

COMM. TRIB. PROVINCIALE MANTOVA - 34/02/2012

Svolgimento del Processo

La società Azienda Agricola Boccalina - società agricola Srl, con sede in Lallio (BG), Via Madonna n. 1, in persona del proprio legale rappresentante rag. Gu. Za., rappresentata e difesa dal dott. Renato Tassetti, ed elettivamente domiciliata presso lo studio di quest'ultimo in Bergamo, Pia77a Matteotti n. 20, e la Società Latteria Agricola Primavera - società agricola cooperativa, con sede in Marcaria - frazione Canicossa, Via Barco n. 3, nella persona del proprio legale rappresentante sig. Da. Ma., rappresentata e difesa dal Rag. Fa. Bo., ed elettivamente domiciliata presso lo studio di quest'ultimo in San Michele in Bosco/MN, Via Cerca n. 10. ai fini del presente ricorso, hanno proposto ricorso contro l'Agenzia delle Entrate per l'annullamento dell'avviso di liquidazione dell'imposta n. 20081T000529000, notificato rispettivamente il 30.02.10 ed il 29/02/2010, in relazione all'atto Notaio Giampaolo Fabbi di Mantova stipulato il 28/12/2007 registrato il 14/01/2008 serie IT, n. 529.

Con tale atto l'Agenzia delle Entrate ha recuperato l'imposta di registro, ipotecaria e catastale oltre agli interessi.

L'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Mantova così motiva l'avviso di liquidazione:

"Con riferimento al dettato normativo dell'art. 20 del DPR 131/86, l'imposta di registro 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. Nel caso di specie, lo studio combinato degli atti posti in essere dalle parti e il relativamente breve intervallo di tempo intercorso tra le diverse operazioni, portano a considerare la reale natura intrinseca e il reale effetto giuridico concepito dalle parti. Infatti, l'effetto giuridico ultimo che si realizza è che il capitale sociale della "Azienda Agricola Primavera - soc. agr. S.r.l.", di £ 100.000,00, è interamente posseduto dalla Azienda Agricola Boccalina - soc. agr. S.r.l. unico socio. Ma il capitale sociale della "Azienda Agricola Primavera - soc. agr. S.r.l." altro non è che il ramo d'azienda conferito dalla "Latteria Agricola Primavera soc. agr. Coop. . Pertanto, lo stesso effetto giuridico si Sarebbe realizzato più direttamente con la cessione del ramo d'azienda da parte della Latteria Agricola Primavera soc. agr. Coop. alla Azienda Agricola Boccalina - soc. agr. S.r.l..

L'intera operazione si è realizzata con un evidente risparmio d'imposta, al fine di sottrarre la base imponibile (valore di cessione del ramo d'azienda) alle imposte proporzionali di registro, ipotecaria e catastale.

1) Con atto reg.to il 4.12.2007 al n. 12322 veniva costituita la soc. "azienda agricola Primavera - soc. agr.S.r.l.", unico socio la Latteria Agricola Primavera soc. agr. Coop, con capitale sociale €20.000,00;

2) Con atto reg.to il 17.12.2007 al n. 13025, l'azienda agricola Primavera soc. agr. S.r.l. deliberava l'aumento di capitale sociale da € 20.000,00 ad € 100.000,00, aumento da effettuarsi mediante conferimento da parte della Latteria Agricola Primavera soc, agr. Coop del ramo d'azienda - sita in Canicossa di Marcaria - comprendente anche l'immobile ove viene svolta l'attività, del valore di € 1.684,756,14, dei quali € 80.000,00 destinati all'aumento del capitale (il residuo è stato destinato a riserva legale e a riserva sovrapprezzo quote). TASSAZIONE DELL'ATTO IMP. REGISTRO € 168,00.

3) Con l'atto reg.to il 14.01.2008 al n. 528, la Latteria Agricola Primavera soc. agr. Coop. conferiva il ramo d'azienda in esecuzione della delibera di cui all'atto al

punto 2). TASSAZIONE DELL'ATTO IMP. REGISTREO € 168,00, IMPOSTA IPOTECARIA € 168,00, IMPOSTA CATASTALE € 168,00.

4) Con l'atto del 14.01.2008 reg.to al n. 529, la Latteria Agricola Primavera soc. agr. Coop cedeva la partecipazione totalitaria dell'azienda agricola Primavera - soc. agr. S.r.l. alla azienda agricola Boccalina S.r.l. per il prezzo di € 1.704.756,14. TASSAZIONE DELL'ATTO IMP. REGISTRO € 168,00.

Motivi del ricorso

I ricorrenti impugnano l'atto impositivo deducendo:

- L'illegittimità dell'atto impugnato per violazione dei termini di notifica dell'avviso di liquidazione ai sensi dell'art. 76, comma 2 D.P.R. 131/1986. L'Ufficio nel riqualificare ai sensi dell'art. 20 D.P.R. 131/86 le diverse operazioni poste in essere dalle parti come momenti di un'unica operazione, ha assunto tutti i quattro atti Ora per due di essi e precisamente per la "costituzione di società a responsabilità limitata con atto unilaterale (art. 2463 c.c.)" registrato il 04.12.2007, ed il "verbale di assemblea straordinaria" registrato il 17.12.2007, alla data di notifica dell'atto impugnato (28.12.2010) i termini utili ai fini della notifica dell'avviso di liquidazione ai sensi dell'art. 76, comma 2 D.P.R. 131/1986 erano già scaduti. Quindi il richiamo dell'Ufficio ai citati due atti appare del tutto illegittimo. Illegittimità ed infondatezza dell'atto impugnato per violazione e errata applicazione dell'art. 20 D.P.R. 131/1986. Le parti ricorrenti osservano che l'art. 20 D.P.R. 131/1986 norma sulla quale l'Ufficio fonda l'avviso di liquidazione impugnato, stabilisce che "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". L'Ufficio, invocando la citata disposizione riqualifica gli atti indicati in premessa come un'unica operazione di cessione di ramo di azienda contestando così l'autonomia dei singoli atti e attribuendo loro un "unitario effetto economico" nella considerazione erronea, che i contribuenti avrebbero posto in essere gli atti con l'esclusivo fine di conseguire un illecito risparmio in termini di imposta. Le ricorrenti osservano inoltre che nella disciplina dell'imposta di registro non esiste una generale norma antielusiva. La preclusione all'utilizzo di elementi extratestuali:

I ricorrenti osservano ancora che la natura dell'imposta di registro quale imposta d'atto, impedirebbe agli uffici di utilizzare "elementi extra - testuali nell'attività di interpretazione ex art. 20 del DPR 131/86 in riferimento all'atto assoggettato a registrazione: nel caso concreto l'Ufficio avrebbe illegittimamente basato il proprio operato su "elementi estrinseci" per sostenere la tesi che "l'operazione compiuta dai ricorrenti nel suo complesso" identifica una vera e propria cessione di ramo d'azienda.

Costituzione in giudizio e contro deduzioni dell'Agenzia dell'Entrate

L'Ufficio si costituisce ed eccepisce l'infondatezza del ricorso sia in punto di diritto che di fatto e chiede che venga respinto.

L'Ufficio osserva che al fine di far valere la disposizione dell'art. 20 del D.P.R. 131/86 ("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") - ha dovuto prendere in considerazione tutti gli atti posti in essere dalle parti e, quindi, era tenuto a richiamarli nell'avviso impugnato. Ma ciò che rileva, prosegue l'Ufficio, al fine del computo del termine di decadenza - è l'ultimo di tali atti, con il quale si completa il disegno elusivo (atto registrato il 14/01/2008; pertanto, l'avviso di liquidazione deve ritenersi tempestivo in quanto portato alla conoscenza dei ricorrenti entro il termine di anni tre.

Con riferimento all'asserita violazione dell'autonomia dei singoli atti l'Ufficio osserva che in proposito appare di grande rilievo quanto sostenuto e sintetizzato dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 11457 del 30.05.2005 e in numerose sentenze successive: "Particolarmente" in materia di imposta sugli atti che "la scelta legislativa di privilegiare, nella contrapposizione fra la intrinseca natura e gli effetti giuridici ed il titolo o la forma apparente di essi, il primo termine, unitariamente considerato assume un rilievo di fondo ed implica che gli stessi concetti privatistici sull'autonomia negoziale regrediscano a semplici elementi della fattispecie tributaria per cui, anche se non potrà prescindere dall'interpretazione della volontà negoziale secondo i canoni generali (...), nella individuazione della materia imponibile dovrà darsi preminenza assoluta alla causa reale sull'assetto cartolare, con conseguente tangibilità, sul piano fiscale, delle forme negoziali in considerazione della certa "funzione antielusiva" sottesa all'art. 20 del D.P.R. n. 131 del 1986 con la conseguenza che l'autonomia contrattuale e la rilevanza degli effetti giuridici dei singoli negozi (e non anche di quelli economici, riferiti alla fattispecie globale) resta necessariamente circoscritto alla regolamentazione formale degli interessi delle parti perché, altrimenti, finirebbe per sovvertire che enunciati criteri impositivi. In base a tali principi le denunciate violazioni delle norme sull'interpretazione dei contratti e sull'autonomia contrattuale delle parti si palesano prive di rilevanza".

Motivi della decisione

I ricorsi dei contribuenti appaiono infondati e quindi da respingere.

Sulla intervenuta decadenza dell'azione di accertamento il Collegio osserva che la tesi delle parti ricorrenti appaiono del tutto infondato. Il disegno elusivo perpetrato dai contribuenti con la successione degli atti posti in essere si è completato con l'ultimo atto registrato il 14.01.2008, conseguentemente il termine dal quale far decorrere i tre anni entro i quali l'Ufficio ha la facoltà di effettuare l'accertamento non può che essere il 14.01.2008 pertanto il provvedimento impugnato va dichiarato del tutto legittimo.

Il Collegio sui riferimenti normativi e giurisprudenziali osserva:

Il criterio applicativo dell'imposta di registro è fissato dall'art. 20 dpr 131/1986, che così recita: "L'imposta è applicata secondo la natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponde il titolo o la forma apparente" ed è interpretato dalla giurisprudenza nel senso della chiara volontà del legislatore di privilegiare, "la intrinseca natura e gli effetti giuridici" rispetto al "titolo e la forma apparente", con la conseguenza che gli stessi concetti privatistici sull'autonomia negoziale regrediscono a semplici elementi della fattispecie tributaria e che la chiara funzione antielusiva della norma deve darsi la preminenza assoluta alla causa reale sull'assetto cartolare (ex multis Cass: Civ., 14900/2001 - Cass. Civ., 10273/2007).

In piena sintonia con la medesima linea interpretativa dell'art. 20 dpr n. 131/1986 cit. la giurisprudenza più recente ha affermato che l'unitarietà della regolamentazione degli interessi perseguita dai contraenti non è esclusa dalla non contestualità delle loro pattuizioni (V. Cas. Civ., 11769/2008) e che la norma in predicato va letta in chiave comunitariamente orientata (V. Cass. Civ., n. 18374/2007) facendo leva sul concetto di abuso del diritto elaborato dalla Corte di Giustizia Europea, che nella sentenza n. 255/2006 lo ha ravvisato quando il soggetto passivo dell'imposta esercita il suo diritto di minimizzare il carico tributario al solo scopo di ottenere un risparmio fiscale E non anche per conseguire un autonomo vantaggio economico.

Il Collegio osserva inoltre che dall'analisi del collegamento soggettivo temporale e funzionale delle varie disposizioni poste in essere al fine di cogliere il nesso intercorrente fra le diverse prestazioni e l'unicità dell'intento negoziale emerge chiaramente la volontà delle parti di tendere ad ottenere un consistente risparmio fiscale.

La stessa scansione temporale, molto breve, sta a dimostrare un risultato di comportamento sostanzialmente unitario.

Le spese seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

Respinge i ricorsi. Condanna i ricorrenti a rifondere all'Ufficio le spese di lite che liquida in complessivi € 6.000,00, a carico di ciascun ricorrente per € 3.000,00.