

**COMM. TRIB. PROVINCIALE BERGAMO - 66/02/2012**

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

- in data 26/11/2010 veniva costituita (rogito del notaio Francesco Mannarella) la società "LA ROSA DELLE DOLOMITI S.R.L.", con sede in Gorlago (BG), con capitale sociale di 10.000 euro interamente sottoscritto e versato dall'unico socio "PENTAGONO DEL GARDA S.R.L. con sede in Alzano Lombardo (BG);

- il 10/12/2010 la società "LA ROSA DELLE DOLOMITI S.R.L." acquistava dalla società "LE CASE DELLE DOLOMITI S.R.L.", con sede in Alzano Lombardo, al prezzo di € 3.314.550,00 oltre IVA (rogito del notaio Francesco Mannarella), una quota consistente (348,10/1000) del complesso immobiliare a destinazione "residenza turistica alberghiera" denominato "LA ROSA DELLE DOLOMITI" posto in Comune di Carisolo (TN);

- in data 13/12/2010 la società "PENTAGONO DEL GARDA S.R.L." cedeva alla società "SAN LEONE S.R.L.", con sede in Milano (rogito del notaio Francesco Mannarella), l'intera quota sociale in sua proprietà per complessivi nominali € 10.000 pari al 100% del capitale sociale della società "LA ROSA DELLE DOLOMITI S.R.L." per - il prezzo convenuto di € 4.120.000,00 scontando una tassazione in misura fissa;

- in data 22/12/2010 la società "SAN LEONE S.R.L.", unico socio della società "LA ROSA DELLE DOLOMITI S.R.L.", cedeva alla società "GESTIONI TECNOLOGICHE INTEGRATE IN EDILIZIA E IMPIANTI S.R.L. ("G.T.I. S.R.L."), con sede in Siracusa, l'intera proprietà della società "LA ROSA DELLE DOLOMITI per il medesimo prezzo di € 4.120.000,00 (rogito del notaio Ermogene Miraglia) al quale l'aveva acquistata e sottoponendo l'atto ancora una volta ad una tassazione in misura fissa.

L'Agenzia delle Entrate di Bergamo 1, esaminata congiuntamente la serie di atti sopra indicati e valutato il breve intervallo temporale tra essi intercorso (soltanto 9 giorni tra le ultime due operazioni di acquisto e di cessione), ne rilevava la finalità elusiva del versamento delle imposte nella corretta misura dovuta, attraverso una forma di "abuso di diritto" consistente nell'artificioso utilizzo di schemi giuridici di per sé singolarmente leciti, ma compositamente finalizzati ad un indebito e rilevante risparmio d'imposte. L'Agenzia reconsiderava pertanto, ai sensi dell'art. 20 del T.U.R. la natura degli atti stessi come momenti di un'unica operazione di "cessione di azienda" (da assoggettare, conseguentemente, a tassazione nella misura proporzionale prevista dalla legge in materia di imposta di registro) ed emetteva a carico di entrambe le società, venditrice ed acquirente, l'avviso di liquidazione dell'imposta n. Omissis con il quale rideterminava, ai sensi degli artt. 51 e 52 del D.P.R. n. 131/1986, le imposte di registro, ipotecaria e catastale dovute sull'ultimo atto di compravendita del 22/12/2010, quantificandole in € 330.491,00 oltre oneri accessori.

Dopo la presentazione, sia da parte venditrice che da parte acquirente, di un'istanza di accertamento con adesione, respinta dall'Ufficio in quanto non prevista per la fattispecie in oggetto, la società venditrice "SAN LEONE S.R.L." prestava sostanziale acquiescenza, dalla quale scaturiva la definitività dell'avviso di liquidazione sopra richiamato, mentre la società acquirente "G.T.I. S.R.L." lo impugnava innanzi a questa Commissione con ricorso prodotto all'Ufficio tributario in data 8 novembre 2011 con il quale chiedeva contestualmente la sospensione dell'atto impugnato, richiesta già esaminata e respinta da questa Sezione in data 13 gennaio 2012.

In via preliminare la società ricorrente eccepisce l'illegittimità del comportamento dell'Ufficio per non avere lo stesso attivato la procedura descritta dall'art. 37-bis del

D.P.D. n. 600/1973 ossia l'emissione di un avviso di rettifica che avrebbe consentito, diversamente dall'avviso di liquidazione, la proposizione di un'istanza di accertamento con adesione non prevista invece dall'avviso di liquidazione.

Nel merito la ricorrente oppone i seguenti motivi:

1) l'irrelevanza per la società acquirente "G.T.I. S.R.L.", qui ricorrente, e per la stessa società venditrice "SAN LEONE S.R.L.", del comportamento eventualmente elusivo posto in essere dalla società "LA ROSA DELLE DOLOMITI S.R.L.", primo anello della presunta "catena" elusiva, in quanto con essa, di proprietà della "PENTAGONO DEL GARDA S.R.L.", nulla hanno avuto a che fare le ultime parti contraenti chiamate in causa dall'Agenzia delle Entrate;

2) la violazione e/o errata applicazione da parte dell'Agenzia del disposto di cui all'art. 20 del D.P.R. 131/1986 in quanto, se è vero che l'Ufficio può ricostruire, attraverso un'indagine complessiva dell'atto e delle relative clausole, la reale natura giuridica del medesimo senza fermarsi all'intitolazione dello stesso (ovvero al nomen iuris) e alla mera interpretazione letterale, è altrettanto vero che l'Ufficio non può andare al di là della qualificazione civilistica e degli effetti giuridici desumibili da un'interpretazione complessiva dell'atto essendogli preclusa l'indagine sulla natura economica degli effetti dell'atto in quanto, in caso contrario, si incorrerebbe inevitabilmente in una ricerca dei motivi delle parti, operazione quest'ultima certamente non consentita. Occorre tener conto, aggiunge la ricorrente, delle seguenti ulteriori considerazioni:

- l'imposta di registro è una "imposta d'atto" che colpisce l'atto e non il trasferimento, tant'è che ai fini dell'applicazione dell'imposta non rilevano gli effetti giuridici che l'atto può subire a seguito di successive vicende (modificative, novative, revocatorie, etc) come non rileva addirittura la stessa nullità dell'atto;

- il collegamento tra più atti distinti non rileva ai fini della determinazione dell'imposta, salvo i casi tassativamente previsti (es. art. 22 e art. 24, comma 2, del T.U. in ordine ai quali il legislatore volendo attribuire rilevanza lo ha fatto espressamente) in quanto l'art. 21 è chiaro nel condizionare la rilevanza di più disposizioni alla circostanza che le stesse siano contenute in un medesimo atto.

- sia la giurisprudenza che l'amministrazione finanziaria hanno escluso che la cessione della totalità delle partecipazioni in una società possa essere considerata equivalente alla cessione dell'azienda sociale.

Conclusivamente, la società ricorrente chiede l'annullamento dell'atto impositivo con rifusione delle spese di giustizia.

L'Agenzia delle Entrate, regolarmente costituitasi in giudizio, replica alla società ricorrente sostenendo, per quanto attiene l'eccezione preliminare, che l'invocato art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 "trova applicazione solo in materia di imposte dirette ed IVA" e che "l'ipotesi contemplata dall'art. 37-bis è quella in cui attraverso un negozio qualificato dalle parti come trasferimento d'azienda vengano aggirati obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario e non l'ipotesi opposta (qui ricorrente) in cui attraverso altri negozi artificialmente posti in essere si persegua l'obiettivo di aggirare la tassazione indiretta dei trasferimenti d'azienda".

Nel merito, l'Ufficio, in relazione alle lagnanze della società ricorrente sopra riportate ai precedenti punti 1) e 2) controdeduce con le seguenti argomentazioni.

Quanto al punto 1), che la serie negoziale, atteso il breve arco di tempo che ha interessato la stessa e le concrete modalità in cui si è sviluppata (in particolare la

circostanza del tutto ingiustificata che la società "SAN LEONE S.R.L.", dopo soli 9 giorni dall'acquisto della proprietà della società "LA ROSA DELLE DOLOMITI S.R.L.", ha deciso di rivendere la stessa alla società "G.T.I. S.R.L." per lo stesso identico corrispettivo per il quale l'aveva acquistato) non può ritenersi estranea neppure parzialmente a nessuno dei soggetti che vi hanno preso parte.

Quanto al punto 2) l'Agenzia insiste sulla legittimità del proprio operato replicando, con forza, che tenuto conto del disposto di cui all'art. 20 del T.U.R. e della prevalente costante giurisprudenza di legittimità e di merito, nei casi come quello di cui ci si occupa l'imposta di registro va unitariamente applicata alla fattispecie sostanziale emergente da più atti giuridici, prescindendo dal fatto che tali atti siano contenuti in un unico documento, ovvero in più documenti non contestualmente redatti. Cita al riguardo, fra tutte, la sentenza della Corte di Cassazione del 23 novembre 2001, n. 14900.

Precisa altresì l'Ufficio che "la possibilità di fare riferimento ad elementi extratestuali nell'interpretare un atto risulta rafforzata dall'art. 53-bis del D.P.R. n. 131/1986 introdotto dal D.L. n. 223/2006, che ha appunto esteso anche alle imposte di registro, ipotecarie e catastali, le attribuzioni e i poteri di controllo riconosciuti all'Amministrazione finanziaria, nell'ambito delle imposte dirette, dagli articoli, 31, 32 e 33 del D.P.R. n. 600/1973".

Per i motivi sopra indicati l'Ufficio chiede il rigetto del ricorso e la condanna della società ricorrente alle spese di lite nella misura di € 7.853,62.

La Commissione, letti gli atti contenuti nel fascicolo processuale e sentite le parti presenti all'odierna udienza (assente la società ricorrente) ritiene che il ricorso non sia meritevole di accoglimento.

Quanto alla lamentata mancata adozione da parte dell'Ufficio della procedura prevista dall'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/1973 appare evidente, da quanto precisato dall'Ufficio con le proprie controdeduzioni sopra riportate, ma anche da una semplice attenta lettura della suddetta norma, che il caso di specie non rientra nel campo di applicazione della stessa.

Avuto riguardo al merito della vertenza è bene puntualizzare preliminarmente che l'art. 20 del T.U.R. dispone testualmente che "l'imposta è applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente".

Ciò premesso appare determinante ai fini della decisione del ricorso in esame stabilire se l'Ufficio, ai fini dell'applicazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali aveva i poteri per poter considerare la serie di atti posti in essere dalle società sopra citate, e più in particolare dalle ultime due, la "SAN LEONE S.R.L." venditrice e la ricorrente "G.T.I. S.R.L." acquirente, oltre che come atti che individualmente conservano la loro validità civilistica, e quindi di per sé singolarmente leciti, anche come atti funzionalmente collegabili in quanto tendenti al raggiungimento di un intento negoziale oggettivamente unico.

Al riguardo soccorre un inequivocabile e costante orientamento assunto dalla Suprema Corte con le sentenze n. 14900/2001, 2713/2002, n. 10660/2003, 8098/2006 e 10273/2007 citate dall'Ufficio sulla base delle quali è possibile afferrare che ai fini dell'applicazione delle imposte de quo è legittimo estendere l'attività interpretativa a elementi extracontrattuali o al collegamento tra più atti, in particolare nei casi come quello di specie in cui la distanza temporale tra le date di stipulazione e di registrazione di essi è risultata essere eccessivamente ravvicinata.

Peraltro, il richiamo da parte della società ricorrente, nella propria linea difensiva, all'art. 21 del T.U.R. a nulla giova alla stessa, anzi convince vieppiù della bontà dell'operato dell'Ufficio, atteso che la Corte di Cassazione ha proprio posto in esame e a raffronto gli articoli 20 e 21 del T.U.R. concludendo con la fissazione di un unico criterio interpretativo che è quello osservato dall'Ufficio e che questa Commissione non può non condividere.

Alla giurisprudenza di legittimità si affianca peraltro copiosa giurisprudenza di merito, sempre di segno favorevole all'Ufficio, dallo stesso puntualmente richiamata nelle proprie controdeduzioni: sentt. n. 7/2/07 del 26/03/2007 e n. 34/10/2006 dep. il 17/01/2007 della C.T.R. di BO; sent. n. 306/01/05 dep. il 10/04/2006 della C.T.P. di RV; sent. n. 18/01/10 dep. il 27/01/2010 della C.T.P. di R.E.

**P.Q.M.**

Visti gli artt. 36 e 15 del D.L.vo 31 dicembre 1992, n. 546, La Commissione

**RIGETTA**

il ricorso; pone a carico della società ricorrente le spese di giudizio dell'Ufficio, che liquida in Euro 872