

## **COMM. TRIB. PROVINCIALE MILANO - 164/41/2012**

### **Fatto e svolgimento del processo**

Trattasi di ricorso avverso l'avviso liquidazione emesso dall'Agenzia delle Entrate Milano 2, con il quale veniva liquidata l'imposta di registro qualificando come elusive le operazioni:

- di costituzione in data 14/5/2007 di General Logististics System service srl da parte di GLS ITALY SpA, società a socio unico con capitale pari a € 10.000,00;
- di conferimento in data 27/9/2007 di un ramo aziendale nella General Logististics System service srl da parte della UNI - EXPRESS srl per un valore netto pari ad € 15.335.000 con assegnazione alla società conferitaria di una partecipazione al 10% nella predetta General Logististics System service srl del valore nominale di € 1.000,00 e
- di cessione in data 19/10/2007 dell'intera partecipazione posseduta dalla UNI - EXPRESS srl in General Logististics System service srl alla General Logististics System Italy Spa al prezzo di € 15.300.000.

L'Ufficio, attribuendo preminenza al dato giuridico reale degli atti, considerandoli elusivi, in attuazione del disposto dell'art. 20 del DPR 131/86, notificava alla parte ricorrente l'avviso di liquidazione ora impugnato riqualificando le operazioni descritte come cessione di azienda, liquidando l'imposta di registro proporzionale sul valore dichiarato di € 458.496,00 anziché l'imposta a tassa fissa.

La ricorrente ha eccepito quali motivi di doglianza:

- 1) l'illegittimità dell'avviso di liquidazione per assenza dei presupposti legittimanti l'applicazione dell'art. 20 DPR 131/86 in quanto l'Ufficio interpreta unitariamente distinte operazioni economiche estrinseche in due atti giuridici assoggettati ad autonoma imposizione attraverso la configurazione di un'unica presunta causa negoziale. L'art. 20 del DPR 131/86 andrebbe applicato, secondo la parte ricorrente, all'atto sottoposto a registrazione e non riqualificando l'atto su elementi esogeni rispetto all'atto stesso. Evidenziava poi il contrasto con la clausola antielusiva per le imposte dirette di cui l'art. 37 bis DPR 600/73 per quanto riguarda il conferimento dell'azienda secondo il principio della continuità dei valori fiscali riconosciuti e la successiva cessione della partecipazione ricevuta per usufruire dell'esenzione di cui l'art. 87 e di quella degli articoli 58 e 68, comma 3;
- 2) l'illegittimità dell'avviso di liquidazione per l'impossibilità di applicare l'art. 20 DPR 131/86 in quanto trattasi di pluralità di atti che non presentano unità di soggetti, oggetto e finalità;
- 3) l'Ufficio nulla direbbe in merito alle ragioni di fatto che dimostrano la reale volontà delle parti a porre in essere un acquisto/cessione di società (quote) e non una cessione di azienda, in quanto vi erano problematiche legate al fatto GLS Italy Spa è la holding per l'Italia del gruppo e non gestisce direttamente le unità operative ubicate nelle varie zone d'Italia per cui usa acquisire e gestire le unità operanti nelle varie localizzazioni territoriali attraverso società controllate (GLS service srl acquisisce l'azienda priva di oneri finanziari che avrebbe dovuto sopportare per l'acquisto dell'azienda);
- 4) l'Ufficio non avrebbe preso alcuna posizione sulle ragioni di fatto esposte nel ricorso dalla ricorrente limitandosi ad operare un richiamo generico alla giurisprudenza venendo così meno all'onere della contestazione tempestiva dei motivi di ricorso.

Nel ricorso, inoltre, vengono poste in evidenza le diverse situazioni giuridiche specie per il cedente che sussistono in caso di cessione di azienda rispetto alla cessione di partecipazioni sociali.

La ricorrente concludeva chiedendo l'annullamento dell'atto di liquidazione impugnato.

Si dà atto che GLS Enterprise srl (incorporante di GLSystem Milano srl già GLS Service Srl) in data 9/12/2010 come da F23 allegato provvedeva a pagare quanto richiesto dall'Ufficio ma nel ricorso non ne chiede il rimborso.

In data 11/2/2011 l'Amministrazione Finanziaria si è costituita in giudizio sostenendo la legittimità dell'atto emesso tanto in diritto quanto nel merito e - richiamando molteplici sentenze di Cassazione - ha fatto rilevare che:

- il conferimento del ramo di azienda e la cessione della partecipazione dopo pochi mesi confermano il fatto che le parti, servendosi di una società veicolo, hanno posto in essere operazioni al fine di trasferire il ramo di azienda con un evidente risparmio di imposta;
- è evidente l'esistenza di un articolato meccanismo posto in essere dalle parti che parte dalla costituzione di una società ad hoc con unico socio che riceve il conferimento dimostrando la mera interposizione della GLS SERVICE srl (poi GLS Milano srl) quale schermo societario tra UNI EXPRESS e GLS ITALIA SPA;
- l'imposta di registro, come dispone l'art. 20 del DPR 131/86, va applicata attribuendo preminenza al dato giuridico reale conseguente alla natura intrinseca degli atti e ai loro effetti giuridici piuttosto che al dato formale enunciato frazionatamente negli atti presentati alla registrazione.

L'Ufficio concludeva chiedendo il rigetto del ricorso.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Questo Collegio osserva che l'Ufficio nell'avviso di liquidazione fa riferimento alle disposizioni dell'art. 20 del DPR 131/86 che consente di determinare l'imposta di registro secondo l'intrinseca natura degli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione.

Il conferimento del ramo di azienda da parte di UNI - EXPRESS srl in una società costituita ad hoc (GLS Service srl denominata poi GLS Milano srl) e la cessione della partecipazione dopo solo pochi mesi alla GLS Italia Spa e, infine, la fusione per incorporazione di GLS Service srl in GLS Enterprise srl fanno ritenere anche a questa Commissione che sono stati posti in essere comportamenti preordinati a scopo elusivo in termini di risparmio di imposte per il raggiungimento della situazione finale delle operazioni poste in essere identificabile come una cessione di azienda.

Infatti, nel caso in cui le parti utilizzino un determinato strumento contrattuale che comporta una riduzione di imposte, ma dall'analisi di comportamenti e accadimenti reali si evinca una realtà anche parzialmente diversa da quella riportata nel contratto, l'Amministrazione ha il potere di qualificarlo in maniera diversa per applicare correttamente l'imposta (cfr. Cass. 3/11/2003 n. 16407).

Per aversi un'operazione elusiva occorre che il contribuente ponga in essere una delle sotto elencate operazioni, a condizione che siano contemporaneamente:

- prive di valide ragioni economiche. L'operatore non ha buoni motivi per effettuare l'operazione se non i vantaggi fiscali con essa conseguibili;
- finalizzate all'ottenimento di riduzioni o rimborsi di imposte, altrimenti indebiti

Anche questa Commissione, come la Corte di Cassazione in più sentenze, ritiene che l'art. 20 abbia anche una funzione antielusiva in quanto le imposte devono essere liquidate sul risultato conseguito anche dal collegamento funzionale di più atti o contratti, che nella loro individualità conservano la loro validità giuridica.

Le motivazioni delle parti nella scelta di uno o più schemi contrattuali, che comunque conservano i propri effetti giuridici, possono essere condivise, ma i contratti posti in essere, secondo questa Commissione, devono essere sottoposti a tassazione in considerazione del risultato finale ottenuto con la loro stipulazione.

Secondo questa Commissione la portata antielusiva dell'articolo 20 del DPR 131/1986 trova fondamento nel fatto che l'imposta si applica secondo "l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti", disconoscendo i vantaggi tributari conseguiti dalle parti per mezzo dell'abuso del diritto.

Tale assunto si poggia sulla considerazione che la stessa Corte di Cassazione, con giurisprudenza ormai consolidata (Cassazione con la sentenza n. 14900/2001 e segg.) riconosce l'esistenza nell'ordinamento giuridico italiano del principio antielusivo che anche l'art. 20 del DPR 131/86 sancisce.

In altre parole, per i giudici di legittimità, l'Amministrazione Finanziaria, ferma restando la libertà contrattuale prevista dall'articolo 1322 cc, deve applicare le imposte in base all'effetto pratico che è stato conseguito dal collegamento funzionale di più atti e contratti che, nella loro individualità, ne conservano la validità civilistica.

Diversamente, relegando l'attività dell'interprete ai soli elementi desumibili dall'atto, si finirebbe per operare prelievi di imposta diversi a fronte di medesimi fini concreti realizzati, violando così i principi costituzionali di uguaglianza, di capacità contributiva e di imparzialità.

Né è di ostacolo alla riqualificazione ex articolo 20 il ricorso al "collegamento negoziale" tra più atti. Al riguardo, infatti, la Suprema corte (sentenza n. 13580/2007) ha ritenuto che "ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, il criterio fissato dall'art. 20 del DPR n. 131/1986, dell'intrinseca natura e degli effetti giuridici degli atti comporta che, nell'imposizione di un negozio, deve attribuirsi rilievo preminente alla sua causa reale ed alla regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti, anche se mediante una pluralità di pattuizioni non contestuali".

Conformemente a quanto sopra, in analoga fattispecie, la CTR di Milano con sentenza n. 36 del 3 marzo 2011 ha deciso che il conferimento di un'azienda a favore di una società di recente costituzione e la cessione, quasi contestuale delle quote ricevute costituisce un insieme di atti che consente di applicare, tramite il principio del divieto di abuso del diritto e l'utilizzo dell'articolo 20 del Dpr 131/1986, l'imposta proporzionale di registro dovuta nel caso di cessione d'azienda.

Secondo questa Commissione, nessun riferimento in senso contrario, in quanto norma specifica per le imposte dirette, può individuarsi nell'art. 176, comma 3 del TUIR che statuisce la natura non elusiva del conferimento neutrale d'azienda e della successiva cessione delle partecipazioni così acquisite.

Inoltre nessuna documentazione la parte allega a sostegno della propria difesa (copia atto di conferimento con l'elenco analitico dei beni componenti il ramo conferito per l'importo di € 15.335.000 a fronte di una quota di nominali 1.000,00; organigramma del Gruppo, tipo di attività svolta, vantaggi economici da conseguire, il perché della successiva fusione, ecc.) che possa fare ritenere a questo Collegio che sussistano "valide

ragioni economiche" a supporto del complesso di operazioni poste in essere dalle varie società interessate. Poiché la parte ha già liquidato quanto richiesto e per la particolarità della materia trattata si reputa corretta la compensazione delle spese di giudizio.

**P.Q.M.**

La Commissione respinge il ricorso e compensa le spese.