Sentenza del 31/03/2022 n. 10294 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

R. S.r.l., con atto datato (---), permutava il ramo d'azienda "Gamma Radio" al prezzo convenuto di complessivi Euro 250.000,00, di cui Euro 240.000,00 per avviamento ed Euro 10.000,00 per attrezzature con il ramo di azienda "Radio Super Hit"," della società Mediatech s.r.l., al prezzo di Euro 700.000,00 di cui Euro 650.000,00 per avviamento ed Euro 50.000,00 per attrezzature.

Il ramo ceduto dell'impresa radiofonica " Radio Super Hit", titolare della concessione ministeriale prot. (---), risultava costituito dagli impianti FM 92,400 MHZ, sito in (---) (CO), FM 92,600 MHZ, sito in (---) e FM 92,400 MHZ, sito in (---) (AT), mentre quello ceduto dell'impresa radiofonica "Gamma Radio", titolare della concessione ministeriale prot. (---), risultava costituito dall'impianto FM 100,300 MHz, sito in (---) (AT).

L'Ufficio, con atto di rettifica e liquidazione n. (---), rideterminava il valore di avviamento del ramo d'azienda permutato prendendo "in considerazione il metodo di quantificazione economica dell'avviamento utilizzato dal settore che attribuisce un valore tra 0.50 e 2,50 Euro per utente potenzialmente raggiungibile per mezzo dell'impianto".

Nello specifico, l'Ufficio aveva rilevato la densità di popolazione facente parte della zona geografica in cui erano situate le frequenze, considerando l'ultimo censimento ISTAT (2001), moltiplicandola per il valore di Euro 1.50 (valore compreso tra 0,51 e 2,50) ed ottenendo così il valore. dell'avviamento del bene "ramo d'azienda" rideterminato in Euro 1.222.956,25, con conseguente liquidazione della maggiore imposta dovuta, con gli interessi e le relative sanzioni.

R. S.r.l. impugnava l'atto dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano che, con sentenza n. 160/2010, respingeva il ricorso, ritenendo adeguata la motivazione, e sostenendo che la contribuente non aveva fornito elementi per spiegare la metodologia seguita per la valutazione del bene.

La società proponeva appello, rilevando che la sentenza n. 130/15/2010, pronunciata dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, resa nell'ambito del giudizio promosso dalla condebitrice solidale Mediatech S.r.L., passata in giudicato, aveva annullato l'avviso di rettifica e liquidazione n. (---), oggetto della presente impugnazione, rilevando, inter alia, l'erroneità del metodo di calcolo adottato dall'Agenzia delle entrate.

La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, con la sentenza indicata in epigrafe, respingeva il gravame, confermando la sentenza di primo grado e compensando le spese di lite.

R. S.r.L. ricorre per la cassazione della sentenza svolgendo diciassette motivi, illustrati con memorie.

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

Il ricorso, già fissato all'udienza pubblica del 4.6.2021, è stato rinviato a nuovo ruolo per l'acquisizione del fascicolo d'ufficio.

Motivi della decisione

1.1. Con il primo motivo di ricorso si denuncia, in rubrica, "violazione e falsa applicazione dell'art. 113 c.p.c., degli artt. 1306 e 2909 c.c.... violazione e falsa applicazione degli artt. 3 e 111 Cost.... violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, art. 55... contrasto della decisione... impugnata con la sentenza n. 130/15/2010 del 3.12.2010, già passata in giudicato, che ha annullato lo stesso avviso di accertamento di cui si controverte nel presente giudizio; sentenza pronunciata dalla C.T.R. di Milano, sezione 15, sull'appello proposto dalla condebitrice solidale Mediatech s.r.l.".

1.2. Con il secondo motivo si denuncia omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in quanto la Commissione Tributaria Regionale non avrebbe in alcun modo motivato le ragioni che l'avrebbero indotta ad ignorare l'eccezione sollevata dalla ricorrente di opporre all'Ufficio la sentenza n. 130/15/2010 del 3.12.2010 pronunciata dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, passata in giudicato, ai sensi e per gli effetti degli artt. 1306 e 2909 c.c..

1.3. Con il terzo motivo si denuncia nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., e del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato in rapporto alla omessa disamina dell'eccezione relativa alla sentenza n. 130/15/2010 del 3.12.2010 pronuncia dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, passata in giudicato.

1.4. Con il quarto motivo si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 113 c.p.c., del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 51 e 52, del D.P.R. n. 460 del 1996, art. 2, comma 4, atteso che, come già argomentato in sede di appello e contrariamente a quanto sostenuto dal giudice del gravame, l'Ufficio, nel rideterminare il valore d'azienda permutato avrebbe violato le disposizioni normative citate, avendo determinato il valore di avviamento del ramo di azienda sulla base di un criterio di calcolo e di valutazione non solo non previsto ex lege, ma neppure ancorato e collegato allo specifico e concreto ramo di azienda oggetto di cessione, ed inoltre i giudici di appello non avrebbero considerato nè la perizia estimativa di parte, nè la richiesta di c.t.u. tecnico - contabile per stabilire tale valore, nè, tantomeno, l'omessa contestazione ad opera dell'Ufficio dei fatti addotti dalla contribuente in ordine all'effettiva copertura del segnale del proprio diffusore, nonchè le problematiche interferenziali esistenti, poichè, contrariamente a quanto sostenuto dai giudici del gravame, l'Ufficio non aveva proceduto all'applicazione dei criteri indicati dal D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 51 e 52, e neppure di quelli individuati dal D.P.R. n. 460 del 1996.

1.5. Con il quinto motivo si denuncia in rubrica "omessa e/o insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio: violazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 51, del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 52, commi 2 e 3, e del D.P.R. n. 460 del 1996, art. 2, comma 4... difetto di motivazione", in quanto la Commissione Tributaria Regionale avrebbe respinto le censure proposte dalla contribuente, senza però argomentare o motivare in maniera adeguata la ritenuta conformità alle norme di legge circa l'operato dell'Ufficio.

1.6. Con il sesto motivo si denuncia in rubrica "nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., e del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato in rapporto alla mancata disamina dell'eccezione relativa alla violazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 51, del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 52, commi 2 e 3, e del D.P.R. n. 460 del 1996, art. 2, comma 4... difetto di motivazione".

1.7. Con il settimo motivo si denuncia testualmente in rubrica " omessa e/o insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio: mancata analisi in concreto del ramo d'azienda oggetto di accertamento... omessa e/o insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio: determinazione del valore dell'avviamento sulla scorta di elementi del tutto avulsi dal ramo d'azienda oggetto di accertamento... omessa e/o insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio: i bacini d'utenza degli impianti FM 92,400 da (---) (CO), FM 92,600 MHZ da (---) e FM 92,400 MHZ da (---) nel Comune di (---)... omessa e/o insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio: la comprovata esistenza di interferenze radioelettriche al diffusore FM 92,400 MHz da (---) (CO)".

1.8. Con l'ottavo motivo si denuncia in rubrica "nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., e del principio di corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato in rapporto alla mancata disamina dell'eccezione relativa alla omessa analisi in concreto del ramo d'azienda oggetto di accertamento... nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., e del principio di corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato in rapporto alla mancata disamina dell'eccezione relativa alla determinazione del valore di avviamento sulla scorta di elementi del tutto avulsi dal ramo d'azienda oggetto di accertamento... nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., e del principio di corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato in rapporto alla mancata disamina dell'eccezione relativa ai bacini d'utenza degli impianti FM 92,400 da (---) (CO), FM 92,600 MHZ da (---) e FM 92,400 MHZ da (---) nel Comune di (---) e alla comprovata esistenza di interferenze radioelettriche al diffusore FM 92,400 MHz da (---) (CO)".

1.9. Con il nono motivo si denuncia "violazione e falsa applicazione dell'art. 115 c.p.c. in riferimento al fatto pacifico che i bacini d'utenza degli impianti FM 92,400 da (---) (CO), FM 92,600 MHZ da (OMISSIS) e FM 92,400 MHZ da (OMISSIS) nel Comune di (---) non coincidano con le province rispettivamente di Como, Biella e alla comprovata esistenza di interferenze radioelettriche al diffusore FM 92,400 MHz da (---) (CO)".

1.10. Con il decimo motivo si denuncia "violazione e falsa applicazione degli artt. 113 e 2697 c.c., per inversione dell'onere della prova, atteso che la Commissione Tributaria Regionale, al fine di condividere il metodo di valutazione adottato dall'ufficio per la determinazione dell'avviamento del ramo d'azienda permutato, ha imputato a Radiant un dovere probatorio di allegazione spettante esclusivamente all'Ufficio".

1.11. Con l'undicesimo motivo si denuncia " omessa e/o insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio: mancata indicazione degli elementi di fatto e degli elementi di prova a sostegno del maggior valore accertato: violazione dell'art. 2697 c.c.".

1.12. Con il dodicesimo motivo si denuncia " nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., e del principio di corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato in rapporto alla mancata disamina dell'eccezione relativa alla violazione dell'art. 2697 c.c.".

1.13. Con il tredicesimo motivo si denuncia " violazione e falsa applicazione dell'art. 115 c.p.c., e del D.P.R. n. 460 del 1996, art. 2, comma 4, in riferimento alle produzioni documentali fornite in sede precontenziosa da Radio Valdera".

1.14. Con il quattordicesimo motivo si denuncia " omessa e/o insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio: la perizia estimativa...(di parte)... ed il metodo di calcolo adottato per determinare il valore dell'avviamento del ramo di azienda permutato".

1.15. Con il quindicesimo motivo si denuncia "nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., e del principio di corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato in rapporto alla mancata della richiesta c.t.u. finalizzata a stabilire il valore di avviamento del ramo di azienda permutato".

1.16. Con il sedicesimo motivo si denuncia "omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo per lil giudizio: mancata disamina dell'oggetto del contendere ai fini della valutazione del maggior valore del ramo d'azienda permutato".

1.17. Con il diciassettesimo motivo si denuncia "violazione e falsa applicazione dell'art. 113 c.p.c., e del D.Lgs. n. 177 del 2005, art. 27, comma 7", in quanto in base alla disposizione normativa citata, l'avviso impugnato dovrebbe essere annullato, stante la validità e la non rettificabilità ai fini tributari dell'atto di permuta del 6.11. 2006 oggetto di accertamento".

2.1. Con i primi tre motivi, che vanno esaminati congiuntamente, in quanto strettamente connessi, la società contribuente intende far valere nel presente giudizio, ai sensi dell'art. 1306 c.c., le statuizioni contenute nella sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia n. 130/15/2010, passata in giudicato, favorevole al condebitore solidale Mediatech S.r.L., destinatario del medesimo avviso di accertamento impugnato anche nella presente sede.

2.2. La ricorrente, in ossequio al principio di specificità ex art. 366 c.p.c., ha riportato in ricorso il contenuto della suddetta decisione, dal quale si evince che il Giudice del gravame ha annullato l'atto impositivo, condividendo le contestazioni espresse ed assumendo quanto segue:

"...in concreto non appare condivisibile il metodo utilizzato dall'Ufficio per determinare il numero di utenti che ragionevolmente possono usufruire delle emittenti cedute, cioè quello di considerare utilizzatori i residenti, secondo l'dati ISTAT, nelle province in cui sono situati gli impianti radiofonici. L'Ufficio nel suo operato non pare tenere conto nè delle caratteristiche tecniche dei singoli impianti nè della loro effettiva collocazione nel territorio. Sul punto, appaiono, ad avviso, della Commissione, significative le contestazioni sollevate dalla società che, per esempio, relativamente ai due impianti collocati in provincia di Bergamo, sostiene, in questo corroborata dalla perizia estimativa redatta dall'ing. M., che gli impianti hanno una portata

limitata ed il segnale utile ricopre una porzione limitata del territorio bergamasco e non tutta la provincia di Bergamo come sostiene l'Ufficio. Egualmente, con riferimento al diffusore sito in (---) (CO), sempre dagli elaborati grafici allegati alla perizia estimativa, emerge che il segnale utile interessa parte delle province di Como, Lecco e Milano, e non tutta la provincia di Como come risulta dall'accertamento... la Commissione ritiene che il metodo utilizzato in sede di accertamento per la valutazione del valore di avviamento dei beni permutati sia troppo grossolano per poter essere giudicato attendibile. Alla formazione del giudizio negativo sul metodo utilizzato per la determinazione dell'avviamento, ha concorso in maniera significativa anche la scelta del parametro utilizzato per valorizzare ogni utente potenzialmente raggiungibile, scelta per la quale l'Ufficio non ha fornito, in sostanza, alcuna giustificazione".

2.3. Emerge dall'esame degli atti che l'eccezione relativa al formarsi del giudicato della suddetta sentenza è stata tempestivamente sollevata nell'atto di appello dalla ricorrente, che ebbe ritualmente ad allegare all'atto di gravame la sentenza munita del relativo attestato di cancelleria.

2.4. Ciò posto, ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 57, le parti del contratto sono solidalmente obbligate al pagamento dell'imposta di registro.

2.5. L'obbligazione solidale, pur avendo per oggetto una medesima prestazione, dà luogo non ad un rapporto unico ed inscindibile, bensì a rapporti giuridici distinti, anche se tra loro connessi (cfr. Cass. nn. 303/2019, 1032/1971), tanto che, sul piano processuale, essa può essere azionata separatamente dal creditore, senza che sussista un litisconsorzio necessario tra i vari condebitori (cfr. Cass. n. 22672 del 27/09/2017; Cass. n. 23422 del 17/11/2016; Cass. n. 20476 del 25/07/2008; Cass. n. 4296 del 09/05/1987).

2.6. Benchè di regola, ai sensi dell'art. 1306 c.c., comma 1, la sentenza emessa tra il creditore ed uno dei condebitori non abbia effetto nei confronti degli altri condebitori (sempre che questi ultimi non abbiano partecipato al giudizio), l'art. 1306 c.c., comma 2, consente al condebitore estraneo alla sentenza emessa tra il creditore ed altro condebitore, di avvalersene secundum eventum litis ove la stessa sia passata in giudicato (Cass. n. 12766 del 19/06/2015; Cass. n. 9577 del 19/04/2013; Cass. n. 8816 del 01/06/2012), non sia fondata su ragioni personali del debitore e sia stata sollevata tempestivamente la relativa eccezione (Cass. n. 21170 del 19/10/2016; Cass. n. 25401 del 17/12/2015).

2.7. Tale principio opera anche in materia tributaria, atteso che il processo tributario è un processo costitutivo rivolto all'annullamento di atti autoritativi e, considerato che i ricorsi dei condebitori in solido hanno per oggetto un identico atto impositivo, l'annullamento o la rettifica di tale atto non può che valere erga omnes (Cass. n. 303 del 2019; n. 33436 del 27/12/2018; Cass. n. 3204 del 09/02/2018).

2.8. Il principio in parola, tuttavia, incontra due limiti: il giudicato non può esser fatto valere dal coobbligato nei cui confronti si sia direttamente formato un giudicato e il condebitore non deve avere partecipato al giudizio in cui il giudicato si è formato, altrimenti operano le preclusioni proprie del giudicato, con la conseguenza che la mancata impugnazione da parte di uno o di alcuni dei debitori solidali, soccombenti in un rapporto obbligatorio scindibile, qual è quello

derivante dalla solidarietà, determina il passaggio in giudicato della sentenza nei loro confronti, ancorchè altri condebitori solidali l'abbiano impugnata e ne abbiano ottenuto l'annullamento o la riforma (Cass. n. 20559 del 30/09/2014; Cass. n. 1779 del 29/01/2007).

2.9. Questa Corte, nell'esplicitare i presupposti in forza dei quali la sentenza resa tra creditore e condebitore solidale può essere opposta al creditore da altro condebitore solidale, anche in materia tributaria, ha individuato "le seguenti quattro condizioni: 1) che la sentenza sia passata in giudicato; 2) che non si sia già formato un giudicato nei rapporti tra il condebitore solidale che intende avvalersi del giudicato e il creditore (sia perchè il condebitore abbia preso parte allo stesso giudizio e non abbia proposto impugnazione, sia perchè il giudicato sia intervenuto in altro autonomo giudizio), ed in proposito il giudicato è opponibile sia se penda giudizio non ancora definito, sia se il condebitore sia rimasto inerte e non abbia impugnato l'atto impositivo; 3) che, ove si tratti di giudizio pendente, la relativa eccezione sia stata tempestivamente sollevata in giudizio (nel senso che il giudicato non deve essersi formato prima della proposizione del giudizio di impugnazione nel corso del quale viene dedotto); 4) che il giudicato non si sia formato nei confronti del condebitore solidale in relazione a ragioni personali di quest'ultimo" (Cass., sez. 5, n. 18154 del 05/07/2019, Rv. 654512 - 01; sez. 5, n. 6411 del 09/03/2021, Rv. 660770 - 01).

2.10. Inoltre, questa Corte ha chiarito che non è mera la proposizione di un'autonoma impugnazione, ma soltanto il giudicato a sè sfavorevole che preclude ad un coobbligato di avvalersi della sentenza favorevole ad altro, e ciò perchè, in forza dell'art. 324 c.p.c., "il giudicato stacca il rapporto tra contribuente e fisco dalla propria causa originaria - che in caso di rapporto solidale involgeva anche il coobbligato - integrando una causa nuova, autonoma, riguardante esclusivamente la parte a cui la decisione definitiva si riferisce" (Cass., n. 6411 del 2021, cit.; n. 19580 del 2014).

2.11. Nel caso di specie è indubbio che ricorrano tutte le condizioni per l'applicazione dell'art. 1306 c.c., comma 2, gravando l'imposta di registro solidalmente su più soggetti (come si verifica rispetto a contratto di permuta immobiliare, a carico di tutte le parti contraenti), destinatari del medesimo atto impositivo, sicchè il ricorso deve essere accolto, con assorbimento dei rimanenti motivi di ricorso.

3. Per tutto quanto sopra esposto, in accoglimento del ricorso va cassata la sentenza impugnata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di merito, ex art. 384 c.p.c., va accolto il ricorso introduttivo della società contribuente.

4. Le spese del giudizio di merito possono essere compensate in ragione dell'evoluzione nel tempo della giurisprudenza in materia di limiti soggettivi del giudicato amministrativo, ponendo invece le spese del presente giudizio di legittimità a carico dell'Amministrazione soccombente, con liquidazione come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo, secondo e terzo motivo di ricorso, assorbiti i rimanenti motivi; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo proposto dalla

società contribuente; compensa le spese di lite dei gradi di merito e condanna l'Agenzia delle entrate soccombente al rimborso di quelle di legittimità che liquida in complessivi Euro 4.100,00 per compensi, oltre Euro 200,00 per esborsi, ed oltre spese forfetarie ed accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, il 1 marzo 2022.

Depositato in Cancelleria il 31 marzo 2022

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza