

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI MILANO
TERZA SEZIONE

riunita con l'intervento dei Signori:
FUGACCI PIERLUIGI - Presidente
CHIAMETTI GUIDO - Relatore
CRISAFULLI GIUSEPPA - Giudice
ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 3636/2016
depositato il 27/05/2016
- avverso AVVISO DI LIQUIDAZIONE n. (...) REGISTRO
contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE MONZA E BRIANZA
proposto dai ricorrenti:
M. SPA
VIA A. M. 19 25124 B.
difeso da:
BONZANI ELISA
VIA SOLFERINO 20/C 25121 BRESCIA BS
difeso da:
DELLAPASQUA LUIGI
VIA SOLFERINO 20/C 25121 BRESCIA BS

FATTO E DIRITTO

Con ricorso depositato il 27 maggio 2016, la ricorrente società "M. S.p.a." - la quale ha come oggetto sociale la possibilità di proporre concordati fallimentari ed extragiudiziali - impugnava l'atto de qua. In data 18 giugno 2012 la società depositava una proposta di concordato fallimentare mediante assunzione (ex art. 124 l.f.) in relazione al fallimento di una società, successivamente integrata con nota del 7 marzo 2013 in relazione alla quale la ricorrente avrebbe ricoperto il ruolo di assuntore del fallimento. Con decreto del Tribunale di Monza n. 78/99 depositato in data 4 luglio 2013 lo stesso accettava la proposta della ricorrente società, omologando il concordato di cui sopra. L'ufficio delle entrate a seguito del decreto di cui sopra liquidava nei confronti dell'esponente società l'imposta di registro applicando l'aliquota del 3% sulla seguente base imponibile: "accollo (art. 21, comma 2, D.P.R. n. 131 del 1986) Euro. 2.537.666,57.-" quantificata in Euro. 76.130,00.-. In via preliminare la società sollevava un difetto di motivazione per violazione dell'articolo 7 della L. n. 212 del 2000 e dell'art. 3 della L. n. 241 del 1990. Specificava che l'avviso impugnato era privo di qualsiasi indicazione circa la reale motivazione e titolo della pretesa avanzata, rendendo di fatto indecifrabili le affermazioni che dovrebbero assurgere a motivazione dell'atto stesso. Nella scarna descrizione l'ufficio faceva riferimento alla risoluzione n. 27/E/2012 ma, la ricorrente società, evidenziava come le

interpretazioni ministeriali non costituivano fonte normativa essendo le stesse solo delle opinioni ministeriali. Citava all'uopo una sentenza di Cassazione conforme. Ancora sul punto aggiungeva che, in ogni caso, il richiamo a detta risoluzione era totalmente inconferente poiché la stessa riconduceva il decreto di omologa di un concordato all'ambito applicativo della disposizione recata dall'art. 8, lett. a), Tariffa, Parte Prima, allegata al T.U.R., mentre nell'impugnato avviso la disposizione di legge che l'ufficio pone a base della pretesa impositiva è l'art. 9 della medesima Tariffa, norma che prevede, in via residuale l'applicazione dell'imposta proporzionale di registro. Ancora seguiva che la base imponibile cui l'ufficio aveva applicato l'aliquota era costituita dal passivo concordatario, mentre la Risoluzione n. 27/E/2012 attraverso l'applicazione dell'art. 8, lett. a) della tariffa, riteneva che la base imponibile fosse la sola massa attiva. Sulla base di tali discrepanze e incongruenze la società riteneva non motivato l'atto il cui effetto risultante era quello di non aver messo in condizione di potersi adeguatamente difendere il contribuente. Ancora sul difetto di motivazione citava numerose sentenze di legittimità le quali sancivano che non era compito del contribuente operare la ricostruzione dell'operato dell'ufficio attraverso difficili operazioni interpretative o anche che la pretesa erariale deve essere intellegibile e determinata. Eccepiva la violazione dell'art. 8, lett. g) della Tariffa Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, poiché al caso de quo, era applicabile la sola imposta di registro in misura fissa, pari a Euro. 168,00.=, così come espressamente previsto dalla disposizione da ultimo richiamata. Richiamava su tutte la sentenza della C.T.R. della Lombardia n. 2816/64/14 nella quale i giudici di seconde cure stabilivano, in applicazione del c.d. principio nominalistico, che la tassazione relativa a tali fattispecie era fissa. La ricorrente seguiva poi nel menzionare altre sentenze della Commissione milanese in senso conforme dalle quali poteva desumersi che il carattere di specialità della disposizione prevede, espressamente, l'applicazione dell'imposta in misura fissa per i provvedimenti di omologa. Ancora insisteva sul punto citando delle altre sentenze di legittimità conformi a quanto sopra appena affermato. Eccepiva altresì la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 9, della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, poiché tale ultima disposizione, aveva natura residuale, era inapplicabile, laddove si rendeva applicabile un'altra disposizione normativa. Inoltre seguiva la ricorrente, nelle ipotesi di omologazione non si verificava nessun trasferimento di ricchezza tassabile. Ancora aggiungeva che nel nostro ordinamento tributario l'accollo di un debito non era sintomatico della capacità economica di un soggetto e, pertanto, non poteva mai costituire occasione di tassazione, pena la violazione del principio di capacità contributiva. Eccepiva altresì la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 8, lett. a) della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, in quanto, gli atti di omologazione, giacché non recanti il trasferimento o la costituzione di alcun diritto reale non possono essere ricondotti nell'alveo dell'articolo da ultimo richiamato. Sentenze di legittimità conformi venivano richiamate. Eccepiva in aggiunta la violazione dell'art. 40 del T.U.R. in tema di alternatività IVA/registro e del combinato disposto di cui agli artt. 21, comma 3 e 43, commi 2 e 4 del T.U.R., poiché tali ultimi articoli non erano stati considerati. Chiedeva la nullità integrale del provvedimento impugnato.

In data 15 luglio 2016 l'ufficio delle entrate diveniva parte nel processo. Sul difetto di motivazione l'ufficio asseriva che la prova dei fatti adottati a sostegno della pretesa tributaria non era richiesto come elemento costitutivo dell'avviso di accertamento e la sua mancanza non poteva incidere sulla validità dell'avviso stesso. Ancora, citando della giurisprudenza affermava che l'avviso di accertamento aveva carattere di mera provocatio ad opponendum nel senso che l'obbligo di motivazione

era soddisfatto ogni qualvolta il contribuente era posto in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi di contestarne efficacemente Van e il quantum debeatur. Riteneva per l'effetto, perfettamente motivato l'avviso de quo. Ancora il richiamo alla risoluzione n. 27/2012 non vale a sopperire nessuna lacuna normativa ma soltanto a miglior chiarimento della pretesa. All'uopo riportava uno stralcio della risoluzione in predicato per la quale riteneva perfettamente legittimo il proprio operato. Sul secondo motivo di doglianza e, segnatamente, sulla violazione dell'art. 8, lett. g) della Tariffa, Parte Prima del T.U.R. l'ufficio esplicitava come nel concordato fallimentare la sentenza di omologa dello stesso rappresentava il momento dal quale scaturivano determinati effetti sia per il fallito che per il terzo assuntore che diveniva proprietario di tutte le attività della fallita, mentre quest'ultima era liberata dai propri debiti. Seguitava nell'aggiungere che al contrario di quanto accade nella procedura di concordato con cessione di beni o in quella con garanzia, il concordato con terzo assuntore produceva degli effetti traslativi. In quanto atto traslativo della proprietà dei beni in favore del terzo assuntore il decreto di omologa del concordato fallimentare andava assoggettato a tassazione in misura proporzionale, a sensi di quanto previsto dall'art. 8, lett. a) della Tariffa, Parte Prima del T.U.R.. Sulla determinazione del tributo dovuto l'ufficio precisava che, in base all'art. 21 dello stesso D.P.R. n. 131 del 1986, l'imposta andava liquidata sulla sola disposizione che dava luogo all'imposizione fiscalmente più onerosa, poiché l'accollo delle obbligazioni scaturenti dal concordato da parte del terzo assuntore costituiva una disposizione intrinsecamente connessa a quella relativa al trasferimento dell'attivo fallimentare, essendo tutte parte di un'unica vicenda giuridica. Sulla base di quanto sopra l'ufficio applicava l'aliquota del 3% sull'importo di Euro. 2.537.666,57=, che rappresentava la base imponibile dell'accollo del terzo assuntore e che era la disposizione che dava luogo alla imposizione più onerosa. Avuto riguardo al terzo motivo di ricorso, controparte riteneva che non era applicabile l'art. 9 della Tariffa, Parte Prima poiché nelle ipotesi di omologa non vi era alcun trasferimento di ricchezza tassabile ai fini del registro. All'uopo l'ufficio, dopo aver fornito lumi circa il funzionamento di tale istituto fallimentare, precisava che il presupposto per l'assoggettamento al tributo proporzionale andava ricercato non tanto in relazione all'effetto economico quanto a quello giuridico avendo riguardo alla natura, ovvero, quale titolo idoneo a produrre delle modificazioni ai diritti delle parti cui l'atto stesso era destinato. Detto ciò, seguitava l'ufficio, il decreto di omologa costituiva una nuova situazione soggettiva attiva di natura patrimoniale che dava luogo all'applicazione proporzionale dell'imposta de qua. Con l'omologazione l'effetto giuridico che si era verificato era la cessione dei beni all'assuntore in corrispettivo dell'accollo dei debiti. In senso conforme, seguitava l'agenzia, si era pronunciata la C.T.P. milanese con sentenza n. 87/05/2013. L'ufficio riteneva applicabile al caso in predicato l'art. 21 del decreto presidenziale in parola e aggiungeva ancora che non poteva rendersi applicabile la tassazione in misura fissa solo sul portato letterale di cui all'art. 8, lett. g) della Tariffa Parte Prima del T.U.R., la quale era, a dire dell'ufficio, una mera suggestione letterale. Sulla violazione del principio di alternatività IVA/registo l'ufficio evidenziava come non vi era stata nessuna violazione in tal senso poiché lo stesso, tra attivo fallimentare e l'accollo dei debiti aveva applicato la disposizione che dava luogo alla tassazione più gravosa, ex art. 21, comma 2 del T.U.R.. Con riguardo al sesto motivo di ricorso, ovvero, violazione del combinato disposto di cui agli artt. 21, comma 3 e 43 commi 2 e 4 del T.U.R. l'AdE, specificava che l'accollo dei debiti possedeva una propria autonomia anche se era una disposizione intrinsecamente connessa a quella relativa al trasferimento dell'attivo fallimentare, per il quale si

rendeva applicabile la disposizione che comportava la tassazione più onerosa. Sulla determinazione della base imponibile l'ufficio delle entrate specificava che occorreva far riferimento all'art. 43, comma 1, lett. c) secondo la quale la base imponibile era data dal valore del bene ceduto o della prestazione che dava luogo all'applicazione della maggiore imposta. Infine dava evidenza al fatto che sussistevano due pronunce favorevoli all'A.F. relative alla società ricorrente per la medesima contestazione, la n. 3671/13/2015 della C.T.R. della Lombardia e la n. 231/2/2015 della C.T.P. di Milano. L'ufficio concludeva per la bontà del proprio operato e chiedeva il rigetto del ricorso.

Presenti all'udienza le parti che hanno insistito nelle loro richieste ed eccezioni.

Il Collegio giudicante così decide. Il ricorso viene accolto alla stregua delle seguenti motivazioni ed argomentazioni. Per questo Collegio giudicante l'avviso di liquidazione qui impugnato è motivato, quindi, l'eccezione è infondata. L'atto qui impugnato contiene l'indicazione delle specifiche ragioni di fatto e di diritto per le quali lo stesso è stato emesso, e la contribuente è stata messa nelle condizioni di capire in modo perfetto i motivi della pretesa tributaria e difendersi in opportuna sede. Il richiamo fatto dall'AdE alla circolare n. 27 del 21 giugno 2012, non è confacente. Sempre secondo l'ufficio, il concordato fallimentare con cessione dei beni dell'attivo fallimentare al terzo assuntore, previsto dall'art. 124, comma 4, legge fallimentare, diversamente dagli altri concordati, produce effetti immediatamente traslativi ed è pertanto soggetto all'imposta proporzionale prevista dall'art. 9, parte prima della tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, n. 131.

La tesi dell'ufficio è contraddetta dalla specifica disposizione contenuta nell'art. 8, lettera g) parte prima della Tariffa sopra richiamata, che, in applicazione del criterio cosiddetto nominalistico, sottoposte ad imposta di registro nella misura fissa, tutti gli atti giudiziari di omologazione. Non sussistono elementi di diritto positivo che, in contrasto con il tenore letterale della norma, legittimino una interpretazione tendente ad escludere il decreto di omologa del concordato fallimentare, con intervento del terzo assuntore, dal novero dei provvedimenti di omologa indistintamente sottoposti a tassazione fissa dal citato art. 8, lettera g). Poiché la tassazione di tutti gli atti di omologa sconta l'imposta fissa prevista dall'apposita disposizione, non vi è spazio per una diversa applicazione dell'imposta proporzionale prevista dall'art. 9, parte prima, Tariffa, riguardante i soli "atti diversi da quelli altrove citati".

Nel caso de quo, non può essere applicata la norma di cui al comma 2 dell'art. 21 del D.P.R. n. 131 del 1986, che ha un'imposizione più onerosa (accollo del debito concordatario), ma va applicato il comma 3 dell'articolo 21 del D.P.R. n. 131 del 1986 sopra citato, che disciplina gli "Atti che contengono più disposizioni", il quale prevede espressamente che non sono sottoposti ad imposta gli accolti del debito.

Sono queste le ragioni per le quali il ricorso viene accolto ed annullato in toto l'atto impugnato. Per l'agenzia segue la soccombenza delle spese, come da dispositivo.

Il Collegio giudicante

P.Q.M

accoglie il ricorso. Condanna l'ufficio al pagamento delle spese di giudizio che liquida in Euro 1.000,00 oltre oneri di legge.

Milano, il 30 gennaio 2017.