

COMM. TRIB. PROVINCIALE MILANO - 239/46/2011

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Al ricorrente veniva notificato l'avviso di liquidazione in oggetto con il quale l'Ufficio liquidava l'imposta proporzionale del 3 % ritenendo l'atto stipulato tra Kodak S.p.A. e Carestream Health Italia S.r.l. un atto che configurerebbe un comportamento elusivo in quanto trattasi di atto di cessione di ramo di azienda e non di atti di conferimento per l'aumento del capitale sociale di Carestream Health Italia S.r.l.

Tale ipotesi dell'Ufficio deriva da una serie di atti posti in essere dalle parti. In particolare l'Ufficio rileva che la Carestream Health Italia S.r.l. veniva costituita in data 27/2/2007 dalla Carestream Health Inc. di diritto statunitense; la società italiana con verbale in data 19/4/2007 deliberava un aumento di capitale; in data 30/4/2007 Kodak S.p.A. conferiva in Carestream Health Italia S.r.l. una ramo di azienda costituito dalle attività e passività relative all'attività di imaging radiografico in senso ampio, in esecuzione dell'aumento di capitale come deliberato da Carestream Health Italia S.r.l. attribuendogli un valore di € 110.000.000,00.

Quale corrispettivo di tale conferimento veniva assegnato a Kodak S.p.A. una partecipazione del valore nominale di € 14.900.000,00 con un sovrapprezzo di € 95.100.000.

Sempre in data 30/4/2007 Kodak S.p.A. trasferiva la partecipazione appena acquisita alla società Carestream Health Inc. per un corrispettivo di € 123.140.071,83.

L'ufficio ritenuto che in applicazione del disposto dell'art. 20 del D.P.R. 131/1986, che l'atto stipulato tra Kodak S.p.A. e Carestream Health Italia S.r.l. fosse riqualificabile quale cessione di azienda e non di conferimento in attuazione all'aumento di capitale deliberato. Avverso il predetto accertamento ricorre il contribuente rilevando:

- 1) la illegittimità dell'atto impugnato per mancata indicazione della facoltà per il contribuente di formulare istanza di accertamento con adesione essendo, l'atto in oggetto, inquadrabile come atto di accertamento e non di semplice riscossione;
- 2) la illegittimità dell'avviso impugnato per violazione del principio del contraddittorio ritenendolo un atto definibile con adesione;
- 3) illegittimità per erronea interpretazione e applicazione dell'art. 20 del D.P.R. in quanto l'Ufficio deve limitarsi alla riqualificazione dell'atto senza attribuire rilievo alle vicende economiche sottese al medesimo. L'imposta di registro è una imposta d'atto che colpisce unicamente l'atto sottoposto a registrazione;
- 4) la disposizione dell'art. 20 citato non è, come l'Ufficio ritiene, una disposizione antielusiva, ma solamente una disposizione sulla interpretazione e qualificazione dei negozi sottoposti a registrazione;

chiede quindi l'annullamento dell'atto impugnato con vittoria di spese di giudizio.

Con atto del 3/3/2010 si costituiva l'Ufficio contestando le affermazioni di parte ricorrente; in particolare rileva:

- a) l'operazione posta in essere e i tempi della stipulazione degli atti giustificano l'applicazione dell'art. 20 citato nel senso che l'Ufficio ha il dovere valutare il dato giuridico reale conseguente alla natura intrinseca degli atti, e non il puro aspetto formale degli atti disgiunti;
- b) indipendentemente dalla natura antielusiva dell'art. 20, l'attività interpretativa consentita all'Ufficio è comunque legittima. Il comportamento della ricorrente è da considerarsi

"abuso del diritto" sebbene l'operazione non rientri nelle disposizioni dell'art. 37 bis, comma 3, del D.P.R. 600/1973 in quanto sono stati utilizzati negozi giuridici astrattamente leciti per il principale obiettivo di ottenere una agevolazione fiscale. Tale orientamento è confermato dalla Corte di Giustizia relativamente all'abuso del diritto;

c) relativamente alla mancata indicazione della possibilità di avvalersi dell'istituto dell'accertamento con adesione ed alla violazione del principio del contraddittorio, l'Ufficio non ha posto in essere alcuna attività accertativa limitandosi alla tassazione di un atto secondo il reale contenuto applicando l'imposta proporzionali anziché fissa;

d) relativamente alla natura dell'imposta liquidata poiché non sono stati corretti errori dell'Ufficio, l'imposta applicata non può che essere complementare.

Chiede, quindi il rigetto del ricorso con vittoria di spese di giudizio.

Trattandosi di impugnazione del medesimo atto i due ricorsi proposti da tra Kodak S.p.A. e Carestream Health Italia S.r.l. vengono riuniti.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Con riguardo ai ricorsi riuniti la Commissione osserva quanto segue.

In ordine alle eccezioni preliminari sollevate dal ricorrente riguardanti le possibilità del ricorrente di avvalersi della facoltà di ricorrere alla formulazione di una istanza di accertamento con adesione e della violazione del principio del contraddittorio, le eccezioni vanno respinte in quanto prive di fondamento, infatti non vi è stata verifica ma una semplice riliquidazione di una maggiore imposta, determinando l'imposta dovuta in base ad un mero parametro aritmetico. Tale fatto esclude concordati o patteggiamenti.

Passando al merito il Collegio osserva che nel caso l'Ufficio ha provveduto a liquidare una imposta complementare in quanto pretesa dopo la registrazione degli atti. Non è imposta principale, autoliquidata in misura fissa ed in via telematica dal soggetto rogante l'atto, né suppletiva poiché non diretta a correggere errori o omissioni commessi dall'Ufficio, ma residuale di liquidazione di atti negoziali riconducibili a una causa generica unitaria in armonia della effettiva causa e della reale capacità contributiva.

Rileva il Collegio, in via preliminare, che l'art. 20 citato non ha valenza di clausola antielusiva generale, ma costituisce un semplice criterio ermeneutico in quanto "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"; tale norma limita l'indagine dell'Ufficio ai soli effetti giuridici e non anche a quelli economici.

Occorre verificare ora se è ravvisabile, nel caso concreto, un lecito risparmio fiscale, ovvero una attività elusiva attraverso procedure apparentemente corrette, formalmente rispettose del diritto, realizzate mediante atti e negozi succedutisi in un breve periodo di tempo, con lo scopo di pervenire a risparmi illeciti di imposte, quindi elusiva della obbligazione tributaria, in assenza di valide ragioni economiche, in conflitto con la ratio delle norme utilizzate, come sostiene l'Ufficio. In sostanza, occorre verificare se si versa in una ipotesi di abuso del diritto. In tale ipotesi è un obbligo dell'Ufficio di individuare e precisare l'impiego formalmente corretto, ma in sostanza elusivo, della forma giuridica scelta per l'operazione mediante atti giuridici tra loro legati, precisazione che non può essere costituita da generiche affermazioni, ma che dovranno essere oggetto di documentazione con logica consequenziale, degli aspetti peculiari che inducono a ravvisare nella fattispecie l'uso strumentale e distorto delle norme utilizzate al solo fine di pervenire ad un vantaggio fiscale, ma prive di un effettivo contenuto economico. La motivazione dell'atto, nei limiti sopra richiamati, è un preciso obbligo dell'Ufficio, obbligo che nel caso specifico non appare essere stata utilizzata.

È opportuno rilevare che in tema di abuso del diritto il sindacato dell'Ufficio sulle scelte e sulla attività delle aziende non può spingersi sino ad imporre alle stesse, con direttive, proprie linee guida o indirizzi che andrebbero a violare l'autonomia e le pianificazioni imprenditoriali, imponendo la soluzione ritenuta più vantaggiosa per l'erario, ma più onerosa per il contribuente, solo perché generatrice di una maggiore imposta.

Nel caso l'ufficio non ha adeguatamente motivato nulla in ordine alla sussistenza simultanea delle tre condizioni che l'art. 37 bis, 1° comma, del D.P.R. 600/1973 richiede, nonna che per il rinvio dell'art. 53 bis della legge 131/1986, deve essere ancorata la disciplina dell'abuso del diritto. Né vi è in motivazione contestazioni sulle necessità organizzative, né sul perché le forme giuridiche utilizzate siano state ritenute non adeguate alla operazione economica.

È ben vero che la Corte di Cassazione SS. UU. n. 30055/2008 e altre ha affermato la esistenza di un principio generale antielusivo, contenuto nell'ordinamento, come clausola di salvaguardia idonea ad evitare pratiche scorrette dei contribuenti che sfruttano vuoti normativi o mancati coordinamenti normativi, unicamente per conseguire indebiti vantaggi fiscali, in contrasto con i criteri di capacità contributiva e progressività di cui all'art. 53 della Costituzione, al fine di ingannare la buona fede del legislatore, ma ritiene questo Collegio, che si debba pur sempre fare riferimento all'articolato contenuto del citato art. 37 bis, per il richiamo sopra evidenziato ai fini del Registro, che l'abuso, in quanto uso distorto delle norme, è escluso soltanto dalla presenza di valide ragioni extrafiscali. Nel caso le società ricorrenti hanno assolto all'onere della prova su loro gravante documentando in maniera puntuale ed esaustiva la sussistenza di logiche e valide ragioni che giustificano l'operazione di aumento di capitali come realizzata mediante il conferimento di un ramo di azienda, nel rispetto della normativa vigente, e della successiva cessione di partecipazioni.

Tale modus operandi comporta certamente per il cessionario finale delle quote una responsabilità anche fiscale più limitata anche in relazione alle imposte dovute nell'anno in corso e nei precedenti. Per quanto sopra i ricorsi riuniti devono essere accolti con conseguente annullamento degli atti impugnati.

Tenuto conto delle oscillazioni giurisprudenziali sulla materia qui trattata, ricorrono giustificati motivi per compensare le spese di giudizio.

P. Q. M.

La Commissione accoglie i ricorsi riuniti. Spese compensate.