

COMM. TRIB. PROVINCIALE MILANO - 61/21/2012

Svolgimento del processo

Con ricorso depositato tempestivamente, la ricorrente, GDF SUEZ ENERGIA ITALIANA S.P.A., in qualità di incorporante della società "ARCALGAS ENERGIE S.P.A.", si opponeva all'avviso di liquidazione in epigrafe, notificato l'8 luglio 2010.

L'avviso de quo veniva emesso a seguito della rettifica operata sulla base della riqualificazione degli atti posti in essere dalla ricorrente, che l'ufficio interpretava quale cessione "indiretta" di ramo d'azienda (c.d. abuso di diritto).

Con tale avviso di liquidazione, emesso a' sensi degli artt. 20 e 51 del D.P.R. 131/86, veniva accertata una maggiore imposta di registro per € 1.200.000,00.= ed interessi per € 95.822,53.=. L'atto impositivo in oggetto traeva origine da una serie di operazioni straordinarie che l'ufficio inquadrava come un'unica operazione di trasferimento del ramo d'azienda della società "Gaz de France S.A.", costituito principalmente dai contratti di vendita di gas, per il tramite della società veicolo "Sagas Blu S.r.l.", alla società "Arcalgas S.r.l.".

Nello specifico, venivano effettuate tre operazioni straordinarie.

Con la prima, effettuata il 25 luglio 2007, la società Sagas Blu S.r.l, società interamente controllata da Arcalgas Energie S.p.A., (entrambe appartenenti al gruppo multinazionale GDF SUEZ S.A.) deliberava l'aumento di capitale da € 10.000,00.= a € 371.747,21.= con sovrapprezzo di € 39.638.252,79.= da liberarsi mediante conferimento in natura di ramo d'azienda da parte della società Gaz de France S.A. per un valore netto di conferimento determinato in £. 40.000.000,00.=; la società Gaz de France S.A. riceveva in cambio una partecipazione pari all'aumento nominale.

Con la seconda operazione, posta in essere nello stesso giorno, 25 luglio 2007, la società Gaz de France S.A. cedeva l'intera partecipazione ricevuta in cambio del conferimento, alla società Arcalgas S.r.l. per un prezzo pari a E. 40.000.000,00.=; tale Arcalgas, che già deteneva la quota di nominali € 10.000,00, diventava in tal modo l'unico socio detentore del 100% del capitale della società Sagas Blu S.r.l.

Infine, in data 2 agosto 2007, si avverava la condizione sospensiva apposta all'atto di cessione di quote da parte di Gaz de France S.A. a Arcalgas Energie S.p.A., concernente l'avvenuta registrazione nel registro delle imprese del conferimento del ramo d'azienda di cui sopra. Tale operazione si inseriva nei più ampi accordi relativi allo sviluppo di Energie Investimenti S.p.A., società che indirettamente controllava Sagas Blu S.r.l. e con la quale si realizzava poi la fusione di Arcalgas S.r.l. nel novembre 2008.

Il breve intervallo temporale intercorso tra le operazioni e l'imposta indiretta effettivamente assolta inducevano così l'ufficio, in forza dell'art. 20 del D.P.R. 131/86 ("l'imposta di registro 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"), a riconsiderare la natura degli atti posti in essere come momenti di un'unica operazione di cessione di ramo d'azienda.

Procedeva dunque a riqualificare, di fatto, gli atti posti in essere, appellandosi al c.d. abuso di diritto, di cui all'art. 37 bis, D.P.R. 600/73, e determinando una maggiore imposte di registro, sulla base del contratto di cessione che, a suo dire, sarebbe stato mascherato dalle operazioni poste in essere dalle società.

La società, nel proprio ricorso, contestava l'illegittimità dell'atto impugnato, in quanto emesso a seguito dell'utilizzo improprio ed illegittimo dell'art. 20 del T.U. da parte

dell'ufficio; a suo dire, infatti, l'Agenzia in sede di riqualificazione dell'atto, attribuiva rilevanza al collegamento negoziale e desumeva atti e fatti senza alcun solido fondamento.

Sosteneva che l'art. 20 sopra citato non consentiva l'interpretazione delle clausole contrattuali facendo ricorso ad indagini o avvalendosi di elementi estranei ai contratti stessi; affermava, pertanto, che l'ufficio non poteva integrare le risultanze contrattuali con elementi desunti aliunde; inoltre eccepiva il fatto che nell'indagine volta a stabilire il contenuto dell'atto presentato per la registrazione, l'ufficio doveva attenersi rigorosamente alle risultanze dell'atto stesso, non essendo consentita l'interpretazione della volontà negoziale manifestata dalle parti attraverso la valutazione di elementi o fatti non rivenienti dall'atto stesso.

La ricorrente eccepiva, altresì, l'inesistenza di una fattispecie elusiva al caso di specie. Sottolineava che nel caso in esame non ricorrevano gli elementi caratterizzanti "l'aggiramento" delle norme al mero fine del conseguimento di un indebito vantaggio d'imposta, in quanto si erano prodotti gli effetti economico/giuridici tipici del conferimento di ramo d'azienda e della successiva cessione di partecipazioni, ma non, a suo dire, quelli tipici della vendita di ramo d'azienda.

Sottolineava, altresì, che il conferimento d'azienda e la successiva cessione delle partecipazioni non costituivano operazione elusiva per espressa disposizione di legge, pertanto, l'ufficio aveva emesso un atto illegittimo.

Evidenziava, ancora, la ricorrente, che esisteva nel nostro ordinamento una presunzione di non elusività delle operazioni di conferimento di ramo d'azienda e successiva cessione di partecipazione; sottolineava, all'uopo, che l'art. 176 del TUIR riconosceva espressamente come non elusivo, l'insieme dei negozi giuridici posti in essere dalle società e sopra descritti. Contestava, infine, la eccepita elusività degli atti posti in essere in quanto effettuati per valide ragioni economiche, dal momento che l'intera operazione poteva essere ricondotta nei più ampi accordi relativi allo sviluppo della società Energie Investimenti S.p.A. Chiedeva, alla luce delle motivazioni sopra esposte, la dichiarazione di nullità dell'atto impugnato. Con controdeduzioni depositate il 21 gennaio 2011 si costituiva in giudizio l'ufficio resistente, invocando il rigetto del ricorso promosso da parte istante.

In diritto, affermava di aver correttamente applicato gli artt. 20 e 51 del D.P.R. 131/86 ai fini del calcolo delle imposte di registro sull'operazione, non avendo l'ufficio applicato l'art. 37 bis del D.P.R. 600/73, disposizione specifica in materia di accertamento delle imposte sui redditi; per tale motivo respingeva le doglianze di controparte.

Sosteneva poi che la complessa operazione posta in essere dai due soggetti giuridici era riconducibile ad una effettiva cessione di ramo d'azienda.

L'atto di conferimento e la successiva cessione di quote realizzavano, a suo dire, nella sostanza, effetti parziali che, sebbene autonomi dal punto di vista civilistico, secondo le norme speciali e settoriale dettate in materia di imposta di registro, risultavano meramente strumentali rispetto all'effetto giuridico finale dell'intera operazione costituente una fattispecie complessa ed orientata ad una cessione.

In riferimento alle argomentazioni di controparte, l'ufficio riteneva che l'att. 20 del D.P.R. 131/86 fosse stato dunque legittimamente applicato al caso di specie e che l'imposta di registro andasse applicata attribuendo preminenza al dato giuridico reale conseguente alla natura intrinseca degli atti ed ai loro effetti giuridici, piuttosto che al dato formale enunciato frazionatamente negli atti presentati alla registrazione.

Sottolineava che tale aspetto era esplicitamente affermato dalla Corte di Cassazione in numerose pronunce.

Confermando la bontà del proprio operato, l'ufficio invocava, pertanto, il rigetto del ricorso e la condanna della ricorrente alle spese di giudizio.

Presenti all'udienza le parti che hanno insistito nelle loro richieste ed eccezioni.

La Sezione giudicante così decide.

Per questo Giudice, l'ufficio per giungere nella determinazione di ricavare l'avviso di liquidazione dell'imposta di registro, ove la stessa era pari a € 1.239.222,17.= (rispetto a € 56.621,00.= pagati, ha dovuto riunire fra di loro gli effetti di più atti notarili, con i quali erano stati posti in essere distinti negozi giuridici.

La preoccupazione principale dell'ufficio è stata quella di collegare fra di loro fatti economici di contenuto diverso, da contratto a contratto, anche se legittimi.

Preso atto dell'aspetto temporale in cui gli stessi sono stati posti in essere, a giudizio dell'ufficio, i medesimi hanno configurato una fattispecie elusiva ai fini dell'imposta di registro. L'intento principale del Collegio giudicante verte invece nel dissociare tali atti fra di loro, considerando l'uno diverso dall'altro, mettendo in risalto, quindi, la loro singola autonomia. Ciò perché con il primo atto era stato deliberato l'aumento del capitale sociale a € 371.747,21, mentre con il secondo veniva conferito nella società ricorrente, il ramo d'azienda per il valore dichiarato nel contratto, paria € 40.000.000,00.= .

Tale conferimento veniva effettuato in regime di neutralità fiscale a' sensi dell'art. 176 D.P.R. 917/86, a saldi contabili aperti.

Con il terzo atto, veniva ceduto l'intera partecipazione ad un prezzo complessivo di € 40.000.000,00.=

L'ufficio, con notevole sforzo interpretativo, ha fatto ricadere nella fattispecie di cui all'art. 20 del D.P.R. 131/86 i negozi giuridici sopra citati, strutturalmente e funzionalmente collegati al fine di produrre un unico effetto giuridico finale.

Gli stessi sono stati considerati ai fini dell'imposta di registro, come un fenomeno unitario, il cui scopo ultimo era quello della cessione d'azienda.

L'ufficio procedendo alla riqualificazione ai soli fini tributari degli atti sopra citati, provvedeva in tema di imposte di registro, alla tassazione, come atto di "cessione di ramo d'azienda", con l'applicazione dell'aliquota dell'imposta di registro del 3%, ottenendo da dette valutazioni un'imposta complessiva, ai fini del registro, di € 1.200.000,00.=. Il Collegio giudicante, tenuto conto di quanto sopra descritto, non condivide il comportamento dell'ufficio perché non si è in presenza di operazione elusiva, a' sensi dell'art. 20 del D.P.R. 131/86. Gli atti economici sopra descritti, che sono poi sfociati in atti notarili autonomi fra loro, devono essere considerati indipendenti l'uno dall'altro e, quindi, i medesimi non possono essere caratterizzati da collegamento negoziale, in quanto gli stessi sono intervenuti fra soggetti terzi. Secondo questo Giudice, le scelte economiche devono essere lasciate alla libertà dell'imprenditore e, pertanto, i fatti aziendali che ne derivano (ad esempio aumento di capitale sociale, eventuali conferimenti di rami d'azienda, cessioni di quote e quant'altro) non possono subire un'analisi critica da parte dell'amministrazione finanziaria. L'imprenditore deve essere libero di fare le scelte che meglio gli si addicono nel contesto sociale in cui si trova, senza elementi di criticità e di censura che, purtroppo, portano ad interpretare in modo diverso, il negozio giuridico compiuto dall'impresa.

L'ufficio non può sottolineare il fatto dell'intervallo temporale ravvicinato fra le varie operazioni economiche che hanno causato gli atti giuridici, oggetto del presente contenzioso.

L'elemento ostile addotto dall'ufficio, che ha considerato la natura degli atti posti in essere come due momenti di un'unica operazione di cessione d'azienda, con l'unico scopo di assoggettare a tassazione in materia di imposta di registro, nella misura proporzionale, sulla base dell'applicazione dei dettami di cui all'art. 20 del D.P.R. 131/86, non regge affatto. Nel caso specifico, 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.

I comportamenti contrattuali e la "consecutio" degli atti negoziali posti in essere, non sono da considerarsi, come ha fatto l'ufficio, produttivi di un unico effetto giuridico - tributario, ma devono essere visti come momenti di una più generale "riorganizzazione aziendale". L'ufficio, partendo dall'assunto generale "dell'abuso di diritto" è riuscito a intendere l'artificioso utilizzo di schemi giuridici leciti, con il principale motivo di ottenere un vantaggio fiscale, che nel caso in esame ha causato - a suo dire - per la società, il risparmio di imposta, in tema di imposizione indiretta, alquanto notevole.

A giudizio del Collegio giudicante non è vietato al contribuente ricercare legittimamente il risparmio d'imposta, così come garantito dalla Costituzione, ex artt. 23 e 41, con la scelta di atti che gli consentono tutto questo.

Nel caso in esame non si è in presenza di elusione d'imposta, così come sostenuto dall'ufficio, in quanto, parte ricorrente non ha "raggirato" norme fiscali.

Con gli atti sopra descritti, per il Consesso, non si è in presenza di comportamenti che possono aver sfociato nell'elusione mediante l'uso di strumenti contrattuali e di documenti ad essi connessi. La fattispecie in esame non può rientrare in un contesto elusivo, e quindi nel citato abuso di diritto. Le operazioni poste in essere con gli atti sopra descritti non integrano gli estremi del comportamento abusivo, in quanto la finalità elusiva non è stata posta come elemento predominante ed assorbente, nei medesimi atti.

Pertanto il contenuto giuridico deve essere riqualificato sulla base del singolo atto, con la specifica finalità economica, e non come complessiva serie di atti, disconoscendo i singoli effetti fiscali.

Vi è di più. L'imposta di registro ha ad oggetto gli effetti giuridici dell'atto presentato per la registrazione, e non i suoi effetti economici.

E' assolutamente illegittimo l'operato dell'ufficio che, in mancanza di una specifica norma di legge, come quella dell'abuso di diritto, pretenda di interpretare unitariamente, attraverso la configurazione di un'unica presunta causa negoziale, quelli che sono in realtà distinti atti giuridici, assoggettati nel sistema dell'imposta di registro, che è "un'imposta di atto" a distinta ed autonoma imposizione.

Ogni atto è autonomo, e come tale, va trattato. Alla luce delle argomentazioni e motivazioni sopra esposte, l'operato dell'ufficio non trova conferma. Tenuto conto della peculiarità della fattispecie, le spese di giudizio seguono la compensazione.

Il Collegio giudicante

P.Q.M.

accoglie il ricorso. Spese compensate.