



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI MILANO

SEZIONE 43

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	PIZZO	CARLO	Presidente
<input type="checkbox"/>	MOLITERNI	FRANCESCO PAOLO	Relatore
<input type="checkbox"/>	DI NUNZIO	ALESSANDRO	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 4606/13  
depositato il 01/10/2013

- avverso la sentenza n. 30/16/13  
emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di MILANO  
proposto dall'ufficio: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE I DI MILANO

controparte:

difeso da:

Atti impugnati:  
AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 20071V000135000 REGISTRO 2007

SEZIONE

N° 43

REG.GENERALE

N° 4606/13

UDIENZA DEL

17/06/2014 ore 09:30

SENTENZA

N°

**3857/2014**

PRONUNCIATA IL:

**17 giugno 2014**

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

**11 luglio 2014**

Il Segretario

**Mariano Pulvirenti**

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con atto n.20071V000135000 notificato in data 18/5/2012,l'ufficio di Milano dell'Agenzia Delle Entrate rettificava il valore di cessione di una compravendita di azienda avvenuta mediante tre atti successivi separati uno in data 26/4/2007 con cui una società costituita in data 22/3/07 deliberava un aumento di capitale sociale riservato all'unico socio mediante un secondo atto di conferimento del ramo di azienda valutato €.71.445.000,00,la cui relazione di stima valutava il ramo in €.106.000.000,00 che ha beneficiato del regime di neutralità fiscale,ed il terzo in data 23/5/07 con cui la predetta società vendeva l'intera partecipazione posseduta ad altra società francese per il prezzo di €.110.632.000,00,per cui sostanzialmente il ramo d'azienda era stato ceduto indirettamente da una società ad un'altra mediante una società veicolo al prezzo definitivo di €.110.632.000,00 contro €.71.445.000,00 dichiarato in atto.

Tale rettifica veniva impugnata dalle società coinvolte perchè derivante da un precedente avviso di liquidazione con le stesse motivazioni ma con un importo accertato inferiore pari ad €.71.445.000,00 che era stato pure impugnato ed accolto dai giudici di primo e secondo grado con l'annullamento dello stesso in quanto non è stato riconosciuto un comportamento elusivo da parte dei contribuenti perchè gli atti notarili autonomi fra loro devono essere considerati indipendenti e non rientranti nella previsione di cui all'art.20 del DPR n.131/86.

L'Ufficio chiede l'inammissibilità del ricorso introduttivo perchè ripropone le stesse motivazioni dell'originario avviso di liquidazione,ma non contesta la rettifica in oggetto che è un atto a sé stante la cui impugnazione deve essere motivata sul suo contenuto e non facendo riferimento ad una decisione di altro atto.

Ritiene di aver individuato nella successione di atti una operazione mascherata di cessione di azienda al solo fine di eludere l'imposta proporzionale e di abusare del negozio giuridico per risparmiare le imposte dovute e chiede la riforma della sentenza con condanna alle spese di €.13.995,00.

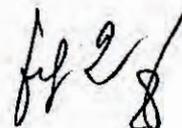
Costituendosi in giudizio le società,come rappresentate,contestano che l'ufficio abbia il potere di emettere un nuovo accertamento dopo aver infruttuosamente esperito il primo perchè i termini dell'accertamento dell'imposta di registro sono triennali e gli atti impugnati sono datati 23/5/2007 mentre la notifica è avvenuta il 18/05/12.

Contestano il fine elusivo dell'operazione e l'abuso di diritto in quanto hanno posto in essere atti negoziali giuridicamente efficaci che possono essere unitariamente rettificati ed accertati ma non nel loro insieme non sussistendo alcun nesso causale.

Ritengono violato il principio del contraddittorio,l'inapplicabilità delle sanzioni per l'obiettiva incertezza della norma applicata e concludono con la richiesta di condanna alle spese e depositano nota spese di €.67.315,11.

All'odierna trattazione in Pubblica Udienza,lepaerri si rimettono alle rispettive ragioni come in atti.

Indi la causa viene posta in decisione.



## MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello della Direzione Provinciale I di Milano dell'Agenzia delle Entrate è infondato e va rigettato.

In punto, l'ufficio ha ritenuto che nei tre atti successivi interessanti le stesse parti vi fosse un nesso consequenziale avente fini elusivi della fattispecie individuata come cessione d'azienda e, dopo aver infruttuosamente esperito la strada della rettifica degli atti sulla base di un primo valore accertato, ha insistito con l'emissione di un successivo atto di rettifica che aumentava il valore di cessione ragguagliandolo non a quello dichiarato in atti dalle parti, ma vincolandolo al maggior valore risultante da una perizia di parte esistente agli atti.

Dal punto di vista ermeneutico il comportamento elusivo è un attivo aggiramento delle finalità sottostanti alle norme che compongono l'ordinamento tributario la cui illiceità abbisogna di apposite norme che sanciscano la nullità degli atti posti in essere altrimenti non è possibile perseguire colui che elude non essendo immanente nell'ordinamento tributario un principio generale antiabuso che non necessita di specificazioni normative di tipo puntuale né generale.

Tant'è che solo nel dicembre 2008 la Corte di Cassazione ha promulgato tre sentenze a sezioni unite, le nn. 30055, 30056, 30057 del 23/12/2008 in cui ha statuito il principio in base al quale la natura elusiva degli atti, fatti o negozi posti in essere dal contribuente sarebbe contestabile anche a prescindere dalla sussistenza di uno specifico presupposto normativo di matrice antielusiva perché lesiva di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione.

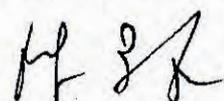
La fattispecie "de qua" è avvenuta nell'anno 2007 con lo schema operativo tipico del conferimento di azienda e successiva cessione della partecipazione ricevuta che genera un risparmio fiscale ai fini delle imposte d'atto in quanto la cessione è soggetta alle imposte in misura proporzionale mentre il conferimento d'azienda è soggetto alle imposte d'atto in misura fissa e la cessione della partecipazione ricevuta in cambio dal conferente non è soggetta alle imposte d'atto.

Questo Collegio si è già pronunciato sulla illegittimità di applicazione retroattiva della norma antielusiva e dell'abuso del diritto per gli anni anteriori al 2009 e non intende discostarsene.

L'Ufficio si appella all'articolo 20 del DPR n. 131/86 per ritenere possibile non tener conto della veste giuridica degli atti sottoposti alla registrazione, ben potendo prescindervi sulla base della intrinseca natura degli stessi quando sono collegati dai medesimi soggetti, contengono una causa unica e hanno un'identità di oggetto.

Tuttavia va precisato che nella fattispecie i tre summenzionati requisiti non sono tutti contestualmente sussistenti perché il soggetto che acquista la partecipazione non è il medesimo soggetto che acquisisce l'azienda e va sottolineato che, ai fini delle imposte indirette, non esiste alcuna norma di tipo elusivo essendo stato emanato l'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/73 ai soli fini delle imposte dirette.

Ma se anche fosse che l'art. 53-bis consentisse di attivare il citato art. 37-bis ai fini dell'imposta d'atto per le operazioni di conferimento di azienda e successiva cessione della partecipazione, il suo utilizzo è precluso dal comma 3 dell'art. 176 del T.U.I.R. e



se anche non fosse precluso, l'accertamento è nullo se non vengono osservate le tutele procedurali previste dall'art.37-bis, così come argomentato dalle C.T.P. di Rimini n.184/2/2011 dell'11/5/2011 e di Milano n.54/13/2011 del 21/2/2011.

Quanto all'eccezione di parte sulla intervenuta decadenza del potere dell'ufficio di rettificare il proprio atto originario dopo cinque anni invece dei canonici tre previsti dalla norma di riferimento, la Suprema Corte di Cassazione, con la sentenza n.6835 del 19/03/2013, ha stabilito che il termine triennale di decadenza per richiedere la maggiore imposta decorre dalla domanda di registrazione dell'ultimo atto dell'unica fattispecie complessa che, nel caso "de quo" coincide con la data del 23/05/2007 onde la decadenza del potere accertativo dell'ufficio cade il 23/05/2010 mentre l'atto di rettifica è stato notificato in data 18/05/2012.

Cadono così tutte le domande dell'ufficio appellante sulla legittimità del proprio atto. In definitiva, accertato che l'atto impugnato ha applicato retroattivamente la statuizione della Corte di Cassazione a Sezioni Unite del dicembre 2008 per l'anno 2007 e che l'atto impugnato è altresì illegittimo per decadenza dell'azione accertatrice come statuito sempre dalla medesima Suprema Corte, non può che concludersi per il rigetto dell'appello anche se, alla soccombenza, non si ritiene di far seguire la condanna al pagamento delle spese di giudizio che, pertanto, restano integralmente compensate tra le parti in causa a motivo della complessità della materia trattata.

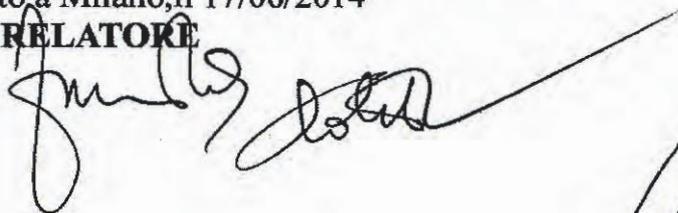
**P.Q.M.**

La Commissione Tributaria Regionale di Milano, sezione 43, definitivamente pronunciando, così decide :

-Rigetta l'appello e compensa le spese.

Dato a Milano, li 17/06/2014

**IL RELATORE**



**IL PRESIDENTE**

