

COMM. TRIB. PROVINCIALE MILANO - 03/43/2012

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La questione controversa è di quelle spesso poste all'ordine del giorno e che questo Collegio ha già avuto modo di esaminare.

Si tratta di una operazione di "conferimento di azienda/ramo di azienda" in una Società NEWCO costituita ad hoc cui fa seguito la cessione dell'intera partecipazione ad altro soggetto terzo.

Nella fattispecie la SOTOV INTERNATIONAL SRL con sede legale in Milano, Via Panzini n. 16 costituiva la Sotov Corporation Srl alla quale conferiva il ramo aziendale dedicato alla distribuzione di semilavorati. Successivamente nel febbraio 2008 la Sotov International Srl cedeva l'intera sua partecipazione (100%) nella conferita ria ad altra Società (la STV Srl). L'Agenzia delle Entrate notificava ad entrambe le società, la Sotov International (conferente) e la Sotov Corporation Srl (conferita ria) medesimo avviso di liquidazione con il quale veniva ipotizzata una cessione di azienda addebitando l'imposta di registro del 3% pari ad E 715.766.

Dal punto di vista dell'Agenzia ai fini del registro l'operazione sarebbe stata posta in essere e così concepita al solo scopo di risparmiare le imposte.

Secondo l'Agenzia l'operazione che fisiologicamente avrebbe dovuto compiere la Società avrebbe dovuto essere una "cessione d'azienda" e non il conferimento con successiva cessione. L'operazione come realizzata sarebbe quindi una operazione non fisiologica e non sorretta da valide ragioni economiche ed aziendaliste.

Vi sarebbe stata una sorta di aggiramento un comportamento elusivo se non di abuso del diritto.

La volontà effettiva delle parti sarebbe stata quella di "cedere l'azienda", da qui l'addebito dell'imposta di registro sulla "cessione d'azienda" che è il 3%.

Nell'avviso di accertamento sotto il profilo della motivazione si parla sia di "riqualificazione del contratto" possibile ai sensi dell'articolo 20 dell'imposta di registro sia di elusione ed abuso del diritto.

Su questi aspetti della motivazione che il ricorrente ritiene contraddittori ed incoerenti, nel Ricorso del ricorrente viene dedicato ampio spazio

In relazione alla "riqualificazione" viene riconosciuto che l'articolo 20, come può dedursi dal suo testo, mira ad individuare l'effettiva volontà delle parti ed ad inquadrarla nella tipologia contrattuale più consona: "l'imposta è applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione anche non vi corrisponde il titolo e la forma apparente"

Pertanto il procedimento interpretativo ben si attaglia alle imposte di registro che è una imposta d'atto. L'Imposta va applicata alla tipologia di atto che meglio risponde alla volontà delle parti.

Ma la Società sostiene che la reale volontà delle parti e l'effetto voluto poteva essere realizzato solo attraverso il percorso del conferimento con successiva cessione delle partecipazioni.

L'atto di cessione d'azienda che invece per l'Agenzia rappresenterebbe l'effettiva volontà non sarebbe idonea allo scopo poiché non avrebbe consentito la creazione della conferitaria cioè di una persona giuridica con dentro l'assetto dell'azienda conferita.

La prova del nove per riscontrare la correttezza logica di un procedimento di riqualificazione, argomenta il ricorrente, è il domandarsi se "stipulando" gli atti come "riqualificati" in luogo di quelli formalmente redatti, si sarebbe ottenuto la medesima effetto di quello che si è inteso perseguire. Così calandosi nella situazione con la stipula un atto di compravendita di azienda va detto non si sarebbe certo ottenuto il medesimo effetto che invece le parti hanno conseguito: infatti non vi sarebbe stata una società conferita in intestataria dell'asset che è cosa ben differente dal possesso diretto di una azienda senza lo schema societario.

In relazione alla elusione o abuso del diritto anch'essi indicati dall'Agenzia per motivare l'accertamento: qui non si tratta, sostiene il ricorrente, di verificare quale è stata l'effettiva volontà delle parti (come avviene nella riqualificazione e individuare lo schema contrattuale adeguato alla volontà delle parti). Con l'abuso del diritto/elusione si denuncia un raggiro, la scelta di uno schema complesso, distorto per risparmiare l'imposta senza ragioni economiche o aziendalistiche.

Laddove vi è ipotesi di abuso del diritto va individuato la "soluzione alternativa" il percorso più semplice che il contribuente avrebbe dovuto perseguire per giungere agli stessi risultati.

Ad avviso del ricorrente mettere sullo stesso piano "riqualificazione e abuso di diritto" non è certo un sintomo di chiarezza, tanto differenti ed incompatibili sono le due logiche. Soprattutto non è possibile che nell'ambito di un medesimo atto di accertamento coesistano per così dire motivazioni di "riserva". Viene citata una sentenza della Cassazione (allegato 2) ove è puntualizzato che non è legittimo l'intento dell'Amministrazione di formulare motivazioni in contrasto per poi poter optare per l'una o per l'altra nel corso del contenzioso.

In conclusione la parte contestata:

A) l'applicabilità dell'articolo 20 Legge 231 come "riqualificazione" poiché gli effetti voluti dalle parti sono quelli chiaramente espressi nella successione degli atti cioè perseguire l'obiettivo che il ramo d'azienda sia collocato nell'ambito di una persona giuridica mentre gli effetti giuridici di una supposta cessione di azienda sono ben diversi da quelli del conferimento (responsabilità, vulture autorizzazioni, ecc.) (vedi Sentenza Regionale veneto del 18.05.2010);

B) l'addebito di un comportamento elusivo o in abuso del diritto. Si richiama l'articolo 176 della legge sulle imposte dirette (TUIR) che esclude nell'operazione di conferimento con successiva cessione delle partecipazioni l'applicabilità dell'articolo 37 (norma generale sulla elusione). Sarebbe difficilmente sostenibile che di fronte allo stesso comportamento da una parte si sostenga la non elusività e dall'altra invece lo sia voglia vedere! Viene richiamato giurisprudenza recente (Commissione Tributaria Provinciale di Milano del 19/11/2010 all. 6).

L'Agenzia delle Entrate si è regolarmente costituita con il deposito di "controdeduzioni" ove vengono in particolare ripresi i due aspetti della motivazione che hanno supportato l'accertamento e cioè da una parte la funzione "interpretativa" e di "riqualificazione" dell'articolo 20 della legge del Registro 231 che consente di valutare la volontà delle parti e degli effetti che essa volevano perseguire, dall'altra parte l'esistenza di un comportamento "elusivo" e "abuso del diritto" avendo la società per raggiungere il suo scopo finale attuato un percorso contorto non fisiologico (quello appunto del conferimento e poi della cessione delle partecipazioni).

Viene citata giurisprudenza sia in ordine alla funzione di riqualificazione dell'articolo 20 sia anche alla sua funzione antielusiva.

In particolare le Sentenze della Cassazione "sull'abuso del diritto" come diretta derivazione delle norme costituzionali.

È stato prodotto da parte del ricorrente una "memoria difensiva" aggiunta con allegate alcune sentenze e la perizia giurata di supporto al conferimento del ramo di azienda.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'Agenzia ha censurato l'operazione di conferimento e successiva vendita delle partecipazioni ricevute dalla Società conferitaria alla stregua di una cessione di azienda e di riflesso ha addebitato alle due Società la omessa registrazione di contratto di cessione d'azienda. È stata data una lettura dell'operazione come elusiva cioè posta in essere in una forma apparente e strumentale, del conferimento prima e della cessione della partecipazione subito dopo, al solo esclusivo fine di risparmiare l'imposta di registro del 3%. Sulla base di tale convinzione vengono cancellati dall'Agenzia gli effetti giuridici dell'operazione di conferimento dell'azienda che sono stati baipassati e considerati come non esistenti, assumendo rilievo invece la sola cessione di azienda, operazione considerata il vero sostanziale effetto voluto dalle parti, il risultato ultimo. L'Agenzia ritiene di essere legittimata a ciò dall'art. 20 dell'imposta di registro che infatti viene esplicitamente richiamato sia nel Verbale della P.T. sia nelle controdeduzioni dell'Agenzia. A detta disposizione viene attribuita portata antielusiva in analogia all'ari. 37 bis del DPR 600 nell'ambito delle imposte dirette.

La disposizione così recita: "L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente".

Ad avviso del Collegio non è corretto attribuire all'art. 20 funzione antielusiva di carattere generale né ritenere che nel caso specifico possa ipotizzarsi una fattispecie di elusione.

In assenza di una specifica norma che disponga diversamente, gli "effetti giuridici" non possono che essere quelli "civilistici" propri del negozio giuridico posto in essere dalla parte, per cui all'Amministrazione non è consentito di andare oltre o contraddirli.

Il convincimento trova fondamento nelle considerazioni che seguono.

In primo luogo è la lettera stessa delle disposizioni che richiama i soli "effetti giuridici" e non altri.

La funzione storica tradizionale della norma è quella di ricercare, ma sempre nell'ambito dell'atto sottoposto a registrazione, gli effetti giuridici connessi all'atto medesimo e che ad esso sono connaturali. Non anche quello di verificare se le parti, oltre agli effetti giuridici tipici del "negozio" perfezionato con l'atto registrato, hanno inteso raggiungere altri effetti economici.

Quando il legislatore ha voluto prefigurare delle deroghe a questa interpretazione lo ha fatto in modo esplicito.

Correttamente è stato rilevato, sotto questo aspetto, che nell'ambito delle imposte di registro esistono specifiche norme per le quali è possibile tassare determinati atti senza tenere conto della loro esatta qualificazione giuridica.

Pertanto la disposizione di cui all'art. 20 non può legittimare una indagine volta alla ricerca di un presunto scopo economico reale differente da quello proprio del negozio giuridico posto in essere dalle parti. La portata fisiologica dell'art. 20, ad avviso del Collegio, è e resta quella della ricognizione dei soli effetti giuridici dell'atto.

Al di là di questo profilo, va rilevato che comunque nel caso specifico non è ravvisabile un comportamento elusivo e simulatorio, come accertato dall'Agenzia utilizzando a tal fine la summenzionata disposizione dell'art. 20 Legge del Registro.

Per elusione deve intendersi un comportamento che, se pur realizzato attraverso atti o negozi giuridici formalmente legittimi, di fatto si appalesa come un aggiramento di norme, un uso distorto e non fisiologico della legge e di istituti giuridici al solo fine di realizzare vantaggi fiscali indebiti.

L'art. 37 bis (ai fini delle imposte dirette), che può dirsi la sola esplicita norma antielusiva dell'ordinamento tributario, e la copiosa giurisprudenza sull'argomento hanno individuato nella elusione i seguenti elementi caratterizzanti:

- comportamento non lineare, contrario alle logiche economiche e di mercato;
- aggiramento di norme e strumentalizzazione di istituti giuridici;
- scopo esclusivo del risparmio fiscale e quindi senza concorrenti, ragionevoli motivazioni extrafiscali. Nella elusione sono considerati come simulati ed inefficaci gli atti posti in essere anche se formalmente legittimi, quando sia possibile pervenire al medesimo ultimo risultato attraverso percorsi più lineari e fisiologici al sistema: l'operazione è considerata simulata/elusiva quando cioè tra le alternative giuridiche possibili con le quali pervenire al medesimo risultato ottenuto ve ne sia un'altra caratterizzata da un onere fiscale maggiore ma più fisiologica al sistema e più corretta.

Nella fattispecie non si ravvisa un comportamento che possa inquadarsi ed assimilarsi a quello sopra descritto e quindi possa qualificarsi come elusivo, essendo l'effettiva intenzione delle parti quella di trasferire l'azienda in quanto posseduta da una società. Le parti hanno inteso sì trasferire l'azienda ma trasferirla nel contesto di una società, per cui non vi è stata simulazione.

Sono palesi e ben note le differenze che vi sono tra comprare una azienda o una società che possiede l'azienda. Basti pensare che le vendite dell'azienda espone il cessionario a responsabilità che sono invece estranee a colui che acquista la partecipazione.

È nella comune esperienza il problema che si pone ogni qual volta si tratta di cedere una azienda che si trova nel contesto di una società: è più opportuno cedere l'azienda o cedere la Società che la contiene?

Nel nostro ordinamento la cessione diretta di una azienda e la sua circolazione attraverso i titoli rappresentativi di un "veicolo societario" costituiscono alternative cui il sistema attribuisce pari dignità. Si è in presenza di percorsi alternativi ma i cui effetti economico - giuridici non sono certamente equivalenti: le differenze sono rilevanti per cui non può addebitarsi che la scelta del comportamento sia strumentale ed elusiva.

Si è in presenza a scelte fisiologiche, non condannate dal sistema, rientranti nella normale logica di mercato. Non può disconoscersi che spesso la scelta tra le due modalità è legata a problematiche attinenti alle responsabilità nei confronti di terzi, alla trascrizione dei beni a favore dell'acquirente, alle vulture di autorizzazioni, iscrizioni ed albi, in breve a fattori extratributari.

Saranno gli operatori nell'ambito della loro libertà economica tutelata dalla stessa Costituzione a operare le scelte ritenute più opportune e convenienti tenendo conto delle molteplici e concorrenti ragioni di carattere economico e civilistico e perché no, anche di carattere fiscale. Non pare logico, come pretenderebbe l'Agenzia, che la scelta debba essere necessariamente quella più onerosa dal punto di vista fiscale ma limitativa di altri interessi degni di tutela.

Si tratta pertanto, nella fattispecie, di una scelta che è lecita e non in contrasto con il sistema delle regole. È tanto "normale" e tanto "non strumentale" l'operazione di conferimento di azienda seguita dalla cessione della partecipazione che lo stesso Legislatore all'art. 176 del TUIR, citato non a caso da parte ricorrente, esclude che possa ravvisarsi ipotesi elusiva allorquando vi è conferimento di azienda in una società e poi successivamente (anche subito) la cessione della partecipazione ricevuta dalla società conferitaria. Vi è una specifica previsione in merito alla impossibilità di applicare la norma antielusiva nelle operazioni che sostituiscono la circolazione delle partecipazioni in luogo dell'azienda, pur essendovi un risparmio di imposta.

Appare allora evidente che la possibile elusività delle medesime operazioni ai fini del registro si porrebbe in inevitabile contrasto con la difforme scelta fatta dal legislatore ai fini delle imposte dirette: una medesima costruzione negoziale (conferimento azienda e cessione partecipazione) non può essere valutata in modi contrapposti, essere al contempo patologica e fisiologica. Vi sarebbe una evidente incoerenza interna del sistema fiscale.

D'altra parte la circostanza che la stessa Agenzia, se pur in via subordinata, ha richiesto di valutare l'operazione anche nell'ottica dell'abuso del diritto, sembra al Collegio un sintomo di incertezza circa la pretesa di considerare l'art. 20 del registro quale norma con funzione antielusiva.

Al Collegio una ipotesi di abuso del diritto pare peraltro ancora più insostenibile. Tra le due ipotesi vi è certamente assonanza poiché entrambe suppongono un'attività elusiva se pur in ottiche differenti.

Anche con l'abuso del diritto viene censurato il comportamento volto ad ottenere esclusivamente i vantaggi fiscali senza che sussistano altre apprezzabili motivazioni ed interessi: il comportamento tuttavia è ritenuto in violazione non di specifiche norme ma, come affermato dalla Cassazione, del sovrastante principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della nostra Costituzione.

Vi sarebbe quindi nell'ambito dell'ordinamento tributario un principio antielusivo di carattere generale la cui fonte è individuata nella norma costituzionale.

È un concetto, quello dell'abuso del diritto, troppo vago che, se non regolamentato, lascia il campo aperto ancora più della "elusione" a qualsiasi supposizione e consente che ogni operazione possa essere valutata come abusiva se a parità di risultato non sia quella più tassata.

Ma nella specifica situazione, come già si è rilevato, il "conferimento" dell'azienda con successiva cessione della partecipazione è compatibile con il sistema anzi è disciplinato ed incoraggiato dal legislatore e soprattutto sussistono non pochi fattori concorrenti di natura extra tributaria che non consentono di valutare l'operazione come realizzata al solo esclusivo scopo fiscale.

Considerare detta operazione come abusiva in quanto contraria all'obiettivo dell'art. 53 della Costituzione equivarrebbe a considerare come non costituzionali le norme dell'ordinamento tributario che specificatamente invece la considerano legittima e non elusiva.

Da ultimo va sottolineato che manca qualsiasi elemento di prova da parte dell'Agenzia sulla elusività sostenuta, essendosi essa limitata a prospettare il disegno elusivo. Non è stato spiegato in sostanza perché, ad avviso dell'Agenzia, la forma giuridica impiegata nella operazione abbia un carattere anomalo e l'unico scopo di raccogliere vantaggi fiscali.

P.Q.M.

la Commissione accoglie il Ricorso.

Spese compensate.