

COMM. TRIB. PROVINCIALE BRESCIA - 51/01/2012

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

I ricorsi riuniti riguardano l'avviso di liquidazione emesso nei confronti di SAINT-GOBAIN PPC ITALIA SPA direttamente e quale incorporante AIMOMA SRL per imposte di registro, ipotecaria e catastale relative ad una operazione di cessione di azienda seguita da conferimento di partecipazioni.

Le operazioni che contrattualmente si sono succedute nel tempo, con separati atti notarili, sono relative a costituzione di AIMOMA srl da parte di MONTE MEZZANO srl, aumento di capitale sociale da parte di AIMOMA srl nell'importo di € 1.200.000,00 derivante dal conferimento di ramo d'azienda da MONTE MEZZANO srl, cessione con incorporazione della partecipazione in AIMOMA srl da MONTE MEZZANO srl, in BPB ITALIA Spa ora SAINT-GOBAIN PPC ITALIA Spa.

L'Ufficio ha qualificato l'operato come "cessione di ramo d'azienda" valutando il fine pratico dei successivi contratti e quindi la sostanza e non la forma degli atti, con accertamento di maggiori imposte proporzionali ai sensi dell'art. 20 del DPR 131/1986.

Parte attrice considera al contrario i singoli contratti da valutare con riferimento alle ragioni economiche, insindacabili da parte dell'Ufficio, che autorizzano il più favorevole regime fiscale di applicazione di imposte fisse ai singoli atti notarili.

L'acquirente finale non ha acquistato un ramo d'azienda ma solo le quote di partecipazione e le scelte operative che si sono succedute sono previste in modo specifico a favore delle aziende per l'ottimizzazione del carico fiscale e non sono dettate da finalità di elusione impositiva.

In ordine alla valutazione dell'atto di liquidazione d'imposta, parte ricorrente oppone: carenza di legittimazione passiva non essendo la stessa né cedente né acquirente rispetto agli atti; rileva la notifica dell'avviso prima dei sessanta giorni previsti dalla legge con impedimento a corretta costituzione difensiva; lamenta l'assenza di pvc e il mancato contraddittorio; reputa errata l'interpretazione dell'ufficio di quanto sancito dall'art. 20 del D.P.R. 131 del 26.04.1986, sostiene la mancata prova da parte dell'Agenzia dell'intento elusivo essendo previsto dall'art. 176, terzo comma del DPR 917/86 un diverso regime fiscale applicabile e legittimo; afferma la non identità di soggetti, né di oggetto, né di finalità.

Lamenta altresì in ordine alla procedura la non richiesta presentazione di documentazione, il contrasto interpretativo fra imposte dirette ed indirette risultante dalla interpretazione dell'ufficio dell'art. 20 DPR 13/186.

Insiste per la valutazione dell'imposta di registro come imposta d'atto che riguarda solo gli aspetti giuridici e non i successivi effetti economici e quindi l'intervenuto utilizzo di strumenti di calcolo d'imposta legittimi con applicazione del tributo con la registrazione, con il risultato che pertanto non risultano raggiunte norme fiscali.

Chiede per le motivazioni espresse la dichiarazione di illegittimità dell'atto con annullamento dello stesso.

Replica l'Ufficio riproponendo la successione degli atti con individuazione anche dei valori e delle modalità di asseccamento del risultato finale.

I contratti valutati nella loro sostanza e non nella forma, individuano procedure di cessione di ramo d'azienda, essendo gli atti intermedi, strumenti costruiti ai soli fini di

conseguimento di risparmio d'imposta e quindi con finalità elusive che hanno comportato applicazioni d'imposta in misura fissa invece che proporzionale.

Lo stretto intervallo temporale intercorso fra la costituzione di AIMOMA s.r.l., il conferimento del ramo d'azienda e contestuale aumento del capitale sociale di quest'ultima, la cessione della partecipazione nella medesima detenuta da MONTE MEZZANO s.r.l. hanno fatto emergere lo scopo elusivo di dette operazioni con finale loro riqualificazione come momenti di un'unica operazione che si è concretizzata nella cessione di ramo d'azienda da MONTE MEZZANO s.r.l. a BPB ITALIA s.p.a. successivamente divenuta SAINT- GOBAIN PPC ITALIA che è l'attuale ricorrente.

La ripartizione in tre blocchi dell'effettiva operazione di cessione di ramo d'azienda li? stata operata al solo fine, secondo l'ufficio, di conseguire l'indubbio vantaggio fiscale dell'applicazione dell'imposta in misura fissa anziché di quella proporzionale del 15%.

Il supporto a tale valutazione è fatto conseguire dalla previsione dell'art. 20 del D.P.R. 131/1986 da cui si interpreta che l'ufficio, in applicazione dell'intrinseca natura e degli effetti degli atti registrati può ricondurre ad unità, anche se non vi corrispondano titoli e forme apparenti, le intercorse operazioni che sono strutturalmente finalizzate al solo obiettivo di cessione di ramo d'azienda fra il cedente ed il beneficiario finale.

Dal contrasto interpretativo, sulla portata dell'art. 20 DPR 131/1986, nasce la diversa valutazione in ordine al carico impositivo degli atti intervenuti a cui l'Ufficio, con assoggettamento ad imposta proporzionale, ha attribuito una finalità elusiva riconoscendo come effetto giuridico unitario quello della cessione di ramo d'azienda.

I contratti sono stati considerati come negozi strutturalmente e funzionalmente riconducibili ad un unico effetto giuridico finale rappresentato dalla cessione di ramo d'azienda e le operazioni sono state, per l'Ufficio, strutturate in modo da ottenere un rilevante beneficio fiscale col riconoscimento e valutazione d'imposta indiretta d'atto, fissa e non proporzionale.

Gli atti sarebbero quindi simulati e stesi al fine di un consistente risparmio d'imposta.

A tali conclusioni fa resistenza parte ricorrente sostenendo che i contratti devono essere interpretati esclusivamente con riferimento agli immediati aspetti giuridici e non ai successivi apprezzamenti economici ed alle differenti strategie aziendali.

L'intento elusivo non è provato essendo, la neutralità fiscale prevista dall'art. 176, terzo comma del DPR 917/86.

Il diverso regime fiscale risulta applicabile e legittimo ed è supportato dall'esistenza di valide ragioni economiche.

Si evidenzia, da parte attrice, la non identità dei soggetti, la non identità di oggetto fra i successivi atti (conferimento di ramo d'azienda e cessione di partecipazione), la non identità delle finalità (sussistenza sul piano teleologico e non su quello semplicemente temporale).

L'Ufficio non prova quanto sostenuto, ma fa riferimento a semplici illazioni.

Sono carenti pertanto le motivazioni dell'Ufficio che scontano peraltro l'assenza di richieste di giustificazioni.

Dal contesto delle reciproche tesi emerge anche la necessità di valutare se la riqualificazione degli atti possa basarsi sull'applicazione dell'art. 37 bis del D.P.R.

600/1973 essendo dubbia l'applicabilità di tale norma all'imposta di registro ai fini dell'elusività.

In ordine all'invocato principio dell'abuso di diritto da correlare alla successione degli atti, così come resi e registrati, sembra che gli strumenti utilizzati non siano censurabili sotto il profilo del risparmio d'imposta perché conformi a specifica previsione normativa.

Superate peraltro le osservazioni di merito e di diritto che si sono opposte le parti a sostegno del merito delle reciproche posizioni e supporti, rimane fondamentalmente da valutare se la riqualificazione dei negozi giuridici intervenuti e registrati, in un accorpante unico atto di cessione di ramo d'azienda, come interpretato dall'Ufficio in base all'art. 20 del D.P.R. 131/1986, sia legittima.

Questa Commissione ritiene non interdetta al contribuente la ricerca di un risparmio d'imposta con scelta della normativa fiscale vigente che gli consenta alternative di comportamenti.

Valgano a supporto le previsioni dell'art. 23 della Costituzione in ordine all'imposizione secondo legge delle prestazioni patrimoniali e personali e dell'art. 41 della Costituzione in ordine alle modalità di svolgimento e tutela dell'attività economica.

Si ritiene che l'imposta di registro abbia come oggetto gli effetti giuridici degli atti e non gli effetti economici.

Il concatenamento delle operazioni di trasferimento delle attività ha fatto conseguire risultati giuridici ed economici affatto diversi da quelli conseguibili con la cessione diretta del ramo d'azienda (aumento di capitale - rivalutazione del valore delle partecipazioni - nuovo assetto gestionale - da società unipersonale a società plurale).

Non c'è aggiramento di norma fiscale laddove il contribuente faccia una scelta di legge meno onerosa e non può considerarsi elusivo un comportamento alternativo che faccia conseguire non semplicemente un beneficio d'imposta, ma altresì una diversa organizzazione operativa.

In aderenza a recente sentenza della Corte di Cassazione n. 1372 del 21.01.2011, si conviene che "il sindacato dell'Amministrazione Finanziaria non può spingersi ad imporre una misura di ristrutturazione diversa fra quelle giuridicamente possibili solo perché tale 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".

Apparendo i singoli atti registrati autonomi nella loro singolarità ed aventi soggetti diversi e finalità economiche ed organizzative a diverso impatto strutturale tali sono da considerarsi anche ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro.

Legittimo appare il comportamento del contribuente nella ricerca, secondo legge, di un consentito risparmio d'imposta e dal comportamento e dagli atti non può rilevarsi atteggiamento elusivo né abuso di diritto come rappresentati dall'ufficio.

La finale valutazione assorbe l'esame delle ulteriori eccezioni e riserve sollevate dalle parti.

Alla parte soccombente si possono addebitare le spese di lite liquidate in via equitativa.

LA COMMISSIONE

P.Q.M.

Accoglie i ricorsi riuniti. Condanna l'Ufficio resistente al pagamento in favore di parte ricorrente della somma di € 12.000,00 a titolo di spese legali liquidate equitativamente e comprensive di spese vive, oltre accessori di legge.