

Svolgimento del processo

1-La [Omissis] s.p.a. ricorreva nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Bergamo, avverso avviso di liquidazione dell'imposta di registro; l'Agenzia, in sede di motivazione dell'atto impugnato, dopo aver premesso che la Ricorrente aveva costituito una s.r.l. unipersonale conferendo, in sottoscrizione del capitale sociale, un ramo d'azienda, concretizzantesi in due iniziative di "start up", per poi cederne la totalità delle quote ad un'altra società, affermava che: "Lo studio combinato degli atti, il breve intervallo temporale intercorso (giorni venticinque) nonché l'imposizione indiretta effettivamente assolta, Inducono a riconsiderare fa natura degli atti stessi come momento di un'unica operazione di "cessione d'azienda" da assoggettare, quindi, a tassazione di imposta di registro nella misura proporzionale prevista dalla legge" e non a tassa fissa, il tutto sulla base del disposto di cui all'art. 20 DPR 131/86; insomma, secondo l'Agenzia, la Ricorrente, con l'insieme coordinato degli atti richiamati, non avrebbe ceduto quote societarie ma un ramo d'azienda. Questa presentava istanza di accertamento con adesione che veniva respinta sul presupposto che alla tipologia di atto notificato, lo stesso, non fosse applicabile, trattandosi di una mera liquidazione di un'imposta dovuta; il Ricorrente in sede di ricorso introduttivo contestava sia la legittimità del diniego di accertamento con adesione, concretizzandosi l'atto impugnato non in una mera liquidazione dell'imposta dovuta, ma in una attività di tipo accertativo, che quella dell'atto impugnato; in ordine a questo, in particolare, deduceva che: l'imposta di registro è "imposta d'atto" e, come tale, proprio ai sensi del richiamato art. 20 (1) è finalizzata a "colpire" gli effetti giuridici del "singolo atto" presentato alla registrazione; gli atti di cui sopra non concretizzavano, comunque, abuso del diritto in quanto avevano una motivazione extra tributaria ben precisa concretizzantesi nella necessità di non far "passare" all'acquirente, assieme al ramo d'azienda, le relative imposte, eventualmente, dovute; la Ricorrente chiedeva infine l'annullamento dell'atto impugnato; l'Agenzia si costituiva in giudizio con controdeduzioni con cui eccepeva, pregiudizialmente, la tardività del ricorso, stante la considerazione che, non applicandosi alla fattispecie l'istituto dell'accertamento con adesione, non avrebbe operato, neppure, la sospensione di 90 gg. del termine decadenziale per impugnare l'atto, nel merito, riproponendo le argomentazioni di cui alla motivazione dell'atto impugnato; chiedeva infine il rigetto del ricorso e la conferma della legittimità dell'atto impugnato; la C.T.P di Bergamo con sent. n. 75/8/13 accoglieva il ricorso affermandone pregiudizialmente la tempestività e, nel merito, la fondatezza, sul presupposto che quella di registro sia un'imposta che colpisce il singolo atto, sottolineando altresì come nella fattispecie sussistessero valide ragioni extra fiscali a sostegno della scelte imprenditoriali della Ricorrente; compensava le spese; l'Agenzia gravava la sentenza del Giudice di prime cure riportandosi, sostanzialmente, ai motivi delle Sue controdeduzioni in primo grado e chiedendo, in riforma della stessa, la conferma dell'atto impugnato; la Ricorrente si costituiva in giudizio con memoria anche Lei ribadendo le argomentazioni già svolte e chiedendo la conferma dell'impugnata sentenza; all'udienza dibattimentale le Parti si riportano alle loro doglianze scritte.

Motivi della decisione

2 - In via pregiudiziale va affermata l'applicabilità dell'istituto dell'accertamento con adesione all'atto impugnato e conseguentemente la tempestività del ricorso introduttivo del giudizio; invero dalla lettura dell'art. 3, DLgs. 218/97 (2), non appaiono limiti all'applicabilità dell'istituto alla fattispecie dedotta in giudizio, essendo lo stesso, in ipotesi, applicabile ad ogni fattispecie, ben potendo le Parti trovare, in ipotesi, un accordo su modalità impositive dell'atto diverse sia da quelle dedotte dal Ricorrente che da quelle ipotizzate dall'Agenzia, posto che il riferimento al "valore" deve essere letto non come un limite alla operatività dell'istituto alle sole fattispecie in cui si discute sull'ammontare dello stesso, ma come, una specificazione che l'adesione al valore per le imposte indirette vincola l'Agenzia solo per queste tipologie di imposte e non, ad esempio, anche per le

imposte dirette; va poi sottolineato come, comunque, nella fattispecie l'Agenzia non si sia certo limitata a liquidare un'imposta ma abbia proceduto alla ricostruzione della volontà delle Parti con una attività di chiara natura accertativa; questo Giudice non può, poi, fare a meno di sottolineare il comportamento dell'Agenzia invero poco rispettoso del principio di buona fede che deve sempre governare i rapporti tra le Parti, posto che ha notificato il diniego all'accertamento con adesione solo il 22.12.2011 quando cioè era già spirato l'usuale termine decadenziale di 60 gg, per l'impugnativa dell'atto che era stato notificato il 21.9.2011; affermata la tempestività del ricorso va altresì affermata la sua fondatezza; in effetti il sistema dell'imposta di registro è finalizzata a "colpire" gli effetti giuridici del singolo atto inteso nella sua individualità, inteso come una "monade", direbbe il filosofo, e non conosce, nella sua struttura, nella sua logica, la possibilità, tranne alcune eccezioni, cfr. [artt. 22, 24, 26, 33](#), che appunto, in quanto tali confermano la regola, la possibilità di "colpire" "qualcos'altro" che non siano gli effetti giuridici di un atto o che sia il "risultato" finale di una serie di atti; l'[art. 20](#) cit. consente, senz'altro, all'Agenzia di riqualificare attraverso un'indagine complessiva dell'atto e delle sue clausole, la reale natura giuridica del medesimo, senza fermarsi all'intitolazione dello stesso e senza essere vincolata da un'inesatta qualificazione operata dalle parti e quindi dai *nomen juris* da esse attribuito all'atto; insomma non è che se le parti intitolano l'atto contratto di comodato l'Agenzia non possa riqualificarlo contratto di locazione, una volta che dall'esame dello stesso se ne possa dedurre la natura di contratto di locazione; conferma della legittimità di questa interpretazione dell'[art. 20](#) la si trova in una recente sentenza, n. [2013/15319](#), della Corte di Cassazione da cui può trarsi la seguente massima: "In tema di imposte ipotecarie e catastali, la prevalenza che l'[art. 20](#) del DPR 26.4.1986, n. 131, richiamato dall'[art. 13](#) del DLgs. 31.10.1990, n. 347, attribuisce, ai fini dell'interpretazione degli atti registrati, alla natura intrinseca ed agli effetti giuridici degli stessi sui loro titolo e sulla loro forma apparente, vincola l'interprete a privilegiare il dato giuridico reale dell'effettiva causa negoziale dell'atto sottoposto a registrazione, rispetto al relativo assetto cartolare; la disposizione in esame esprime la precisa volontà normativa di assumere, quale oggetto del rapporto giuridico tributario, gli atti in considerazione non della loro consistenza documentale, ma degli effetti giuridici prodotti, né è incompatibile con la nozione di "imposta d'atto", non ponendosi essa in contrasto con il principio costituzionale sancito dall'[art. 23](#) Cost., o con quello di cui all'[art. 41](#) Cost., mantenendo i soggetti integra la propria autonomia privata, anche nelle ipotesi di collegamento negoziale"; insomma, come ci ricorda un'altra massima tratta dalla medesima sentenza, l'[art. 20](#) non può essere considerata norma generale antielusiva nell'ambito dell'imposta di registro (3) "In tema di imposte ipotecarie e catastali, l'[art. 20](#) del DPR 26.4.1986, n. 131, richiamato dall'[art. 13](#) del DLgs. 31.10.1990, n. 347, disponendo che l'imposta deve essere applicata secondo l'"intrinseca natura" e gli "effetti giuridici" degli atti assoggettati a registrazione, è norma che, pur essendo ispirata a finalità genericamente antielusive, non configura una "disposizione antielusiva", come, invece, l'[art. 37-bis](#) del DPR 29.9.1973, n. 600, che è norma generale "antielusiva" di chiusura; invero l'[art. 20](#) del DPR n. 131 cit. procede alla ricostruzione dell'obiettiva portata, sul piano degli effetti giuridici, dell'attività negoziale posta in essere, mentre l'[art. 37-bis](#) del DPR n. 600 cit. verifica lo sviamento e l'uso distorto di forme negoziali per conseguire indebiti vantaggi fiscali" (nello stesso senso cfr. Cass. sent. n. [2014/3481](#)); facendo ora applicazione dei suddetti principi alla fattispecie concreta dedotta in giudizio non può che conseguirne il rigetto dell'appello e la conferma dell'impugnata sentenza, posto che gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione erano, effettivamente, quelli desumibili dal *nomen juris* dato dalle parti agli stessi: cioè, il primo, di conferimento di ramo d'azienda in conto sottoscrizione di capitale ed il secondo, di cessione di quote della conferitaria; questo Giudice non si nasconde peraltro che la suddetta sentenza, ha ritenuto fondata, la tesi erariale della possibile riqualificazione di più atti in un unico atto, affermando il principio che una pluralità di operazioni societarie e/o di negozi, strutturalmente e funzionalmente collegati al fine di produrre un unico effetto giuridico finale vanno considerati, ai fini dell'imposta di registro, come un fenomeno unitario; questo potrà essere tassato come l'atto preso a modello a condizione che gli effetti giuridici siano simili a quelli di quest'ultimo; insomma, ci dice la Corte, se l'effetto giuridico finale della

serie degli atti posti in essere dalle parti è identico a quello dell'atto preso a modello l'imposizione deve essere quella dell'atto preso a modello; come esplicitato prima, questo Giudice non condivide una tale lettura dell'art. 20 cit. ma va detto che, anche qual'ora la si condividesse e la si applicasse alla fattispecie concreta dedotta in giudizio, non per questo, le conclusioni, nel senso di accoglimento delle doglianze della Ricorrente, muterebbero, invero, nell'ipotesi di condivisione del suddetto principio, va detto che, se lo schema plurifase adottato dalle parti producesse, valutato unitariamente, il trasferimento oneroso della proprietà del ramo d'azienda, l'imposta dovrebbe, sì essere applicata sul trasferimento oneroso del ramo d'azienda, ossia sull'effetto giuridico complessivamente realizzato, trattandosi di uno degli effetti giuridici indicati nella tariffa; ma nella fattispecie concreta dedotta in giudizio non è possibile ravvisare l'effetto giuridico finale del trasferimento oneroso del ramo d'azienda; con il primo atto della sequenza vista in narrativa viene conferito un ramo d'azienda in sede di sottoscrizione di capitale sociale di una società, con il secondo atto vengono cedute le quote della conferitane; i due atti non concorrono *ictu oculi*, a produrre l'effetto giuridico unitario, identico a quello che si sarebbe ottenuto nel caso del trasferimento diretto del ramo d'azienda; ancorché collegati funzionalmente producono effetti giuridici che non possono essere ridotti all'unità; nella cessione a titolo oneroso dell'azienda, la stessa viene scambiata verso un corrispettivo, nella sequenza considerata con il primo atto il ramo d'azienda è stata scambiata verso la partecipazione nella società conferitaria, con il secondo la partecipazione è stata ceduta a fronte di un corrispettivo; risulta evidente l'impossibilità di ridurre i due atti considerati nello schema della cessione del ramo d'azienda a fronte di un corrispettivo; la disomogeneità tra il risultato giuridico ottenuto adottando questa sequenza e quello ottenibile se il ramo d'azienda anziché conferito fosse stato direttamente venduto al terzo acquirente finale impedisce l'applicazione alla due condotte della medesima disciplina tributaria; in conclusione l'appello va respinto ed va confermata l'impugnata sentenza; le spese di giudizio liquidate come in dispositivo seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Commissione, respinge l'appello e conferma l'impugnata sentenza; le spese di giudizio quantificate in €2.000 (duemila) seguono la soccombenza.

Note

- (1) "L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo e la forma apparente"
- (2) "1. La definizione ha effetto per tutti i tributi di cui all'art. 1, comma 2, dovuti dal contribuente, relativamente ai beni e ai diritti indicati in ciascun atto, denuncia o dichiarazione che ha formato oggetto di imposizione. Il valore definito vincola l'ufficio ad ogni ulteriore effetto limitatamente ai menzionati tributi. Sono escluse adesioni parziali riguardanti singoli beni o diritti contenuti nello stesso atto, denuncia o dichiarazione".
- (3) Invero l'interprete non può dimenticare come il dato letterale dell'art. 20 sia del tutto simile a quello dell'art. 19 del DPR n. 634/72 introdotto quando il dibattito sull'elusione era del tutto di là da venire.