



34312/21

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta da

Ettore Cirillo · Presidente -
Pasqualina Anna Piera · Consigliere -
Condello
Luigi D'Orazio · Consigliere -
Marcello Fracanzani · Consigliere -
Giuseppe Nicastro · Consigliere Rel. -

Oggetto: plusvalenze dei beni relativi all'impresa - in particolare, plusvalenza realizzata mediante la cessione a titolo oneroso dell'autorizzazione per l'esercizio del servizio di noleggio con conducente

R.G.N. 11950/2015

Cron. 34312

CC - 30/09/2021

ha pronunciato la seguente

f.u.

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 11950/2015 R.G. proposto da

Agenzia delle entrate, con sede in Roma, in persona del Direttore *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato, che la rappresenta e difende;

- ricorrente -

contro

34312/2021

(omissis) , rappresentata e difesa dall'Avv. (omissis)
(omissis) , con domicilio eletto in (omissis) , presso
lo studio dello stesso;

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio,
n. 6559/6/14 depositata il 4 novembre 2014.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 30 settembre
2021 dal Consigliere Giuseppe Nicastro.

Rilevato che:

l'Agenzia delle entrate notificò a (omissis) , già
esercente il servizio di noleggio con conducente, un avviso di
accertamento, relativo all'anno d'imposta 2005, con il quale, ai sensi
dell'art. 39, secondo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 –
non avendo la contribuente dato seguito a un invito disposto dall'Ufficio
a norma dell'art. 32 dello stesso decreto – accertò una plusvalenza non
dichiarata di € 128.280,00, realizzata mediante la cessione a titolo
oneroso, per tale importo, dell'autorizzazione all'esercizio del
menzionato autoservizio pubblico non di linea;

il corrispettivo di € 128.280,00 fu determinato sulla base di
un'indagine sul valore delle licenze per l'esercizio del servizio di taxi
condotta, in maniera indipendente, da docenti dell'Università della
(omissis);

(omissis) impugnò l'avviso di accertamento
davanti alla Commissione tributaria provinciale di Roma (*hinc* anche:
«CTP»), che rigettò il ricorso della contribuente;

avverso tale pronuncia, (omissis) propose appello
alla Commissione tributaria regionale del Lazio (*hinc* anche: «CTR»),
che – rigettato il primo motivo (con il quale la contribuente aveva

dedotto «*la carenza di motivazione della sentenza*») e dichiarato inammissibile, in quanto proposto per la prima volta solo nel giudizio di appello, il secondo motivo (con il quale la contribuente aveva dedotto la mancata allegazione, all'avviso di accertamento che la richiamava, della menzionata indagine sul valore delle licenze per l'esercizio del servizio di taxi) – accolse il terzo motivo di appello (con il quale la contribuente aveva dedotto «*che non [era] stata fornita convincente risposta alla deduzione formulata in ordine all'errato presupposto di fatto sul quale l'Ufficio [aveva] fondato il proprio convincimento*»), con la motivazione che: a) «*come fondatamente evidenziato dall'odierna appellante, ella non ha trasferito a terzi alcuna licenza per l'esercizio del servizio di taxi, ma ha ceduto soltanto l'autorizzazione per il noleggio di auto con conducente, autorizzazione quest'ultima che ha valore assolutamente inferiore rispetto alla prima. La legge quadro n. 21/97, le singole leggi regionali e i regolamenti comunali distinguono tra servizio di taxi, con obbligo di stazionamento in luogo pubblico e tariffe regolamentate dai Comuni, e noleggio di autovetture con conducente, con stazionamento all'interno di rimesse, tariffe non regolamentate e fruibilità solo su prenotazione presso la sede del vettore. I Comuni sulla base di criteri indicati in leggi regionali, stabiliscono con appositi regolamenti le modalità per lo svolgimento del servizio, fissano le tariffe e rilasciano le licenze per il servizio di taxi e la autorizzazioni nel caso del NCC. I due tipi di operatore sono sottoposti a vincoli differenziati di operatività. Ciò detto, si concorda con l'avviso dell'appellante e cioè che l'Agenzia è incorsa in un errore basandosi su valutazioni formulate per determinare il valore di cessione della licenza di taxi anziché di autorizzazione di NCC. Tale circostanza oggettiva induce a ritenere che l'accertamento possa essere ritenuto privo di fondamento, dal momento che le indagini conoscitive e le informazioni assunte sono state utilizzate per individuare il valore commerciale di un titolo completamente diverso, quale è quello relativo*

all'autorizzazione di noleggio auto con conducente»; b) «[d]a ultimo, come giustamente rilevato dall'appellante, l'Ufficio, nel determinare il presunto reddito ricavato dalla vendita dell'autorizzazione al NCC, scambiata per licenza di taxi, non ha tenuto in considerazione il prezzo originariamente versato. La plusvalenza è costituita infatti dalla differenza tra il corrispettivo percepito aumentato di ogni onere inerente la sua produzione, compresa l'imposta di successione o di donazione, le spese notarili, le commissioni di intermediazione, la tassa sui contratti. Il costo dell'acquisto deve essere necessariamente scomputato dal ricavato della cessione, e, pertanto è da sottoporre eventualmente a tassazione solo la plusvalenza realizzata»;

avverso tale decisione – depositata in segreteria il 4 novembre 2014 e non notificata – ricorre per cassazione l'Agenzia delle entrate, che affida il proprio ricorso, notificato il 4/6-7 maggio 2015, a un unico, complesso, motivo;

(omissis) resiste con controricorso, notificato il 9 giugno 2015.

Considerato che:

con l'unico, complesso, motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ.: a) la violazione o falsa applicazione del combinato disposto dell'art. 7 della legge 15 gennaio 1992, n. 21, e degli artt. 86, 58 e 17, (primo comma), lett. g), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e dell'art. 39, secondo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, per avere la CTR ritenuto l'infondatezza dell'avviso di accertamento impugnato in quanto, per determinare il corrispettivo della cessione dell'autorizzazione per l'esercizio del servizio di noleggio con conducente, aveva fatto riferimento al valore delle licenze per l'esercizio del servizio di taxi, atteso che la legge n. 21 del 1992 «equipara la licenza taxi e l'autorizzazione di NCC per ciò che concerne le modalità di rilascio e di trasferimento delle licenze

stesse» e che, nonostante le differenze tra i due servizi, «*[i]n realtà, soprattutto nelle grandi città metropolitane, gli NCC finiscono per svolgere un servizio del tutto equivalente e con le medesime caratteristiche del servizio taxi*»: b) la violazione o falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 86, 58 e 17, (primo comma), lett. g), dell'art. 39, secondo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, e degli artt. 2697, 2727 e 2729 cod. civ., per avere la CTR ritenuto l'infondatezza dell'avviso di accertamento impugnato in quanto, nel quantificare la plusvalenza, da un lato, aveva determinato il corrispettivo della cessione dell'autorizzazione per l'esercizio del servizio di noleggio con conducente facendo riferimento al valore delle licenze per l'esercizio del servizio di taxi e, dall'altro lato, non aveva considerato il costo per l'"acquisto" dell'autorizzazione, atteso che, posto che la contribuente non aveva dato seguito a un invito disposto dall'Ufficio a norma dell'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973, l'Ufficio ben poteva, ai sensi dell'art. 39, secondo comma, dello stesso decreto, quantificare la plusvalenza avvalendosi anche di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, e che, «*[s]e la parte cedente una autorizzazione NCC non dichiara alcun corrispettivo, dovrebbe provare di averla ceduta a titolo gratuito, cosa che non si è in alcun modo verificata nel caso di specie*»;

per ragioni di opportunità espositiva, deve essere anzitutto esaminato il secondo profilo del motivo, appena riassunto *sub b)*;

preliminarmente, devono essere rigettate le eccezioni di inammissibilità di tale profilo di censura della sentenza impugnata sollevate dalla controricorrente sugli assunti che: a) «*i motivi formulati attengono esclusivamente a valutazioni di merito*» e «*ripetono pedissequamente argomentazioni di fatto svolte nel giudizio di appello*»; b) la censura di violazione o falsa applicazione dell'art. 2697 cod. civ. «*è [...] inammissibile in quanto la ricorrente non indica in quale delle ipotesi dell'art. 360 cpc rientri*»;

la prima eccezione non è fondata atteso che, contrariamente a quanto sostenuto dalla controricorrente, con il profilo in esame l'Agenzia delle entrate non ha prospettato una diversa «*valutazion[e] di merito*» né «*argomentazioni di fatto*» ma la violazione o falsa applicazione delle norme in tema accertamento induttivo e di presunzioni cosiddette supersemplici – con particolare riguardo all'accertamento delle plusvalenze dei beni relativi all'impresa – nonché delle norme del codice civile in tema di presunzioni e di riparto dell'onere della prova;

la seconda eccezione non è fondata atteso che, contrariamente a quanto sostenuto dalla controricorrente, l'Agenzia delle entrate ha ricompreso la censura di violazione o falsa applicazione dell'art. 2697 cod. civ. nella fattispecie di cui al n. 3) del primo comma dell'art. 360 cod. proc. civ., come indicato espressamente nella rubrica del motivo;
il profilo di censura è fondato;

la legge quadro per il trasporto di persone mediante autoservizi pubblici non di linea (legge n. 21 del 1992) qualifica i titolari di autorizzazione per l'esercizio del servizio di noleggio con conducente quali «*titolari di impresa artigiana di trasporti*» o quali «*imprenditori privati*» (art. 7, comma 1, rispettivamente, lett. a e lett. b);

nell'ambito del complesso dei beni organizzati per l'esercizio di tali imprese, l'autorizzazione per l'esercizio del servizio costituisce un bene (immateriale) essenziale, insieme con il veicolo o il natante, in quanto indispensabile per l'esercizio dell'attività di trasporto di persone;

pertanto, la cessione di detto bene immateriale costituisce cessione di un «*ben[e] relativ[o] all'impresa*» (diverso dai beni-merce) e, se effettuata a titolo oneroso, è idonea a realizzare una plusvalenza che concorre alla formazione del reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 86, comma 1, lett. a), del d.P.R. n. 917 del 1986;

in proposito, la legge n. 21 del 1992, nel dettare la disciplina speciale del trasferimento delle autorizzazioni per l'esercizio del

servizio di noleggio con conducente e delle licenze per l'esercizio del servizio di taxi (art. 9), stabilisce che tale trasferimento si ha «*su richiesta del titolare*» (alla competente amministrazione comunale) – quando egli si si trovi in una delle tre condizioni indicate dalla norma (essere titolare di licenza o di autorizzazione da cinque anni; avere raggiunto il sessantesimo anno di età; essere divenuto permanentemente inabile o inidoneo al servizio per malattia, infortunio o per ritiro definitivo della patente di guida) – e «*a persona dallo stesso [titolare] designata*» (che sia in possesso dei requisiti prescritti);

da tale disciplina si trae che, in presenza delle condizioni, oggettivamente accertabili, previste dalla norma, l'amministrazione comunale competente a rilasciare l'autorizzazione o la licenza è tenuta a operare il trasferimento richiesto dal titolare con la cosiddetta "domanda di volturazione";

il riconoscimento al titolare dell'autorizzazione o della licenza della sostanziale potestà di determinare il trasferimento di esse a un soggetto da lui scelto, mediante una manifestazione di volontà sulla quale il controllo dell'amministrazione comunale è di natura vincolata, ha notoriamente prodotto, nella prassi, la negoziazione privata delle condizioni economiche alle quali il titolare dell'autorizzazione o della licenza si determina a presentare all'amministrazione comunale la richiesta di trasferimento «*a persona da [lui] designata*»;

alla luce di ciò, e in un contesto anch'esso notoriamente caratterizzato dal numero limitato di autorizzazioni e di licenze rilasciate dalle amministrazioni comunali attraverso bando di pubblico concorso (art. 8 della legge n. 21 del 1992), risulta immediatamente evidente (salva la prova contraria da parte del contribuente) la presunzione secondo cui le "cessioni" dell'autorizzazione o della licenza sono effettuate a titolo oneroso – dietro conseguimento dei corrispettivi praticati in quello che, notoriamente, costituisce un vero e proprio "mercato" di "rivendita" delle autorizzazioni e delle licenze – e sono

perciò idonee a realizzare una plusvalenza ai sensi dell'art. 86, primo comma, lett. a), del d.P.R. n. 917 del 1986 (in tale senso, Cass., 1/07/2017, n. 17476, 02/03/2018, n. 4944);

tanto premesso, si deve rilevare che la controricorrente non ha contestato il fatto, dedotto dall'Agenzia delle entrate, di non avere dato seguito all'invito n. I01507/2010 – disposto dall'Ufficio ai sensi dell'art. 32, primo comma, n. 3), del d.P.R. n. 917 del 1986 – a fornire documentazione ed elementi relativi alla "cessione" dell'autorizzazione;

questa non contestata circostanza – tale da impedire o, comunque, ostacolare, la verifica della plusvalenza realizzata – ha legittimato l'Ufficio a effettuare, ai sensi dell'art. 39, secondo comma, lett. d-bis), del d.P.R. n. 600 del 1973, un accertamento induttivo cosiddetto puro, e, quindi, a *«determina[re] il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza», «con facoltà [...] di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui alla lettera d) del precedente comma»*, cioè di presunzioni, cosiddette supersemplici, prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza;

in particolare, nella specie l'Ufficio – a fronte dell'inottemperanza, da parte della contribuente, all'invito a fornire documentazione ed elementi relativi alla cessione dell'autorizzazione per l'esercizio del servizio di noleggio con conducente – doveva anzitutto ritenersi legittimato, nella (implicita) mancanza di dati sul valore di "mercato" delle autorizzazioni per l'esercizio di tale specifico servizio, a determinare il corrispettivo conseguito sulla base dei risultati di un'indagine, condotta, in maniera indipendente, da docenti universitari, sul valore delle licenze per l'esercizio del servizio di taxi, avvalendosi della presunzione, ancorché priva dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, che il valore delle autorizzazioni per l'esercizio del servizio di noleggio con conducente corrispondesse al valore del titolo (la licenza) per l'esercizio dell'altro autoservizio pubblico non di linea (il servizio di taxi);

in secondo luogo, in assenza di alcun elemento, fornito dalla contribuente, utile per determinare il costo per l'acquisizione dell'autorizzazione - a seconda dei casi, mediante "acquisto" dal precedente titolare (art. 9, comma 1, della legge n. 21 del 1992), a seguito della morte di lui (art. 9, comma 2, della legge n. 21 del 1992) o per concorso pubblico (art. 8 della legge n. 21 del 1992) - l'Ufficio doveva ritenersi altresì legittimato a considerare plusvalenza l'intero importo del corrispettivo della cessione;

da ciò consegue la fondatezza del secondo profilo del motivo;

l'esame del primo profilo del motivo è assorbito dall'accoglimento del secondo profilo;

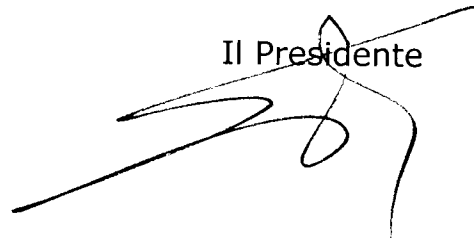
pertanto, il ricorso deve essere accolto, nei termini che precedono, la sentenza impugnata deve essere cassata e la causa deve essere rinviata alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, perché provveda, altresì, alla liquidazione delle spese del presente giudizio di cassazione.

P.Q.M.

accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 30/09/2021.

Il Presidente



DEPOSITATO IN CANCELLERIA



oggi, 15 NOV 2021
IL CANCELLIERE ESPERTO
Paola Diamanti