



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI MILANO

SEZIONE 7

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|-----------------|-------------------|------------------------------|
| <input type="checkbox"/> | <u>MAININI</u> | <u>ELISABETTA</u> | <u>Presidente e Relatore</u> |
| <input type="checkbox"/> | <u>ERCOLANI</u> | <u>GIORGIO</u> | <u>Giudice</u> |
| <input type="checkbox"/> | <u>SALVO</u> | <u>MICHELE</u> | <u>Giudice</u> |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n.
depositato il 16/01/2018

- avverso AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° REGISTRO 2017
contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI MILANO

proposto dai ricorrenti:

difeso da:

difeso da:

difeso da:

difeso da:

SEZIONE

N° 7

REG.GENERALE

N° 1

UDIENZA DEL

12/07/2018 ore 15:00

N° 4159/18

PRONUNCIATA IL:

12/07/18

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

4 OTT 2018

Il Segretario

Il Segretario
Maria Antonella Polese



(segue)

SEZIONE

N° 7

REG.GENERALE

N°

UDIENZA DEL

12/07/2018 ore 15:00

Usò Ricerca e Studiò

RGR n.

.. nel ruolo di società capogruppo delle diverse società create, per gestire tale *business* nelle altre giurisdizioni.

La Strategia di riorganizzazione industriale alla base delle operazioni oggetto di analisi è stata eseguita dapprima con lo scorporo da dell'attività s, creando un'entità giuridica distinta, con l'Atto di conferimento in natura del 19 /04/2017 , di autonomo e distinto ramo d'azienda alberghiero- ad oggetto l'attività economica di ' - conferito da alla costituita new e in seguito con la vendita tra le società (che vende) e \ della partecipazione sociale di nominali € 15.010.000,00 milioni di euro della soc. pari al 100% dell'intero capitale sociale, di modo che a seguito della vendita della partecipazione sociale effettuata, il capitale sociale di € 15.010.000 della , è risultato essere interamente posseduto dalla soc. \. divenutane unico socio.

Con riferimento a detti atti l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che gli stessi rivelino come scopo concreto , reale e sovraordinato alle suddette pattuizioni, una vera e propria cessione di ramo d'azienda.

Secondo l'Amministrazione finanziaria l'intento è stato quello da parte di di cedere l'azienda e nell'intenzione di \. di acquistare il ramo di azienda, operando così una ricerca della "causa concreta" dell'operazione fuori dagli elementi testuali e giuridici degli atti portati alla registrazione sulla base dell'art. 20 del DPR 131/86, che consentirebbero l'applicazione dell'imposta sul contributo funzionale di una concatenazione di atti giuridici stipulati tra parti diverse, ciascuno con una propria causa negoziale, ma che costituiscono *cessione indiretta di azienda, attraverso lo "schermo" di due atti distinti (pag. 15 avviso).*

Nel ricorso la società preliminarmente eccepisce l'illegittimità dell'avviso di liquidazione per errata interpretazione dell'art. 20 TUR 131/86 in relazione all'art. 1 co. 87 lett. a) legge di bilancio 2018; illegittimità e infondatezza per violazione e

RGR

falsa applicazione dell'art. 20, nonché per assenza di finalità antielesiva del medesimo articolo; nullità ed illegittimità per violazione della capacità contributiva e del principio di riserva di legge di cui agli art. 53 e 23 Cost. ; illegittimità dell'atto impugnato per violazione dell'onere della prova, nonché per aver qualificato erroneamente l'imposta di registro come complementare e non come suppletiva, con effetto normativo sostanziale dell'impossibilità di sospendere la riscossione dell'imposta nel caso di impugnativa del ricorso fino alla sentenza di secondo grado.

Chiede dichiararsi in via preliminare l'illegittimità dell'atto per errata interpretazione dell'art. 20 DPR 131/86 alla luce della legge di bilancio 2018; in via principale, l'illegittimità dell'avviso di liquidazione in quanto infondato e illegittimo ai sensi dell'art. 20 T.U.R.; in subordine, nullità per errata qualificazione dell'imposta liquidata.

L'Agenzia delle entrate resiste costituendosi regolarmente in giudizio con richiesta di rigetto del ricorso e condanna alle spese, riportandosi alle motivazioni dell'avviso di liquidazione in ragione della interpretazione sistematica del dato normativo della giurisprudenza di legittimità, eccependo preliminarmente l'inammissibilità del ricorso per spontaneo adempimento dell'obbligazione tributaria ed in ragione della irretroattività della modifica normativa dell'art. 20 in base alle pronunce della Corte di Cassazione.

La ricorrente presenta successiva memoria di replica insistendo sulla illegittimità dell'atto per falsa applicazione dell'art. 20 del DPR 131/86 .

Alla udienza di trattazione la causa è stata posta in decisione sulle opposte conclusioni rassegnate dalle parti.

Ragioni della decisione

Il ricorso è accolto.

RGF

E' infondata la presunta inammissibilità del ricorso sulla base del pagamento spontaneo dell'obbligazione tributaria, non sussistendo contraddittorietà ed inconciliabilità delle posizioni processuali delle ricorrente, risultando innanzitutto in atti che il pagamento è avvenuto dopo la proposizione del ricorso e non potendosi precludere al contribuente (come da consolidata giurisprudenza della Cassazione), ogni contestazione in ordine all'*an debeatur*, restando impregiudicato ciò che attiene semmai al *quantum debeatur*; in secondo luogo è legittimo il comportamento della società, la quale, pur rigettando ed impugnando le pretese erariali, stante gli effetti della qualificazione di imposta complementare, che non sospende la riscossione in pendenza di ricorso secondo i termini scritti nell'avviso di liquidazione, ha pagato per evitare il ruolo della somma liquidata e la connessa irrogazione della sanzione al 30% dell' imposta non versata.

Esaminati i documenti del fascicolo, questo Collegio considera irrilevante nella fattispecie, ai fini della decisione, soffermarsi sulla problematica tuttora in essere sull'utilizzo dell'art. 20 per la tassazione della sostanza economica degli atti, con riferimento alla valenza dell'art.1.co. 87 lett.a) della L. n. 205/2017 e cioè, sulla natura interpretativa - chiarificatrice della novella- con effetto retroattivo (che peraltro si condivide) o,- secondo una rivisitazione strutturale della norma, →Cassaz. 2007/2018,- Sen.n.4407/18, sulla valenza modificativa, con effetto innovativo della norma a decorrere dal gennaio 2018.

Reputa sostanzialmente fondati in fatto e in diritto il secondo e quarto motivo di ricorso,- assorbiti per l'effetto gli altri gli altri,- considerando che gli atti di conferimento di un ramo d'azienda e di cessione della totalità delle quote di partecipazioni non possono essere automaticamente riqualeficati come unico negozio di cessione del complesso aziendale.

Premesso che sotto il profilo squisitamente degli effetti giuridici prodotti, v'è netta differenza tra che cede un'azienda o trasferisce in usufrutto o in affitto un

RGR 224/2018

ramo di essa e chi invece cede delle partecipazioni,...; ** // si pensi ad es. alla successione nei contratti e alla cessione di crediti, con le facoltà e/o i limiti stabiliti in dette norme dagli art. 2558 c.c. e art. 2559 c.c. che non valgono nel caso di trasferimento delle azioni o delle quote, ove ad es. i crediti della soc. ceduta continuano inevitabilmente a ricadere su quest'ultima e quindi indirettamente sull'acquirente delle partecipazioni, indipendentemente dalla volontà delle parti.; o ad es. alla disciplina sui debiti dell'azienda ceduta, ove il venditore non è liberato dei debiti inerenti l'esercizio dell'azienda ceduta anteriore al trasferimento salvo il consenso dei creditori, mentre con il trasferimento delle azioni o quote sociali gli effetti generati dai debiti relativi alla soc. ceduta, gravano necessariamente sulla società stessa, ricadendo quindi indirettamente sull'acquirente delle partecipazioni, con totale liberazione del soggetto che ha ceduto la partecipazione **//.

Proprio riflettendo sulla diversità dei due negozi, che presentano rilevanti differenze per gli effetti giuridici ed economici, questo Collegio è dell'avviso che l'art. 20, -in conformità al filone minoritario (Cass. 2054/2017), - non sia "vocato" alla tassazione della *causa reale* degli atti presentati alla registrazione, in quanto tale norma, anche nel significato previgente, era deputata a tassare il mero significato giuridico del singolo atto presentato alla registrazione. Si osserva come già puntualizzato in diverse pronunce di merito, anche di questa CTP e CTR, che l'art. 20 nella versione vigente *ratione temporis*, nello stabilire 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*", attiene piuttosto alla qualificazione giuridica dell'atto che non agli effetti economici o alla determinazione dell'oggetto del medesimo, che non possono corrispondere alla situazione fattuale che costituisce il sostrato degli accordi delle parti. La norma richiamata consente di individuare, anche attraverso l'esame di più atti, fra loro collegati (ad es. La vendita di più beni che costituiscono un compendio aziendale; il conferimento di un ramo d'azienda in società, con successiva alienazione della

RGR

quota o delle azioni) l'effettiva portata negoziale, con conseguente applicazione della corrispondente imposta di registro. Nell'applicazione del citato art. 20 del T.U.R. non può prescindersi dal fatto che l'imposta in esame è, come suol dirsi "imposta d'atto", ragion per cui, per stabilire i presupposti ed i criteri della tassazione, occorre far riferimento al contenuto e agli effetti che emergono dall'atto stesso, senza possibilità di utilizzare elementi ad esso estranei, né di ricercare contenuti diversi da quelli che risultano dalla concreta realizzazione della volontà delle parti; la vendita di tutte le quote di una società, ai fini di detta imposta non rappresenta in ogni modo una vendita d'azienda, poiché la titolarità del complesso dei beni aziendali permane in capo alla società anche dopo la cessione delle quote.

Dall'esame degli atti deve riconoscersi che le società hanno dimostrato nello svolgimento delle varie fasi la necessaria riorganizzazione della propria struttura con la separazione delle attività, evidenziando lo interesse economico di da una parte di conferire il ramo d'azienda posseduto e successivamente di cedere le quote di e dall'altra l'interesse di di acquisirne il totale controllo quale socio, senza per questo aver concreto e reale interesse ad esercitare- quale imprenditore- l'attività di gestione e sviluppo delle attività alberghiere,- cosa che sarebbe successa se avesse altresì acquisito un insieme di beni organizzati ai sensi dell'art. 2555. C.c. che consentisse la possibilità di fatto di esercizio dell'azienda.

Posto che anche sotto l'aspetto fattuale ciò non risulta, né è stato peraltro provato dall'Agenzia che fra ed Accorhotels vi sia stata alcuna fusione, a maggior ragione non si comprende come l'Amministrazione, possa sentirsi legittimata sia in presenza di sequenze negoziali complesse che di un unico atto, a ricercare in base all'assunto giurisprudenziale prevalente la causa concreta ed effettiva delle operazioni, quindi a presumere un effetto economico che peraltro nella fattispecie non si è realizzato.

RGR n

L'avviso di liquidazione è illegittimo e deve quindi essere annullato.

Le spese del giudizio vanno compensate in ragione della controversa questione giuridica trattata ed esistente.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso e per l'effetto annulla l'impugnato atto.

Dichiara interamente compensate le spese del giudizio tra le parti.

Milano, 12/07/2018

Il Presidente relatore

