

COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 137/33/2011

FATTO E SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Tra la fine dell'anno 2005 ed inizio dell'anno 2006, il Fondo Pensioni per il Personale della Banca Commerciale Italiana (Fondo Comit) nell'ambito di un più generale riassetto della propria struttura patrimoniale, anche in funzione del necessario adeguamento al nuovo assetto dei fondi ex pensionistici, trasformati in fondi di previdenza complementare a seguito della riforma della disciplina di settore introdotta dal D.lgs. n. 357/1990 e completata dal D.lgs 124/1993 - organizzava una procedura competitiva finalizzata alla selezione di uno o più investitori, specializzati nel settore immobiliare, interessati all'acquisizione dell'intero capitale sociale della società che sarebbe risultata beneficiaria del conferimento del suo intero patrimonio immobiliare.

All'esito della complessa procedura, il Fondo Comit selezionava l'offerta presentata dai Beni Stabili (per se o per società dalla stessa designata), pari a € 1.062.000.000,00 per l'intero capitale sociale.

In data 21 aprile 2006, con atto registrato il 3 maggio 2006 il Fondo Comit costituiva la società "uni personale" denominata "Immobiliare Fortezza Srl" capitale sociale € 10.000.

In data 16 giugno 2006 l'assemblea dei soci con atto registrato in data 27/06/2006 deliberava un aumento di capitale della società fino a € 1.062.000.000,00 mediante conferimento in natura dell'intero portafoglio immobiliare di proprietà del FONDO COMIT.

In data 10 luglio 2006 con atto registrato in data 20/07/2006, l'aumento del capitale deliberato veniva sottoscritto e liberato mediante stipulazione dell'atto di conferimento, da parte del FONDO COMIT di n. 51 immobili singolarmente iscritti e valutati alla data del 31/03/2006 per un valore di € 1.062.000.000,00.

L'atto di conferimento veniva assoggettato ad imposta di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa, avendo il fondo Comit richiesto ed ottenuto l'applicazione dell'agevolazione disciplinata dall'art. 18, comma 5. del D.lgs. 124/1993

In data 13 luglio 2006, con atto registrato presso l'Agenzia delle Entrate di Rho il 27 luglio 2006, Il Fondo Comit cedeva per il prezzo di € 1.062.000.000,00, l'intera partecipazione nella società "Immobiliare Fortezza Srl" alla società B.S. IMMOBILIARE 1 SRL (società interamente partecipata dalla società Sviluppi Immobiliari SpA a sua volta sub - holding del ramo trading del gruppo facente capo alla società Beni Stabili spa, che ne deteneva il 100% del capitale sociale ed in quest'ultima entrambe confluite a seguito operazioni di fusioni per incorporazione.

La cessione della partecipazione scontava l'imposta sui contratti di borsa e non scontava le imposte di registro, ipotecarie e catastali.

Successivamente l'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Rho - notificava:

- Alla società Beni Stabili Spa Sviluppi Immobiliari Spa
- Immobiliare Fortezza srl (successivamente Milano Zero sei Srl)

L'avviso di liquidazione n. n. 2006 1V000 51000 ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale.

- Imposta di registro € 74.340.000,00
- Imposta ipotecaria € 21.240.000,00
- Imposta catastale € 10.620.000,00

- Interessi semestrali € 8.761.500,00

Per un totale di € 114.961.500,00

A giudizio dell'Ufficio, dall'esame delle descritte operazioni e della relativa documentazione nonché delle ulteriori informazioni acquisiti, emerge che, di fatto, il Fondo Pensioni Comit intendeva vendere al Gruppo immobiliare Beni Stabili Spa il proprio patrimonio Immobiliare ed anziché effettuare la cessione diretta degli immobili attraverso atto di compravendita, aveva proceduto secondo le modalità sopra esposte, integrando una vera e propria ipotesi di elusione nell'imposizione indiretta relativamente al comparto delle imposte di registro, ipotecarie e catastali.

"alla luce di quanto sopra si procede, pertanto, alla RIQUALIFICAZIONE, ai sensi dell'art. 20 del DPR. 131/1986, dell'operazione nel suo complesso in quanto la consecutio dei diversi atti (costituzione di una newco, conferimento del patrimonio immobiliare e cessione della partecipazione, il tutto in rapidissima sequenza temporale) evidenziano in realtà un'unica fattispecie - ancorché progressiva - produttiva di un unico effetto giuridico finale da identificarsi nella "cessione di immobili" in violazione del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione.

Con distinti ricorsi introduttivi venivano eccepiti numerosi profili di illegittimità.

In particolare:

- I motivo - illegittimità per il mancato rispetto delle garanzie procedurali previsti nelle ipotesi di accertamenti antielusivi. Obbligo sancito a pena di nullità dell'art. 37 bis del DPR 600/1973,

- Il motivo - illegittimità giacché l'operazione realizzata, era stata in ogni sua fase posta all'attenzione dell'ufficio;

- III motivo illegittimità in conseguenza della inapplicabilità al caso di specie del disposto dell'art. 20 del DPR 131/1986 e dell'erronea attribuzione alla norma medesima della presunta natura e funzione "antielusiva"

- IV motivo - illegittimità per carenza, illogicità e contraddittorietà della motivazione, laddove, dopo avere affermato apoditticamente la non applicabilità nel caso di specie della disposizione normativa agevolativa dettata dall'art. 18. Comma 5, del D.lgs. 124/1993, anziché ricavare da siffatta premessa la naturale conseguenza di un sindacato sulla corretta applicazione delle imposte all'atto che indebitamente avrebbe fruito della richiamata agevolazione, propone delle conclusioni del tutto incoerenti con tale premessa ed inoltre adotta, nella formazione degli atti impositivi, dei comportamenti ulteriormente incoerenti procedendo alla notificazione dell'Avviso di liquidazione alla società Immobiliare Fortezza srl che certamente non è parte dell'atto di cessione di immobili e qualificando, peraltro, l'imposta richiesta in pagamento come complementare anziché come suppletiva.

- V motivo - veniva eccepito che le imposte di cui era stato richiesto il pagamento, anche a volere seguire la tesi dell'Ufficio. Erano state determinate in misura eccessiva con riguardo a determinate tipologie di immobili, che avrebbero comunque avuto titolo per fruire dell'applicazione delle aliquote ridotte;

- VI motivo - illegittimità dell'atto con riferimento alla all'erronea qualificazione della natura complementare anziché suppletiva.

Si costituiva in giudizio l'Ufficio tramite la Direzione Regionale delle Entrate della Lombardia sostenendo la legittimità del proprio operato.

In data 22 dicembre 2009 il sig. Gi. Pe., in qualità di iscritto e partecipante al Fondo Comit, proponeva atto di intervento nel giudizio proposto dal Fondo Comit.

La Commissione Tributaria Provinciale di Milano - sezione 7 a - riunificava i ricorsi proposti dai Beni Stabili con quello autonomamente presentato dal Fondo Comit, con sentenza n. 26/7/10, del 13/01/2010 - 10/02/2010, previa estromissione dal giudizio dell'interveniente Pe., rigettava integralmente i ricorsi.

Avverso la sentenza di primo grado le società:

- Beni Stabili Spa
- Fondo Comit

Presentavano distinti atti di appello rubricati ai numeri RGA 5737/10 E N. 5220/10

Motivi di appello:

- La sentenza non si cura neppure di verificare, nonostante le specifiche eccezioni proposte dalla società Appellante, quali siano le ragioni logiche giuridiche che sostengono la legittimità del fatto che l'Ufficio, muovendo dalla premessa della non applicabilità dell'agevolazione abbia proceduto, poi, non alla riliquidazione delle imposte dovute sull'atto di conferimento, quanto, invece, alla riqualficazione degli atti realizzati in un'unica fattispecie progressiva di cessione di immobili;
- La sentenza appellata riproduce i medesimi vizi recati dall'Avviso di Liquidazione. Senza considerare che l'Ufficio, già al momento della registrazione dell'atto di conferimento, disponeva di tutti gli elementi di informazione necessari per potere correttamente liquidare, in via principale le imposte dovute in relazione a tale atto.
- La sentenza appellata non chiarisce affatto le ragioni per le quali risulterebbe dimostrato il presupposto fondamentale dell'intera questione controversa: ossia quali sarebbero le ragioni logiche - giuridiche che sostengono la conclusione secondo cui l'agevolazione prevista dall'art. 18, comma 5, del D.lgs. N. 124/1993 non dovrebbe applicarsi al caso di specie.

Nel proprio atto di costituzione in giudizio e di controdeduzioni, l'Ufficio ha negato l'applicabilità dell'art. 18, comma 5 sull'operazione di conferimento. Secondo l'Ufficio non sarebbe applicabile in quanto tale disposizione agevolerebbe solo gli atti finalizzati all'affidamento in gestione dei beni di proprietà dei fondi pensione a società immobiliari o non anche quando il conferimento sia finalizzato alla mera dismissione del patrimonio in previsione della liquidazione del fondo stesso. Con memorie depositate in data 30/12/2009 la società ha ulteriormente precisato sul punto, mettendo in luce le numerose ed articolate ragioni per cui debba, al contrario, ritenersi che l'agevolazione in questione sia pienamente applicabile anche nell'ipotesi in cui la partecipazione totalitaria nella società conferitaria degli immobili venga ceduta successivamente al conferimento. Il giudice di prime cure, non si è fatto carico di valutare se potesse, anche solo astrattamente, ricorrere nella fattispecie in esame i motivi della società.

- Illegittimità dell'atto impugnato per violazione dell'art. 37 bis - commi 4 e 5 DPR 600/1973. Con il ricorso introduttivo la società ha eccepito che nell'ambito del procedimento di accertamento tributario, il diritto del contribuente all'instaurazione di un contraddittorio con il fisco, preventivo all'emissione di un atto impositivo, è ormai pacifico nell'ordinamento nazionale e comunitario, ponendosi quale necessaria espressione di un più ampio principio di civiltà giuridica.

Assume particolare rilievo la sentenza 2/12/2002 (causa C - 395/00), a mezzo della quale la Corte ha riconosciuto la necessaria operatività del contraddittorio anticipato con specifico riferimento ad un procedimento di accertamento in materia di accisa, togliendo ogni dubbio in ordine al fatto che l'esercizio di tale diritto debba essere garantito. Illegittimità dell'atto impugnato per carenza, illogicità e contraddittorietà nella motivazione in generale, nonché per l'estensione alla società conferitaria (Immobiliare Fortezza srl) della responsabilità fiscale.

I giudici di primo grado hanno omesso ogni motivazione circa l'abnorme procedimento seguito dall'Ufficio che rende ancora meno comprensibili le ragioni della ripresa a tassazione. In particolare l'Ufficio, da un lato, ha chiamato in causa il Fondo Comit e le altre società del gruppo Beni Stabili asseritamente parti della riqualificata "cessione di immobili", dall'altra ha notificato l'Atto impugnato anche all'immobiliare Fortezza srl individuando il titolo della notificazione proprio nella qualità di conferitaria.

- Illegittimità dell'avviso di liquidazione impugnato nella parte in cui reca la richiesta di pagamento delle maggiori imposte, perché si tratta di liquidazione di imposta "suppletiva"

La società appellante ha dimostrato che al momento della registrazione dell'atto di aumento del capitale (primo atto della serie registrata presso il medesimo Ufficio) e a maggiore ragione con la registrazione dell'ultimo atto della serie, L'Ufficio conosceva, ovvero era in grado di conoscere del tutto agevolmente che, a seguito del conferimento, il Fondo Comit avrebbe ceduto la partecipazione in Immobiliare Fortezza srl. All'atto della registrazione del verbale di assemblea di delibera dell'aumento di capitale di Immobiliare Fortezza srl, risultava allegata la relazione di stima che descriveva l'operazione prevedendo oltre al conferimento anche la cessione della partecipazione.

- Illegittimità parziale dell'Avviso di Liquidazione impugnato in quanto reca una errata quantificazione delle imposte. Con il ricorso introduttivo la società Appellante ha proposto, in via subordinata, eccezione di illegittimità dell'Atto impugnato nella parte in cui ha quantificato le imposte asseritamente dovute non riconoscendo né lo scomputo delle somme già versate a titolo di imposte sugli atti "riqualificati" né il diritto all'applicazione delle aliquote di imposta ridotte in relazione agli immobili di interesse storico- artistico ai sensi della legge 1089/1939, ai sensi dell'art. 1 - comma 4 - della tariffa Parte I allegata al TUR.

In merito ai versamenti effettuati e documentanti vengo riportati gli importi per un totale di € 1.487.670,00. La società Beni Stabili spa ed il Fondo Comit hanno provveduto a versare le intere somme richieste con l'avviso di liquidazione oggetto del presente contenzioso, cosicché allo stato risulta un indebito arricchimento dell'Erario in misura equivalente alle somme già versate in sede di originaria registrazione degli atti pari a € 1.487.670,00

Con riferimento agli immobili di interesse storico - artistico ed alla tassazione degli altri immobili viene riportato calcolo di tassazione diversa da quella indicata dall'Ufficio (aliquota del 7% anziché al 3% l'importo di € 159.312.535,00, con conseguente riduzione all'imposizione di € 6.372.501,00 - etc).

Chiedeva di dichiarare nullo e/o di annullare integralmente l'atto impugnato, in subordine procedere all'annullamento parziale dell'atto impugnato in quanto recava una errata quantificazione delle imposte liquidate, contenendo una richiesta eccessiva pari complessivamente ad € 21.518.196,00.

- Con successiva memoria veniva allegata la sentenza della Suprema di Cassazione n. 1983 del 19/04/1950.

Oggetto: trasferimento dell'intero pacchetto azionario di una società proprietaria di un immobile.

L'Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale della Lombardia con riferimento agli appelli presentati dalla Società Beni Stabili SPA e Fondo Pensione per il personale della Banca Commerciale Italiana in liquidazione depositava controdeduzione chiedendo il rigetto integrale dei ricorsi in appello e la condanna al pagamento delle spese processuali per i doppi gradi di giudizio.

Alla pubblica udienza di trattazione del 04/07/2011, sono presenti:

per il contribuente

Fondo Pensione Comit - l'Avv. Brugnatelli Francesco con delega Avv. Caimi

Beni Stabili - Avv. Pauletti Enrico e Dott. Di Tanno Tommaso per l'Ufficio la Dott.ssa D'Errico Maria e Dott. Bitonti Domenico Le parti si riportano a quanto già esposto in atti.

Nel corso della trattazione del processo il Collegio disponeva la riunione degli appelli.

La causa veniva discussa in Camera di Consiglio e decisa lo stesso giorno.

MOTIVAZIONE

Gli appelli delle società Beni Stabili Spa e Fondo Comit meritano accoglimento per i motivi che seguono.

In base all'art. 1, secondo comma lettera a) del RD.L. n. 3278/1923 (disciplinante la tassa speciale sui contratti di borsa), sono soggetti a tale tassa, fra gli altri, "i contratti... di cui formino oggetto... le azioni ed obbligazioni di società... e in generale qualunque titolo di analoga natura".

In relazione a tale disposizione l'art. 9 tabella allegata al D.P.R. 26-4-1986, n. 131 stabilisce che sono esenti in modo assoluto dall'imposta di registro le "scritture private... aventi per oggetto contratti soggetti alla tassa di cui al RD.L. 30/12/1923, n. 3278, e ogni altra scrittura ad essi inerente".

Con effetto dal 1 gennaio 1998, l'art. 1, D.lgs. 21 novembre 1997, n. 435, ha sostituito la tabella delle tasse per i contratti di trasferimento di titoli o valori. Sono in ogni caso soggetti alla tassa sui contratti di borsa i contratti di trasferimento di quote di partecipazione in società di ogni tipo conclusi direttamente tra i contraenti o con l'intervento di soggetti diversi da banche o soggetti abilitati all'esercizio professionale nei confronti del pubblico di servizi di investimento.

L'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 171/E dell'8.8.2003 sottolinea che l'esenzione da imposta di bollo si estende anche alle cessioni di quote di partecipazione ad una società a responsabilità limitata, alle quali si applica, pertanto, la tassa speciale sui contratti di borsa.

Nel caso del presente contenzioso, l'amministrazione finanziaria ha ritenuto di poter disconoscere i positivi effetti che, in termini di imposte indirette sugli atti, derivano al contribuente per effetto della cessione "indiretta" di immobili sotto forma di partecipazioni sociali. La norma posta a fondamento dell'accertamento è l'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986.

La "norma antielusiva generale" di cui all'art. 37 - bis del D.P.R. n. 600/1973 non è applicabile nel caso di specie in quanto fuori dell'ambito delle imposte dirette, con riferimento al quale è stata prevista.

L'articolo 20 del DPR n. 131/1986, stabilisce che l'imposta di registro va applicata tenendo conto della intrinseca natura e degli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione.

A giudizio di questa Commissione gli Uffici non possono procedere ad una riqualificazione fiscale ai fini dell'applicazione delle imposte di registro in quanto la norma non consente di procedere ad una diversa qualificazione che si fondi sulla constatazione degli effetti economici dell'operazione complessiva nel cui contesto il singolo atto si inserisce, secondo lo schema tipico delle norme antielusive. La ratio dell'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986 è quella di consentire agli uffici di non fermarsi a ciò che viene scritto dalle parti all'atto, ma di verificarne l'effettivo contenuto giuridico, cosa che resta comunque ben diversa dalla ricostruzione della finalità economica complessiva di una serie di atti correlati. Tale impostazione è stata autorevolmente confermata dal Consiglio Nazionale del Notariato, nello Studio n. 95/2003/T, approvato dalla Commissione studi tributari in data 26 marzo 2004.

In particolare, nel sottolineare che nel sistema dell'imposta di registro non esiste una norma antielusiva "generale", la Commissione studi tributari del Consiglio Nazionale del Notariato osserva che nel D.P.R. n. 131/1986 esistono senz'altro specifiche disposizioni, emanate in relazione a fattispecie tassative, che consentono di tassare determinati atti senza tenere conto della loro esatta qualificazione giuridica (è il caso, ad esempio, dell'art. 33 in relazione alla procura irrevocabile a vendere senza obbligo di rendiconto, oppure dell'art. 26 in reazione ai trasferimenti tra coniugi e parenti in linea retta), ma al di fuori di dette fattispecie rimane preclusa per gli uffici la possibilità di disconoscere il contenuto giuridico effettivo dell'atto, ancorché inserito in un contesto volto a produrre tra le parti un diverso effetto economico.

È pertanto da ritenersi illegittimo l'operato dell'amministrazione finanziaria che, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, pretenda di interpretare unitariamente, attraverso la configurazione di una unica causa negoziale, quelli che sono a pieno titolo atti giuridici distinti, da assoggettare autonomamente ad imposta di registro o tassa di borsa seconda la disciplina propria di ciascuno.

Restano assorbiti tutti gli altri motivi.

La complessità e la peculiarità della questione trattata impone la ragionevole ed equa compensazione delle spese di giudizio.

P.Q.M.

Accolto l'appello. Spese compensate