

## **COMM. TRIB. PROVINCIALE VARESE - 42/12/2012**

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

La controversia riguarda l'avviso di liquidazione, emesso in data 08.06.2011 e notificato in data 16.06.2011, con il quale l'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Varese, Ufficio di Gallarate, ha richiesto il pagamento di maggiori imposte per € 66.491,42, a titolo di imposta complementare di registro, oltre ai relativi interessi e spese di notifica, asseritamene dovuta dalla ricorrente in relazione all'atto notaio Maria Lenaro, stipulato in data 08.07.2008. Con l'avviso di liquidazione impugnato l'Ufficio ha proceduto alla riqualificazione, ai sensi dell'art. 20 DPR 131/1986, dell'operazione nel suo complesso ritenendo che la consecutio dei diversi atti, atto 20.06.2008, a rogito Notaio Lenaro, con il quale la società "Royal Gold Srl" ha deliberato l'aumento del capitale sociale da nominali € 19.000,00 a € 30.000,00, mediante conferimento di ramo d'azienda da parte della società "A.C. Electronics Srl" e atto 08.07.2008, sempre a rogito Notaio Lenaro, con il quale la società "A.C. Electronics Srl" cede la propria quota di partecipazione nella società "Royal Gold Srl" alla società "Royal Srl" per un corrispettivo pari a € 2.042.800,00, evidenziano in realtà un'unica fattispecie, ancorchè a formazione progressiva, produttiva di un unico effetto giuridico finale da identificarsi nella "cessione d'azienda" in violazione del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. La società ricorrente, eccepisce, in primo luogo, la nullità dell'avviso impugnato per violazione dell'art. 37 bis, quarto comma, DPR 600/1973, in quanto reca una contestazione di natura elusiva, effettuata senza rispettare la prescritta procedura, in particolare per mancata instaurazione dei contraddittorio. Infatti nel caso in esame il carattere antielusivo della pretesa è stato affermato espressamente dallo stesso Ufficio nell'avviso di liquidazione; l'Ufficio avrebbe, quindi, dovuto far precedere l'accertamento da una specifica richiesta di chiarimenti, così come prescritto dal citato art. 37 bis. Ma l'Ufficio ha emesso l'avviso impugnato senza aver inviato a Royal la preventiva richiesta di chiarimenti, con la conseguenza che, non avendo seguito la procedura legale, l'Ufficio ha emesso un atto insanabilmente nullo. Eccepisce, in secondo luogo, l'illegittimità dell'avviso impugnato per eccesso di potere, avendo l'Ufficio operato la liquidazione dell'imposta relativamente ad una fattispecie espressamente esclusa da ogni possibilità di sindacato antielusivo per l'espresso disposto dell'art. 176, comma 3, DPR 917/1986. Richiama in merito principi di dottrina e giurisprudenza senz'altro sufficienti ad invalidare interamente l'avviso impugnato, dato che l'Ufficio contesta un'operazione costituita dal conferimento dell'azienda e dalla cessione della partecipazione acquisita, che il sistema fiscale vigente valuta come indifferente, e, pertanto, non suscettibile di contestazione, rispetto alla compravendita diretta dell'azienda. In terzo luogo eccepisce l'illegittimità dell'avviso impugnato per eccesso di potere, avendo l'Ufficio operato la liquidazione dell'imposta sulla base di una falsa applicazione delle disposizioni in materia di imposta di registro e, in particolare, della norma interpretativa contenuta nell'art. 20, DPR n. 131/86, che non ha natura di norma antielusiva. Al riguardo osserva che nell'ipotesi, contestata dall'A.F., di conferimento d'azienda seguito dalla cessione delle partecipazioni, riqualificata ai sensi dell'art. 20 citato, "non si è in presenza di negozi giuridici strutturalmente e funzionalmente collegati al fine di produrre un unico effetto giuridico finale, che per l'imposta di registro, devono essere considerati come un fenomeno unitario". Rileva che nel caso di specie l'Ufficio attribuisce natura elusiva alle operazioni di conferimento di ramo d'azienda e di cessione della partecipazione, applicando criteri esegetici che oltrepassano l'intrinseca natura dell'atto sottoposto a registrazione e prescindono dall'intenzione delle parti contraenti, violando, in tal modo, la ratio applicativa dell'art. 20 citato. Osserva, altresì, che la ricostruzione operata dall'Ufficio si pone in contrasto con quanto espresso dalla recente giurisprudenza di merito, che sulla funzione rivestita dall'art. 20 in esame precisa che "la norma, riferendosi ad un'imposta

che grava sull'atto e non sul negozio giuridico sottostante, ha una funzione meramente interpretativa ai fini della registrazione dell'atto e non antielusiva in senso generale". In quarto luogo parte ricorrente eccepisce l'illegittimità dell'avviso impugnato perché reca una pretesa fiscale oggettivamente infondata, in quanto si fonda su un assunto, la mancanza di ragioni economiche alla base dell'operazione di conferimento di ramo d'azienda e cessione della partecipazione nella società conferitaria, del tutto infondato in linea di fatto. Osserva che esistevano precise, e oggettivamente apprezzabili, ragioni economiche alla base della più ampia operazione, di cui quella che è oggetto di sindacato fiscale rappresenta solo una parte. Osserva che la contestazione dell'Ufficio risulta censurabile nella misura in cui omette di considerare l'operazione nel suo complesso, così come strutturata con l'acquisizione da parte di Lottomatica Videolot della società Royal Gold Srl non può in alcun modo essere considerata equivalente, dal punto di vista economico, prima ancora che giuridico, rispetto alla diretta acquisizione dei singoli rami d'azienda. Il reale interesse economico della società Lottomatica Videolot, infatti, era nell'aggregazione dei vari rami d'azienda, e, quindi, nella società Royal Gold che realizza tale aggregazione, e nelle sinergie che tale concentrazione ha prodotto ed è evidente che cosa ben diversa per l'acquirente sarebbe stato procedere ad acquistare i singoli rami d'azienda dalle singole società. In quinto luogo parte ricorrente eccepisce l'illegittimità dell'avviso impugnato nella parte in cui reca la richiesta di pagamento delle maggiori imposte, perché si tratta di liquidazione di imposta suppletiva e prelevata in relazione ad un sindacato antielusivo. Le imposte, pertanto, possono essere rimosse solo dopo la decisione della C.T.R. ovvero dell'ultima decisione non impugnata.

Costituitasi in giudizio l'Agenzia delle Entrate eccepisce, preliminarmente, l'inammissibilità del ricorso perché presentato oltre i termini di cui all'art. 21 del D.Lgs. 546/92, in quanto l'avviso impugnato è stato notificato in data 15.06.2011 mentre il ricorso è stato spedito dalla parte solo il 30.09.2011, quando il termine di 60 giorni era già spirato il 29 settembre 2011. In relazione alla prima eccezione, nullità dell'avviso impugnato per violazione dell'art. 37 bis, quarto comma, DPR 600/1973, in quanto reca una contestazione di natura elusiva, effettuata senza rispettare la prescritta procedura, parte resistente osserva che né l'art. 53 bis DPR 131/86 né la circolare n. 6/E del 06.02.2007 prevedono l'applicazione dell'art. 37 bis citato alle imposte indirette. Afferma, quindi, che non si può ritenere che la mancanza del contraddittorio preventivo possa essere causa di nullità dell'accertamento se non nell'ipotesi prevista espressamente dall'art. 37 bis citato. In relazione alla seconda eccezione, rileva che l'art. 176, comma 3, del TUIR, che esclude dal sindacato di cui all'art. 37 bis DPR n. 600/1973 le cessioni di partecipazioni ottenute a fronte di conferimenti effettuati secondo il regime di continuità di valori, non trova applicazione nei casi di imposte indirette. In relazione alla terza eccezione rileva che l'interpretazione della ricorrente è tutt'altro che pacifica. Richiama giurisprudenza secondo cui l'applicazione dell'art. 20 citato legittima l'Ufficio al recupero, in quanto l'imposta di registro dovrebbe essere 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. Rileva che nel caso in esame, oltre alla quasi contestualità degli atti, esistono altri elementi indiziari desumibili dagli allegati agli atti portati alla registrazione, che lasciano supporre l'esistenza di un disegno elusivo al fine di conseguire un risparmio d'imposta e, comunque, la ripresa a tassazione non si fonda esclusivamente sull'applicazione dell'art. 20 citato ma anche sull'applicazione del principio generale dell'abuso del diritto. In relazione alla quarta eccezione, illegittimità dell'avviso impugnato perché reca una pretesa fiscale oggettivamente infondata, osserva che quanto affermato dalla società ricorrente è smentito dalle circostanze e dagli elementi desumibili dalla valutazione in fatti della complessa operazione. Dall'esame degli atti, infatti, si ritiene che il comportamento posto in essere dalla società debba essere

unitariamente considerato, in quanto orientato sostanzialmente alla realizzazione di una cessione d'azienda, sebbene lo stesso si sia manifestato attraverso due negozi giuridici distinti. In relazione alla ~ quinta eccezione, illegittimità dell'avviso impugnato nella parte in cui reca la richiesta di pagamento ' delle maggiori imposte, osserva che l'Ufficio ha recuperato a tassazione le maggiori imposte d'atto che risultano dovute su un atto di cessione d'azienda, rispetto a quelle che sono state applicate su atti formalmente qualificati come atti di conferimento in società ed atti di cessione di partecipazione societarie. Pertanto trattandosi di imposta complementare, e non suppletiva, si applica l'art. 56, comma 1, DPR 131/86 secondo il quale il ricorso non sospende la riscossione. Nel corso dell'odierna pubblica udienza le parti si riportano alle rispettive argomentazioni.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

In via preliminare, l'Ufficio eccepisce l'inammissibilità del ricorso perché presentato oltre i termini di cui all'art. 21 del D.Lgs. 546/92, in quanto, afferma, l'avviso impugnato è stato notificato in data 15.06.2011 mentre il ricorso è stato spedito dalla parte solo il 30.09.2011, quando il termine di 60 giorni era già spirato il 29 settembre 2011. La Commissione ritiene che l'eccezione preliminare avanzata dalla resistente non può essere accolta per incertezza sulla circostanza evidenziata, che non risulta dimostrata in modo indubitabile. Invero dalla documentazione allegata al ricorso presentato dalla società ricorrente risulta che l'avviso impugnato è stato notificato con raccomandata con avviso di ricevimento n. 76409512513 - 2, cron. 5628, mentre nelle controdeduzioni dell'Ufficio si fa riferimento all'avviso notificato con raccomandata con avviso di ricevimento n. 76409512514 - 3, cron. 5629. Nel merito, per quanto riguarda la prima eccezione, la Commissione non condivide la tesi dell'Ufficio sia per il chiaro tenore letterale della norma di rinvio, art. 53 bis DPR n. 131/1986, sia perché l'avviso di liquidazione ex art. 20 D.P.R. 131/86 è in tutto analogo all'avviso di accertamento delle imposte dirette, sia perché le garanzie procedurali rafforzate introdotte dall'art. 37 bis, DPR 600/1973, devono applicarsi ad ogni caso di elusione fiscale, anche se contestata sulla base del principio generale dell'abuso del diritto ovvero dell'art. 53 della Costituzione o, ancora, delle norme speciali applicabili in funzione antielusiva, come l' art. 20 del T.U. DPR 131/86. Ragionare diversamente e non ritenere, applicabili dette garanzie procedurali determina una palese violazione del principio di eguaglianza e ragionevolezza, non essendo costituzionalmente legittimo trattare diversamente fattispecie ugualmente elusive. Si richiama in merito 'il principio generale espresso nella sentenza della Corte di Giustizia (18.12.2008, causa C349/07) e della Corte di Cassazione (sentenza 11.06.2010, n. 14105), nella quale è stata affermata l'illegittimità dell'atto impositivo notificato al contribuente non preventivamente ascoltato né messo in condizione di manifestare utilmente il proprio punto di vista in merito agli elementi sui quali l'Amministrazione Finanziaria intende fondare la sua decisione. Nel caso di specie l'Ufficio ha emesso l'avviso impugnato senza aver inviato a Royal Srl la preventiva richiesta di chiarimenti, come prescritto dal citato art. 37 bis, comma 4, DPR 600/1973. Peraltro, anche per quanto riguarda l'eccezione di illegittimità dell'avviso impugnato per eccesso di potere, avendo l'Ufficio operato la liquidazione dell'imposta sulla base di una falsa applicazione delle disposizioni in materia di imposta di registro e, in particolare, della norma interpretativa contenuta nell'art. 20, DPR n. 131/86, la 'doglianza appare fondata. Invero da un'attenta analisi della portata di tale disposizione, inserita sistematicamente nel contesto dell'imposizione di registro, emerge con chiarezza l'inattendibilità della ricostruzione da parte dell'Ufficio. L'art. 20 del citato DPR 131/86 non consente di interpretare l'atto sottoposto a tassazione avvalendosi di elementi estrinseci, ma impone di attenersi esclusivamente agli elementi dallo stesso desumibili, con la conseguenza. che non è possibile ricostruire in modo organico e complessivo le operazioni poste in essere dal contribuente al fine di valutarle, sotto il profilo elusivo o

dell'abuso del diritto, trasponendo nel sistema dell'imposta di registro l'elaborazione giurisprudenziale, compiuta ai fini dell'IVA e delle imposte dirette, circa il sindacato dell'atto in relazione al conseguimento di indebiti vantaggi fiscali. Occorre, infatti, considerare che, secondo la dottrina e la giurisprudenza assolutamente prevalenti, la qualificazione dell'imposta di registro come "imposta d'atto" preclude all'Ufficio l'utilizzo di elementi extratestuali nell'attività di interpretazione dell'atto assoggettato a registrazione.

Si parla di imposta d'atto per sottolineare che l'imposta colpisce l'atto e non il trasferimento. Pertanto l'interpretazione dell'atto da registrare, ex art. 20 DPR citato, pur dovendo essere effettuata in conformità ai principi civilistici è diversa rispetto a quella disciplinata dagli artt. 1362 e seguenti del codice civile, nella misura in cui non può avvalersi di tutti quegli elementi, quale, ad esempio, il comportamento complessivo delle patti anche successivo alla formazione del contratto, ex art. 1362, comma 2, c.c., che non trovano riscontro nell'atto stesso. In ogni caso non è dimostrato che cedere le quote di una società resasi conferitaria di una determinata azienda o cedere direttamente l'azienda stessa sia esattamente la stessa cosa e produca, anche rispetto ai terzi, gli stessi effetti giuridici. In conclusione, assorbito ogni altro motivo di gravame e di resistenza, la Commissione ritiene di accogliere il ricorso e di annullare l'avviso di liquidazione impugnato.

**P. Q. M.**

La Commissione accoglie il ricorso e annulla l'avviso di liquidazione impugnato. Nulla sulle spese in mancanza della relativa, domanda.