



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI FIRENZE

SEZIONE 5

SEZIONE

N° 5

REG.GENERALE

N° 1150/2016

UDIENZA DEL

06/04/2017 ore 09:30

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	BERNARDINI	STEFANIA	Presidente
<input type="checkbox"/>	D'AURIA	DONATO	Relatore
<input type="checkbox"/>	MAZZOLI	MILENA	Giudice
<input type="checkbox"/>			

N°

544

PRONUNCIATA IL:

28/4/17

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

15/5/17

Il Segretario

Il Segretario

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 1150/2016
depositato il 19/10/2016

- avverso AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 20131T014328000 AT.13160-14328 REGISTF
2013

- avverso AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 20131T014328000 AT.13160-14328
IMP.IPOTECARIA 2013

- avverso AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 20131T014328000 AT.13160-14328
IMP.CATASTALE 2013

- avverso AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 20131T014328000 ATTO 14328 REGISTRO
2013

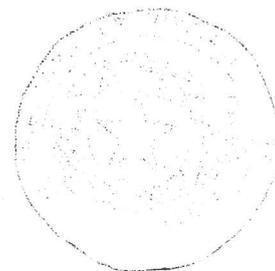
contro:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE FIRENZE

proposto dai ricorrenti:

difeso da:

difeso da:



di cui all'atto n. 14326.

L'ufficio ha ritenuto detti atti funzionalmente connessi, in quanto tutti miranti all'unico risultato finale, costituito dal trasferimento del ramo d'azienda corrente in _____, avente ad oggetto attività vitivinicola. Ha, dunque, richiesto con il primo avviso di liquidazione una maggiore imposta di registro ed ha applicato in misura proporzionale l'imposta ipotecaria e quella catastale; con il secondo avviso, inoltre, ha richiesto l'imposta di registro in relazione alla compensazione effettuata con l'atto n. 14328, ai sensi dell'art. 21, comma 1, D.P.R. 131/86, a mente del quale *se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto.*

Così ricostruiti i fatti, ritiene il Collegio che il ricorso sia destituito di fondamento e debba, pertanto, essere rigettato per le ragioni che seguono.

Con il primo motivo di gravame i ricorrenti deducono la carenza di *soggettività passiva* della _____ sul punto deve osservarsi che detta società risulta parte negoziale (la cessione del ramo di azienda dalla _____ a l _____ è avvenuta proprio per il tramite della _____) e, dunque, coobbligata ai sensi dell'art. 57 del T.U.R.

Peraltro, l'Amministrazione finanziaria avrebbe legittimamente agito anche se avesse notificato l'avviso di liquidazione in discorso solo nei confronti della (_____) dunque nei confronti di una sola delle parti dell'atto, proprio perché tutte solidalmente obbligate ai sensi dell'art. 57 del D.P.R. n. 131/86; l'Amministrazione finanziaria, invero, in applicazione dell'art. 1292 c. c., ha la facoltà di scegliere l'obbligato al quale rivolgersi, per cui non è tenuta alla notifica dell'avviso nei confronti degli altri condebitori (cfr. Cass., V sez. civ., 3/2/17 n. 2864).

Quanto alla dedotta violazione del principio del contraddittorio preventivo, va rilevato che nel caso di specie la legge non prevede la necessaria



anticipazione del contraddittorio con il contribuente ad una fase antecedente all'emissione dell'accertamento. In proposito le SS. UU. Civili della Suprema Corte (9/12/15 n. 24823) hanno affermato che, *differentemente dal diritto dell'Unione europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto. Ne consegue che, in tema di tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi "armonizzati", avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purché, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto.*

Più in generale, va evidenziato come la giurisprudenza di legittimità escluda la necessità del contraddittorio preventivo in tema di imposta di registro proprio in ipotesi nelle quali trova applicazione il dettato dell'art. 20 D.P.R. 131/86 (cfr. *ex plurimis* Cass., V sez. civ., 19/6/13 n. 15319).

Destituita di fondamento risulta anche l'eccezione relativa alla carenza di motivazione, posto che l'atto impugnato contiene la indicazione dei presupposti



di fatto e l'esposizione delle ragioni che hanno determinato l'Amministrazione finanziaria a riqualificare le operazioni negoziali poste in essere dalle parti, di talché il contribuente è pienamente in grado di comprendere gli elementi essenziali della pretesa tributaria e di adeguatamente difendersi.

Dalla lettura dell'art. 42 del T.U.R., poi, emerge pacifica ed evidente la natura complementare dell'imposta di registro determinata all'esito della riqualificazione negoziale ex art. 20 cit. degli atti stipulati dalle parti. Invero, l'art. 42 D.P.R. n. 131/86 espressamente statuisce che è *principale* l'imposta applicata al momento della registrazione e quella richiesta dall'Ufficio, se diretta a correggere errori od omissioni effettuati in sede di autoliquidazione nei casi di presentazione della richiesta di registrazione per via telematica; *suppletiva* l'imposta applicata successivamente, se diretta a correggere errori od omissioni dell'Ufficio; è *complementare* l'imposta applicata in ogni altro caso.

Orbene, nel caso di specie l'imposta liquidata non può qualificarsi imposta *suppletiva*: la liquidazione non è, infatti, intervenuta a correggere errori od omissioni dell'Ufficio, ma a ricostruire *a posteriori* il reale contenuto giuridico degli atti registrati in ossequio alla previsione dell'art. 20 D.P.R. n. 131/86, dando così vita ad un'imposta che (non essendo certamente *principale*) deve considerarsi *complementare*, in quanto appartenente alla categoria residuale.

Natura *suppletiva* ha, invece, l'imposta recuperata con il secondo avviso di liquidazione impugnato, posto che - come è specificato nella parte motiva - recupera l'imposta di registro dovuta in relazione alla compensazione effettuata con l'atto n. 14328, non riscossa in sede di registrazione. In questo caso, invero, si è di fronte ad un *errore* dell'Ufficio, che non ha riscosso l'imposta nel momento della registrazione dell'atto.

Anche l'eccezione relativa alla violazione della direttiva comunitaria n. 2008/7/CE non può trovare accoglimento, posto che l'Ufficio ha contestato una cessione di azienda, rispetto alla quale l'art. 6 della direttiva di cui si discute prevede che gli Stati membri - in deroga alle disposizioni di cui all'art 5 -



possano applicare imposte di trasferimento di beni immobili o di aziende commerciali situati nel proprio territorio.

Sul punto, ritiene la Commissione, con il conforto della giurisprudenza di legittimità, che l'imposta proporzionale di registro applicata sul trasferimento connesso all'atto del conferimento di un'azienda commerciale ad una società di capitali non si ponga in contrasto con i limiti ed i divieti posti dalla direttiva comunitaria 69/335 (e successive modifiche), non avendo ad oggetto il conferimento in sé ma - al pari di qualsiasi altra ipotesi di trasferimento di proprietà, quale che sia la persona che l'effettua ed a qualsiasi titolo ciò avvenga (vendita, donazione, successione, conferimento in società) - l'oggettivo trasferimento di proprietà. Trattasi di una imposta, invero, che rientra nell'ambito di previsione di cui all'art. 12 della direttiva medesima, il quale, autorizza gli Stati membri, in deroga agli artt. 10 e 11, a percepire *imposte di trasferimento ivi comprese le tasse di pubblicità fondiaria, sul conferimento ad una società, associazione o persona giuridica che persegue scopi di lucro, di beni immobili o di aziende commerciali situati sul loro territorio*, quale che sia il soggetto conferente, richiedendo soltanto che tali tributi non siano superiori a quelli applicabili alle operazioni similari (quali, ad esempio, le operazioni tra persone fisiche) compiute nello Stato membro che li riscuote (cfr. Cass., V sez. civ., 20/6/13 n. 21548).

Quanto alla eccezione con cui lamenta la erronea applicazione delle norme sulla tassazione degli imprenditori agricoli professionali, è sufficiente osservare che le agevolazioni in tema di imposta di registro non si applicano automaticamente, ma devono essere richieste con apposita dichiarazione di parte inserita nell'atto. Ebbene, nel caso che qui occupa alcun riferimento è dato rinvenire negli atti sottoposti all'imposta di registro ad istanze di agevolazioni fiscali; senza tacere che in ogni caso l'

non è in possesso della qualifica di IAP, posto che dalla documentazione prodotta l'imprenditore agricolo professionale di riferimento della *Corbina s.r.l.*



risulta essere

Resta, infine, da esaminare la dedotta infondatezza nel merito degli impugnati avvisi.

Ritiene il Collegio che l'Ufficio abbia correttamente operato, facendo buon governo del dettato dell'art. 20 D.P.R. n. 131/86. Ed invero, in tema di imposte ipotecarie e catastali la prevalenza che l'art. 20 del D.P.R. n. 131/86 attribuisce, ai fini dell'interpretazione degli atti registrati, alla natura intrinseca ed agli effetti giuridici degli stessi sul 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 (cfr., *ex plurimis*, Cass., V sez. civ., 19/6/13 n. 15319).

In altri termini, in tema d'imposta di registro, l'art. 20 cit., con il dettare il criterio dell'intrinseca natura e degli effetti giuridici degli atti presentati a registrazione, attribuisce rilievo preminente alla causa reale del negozio ed alla regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti, anche se mediante una pluralità di pattuizioni non contestuali, tra loro collegate (cfr. Cass., V sez. civ., 4/2/15 n. 1955).

Sul punto è stato, altresì, affermato che la prevalenza che l'art. 20 del D.P.R. n. 131/86 attribuisce alla *intrinseca natura ed agli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente*, impone, nella relativa loro qualificazione, di considerare preminente la causa reale e la regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai



contraenti, seppure mediante una pluralità di pattuizioni non contestuali o di singole operazioni, non rivelandosi decisiva, in ipotesi di negozi collegati, la rispettiva differenza di oggetto. Pertanto, in caso di conferimento di azienda con contestuale cessione, in favore di un socio della conferitaria, delle quote ottenute in contropartita dal conferente, il fenomeno ha, a tal fine, carattere unitario (in conformità al principio costituzionale di capacità contributiva ed all'evoluzione della prestazione patrimoniale tributaria dal regime della tassa a quello dell'imposta), è configurabile come cessione di azienda e non costituisce operazione elusiva, per cui non grava sull'Amministrazione l'onere di provare i presupposti dell'abuso di diritto, atteso che i termini giuridici della questione sono già tutti desumibili dal criterio ermeneutico di cui al citato art. 20 (cfr. Cass., V sez. civ., 14/2/14 n. 3481).

Va a tale ultimo proposito sottolineato che la norma in commento non è disposizione che dal legislatore sia stata predisposta al recupero di imposte *eluse*, questo perché l'istituto dell'*abuso del diritto* d'imposte presuppone una mancanza di *causa economica* che non è invece prevista per l'applicazione dell'art. 20 D.P.R. n. 131 cit. Tale ultima norma, invece, semplicemente impone, ai fini della determinazione dell'imposta di registro, di qualificare l'atto o il *collegamento* negoziale in ragione del loro *intrinseco*, vale a dire in ragione degli effetti *oggettivamente* raggiunti dal negozio o dal *collegamento* negoziale.

Ed è utile ulteriormente precisare che la fattispecie regolata dall'art. 20 D.P.R. n. 131 cit. nemmeno ha a che fare con l'istituto della simulazione, atteso che la riqualificazione in parola avviene anche se le parti hanno realmente voluto quel negozio o quel *collegamento* negoziale e questo appunto perché ciò che conta sono gli effetti *oggettivamente* prodottisi (cfr. Cass., V sez. civ., 21/4/16 n. 9582).

Orbene, tornando al caso specifico, l'Agenzia delle Entrate non ha fatto altro che *leggere* congiuntamente i tre atti indicati in premessa nel loro complessivo significato e conseguentemente ha proceduto alla loro



riqualificazione, avendo apprezzato il collegamento tra di essi, nonché tra le operazioni societarie, così valutando l'unico effetto giuridico finale e valorizzando la causa reale e complessiva dell'operazione economica rispetto alle forme contrattuali utilizzate dalle parti (sulla legittimità di un siffatto operato la giurisprudenza della Suprema Corte è pacifica - cfr., solo a titolo di esempio, Cass., V sez. civ., 19/2/14 n. 3932). Non v'è dubbio, invero, che attraverso la stipula dei tre atti sopra specificati le parti hanno realizzato la cessione del ramo di azienda corrente in _____ avente ad oggetto attività vitivinicola dalla _____ per il tramite della _____ &

Peraltro, va evidenziato che tale ramo dell'azienda _____ era già nella disponibilità della _____, che la deteneva nella stessa consistenza trasferita con gli atti sopra indicati in virtù di atto di affitto di azienda del 31/5/11.

Orbene, scindere l'unica operazione di cessione di azienda in più atti solo formalmente distinti, ma sostanzialmente connessi, ha comportato - tra l'altro - il pagamento delle imposte indirette in misura fissa in luogo che in misura proporzionale (come sarebbe invece accaduto in presenza di un atto di cessione di azienda).

Quanto, infine, al secondo avviso di liquidazione, l'Ufficio correttamente ha richiesto l'imposta di registro in relazione alla compensazione effettuata con l'atto n. 14328, ai sensi dell'art. 21, comma 1, D.P.R. 131/86, che prevede che *se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto.*

Le considerazioni che precedono, dunque, impongono il rigetto del ricorso ed alla integrale soccombenza consegue la condanna dei ricorrenti al pagamento delle spese di giudizio, che si liquidano in complessivi euro diecimila, oltre



accessori.

P. Q. M.

respinge il ricorso e condanna i ricorrenti al pagamento delle spese processuali, che si liquidano in euro diecimila, oltre accessori.

Così deciso in Firenze, nella Camera di Consiglio del 28-4-2017.

L'estensore


Il Presidente



