

Sentenza del 19/06/2024 n. 16843 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Oggetto di controversia è l'avviso di liquidazione indicato in atti, con cui l'Ufficio rideterminava, ai fini dell'imposta di registro, il valore di avviamento (da 952.000,00 Euro dichiarato a 4.393.041,00 Euro accertato) dell'azienda, avente ad oggetto la vendita al minuto ed all'ingrosso di prodotti alimentari, ceduta da Balconi Market Srl in liquidazione a Spaccio Dolciario Srl, con atto del 24 novembre 2014 a rogito notar C.C. di N, al prezzo di 1.00.000,00 Euro (di cui 952.000,00 Euro per avviamento e 48.000,00 Euro per attrezzature), rettificato dall'Ufficio, ai fini de quibus, nell'importo di 4.441,041,00 Euro (di cui 4.393.041,00 Euro per avviamento e 48.000,00 Euro per macchinari).

2. Con la sentenza impugnata la Commissione tributaria regionale della Lombardia, accoglieva l'appello principale proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza n. 6595/18/2017 della Commissione tributaria provinciale di Milano e respingeva quello incidentale avanzato dalla suindicata ricorrente, così confermando l'avviso di liquidazione impugnato, assumendo:

- quanto all'appello incidentale, che l'avviso impugnato risultava compiutamente motivato, avendo enunciato, con le dovute specificazioni, il criterio astratto in base al quale era stato rilevato il maggior valore dell'azienda, così da porre la contribuente nelle condizioni di ben comprendere le ragioni della pretesa e, quindi, di esercitare adeguatamente il diritto di difesa in relazione al circoscritto tema decisorio, delimitato dagli accertamenti e dalle contestazioni dell'Ufficio;

- quanto all'appello principale, che il metodo della capitalizzazione del rendimento medio degli affitti tramite capitalizzazione del canone secondo l'espressa formula enunciata (cd. metodo locativo), adottato dall'Ufficio, era uno dei criteri che l'economia aziendale ha elaborato per stabilire il valore di un'azienda, considerato dalla giurisprudenza di legittimità, ai sensi dell' art. 51 D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (da ora anche T. U. registro), come uno dei modelli applicabili, aventi efficacia pari ordinata, il quale nella fattispecie doveva considerarsi coerente alla realtà dell'azienda ceduta;

- i rilievi opposti dalla contribuente non potevano essere accolti, in quanto la riduzione del canone dell'affitto di azienda (che aveva preceduto la cessione della stessa) risultava smentita dalla documentazione prodotta dalla stessa società (risultando il canone annuo dal 14 maggio 2012 al 13 maggio 2013 pari a 340.000,00 e, per le annualità successive, pari a 680.000,00 Euro) ed anche il conteggio elaborato dall'Agenzia sulla scorta delle tesi della contribuente perveniva ad un risultato maggiore di circa tre volte rispetto al valore dichiarato dalla contribuente medesima;

- L'Agenzia aveva dimostrato che la previsione di un rischio più alto (tasso di rischio medio per le imprese commerciali, pari al 7%, applicato dall'Ufficio, attualizzato con un aumento del 2%, corrispondente al saggio relativo ad attività di basso rischio) era più vantaggiosa per la ricorrente, concludendo poi nel senso che nessuna modifica dei patti e delle condizioni contrattuali dell'affitto di azienda era stata dimostrata, anzi dalla lettura degli atti dette condizioni risultavano invariate, così come i bilanci prodotti non risultavano idonei a sostenere le tesi della contribuente.

3. La suindicata ricorrente proponeva ricorso per cassazione avverso detta sentenza, con atto notificato tramite posta elettronica certificata all'Agenzia delle Entrate ed alla Balconi Market Srl in liquidazione data 4 giugno 2019, articolando cinque motivi di impugnazione.

4. L'Agenzia delle Entrate resisteva con controricorso notificato tramite posta elettronica certificata il 27 aprile 2020, chiedendo che il ricorso venisse dichiarato inammissibile o rigettato.

5. Balconi Market Srl è restata intimata.

6. La Procura Generale ha depositato conclusioni scritte in data il 16 gennaio 2024, con le quali ha chiesto di rigettare il ricorso;

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di impugnazione la società ha contestato, in relazione all'art. 360 primo comma, num. 3 cod. proc. civ., la violazione degli artt. 51 comma 4, 52, comma 2-bis, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 e 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212, sostenendo che l'avviso di liquidazione fosse radicalmente nullo per difetto di motivazione, assumendo che l'accertamento era stato effettuato con l'utilizzo di formule matematiche stereotipate, senza considerare la specifica realtà aziendale, né i documenti contabili della società stessa, ponendo sul punto in evidenza come fosse iniquo applicare lo stesso metodo di valutazione per ogni tipo di azienda, senza minimamente dar conto delle sue peculiari caratteristiche e delle variabili che possono determinare il valore dell'avviamento.

2. Con la seconda censura la contribuente ha lamentato, in relazione al paradigma censorio di cui all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., la violazione degli artt. 51 e 52 D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, considerando del tutto inattendibile la metodologia di calcolo applicata dall'Ufficio e ritenuta corretta dal Giudice dell'appello, poiché contraria ai criteri stabiliti dalle citate disposizioni, nei termini chiariti dalla giurisprudenza della Corte di cassazione (di cui ha richiamato le pronunce del 21 marzo 2019 n. 7941 e del 12 ottobre 2018, n. 25448), osservando sul punto che il metodo locativo si basa su di un unico criterio che non restituisce l'effettivo e realistico valore venale dell'azienda e, soprattutto, non considera le componenti negative risultanti dalle scritture contabili.

3. Con la terza doglianza l'istante ha eccepito, con riferimento all'art. 360, primo comma, num. 4, cod. proc. civ., la violazione l' art. 115 cod. proc. civ., lamentando l'errore percettivo in cui sarebbe la Commissione regionale nella parte in cui ha ritenuto che per le annualità successive al 13 maggio 2013 il canone locativo sarebbe stato pari a 680.000,00 Euro, risultando, invece, dalle prove offerte (contratti e bilanci) che nell'anno 2013 detto canone era di misura pari a 340.000,00 Euro e nell'anno 2014 pari a 283.333,33 Euro, come del resto confermato dalla stessa

Agenzia delle Entrate nel prospetto dei canoni locativi annui inseriti negli avvisi di accertamento emessi per gli anni 2013 e 2014 ai fini delle imposte dirette ed Iva, come ritrascritti, in parte qua, in atti.

Parimenti, la società ha contestato la sentenza anche nella parte in cui ha ritenuto che il calcolo predisposto dall'Agenzia applicando i criteri della contribuente condurrebbe ad un risultato tre volte maggiore di quello dichiarato dalla contribuente, in quanto il conteggio era stato effettuato senza prendere in considerazione il valore indicato dalla società (340.000,00 per l'anno 2013, ma il contestato importo di 680.000,00 Euro), segnalando sul punto che, comunque, il valore che ne era derivato (pari a 3.000.000,00 Euro) era di gran lunga maggiore di quello accertato nell'avviso impugnato (di oltre 4.400.000,00 Euro).

4. Con il quarto motivo di impugnazione, la ricorrente ha denunciato, nella prospettiva di cui all'art. 360, primo comma, num. 5, cod. proc. civ., l'omesso esame delle circostanze di fatto, secondo cui:

- "in nessuno degli anni antecedenti alla stipula del contratto di cessione dell'azienda Balconi Market Srl alla Spaccio Dolciaria Srl, la prima aveva percepito canoni per l'affitto della propria azienda pari a 990.000,00 Euro" (v. pagina n. 36 del ricorso).

- L'Agenzia delle Entrate aveva rappresentato negli avvisi di accertamento emessi per gli anni 2013 e 2014, ai fini delle imposte dirette ed Iva, che il canone annuo di affitto di azienda per l'anno 2013 era di 340.000,00 Euro.

5. Con la quinta ragione di contestazione, avanzata in via subordinata, la società ha dedotto, con riguardo al parametro dell'art. 360, primo comma, num. 4, cod. proc. civ., la violazione degli artt. 132, secondo comma, num. 4 e 118 disp att./trans. cod. proc. civ., nonché dell' art. 36 , comma 2, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , lamentando la manifesta ed evidente illogicità della sentenza impugnata e l'irriducibile contrasto tra le sue inconciliabili affermazioni, nella parte in cui prima ha assunto che il canone di affitto originariamente pattuito (pari secondo l'Ufficio a 990.000,00 Euro) non aveva subito riduzioni, per poi accertare che esso ammontava per le annualità successive al 2013 a 680.000,00 Euro, senza considerare che l'ente impositore aveva applicato il suddetto criterio, capitalizzando il canone annuo di 990.000,00 Euro per un arco temporale di sei anni, ponendo quindi in rilievo che coerentemente alla motivazione addotta avrebbe dovuto annullare quantomeno parzialmente l'atto impositivo, rilevando l'erronea determinazione dell'importo capitalizzato.

6. Tanto ricapitolato, va preliminarmente dichiarata la tardività della notifica del controricorso dell'Agenzia delle Entrate, siccome eseguita il 27 aprile 2020, a fronte di un ricorso notificato il 4 giugno 2019 e, quindi, ben oltre il termine (di quaranta giorni) di cui all' art. 370 , primo comma, cod. proc. civ. ratione temporis applicabile prima delle modifiche introdotte dal D.Lgs. 10 ottobre 2022, n. 149 .

7. Il ricorso va accolto nei termini che seguono.

8. Va respinto il primo motivo di impugnazione con cui la società ha sostenuto che l'avviso di liquidazione fosse radicalmente nullo per difetto di motivazione, in ragione di una sua elaborazione tramite astratte formule matematiche stereotipate, senza nessun aggancio alla concreta realtà aziendale oggetto di cessione ed alla documentazione offerta.

Si tratta di un profilo formale preliminare, attinente alla giuridica esistenza dell'atto, non sovrapponibile ed equiordinato rispetto alle questioni di merito (cfr., su tali principi, Cass., Sez. II, 9 gennaio 2024, n.693), che può condurre ad esiti dirimenti, il che ne impone la trattazione.

8.1. Il contenuto dell'avviso impugnato, correttamente riportato nel ricorso, dà conto che l'accertamento è stato fondato sulla documentazione contabile esibita dalla società ricorrente all'esito del questionario richiesto dall'Ufficio e si è basato sul "metodo della capitalizzazione del rendimento medio degli affitti", ritenuta "la modalità più aderente ai fini della valutazione del ramo aziendale", procedendo, in particolare, l'Ufficio "alla capitalizzazione del canone annuo pari a Euro 990.000,00 per un arco temporale di anni 6, durata minima di una locazione commerciale e per un tasso di attualizzazione del 9,50 rappresentato dal tasso di rischio specifico del settore dell'impresa (mediamente 7% per le aziende commerciali) e del tasso di mercato per investimenti a basso rischio (2%) (...)" (così nell'avviso impugnato).

Risulta, quindi, che nell'avviso è stato chiaramente indicato come l'Ufficio abbia provveduto a determinare il valore dell'azienda ceduta ed in tale direzione va ribadito il principio consolidato espresso da questa Corte, secondo cui "in tema di determinazione dell'imposta di registro, l'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento in rettifica, avendo la funzione di delimitare l'ambito delle ragioni deducibili dall'Ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa e, al contempo, di consentire l'esercizio del diritto di difesa del contribuente, deve ritenersi adempiuto mediante l'enunciazione del criterio astratto, in base al quale la rettifica è stata operata, poiché solo nella fase contenziosa l'Amministrazione ha l'onere di provare l'effettiva sussistenza dei presupposti fattuali per l'applicazione del criterio prescelto (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 25153 del 08/11/2013 ; Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 11560 del 06/06/2016; Sez. 5, Ordinanza n. 22148 del 22/09/2017;

Cass., Sez. 5, Sentenza n. 24449 del 08/08/2022)" (così, anche da ultimo, Cass., Sez. T, 15 gennaio 2024, n. 1451 e anche, tra le tante, Cass., Sez. V, 24 giugno 2021, n. 18106 e 18103).

9. In relazione al merito della controversia, risulta prioritario, sul piano logico e giuridico e per il suo carattere decisivo, l'esame del quinto motivo relativo al dedotto, insanabile, contrasto tra affermazioni della motivazione ritenute non conciliabili tra di loro, come tali integranti l'eccezione nullità della sentenza, ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 4, cod. proc. civ.

E ciò, dando seguito, a fronte della proposizione del motivo "in via subordinata", al principio applicato in tema di ricorso incidentale subordinato, secondo cui la natura condizionata dello stesso "(...) non ne preclude ineludibilmente l'esame e la decisione con priorità, ossia senza tenere conto della sua subordinazione all'accoglimento del ricorso principale, "quando sia fondato su una ragione più liquida che consenta di modificare l'ordine delle questioni da trattare, in adesione alle esigenze di celerità del giudizio e di economia processuale di cui agli artt. 24 e 111 Cost." (Cass. n. 23531 del 18/11/2016)" (cfr. Cass. Sez. T. 19 aprile 2018, n. 9671).

La censura risulta fondata.

10. Come sopra esposto, l'avviso impugnato ha ricalcolato il valore del ramo di azienda, commisurandolo alla somma complessiva di 4.441.041,00 Euro (di cui 4.393.041,00 e per avviamento e 48.000,00 e per le immobilizzazioni materiali), il tutto capitalizzando il canone annuo, stimato in 990.000,00 Euro.

Il Giudice regionale ha, preliminarmente, dato atto che la Commissione provinciale Giudice aveva accertato che il primo contratto di affitto (del 31 marzo 2009) aveva stabilito un canone annuo di 990.000,00 Euro ed ha, poi, ritenuto che "La circostanza addotta dalla contribuente delle intervenute modificazioni del contratto di affitto che avrebbero comportato la riduzione del canone risulta smentita dalla documentazione prodotta dalla stessa società contribuente. Infatti, dall'atto notarile in data 10.05.2012 (...) modificativo del contratto d'affitto in azienda sottoscritto in data 31.03.2009, risulta che il canone annuo dal 14.05.2012 al 13.05.2013 è stato pari ad euro 340.000,00, per le annualità successive il canone è di euro 680.000,00".

Da quanto precede deriva che il Giudice d'appello ha, in punto di fatto, accertato che il canone iniziale dell'affitto di azienda era stato stabilito nella somma di 990.000,00 Euro, mentre dal 14 maggio 2012 al 13 maggio 2013 era stato determinato nell'importo di 340.000,00 Euro, laddove per le annualità successive il canone era stato quantificato nella misura di 680.000,00 Euro.

Ciò nondimeno, a fronte di una accertata diversità dei canoni verificati, non si comprende come la Commissione sia giunta alla conclusione secondo cui le dedotte modifiche del canone erano risultate smentite dalla documentazione prodotta dalla medesima società.

In realtà, tale statuizione, confermata dall'accoglimento dall'appello proposto dall'Agenzia e dall'espressa conferma dell'avviso impugnato, basato - come detto - sull'invariato canone unico annuo di 990.000,00 Euro, risulta - all'evidenza - irrimediabilmente inconciliabile con il menzionato accertamento di una significativa diversità dei canoni.

Sotto tale profilo, pertanto, sussiste il dedotto, insanabile, contrasto tra le suddette affermazioni e statuizioni, che vale ad integrare l'eccepita ipotesi di nullità della sentenza, tenuto conto che "Le Sezioni Unite di questa Corte hanno chiarito che la riformulazione dell' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall' art. 54 del D.L. 22 giugno 2012, n. 83 , conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134 , deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall' art. 12 delle preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione (Cass. S.U. n. 8053/2014)" (così, tra le tante, Cass., Sez., I, 3 marzo 2022, n. 7090 e, nello stesso senso, sul piano dei principi, da ultimo, Cass., Sez. T. 23 gennaio 2024, n. 2251 e Cass., Sez. III, 15 gennaio 2024, n. 1555).

11. L'accoglimento del quinto motivo comporta la nullità della sentenza, che va quindi cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria della Lombardia - in altra composizione - restando in tale esito assorbito l'esame del secondo, terzo e quarto motivo di impugnazione, tutti attinenti alla determinazione, sotto vari profili, del valore dell'avviamento, dovendo il Giudice del merito rinnovare la sua valutazione e motivazione sulla determinazione del valore dell'azienda ceduta e, quindi, della base imponibile dell'imposta in oggetto, esaminando gli elementi probatori processualmente acquisiti e, dunque, anche quelli della cui omessa valutazione o errata percezione la contribuente si è doluta.

Il Giudice del rinvio regolerà anche le spese del presente grado di giudizio.

P.Q.M. la Corte accoglie il quinto motivo di ricorso, rigetta il primo, dichiara assorbiti gli altri, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in altra composizione, perché provveda agli accertamenti indicati in parte motiva, oltre a regolare le spese del presente giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza