

C.T. Prov. Treviso 16.2.2018 n. 97/1/18

Ritenuto in fatto ed in diritto

Parte ricorrente impugna gli avvisi di liquidazione qui in oggetto premettendo una serie di fatti e considerazioni necessari per comprendere la materia del contendere. Espone dunque parte ricorrente che in data 19 aprile 1988 veniva costituita la società di partecipazioni Srl, successivamente trasformata in società di partecipazioni SNC Alfa avente come oggetto sociale l'acquisto, la vendita, la permuta, la locazione e la gestione, la ristrutturazione di immobili urbani, rustici Tale società era proprietaria, sin dal 1988, di alcuni terreni agricoli in comune di Oderzo sui quali insiste anche un fabbricato. Il capitale di detta società era suddiviso nella misura del 65,38% a M. Augusta e del 34,62% a V. Tellino il quale decedeva in data 20 maggio 2013. Conseguentemente la società veniva posta in liquidazione per mancata ricostituzione della pluralità di soci ma successivamente, il 1° aprile 2014, con atto registrato a Treviso in data 7 aprile 2014 la signora Augusta provvedeva a revocare lo stato di liquidazione e a ricostituire la pluralità dei soci mediante cessione della sua partecipazione sociale ai signori Stefano e Francesco C. in quote uguali i quali deliberavano di modificare la ragione sociale della società in società di partecipazioni SNC Beta. Tale atto veniva registrato con applicazione dell'imposta di registro in misura fissa in quanto cessione di partecipazioni societarie. Successivamente con gli avvisi di liquidazione qui impugnati l'Agenzia delle Entrate di Treviso, dopo aver riqualificato l'atto pubblico a sensi dell'ARTICOLO 20 del DPR 131/86 considerandolo atto di compravendita di terreno agricolo richiedeva le conseguenti imposte di registro, catastali ed ipotecarie, oltre ad irrogare una sanzione per un importo complessivo qui in discussione di euro 81.396,25. L'Ufficio motiva gli atti impositivi impugnati osservando tra l'altro che appurata la sostanziale coincidenza tra i soggetti acquirenti le quote dell'azienda e i soggetti che godono dell'unico bene appartenente al patrimonio della stessa (terreno agricolo) nonché la natura dell'attività lavorativa da essi svolta (coltivazione di fondi) è fondato ravvisare nell'atto concluso dalle parti la volontà degli acquirenti non già di acquistare un'azienda, vale a dire un insieme organizzato di beni e persone finalizzato alla produzione di beni o alla fornitura di servizi bensì, unicamente, il solo bene che ne costituisce il patrimonio cioè il terreno agricolo con le sue pertinenze. Prosegue l'Ufficio impositore osservando negli atti impugnati che: è quindi palese che la reale sostanza economica dell'atto consiste nella compravendita del fondo agricolo; di contro, il negozio scelto dalle parti per arrivare a tale risultato (la cessione di quote della società) era l'unico che avrebbe permesso, da un lato di evitare l'eventuale esercizio del diritto di prelazione da parte dei proprietari dei fondi confinanti, dall'altro di evitare l'applicazione dell'imposta di registro relativa alla compravendita di terreni agricoli Parte ricorrente, nel contestare le motivazioni tutte formulate dall'Ufficio negli atti impugnati eccepisce preliminarmente illegittimità dell'avviso di liquidazione per decadenza dall'azione in quanto l'atto impositivo è stato notificato fuori termini al signor Francesco affermando parte ricorrente che la notifica dell'atto impositivo oltre il termine decadenziale anche nei confronti di uno solo dei condebitori solidali causa l'illegittimità dell'atto impugnato unica essendo l'obbligazione scaturente dall'atto riqualificato. Espone ancora parte ricorrente che sarebbe sbagliata l'interpretazione del disposto dell' art. 2272 codice civile formulata dall'Ufficio il quale ritiene che tale articolo vieti la ricostituzione della pluralità dei soci oltre il termine di sei mesi dall'avvenuta causa di scioglimento. Secondo parte ricorrente invece qualora oltre tale termine nel frattempo la società non sia stata cancellata, si potrebbe revocare la messa in liquidazione se nel frattempo è venuta a cessare la causa dello scioglimento stesso. Osserva ancora che la società acquirente ha concesso poi in affitto detto fondo rustico a società a terza e inoltre in data 26 luglio 2016 ha acquistato un altro terreno. Pertanto, afferma parte ricorrente, la società acquirente è pienamente operativa e svolge l'attività imprenditoriale prevista dal suo oggetto sociale. Infine parte ricorrente contesta l'interpretazione dell'articolo 20 della Legge di Registro formulata dall'Ufficio citando recente sentenza della Corte di Cassazione che afferma come

DOMINICI & ASSOCIATI STUDIOLEGALE E TRIBUTARIO

L'Ufficio in tale attività riqualficatoria non può travalicare lo schema negoziate tipico nel quale l'atto risulta inquadrabile, pena l'artificiosa costruzione di una fattispecie imponibile diversa da quella voluta e comportante differenti effetti giuridici. L'Ufficio, tramite l'applicazione dell'**ARTICOLO 20** del DPR 131/1986, 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. Insiste parte ricorrente affermando che il giudizio dell'interprete deve fondarsi solo sulle risultanze dell'atto e non quindi su elementi estranei desunti da altre fonti. Contesta quindi che la volontà dell'Ufficio manifesti in realtà una volontà antielusiva che non può più essere attribuita all'articolo 20 della Legge di Registro dopo l'entrata in vigore dell'articolo 10-bis della Legge 27 luglio 2000 numero 212 secondo il quale l'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di 60 giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto. Parte ricorrente rivendica la libertà di scelta tra diverse operazioni comportanti un diverso carico fiscale e prosegue con altre contestazioni per il cui dettaglio si rinvia agli atti. Si costituisce l'Ufficio contestando le affermazioni tutte di parte ricorrente con lunghe argomentazioni per il cui dettaglio si rinvia agli atti, argomentazioni che vengono qui così riassunte: in primo luogo l'Ufficio afferma di avere spedito tutti gli avvisi di liquidazione entro i termini mentre uno solo, per un caso di irreperibilità temporanea, è stato consegnato oltre i termini. Insiste comunque l'Ufficio nell'affermare che l'avvenuta notifica nei termini a due dei tre soggetti, in presenza di obbligazione solidale, comporta l'estensione dell'obbligazione anche al terzo obbligato solidale. Con approfondite argomentazioni, per il cui dettaglio si rinvia agli atti, prosegue l'Ufficio citando l'evoluzione interpretativa dell'articolo in questione che ha preso atto dell'evoluzione della prestazione patrimoniale tributaria di registro dal regime della tassa legata al contenuto dell'atto in senso stretto a quello dell'imposta, avente come oggetto la manifestazione di capacità contributiva correlabile ad una ben dimostrata forza economica che, a parere dell'Ufficio, sarebbe desumibile anche da altri atti e fatti. Infine l'Ufficio nega di aver fatto ricorso nel caso ad interpretazione antielusiva ma di avere solo applicato l'articolo 20 della Legge di Registro secondo l'interpretazione giurisprudenziale evoluta degli ultimi periodi. Per altre argomentazioni di dettaglio si rinvia agli atti. Dopo ulteriori memorie difensive le parti ribadiscono le rispettive richieste volte rispettivamente a chiedere l'annullamento o per contro la conferma degli atti impugnati, in ogni caso con vittoria di spese. La Commissione osserva: nel caso l'obbligazione tributaria, ove confermata, grava su tutti e tre i ricorrenti: come sopra riferito, l'avviso di liquidazione è stato ricevuto da uno dei tre ricorrenti oltre il termine decadenziale. Questo Giudice Collegiale ritiene sul punto che sia corretta la distinzione, formulata da parte ricorrente, tra atti processuali ed atti sostanziali o comunque aventi effetto sostanziale con la conseguenza che un atto sostanziale, spedito entro i termini incombenti sull'Ufficio, ma pervenuto al contribuente oltre i termini decadenziali, sia da considerarsi fuori termini; tuttavia questo Giudice concorda con l'Ufficio nel ritenere che in presenza di **obbligazione solidale il persistere dell'obbligazione in capo ad altri coobbligati riverberi i suoi effetti anche nei confronti del terzo coobbligato al quale l'atto è pervenuto fuori termini**. Nel caso di specie l'attività interpretativa dell'Ufficio appare essere andata oltre l'applicazione di imposte d'atto come quelle qui in discussione svolgendo di fatto **attività accertatrice antielusiva che questo Giudice Collegiale concorda con parte ricorrente nel ritenere nel caso nulla perché non preceduta da apposita, necessaria notifica di richiesta di chiarimenti al contribuente** con conseguente instaurazione di **previo contraddittorio**. Questo Giudice è ben consapevole che nel corso degli anni e dei decenni sia la prassi che la Giurisprudenza hanno interpretato in maniera molto diversa una lettera normativa che permane immutata da molti decenni perché, se non andiamo errati, la norma del 1986 riprende una precedente analoga norma preesistente da molti anni. Che lo stesso dettato normativa sia stato con il decorso del tempo interpretato in maniera diversa sia dall'Amministrazione che dall'Autorità Giudiziaria è circostanza che entrambe le parti riconoscono, traendone però conseguenze diverse. L'odierno Collegio giudicante è composto da persone che da molti anni sono frequentemente a contatto con diverse prassi e

DOMINICI & ASSOCIATI STUDIOLEGALE E TRIBUTARIO

diverse interpretazioni di un medesimo testo normativo. Inevitabile dunque che l'interpretazione oggi fornita da questo Collegio giudicante risenta della loro esperienza specifica maturata sul punto nel corso dei decenni. È dovere di questo Giudice estensore esporre in mani concisa ma comprensibile il perché della valutazione sopra sinteticamente formulata. Ricorda questo Giudice estensore di essersi frequentemente occupato di applicazione e di interpretazione della Legge di Registro da quasi mezzo secolo. Nell'esperienza professionale di questo Giudice estensore pertanto, che ha trovato sostanziale coincidenza nell'esperienza degli altri componenti il Collegio, non può che confermarsi una netta evoluzione interpretativa sia nella prassi che nella Giurisprudenza ma qui si tratta di tentare di spiegarne le cause. Quando questa norma è stata emanata né i contribuenti né gli Uffici disponevano di computer inoltre, essendo i trasporti meno agevoli di oggi, ogni pochi chilometri vi erano uffici delle imposte territoriali ed in particolare, per quanto riguarda il Veneto, si può affermare che nel complesso vi fosse originariamente un Ufficio del Registro ogni 30-40 km o anche meno. Bisogna ricordare che i contraenti potevano e possono scegliere liberamente il notaio rogante con la conseguenza che l'Ufficio del Registro competente era ed è determinato dalla sede del notaio rogante. Prima dell'avvento generalizzato dei computer, che è notevolmente successivo all'entrata in vigore del testo normativo del quale qui ci occupiamo, ogni Ufficio del Registro, ricevendo solo atti cartacei e non telematici, veniva nei fatti a conoscenza solo degli atti formati nel suo ristretto ambito di competenza territoriale. I funzionari di un qualsiasi Ufficio del Registro non potevano materialmente conoscere il contenuto di atti registrati poco prima o poco dopo in altri Uffici del Registro distanti anche solo 30 km. Era dunque nei fatti impossibile ed impensabile interpretare il contenuto degli atti sottoposti a registrazione svolgendo indagini sulla concreta attività, materiale e giuridica, precedente o successiva dei contraenti di talché l'interpretazione del solo atto sottoposto a registrazione era ovvia e necessitata. Al massimo poteva accadere che venissero registrati nel giro di pochi giorni più atti collegati che in questo modo venivano conosciuti dai funzionari del Registro. Anche in questo caso però bisogna osservare che solo nei centri piccoli con pochi funzionari e pochi atti poteva capitare che un funzionario collegasse due o più atti, altrimenti ciò che oggi è facile e normale con l'utilizzo di Internet e dei computer, prima era impossibile. Naturalmente i contraenti più avveduti erano ben consapevoli di queste limitazioni pratiche e spesso, per ostacolare l'attività dei creditori privati e del fisco, ricorrevano al facile accorgimento di scegliere per negozi giuridici collegati notai aventi sede in territori vicini ma diversi. Quando l'avvento generalizzato dei computer e di Internet nella prassi ha reso possibile agli Uffici conoscere con facilità diversi atti e fatti collegati ma differenziati nel tempo e nello spazio, giustamente e logicamente i funzionari accertatori si sono resi conto che non raramente atti collegati miranti nel loro complesso ad un fine contrario agli interessi del fisco erano stati rogati da notai che registravano presso Uffici diversi. Aggiungasi che proprio l'avvento dei computer, unitamente a quello della motorizzazione di massa, ha permesso alle pubbliche amministrazioni di ridurre grandemente il numero degli uffici territoriali accorpandoli. È constatazione di questo Collegio giudicante che nel lasso di tempo successivo all'utilizzo generalizzato dei computer e di Internet sia aumentato in maniera esponenziale il ricorso degli Uffici accertatori alla riqualificazione prevista dall'articolo 20 qui in questione. È vero che questo ricorso molto maggiore ad accertamenti ex articolo 20 è conseguente anche a sostanziale aumento delle aliquote ma soprattutto è conseguente alla possibilità di fare ricorso alla conoscenza di altri atti e fatti che non risultano dall'atto volta a volta sottoposto a tassazione. **È parere di questo Collegio giudicante che la Giurisprudenza abbia favorito, ben oltre la lettera e lo spirito della Legge, questa intensificata attività accertativa di riqualificazione del contenuto negoziale**, ben consapevole la Giurisprudenza del fatto che la visione sinottica di fatti ed atti differenziati nel tempo e nello spazio poteva in realtà meglio cogliere precise volontà di elusione fiscale. Tuttavia, così come l'evoluzione tecnologica e normativa ha reso possibile negli anni un sostanziale mutamento di indirizzo giurisprudenziale, mutamento di indirizzo dichiaratamente interpretativo ma in realtà spesso sostanzialmente antielusivo, altrettanto oggi, a parere di questo Giudice Collegiale, **deve tenersi conto dell'introduzione di una specifica normativa antielusiva** e deve tenersi conto

DOMINICI & ASSOCIATI
STUDIOLEGALE E TRIBUTARIO

dell'evoluzione culturale che in presenza di cittadini più istruiti e consapevoli e in presenza di una Giurisprudenza sovranazionale più rispettosa dei principi sottesi ad una normativa e una prassi di effettiva tutela del contraddittorio ha condotto nel caso all'emanazione di norma nazionale antielusiva specifica che prevede a pena di nullità un previo contraddittorio endoprocedimentale. In conclusione questo Giudice Collegiale condivide su questo punto le argomentazioni formulate da parte ricorrente condividendo che nel caso gli atti impugnati si fondano su di una interpretazione sostanzialmente antielusiva di un complesso di atti e fatti correlati, atti e fatti che non possono desumersi dal contenuto del singolo atto registrato ma che sono frutto di un collegamento interpretativo di più atti e fatti disgiunti effettuato sostanzialmente in funzione antielusiva. Ritiene questo Collegio che sicuramente nel caso di specie i contraenti abbiano scelto l'attività negoziale meno onerosa dal punto di vista fiscale ed è anche possibile che questa scelta venga interpretata come una elusione fiscale ma proprio perché l'attività accertativa nel caso ha di fatto svolto **attività antielusiva è da qualificarsi nulla perché non preceduta dall'ormai obbligatorio previo contraddittorio endoprocedimentale**. In sintesi è opinione di questo Collegio giudicante che potesse comprendersi e anche approvarsi l'attività antielusiva svolta dagli Uffici dopo l'introduzione dei computer e prima dell'introduzione della nuova specifica normativa antielusiva, ma che oggi interpretare in questo modo quella che è e deve rimanere una imposta d'atto non si giustifichi più. Con specifico riferimento all'atto interpretato tassato ritiene questo Giudice che gli atti impugnati non possano in realtà motivarsi con riferimento al solo contenuto dell'atto sottoposto a registrazione e infatti nella motivazione stessa degli atti impugnati è fatto ripetuto riferimento ad atti e fatti esterni. Così come nell'arco di mezzo secolo lo stesso testo normativo è stato interpretato diversamente da prassi e Giurisprudenza, altrettanto oggi, dopo l'entrata in vigore di specifica norma antielusiva e dopo il diffondersi di diffusa coscienza dell'esigenza di contraddittorio endoprocedimentale, deve nuovamente evolversi l'interpretazione dello stesso testo normativo con un ritorno alle origini cioè con un ritorno ad una stretta interpretazione quale imposta d'atto con la conseguenza che, poiché dall'atto in questione non possono desumersi le conseguenze alle quali è giunto Ufficio, devono essere annullati gli atti impugnati in quanto nulli per mancato rispetto del previo contraddittorio endoprocedimentale. I ricorsi riuniti vanno pertanto accolti con conseguente annullamento degli atti impugnati ma la complessità della materia e la consapevolezza del permanere di differenti interpretazioni dottrinali e giurisprudenziali giustificano la compensazione delle spese di lite.

P.Q.M.

La Commissione accoglie i ricorsi riuniti e per l'effetto annulla gli atti impugnati. Spese compensate.