REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **REGIONALE**

DI **LOMBARDIA** SEZIONE **9**

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	**MICHELUZZI**	**LORENZO**	**Presidente**
☐	**AONDIO**	**GIULIA**	**Relatore**
☐	**TAVAZZA**	**MARIO**	**Giudice**
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 7708/2016
  depositato il 29/12/2016

- avverso la pronuncia sentenza n. 4337/2016 Sez:8 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di MILANO
  contro:

difeso da:

contro:

difeso da:

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

Atti impugnati:
AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 2014/ORA00004 REGISTRO 2009

SEZIONE

N° 9

REG.GENERALE

N° 7708/2016

UDIENZA DEL

23/10/2018 ore 09:30

N°

120/2019

PRONUNCIATA IL:

23 ottobre 2018

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL

09 gennaio 2019

Il Segretario

Il Funzionario
(dott.ssa S.N. Amoia)

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle Entrate propone appello avverso la sentenza n.4337/08/2016 con la quale la CTP di Milano ha accolto i ricorsi riuniti presentati dal sig. quale legale rappresentante della S.r.l. e la sig.ra quale legale rappresentante della in liquidazione contro l'avviso di liquidazione n.2014/ORA00004 con il quale l'Ufficio, con riferimento all'atto registrato in data 06.10.2009 serie 1T n.207696, liquidava una maggiore imposta suppletiva ipotecaria di €152.391,72 e catastale di €76.195,86 partendo da una base imponibile rappresentata dal valore degli immobili al lordo delle passività.

La controversia sorgeva dal fatto che l'Ufficio, nonostante il medesimo atto fosse già stato sottoposto a tassazione, riqualificava l'operazione quale cessione di ramo d'azienda, notificando l'avviso di liquidazione n.2012/269125 in data 19.11.2012 mediante il quale recuperava l'imposta di trascrizione e di catasto sul valore netto degli immobili ai sensi dell'art. 50 del D.P.R. 131/1986; l'imposta liquidata nella misura di €29.033,00, veniva regolarmente pagata dal contribuente.

Le Società contribuenti presentavano distinti ricorsi lamentando l'illegittimità dell'avviso impugnato per mancanza assoluta del presupposto impositivo in quanto ritenuto conferimento e non cessione, nonché l'illegittimità per intervenuta decadenza triennale ai sensi dell'art. 76, comma 2, lett. c), del DPR 131/1986 oltre alla falsa applicazione dell'art.51 DPR citato in quanto l'avviamento presunto era negativo.

L'Agenzia si costituiva in entrambi i procedimenti ribadendo la legittimità del proprio operato sulla base dell'effettivo trasferimento del ramo d'azienda, ritenendo la valutazione della metodologia applicata per la valutazione dell'avviamento corretta.

La CTP adita, con la sentenza n.4337/8/16 depositata in data 17/5/16, accoglieva i ricorsi previamente riuniti ed annullava l'avviso impugnato, statuendo l'intervenuta decadenza triennale ex art.76, comma 2 DPR 131/1986, osservando come : "*...il termine iniziale di decadenza, stante l'unitarietà della causa e tenendo conto di tutti gli atti collegati, trattandosi di comportamento sostanzialmente unitario rispetto ai risultati parziali e strumentali di una molteplicità di comportamenti formali, va individuato con riferimento al*

momento in cui si verifica l'effetto giuridico finale e cioè dalla data di registrazione dell'atto di cessione delle quote e non dalla data di conferimento del ramo d'azienda...".

Infine la Commissione osservava come "*Il solo fatto che vi sia stato un risparmio di natura fiscale non si ritiene di per sé elemento sufficiente a provare il carattere elusivo dell'operazione che, in definitiva, rispetta le norma di legge mentre manca la dimostrazione che si sia perpetrato un abuso, prova che, per la delicatezza della questione e delle relative conseguenze, deve esser fornita in maniera rigorosa dall'Ufficio*".

Con tempestivo atto di appello, l'Agenzia chiede la riforma della sentenza impugnata lamentando l'erroneo convincimento del giudice in ordine all'illegittimità dell'avviso per intervenuta decadenza dell'Ufficio ex art. 76 DPR 131/1986 in quanto, a parere dell'appellante, per il computo del termine triennale, il dies a quo non può che essere individuato dal momento del versamento dell'imposta proporzionale ovvero, qualora ciò non sia stato fatto, dal momento in cui diviene esigibile e, nel caso in esame, tale momento decorrerebbe dalla riqualificazione del negozio ex art.20 del DPR 131/1986, ossia dalla notifica dell'avviso di liquidazione in data 05.12.2012. L'Ufficio lamenta altresì la violazione/falsa applicazione dell'art. 20 DPR 131/1986, stante l'erroneo convincimento del giudice in ordine agli elementi di fatto che proverebbero l'intento elusivo.

Controdeducono e resistono le Società contribuenti rilevando come il termine decadenziale triennale di cui all'art.76 decorra dal momento in cui l'Ufficio è in grado di attivare il recupero dell'imposta e quindi nel caso in esame dal 29.12.2009; insistono inoltre circa il fatto che il mero risparmio d'imposta non legittima l'ufficio ad emettere avvisi o accertamenti di fatto senza motivazione in cui attesti il mero intento elusivo.

La Commissione Tributaria Regionale

OSSERVA

L'appello non è fondato.

Le censure rappresentate dall'appellante non sono idonee a scalfire la legittimità e la correttezza della sentenza impugnata.

Ed invero, la questione controversa riguarda l'individuazione del *dies a quo* ai sensi dell'art. 76, 2° co. del DPR 131/1986 che, a parere dell'Ufficio, decorrerebbe dalla data di riqualificazione del negozio ex art.20 del richiamato decreto ossia dal 05.12.12, in quanto è

solo con l'avviso di rettifica e liquidazione che si può ritenere applicabile e liquidabile l'imposta ipotecaria e catastale in misura proporzionale.

La tesi dell'appellante non appare condivisibile.

In tema di decadenza e prescrizione il richiamato art. 76 stabilisce espressamente come l'imposta debba essere richiesta, a pena di decadenza, entro il termine di tre anni dalla data di registrazione dell'atto se si tratta di imposta suppletiva.

Sul tema *de quo* si noti come la giurisprudenza sia costante nell'individuare il *dies a quo* ex art. 76 nella data di registrazione dell'atto anche nell'ipotesi in cui sia ravvisabile, come nel caso in esame, un collegamento negoziale (*ex multis*,; Cass. civ. Sez. V, 28/04/2006, n. 10000).

Invero, la Suprema Corte ha più volte statuito come ai sensi dell'art.20 DPR 131/1986 in virtù del quale l'imposta è applicata in base alla natura dell'effetto giuridico finale dei loro comportamenti, semplici o complessi che essi siano, ove venga ravvisato un collegamento negoziale, il termine iniziale di decadenza ex art. 76 del D.P.R. n. 131/1986, stante l'unitarietà della causa e tenendo conto di tutti gli atti collegati, trattandosi di comportamento sostanzialmente unitario rispetto ai risultati parziali e strumentali di una molteplicità di comportamenti formali, inizi a decorrere dal momento in cui si verifica l'effetto giuridico finale e cioè dalla data di registrazione del relativo atto (Cass. civ. Sez. V, 17/01/2018 n. 1011).

Pertanto, nel caso in esame, l'avviso di liquidazione notificato in data 3.11.2014 è da considerare illegittimo in ragione dell'intervenuta decadenza dell'Ufficio dal potere di accertamento, in quanto il *dies a quo* dal quale iniziava a decorrere il termine decadenziale ex art. 76, 2° co., lett. c), D.P.R. n. 131/1986 era la data di registrazione dell'ultimo atto, ossia il 29.12.2009.

Quanto all'eccepita violazione dell'art.20 DPR 131/1986, l'odierno Collegio ritiene che, sebbene all'Ufficio spetti un potere di riqualificazione degli atti ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro in applicazione del principio antielusivo di cui all'art.20 del DPR 131/1986, tuttavia allo stesso non è consentito travalicare lo schema negoziale tipico nel quale l'atto risulta inquadrabile, pena l'artificiosa costruzione di una fattispecie imponibile diversa da quella voluta e comportante differenti effetti giuridici.

Come ha chiaramente affermato la Suprema Corte, l'Ufficio non deve ricercare un presunto effetto economico dell'atto tanto più se e quando lo stesso è il medesimo per due negozi tipici diversi per gli effetti giuridici che si vogliono realizzare (Sentenza n. 2054/2017 Cassazione Civile – Sezione V).

Il mero risparmio di imposta non legittima l'ufficio ad emettere avvisi o accertamenti di fatto senza motivazione in cui attesti meramente l'intento elusivo dell'operazione

In ragione di quanto esposto, la Commissione rigetta l'appello e conferma la sentenza impugnata.

Alla soccombenza consegue la condanna dell'Ufficio appellante al pagamento in favore delle Società appellate delle spese processuali che si liquidano nella misura di €8.000,00 oltre anticipazioni, 15% per spese generali, IVA e c.p.a. come per legge.

P.Q.M.

La Commissione rigetta l'appello e condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento, in favore di e di delle spese processuali che liquida nella misura di €8.000,00, oltre anticipazioni, 15% per spese generali, IVA e c.p.a. come per legge.

Milano, 23 ottobre 2018

IL RELATORE
Avv. Giulia Acndio

IL PRESIDENTE
Dott. Lorenzo Micheluzzi