SEZIONE

N° 10

REG.GENERALE

N° 2161/2016

UDIENZA DEL

31/01/2017 ore 15:00

N° 2429/2017

PRONUNCIATA IL:

31.01.2017

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL

31.05.2017

Il Segretario

Maria Silvia Cirrincione

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **REGIONALE**

DI **MILANO** SEZIONE **10**

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	**LABRUNA**	**SALVATORE**	**Presidente**
☐	**DI MARIO**	**ALBERTO**	**Relatore**
☐	**BONOMI**	**ENZO**	**Giudice**
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 2161/2016
  depositato il 11/04/2016

- avverso la sentenza n. 10070/2015 Sez:42 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di MILANO
  contro:

difeso da:
AVV. VELE LUIGI
C/O STUDIO DR. LIMONE PIERPAOLO
VIA BENITO MAFFEI 10 83100 AVELLINO

e da
DR. LIMONE PIERPAOLO
VIA BENITO MAFFEI 10 83100 AVELLINO

contro:

difeso da:
AVV. VELE LUIGI
C/O STUDIO DR. LIMONE PIERPAOLO
VIA BENITO MAFFEI 10 83100 AVELLINO

e da

SEZIONE

N° 10

REG.GENERALE

N° 2161/2016

UDIENZA DEL

31/01/2017 ore 15:00

(segue)

DR. LIMONE PIERPAOLO
VIA BENITO MAFFEI 10 83100 AVELLINO

contro:

difeso da:
AVV. VELE LUIGI
C/O STUDIO DR. LIMONE PIERPAOLO
VIA BENITO MAFFEI 10 83100 AVELLINO

e da
DR. LIMONE PIERPAOLO
VIA BENITO MAFFEI 10 83100 AVELLINO

proposto dall'appellante:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI MILANO

Atti impugnati:
AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 20111T027610000 REGISTRO

RG. 2161/16

OGGETTO DELLA DOMANDA

Appello dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale Milano II, avverso la sentenza n.10070/42/2015 emessa della Commissione Tributaria Provinciale di Milano in data 05/10/2015, depositata in data 15/12/2015 e notificata in data 15/15/2015 che ha riunito ed accolto i ricorsi n. 9924/2014; 9925/2014 e 9926 2014, proposti avverso l'avviso di liquidazione n. 2011 S.1T N.027610-000 emesso per l'anno d'imposta 2011 nei confronti delle ricorrenti incidentali.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale II di Milano - notificava in data 22/07/14 alle società l'avviso di liquidazione n.2011 S.1TN.027610-000 A.001 MOT.Z per la maggiore imposta di registro di sull'atto registrato il 26/07/11, serie IT, numero 24405, con il quale l'Ufficio procedeva, ai sensi dell'art.20 del D.P.R. 26/04/86, n.131, a riqualificare le operazioni di "costituzione di società a responsabilità limitata mediante conferimento di ramo d'azienda" e "cessione di quote di società", intercorse a vario titolo tra le tre società ricorrenti nella presunta operazione di "cessione di azienda dalla per il tramite della società veicolo appositamente costituita alla società L'Ufficio, quindi, riteneva che la avesse posto in essere, in luogo di una cessione diretta, un conferimento di ramo di azienda nella società e successiva cessione delle relative partecipazioni, integrando così una fattispecie elusiva/abusiva.
L'Ufficio dallo studio combinato dei predetti atti e del breve intervallo temporale intercorso procedeva alla riqualificazione ai sensi dell'art..20 D.P.R. 131/86 dell'operazione nel suo complesso in quanto la consecutio dei diversi atti (conferimento del ramo aziendale e cessione della partecipazione, il tutto in sequenza temporale rapidissima) evidenziano in realtà un'unica fattispecie produttiva di un unico effetto giuridico finale da identificarsi nella cessione di azienda dalla società per il tramite della società veicolo appositamente costituita alla società e rideterminare la tassazione di tutti gli atti in premessa indicati come un unico atto di cessione di ramo di azienda, con l'applicazione delle imposte proporzionali di registro, catastali e ipotecarie.
Contro l'avviso di liquidazione suddetto proponevano separati ricorsi le contribuenti eccependo l'illegittimità dell'avviso di liquidazione emanato in violazione dell'art.20 T.U. che statuisce che l'imposta di registro si applica secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione.
La sentenza di primo grado, previa riunione dei ricorsi, li accolti in quanto: a) non si è in presenza di operazione elusiva, ai sensi dell'art. 20 del D.P.R. 131/86 perché gli atti economici sopra descritti, che sono poi sfociati in atti 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; b) nel caso di specie, 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; c) l'imposta di registro è un'imposta che colpisce l'atto a distinta ed autonoma imposizione.
I motivi d'appello sono i seguenti: 1.Nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. dell'art. 20 del D.P.R. 131/1986.
La difesa delle società interessate eccepisce: a) l'inammissibilità dell'appello perché notificato alla sede della società e non ai difensori; b) inammissibilità per genericità dei motivi; c) il contrasto della riqualificazione operata nell'avviso di liquidazione de quo con quanto disposto dall'art. 176, comma 3 del DPR n. 917/1986; d) la violazione dell'art. 10 della direttiva 69/335/CEE come trasfuso nell'art. 5 direttiva del Consiglio UE 12 febbraio 2008, n. 1008/7/CE. In via incidentale propongono ricorso contro la compensazione delle spese di lite; e) illegittimità costituzionale dell'art. 20 del DPR n. 917/1986.
All'udienza odierna le parti hanno ribadito le proprie argomentazioni insistendo per l'accoglimento delle rispettive conclusioni. La causa è stata quindi trattenuta in decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Non occorre analizzare le eccezioni di rito in quanto il ricorso è infondato.
Gli atti oggetto di valutazione da parte dell'amministrazione sono stati l'atto del 20/07/2011, a rogito Notaio Alessandra Zizanovich di Milano, Repertorio n. 18921, Raccolta n. 08121, qui registrato il 26/07-2011 al n. 24405. Serie 1T. con il quale la società ha costituito la società con capitale sociale di , interamente sottoscritto dall'unico socio
Il capitale viene liberato mediante il conferimento della piena proprietà del ramo d'azienda avente ad oggetto: - l'acquisto, la vendita, l'appalto, la permuta, la trasformazione, la costruzione, la riparazione, la gestione di beni immobili di qualsiasi natura; - l'acquisto, la vendita e la permuta di terreni anche agricoli; - l'impianto e la gestione di stabilimenti e/o opifici industriali; - la realizzazione e la gestione di strutture turistico - alberghiere e agriturismi.
Con atto del 08/09/2011, a rogito notaio Repertorio n.19039, Raccolta n. 08182, qui registrato il 12/09/2011 al n.. 27610, Serie 1T, la società " " cede alla società che acquista la propria quota di nominali pari all'intero capitale sociale della società . Il prezzo della suddetta cessione è di ed il predetto atto di cessione di quota ha scontato la sola imposta fissa di registro
L'Ufficio ha riconsiderato la natura degli atti stessi come momenti di un'unica operazione di cessione di azienda, come sopra già evidenziato, dalla società , per il tramite della società veicolo , alla società da assoggettare, quindi, a tassazione nella misura proporzionale prevista dagli artt. 20, 43 e 51, comma 1, DPR 131/86 e dall'art. 2 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/86, calcolata sul prezzo di cessione pari ad e delle imposte ipocatastali: per quanto riguarda la costituzione della società; per il conferimento del ramo di azienda per l'aumento del capitale; € 168 per la cessione della partecipazione.
L'art. 20 del DPR 26 aprile 1986, n. 131 stabilisce che <<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>>.
Nella cessione di partecipazioni societarie (art.11 Tariffa, Parte Prima, D.P.R. n. 131 del 1986) il legislatore ha previsto l'assoggettamento a misura fissa, mentre nella cessione di azienda pur a fronte di un indice contributivo che può essere il medesimo di quello della cessione dell'intera partecipazione, ha previsto un calcolo dell'imposta in maniera proporzionale.

Tenuto conto pertanto del combinato disposto di tutte le norme richiamate, si evidenzia che sempre trattandosi di due figure negoziali assai diverse per natura ed effetti giuridici contabili, gestionali e fiscali, l'Amministrazione fiscale, nella ricerca della forma apparente e nella valutazione degli intenti elusivi, non potrebbe comunque trasformare e invertire la natura di un atto negoziale, riqualificandolo ai fini fiscali, ma snaturandolo da quella che è la volontà della parti nella libertà delle scelte aziendali e societarie. Pertanto l'adozione della scelta di cessione di partecipazioni comporta delle differenze contabili, legali e fiscali precise e distinte rispetto alla cessione di azienda, soprattutto ed -anche in termini di responsabilità (es. responsabilità in solido del cedente per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili a precise annualità, limiti di responsabilità del cessionario, etc ex art.11 D.Lgs. n. 427 del 1997).
Con la conseguenza che non potendosi operare una tale riqualificazione, l'Ufficio non può, individuando erroneamente una intento elusivo della corretta tassazione dell'atto, procedere a tassare con l'imposta di registro proporzionale dei meri atti di cessione di quote sociali anche se totalitarie, con la conseguente e necessaria irrogazione di sanzioni.
In ogni caso, se ciò di fatto fosse avvenuto, l'Ufficio avrebbe dovuto dimostrare sia la natura dell'atto sottoposto al controllo sia i suoi effetti giuridici, cioè che le parti non avrebbero voluto compiere una cessione di quote ma una cessione di azienda con la conseguente produzione di effetti giuridici della stessa. Il profilo oggettivo, che l'interprete deve andare a valutare deve riguardare gli effetti e la natura dell'atto negoziale posto in essere, senza comunque che l'amministrazione fiscale possa sindacare la natura della ragioni economiche, essendo, nel caso, necessario verificare l'esistenza di un vantaggio fiscale che costituisca lo scopo predominante ed assorbente dell'operazione posta in essere, potendo quindi disconoscere gli effetti fiscali derivanti dagli accordi contrattuali, con la conseguenza che la prova del disegno elusivo spetta all'Amministrazione fiscale (cfr Sentenza Cass. Sez.Trib.n.20030/2010, Sentenza Cass. Sez.Trib.n.1371/2011; Cass. V, n. 2054/17).
Infatti nell'applicazione dell'imposta di registro occorre dare rilievo non agli effetti economici prodotti dagli atti ma ai loro effetti giuridici, essendo un'imposta sull'atto e sulla manifestazione di ricchezza in esso esposta. Ne consegue che l'amministrazione non può dare rilievo alle vicende economiche sottese allo stesso o ad elementi extra testuali non desumibili dall'atto medesimo.
In definitiva quindi il ricorso dell'amministrazione va respinto.
Va quindi accolto il ricorso incidentale delle contribuenti in quanto ha chiesto la conferma della sentenza impugnata con riforma in punto di spese.
Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia - Sezione 10 RESPINGE l'appello dell'Ufficio e ACCOGLIE l'appello incidentale e per l'effetto conferma la sentenza impugnata, salvo che per le spese.
Condanna la ricorrente al pagamento delle spese processuali alle controinteressate, che liquida in per il primo grado ed oltre IVA per ciascuna delle parti resistenti.
Così deciso in Milano, li 31/01/2017

IL GIUDICE RELATORE

Alberto Mario

IL PRESIDENTE