

COMM. TRIB. PROVINCIALE MILANO - 153/01/2012

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO FATTO E DIRITTO

La contestazione si riferisce a due ricorsi riuniti su istanza di parte ricorrente proposti da An. Caldaie S.p.a e Gi. R.E. srl a socio Unico avverso un avviso di liquidazione emesso dalla Direzione Provinciale di Monza e della Brianza con riferimento all'atto di cessione della partecipazione posseduta dalla An. Caldaie S.p.a nella società "ACA R.E. S.r.l." a favore della società "Gi. R.E. S.r.l." con richiesta di una maggiore imposta di registro pari a € 2.330.000,00; una maggiore imposta ipotecaria pari a € 640.000,00; una maggiore imposta catastale pari a € 320.000,00 e annessi interessi di mora. In particolare le maggiori imposte sono state accertate dall'Ufficio a seguito della riqualificazione del complesso delle operazioni di seguito illustrate in un atto di cessione di azienda effettuato a favore della "Gi. R.E. S.r.l." giustificato sulla base del presunto collegamento negoziale indiretto esistente tra gli atti temporalmente avvenuti come segue:

19 dicembre 2007: conferimento del ramo d'azienda e relativo al complesso industriale sito nel comune di Gioia del Colle, avente un valore pari a € 35.000.000,00, da parte della An. Caldaie S.p.a in una società di nuova costituzione denominata "ACA R.E. S.r.l."; 27 dicembre 2007: cessione delle quote di partecipazione acquisite dalla An. Caldaie S.p.a nella società "ACA R.E. S.r.l." per effetto del conferimento sopra citato, a favore della società "Gi. R.E. S.r.l." ad un corrispettivo pari a € 35.000.000,00;

27 dicembre 2007: stipulazione di un contratto di affitto d'azienda tra la An. Caldaie S.p.a e la "ACA R.E. S.r.l." mediante il quale, a partire dal 1° gennaio 2008, la An. Caldaie S.p.a ha acquisito il diritto di utilizzare in affitto (per la durata di anni 22 e ad un canone annuo pari a € 2.800.000) il complesso industriale in precedenza conferito nella "ACA R.E. S.r.l." stessa;

26 agosto 2008: cessazione della propria attività da parte della "ACA R.E. S.r.l." e incorporazione della stessa (mediante un'operazione di fusione ai sensi dell'articolo 2501 e seguenti del Codice Civile) nella "Gi. R.E. S.r.l.".

L'Agenzia delle Entrate ha ipotizzato un presunto collegamento negoziale indiretto delle operazioni sopra descritte riqualificandole in una cessione d'azienda finalizzata al risparmio dell'imposta di registro nonché ipotecaria e catastale essendo incluso un bene immobile nel ramo d'azienda.

Le parti ricorrenti si sono opposte eccependo

- violazione del principio dell'onere della prova previsto dall'articolo 2697 del Codice Civile, in quanto l'avviso di liquidazione impugnato sarebbe stato giustificato soltanto sulla base di generiche affermazioni e, conseguentemente, nella più totale assenza di prove di evasione.

- violazione del principio di interpretazione dei rapporti contrattuali previsto dall'articolo 1362 del Codice Civile; in quanto si afferma che tutti i soggetti coinvolti hanno certamente voluto instaurare distinti negozi giuridici e, in questo senso, non si è verificato affatto né un comportamento simulato né un unico negozio giuridico "complesso" avente un'unica causa giuridica e in assenza di uno specifico divieto previsto ex lege, il diritto dell'Amministrazione finanziaria di valutare l'intrinseca natura degli atti presentati alla registrazione non può essere esercitato in modo illimitato, fino anche ad arrivare all'automatico disconoscimento delle operazioni di conferimento d'azienda seguite dalla cessione delle partecipazioni acquisite nella società beneficiaria. Sono inoltre diversi gli effetti prodotti (sul piano sia civilistico sia fiscale) dalle operazioni di "cessione di partecipazione" rispetto a quelle di "cessione d'azienda". Si sostiene come al di fuori delle

ipotesi espressamente previste dalla legge non è consentito all'Ufficio di disconoscere gli effetti del comportamento delle parti che pongono in essere uno o più negozi per raggiungere, oltre agli effetti tipici di essi, altri eventuali effetti indiretti.

- errata qualificazione dell'articolo 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 quale norma avente natura antielusiva in quanto "imposta d'atto" che preclude all'Ufficio l'utilizzo di elementi extratestuali nell'attività di interpretazione dell'atto assoggettato a registrazione. non elusività dell'operazione di conferimento d'azienda seguita dalla cessione di partecipazioni nell'ordinamento tributario; violazione del contraddittorio preventivo e del principio di diritto alla difesa;

- decadenza del potere di accertamento dell'Agenzia delle Entrate.

Il termine triennale entro il quale l'Agenzia avrebbe dovuto procedere deve decorrere, secondo parte ricorrente, dalla stipula del primo atto di conferimento d'azienda e non dall'ultimo dovendosi considerare tutti gli atti fra loro indipendenti e non parte di un unico progetto composto da una sequenza di atti.

Le parti ricorrenti hanno inoltre presentato istanza di sospensione della riscossione che la Commissione ha accolto in data 10/05/2011. A sua volta si è costituita l'Agenzia delle Entrate depositando una memoria in cui ha affermato che la mancata osservanza del dettato di cui all'articolo 2697 c.c. non comporta certamente la caducazione (per illegittimità) dell'atto impositivo e in sede di accertamento non deve essere fornita la prova della pretesa fiscale, ma semplicemente la motivazione della medesima pretesa.

Con riferimento alla violazione del principio di interpretazione dei rapporti contrattuali previsto dall'articolo 1362 del Codice Civile l'Ufficio ha affermato di aver agito ai sensi dell'articolo 20 DPR n. 131/1986: l'avviso di liquidazione è stato quindi proprio il risultato dell'indagine volta a definitivamente stabilire quale fosse "la comune intenzione delle parti" e quale reale effetto le società avessero in animo di realizzare. L'Ufficio si interroga pertanto sul senso economico di tutta l'operazione se non quello di realizzare un consistente risparmio d'imposta.

L'Agenzia ha poi ribadito la presunta natura antielusiva riferibile all'articolo 20 del D.P.R. n. 131/1986 considerando l'imposta di registro non solo imposta d'atto ma imposta che ha natura mista. "E' d'atto quanto, in ossequio alle disposizioni normative, viene applicata in misura fissa, ma quando viene applicata in misura proporzionale si riferisce al rapporto sottostante ...".

Con riferimento alla violazione del contraddittorio preventivo e del principio di diritto di difesa, L'Agenzia sostiene che relativamente alla norma citata (art. 20 D.P.R. 131/86) non esiste obbligatorietà al diritto al contraddittorio per una mancanza di previsione normativa in tal senso. Infine l'Agenzia, con riferimento alla decadenza del potere di accertamento, ha sostenuto che "nell'ambito delle operazioni antielusive va presa in considerazione la data dell'ultimo atto registrato che, in questo caso, coincide con il 14 gennaio 2008 (...). Ciò posto, considerata l'unitaria valutazione degli atti suddetti, l'avviso di liquidazione notificato in data 29 dicembre 2010 è assolutamente rispettoso dei termini di legge".

La Commissione giudicante recepiti gli atti, ha ritenuto opportuno emettere in data 10/11/2011 un'ordinanza con richiesta alla parte ricorrente di documentazione societaria ed, in particolare, i Bilanci di esercizio delle Società, la compagine sociale e la Perizia di stima del conferimento.

MOTIVAZIONI

L'Agenzia delle Entrate, assumendo un presunto comportamento elusivo, ha riqualficato la fattispecie in oggetto in una cessione di ramo d'azienda mediante l'applicazione di una

norma antielusiva che, ai fini dell'imposta di registro, non è prevista. Ovvero, l'art. 20 del D.P.R. 131/86 non ha una funzione antielusiva generale, in quanto, concernendo un'imposta che grava sull'atto, circoscrive l'indagine ai soli effetti giuridici effettivamente perseguiti con la stipula del singolo atto presentato alla registrazione, sicché l'Ufficio, "nel ricostruire la reale natura giuridica dell'atto non può andare oltre la qualificazione civilistica e degli effetti giuridici desumibili da un'interpretazione complessiva del medesimo".

Diversamente operando, non vi sarebbe una puntuale qualificazione dell'atto (c.d. "riqualificazione") ma la sostituzione della volontà delle parti con una presunta diversa volontà.

Nel caso di specie i contenuti contrattuali appaiono chiari ed inequivocabili, con manifesta volontà a creare rapporti ben distinti, con finalità diverse e tra loro non legati, né può essere l'arco temporale (breve o lungo) in cui sono stati posti in essere a configurare una diversa manifestazione di volontà.

Gli operatori, dispongono certamente della libertà economica delle proprie scelte strategiche, ritenute più opportune e convenienti, tenendo conto delle molteplici ragioni di carattere economico, civilistico e non ultime fiscali. Questo a tutela delle norme di legge ma soprattutto della continuità aziendale che un amministratore deve garantire alla propria impresa, a tutela dei soci, dei posti di lavoro, dei creditori e, tra questi, anche del fisco.

E' il caso di evidenziare, inoltre, che dalla documentazione esaminata e dalla discussione in pubblica udienza, in cui sono state illustrate le ragioni non solo giuridiche dell'operazione, la volontà e l'esigenza di porre in essere un'operazione di conferimento d'azienda, con le peculiarità proprie di tale operazione, è risultata ulteriormente evidente con riferimento alla particolare situazione societaria allora esistente, legata alla necessità di realizzare operazioni di riorganizzazione aziendale a causa delle perdite d'esercizio.

La Commissione ritiene dunque di dichiarare illegittimo l'avviso di liquidazione impugnato.

Con riferimento alla contestazione della violazione del contraddittorio preventivo e del principio del diritto di difesa, come è stato riconosciuto in più occasioni dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano e dalla giurisprudenza di merito, nei casi di (presunta) elusione fiscale devono applicarsi le garanzie procedurali introdotte dall'art. 37-bis D.P.R.

600/73. "Ragionare diversamente e non ritenere applicabili dette garanzie procedurali determinerebbe una palese violazione del principio di uguaglianza e ragionevolezza, non essendo costituzionalmente legittimo trattare diversamente fattispecie ugualmente elusive" o ritenute tali. Ne consegue l'avviso di liquidazione impugnato deve ritenersi in ogni caso nullo in quanto emesso in violazione del preventivo contraddittorio. La Commissione osserva, infine, che tenuto conto che quanto esposto nel merito delle presenti motivazioni contraddice la pretesa dell'Agenzia di considerare come unica operazione l'insieme dei distinti ed indipendenti atti posti in essere, il termine di decorrenza triennale entro il quale l'Agenzia avrebbe dovuto procedere alla notifica dell'avviso di liquidazione decorre dalla stipula del primo atto di conferimento d'azienda e, conseguentemente, il predetto atto di rettifica risulta in ogni caso nullo a seguito della decadenza dal potere di accertamento. Per queste motivazioni la Commissione accoglie i Ricorsi riuniti ed annulla gli atti impugnati.

Spese compensate.

PQM

La Commissione accoglie i ricorsi ricevuti ed annulla gli atti impugnati. Spese compensate.