

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI BARI
TREDICESIMA SEZIONE

riunita con l'intervento dei Signori:

DE BARI GAETANO - Presidente

LANCIERI ROBERTO - Relatore

BRAY GIUSEPPE - Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 3154/2015

depositato il 18/05/2015

- avverso la sentenza n. 2938/2014 Sez:8 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale BARI

contro:

P.M.

RAPP.LEGALE S.L. S.P.A.

VIA DI B. 20 76015 T.

difeso da:

contro:

S.L. S.P.A.

VIA M. D. 16/03/1978 N. 49 76015 T.

difeso da:

proposto dall'appellante:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE BARLETTA-ANDRIA-TRANI

Atti impugnati:

AVVISO DI LIQUIDAZIONE n. (...) IPOTECAR.-ALTRO 2007

AVVISO DI LIQUIDAZIONE n. (...) IMP.IPOTECARIA 2007

AVVISO DI LIQUIDAZIONE n. (...) REGISTRO 2007

AVVISO DI LIQUIDAZIONE n. (...) TRIB.ERARIALI 2007

Svolgimento del processo

In base alle risultanze del p.v.c. redatto in data 16/6/2009 a seguito di verifica effettuata presso la S.L. S.p.a. da funzionari dell'Agenzia della Entrate Ufficio di Barletta-Andria-Trani al fine di verificare la corretta applicazione delle imposte di Registro, Ipotecaria e Catastale su due atti di trasferimento di beni immobili e mobili stipulati entrambi in data 18/7/2007, l'Ufficio notificava alla Società e al suo rappresentante legale Sig. P.M. n. 2 avvisi di rettifica e liquidazione (prot. (...) e prot. (...)) ed un avviso di liquidazione dell'imposta suppletiva (prot. (...)) relativi rispettivamente : a) all'atto per notar D'Auria reg.to al n. 5488 relativo alla cessione di un complesso immobiliare ad uso industriale, sito nel Comune di Trinitapoli alla Contrada Quarto, per il prezzo dichiarato di Euro 3.200.000,00; b) all'atto per Notar D'Onofrio reg.to al n. 5246 relativo alla cessione di "cespiti mobiliari" allocati nel suddetto complesso per il prezzo dichiarato di Euro 3.000.000,00; c) allo stesso atto reg.to al n. 5246 relativo alla cessione di n. 38 silos di stoccaggio.

In entrambi gli atti venditore era il Sig. P.B.V.R., socio della società con una quota del 20% del capitale, al quale la società - della quale l'altro socio per la quota dell'80% era il sig. P.M. - aveva pagato il prezzo del trasferimento mercè la provvista di Euro 6.500.000,00 che la stessa aveva ottenuto con la stipula, sempre nella medesima data del 18/7/2007, di un contratto di finanziamento.

Rilevava l'Ufficio che i due trasferimenti hanno ad oggetto di fatto un "Unicum aziendale" e che, pertanto, ai sensi dell'art. 24 comma 1 D.P.R. n. 131 del 1986 vale la presunzione che col trasferimento immobiliare sono stati trasferiti anche i cespiti classificati come "mobiliari" ma costituenti di fatto accessioni "immobiliari" a tutti gli effetti. Con la conseguenza che il corrispettivo di Euro 3.200.000,00 di cessione dell'immobile di cui all'atto per notar D'Auria deve essere incrementato di Euro 577.600,00 pari al valore riportato nel libro cespiti con riferimento ai "cespiti mobiliari" venduti con atto per Notar D'Onofrio, costituiti dalla recinzione, dalla cabina elettrica, dalle tettoie di copertura dei piazzali e da due pese e bilico che sono tutti elementi ancorati al suolo in modo definitivo. Argomento a parte, poi, costituiscono i 38 silos di stoccaggio il cui corrispettivo di Euro 2.422.000,00 ugualmente desunto dal libro cespiti l'Ufficio riteneva di assoggettare all'aliquota del 7% prevista per i beni immobili.

Rilevava, inoltre, l'Ufficio che poiché i contratti fanno riferimento a contratti di comodato in virtù dei quali quanto trasferito con entrambi gli atti era già nella disponibilità della società acquirente, deve presumersi che la cessione abbia avuto ad oggetto anche un avviamento commerciale che, in base alla media dell'ammontare dei ricavi e dei redditi dei tre esercizi precedenti, l'Ufficio quantifica in Euro 395.000,00.

Pertanto, l'Ufficio con l'avviso di rettifica e liquidazione (prot. (...)) liquidava le maggiori imposte complementari di Registro, Ipotecaria e Catastale rispettivamente in Euro 40.432,00, Euro 11.552,00 ed Euro 5.776,00, con l'avviso di rettifica e liquidazione (prot. (...)) liquidava la maggiore imposta complementare di registro di Euro 11.850,00 e con l'avviso di liquidazione dell'imposta suppletiva (prot. (...)) liquidava le maggiori imposte di Registro di Euro 96.896,00, Ipotecaria di Euro 48.448,00 e Catastale di Euro 24.224,00.

La società e il Sig. P.M. proponevano insieme distinti ricorsi (R.G.R. 5210/09, 5212/09 e 5208/09) avverso i tre avvisi, eccependo in ciascuno l'illegittimità dell'atto per illegittimità passiva del legale rappresentante della società, violazione del termine di 60 giorni di cui all'art. 12 L. n. 212 del 2000 e violazione dell'art. 7 L. n. 212 del 2000 per carenza di motivazione degli atti.

Nel merito contestavano gli assunti dell'Ufficio affermando (R.G.R. 5212/09) l'insussistenza di una cessione d'azienda perché i beni ceduti erano detenuti da molti anni dal Sig. P.B.V.R. non in qualità d'imprenditore e, in conseguenza, perché in mancanza di una organizzazione gli stessi non sono coordinati nel senso che non sono in grado di realizzare un'attività economica. Contestavano, infine, la natura di beni immobili attribuita dall'Ufficio sia alle tettoie e alle pese a bilico (R.G.R. 5210/09), sia ai silos di stoccaggio (R.G.R. 5208/09).

Chiedevano la dichiarazione di illegittimità degli atti impugnati. Con vittoria delle spese di giudizio.

L'Ufficio si costituiva nei giudizi con distinte controdeduzioni con le quali rilevava che gli atti erano stati notificati anche al rappresentante legale presso la sede della società e che l'inosservanza del termine di notifica di cui all'art. 12 L. n. 212 del 2000 non è posto a pena di nullità dell'atto.

Nel merito insisteva sulla legittimità della tassazione come beni immobili riguardo a quei beni che secondo gli atti erano "mobili" e silos di stoccaggio e della plusvalenza da avviamento realizzata per effetto della cessione di azienda.

In data 4/10/2012 l'Ufficio depositava richiesta di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere riguardo alla controversia R.G.R. 5212/09 avente ad oggetto l'accertamento dell'avviamento, essendo risultata regolare la domanda di definizione

della lite pendente ai sensi dell'art. 39 comma 12 D.L. 6 luglio 2011, n. 98.

In data 19/11/2014 la C.T.P. di Bari sez. 8, senza tener conto della suddetta richiesta, accoglieva parzialmente i ricorsi relativi al trasferimento dei beni, rilevando un abuso del diritto poiché trattandosi di beni mobili, i silos dovevano essere assoggettati ad IVA. Inoltre, la Commissione rigettava il ricorso relativo all'accertamento dell'avviamento.

Si grava di appello l'Agenzia delle Entrate Ufficio di Barletta-Andria-Trani che eccepisce:

1) Violazione e falsa applicazione dell'art. 20 D.P.R. n. 131 del 1986, che prevede 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" e dell'art. 934 c.c. sull'accessione poiché i silos sono "manufatti connessi fisicamente al terreno" e su ciò i primi giudici hanno omesso di pronunciarsi.

2) Violazione e falsa applicazione dell'art. 37 bis D.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 5 L. 11 marzo 2014, n. 23. Ultrapetizione ed erronea interpretazione dei fatti di causa.

Rileva l'Ufficio l'illegittimità della sentenza nella parte in cui i primi giudici hanno deciso su di una diversa qualificazione della fattispecie sottoposta al loro esame allorché hanno qualificato come operazione elusiva la vendita di beni mobili che avrebbero dovuto scontare l'IVA e non l'imposta di registro.

Quindi l'Ufficio riafferma la legittimità dell'accertamento relativo all'avviamento per cessione di azienda e alla sua determinazione avverso la quale i ricorrenti si sono limitati ad opporre la eccezione di "non imprenditore" del cedente e la mancata autonoma "realizzazione di un'attività economica" dei beni venduti.

L'Ufficio chiede, pertanto, l'accoglimento dell'appello e la riforma della impugnata sentenza con conferma totale del proprio operato.

I Contribuenti hanno depositato controdeduzioni ed appello incidentale.

Con le prime eccepiscono:

A) l'inammissibilità dell'appello per omessa indicazione di motivi specifici;

B) l'infondatezza nel merito dell'avviso di liquidazione relativo al trasferimento dei silos di stoccaggio per i quali non si può parlare di accessione in quanto questa costituisce un modo di acquisto a titolo originario della proprietà e presuppone che la cosa incorporata nel suolo formi un tutt'uno che risulta impossibile dividere. Il che è smentito dalla perizia dell'ing. G.G. esibita in giudizio.

Con l'appello incidentale gli appellati eccepiscono

1) Nullità della sentenza per carenza di motivazione degli avvisi notificati dei quali uno è di sola liquidazione dell'imposta suppletiva non preceduto da alcun atto di rettifica e per omessa o insufficiente motivazione della sentenza sul relativo motivo di doglianza.

2) Nullità della sentenza per carenza di prova circa le pretese impositive da parte dell'Ufficio che ha posto a fondamento dell'atto impugnato dati, considerazioni e fatti di cui ha omesso di fornire adeguati riscontri probatori. Ciononostante il giudice di prime cure, pur accogliendo le ragioni dei ricorrenti sulla natura di beni mobili dei silos, ha comunque omesso di pronunciarsi.

3) Nullità della sentenza per omessa pronuncia sull'eccezione di inapplicabilità dell'istituto dell'accessione con riferimento ai silos.

4) Nullità della sentenza per violazione del principio del "ne bis in idem" poiché, elevando da Euro 3.200.000,00 a Euro 3.777.600,00 il valore dei beni compravenduti con l'atto a rogito Notar D'Auria registrato al n. 5488 relativo alla cessione del complesso immobiliare ad uso industriale, è stata duplicata la tassazione - peraltro erroneamente come beni immobili - di beni mobili che hanno costituito oggetto di tassazione nell'atto per Notar D'Onofrio registrato al n. 5246.

5) Nullità della sentenza per violazione del principio del contraddittorio per omessa ed insufficiente motivazione sul punto, in violazione dell'obbligo generalizzato di comunicazione dei provvedimenti limitativi della sfera giuridica dei destinatari posto dall'art. 21 della L. n. 241 del 1990 e dall'art. 6 dello statuto del contribuente. Doglianza ritenuta infondata dal primo giudice con formula laconica ed apodittica.

6) Nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione del comma 7 art. 12 L. n. 212 del 2000 circa l'inosservanza del termine di 60 giorni decorrenti dalla notifica del processo verbale di constatazione dopo il quale eseguire la notifica degli avvisi di rettifica e liquidazione, mancando ragioni di particolare e motivata urgenza per notificare i suddetti avvisi il 9/7/2009 quanto il p.v.c. era stato notificato il 16/6/2009.

7) Nullità della sentenza per vizio di extrapetizione in quando il primo giudice ha ampliato il thema decidendum introducendo nel corso del giudizio nuovi elementi costitutivi come la contestazione della violazione dell'abuso del diritto mai sollevata da parte

dell'Ufficio.

I contribuenti chiedono pertanto in via preliminare la dichiarazione di cessazione della materia del contendere con riferimento al procedimento rubricato R.G.R. 5212/09 relativa all'avviamento. In via principale, il rigetto dell'appello dell'Ufficio e l'accoglimento del proprio appello incidentale, con conferma dell'illegittimità degli atti impugnati.

I contribuenti hanno depositato in data 14/10/2015 e in data 28/10/2015 documenti e giurisprudenza a corredo e sostegno delle controdeduzioni e dell'appello incidentale.

Le parti sono state ritualmente avvisate.

Esse hanno chiesto la trattazione della causa in pubblica udienza alla quale è presente per l'Ufficio, con delega, il Dott. R.D.V..

Per i contribuenti è presente il difensore costituito.

Motivi della decisione

L'appello dell'Ufficio è infondato e va, pertanto, rigettato. Va accolto, invece, l'appello incidentale dei contribuenti.

Preliminarmente il collegio prende atto della richiesta di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere depositata agli atti dall'Ufficio fin dal 4/10/2012 riguardante la controversia rubricata al n. R.G.R. 5212/09 avente ad oggetto l'accertamento dell'avviamento, essendo risultata regolare la domanda di definizione della lite pendente ai sensi dell'art. 39 comma 12 D.L. 6 luglio 2011, n. 98. Domanda ignorata sia dai primi giudici che dall'appello dell'Ufficio.

Quanto, invece, agli atti di rettifica e liquidazione prof. (...) e prot. (...) rispettivamente oggetto dei ricorsi rubricati ai n. R.G.R. 5210/09 e R.G.R. n. 5208/09, il collegio ritiene fondata l'eccezione proposta dagli appellanti incidentali di nullità dell'accertamento per violazione del termine di cui all'art. 12 c. 7 della L. n. 212 del 2000.

Non può non rilevarsi in proposito che, dopo una lunga alternanza di decisioni delle commissioni di merito e della Corte di Cassazione, anche da parte della medesima sezione V, riguardo alla nullità o meno degli avvisi di accertamento notificati prima del decorso di sessanta giorni dalla notifica del p.v.c., spesso motivata dall'urgenza consistente nell'imminente scadenza del termine di accertamento, le SS.UU. del Supremo Collegio, con sent. n. 18184 del 29/7/2013 hanno fissato il seguente principio di diritto: "In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12 comma 7 della L. n. 212 del 2000 deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento - termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni - determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, la illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus, poichè detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonerativo dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'Ufficio".

Principio ulteriormente confermato dalle più recenti sent. n. 3142 del 12/2/2014, n. 4543 del 5/3/2015 e n. 12773 del 19/6/2015 della stessa Corte di Cassazione, secondo cui, ai fini della legittimità dell'atto di accertamento non è necessario che lo stesso contenga esplicita motivazione dell'urgenza, quanto il fatto che all'epoca della notifica dell'atto sussista una concreta fattispecie di urgenza che deve poter essere dimostrata dall'Ufficio.

E ciò, in ossequio al principio di cooperazione fra amministrazione e contribuente richiamato dalla suddetta norma, al fine di porre in grado il contribuente di usufruire di un lasso di tempo sufficiente a svolgere quelle attività difensive che possano evitare l'accertamento ovvero modificarne a suo vantaggio il contenuto.

Premesso quanto sopra, va rilevato che nel caso di specie non è invocabile alcun motivo di urgenza, neanche quello attribuibile all'imminenza della scadenza del termine di decadenza dell'accertamento, in quanto il p.v.c. è stato notificato il 16/6/2009. Inoltre, l'Ufficio non dà alcuna giustificazione della violazione di tale termine se non quella che la norma non prevede espressamente che la sua mancata osservanza comporti la nullità dell'atto prematuramente notificato. Il che è stato smentito dal diritto vivente formato dalla Suprema Corte.

Le altre eccezioni devono ritenersi assorbite.

Vertendosi in materia di interpretazione normativa per la quale la giurisprudenza di legittimità, a sezioni unite, ha soltanto recentemente delineato il proprio orientamento, il collegio ritiene che sussistano giusti motivi per la compensazione delle spese.

P.Q.M.

La Commissione Sez. 13 così provvede:

- 1) Dichiara estinto per cessazione della materia del contendere il giudizio relativo al ricorso n. 5212/09 R.G.R. avente ad oggetto l'accertamento dell'avviamento.
- 2) Rigetta nel resto l'appello dell'Ufficio e, in riforma della sentenza impugnata, dichiara nulli gli avvisi in contestazione.
- 3) Spese compensate.

Bari, il 4 novembre 2015.