

Commissione Tributaria regionale PUGLIA, Sezione 9

Sentenza 12 aprile 2012, n. 41

Integrale

AVVISI DI LIQUIDAZIONE RELATIVI ALL'IMPOSTA DI REGISTRO

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI BARI

NONA SEZIONE

riunita con l'intervento dei Signori:

Sardiello Antonio - Presidente

Lancieri Roberto - Relatore

Bray Giuseppe - Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 4039/11

depositato il 10/11/2011

- avverso la sentenza n. 36/22/2011

emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Bari

contro: Ag. Entrate Dir. Provin. Uff. Controlli Bari

proposto dal ricorrente:

Fs.

Incorporante per Fusione della Soc. Ms. S.r.l.

Corso (...) 70122 Bari BA

difeso da:

Ma.El.

C.so (...) 70122 Bari BA

Atti impugnati:

AVVISO DI LIQUIDAZIONE n. (...) REGISTRO 2008

AVVISO DI LIQUIDAZIONE n. (...) REGISTRO 2008

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con distinti avvisi di liquidazione e irrogazione di sanzioni notificati il 5/8/2009 alla società Ms. S.r.l., l'Agenzia delle Entrate Ufficio di Bari 1 determinava rispettivamente in Euro 2.458,00 e Euro 2.302,00 l'imposta di registro dovuta in relazione agli atti stipulati il 25/11/2008 e registrati telematicamente il 22/12/2008 rispettivamente al n. (...).

Gli avvisi erano motivati dal mancato pagamento dell'imposta di registro dell'1% sul canone di locazione di beni strumentali, ai sensi del combinato disposto dell'art. 35 comma 10-quater del D.L. 4/7/2006 n. 223, dell'art. 5 comma 1 lett. a-bis) della tariffa Parte I allegata al D.P.R. n. 131/86 e dell'art. 23 comma 1 comma 1 D.P.R. n. 131/86, trattandosi di contratti con cui il dante causa To. S.p.A. aveva sublocato alla Ms. S.r.l., vari rami d'azienda per i canoni complessivi rispettivamente di Euro 262.600,00 e di Euro 247.000,00 assoggettati ad IVA e a tassa fissa di registro di Euro 168,00, nei quali non era, però, riportato in dettaglio il valore della locazione dei suddetti beni strumentali.

L'Ufficio, pertanto, ritenendo che il valore di ciascuno degli immobili facenti parte del ramo d'azienda fosse superiore al 50% del valore del singolo ramo d'azienda, aveva assoggettato

l'intero canone di locazione all'imposta proporzionale di registro defalcandovi l'imposta fissa già versata.

Avverso i suddetti avvisi la società proponeva distinti ricorsi alla Commissione Tributaria Provinciale di Bari con cui eccepiva l'illegittimità dell'atto impugnato per i seguenti motivi:

1) Illegittimità e arbitrarietà dell'avviso di liquidazione e falsa applicazione della norma antielusiva posta dell'art. 35 comma 10-quater del D.L. 4/7/2006 n. 223, poiché il contratto de quo è un contratto di subaffitto di rami di azienda merce il quale la To. S.p.A. ha trasferito alla ricorrente contratti di affitto di rami di azienda stipulati con precedenti concedenti sui quali era stata applicata l'imposta fissa di registro, senza che l'Ufficio abbia mai rilevato violazioni di sorta.

Per cui non v'era la possibilità per i contraenti del contratto di subaffitto di trarre vantaggio dall'applicazione dei criteri di tassazione previsti per l'affitto d'azienda. Inoltre, secondo la ricorrente non sussiste il primo dei presupposti previsti dalla suddetta norma ai fini della tassazione proporzionale, cioè che il valore normale dei fabbricati sia superiore al 50% del valore complessivo dell'azienda.

2) Nullità dell'avviso per omessa sottoscrizione del direttore dell'Ufficio, in quanto tale atto è sottoscritto del "Funzionario Tributario Responsabile del Procedimento con delega di firma", in violazione dell'art. 42 D.P.R. n. 600/73.

3) Violazione dell'obbligo di idonea motivazione per mancata allegazione degli atti richiamati nella motivazione per relationem.

Concludeva il ricorrente con la richiesta di declaratoria di annullamento dell'avviso di liquidazione dell'imposta e irrogazione di sanzione e di infondatezza della pretesa dell'Ufficio.

In data 11/1/2010, l'Ufficio si costituiva in giudizio con distinte controdeduzioni con cui sosteneva l'infondatezza del ricorso perché la stessa ricorrente, affermando che il valore degli immobili compresi nei contratti di subaffitto non supera il 50% del valore complessivo dell'azienda, dimostra consapevolezza e accettazione di quanto disposto dall'art. 35 comma 10 quater del D.L. n. 223/2006. Inoltre, né nel contratto né nel ricorso è possibile evincere l'affermazione che la sublocazione degli immobili in cui viene svolta l'attività è esclusa dal contratto di sublocazione. Così come non v'è alcun cenno ad un eventuale cessione dell'originario contratto di locazione degli immobili.

Quanto alla mancata sottoscrizione dell'avviso di liquidazione da parte del Direttore, l'Ufficio ne contestava la fondatezza in considerazione del fatto che il preposto funzionario con la delega di firma espressamente destinata a tale scopo riveste esattamente le funzioni che lo abilitano, seppure in via transitoria, alla sostituzione del titolare per tutti gli adempimenti indicati.

L'Ufficio, infine, contestava l'asserita mancanza di motivazione dell'atto che, invece, risulta motivato dal presupposto della maggiore imposizione richiesta e rende palese la fonte informativa sottostante alla rettifica operata dall'Ufficio. Rilevava, inoltre, l'Ufficio che nulla la ricorrente aveva dichiarato circa il valore degli immobili compresi nel subaffitto, per cui era stato applicato l'art. 23 comma 1 D.P.R. n. 131/86.

Infine, l'Ufficio chiedeva la riunione del ricorso, per connessione soggettiva ed oggettiva, con l'altro proposto dalla stessa società e con quelli proposti dalla To. S.p.A. e dalla Fs. S.r.l., tutti pendenti presso la stessa sezione 22 della C.T.P. di Bari, tutti riguardanti lo stesso contenuto dell'atto pubblico contenuto nei rispettivi avvisi di liquidazione.

L'Ufficio, pertanto, chiedeva il rigetto dei ricorsi, la conferma del proprio operato e la condanna del ricorrente al pagamento delle spese di giudizio.

La Commissione Tributaria Provinciale di Bari Sezione 22, nell'udienza del 7/3/2011, previa riunione dei ricorsi n. 5708 e 5709 presentati dalla Ms. S.r.l., li rigettava e compensava le spese di giudizio.

Il Collegio rilevava che con il D.L. n. 223/2006 il legislatore s'è proposto la precipua finalità di evitare la simulazione di affitto d'azienda per eludere il pagamento dell'imposta di registro proporzionale su di una locazione di immobile strumentale. Per cui la norma suddetta impone un confronto tra l'imposizione fiscale dell'affitto di azienda e quella derivante dal nuovo regime d'imposizione indiretta della locazione di beni immobili, con applicazione del più oneroso. Rilevava, inoltre, la Commissione che il rapporto di sublocazione, anche se ai sensi dell'art. 1595 c.c. risulta collegato al contratto di locazione da un vincolo di reciproca dipendenza, conserva ai fini dell'imposizione indiretta un'autonoma rilevanza economica.

I primi giudici, poi, ritenevano infondati anche gli altri due motivi di ricorso. Quanto alla sottoscrizione dell'avviso il Collegio richiamava gli artt. 10 e 11 del D.Lgs. n. 546/92 i quali riconoscono la qualità di parte processuale e conferiscono capacità di stare in giudizio all'ufficio locale dell'agenzia fiscale rappresentato dal direttore o da altra persona preposta

al reparto competente che per ciò stesso deve intendersi delegata a sostituire il direttore senza necessità di una speciale procura. Per cui, laddove non si contesta che l'atto provenga dall'ufficio competente, le eccezioni relative al firmatario dell'appello potrebbero porsi solo se egli non appartenesse all'ufficio appellante.

Quanto alla motivazione degli atti, il Collegio riteneva che gli stessi contenessero tutti gli elementi idonei a porre il contribuente nelle condizioni di conoscere le ragioni della pretesa erariale e di predisporre la propria difesa.

La società Fs. S.r.l., in qualità di incorporante per fusione della Ms. S.r.l., ha proposto appello avverso la sentenza eccependo:

- 1) Erronea e contraddittoria motivazione riguardo all'eccezione d'illegittimità ed arbitrarietà degli avvisi di liquidazione, nonché violazione e falsa applicazione dell'art. 35 c. 10-quater del D.L. 4/7/2006 n. 223, convertito con modificazioni nella Legge n. 248/2006.
- 2) Erronea e insufficiente motivazione riguardo all'eccezione di mancata sottoscrizione degli avvisi di liquidazione da parte del direttore dell'Ufficio.
- 3) Erronea e insufficiente motivazione riguardo all'eccezione di violazione dell'obbligo di idonea motivazione degli atti.

Sul primo motivo di appello la società eccepisce che la motivazione denota un'erronea e contraddittoria interpretazione del dettato normativo. Sostiene l'appellante che i primi giudici hanno erroneamente affermato che il contratto di subaffitto d'azienda costituisce contratto "indipendente" da quello di affitto dal quale discende e conseguentemente dev'essere assoggettato a imposta di registro 1%.

Sostiene l'appellante - ribadendo quanto già eccepito in primo grado e non considerato dai primi giudici - che il contratto oggetto del ricorso è un contratto di subaffitto di rami d'azienda e come tale non può essere considerato contratto di locazione immobiliare, anche perché trattasi di aziende poste all'interno di vari Centri Commerciali delle quali non è possibile affittare la sola struttura fisica dell'immobile ma va affittata l'intera azienda inserita all'interno del Centro Commerciale stesso. Infatti la To. S.p.A., locataria di contratti di azienda stipulati con precedenti concedenti, ha a sua volta stipulato il contratto di affitto di azienda nei confronti della Ms. S.r.l. Il che esclude che possa applicarsi a tale subaffitto di azienda la norma antielusiva prevista dall'art. 35 c. 10-quater del D.L. 4/7/2006 n. 223, convertito con modificazioni nella Legge n. 248/2006, in quanto non sussistono i presupposti.

Nel caso specifico, infatti, avendo i precedenti contratti di affitto di ramo d'azienda già scontato l'imposta fissa di registro, non v'era la possibilità sia per il dante causa che per l'avente causa dei contratti di subaffitto di ramo d'azienda di trarre vantaggio dall'applicazione dei criteri di tassazione diversi da quelli previsti per l'affitto di azienda né era possibile stipulare una locazione esclusivamente immobiliare, stante l'inscindibilità del valore del fabbricato rispetto a quello dell'azienda. Ed inoltre, nel caso di specie manca un presupposto di applicazione della norma antielusiva in quanto il valore degli immobili compresi nei subaffitti dei rami d'azienda non supera il 50% del valore complessivo dell'azienda né v'è una norma che autorizzi l'Ufficio a presumere il contrario nel caso in cui il contratto non lo evidenzi.

Sul secondo motivo di appello la società eccepisce che l'art. 42 D.P.R. n. 600/73, applicabile in via analogica alla materia di imposte di registro e indirette, prevede che gli accertamenti in rettifica e d'ufficio devono essere sottoscritti dal capo dell'Ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato e che l'accertamento è nullo se l'avviso non reca tale sottoscrizione. Tale disposizione, dunque, impone che, in sostituzione del capo dell'ufficio, l'accertamento non possa essere firmato da un funzionario che non sia delle carriere direttive e l'eventuale delega debba sussistere ed essere documentata fin dall'origine. Il che, secondo l'appellante, non è avvenuto.

Sul terzo motivo di appello la società contesta che la sentenza possa definire l'accertamento "abbastanza motivato" non potendosi capire il significato di tale locuzione. Quindi, l'appellante ribadisce che l'accertamento è carente di motivazione in quanto fa riferimento a documenti non allegati all'atto. L'appellante, pertanto, chiede la riforma totale della sentenza con dichiarazione di nullità degli avvisi di liquidazione e con vittoria di spese di giudizio. L'Ufficio s'è costituito in giudizio con controdeduzioni con le quali rileva la correttezza della sentenza e ribadisce le tesi già ampiamente espresse in sede di controdeduzioni al ricorso introduttivo che contestano puntualmente le eccezioni riproposte dall'appellante.

In particolare l'Ufficio rileva che è totalmente destituita di fondamento l'affermazione dell'appellante diretta ad affermare l'assenza di norma legittimante la presunzione a favore dell'Ufficio circa il maggior valore degli immobili locati rispetto a quello dell'intera azienda oggetto del subaffitto. Ciò perché trattandosi di liquidazione d'imposta principale (e non complementare non avendo proceduto ad accertamento di maggior imponibile) non v'è alcun obbligo da parte dell'Ufficio di comprovare il valore dell'immobile locato e dell'azienda il cui godimento viene trasferito, mentre era nell'interesse del contribuente

esplicitare i suddetti valori affinché l'imposta proporzionale di registro proporzionale potesse applicarsi soltanto su quello dell'immobile locato.

L'Ufficio, inoltre, esibisce copia della Disposizione di servizio n. 38/2008 avente ad oggetto le deleghe di firma del Direttore pro tempore dell'Ufficio ai vari funzionari, da cui risulta che il Dott. Salvatore Permetta - che ha sottoscritto gli accertamenti impugnati - è il funzionario delegato alla firma degli "Avvisi di liquidazione scaturenti dall'attività relativa alle imposte indirette sugli affari quali registro, successione, bolli, etc. di competenza dell'area servizi".

In conclusione l'Ufficio chiede il rigetto dell'appello e la conferma degli avvisi di liquidazione. Con vittoria delle spese di giudizio.

A seguito della notifica del 19/12/2011 di cartella di pagamento di Euro 6.740,84 da parte di Equitalia Nord S.p.A. relativa all'iscrizione a ruolo a titolo provvisorio delle imposte di cui all'avviso di liquidazione impugnato, l'appellante ha presentato istanza di fissazione di udienza nel più breve tempo possibile.

Le parti sono state ritualmente avvisate.

L'appellante ha fatto istanza di pubblica udienza alla quale è presente il suo difensore Avv. An.

Per l'Ufficio è presente, con delega, la Dott.ssa An.

MOTIVI DELLA SENTENZA

L'appello del contribuente è infondato e va, pertanto, rigettato. Prima di affrontare il thema decidendum è opportuno richiamare alcuni concetti necessari ad individuare la reale natura del contratto oggetto del contendere. In particolare è necessario soffermarsi sul concetto di "ramo d'azienda" per affermare che, secondo la dottrina economica e la prassi aziendale, s'intende per tale un'articolazione dell'azienda liberamente identificabile dagli imprenditori che ne operano il trasferimento purché risponda al requisito dell'autonomia funzionale.

Infatti, qualunque sia la configurazione che essa può assumere, requisito indefettibile della fattispecie legale tipica delineata dal diritto comunitario e dall'art. 2112 cod. civ. resta comunque l'elemento della organizzazione, intesa come legame funzionale dei fattori della produzione capaci di tradursi in beni o servizi ben individuabili.

D'altra parte per "ramo d'azienda", ai sensi dell'art. 2112 cod. civ. (così come modificato

dalla legge 2 febbraio 2001, n. 18, in applicazione della direttiva CE n. 98/50) - come tale suscettibile di autonomo trasferimento riconducibile alla disciplina dettata per la cessione di azienda - deve intendersi ogni entità economica organizzata in maniera stabile, la quale, in occasione del trasferimento, conservi la sua identità, il che presuppone una preesistente realtà produttiva autonoma e funzionalmente esistente, e non anche una struttura produttiva creata "ad hoc" in occasione del trasferimento, o come tale identificata dalle parti del negozio traslativo (Cassazione Sezione Lavoro n. 271 del 10 gennaio 2008).

Va altresì rilevato che se l'art. 2555 c.c. definisce l'azienda come "il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa", lo stesso codice non dà una definizione di ramo d'azienda. Ciò nonostante, sotto il profilo giuridico, in via analogica può definirsi "ramo d'azienda" il complesso minimo di beni necessari allo svolgimento dell'attività economica cui il ramo stesso è preposto. Sotto il profilo economico, invece, per poter proporre come metodologia valutativa quella del capitale economico è necessario accertare, innanzi tutto, che lo specifico ramo oggetto di conferimento possieda una capacità economica autonoma una volta separato dal complesso aziendale originario. A tal fine si rende necessario individuare l'oggetto da valutare descrivendone i singoli componenti, il valore attribuito ad essi ed i criteri di valutazione adottati.

Per quel che attiene al requisito dell'organizzazione si pone il problema di specificare quale criterio adottare per ricomprendere nel ramo di azienda alcuni dei beni organizzati... per l'esercizio dell'impresa. In particolare, non bisogna cadere nell'eccesso opposto di considerare "ramo aziendale ogni aggregato di beni oggetto di scorporo dall'originario complesso".

Alla luce di tutto quanto sopra considerato deve affermarsi nel caso di specie che, sebbene non possa negarsi che oggetto dei contratti di affitto e di subaffitto siano rami d'azienda, la loro composizione - in relazione alla nozione sia giuridica che economica sopra evidenziata - si rivela eminentemente di carattere patrimoniale ed è specificamente assorbita dal valore dell'immobile facente parte del ramo d'azienda. E', infatti, evidente ed indubbio che per i rami d'azienda inseriti nell'ambito della struttura fisica ed economica dei centri commerciali di cui fanno parte, il valore dell'autorizzazione amministrativa (della quale le affittuarie devono comunque provvedere alla volturazione a proprio nome) e dell'avviamento (che, per contratto, le affittuarie non possono monetizzare in sede di cessazione di contratto di affitto del ramo di azienda) costituisce un'entità del tutto minoritaria rispetto al valore non solo dell'immobile occupato ma anche dei diritti di uso e godimento delle parti e dei servizi comuni e delle infrastrutture dei centri commerciali,

nonché del diritto di uso e godimento degli impianti, dei servizi e delle strutture particolari e generali dedicati allo svolgimento dell'attività nonché dei posti auto ubicati nel parcheggio di pertinenza dei centri commerciali.

Ed infatti, dalla lettura dei cinque contratti di affitto di ramo aziendale stipulati dalla To. S.p.A. con i propri danti causa emerge con estrema chiarezza che l'elemento essenziale oggetto della locazione è costituito dagli immobili allocati nei diversi centri commerciali. Nessun cenno è fatto a attrezzature (salvo che per un contratto nel quale si fa cenno a una scaffalatura e a un banco) o ad attività commerciali svolte dai danti causa nei rispettivi locali salvo il fatto che essi sono titolari di autorizzazione al commercio da volturare, per il tempo di affitto, a favore dell'affittuario e che l'affitto comprende l'avviamento generato dall'appartenenza al Centro commerciale e il godimento delle parti, dei servizi e degli impianti comuni del Centro, nonché dei posti macchina compresi nell'area di pertinenza del Centro. Inoltre, non vale ad escludere l'evidente connotazione di contratto di locazione di beni immobili il fatto che il canone sia determinato in base ad una percentuale del volume d'affari perché esso è comunque convenuto in una misura fissa incomprimibile, per di più assoggettata alla clausola di indicizzazione ISTAT, tipica dei contratti di locazione immobiliare.

Orbene, dalla lettura del contratto di subaffitto di rami d'azienda stipulato fra la To. S.p.A. e la Ms. S.r.l., risulta sostanzialmente riproposto lo stesso schema dei contratti di affitto sopra riportati ai quali vien fatto integrale riferimento merco il richiamo degli estremi di stipula e registrazione.

A tale proposito va rilevato che da nessuno dei suddetti contratti di affitto è possibile evincere a quale tassazione siano stati assoggettati e, inoltre, che per due di essi le date di stipula e registrazione sono anteriori all'entrata in vigore dell'art. 35 comma 10-quater del D.L. 4/7/2006 n. 223, onde per essi non può neanche valere l'asserita acquiescenza dell'Ufficio alla tassazione con imposta fissa di registro.

Deve concludersi, pertanto, che nel caso di specie, torna applicabile al contratto di subaffitto dei rami aziendali la norma antielusiva suindicata.

Quanto alla sottoscrizione degli avvisi di accertamento, poi, la documentazione esibita dall'Ufficio appare sufficiente a fugare ogni dubbio sulla legittimità degli stessi.

Del pari, essi sono legittimi con riferimento alla motivazione che, in ossequio alle specifiche disposizione di legge richiamate negli avvisi di accertamento, va individuata nell'errato assoggettamento degli atti ad imposta fissa di registro invece che a quella proporzionale

dell'1%. Né ha pregio l'eccezione di mancata allegazione degli atti ai rispettivi avvisi di liquidazione in quanto gli stessi sono già a conoscenza delle parti contraenti e, comunque, i suddetti avvisi riportano il contenuto essenziale dell'atto cui si riferiscono, mettendo in grado il contribuente di predisporre la propria difesa con cognizione di causa.

P.Q.M.

La Commissione Sezione 9 così provvede:

- 1) Rigetta l'appello e conferma la sentenza impugnata.
- 2) Condanna la parte soccombente al pagamento delle spese del giudizio che determina in Euro 2.000,00.

Così deciso in Bari, l'8 marzo 2012.

Depositata in Segreteria il 12 aprile 2012.