

Sentenza del 12/11/2024 n. 29212 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Imposta di registro - Cessione di azienda - Avviamento - Art.51 DPR n.131/1986 - Attività di vendita di generi di monopolio

Massima:

In tema di imposta di registro, il valore dell'azienda ceduta, ai sensi dell'art. 51, comma 4, del DPR n. 131/1986, comprende anche l'avviamento collegato alla rivendita di generi di monopolio ogniqualvolta il cessionario prosegue l'attività del cedente, ai sensi dell'art. 31, comma 2, della Legge n. 1293 del 1957. Difatti, l'avviamento, rilevante ai sensi dell'art. 51, comma 4, del DPR citato, essendo costituito dalla capacità di profitto di una attività produttiva e cioè, dal maggior valore del complesso aziendale, unitariamente considerato, rispetto alla somma dei valori di mercato dei beni che lo compongono, certamente ricomprende la valutazione dei profitti relativi all'attività di vendita di generi di monopolio, in quanto espressione della capacità produttiva dell'azienda ceduta, laddove l'acquirente prosegue tale attività proprio nell'azienda ceduta. Pertanto, ai fini della quantificazione del valore dell'azienda rileva la capacità produttiva dell'azienda ceduta, che è una sua qualità immateriale, da tenere distinta dai singoli beni materiali e/o immateriali che ne fanno parte, e che si traduce in un elemento patrimoniale proiettato nel futuro, da cui deriva la probabilità, fondata su elementi presenti e passati, di maggiori profitti e a tal fine non è significativo che la possibilità di svolgere l'attività di rivendita dei generi di monopolio derivi dal conseguimento, da parte dell'acquirente, del provvedimento concessorio dalla pubblica amministrazione piuttosto che dall'accordo delle parti, ma ciò che rileva è semplicemente la conservazione di questa possibilità, che comporta la probabilità di maggiori profitti.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. A.A. ha impugnato l'avviso con cui l'Agenzia delle Entrate ha rettificato il valore della azienda da lui ceduta in data 29 dicembre 2016, includendovi il valore dell'attività di rivendita di generi di monopolio (tabacchi) e ricevitoria del lotto, in quanto collocate nello stesso locale commerciale.

2. Il ricorso è stato rigettato in primo grado.

3. L'appello del contribuente è stato rigettato. La Commissione tributaria regionale ha evidenziato che, sebbene il provvedimento amministrativo avente ad oggetto la rivendita di generi di monopolio non sia trasferibile, tuttavia, il pregresso esercizio di tale attività nel locale dell'azienda ceduta, già valutato idoneo e conforme alle condizioni prescritte ed indispensabili per ottenere l'assegnazione di una tabaccheria, incide sicuramente sull'avviamento.

3. Avverso tale sentenza il contribuente ha proposto ricorso per cassazione.

4. L'Agenzia delle Entrate si è costituita con controricorso.

5. La Procura Generale ha depositato conclusioni scritte, chiedendo il rigetto del ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo il ricorrente ha denunciato la violazione, ai sensi dell'art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., degli artt. 31 della legge n. 1293 del 1957 , anche in relazione agli artt. 2555 e 2426 cod. civ., oltre all'omesso esame di un fatto decisivo, ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ., non potendo includersi nel valore dell'azienda ceduta la licenza per la rivendita dei tabacchi, che non è cedibile e che, nel caso in esame, era già stata dismessa dall'alienante ed ottenuta, a trattativa privata, dall'acquirente. Nel ricorso si è sostenuto che il precedente, costituito da Cass., Sez. V, 12 ottobre 2018, n. 25448 , non esprime un principio generale, ma una regola riferibile al caso, diverso da quello in esame, in cui nell'azienda ceduta sia stata effettivamente ricompresa anche l'attività di rivendita di generi di monopolio.

La censura è infondata.

L'art. 31 della legge n. 1293 del 1957 stabilisce che le rivendite ordinarie e speciali di generi di monopolio non possono a qualsiasi titolo essere cedute, ma che, in caso di cessione dell'azienda ubicata nello stesso locale della rivendita, l'Amministrazione può consentire che il rivenditore rinunci alla gestione ed il cessionario consegua, alle condizioni in vigore, l'assegnazione della rivendita a trattativa privata. Nel caso di specie, come accertato dai giudici di merito e come allegato dallo stesso ricorrente, prima della cessione d'azienda il cedente ha rinunciato alla rivendita dei generi di monopolio e il cessionario ha conseguito, all'esito della trattativa con l'Amministrazione, l'assegnazione della rivendita, sicché di ciò e delle conseguenti possibilità di profitto l'Agenzia delle Entrate ha tenuto conto nella quantificazione del valore dell'azienda ceduta, procedendo alla rettifica, con atto ritenuto legittimo dai giudici di primo e di secondo grado.

Questa Corte ha affermato che, in tema di cessione d'azienda, deve essere considerato nel valore della stessa, per la determinazione della base imponibile dell'imposta di registro, e calcolato secondo i parametri dell'art. 51 , comma 4, del D.P.R. n. 131 del 1986 , l'avviamento commerciale, ossia la capacità di profitto dell'azienda trasferita, e che tale principio opera anche nell'ipotesi di aziende esercenti la rivendita di generi di monopolio, rispetto alle quali il divieto di cessione a qualsiasi titolo delle rivendite ordinarie e speciali ex art. 31 della legge n. 1293 del

1957 , non impedisce la cessione dell'intero complesso aziendale nel quale è ubicata la tabaccheria che sarà valida sino all'eventuale revoca della concessione amministrativa (Cass., Sez. V, 12 ottobre 2018, n. 25448). Come rilevato dal ricorrente, tale precedente si riferisce ad una fattispecie non totalmente sovrapponibile a quella in esame (e, cioè, ad una fattispecie in cui, in base all'accertamento di fatto dei giudici di merito, le parti hanno considerato inclusi, nella cessione di azienda, anche gli aggi relativi al tabacco ed al gioco del lotto), ma, contrariamente a quanto sostenuto nel ricorso, si fonda su principi generali.

Difatti, l'avviamento, rilevante ai sensi dell'art. 51 , comma 4, del D.P.R. n. 131 del 1986 (ratione temporis vigente), essendo costituito dalla capacità di profitto di una attività produttiva e, cioè, dal maggior valore del complesso aziendale, unitariamente considerato, rispetto alla somma dei valori di mercato dei beni che lo compongono (Cass., Sez. 5, 6 dicembre 2012, n. 9115), certamente ricomprende la valutazione dei profitti relativi all'attività di vendita di generi di monopolio, in quanto espressione della capacità produttiva dell'azienda ceduta, laddove l'acquirente prosegua tale attività proprio nell'azienda ceduta. Invero, ai fini della quantificazione del valore dell'azienda rileva la capacità produttiva dell'azienda ceduta, che è una sua qualità immateriale, da tenere distinta dai singoli beni materiali e/o immateriali che ne fanno parte, e che si traduce in un elemento patrimoniale proiettato nel futuro, da cui deriva la probabilità, fondata su elementi presenti e passati, di maggiori profitti (v., ad esempio, Cass., Sez. 2, 24 luglio 2023, n. 22075 , secondo cui, in tema di cessione di azienda, l'avviamento non è un bene compreso nell'azienda, ma è una qualità immateriale dell'azienda stessa; cfr. anche Cass., Sez. 1, 18 marzo 2015, n. 5449). Da tale premessa consegue che non è significativo che la possibilità di svolgere l'attività di rivendita dei generi di monopolio derivi dal conseguimento, da parte dell'acquirente, del provvedimento concessorio dalla pubblica amministrazione piuttosto che dall'accordo delle parti: ciò che rileva è semplicemente la conservazione di questa possibilità, che comporta la probabilità di maggiori profitti.

Il motivo deve, dunque, essere rigettato in base al seguente principio di diritto: in tema di imposta di registro, il valore dell'azienda ceduta (ai sensi dell'art. 51 , comma 4, del D.P.R. n. 131 del 1986 , nel testo anteriore al D.Lgs. n. 139 del 2024) comprende anche l'avviamento collegato alla rivendita di generi di monopolio ogniqualvolta il cessionario prosegua l'attività del cedente, ai sensi dell' art. 31 , comma 2, della legge n. 1293 del 1957 .

Per completezza si rileva che la denuncia di omesso esame di un fatto decisivo, pure svolta nel motivo, è inammissibile ai sensi dell'art. 348-ter , ultimo comma, cod. proc. civ.

2. Con il secondo motivo il ricorrente ha dedotto l'omesso esame di un fatto decisivo, ai sensi dell'art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ., consistente nella rinuncia, da parte dell'alienante, alla licenza della vendita di beni di monopolio prima della cessione e nella conseguente impossibilità di includere l'avviamento relativo a tale attività, nell'azienda ceduta, ormai priva di tale componente, oggetto di trattativa da parte dell'acquirente direttamente con la pubblica amministrazione.

In base all'art. 348-ter , ultimo comma, cod. proc. civ., applicabile ratione temporis, ed oggi sostituito dall' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., il motivo, riconducibile all' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ., è inammissibile, confermando la sentenza di appello la

decisione di primo grado e non avendo il ricorrente dimostrato che le ragioni poste a base delle due sentenze sono diverse (cfr., da ultimo, Cass., Sez. 3, 28 febbraio 2023, n. 5947 , secondo cui, nell'ipotesi di doppia conforme, prevista dall' art. 348-ter , comma 5, c.p.c., il ricorso per cassazione proposto per il motivo di cui al n. 5) dell' art. 360 c.p.c. è inammissibile se non indica le ragioni di fatto poste a base, rispettivamente, della decisione di primo grado e della sentenza di rigetto dell'appello, dimostrando che esse sono tra loro diverse).

3. Con il terzo motivo il ricorrente ha lamentato la violazione, ai sensi dell'art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., degli artt. 51 e 52 del D.P.R. n. 381 del 1986, 54, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972 e 7 della legge n. 212 del 2000 , in quanto la quantificazione del valore dell'azienda è erronea, essendo stati inclusi gli aggi collegati dalla rivendita di generi di monopolio, senza, peraltro, tenere conto dei costi (anche collegati alle rapine subite) e senza chiarire i criteri che inducevano a determinare l'avviamento in un determinato multiplo di tali aggi.

Il motivo è inammissibile, in quanto, da un lato, pur denunciando la violazione di legge, chiede una rivalutazione dell'accertamento di fatto, operato dai giudici di merito, e, dall'altro lato, introduce contestazioni relative al metodo di calcolo usato ed alla motivazione dell'avviso di accertamento che, secondo quanto riportato nella sentenza e nello stesso ricorso, non risultano formulate nel giudizio di merito (in particolare in sentenza si legge, a p. 2, "relativamente al quantum della rettifica effettuata dall'ufficio, parte ricorrente non aveva mosso alcuna deduzione specifica e, comunque, per i primi giudici, il criterio adottato dall'ufficio di quantificarlo in base al valore degli aggi riscossi nell'anno precedente e segnatamente moltiplicato per un coefficiente medio del 3,47%, appariva corretto"; a p. 4, "l'appellante non ha fornito un criterio alternativo né ha specificato l'errore di calcolo in sarebbe incorso l'ufficio. In mancanza di nuovi elementi che potrebbero sostenere il mutamento del quadro in cui l'obbligazione tributaria si colloca il decum dei giudici è pienamente condivisibile").

4. Con il quarto motivo il ricorrente ha denunciato la violazione, ai sensi dell'art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., dell' art. 1, comma 1, punto 10), D.Lgs. n. 218 del 1997 e dell' art. 6 , comma 2, del D.Lgs. n. 218 del 1997 , avendo notificato all'Agenzia istanza in autotutela di accertamento con adesione e non essendo stato invitato a comparire: violazioni dedotte nel ricorso introduttivo del giudizio, su cui il giudice di primo grado non si è pronunciato.

Pure tale censura è infondata, atteso che, come già chiarito da questa Corte, l'invito a comparire, previsto dall'art. 6 del D.Lgs. n. 218 del 1997 integra una facoltà e non un obbligo per l'ufficio, sicché la sua omissione non si traduce in una nullità dell'atto impositivo precedentemente adottato (in questo senso, tra le altre, Cass., Sez. 5, 3 dicembre 2019, n. 31472 , secondo cui, in tema di accertamento con adesione, la presentazione di istanza di definizione da parte del contribuente, ai sensi dell' art. 6 del D.Lgs. n. 218 del 1997 , non comporta l'inefficacia dell'avviso di accertamento, ma solo la sospensione del termine di impugnazione per un periodo di 90 giorni, decorsi i quali, senza che sia stata perfezionata la definizione consensuale, l'accertamento diviene comunque definitivo, in assenza di impugnazione, anche se sia mancata la convocazione del contribuente, che costituisce per l'Ufficio non un obbligo, ma una facoltà, da esercitare in relazione ad una valutazione discrezionale del carattere di decisività degli elementi posti a base

dell'accertamento e dell'opportunità di evitare la contestazione giudiziaria; v. anche Cass., Sez. 5, 30 dicembre 2009, n. 28051 , secondo cui la convocazione del contribuente costituisce per l'Ufficio non un obbligo, ma una facoltà, da esercitare in relazione ad una valutazione discrezionale del carattere di decisività degli elementi posti a base dell'accertamento e dell'opportunità di evitare la contestazione giudiziaria).

5.In conclusione, il ricorso deve essere rigettato. Le spese, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte di cassazione:

rigetta il ricorso;

condanna il ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 4.000,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito;

ai sensi dell'art. 13 , comma 1-quater, del D.P.R. n. 115 del 2002 , inserito dall' art. 1 , comma 17 della L. n. 228 del 2012 , dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13.

Così deciso in Roma, il 26 settembre 2024.

Depositato in Cancelleria il 12 novembre 2024.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza