

## **COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 10/44/2012**

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Si tratta di un ricorso, presentato dalla Triveneta Srl., avverso un avviso di liquidazione dell'imposta suppletiva di registro, avviso notificato il 28 settembre 2008 riguardante la registrazione di un contratto di compravendita di impianto televisivo.

Riferiva la parte ricorrente che il contratto era stato registrato, presso la Agenzia delle Entrate di Milano il 27 gennaio 2005. Con l'avviso di liquidazione qui contestato l'Agenzia ricalificava la vendita di impianto ritenendola cessione di ramo d'azienda.

La parte ricorrente contestava l'avviso sotto il duplice profilo di diritto della tardività ex art 76, comma 2, lett. c, DPR 131/86 e della carenza di motivazione poiché la ricalificazione era motivata da una singola apodittica frase.

Riteneva, nel merito, che quanto affermato dall'ufficio fosse privo di prova poiché il semplice trasferimento di un apparecchio di trasmissione televisiva con la relativa licenza non fosse sufficiente per configurare la cessione di una emittente, dato che sono necessari moltissimi ulteriori elementi per consentire una autonoma attitudine alla produzione indicata (quali programmi, marchi, fornitori, clienti, merci ecc.).

Si costituiva l'Agenzia la quale riteneva confermare la propria ripresa sostenendo la esaustività della propria motivazione, mentre nel merito faceva presente che nell'atto di provenienza era indicata la cessione di un ramo d'azienda.

La parte ricorrente presentava memoria facendo presente che altra sezione della CT Provinciale aveva accolto il ricorso presentato dalla acquirente e relativo al medesimo avviso di liquidazione.

La Commissione di primo grado respingeva il ricorso ritenendo, quanto alla pretesa tardività, che il contratto contenesse una condizione sospensiva e che non essendo stata comunicato all'ufficio l'avverarsi della stessa l'avviso andava considerato tempestivo, quanto alla motivazione dell'atto che essa fosse sufficiente, mentre nel merito riteneva non provato quanto dalla ricorrente affermato. Compensava le spese.

Presenta appello la parte, la quale, ribadite le premesse del fatto, contestava la sentenza dei primi giudici, in primo luogo, sostenendo in diritto che la decisione è illegittima laddove afferma che la notifica dell'avviso sia tempestiva: oggetto della rettifica da parte dell'ufficio è infatti l'oggetto della cessione contrattuale rilevabile e certo sin dal momento della registrazione e non so posto ad alcuna condizione.

L'avverarsi, infatti, di una qualsivoglia condizione non modifica nella fattispecie che qui ci interessa l'oggetto della cessione. L'ufficio pertanto aveva al momento della registrazione tutti gli elementi per poter qualificare l'oggetto del contratto e non gli era pertanto consentito estendere i termini per un eventuale rettifica.

L'art 76 del DPR 131/86 chiaramente indica che l'ufficio può applicare successivamente l'imposta suppletiva per correggere un proprio errore e nel contratto de quo era rilevabili chiaramente che il corrispettivo veniva assoggettato ad IVA e pertanto già dal momento della registrazione l'ufficio poteva eventualmente rilevare l'errore.

Fa rilevare che sul punto è anche intervenuta una sentenza della CT Regionale che nei confronti della RTI, parte acquirente nel contratto, sentenza che ha ritenuto che l'Agenzia fosse decaduta dal potere di rettifica del titolo di tassazione ed ha condannato l'ufficio anche al pagamento delle spese.

L'avviso de quo dovrebbe pertanto essere da annullare.

Ritiene ancora che la sentenza sia carente di motivazione quanto alla mancata indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche relative all'avviso di liquidazione. Essa infatti non tiene in alcun modo conto del fatto che un atto impositivo ai sensi di legge deve essere chiaro e con una idonea indicazione dei motivi di fatto e di diritto che hanno determinato le decisioni dell'ufficio (art. 7 della L. 212/100 e art. 52 DPR 131/86 come modificato dal DLgs. 32/01). L'ufficio, che pure ha elencato alcune norme di legge, non ha però fornito alcuna giustificazione dei presupposti di fatto in base ai quali ha ritenuto trattarsi di una cessione di ramo d'azienda.

L'Ufficio poi, ed anche su questo punto viene criticata la sentenza impugnata, non ha in alcun modo provato quanto asserito: non ha cioè indicato in base a quali elementi ha ritenuto di dover riqualificare l'atto: l'art 23 del DLgs 546/92 specificamente indica che l'Amministrazione deve indicare le prove di cui intende valersi. Anche se la motivazione dell'avviso potesse essere ammissibile, pur essendo generica, l'ufficio avrebbe dovuto comunque in sede contenziosa fornire le prove di quanto affermato: nel caso di specie, l'Ufficio in nessun momento ha chiarito quali siano le ragioni per cui si dovrebbe ritenere che, nella fattispecie qui in esame, vi sia stata cessione di un ramo d'azienda.

Ritiene anche che la sentenza impugnata sia criticabile dal punto di vista motivazione poiché non avrebbe a sua volta chiarito l'iter logico seguito per addivenire alla decisione. Né era il contribuente a dover provare il presupposto di una liquidazione suppletiva che implica un errore di valutazione dell'ufficio.

Produce comunque la scheda tecnica con la descrizione del cespite ceduto.

Nel merito evidenzia come a suo dire la cessione ha comportato il trasferimento di un bene strumentale e non di un ramo d'azienda: il complesso dei beni ceduti dovrebbe avere infatti la potenzialità alla produzione di beni e servizi che nel caso di specie manca. Richiama sul punto le sentenze della CTR Lombardia che, emesse a proposito di fattispecie identiche, hanno concordato con la tesi prospettata dalla ricorrente. L'impianto di trasmissioni televisive non è in grado da solo di assolvere ad una complessa funzione di realtà produttiva.

In subordine sostiene la violazione del litisconsorzio necessario poiché la medesima questione riguardante diverse parti in causa sarebbe stata decisa da collegi diversi con disparità di trattamento.

Chiede la riforma della sentenza impugnata con vittoria di spese.

Si costituisce l'Agenzia delle Entrate la quale in primo luogo eccepisce che l'avviso è stato notificato correttamente poiché il contratto era sottoposto a condizione sospensiva e pertanto l'azione accertatrice dell'ufficio era ancora possibile al momento dell'invio dell'avviso.

Sostiene la correttezza della motivazione dell'atto e quanto alla carenza probatoria lamentata dalla contribuente rileva che l'impianto ceduto costituito da mezzi trasmissivi in funzione al momento della cessione, dalle attrezzature e dai beni mobili descritti nell'allegato al contratto; che è comprensivo di licenza ed autorizzazione alla sperimentazione e diffusione televisiva e che il venditore garantisce che gli impianti sono pienamente agibili. Gli impianti sarebbero comprensivi in generale di attrezzature e beni mobili, che insieme viene trasferito il contratto di locazione della postazione degli impianti, che la cessionaria acquista per proseguire la propria attività e costruire una rete digitale su base nazionale, il corrispettivo per la maggior parte concerne valore dei diritti di uso e pre-uso dei canali, nonché dei diritti connessi alla concessione imi ministeriale. Sarebbe pertanto evidente l'intenzione delle parti di cedere l'impianto nel suo complesso quale idoneo al funzionamento in capo alla cessionaria.

La ricorrente non avrebbe chiarito quali siano i beni non oggetto della cessione che sarebbero indispensabili alla continuazione dell'attività. Sarebbe sufficiente che i beni siano organizzati e coordinati per il perseguimento di uno scopo produttivo mediante un legame obiettivo immanente alla struttura. Richiama il concetto della natura oggettiva del vincolo che deve legare tra oro le singole componenti.

Sostiene da ultimo che non i sia litisconsorzi necessario tra venditore ed acquirente a proposito di un giudizio riguardante l'imposta suppletiva di registro. Chiede la conferma della sentenza impugnata con vittoria di spese.

Presenta memoria la parte appellante la quale nel sottolineare che lo stesso ufficio nel definire il bene ceduto alla pagina 5 delle sue controdeduzioni ne ha sostanzialmente delineato l'incapacità di essere un complesso produttivo, ribadisce con dovizia di spiegazioni la propria tesi. Quanto alla tardività della notifica ribadisce che l'oggetto del contratto era evidente fin dal momento della registrazione e non soggetto a condizione e pertanto l'Ufficio sul punto ha agito decorsi i termini di legge. Fa rilevare che, contrariamente a quanto affermato dall'Ufficio, sono state depositate la scheda tecnica e la descrizione del cespite ceduto.

Evidenzia da ultimo che l'ipotesi del litisconsorzio necessario è quanto mai evidente e la sottolinea citando giurisprudenza di legittimità; in particolare sottolinea che la sentenza qui impugnata se confermata creerebbe una disparità di trattamento dei contribuenti rispetto ad una medesima capacità contributiva.

Cita da ultimo una norma introdotta nel dicembre 2011, norma che sancirebbe la illegittimità, ai fini tributari, della riqualificazione dei contratti, già posti in essere, di cessione di impianti televisivi e dei relativi diritti d'uso delle frequenze, poiché la stessa avrebbe legiferato sia de futuro che de preterito, chiarendo la questione.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Questo Collegio, presa visione di quanto in atti depositato dalle parti ed ascoltato quanto dalle stesse esposto in pubblica udienza, passa all'esame dei fatti di causa.

Va in primo luogo esaminata l'eccezione di tardività della notifica dell'avviso di liquidazione. Sul punto il Difensore della parte ha dichiarato in udienza di non voler insistere sul punto. E d'altro canto la questione, come sollevata dalla parte, appare non condivisibile: il contratto era sottoposto a condizione sospensiva lasciando così aperti i termini a favore dell'ufficio il quale, non avendo la parte comunicato l'avveramento della condizione, non è incorso in alcuna decadenza.

L'eccezione deve ritenersi pertanto superata.

Deve essere presa ora in considerazione l'eccezione relativa alla carenza di motivazione dell'avviso di liquidazione. Sul punto va evidenziato che, ai sensi dell'art. 52, comma 2 bis, del DPR 131/86 non può essere ritenuta carente: essa infatti, se pur esplicitata in modo estremamente succinto, ha adempiuto alla sua funzione di mettere in grado il contribuente di approntare una adeguata linea chiarificatrice e difensiva del suo comportamento. L'eccezione va pertanto respinta.

Va affrontata a questo punto, in quanto afferente alla sfera delle eccezioni di diritto, anche la questione del litisconsorzio necessario, sollevata in via subordinata dalla parte appellante. Tale eccezione va comunque respinta poiché nel caso di specie ci troviamo di fronte ad una ipotesi di litisconsorzio facoltativo ed eventuale poiché la solidarietà tra più soggetti tenuti al pagamento di un tributo non comporta il sorgere di un rapporto unico ma una pluralità di rapporti che hanno identico contenuto.

La parte appellante solleva poi una eccezione di motivazione della sentenza impugnata, la quale a suo dire sarebbe carente di motivazione quanto alla mancata indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche relative all'avviso di liquidazione, ed alle prove addotte dall'Ufficio.

A tal proposito va evidenziato che non si rileva alcun difetto di motivazione della sentenza di primo grado: la stessa attiene al contenuto precettivo dell'art. 36, comma 2, num. 4) del DLgs. 546/92, poiché contiene "la succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto" avendo tenuto conto di tutti gli elementi essenziali di causa. Anche questa eccezione va pertanto disattesa.

Va ora affrontata la questione nel merito e se cioè il trasferimento de quo vada qualificato come trasferimento di un bene o come trasferimento di un ramo d'azienda, con le dovute conseguenze.

In sostanza ciò che occorre valutare è se oggetto della cessione de quo, ovvero la cessione di un impianto - *rectius* antenna - di trasmissione televisiva, con la relativa frequenza canale, sia una cessione di beni strumentali, pertanto soggetta ad IVA, ovvero una cessione di ramo d'azienda e perciò soggetta ad imposta proporzionale di registro.

Per meglio chiarire va osservato che l'Ufficio sostiene, partendo dalla nozione d'azienda, fornita dall'art. 2555 c.c., che l'impianto di trasmissioni televisive è idoneo all'esercizio dell'attività sia tecnica che amministrativa e che le Parti hanno voluto e posto in essere la cessione di un complesso organico atto a conseguire lo scopo in vista del quale sono stati coordinati i suoi elementi costitutivi senza bisogno di ulteriori elementi aggiuntivi. Orbene la natura giuridica dell'azienda è quella di un *universitas rerum* che ricomprende tutto quanto è necessario all'autonomo funzionamento all'esercizio dell'impresa e non soltanto una parte di essa. Anche la Suprema Corte ha più volte sottolineato che "si ha cessione d'azienda, o di ramo d'azienda, quando i beni ceduti, nella loro complessità, siano potenzialmente utilizzabili per un'attività di impresa (ex multis Cass. 9162/2010) ed anche "quando le parti abbiano inteso trasferire un complesso organico di beni unitariamente considerato, dotato di potenzialità produttiva tale da far emergere ex ante la complessiva natura, anche solo potenziale, all'esercizio dell'impresa (anche qui ex multis Cass. 25403/2009 ). Ancora "per ramo d'azienda, ai sensi dell'art. 2112 c.c., come tale suscettibile di autonomo trasferimento riconducibile alla disciplina dettata per la cessione d'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" (Cass. 21697/2009) e ciò evidenzia la Cassazione "indipendentemente dalla qualificazione" che dell'atto abbiano dato i contraenti (tale ultima osservazione risponde chiaramente anche ad una delle eccezioni sollevate dall'Ufficio su di una precedente qualificazione data al trasferimento dei medesimi beni).

Tutto ciò premesso va valutato, nella fattispecie in esame, se i beni trasferiti siano sufficienti da soli ad integrare l'esercizio di una attività di impresa.

Ciò che è stato trasferito è una antenna con la relativa frequenza: essa è evidentemente un mezzo di diffusione, caratterizzato da una sua frequenza, ma che, ancorché abilitato alla diffusione su di una determinata gamma d'onda, non ha una sua autonomia aziendale. Essa ha indubbiamente una sua capacità di trasmissione ma in quanto componente di una più ampia struttura aziendale. Da sola non è in grado di assolvere alla complessiva e necessaria funzione di "realtà produttiva autonoma" poiché il ripetitore svolge la sua funzione soltanto in "collaborazione" con l'emittente televisiva senza la quale costituisce solo un bene strumentale incapace di produrre alcunché. Mancando, in conclusione, di

una sua autonoma potenzialità produttiva la sua cessione va configurata come cessione di un bene e non può configurare cessione di ramo d'azienda.

La sentenza impugnata va pertanto riformata e va accolto il ricorso della contribuente società.

Le spese del giudizio vanno compensate e ciò in ragione delle peculiarità della fattispecie esaminata, anche alla luce della nuova normativa del dicembre 2011 - art 27, comma 7 bis, D.lgs. 31 luglio 2005 come introdotto dall'art. 40, comma 9 bis del DL. 6 dicembre 2011, modificato con L. 22 dicembre 2011 n. 214 - che, disponendo sotto diversi profili, resta comunque di incerta portata interpretativa, e quindi retroattiva, in tema di trasferimenti di impianti radiotelevisivi e

#### **PQM**

La Commissione in riforma della sentenza impugnata accoglie il ricorso del contribuente. Spese compensate.