

COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 121/49/2011

RAGIONI DELLA DECISIONE

IN FATTO.

Con ricorso del 25 novembre 2008, la "Reti Televisive Italiane s.p.a." impugnava, innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano, l'avviso numero 76481/2008 con il quale l'Agenzia delle Entrate di Milano (Ufficio 6) liquidava nei confronti della ricorrente (nonché della "Videofirenze s.r.l.", obbligata in via solidale) l'imposta suppletiva relativa alla registrazione del contratto stipulato il 15 luglio 2005 e registrato il 26 luglio successivo, con interessi e sanzioni, determinando l'importo complessivamente dovuto in €9.855,67.

L'atto in questione riguardava l'acquisto, sottoposto a condizione sospensiva, da parte di "Reti Televisive Italiane", di tre impianti radiotelevisivi, atto questo per il quale era stata pagata l'imposta di Registro in misura fissa. L'Agenzia delle Entrate, ritenendo trattarsi di cessione di ramo d'azienda, ed asserendo che non era stata presentata la denuncia avente ad oggetto l'avveramento della condizione, aveva applicato l'imposta proporzionale con gli interessi e le sanzioni di legge.

La società ricorrente eccepiva l'intervenuta decadenza essendo stato l'atto impositivo notificato oltre il termine di tre anni dalla registrazione del contratto; deduceva la mancata prova degli elementi di fatto sui quali si basava l'avviso di liquidazione; riteneva illegittima l'applicazione delle sanzioni e, nel merito, asseriva che l'atto in esame non poteva considerarsi compravendita di ramo d'azienda, riguardando esclusivamente la cessione di tre frequenze con i relativi trasmettitori.

L'Agenzia delle Entrate, costituendosi in giudizio, deduceva la legittima qualificazione dell'atto come compravendita di ramo d'azienda, asseriva che l'avviso di liquidazione dovesse ritenersi congruamente motivato e sosteneva l'infondatezza dell'eccezione di decadenza posto che il termine triennale andava computato dalla data di avveramento della circostanza dedotta come condizione sospensiva, e che la denuncia doveva ritenersi comunque obbligatoria anche nell'ipotesi in cui il detto avveramento non comportava un'ulteriore liquidazione d'imposta.

La Commissione Provinciale, con sentenza emessa il 6 maggio 2009 (numero 186) e depositata il successivo 19 maggio, accoglieva il ricorso e compensava integralmente, tra le parti, le spese di giudizio.

Avverso questa decisione proponeva appello l'Agenzia delle Entrate eccependo un vizio di ultrapetizione per avere la Commissione Provinciale esaminato la questione sotto il profilo della cessione d'azienda e non sotto quello, prospettato dall'Ufficio, di cessione di ramo d'azienda; ribadiva, nel merito, quanto dedotto nel corso del giudizio di primo grado e chiedeva la riforma della sentenza impugnata, dovendosi ritenere l'atto impositivo pienamente legittimo.

Costituendosi in giudizio, la "Reti Televisive Italiane s.p.a." chiedeva la conferma della decisione di primo grado e per l'ipotesi di accoglimento dell'appello principale, proponeva "appello incidentale" con riguardo all'omessa delibazione dell'eccezione di decadenza ed all'omessa pronuncia in ordine al difetto di motivazione dell'avviso di liquidazione.

All'udienza del 12 maggio 2011 la causa veniva discussa in pubblica udienza e quindi decisa come da dispositivo riportato in calce.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'avviso di liquidazione oggetto del presente giudizio riguarda, come già accennato in narrativa, la cessione di tre impianti radiotelevisivi, considerata dalla società appellata come compravendita di beni e quindi soggetta ad I.V.A. e qualificata dall'Agenzia delle Entrate come cessione di ramo d'azienda.

Prima di affrontare il merito dell'appello, occorre precisare che l'eccezione di ultrapetizione, peraltro infondata, formulata dall'Agenzia delle Entrate è impropria, nel senso che la doglianza riguarderebbe, in ipotesi, l'iter argomentativo seguito dai Giudici di primo grado e non involgerebbe, comunque, la questione relativa alla corrispondenza tra "il chiesto e il pronunciato". Parimenti impropria è la qualificazione di "appello incidentale" data dalla società appellata alle questioni, ribadite in appello, riguardanti la delibazione dell'eccezione di decadenza e l'asserita omessa pronuncia sulla dedotta carenza di motivazione dell'avviso di liquidazione.

Tutto ciò premesso, si osserva quanto segue.

La Commissione di primo grado ha annullato l'avviso di liquidazione sul rilievo che la cessione in esame, pur riguardando "beni coordinati ad una determinata funzione" non possa considerarsi come avente ad oggetto un ramo d'azienda.

La questione relativa alla qualificazione dell'oggetto della cessione è logicamente e giuridicamente preliminare, posto che, tra l'altro, dalla soluzione adottata discendono, come si vedrà, importanti conseguenze in ordine alla delibazione dell'eccezione di decadenza formulata dalla società appellata.

In tema di individuazione delle caratteristiche atte ad individuare un'azienda ovvero un ramo d'azienda e proprio in tema di tassazione degli atti di cessione, la Corte di Cassazione, affermando principi pienamente condivisibili, ha statuito che:

- "...si ha cessione d'azienda, soggetta ad imposta di registro proporzionale (e non ad IVA) quando le parti non hanno inteso trasferire una semplice somma di beni, ma un complesso organico unitariamente considerato, dotato di una potenzialità produttiva, tale da farne emergere ex ante la complessiva attitudine anche solo potenziale all'esercizio di impresa, ovverosia quando i beni strumentali ceduti siano atti, nel loro complesso e nella loro interdipendenza, all'esercizio di una impresa (anche se non si richiede che tale esercizio sia attuale, essendo sufficiente l'attitudine potenziale all'utilizzo per un'attività d'impresa, né che la cessione comprenda anche le relazioni finanziarie, commerciali e personali..." (sentenza numero 24913 del 10 ottobre 2008 che richiama le conformi: Cass. 11 giugno 2007 numero 13580; 30 gennaio 2007 numero 1913; 30 maggio 2005 numero 11457; 20 giugno 2002 numero 8973 e 19 novembre 2007 n. 23857);

- "Ai fini del trasferimento dell'azienda, o di un ramo di essa, è necessario il trasferimento di un complesso di beni di per sé idoneo a consentire l'inizio o la continuazione di una determinata attività d'impresa, requisito configurabile anche quando detto complesso non esaurisca i beni costituenti l'azienda o il ramo ceduti, ma per la sussistenza del quale è indispensabile che i beni oggetto del trasferimento conservino un residuo di organizzazione che ne dimostri l'attitudine, sia pure con la successiva integrazione del cessionario, all'esercizio dell'impresa" (sentenza numero 27286 del 9 dicembre 2005);

- "Costituisce azienda soltanto il complesso dei beni organizzato per l'esercizio di una specifica e ben individuata impresa, non di una qualsiasi possibile impresa astrattamente ipotizzabile, e, se è vero che per la configurabilità dell'azienda non è necessario che l'impresa sia in atto, nondimeno occorre che ne siano percepibili i potenziali elementi di identificazione, ed, in specie, il settore commerciale in cui quell'impresa opera od opererà, così come, se si può ammettere che i beni in tal modo organizzati siano poi

utilizzabili dal cessionario dell'azienda (o di un suo ramo) per attività imprenditoriali anche diverse da quelle specificamente esercitate dal cedente, è pur sempre indispensabile che quel vincolo di organizzazione teleologica - il cui accertamento in concreto è riservato al giudice di merito - sussista" (sentenza numero 3973 del 27 febbraio 2004);

- per ramo d'azienda, ai sensi dell'articolo 2112 del Codice Civile (così come modificato dalla legge 2 febbraio 2001, numero 18, in applicazione della direttiva CE numero 98/50), come tale suscettibile di autonomo trasferimento riconducibile alla disciplina dettata per la cessione di azienda, deve intendersi ogni entità economica autonoma ed organizzata in maniera stabile, la quale, in occasione del trasferimento, conservi la sua identità, senza che sia necessaria anche la completezza materiale e l'autosufficienza del gruppo" (sentenza numero 5932 del 5 marzo 2008).

Nel caso di specie, come già accennato in narrativa, il contratto, rubricato come "...di vendita di impianti radiotelevisivi", riguarda tre impianti di trasmissioni radiotelevisive: quello di "San Marcello Pistoiese", quello di "Monte Cuccoli Mugello" e quello di "Tombara Massa". Nell'atto si dichiara che tutti gli impianti sono "attualmente in funzione" ed "utilizzati dal Venditore per la diffusione delle trasmissioni radiotelevisive dell'emittente <Videofirenze> di proprietà del venditore" stesso; si precisa che i detti impianti sono costituiti (oltre che dagli apparati) "...dalle licenze, dalle autorizzazioni, dai titoli abilitativi e dalle concessioni tutte funzionali all'esercizio degli impianti....".

Nello stesso contratto si è convenuto che "alla data di consegna il venditore..." avrebbe cessato "...di utilizzare definitivamente i canali" indicati nella premessa del contratto stesso impegnandosi "...a proseguire la propria attività d'impresa attraverso l'emittente... attraverso l'utilizzo di altri canali..." già nella sua disponibilità; il venditore, infine, ha espressamente garantito, tra l'altro, che "...gli apparati, i mezzi trasmissivi, le attrezzature e gli altri beni costituenti gli impianti radiotelevisivi" erano "...pienamente agibili ed il loro esercizio..." si era svolto dall'attivazione..." alla data del contratto e si sarebbe svolto sino alla data di consegna senza soluzione di continuità, con la diffusione di segnale utile secondo le migliori tecniche del settore radiotelevisivo...".

Tutti questi elementi, letti alla luce dei principi di diritto enunciati dalla Corte di Cassazione e già riportati, fanno ritenere che oggetto del contratto sia un ramo d'azienda.

Trattasi, infatti, della cessione di apparati per le trasmissioni radiotelevisive, dei canali utilizzati per tali trasmissioni e dei titoli abilitativi all'esercizio degli impianti stessi e quindi di un insieme di beni organizzati dal cedente per l'esercizio di un ramo d'azienda (avente ad oggetto l'attività di diffusione di trasmissioni radiotelevisive) facente parte di un più ampio complesso aziendale (unitamente a "Videofirenze") esercente sia l'attività di produzione che l'attività di diffusione di programmi radiotelevisivi.

I beni in questione hanno un vincolo di destinazione teleologica (evidente già prima della cessione) essendo individuati nei loro elementi costitutivi e funzionalmente collegati allo scopo di realizzare la diffusione di programmi radiotelevisivi ed hanno, quindi, l'attitudine potenziale all'utilizzazione per l'esercizio di un'attività d'impresa, essendo irrilevante, per quanto di interesse in questa sede, che tale complesso di beni organizzati riceva, poi, dal cessionario, una possibile integrazione ovvero venga inserito in un diverso e più articolato complesso aziendale.

Prive di pregio devono quindi ritenersi le argomentazioni svolte dalla Commissione Provinciale in ordine alla necessità che per configurarsi, nella fattispecie, la sussistenza di un ramo d'azienda, dovessero essere presenti mezzi idonei alla produzione di programmi radiotelevisivi: già l'attività di diffusione dei programmi costituisce attività

d'impresa, ed é indifferente, a tal fine, che i detti programmi vengano prodotti dallo stesso imprenditore che ne cura la diffusione.

Parimenti prive di pregio appaiono le argomentazioni svolte dalla "Reti Televisive Italiane s.p.a." con riguardo all'intento perseguito con la compravendita in esame: l'implementazione della rete di canali televisivi diffusi in tecnica digitale terrestre. I motivi che hanno spinto la società appellata a concludere il contratto in esame sono del tutto irrilevanti ai fini della qualificazione del contratto stesso e dei suoi elementi costitutivi. Un contratto di cessione di azienda o di ramo d'azienda ha un suo specifico oggetto (nel caso di specie il ramo d'azienda più volte indicato) a prescindere dall'utilizzazione che di tale complesso aziendale intenda fare o concretamente faccia l'acquirente.

Infondata deve infine ritenersi l'eccezione di decadenza formulata dalla società contribuente in primo grado e ribadita in appello.

L'atto, che é stato registrato il 26 luglio 2005, conteneva, infatti, al paragrafo numero 3 una espressa condizione sospensiva riguardante il "...conseguimento del nulla osta dell'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato a seguito della positiva conclusione della procedura di comunicazione di cui all'articolo 16 della Legge 10 novembre 1990 numero 287..."; in applicazione, quindi, degli articoli 19 - 27 e 69 del D.P.R. numero 131/1986, l'avviso di liquidazione deve ritenersi tempestivo decorrendo, nel caso di specie, il termine triennale di decadenza dalla data entro la quale si sarebbe dovuta avverare la condizione sospensiva (28 novembre 2005) e incombendo sulla società appellata l'obbligo di denunciare l'avveramento della detta condizione, derivando peraltro, da tale circostanza, la liquidazione di una maggiore imposta.

Infondata deve infine ritenersi l'eccezione riguardante la carenza di motivazione dell'avviso di liquidazione, posto che nello stesso é chiaramente indicata, come fondamento dell'imposizione fiscale, la qualificazione del contratto più volte citato come "cessione di ramo d'azienda".

L'appello va quindi accolto con la conseguente riforma della sentenza di primo grado, essendo pienamente legittimo l'avviso di liquidazione dell'imposta di Registro suppletiva oggetto del presente giudizio.

Tenuto conto della particolarità della fattispecie, può disporsi l'integrale compensazione, tra le parti, delle spese processuali di entrambi i gradi di giudizio.

P.Q.M.

La Commissione, accoglie l'appello ed in riforma della sentenza di primo grado, dichiara legittimo l'avviso di liquidazione per cui é causa.

Spese compensate.