

**COMM. TRIB. PROVINCIALE VARESE - 115/06/2011**

**IN FATTO**

Con atto pervenuto in Commissione in data 6 maggio 2011, ROYAL S.R.L. proponeva ricorso avverso l'avviso n. 20081T002183000 portante:

a) la riqualificazione in "cessione di azienda", ai sensi dell'art. 20 del DPR 131/1986 (T.U.), in violazione del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della costituzione, dell'operazione di cui agli atti:

i) 29 febbraio 2008 portante l'aumento del capitale con conferimento di azienda a favore di Royal Gold srl da parte di L.S. Leslot srl

ii) 27 marzo 2008 relativo alla cessione della partecipazione in Royal Gold srl da parte di L.S. Leslot srl a favore di Royal sri per il corrispettivo di € 1.068.000,00,

**nonché**

b) la liquidazione della maggiore imposta "complementare" di registro ed interessi per € 34.437,17, pari al 3%, oltre interessi, del corrispettivo dichiarato di € 1.068.000,00 nell'atto di cessione 27.3.2008 sub ii).

La consecutio dei diversi atti, in rapidissima sequenza temporale, evidenziava un'unica fattispecie a formazione progressiva, produttiva di un unico effetto giuridico finale da identificarsi con la cessione di azienda, in violazione del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della costituzione.

Il ricorrente specificava che tali atti erano stati compiuti all'interno di un più vasto progetto di cessione, da parte di Royal srl, delle quote di Royal Gold srl a Lottomatica Videolot Rete spa, cessione preceduta da sette cessioni di ramo d'azienda a favore di Royal Gold srl e dell'acquisto, da parte di Royal srl, dell'intero capitale sociale della conferitaria dalle varie società conferenti, per la successiva cessione a Lottomatica (avvenuta con atto 22 dicembre 2008 per il corrispettivo di € 21.040.668,00). Royal Gold srl era stata successivamente incorporata in Lottomatica in data 11 dicembre 2009.

Aggiungeva che, con altro avviso n. Omissis, erano state applicate le imposte dovute per l'ipotesi di cessione diretta di ramo di azienda ai sette conferimenti e alla cessione delle partecipazioni a Lottomatica, sul presupposto che "il comportamento della società coinvolte deve essere unitariamente considerato ..." trattandosi di "fattispecie a formazione progressiva produttiva di un unico effetto giuridico finale", con richiesta a Lottomatica del pagamento di maggiori imposte per € 655.848,88, ma che tale avviso era stato annullato, a seguito di ricorso, dalla Commissione Tributaria di Milano con sentenza in data 17.01.2011.

In diritto il ricorrente eccepiva:

1. la nullità dell'avviso impugnato per violazione dell'art. 37 bis 4° comma DPR 600/1973: il ricorrente (abbracciando la tesi maggioritaria garantista) escludeva l'applicazione dell'art. 20 del T.U. in materia antielusiva, ritenendo invece applicabile, in astratto, l'art. 37 bis del DPR 600/1973, esteso alla materia dell'imposizione del registro dall'art. 53 bis del DPR 131/1986. Il sindacato antielusivo dell'amministrazione doveva essere formulato in applicazione della procedura di cui all'art. 37 bis citato 4° e 5° comma (richiesta di chiarimenti al contribuente, motivazione dell'avviso in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente a pena di nullità), procedura omessa nel caso di specie, con conseguente nullità dell'atto impugnato.

## 2. l'illegittimità della rettifica

i) per eccesso di potere avendo l'Ufficio operato la liquidazione dell'imposta relativamente ad una fattispecie esclusa da ogni possibilità di sindacato antielusivo, ai sensi dell'art. 176 terzo comma DPR 917/1986, che ha esteso il divieto di sindacato antielusivo anche alle ipotesi di imposizione indiretta, e sulla base di una falsa applicazione dell'art. 20 del citato DPR 131/86 (norma riferita agli effetti giuridici degli atti portati alla registrazione e non a quelli economici);

ii) per infondatezza nel merito della pretesa fiscale oggettivamente infondata;

iii) nella parte in cui qualifica l'imposta complementare anziché suppletiva (in quanto prelevata in relazione ad un sindacato antielusivo) e indica in atto che la riscossione non è sospesa dal ricorso (laddove l'imposta suppletiva può essere riscossa solo dopo la decisione di primo grado).

Chiedeva la sospensione, rigettata all'udienza 22 giugno 2011, per mancata allegazione del periculum.

In data 7 giugno 2011 si costituiva l'Ufficio eccependo, in primo luogo, l'inammissibilità del ricorso per violazione dell'art. 18 comma 2 lett. D) mancando, a seguito dell'esposizione delle singole eccezioni, l'indicazione, in concreto, del provvedimento che si chiede al giudice di adottare. Circa la violazione dell'art. 37 bis 4° comma DPR 600/1973, l'Ufficio eccepeva che lo stesso non era applicabile alle imposte indirette e che la mancanza del contraddittorio preventivo non può costituire causa di nullità dell'accertamento (se non nell'ipotesi prevista dallo stesso art. 37 bis). Circa la pretesa esclusione della fattispecie da ogni possibilità di sindacato antielusivo, ai sensi dell'art. 176 terzo comma DPR 917/1986, l'Ufficio rilevava che tale norma è circoscritta alle imposte dirette (e non indirette). Circa la pretesa falsa applicazione dell'art. 20 del T.U., l'Ufficio richiamava la sentenza del CTR Lombardia in data 3 marzo 2011 secondo la quale l'applicazione dell'art. 20 del T.U. legittimerebbe l'Ufficio al recupero, in caso di operazione complessa e di sussistenza di effetti giuridici diversi da quelli palesi dei singoli atti.

Aggiungeva inoltre che la ripresa a tassazione si fonda, oltre che sull'applicazione dell'art. 20 citato, sull'applicazione del principio generale dell'abuso di diritto.

In merito alla pretesa infondatezza nel merito della pretesa fiscale, ribadiva che dall'esame degli accordi emergevano plurimi elementi (eventuale rettifica del corrispettivo subordinata alla rideterminazione dell'avviamento) comprovanti che dietro la consecutio di atti si cela una reale cessione di azienda.

Circa la natura dell'imposta rilevava che è complementare l'imposta di registro applicata sulla base di dati non desumibili dell'atto sottoposto a registrazione (come nel caso di specie che ha presupposto una vera e propria attività di accertamento e valutazione globale delle operazioni). L'Ufficio chiedeva di dichiarare l'inammissibilità del ricorso per mancata indicazione dell'oggetto della domanda, di respingere l'istanza di sospensione per insussistenza dei requisiti di legge e il rigetto del ricorso, con condanna alle spese.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

La Commissione rileva che l'eccezione dell'Ufficio relativa alla mancata indicazione da parte del ricorrente dell'oggetto della domanda non può ritenersi fondata atteso che il ricorso è promosso per l'annullamento dell'avviso, come specificamente indicato a pagina 1, e che, a tale domanda, ha fatto seguito l'esposizione delle singole eccezioni di parte.

Venendo al merito la Commissione rileva che la controversia ha per oggetto l'impugnazione del provvedimento di liquidazione delle imposte di registro in relazione a più negozi giuridici, riqualificati, ai sensi dell'art. 20 del T.U., in "cessione di azienda". Si tratta, in particolare, dell'operazione di conferimento di azienda in società, seguito, a breve distanza di tempo, dalla cessione della totalità delle quote sociali.

L'Ufficio ha ritenuto di essere in presenza, in tal caso, di un'unica fattispecie a formazione progressiva, produttiva di un unico effetto giuridico finale, identificato nella cessione dell'azienda ai terzi, pur formalmente acquirenti delle quote sociali. La riqualificazione degli atti, così operata in funzione antielusiva, ha determinato, secondo l'Ufficio l'assoggettamento alla più gravosa imposta di registro dovuta per gli atti traslativi di aziende.

La questione concerne sostanzialmente la problematica dei poteri dell'Ufficio in sede di interpretazione degli atti prodotti per la registrazione. La norma, posta a fondamento, è l'art. 20 del T.U., ai sensi del quale l'imposta va applicata tenendo conto della intrinseca natura e degli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente.

Da una attenta analisi della portata della disposizione, inserita sistematicamente nel contesto dell'imposizione di registro, emerge tuttavia, con chiarezza, l'inattendibilità della suesposta ricostruzione da parte dell'Ufficio. L'art. 20 del T.U. non consente infatti 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 il fatto che l'imposta colpisce l'atto e non il trasferimento. Pertanto, l'interpretazione dell'atto da registrare, ex art. 20 T.U., 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 parti anche successivo alla formazione del contratto, ex art. 1362, comma 2, c.c. - che non trovano riscontro nell'atto stesso.

Esistono d'altronde, nel sistema dell'imposizione di registro sugli atti non liberali, una serie univoca di dati normativi che depongono inequivocabilmente nel senso dell'irrelevanza del collegamento tra più atti distinti, ai fini della determinazione dell'imposta, al di fuori dei casi tassativamente previsti.

Innanzitutto, l'art. 21 T.U., relativo agli atti che contengono più disposizioni, è assolutamente chiaro nel condizionare la rilevanza del collegamento tra più disposizioni alla circostanza che le stesse siano contenute in un medesimo atto. L'art. 22 T.U., in caso di enunciazione di atti non registrati, eccezionalmente, attribuisce rilevanza ad un precedente atto non registrato in virtù del meccanismo dell'enunciazione, ma solo nei limiti ivi previsti, al di fuori dei quali, evidentemente, non è consentito all'amministrazione operare.

Analogamente, l'articolo 24, comma 2, T.U., assoggetta ad un determinato trattamento tributario il trasferimento delle pertinenze, solo se effettuato entro tre anni dal trasferimento dell'immobile a cui servizio le stesse sono destinate. Tutte queste disposizioni assumono una particolare importanza, ai fini sistematici, in quanto chiariscono l'intento del legislatore tributario, che - ai fini dell'imposta di registro - laddove ha voluto attribuire rilevanza a vicende estranee all'atto oggetto di registrazione, ed in particolare al collegamento tra più atti, lo ha fatto espressamente.

Le norme che attribuiscono rilievo ai fini dell'imposta in esame a tale collegamento sono quindi eccezionali, e non possono essere applicate oltre i casi da esse considerati.

Il che è conforme, del resto, ai principi costituzionali ed in particolare alla riserva di legge in materia tributaria.

È vero che l'art. 53 bis del DPR 131/1986 ha esteso l'ambito di applicazione dell'art. 37 bis del DPR 600/1973 all'imposizione del registro. Tuttavia nel caso sub judice il sindacato antielusivo risulta inibito in quanto l'operazione compiuta rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 176 comma 3 TUIR e, quindi, non essendo tale operazione elusiva ai fini delle imposte dirette non può esserlo neanche ai fini dell'imposta di registro (conforme Sentenza Comm. Trib. Prov.le Treviso Sez. VII 22 aprile 2009).

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, esattamente gli stessi effetti giuridici. Si pensi al regime di neutralità fiscale che contraddistingue il conferimento di azienda rispetto al diverso regime in caso di cessione di azienda.

Restano assorbite le altre eccezioni.

La complessità della materia giustifica la compensazione delle spese processuali tra le parti.

**P.Q.M.**

La Commissione accoglie il ricorso.

Spese compensate.