilevare alcun "fatto" controverso e decisivo in relazione al quale la motivazione si assume carente, dovendosi intendere per "fatto" non una "questione" o un "punto" della sentenza, ma un fatto vero e proprio e, quindi, un fatto principale, ex art. 2697 c.c. (cioè un fatto costitutivo, modificativo, impeditivo o estintivo), od anche un fatto secondario (cioè un fatto dedotto in funzione di prova di un fatto principale), purchè controverso e decisivo (Cass. n. 17761 del 2016; Cass. n. 2805 del 2011).

6.3. Con riferimento alle denunciate violazioni di legge, parte ricorrente qualifica il contratto di affitto di azienda, stipulato in data 27 febbraio 1998, un contratto complesso, con cui la contribuente, sulla base di un contratto di affitto al canone annuo di Lire 600.000.000 per un totale di cinque anni (art. 2 contratto di affitto), in realtà cedeva in affitto alla società RIV S.r.l. l'immobile, i beni strumentali e trasferendo la clientela, così anticipando la cessione dell'azienda, già pattuita al prezzo di lire 100.000.000, poi successivamente verificatasi in data 14 luglio 2003. Si sostiene che il pagamento dell'avviamento aziendale, ossia della clientela, era già avvenuto a seguito del pagamento di canoni di affitto annui di importo incompatibile, per valore, con la corresponsione del valore del solo canone di locazione dell'immobile ed eventualmente delle attrezzature. Si lamenta che i giudici di appello avrebbero interpretato il contratto del 1998 attendendosi al mero significato del titolo dello stesso, senza tenere conto nè del significato letterale delle clausole contrattuali, nè della comune intenzione delle parti da determinarsi, invece, attraverso l'analisi del comportamento complessivo tenuto dalle stesse (art. 1362 c.c.), nè del significato attribuibile alle singole clausole da interpretarsi le une per mezzo delle altre attribuendo a ciascuna il senso che risulta dal complesso dell'atto (art. 1363 c.c.).

6.4. I motivi sono inammissibili. Secondo l'orientamento espresso dalla giurisprudenza di questa Corte " ai fini della qualificazione giuridica della situazione negoziale, per accertare l'esistenza, l'entità, la natura, le modalità e le conseguenze di un collegamento funzionale tra negozi realizzato dalle parti occorre un accertamento del giudice del merito, che passi attraverso

l'interpretazione della volontà contrattuale e che, se condotto nel rispetto dei criteri di logica ermeneutica e di corretto apprezzamento delle risultanze di fatto, si sottrae al sindacato di legittimità" (Cass. n. 20634 del 2018; n. 7524 del 2007). Nella specie, la Commissione Tributaria Regionale ha dato rilievo alla volontà delle parti, così come emersa dal contenuto delle clausole contrattuali, finalizzata ad ottenere il godimento temporaneo dell'azienda e "non certo pattuire un anticipato trasferimento dell'azienda o del suo avviamento o della cessione della clientela, categoria compresa nel più generale concetto di avviamento". La lettura che dell'operazione negoziale hanno dato i giudici di appello risulta rispettosa dei canoni interpretativi fissati dalla legge ed è in sè stessa congrua. L'adita Commissione, sul presupposto che "le vicende relative al contratto di locazione di azienda devono quindi rimanere separate da quelle relative al contratto di cessione di azienda e qualunque tesi di commistione tra i due contratti è priva di fondamento", ha escluso che l'avvenuto computo di quote di ammortamento da parte della società locatrice potesse influire su una pretesa anticipazione della cessione dell'avviamento o della clientela. Al riguardo, va sottolineato che i giudici di appello hanno tenuto conto della circostanza dell'eccessività del canone di locazione, apprezzando tale parametro sotto un profilo che non attiene alla cessione anticipata della clientela, ma al fatto che essa rappresenta una forma di "remunerazione del godimento di una azienda ben avviata nella quale il vincolo di complementarietà strumentale che legava i fattori produttivi costituiva proprio quell'avviamento che sarebbe stato oggetto di trasferimento solo successivamente". Ed hanno pure correttamente evidenziato l'ulteriore circostanza per cui, nella dinamica dei fatti, il negozio di trasferimento dell'azienda era una eventualità teorica, ritenendo che: "non è in alcun modo logico sostenere che poi le parti si fossero anticipatamente accordate su un eventuale valore di cessione". Ne consegue che la C.T.R. ha adeguatamente qualificato la situazione negoziale, interpretando la volontà contrattuale delle parti nel rispetto dei criteri di logica ermeneutica, con insindacabile apprezzamento delle risultanze di fatto.

7. Il quarto motivo ed il quinto motivo di ricorso vanno esaminati congiuntamente, in quanto vertenti sulla medesima questione. Va preliminarmente chiarito che: "Alla luce dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo come costituzionalizzato nell'art. 111 Cost., comma 2, nonchè di una lettura costituzionalmente orientata dell'attuale art. 384 c.p.c. ispirata a tali principi, una volta verificata l'omessa pronuncia su un motivo di gravame, la Suprema Corte può omettere la cassazione con rinvio della sentenza impugnata e decidere la causa nel merito allorquando la questione di diritto posta con quel motivo risulti infondata, di modo che la statuizione da rendere viene a confermare il dispositivo della sentenza di appello, determinando l'inutilità di un ritorno della causa in fase di merito, sempre che si tratti di questione che non richiede ulteriori accertamenti in fatto" (Cass. n. 16171 del 2017; Cass. n. 9693 del 2018).

7.1. Ciò premesso, le censure sono entrambe infondate. Orbene, con riferimento al quarto motivo di ricorso, parte ricorrente si duole del fatto che sin da ricorso introduttivo, ma la questione era stata riproposta in appello, aveva eccepito la nullità dell'avviso di accertamento impugnato per violazione di legge in quanto la determinazione del valore di avviamento dell'azienda era avvenuta utilizzando in via esclusiva il D.P.R. n. 460 del 1996, artt. 2 e 4, pur essendo stati abrogati dal D.Lgs. n. 218 del 1997. Questa Corte, con numerose pronunce, ha ritenuto, ancora, adoperabile il criterio di calcolo del valore di avviamento che il legislatore aveva

previsto per l'accertamento con adesione al D.P.R. n. 460 del 1996, art. 2, comma 4 (Cass. n. 613 del 2006; Cass. n. 1170 del 2008) ed ha stabilito che: "Ai fini del calcolo del valore di 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 mimino per il relativo calcolo, dovrà applicarsi la percentuale di redditività, nella misura ritenuta congrua dal giudice di 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 cit., comma 4" (Cass. n. 7324 del 2014; Cass. n. 18941 del 2018). Il D.Lgs. n. 218 del 19 giugno 1997, che ridisciplina l'accertamento con adesione, ha soppresso il D.P.R. n. 460 del 1996, non indicando però una metodologia di determinazione del valore di avviamento dell'azienda, ma l'orientamento espresso dal vecchio D.P.R. n. 460 del 1996 rimane, ad avviso di questa Corte, valido sul, piano, indicativo per quanto riguarda i parametri di riferimento, lasciando al contribuente l'onere di dimostrare, ove lo ritenga, applicando parametri diversi da quelli previsti dal D.P.R. n. 460 cit., un valore di avviamento inferiore a quello indicato. Sebbene il disposto del D.P.R. n. 460 cit., art. 2, comma 4, non sia più in vigore, l'Amministrazione finanziaria, con la comunicazione n. 52 del 25 luglio 2003, ha ritenuto che anche il contribuente possa determinare il valore di avviamento secondo il metodo di calcolo previsto nel succitato D.P.R. n. 460 del 1996. Del resto, i criteri di cui al D.P.R. n. 460 del 1996, art. 2, determinano valori minimali di avviamento, in funzione dell'accertamento con adesione, sicchè la loro applicazione integra un indizio a favore dell'Amministrazione (Cass. n. 9098 del 2017), tanto che questa può impiegare un criterio diverso solo dando conto della maggiore affidabilità specifica (Cass. n. 4931 del 2012).

7.2. Da siffatti rilievi consegue l'infondatezza anche del quinto motivo di ricorso. Non è contestato che, in data 14.7.2003, con scrittura privata autenticata la società Vetreria di R.U. & C. S.n. c. vendeva a R.I.V. S.r.l. l'azienda esercente l'attività industriale di lavorazione, produzione e commercio del vetro. In atto le parti dichiaravano un valore di Euro 51.645,49 che veniva elevato, in sede di giudizio di congruità, ad Euro 599.813,00, di cui Euro 548.168,00 per avviamento. Orbene, parte ricorrente deduce di avere lamentato in appello la totale assenza di elementi probatori, se si esclude il metodo di cui al D.P.R. n. 460 del 1996, artt. 2 e 4, comunque inidoneo a giustificare la ripresa dell'Ufficio, in quanto abrogato. Secondo l'indirizzo espresso da questa Corte, a cui si intende dare continuità, il contribuente non può limitarsi alla semplice opposizione all'utilizzo di una metodologia di calcolo, senza dimostrare l'incoerenza del metodo utilizzato, contestando la valutazione degli elementi di fatto che sono alla base dei criteri utilizzati (Cass. n. 613 del 2005). Nella specie, non risulta dallo sviluppo assertivo del motivo di ricorso, nè dalla parte in fatto della motivazione della sentenza impugnata, che la contribuente abbia dimostrato l'infondatezza della pretesa anche in base a criteri non utilizzati dall'Ufficio. Invero, nel caso di specie, parte ricorrente ha denunciato esclusivamente l'applicazione della metodologia utilizzata, sostenendo che fosse non idonea perchè abrogata, non apportando nessun rilievo in relazione alle valutazioni degli elementi di fatto, su cui si fonda l'accertamento e, contemporaneamente, non ha fornito elementi che dimostrassero l'incoerenza del calcolo effettuato dall'ufficio.

8. In definitiva, il ricorso va rigettato. Le spese seguono la soccombenza e vanno liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la parte soccombente al rimborso delle spese di lite che liquida in complessivi Euro 1300,00, per compensi, oltre spese prenotate a debito. Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 6 dicembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 20 marzo 2019

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza