Rigualificazione registro

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **REGIONALE**
DI **MILANO** SEZIONE **22**
riunita con l'intervento dei Signori:

☐	**IZZI**	**GIOVANNI**	**Presidente e Relatore**
☐	**CHIAMETTI**	**GUIDO**	**Giudice**
☐	**VASSALLO**	**LUIGI**	**Giudice**
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n.
  depositato il 24/10/2012

- avverso la sentenza n. 212/21/12
  emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di MILANO
  contro: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI MILANO

proposto dai ricorrenti:

difeso da:
MONARCA PAOLO
VIA PO 41 20015 PARABIAGO MI

difeso da:
MONARCA PAOLO
VIA PO 41 20015 PARABIAGO MI

Atti impugnati:
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° 08/1T/006156/000/P001 REGISTRO
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° 08/1T/006156/000/P001 IMP.IPOTECARIA
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° 08/1T/006156/000/P001 IMP.CATASTALE
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° 08/1T/006156/000/P002 REGISTRO
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° 08/1T/006156/000/P002 IMP.IPOTECARIA
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° 08/1T/006156/000/P002 IMP.CATASTALE
AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 08/1T/006154/000/P001 REGISTRO

SEZIONE
N° 22

REG.GENERALE
N°

UDIENZA DEL
11/04/2013 **ore 14:30**

SENTENZA
N°
81/22/13

PRONUNCIATA IL:
11 aprile 2013

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL
2 agosto 2013

Il Segretario
Roberto Frizziero

(segue)

AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 08/1T/006154/000/P001 IMP.IPOTECARIA
AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 08/1T/006154/000/P001 IMP.CATASTALE
AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 08/1T/006154/000/P002 REGISTRO
AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 08/1T/006154/000/P002 IMP.IPOTECARIA
AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 08/1T/006154/000/P002 IMP.CATASTALE

RGA N 5282/12

Con i ricorsi RGR 13902/11 e 13900/11 le società impugnavano gli avvisi di liquidazione n. 08/1T/006154/000/P002 e n. 08/1T/006156/000/P001. Con tali atti impositivi la Direzione Provinciale II di Milano aveva riqualificato i tre atti di costituzione di nuova srl, di conferimento di ramo d'azienda e di cessione delle partecipazioni, nel loro complesso, come un'unica operazione di cessione d'azienda e aveva liquidato l'imposta proporzionale di Registro dell'8%, Ipotecaria del 2% e Catastale dell'1% sull'imponibile, così richiedendo maggiori imposte di registro ed ipocastali per complessivi Euro 360.122,00 oltre interessi con il primo atto impositivo e maggiori imposte di registro e ipocastali per complessivi Euro 94.692,00 con il secondo.

Sosteneva infatti l'Ufficio di doversi attivare per individuare la qualificazione giuridica dell'atto sulla base dell'articolo 20 D.P.R. 131/1986 che statuisce che "L'imposta (di registro) è applicabile secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente". Riteneva, inoltre, che i diversi atti (costituzione di società a responsabilità limitata, conferimento del ramo d'azienda e vendita di partecipazioni) dovessero essere considerati unitariamente come produttivi del medesimo effetto giuridico-tributario di cessione di ramo d'azienda e, di conseguenza, dovessero essere "tassati in armonia alla effettiva causa ed alla reale capacità contributiva, anche sotto l'egida del divieto di abuso del diritto quale principio di origine e ispirazione comunitaria ma che, attualmente, è da ritenere implicito anche nel sistema tributario italiano, alla luce delle più recenti pronunce della Corte di Cassazione e di merito". Affermava ancora l'Agenzia delle Entrate che "qualora il compendio aziendale comprenda anche beni immobili [come nel caso di specie], trova applicazione il meccanismo disciplinato dall'art. 23, primo comma, D.P.R. 131/1986 in forza del quale gli atti aventi per oggetto beni tassabili con aliquote diverse sono imponibili per l'intero valore con aliquota prevista per il bene soggetto ad aliquota più elevata, a meno che le parti non abbiano indicato nell'atto corrispettivi distinti per i singoli beni".

Liquidava quindi una somma totale di 391.327,45 Euro tra imposta di registro, ipotecaria, catastale, interessi e notifica.

La società lamentava, in primis, del fatto che l'operazione oggetto di riqualificazione non potesse essere semplificata nei soli tre atti citati dall'Ufficio

RGA n 5202/12

essendo inserita in più ampio disegno volto alla intera riorganizzazione societaria del mosso da valide ragioni economiche e con il quale si perseguiva un determinato obiettivo: quello di valorizzare il e di accentrare la gestione nella Capogruppo, accuratamente identificata nella al fine di ottimizzare l'organizzazione societaria anche delle controllate e collegate. Sottolineava peraltro la ricorrente che per potersi parlare di cessione di azienda sarebbe stata necessaria la presenza di terze parti acquirenti che mancavano nel caso di specie essendo rimasti immutati i titolari effettivi de

La società ricorrente contestava l'avviso di liquidazione e chiedeva alla Commissione Tributaria Provinciale di dichiararne

- la nullità per erroneo calcolo dell'imposta: in base all'art. 11 della Tariffa, parte prima, del DPR 131/1986 prevede per le cessioni di quote sociali l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa. Ciò in quanto l'acquisto di quote sociali è un'operazione diversa dall'acquisto d'azienda o di un ramo di essa;
- l'illegittimità per erronea applicazione dell'art. 20 D.P.R. 131/1986: l'esclusiva rilevanza attribuita agli effetti giuridici (e non a quelli economici) dell'atto presentato per la registrazione apparirebbe più coerente con il sistema impositivo realizzato con l'imposta di registro. Quest'ultima si caratterizza per essere un'imposta d'atto. Di conseguenza il contenuto e la natura dell'atto devono essere stabiliti soltanto in base alle sue clausole senza che sia possibile interpretare l'atto con elementi desunti *aliunde*;
- l'annullamento per infondatezza della motivazione dell'abuso di diritto: nelle operazioni in esame non può essere eccepita l'elusione fiscale, in quanto tale operazione ai fini delle imposte dirette (art. 176 comma 3 del TUIR: "non rileva ai fini dell'art. 37bis del DPR n. 600/1973 il conferimento dell'azienda e la successiva cessione della partecipazione ricevuta") non è considerata elusiva. Ne deriva l'irragionevolezza della tesi che una medesima operazione possa ritenersi non elusiva ai fini delle imposte sui redditi e invece "elusiva" ai fini del tributo del registro;
- la nullità per mancata applicazione delle garanzie procedimentali previste in caso di elusività: avendo dato, l'Amministrazione Finanziaria, una valenza antielusiva all'art. 20 del DPR 131/1986 applicando di fatto l'art. 37bis del TUIR, avrebbe anche dovuto applicare le garanzie procedimentali previste

RGA n. 5382/12

dall'art. 37bis comma 4 del DPR 600/1973. L'Ufficio non ha posto in essere tale proceduta e ciò determinerebbe la nullità dell'atto impositivo;

- l'illegittimità per mancata applicazione del 1° comma, lettera a) dell'art. 7 del DL 70/2011 che stabilisce che "esclusi i casi straordinari di controlli per salute, giustizia ed emergenza, il controllo amministrativo in forma d'accesso da parte di qualsiasi autorità competente deve essere unificato, può essere operato al massimo con cadenza semestrale, non può durare più di quindici giorni. Gli atti compiuti in violazione di quanto sopra costituiscono, per i dipendenti pubblici, illecito disciplinare". Nel caso in esame non è stato attuato quando qui previsto in quanto l'Agenzia delle Entrate avrebbe effettuato l'accertamento senza aver preventivamente preso atto della verifica in corso da parte della Guardia di Finanza per la medesima operazione.

La Commissione decideva con sentenza n. 212/21/12 respingendo i due ricorsi, riuniti per evidenti motivi di connessione oggettiva e soggettiva.

Dal combinato disposto degli artt. 1 e 20 del D.P.R. n. 131/86 si desumeva che oggetto dell'imposta di registro fossero gli effetti giuridici degli atti soggetti a registrazione. I Giudici di prime cure rilevavano che nel caso di specie i negozi portati alla registrazione si fossero succeduti in un brevissimo arco temporale, indice della natura complessa dell'operazione e dell'esistenza di effetti giuridici diversi da quelli rilevati dalla forma dei singoli atti stipulati: in particolare, i due atti dovevano essere ricondotti in un'unica fattispecie identificabile nel contratto di cessione di ramo d'azienda e poiché il compendio aziendale, pur essendo composto da una pluralità di beni di varia natura, era stato trasferito in blocco senza che fossero indicati distintamente i valori da attribuire alle diverse componenti del ramo aziendale, appariva legittimo l'operato dell'Ufficio nell'applicare sul corrispettivo complessivo pattuito l'aliquota più elevata, pari all'8%.

La Commissione rigettava anche l'eccezione sollevata dalle parti in merito alla infondatezza della motivazione dell'abuso del diritto da parte dell'Amministrazione fiscale. Il divieto di abuso del diritto si tradurrebbe infatti in un principio generale antielusivo e, a parere dei Giudici di primo grado, mentre l'Ufficio avrebbe dato la prova del disegno elusivo e delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di

RGA n 5282/12

mercato, le ricorrenti nulla avrebbero concretamente dimostrato circa la sussistenza di ragioni economiche apprezzabili, diverse dalla mera aspettativa di benefici fiscali.
La Commissione ribadiva il principio affermato dalla Cassazione circa l'esistenza, nell'ordinamento giuridico italiano, di un principio antielusivo generale per cui l'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986 nell'ambito delle imposte d'atto e l'art. 37 bis del D.P.R. 600/73 nell'ambito delle imposte dirette sono gli strumenti giuridici di attuazione del principio anti-abuso immanente nel nostro ordinamento. Sottolineavano i Giudici di prime cure che, nel caso di specie, l'Ufficio si sarebbe limitato, come giusto, ad applicare la prima delle due norme ora citate.

In data 24 ottobre 2012 la proponevano appello avverso la sentenza n. 212/21/12 della Commissione Tributaria Provinciale per

- violazione e falsa applicazione dell'articolo 20 del DPR 131/1986:
  in dottrina sarebbe prevalente la convinzione che tale disposizione permetta di far prevalere la natura giuridica intrinseca dell'atto registrato e dei relativi effetti sul titolo e forma apparente, ma senza che ciò consenta un'interpretazione unitaria di più atti tra loro giuridicamente distinti. La stessa Agenzia delle Entrate con la circolare n. 10 del 12.3.2010 in riferimento alla tassazione di un atto contenente più disposizioni (art. 21 DPR 131/86) aveva chiarito che per la corretta applicazione della norma occorre fare riferimento alla distinzione civilistica tra negozio complesso e negozi collegati. L'atto complesso è caratterizzato da un'unica causa cui corrisponde un'unica imposta mentre in caso di collegamento negoziale si è in presenza di più cause e quindi a ciascuna disposizione corrisponde una autonoma tassazione. Tale corretta posizione interpretativa dell'Ufficio con riferimento all'art.21 contraddirebbe con quella dallo stesso mostrata, nel caso di specie, con riferimento all'art. 20 laddove ne derivasse che se il collegamento negoziale riguarda più disposizioni del medesimo atto allora si hanno tassazioni separate, mentre qualora il collegamento negoziale riguarda distinti atti portati alla registrazione allora si ha un'unica imposta di registro.
  Le società appellanti sostenevano che nel caso di specie gli atti in questione sarebbero stati retti da cause e finalità distinte: il conferimento del ramo d'azienda, attuato nel contesto di una generale riorganizzazione, per separare la

MEA n 5282/12

parte di compendio aziendale mirata a sviluppare una distinta e complessa iniziativa immobiliare; la cessione delle partecipazioni per completare la fase di riorganizzazione dell'intero gruppo Erif attribuendo il controllo diretto della conferita alla

Inoltre, risulterebbe evidente che le parti non abbiano inteso effettuare una cessione d'azienda anche dal fatto che quest'ultima avrebbe comportato in capo al cessionario delle responsabilità che sono estranee a colui che acquista delle partecipazioni.

Sul rilievo del brevissimo arco temporale venivano poi citate le sentenze del 29/05/2012 n. 168 e n. 153 del 17/4/2012 della CTP di Milano nelle quali veniva dichiarato che breve o lungo che sia l'arco temporale in cui sono stati posti in essere gli atti, ciò non può configurare una diversa manifestazione di volontà.

- Per violazione e falsa applicazione del principio di abuso di diritto applicato alla fattispecie concreta:

le società appellanti sottolineavano il loro intento di riorganizzazione del Gruppo e non quello di ottenere un vantaggio fiscale. Ciò premesso, non si vede perché, per raggiungere tale obiettivo, la società avrebbe dovuto subire una penalizzazione fiscale, cioè adottare, come suggerisce l'Agenzia delle Entrate, la strada fiscalmente più onerosa.

A proposito del principio dell'abuso di diritto si sottolineava la tendenza a considerarlo quale principio in grado di conferire agli Uffici fiscali un potere generale di sindacare le motivazioni dei comportamenti, fiscalmente rilevanti, dei contribuenti. Nel caso di specie, in particolare, la mera alternatività dei comportamenti non poteva però essere considerata sufficiente per applicare il principio dell'abuso del diritto. Al contrario, quando l'ordinamento giuridico pone dinanzi al contribuente la scelta tra fattispecie tra loro alternative ma diverse, rispetto agli effetti giuridici, la decisione del singolo non dovrebbe poter essere sindacata, rientrando nella sfera della propria libertà personale ed economica. Veniva al riguardo citata copiosa giurisprudenza, tra cui una sentenza della Corte di Cassazione in cui si afferma: "il sindacato dell'Amministrazione Finanziaria non può spingersi ad imporre una misura di ristrutturazione diversa fra quelle giuridicamente possibili solo perché tale

RGA n 5282/12

misura avrebbe comportato un maggior carico fiscale. In particolare non può essere considerata abusiva la scelta di mantenere in piedi un distinto soggetto giuridico, invece di dar luogo alla creazione di un unico soggetto".

- Per violazione e falsa applicazione delle garanzie procedimentali previste dall'articolo 37bis, comma 4 del DPR 600/1973:
  stante il rinvio previsto dall'art. 53bis del DPR 131/1986 all'art. 37bis del DPR 600/1973, nonché tenuto conto che l'avviso di liquidazione ex art. 20 del DPR 131/1986 è del tutto analogo all'avviso di accertamento delle imposte dirette, nel caso di specie le garanzie procedimentali previste dall'art. 37bis avrebbero dovuto essere applicate così come in tutti i casi di rettifiche operate dall'Agenzia delle Entrate che si fondano sull'elusione fiscale o sull'abuso del diritto.
- Per errato calcolo dell'imposta in violazione e falsa applicazione dell'articolo 23 del DPR 131/1986: una volta riqualificata l'operazione come cessione d'azienda, l'Amministrazione Finanziaria avrebbe dovuto applicare i criteri di calcolo propri della cessione d'azienda di cui all'art. 23 DPR 131/1986 e, quindi, conteggiare le diverse aliquote. Gli importi relativi ai diversi beni costituenti il complesso aziendale erano infatti dettagliatamente indicati nelle perizie di conferimento dei rami d'azienda e quindi i conteggi erano facilmente fruibili.
- Violazione e falsa applicazione del 1° comma lettera a) dell'art. 7 del D.L. 70/2011 sull'unificazione del controllo amministrativo:
  l'attività della GDF non è stata prodromica all'attività accertativa dell'Agenzia delle Entrate in quanto quest'ultima ha operato prima della conclusione dell'indagine ispettiva della GDF costringendo la GDF ad annullare il loro controllo essendo già oggetto di accertamento da parte dell'Ufficio.

Le società appellanti, per tutti questi motivi, chiedevano che venisse accolto l'appello e annullati gli avvisi di liquidazione contestati.

Chiedevano, inoltre, in via principale, la sospensione immediata dell'esecuzione degli atti impugnati e della riscossione delle somme richieste dall'Ufficio almeno sino alla pubblicazione della sentenza di secondo grado; in via subordinata chiedevano sospensione immediata della riscossione delle sanzioni almeno sino alla pubblicazione della sentenza di secondo grado.

Ancora, presentavano istanza di discussione della causa in pubblica udienza.

RGR n 5282/12

Il 27 dicembre 2012 si costituiva in giudizio l'Ufficio e presentava le seguenti controdeduzioni.

- Sulle asserite violazione e falsa applicazione dell'art. 20 DPR 131/1986. L'operazione del caso di specie poteva essere ricondotta alla tipica "step transaction" (cosiddetta dei contratti gradini) la cui funzione (causa negoziale) è mirata a perseguire l'effetto finale di altro negozio diverso dalle singole pattuizioni contenute nei vari susseguenti contratti. La Suprema Corte avrebbe affermato che il principio secondo cui, mentre sotto l'aspetto della libera autonomia contrattuale ex art. 1322 c.c., non rimane preclusa la scelta nella platea delle previsioni negoziali strumentali alla regolamentazione dei rapporti giuridici, d'altro canto- tuttavia- non può prescindersi dalla necessità di garantire il prelievo erariale non sulla base del dato imponibile apparente ma sui presupposti derivanti dagli effetti concreti sottesi e voluti realmente dalle parti contraenti. Venivano citate numerose pronunce della Corte di Cassazione che definiscono il collegamento contrattuale come un "meccanismo attraverso il quale le parti perseguono un risultato economico unitario e complesso che viene realizzato non attraverso un autonomo contratto ma attraverso una pluralità coordinata di contratti, che conservano una causa autonoma anche se ciascuno è finalizzato ad un regolamento di reciproci interessi" e altre ancora relative al principio di divieto di abuso del diritto rispetto al quale i Supremi Giuridici affermano non possa "in alcun modo ritenersi contrastante con la riserva di legge in materia tributaria di cui all'art. 23 Cost., in quanto il riconoscimento di un generale divieto di abuso del diritto dell'ordinamento tributario non si traduce nella imposizione di ulteriore obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali".
- Sulle asserite violazioni e falsa applicazione dell'art. 37 bis DPR 600/1973 e del principio di abuso del diritto:

  lo strumento normativo utilizzato dall'Ufficio è l'art. 20 DPR 131/1986 e non l'art. 37 bis, non applicabile al caso di specie. Con giurisprudenza ormai consolidata della Corte di Cassazione si riconosce che nell'ordinamento giuridico italiano esiste un principio antielusivo e l'art. 20 citato lo sancisce.

RGR n 5282/12

Quanto al concetto di abuso l'Ufficio ha ritenuto l'operazione elusiva. Con la sentenza n. 30055 del 23 dicembre 2008, la Cassazione avrebbe precisato che la fonte del principio generale antiabuso, in tema di tributi non armonizzati, va rinvenuta non nella giurisprudenza comunitaria quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano.

- Sull'asserita nullità dell'avviso di liquidazione impugnato per erroneo calcolo dell'imposta:

  Nel caso di specie, il compendio aziendale ceduto era composto da una pluralità di beni di varia natura per i quali però all'atto della cessione le parti non avrebbero proceduto ad una indicazione distinta dei corrispettivi, condizione per poter fruire dell'applicazione di aliquote differenziate.
- Sull'asserita illegittimità dell'avviso per mancata applicazione del comma 1 lettera a) dell'art. 7 del D.L. 70/2011:

  a conferma del fatto che l'attività di verifica fiscale posta in essere dalla Guardia di Finanza è stata prodromica rispetto all'attività di accertamento dell'Agenzia delle Entrate si sottolineava che l'Ufficio di Legnano per emettere gli avvisi di liquidazione di cui in oggetto era partito proprio dai rilievi posti in essere dalla Guardia di Finanza per poi condurre un istruttoria più ampia basata sui documenti in suo possesso.
- Sugli effetti economici delle operazioni in capo alle società coinvolte:

  da controparte non sarebbe stata fornita alcuna dimostrazione che l'operazione fosse fondata sulla base di valide ragioni economiche.

Il 24 gennaio 2013 la presente Commissione respingeva l'istanza di sospensione richiesta in assenza dei requisiti di legge.

Alla pubblica udienza in data 11 Aprile 2013 la causa è stata posta in decisione sulle conclusioni rassegnate dalle parti presenti.

RGA n 5282/12

MOTIVI DELLA DECISIONE

VALUTAZIONE DEI MOTIVI DI IMPUGNAZIONE DEDOTTI DALL'APPELLANTE

L'appello viene accolto.

Il presente Collegio ritiene fondati il primo e il secondo motivo e dichiara, in accordo con precedenti pronunce di merito (Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. I, Sent. 17 aprile 2012, Commissione tributaria di II grado di Bolzano, Sez. II, Sent. 5 agosto 2011), che gli atti di conferimento di ramo d'azienda e di cessione di partecipazioni non possano essere riqualificati come un unico negozio di cessione di ramo d'azienda. Va infatti riconosciuta una differenza tra chi cede un'azienda o un ramo d'azienda e chi invece cede delle partecipazioni, se non sotto il profilo economico almeno dal punto di vista degli effetti giuridici prodotti. Ed è proprio a questi ultimi, e non agli effetti economici, che l'art. 20 DPR 131/86, relativo all'interpretazione degli atti, si riferisce. Inoltre il riferimento della norma alla "natura intrinseca dell'atto" porta ad escludere eventuali riferimenti a elementi extratestuali.

Va poi sottolineato, come già fatto anche dalle società appellanti nel ricorso di primo grado, che è stato lo stesso legislatore a manifestare la volontà di escludere la fattispecie in questione dal novero delle operazioni elusive laddove all'art. 176 comma 3 del TUIR ha previsto che "non rileva ai fini dell'art. 37bis del DPR n. 600/1973 il conferimento dell'azienda e la successiva cessione della partecipazione ricevuta". Ciò escluderebbe a priori l'elusività dell'operazione in oggetto. Infatti, pur essendo tale disposizione applicabile esclusivamente con riferimento alle imposte sul reddito risulta contraddittorio escludere il carattere elusivo di una medesima operazione con riferimento alle imposte sul reddito per poi ammetterlo invece con riferimento all'imposta di registro.

In ogni caso, deve riconoscersi che le società appellanti hanno dimostrato la sussistenza di valide ragioni economiche di riorganizzazione del Gruppo che hanno determinato le scelte in questione il che varrebbe comunque ad escludere il carattere di elusività riferibile a quelle operazioni poste in essere esclusivamente per ottenere un vantaggio fiscale.

Si ritengono assorbiti , per quanto sopra osservato, gli ulteriori tre motivi di impugnazione.

PQM

RGA n 5582/12

La Commissione accoglie l'appello ed in riforma della sentenza impugnata, annulla gli avvisi di liquidazione.

Condanna l'Ufficio alla rifusione delle spese di lite del grado di giudizio che si liquidano in complessivi euro 9.000,00 (novemila,00) oltre oneri di legge.

Milano 11 aprile 2013.

Il Presidente-Estensore