



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

DI E. ROMAGNA

SEZIONE 5

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	BUONAURO	CARLO	Presidente
☐	D'AMATO	MASSIMO	Relatore
☐	IANNITTI	DOMENICO	Giudice
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 1609/2017
spedito il 03/08/2017

- avverso la pronuncia sentenza n. 43/2017 Sez:1 emessa dalla Commissione Tributari
Provinciale di FERRARA
contro:

[REDACTED]

difeso da:

[REDACTED]

e da

[REDACTED]

- avverso la pronuncia sentenza n. 46/2017 Sez:1 emessa dalla Commissione Tributari
Provinciale di FERRARA
contro:

[REDACTED]

difeso da:

[REDACTED]

e da

[REDACTED]

SEZIONE

N° 5

REG.GENERALE

N° 1609/2017

UDIENZA DEL

13/01/2020 ore 10:00

N°

861

PRONUNCIATA IL:

13 GEN. 2020

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

18 AGO. 2020

Il Segretario

Giuseppe Petella



(segue)

SEZIONE

N° 5

REG.GENERALE

N° 1609/2017

UDIENZA DEL

13/01/2020 ore 10:00

- avverso la pronuncia sentenza n. 44/2017 Sez:1 emessa dalla Commissione Tributari Provinciale di FERRARA

contro:

[REDACTED]

difeso da:

[REDACTED]

[REDACTED]

- avverso la pronuncia sentenza n. 47/2017 Sez:1 emessa dalla Commissione Tributari Provinciale di FERRARA

contro:

[REDACTED]

difeso da:

[REDACTED]

e da

[REDACTED]

proposto dall'appellante:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE FERRARA

Atti impugnati:

AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 20141T000186000 IPOTECAR.-ALTRO 2014

AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 20141T000186000 REGISTRO 2014

AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 20141T000186000- REGISTRO 2014

AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 20141T000186000-- REGISTRO 2014



FATTO E SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Ufficio Territoriale di Ferrara emetteva a carico dei Sigg. [REDACTED] Giuseppe e [REDACTED] Bruna l'avviso di liquidazione n. 2014 001T00186000 prot. 53239 notificato in data 10/12/2015 recante maggior imposta di registro complementare per l'anno 2014 per € 102.088,00 ed un successivo avviso di liquidazione e rettifica con lo stesso numero ma prot. 3532 notificato in data 26 gennaio 2016 recante maggior imposta di registro per € 39.590,44.

Con atto Notaio [REDACTED] del 28/1/2014, i contribuenti conferivano una consistenza immobiliare costituita da fabbricati e terreni agricoli alla società Bitham Ltd con sede legale a Londra, a fronte di azioni al portare della società estera per complessive sterline 1.117.000,00 di cui 63.000,00 assegnate pro-quota a [REDACTED] Bruna e 1.054.000,00 assegnate a [REDACTED] Giuseppe, pari complessivamente all'importo dichiarato per il conferimento in € 1.344.693,00.

Il conferimento, per effetto della nota IV all'art. 4 della Tariffa allegata al D.P.R. 131/1986, veniva sottoposto a tassazione con le normali aliquote ipo-catastali proporzionali (2% e 1%), ma con imposta di registro fissa di Euro 200,00.

L'Ufficio dopo aver chiesto chiarimenti ed invitato il contribuente al contraddittorio e dopo aver ottenuto informazioni giudicate insufficienti, notificava un primo avviso di liquidazione alla fine del 2015 liquidando l'imposta complementare di registro proporzionale con le aliquote previste per le cessioni immobiliari ritenendo che non vi fosse alcun collegamento tra la Società estera conferitaria ed il territorio inglese, e ritenendo che la Società estera non svolgesse alcuna effettiva attività economica al di fuori del territorio italiano poichè i beni erano comunque utilizzati dai soci effettivi, cioè dai due conferenti.

A seguito dell'avvenuta decadenza dal beneficio dell'esenzione, l'Ufficio provvedeva

af



all'esame di congruità dei valori dichiarati ed emetteva nel 2016 l'avviso di rettifica accertando per gli immobili conferiti un valore di € 1.734.385,00 al posto di quello dichiarato.

Ognuno dei contribuenti impugnava separatamente sia il primo avviso di liquidazione che il successivo avviso di rettifica-liquidazione, dando origine a 4 distinti contenziosi risolti con le sentenze n. 43/01/2017, 44/01/2017, 46/01/2017 e 47/01/2017 tutte emesse in data 13/1/2017 e depositate in data 24/1/2017 dalla Sezione 1 della Commissione Tributaria di Ferrara, che, pur non procedendo alla riunione dei procedimenti come richiesto dall'Ufficio in considerazione della diversa entità degli avvisi opposti e del rapporto intercorrente con la società conferitaria, li trattava tutti nella medesima udienza.

Le motivazioni delle 4 sentenze sono praticamente identiche. I giudici di prime cure, dopo aver respinto tutte le pregiudiziali riguardanti :

- l'inesistenza-nullità della notifica, poiché il contribuente aveva dimostrato di aver avuto ampia conoscenza del contenuto dell'atto attraverso l'esercizio del pieno diritto di difesa;
- non vi era necessità di litisconsorzio con il notaio poiché trattandosi di imposta complementare per decadenza di agevolazione era esclusa espressamente la responsabilità dei pubblici ufficiali;
- non vi era difetto di motivazione, poiché il contenuto dell'atto aveva permesso al contribuente di risalire alle ragioni giuridiche dello stesso;
- era infondata l'eccezione di nullità per mancanza di poteri delegati al sottoscrittore dell'atto, avendo l'Ufficio prodotto documentazione dimostrativa sui requisiti del dirigente sottoscrittore;
- non vi erano state violazioni dello Statuto del Contribuente da parte dell'Ufficio durante il contraddittorio preventivo e non era necessario alcun verbale di chiusura



della procedura investigativa per le indagini non conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche nei locali di esercizio dell'attività imprenditoriale;

- tutte le altre questioni pregiudiziali erano state assorbite perché consequenziali a quelle esaminate;

I giudici di prime cure accoglievano il ricorso nel merito affermando che non vi era stato alcun contratto simulato tra i due contribuenti e la società estera non essendovi contrasto tra la dichiarazione e l'effettiva intenzione dei dichiaranti, ai sensi dell'art. 1414 c.c.. I contribuenti avevano inteso utilizzare al meglio il proprio patrimonio immobiliare al fine di garantirsi una vita dignitosa in considerazione della pensione modesta e dell'età avanzata, pur mantenendo a proprio favore il diritto di abitazione dell'appartamento in cui vivevano.

La società non era italiana, aveva sede a Londra e dai verbali emergeva che le riunioni degli organi sociali erano ivi tenute. L'assenza di svolgimento di una effettiva attività economica al di fuori del territorio nazionale non era stata adeguatamente provata dall'Ufficio, a fronte del trasferimento di una nuda proprietà che era potenzialmente idonea ad essere considerata attività economica. Peraltro la amministratrice della società estera Sig.ra [REDACTED] non era mai stata sentita.

Inoltre la società estera gestiva altre partecipazioni, avendo ricevuto proprio dal Sig. [REDACTED] il conferimento delle partecipazioni in altre due società, Country Resort e La Cattedrale Srl, e l'Ufficio non aveva provato che i due coniugi fossero gli unici azionisti.

A nulla valeva il fatto di non aver avuto incrementi patrimoniali consistenti, stante il breve lasso temporale triennale intercorso tra l'accertamento ed il conferimento e l'interesse della società ben poteva consistere nella scommessa sulla ripresa dei valori immobiliari o su varianti urbanistiche che coinvolgessero i terreni conferiti.

Infine nella sentenza riguardante l'accertamento di maggior valore, i primi giudici, alle motivazioni già esaminate, aggiungevano il fatto che il riconoscimento dell'agevolazione era assorbente di qualsiasi questione attinente la rideterminazione



del valore, pur rilevano che ai valori OMI non poteva disconoscersi oggettività perché non vi era dimostrazione che l'utilizzo di valori comparativi di due o tre anni prima del conferimento fosse più favorevole per il contribuente, posto che il mercato mobiliare era statico e caratterizzato semmai da una diminuzione di valori.

Il rigetto delle molteplici questioni pregiudiziali era motivo di compensazione delle spese di giudizio.

L'Agenzia delle Entrate - ufficio di Ferrara – in data 13/7/2017 proponeva appello cumulativo contro le quattro sentenze, costituendosi in giudizio in data 4 agosto 2017, perché i giudici di prime cure avevano travisato le dichiarazioni dell'Ufficio che mai avevano affermato la simulazione del conferimento. L'Ufficio aveva solo affermato che il conferimento non era finalizzato allo svolgimento di una reale attività economica da parte della società estera, condizione necessaria per usufruire dell'agevolazione, ma che l'investimento non rispettava i diritti di libera circolazione di capitali e di stabilimento nell'Unione poiché la società estera Bitham Ltd non aveva alcun concreto collegamento con il territorio inglese, salvo la domiciliazione presso lo studio commerciale, e non svolgeva alcuna reale attività economica in altri paesi europei.

La sede della società coincideva con quella dello studio commerciale Ascheri & Partners Ltd, che aveva seguito l'operazione di conferimento, ove vi erano altre 159 società, e la amministratrice svolgeva il medesimo ruolo in altre innumerevoli società inglesi.

I beni conferiti, sui quali gravavano il diritto di abitazione a favore dei conferenti, la concessione in affitto agrario, il mancato effettivo accollo delle residue rate dei mutui su di essi gravanti, erano fatti che escludevano che i beni fossero destinati ad una attività economica, ma che dimostravano la loro destinazione al solo godimento dei soci.



La parte non aveva spiegato quale fosse il disegno economico alla base del conferimento e le spese erano state sostenute dal figlio del contribuente, ed il consulente del contribuente aveva affermato che l'operazione era finalizzata alla mera cartolarizzazione degli immobili.

Dal sito internet dello studio commerciale londinese era emerso che la proposta di investimento era finalizzata alla tutela dei beni tramite costituzione di nuove società di cui i conferenti rimanevano gli unici soci.

Per quanto poi concerneva il maggior valore assegnato agli immobili, il terreno adiacente al fabbricato di Villanova del Ghebbo non era seminativo, ma edificabile ad attività artigianale nel PRG vigente come dimostrava il CDU allegato al rogito, per cui soggetto esso andava assoggettato alla valutazione al valore venale attribuito dal Comune. L'Ufficio, nell'eseguire la rettifica dei fabbricati della zona di Boara, aveva preso il valore più basso a mq. indicato dai valori OMI riferiti al primo semestre 2014, e comunque si era reso disponibile a conciliare il valore degli immobili.

Si costituivano in giudizio i contribuenti in data 26/10/2017 affermando l'inammissibilità dell'appello cumulativo proposto dall'Agenzia delle Entrate di Ferrara, con cui aveva impugnato quattro sentenze emesse due nei confronti di [REDACTED] Bruna e due nei confronti di [REDACTED] Giuseppe, riguardanti due avvisi di liquidazione, due avvisi di rettifica del valore dei beni conferiti ma non riguardanti le stesse parti, perché emessi nei confronti di due persone fisiche differenti.

Così facendo l'Ufficio aveva riunito procedimenti la cui riunione era stata espressamente negata dai primi giudici, pur se richiesta dalle parti, ed aveva violato l'art. 53 d.lgs. n. 546/1992 secondo cui l'appello deve contenere l'indicazione della sentenza impugnata e non delle sentenze impugnate.

Il contribuente inoltre affermava l'avvenuto travisamento dei fatti operato dall'Ufficio, poiché con il primo motivo di appello venivano riproposti i motivi di accertamento, senza criticare la sentenza di prime cure. La nota dell'articolo 4 della



Tariffa del TUR prevedeva l'imposta fissa se la società destinataria del conferimento aveva sede legale o amministrativa in altro stato membro dell'Unione Europea, senza fare distinguo sul luogo in cui la società svolgeva la propria attività. L'Ufficio insistendo in tesi riguardanti l'interpretazione degli atti previsti dall'art. 20 del TUR introduceva motivi nuovi che non potevano trovare ingresso nel giudizio di appello.

Le critiche dell'Ufficio sulle intenzioni dei due coniugi non potevano essere introdotte in un giudizio sulle imposte indirette, ed in ogni caso i coniugi [REDACTED] volevano creare un prodotto più facilmente vendibile rispetto al prodotto immobiliare, tramite la vendita di quote della società inglese, che avrebbe consentito una vecchiaia in serenità.

La limitazione alla libera circolazione dei capitali introdotta dall'Ufficio non aveva senso e non provocava alcun danno all'Italia, visto che la società inglese avrebbe continuato a pagare le imposte reddituali e patrimoniali in Italia e che i due contribuenti, in caso di cessione, avrebbero pagato le imposte sulle plusvalenze.

La società inglese non era quindi un soggetto interposto e l'ipotesi di puro artificio paventata dall'Ufficio era visibile nei quadri RW della dichiarazione dei contribuenti. Circa poi la rettifica del valore dei beni conferiti, i contribuenti affermavano che l'appello era inammissibile perché riportante una frase non contenuta in nessuna delle quattro sentenze. I contribuenti avevano utilizzato una perizia giurata di un tecnico che aveva svolto indagini sul campo, mentre l'Ufficio aveva citato a paragone tre atti senza dimostrare che gli immobili o terreni utilizzati fossero simili a quelli conferiti.

L'Ufficio inoltre per il terreno edificabile insisteva nell'aver assunto i valori stabiliti dal Comune di Villa del Ghebbo, senza aver preventivamente svolto un contraddittorio con il contribuente e senza aver messo il contribuente nelle condizioni di conoscere come fossero stati stabiliti dal Comune tali valori.

Con appello incidentale il contribuente riproponeva il motivo di nullità dell'avviso per inesistenza della notifica dell'atto, perché la relata di notifica in fondo agli atti non era sottoscritta da nessuno e non riportava le generalità di chi aveva tentato la



notifica. Quindi non esisteva una riferibilità tra i nomi dei contribuenti e chi aveva spedito il plico postale.

Non vi era quindi alcuna notifica, ma semmai solo una comunicazione.

Con ulteriore motivo di appello incidentale i contribuenti affermavano la violazione di legge degli atti impugnati non preceduti da un effettivo contraddittorio endoprocedimentale che riverberava i propri effetti sulla motivazione degli atti, del tutto apparente.

Sempre in via di appello incidentale i contribuenti affermavano che non era stata prodotta documentazione atta a dimostrare che il sottoscrittore degli atti avesse concretamente sostenuto con esito positivo il concorso per pubblici dirigenti ed infine i contribuenti manifestavano dubbi sui limiti della responsabilità fiscale del notaio, ed impugnava la compensazione delle spese stabilita dei primi giudici non ricorrendo affatto l'obiettivo incertezza della materia controversa.

All'udienza del 13 gennaio 2020 la Commissione si riservava la decisione

SULLE SEGUENTI CONCLUSIONI DELLE PARTI

L'Ufficio chiedeva di:

- 1) Riformare le sentenze impugnate laddove accolgono i ricorsi nel merito della liquidazione dell'imposta proporzionale e della rettifica dei valori immobiliari, e confermarle laddove respingono le eccezioni pregiudiziali di nullità*
- 2) Condannare i contribuenti alla refusione delle spese di entrambi i gradi di giudizio.*

I contribuenti chiedevano:

Voglia ritenere inammissibile o rigettare in ogni sua parte siccome infondato l'appello principale avversariamente proposto e per l'effetto confermare la sentenza appellata e comunque confermare la nullità degli avvisi. In ogni caso, in via di appello incidentale anche condizionato e/o comunque in via devolutiva condizionata,

aA⁷



espressamente riproposti al vaglio del giudice del gravame tutti i motivi dedotti in primo grado compresi quelli non esaminati, così come sopra dettagliatamente specificato. Vinte le spese del primo e del secondo grado. Si insiste per la discussione del ricorso in pubblica udienza. Riservato quant'altro, come di rito.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Preliminarmente deve essere esaminata e respinta la richiesta dei contribuenti di considerare inammissibile l'appello cumulativo dell'Ufficio, poiché pur essendo le parti coinvolte diverse, cioè due diverse persone fisiche, non viene leso loro alcun diritto.

Le sentenze sono espressamente indicate nell'atto di appello, sussiste identità di rapporto giuridico d'imposta ed è ravvisabile l'identità delle questioni di diritto poste a fondamento delle decisioni formalmente distinte, posto che anche le sentenze riguardanti gli avvisi di rettifica dei valori dichiarati sono state collegate dai primi giudici alle sentenze sugli avvisi di liquidazione d'imposta con un richiamo motivazionale identico. Una volta stabilito con le sentenze n. 43 e n. 44 che l'atto dovesse andare a tassa fissa, la rettifica dei valori immobiliari dichiarati non aveva alcuna influenza sulla tassazione, come affermato dalle sentenze n. 46 e n. 47.

Non si comprende in effetti il motivo per il quale i giudici di prime cure non abbiano ritenuto opportuno riunire i ricorsi introduttivi, visto che le sentenze impugnate sono praticamente identiche nel contenuto.

Altrettanto preliminarmente va esaminata e respinta l'eccezione di inammissibilità dell'appello perché contenente una eccezione di merito nuova, mai avanzata dall'Ufficio, riguardante l'interpretazione dei contratti, prevista dall'art. 20 del TUR e non dalla nota all'art. 4 della Tariffa allegata al TUR.

A ben vedere le motivazioni degli accertamenti dell'Ufficio contengono ab origine le



tesi dell'Ufficio, poiché l'avviso di liquidazione così recita:

L'Ufficio pertanto ha proceduto al riscontro dei requisiti sostanziali, per l'applicazione dell'agevolazione richiesta in atto.

Con inviti a comparire n.100004/2015 e 100005/2015 sono stati invitati i Signori [redacted] Giuseppe e [redacted] Bruna a fornire chiarimenti e documentazione in merito all'operazione effettuata. Al contraddittorio si è presentato il delegato Dott. Corrado [redacted] il quale ha dichiarato che le Parti hanno effettuato un'operazione di conferimento in luogo dell'operazione di compravendita di immobili al fine di procedere alla loro cartolarizzazione, intesa quale soluzione più idonea rispetto alla cessione diretta, garantendo maggiore facilità nel trasferimento delle azioni rispetto ai beni immobili e che le azioni ricevute sono state trasformate in azioni al portatore nel 2014. Alla data del contraddittorio, si dichiara che le stesse azioni sono ancora in possesso dei conferenti, pur se con mandato fiduciario alla società Anastasia Nominee Services Ltd. E' emerso inoltre che le rate del mutuo

Da quanto emerso dall'istruttoria effettuata si riscontra l'assoluta mancanza di collegamento tra la Società conferitaria ed il territorio inglese e la mancanza di svolgimento di una effettiva attività economica. Infatti tutta l'operazione risulta essere una costruzione di puro artificio senza intento di avviare una attività economica al di fuori del territorio nazionale in quanto l'utilizzo dei beni è rimasto il precedente e anche i debiti gravanti su di essi sono stati saldati dai conferenti.

Inoltre essendoci la riserva del diritto di abitazione sui beni di Villanova Ghebbo, gli stessi non risultano suscettibili di capacità reddituale in favore della Società conferitaria.

Anche la motivazione dell'avviso di rettifica di maggior valore si riporta a quanto precedentemente indicato nella motivazione dell'avviso di liquidazione:

Visto l'avviso di liquidazione emesso in data 03/12/2015 n. 20141T000186000 con il quale per l'operazione posta in essere è stata disconosciuta l'agevolazione per conferimento in società con sede in altro Stato dell'Unione Europea per carenza dei requisiti sostanziali. X

L'atto di appello dell'Ufficio riprende e specifica meglio tali concetti riferiti all'interpretazione del contratto, alla volontà delle parti ed alla esterovestizione della società conferitaria, per contrastare l'erroneo convincimento dei primi giudici la cui decisione è fondata sulla simulazione dell'atto, che non era mai stata posta in discussione dall'Ufficio stesso.

Non vi è quindi alcun motivo nuovo nell'atto di appello dell'Ufficio.

I fatti oggetto di diversa interpretazione sono estremamente semplici.

I contribuenti con l'atto notaio Bignozzi Rep. 19579 Racc. 12491 in data 28/1/2014 hanno conferito alla società Bitham Ltd, con sede legale a Londra e capitale sociale di Sterline 1.000, beni immobili per un valore di € 1.535.310,85 per liberare l'aumento



di capitale sociale deliberato dalla Società estera il 6 dicembre 2013 fino ad un massimo di 1.500.000 Sterline.

Con delibera del 20/12/2013 la società estera aveva autorizzato l'amministratrice ad assegnare le azioni ai due contribuenti, a fronte degli immobili, un importo di nominali sterline 63.000 alla Sig.ra [REDACTED] – certificato azionario n. 2 - e nominali sterline 1.054.000 al Sig. [REDACTED] – certificato azionario n. 3 – oltre a lasciare a quest'ultimo il diritto di abitazione vitalizio su uno degli immobili conferiti.

In conclusione, con l'atto di conferimento, la società è divenuta di esclusiva proprietà della famiglia [REDACTED].

Il notaio ha applicato alla registrazione del conferimento l'imposta di registro in misura fissa, di cui alla Nota IV all'articolo 4 della Tabella Parte I allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, di contro l'Ufficio, in esito alle delucidazioni ottenute circa le ragioni economiche dell'avvenuto conferimento dei diritti immobiliari, aveva notificato prima un avviso di liquidazione diretto al recupero dell'imposta complementare di registro e accessori in misura invece proporzionale, quale computata ai sensi dell'articolo 4.1 della citata Tariffa - Parte I sul valore negoziale dichiarato, e dunque disconoscendo il diritto a fruire della deroga agevolativa utilizzata in inizio, relativa all'ipotesi in cui la società destinataria del conferimento abbia sede legale o amministrativa in uno Stato membro dell'Unione europea, e poi un ulteriore avviso di liquidazione e rettifica dei valori immobiliari dichiarati nel conferimento.

La nota n. IV) all'art. 4 della Tariffa allegata alla Decreto Presidente della Repubblica 26/04/1986 n. 131 prevede che : *” Gli atti di cui alla lettera a) sono soggetti all'imposta nella misura fissa di euro 200,00 se la società destinataria del conferimento ha la sede legale o amministrativa in altro Stato membro dell'Unione europea ”*

L'art. 4 della Tariffa intitolato “Atti propri delle società di qualunque tipo ed oggetto” prevede, tralasciando quanto qui non interessa, l'applicazione della nota agli atti di:



a) costituzione e aumento del capitale o patrimonio

1) con conferimento di proprietà o diritto reale di godimento su beni immobili, salvo il successivo n. 2)

2) con conferimento di proprietà o diritto reale di godimento su fabbricati destinati specificamente all'esercizio di attività commerciali e non suscettibili di altra destinazione senza radicale trasformazione nonché su aree destinate ad essere utilizzate per la costruzione dei suddetti fabbricati o come loro pertinenze, sempreché i fabbricati siano ultimati entro cinque anni dal conferimento e presentino le indicate caratteristiche

3) con conferimento di proprietà o diritto reale di godimento su aziende o su complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa

Il punto nodale da risolvere è quanto affermato dall'Ufficio con l'atto di liquidazione iniziale che si riporta integralmente:

Si ritiene pertanto che i requisiti sostanziali per l'applicazione dell'agevolazione prevista dalla nota IV all'art.4 della Tariffa allegata al Testo unico 131/1986 non siano soddisfatti e pertanto non sia possibile applicare, alla fattispecie in questione, l'imposta di registro in misura fissa. In particolare, come già riportato, si sottolinea la mancanza di una sede effettiva nel Regno Unito (oltre alla mera titolarità di una domiciliazione formale come sede legale) e l'assenza di qualsivoglia attività economica svolta nello stato dove è stata collocata la formale sede legale della società.

Sotto questo profilo l'Ufficio non ha mai affermato la simulazione del contratto di conferimento, ed i primi giudici, giudicando in tal senso, sono andati ultrapetita, per cui la pronuncia deve essere riformata, perché essa deve inserita in un quadro giurisprudenziale ancorato ad una valutazione sul luogo dell'effettiva direzione organizzativa e amministrativa e sul luogo di svolgimento dell'attività economica della società.

Nella fattispecie i ricorrenti avevano sostenuto e tornano a propugnare anche in sede di appello l'applicabilità al conferimento delle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa, e ciò ai sensi della più volte menzionata disposizione di

at



favore in materia, per il solo fatto che la società ha sede estera. Ma tale caratteristica non è da sola sufficiente per l'applicabilità del beneficio dell'esenzione.

L'organo giudicante "caso per caso" deve accertare la sussistenza dell'effettività della sede estera e la reale operatività di quest'ultima, se l'Ufficio porta elementi indiziari sufficienti che conducano a ritenere che la sede comunitaria sia solo fittizia.

Conferire beni ad una data società avente sede estera non costituisce - ex se - una violazione di qualsivoglia disposizione normativa nazionale o europea, trattandosi, di un legittimo esercizio del principio della libertà di stabilimento; di contro, laddove l'operazione economica realizzata risultasse artificiosa perchè volta alla creazione di una forma giuridica alla quale non corrisponderà alcuna realtà economica, non potrà che configurarsi abuso del diritto di stabilimento, come previsto dal Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE) - Capo II, recante disciplina in materia di "diritto di stabilimento" e dalle disposizioni cui agli artt. 49-55 del medesimo Trattato.

Anche i giudici della Suprema Corte hanno recentemente contribuito a fornire una nozione di abuso del diritto di stabilimento (o esterovestizione) - Cass. civ. Sez. V Sent., 21-06-2019, n. 16697 – affermando, in tema di imposte sui redditi, che ricorre l'ipotesi di esterovestizione allorché una società, che ha nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione, da intendersi come luogo in cui si svolge in concreto la direzione e gestione dell'attività di impresa e dal quale promanano le relative decisioni, localizzi la propria residenza fiscale all'estero al solo fine di fruire di una legislazione tributaria più vantaggiosa.

In altri termini, (Cass. 7/2/2013 n. 2869) ai fini dell'accertamento della fittizia localizzazione della residenza fiscale di una società all'estero, non è necessario accertare la sussistenza di ragioni economiche diverse da quelle relative alla convenienza fiscale, ma, invece, occorre verificare se il trasferimento in realtà vi è stato, o no, cioè se l'operazione sia meramente artificiosa, consistendo nella creazione di una forma giuridica che non riproduce una corrispondente e genuina *ut*



realità economica. E tale principio non può valere solo ai fini delle imposte dirette e non anche ai fini delle imposte indirette, essendo un principio di natura generale applicabile alla società in genere e non alla tassazione di una delle sue categorie reddituali.

Più precisamente - come chiarito dallo stesso legislatore con quanto disposto dall'art. 73, comma 3, del T.U.I.R. - sono da considerarsi come società, ed enti residenti, quelle che per la maggior parte del periodo di imposta considerato ai fini dell'accertamento hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione ovvero l'oggetto principale della propria attività all'interno del territorio dello Stato.

La tesi del contribuente in base alla quale la registrazione del conferimento doveva tener conto solo ed esclusivamente della sede legale della società estera non è quindi fondata, perché riferibile solo ad un fatto formale, che deve trovare fondamento nel sostanziale svolgimento di una attività economica anch'esso svolto, almeno in parte, all'estero.

La società estera ha acquisito una serie di immobili in Italia. Dopodichè ha acquisito le quote di due società italiane, sempre del Sig. [REDACTED], come dichiarato dai contribuenti a pagina 25 delle controdeduzioni in appello (Country Resort Srl e La Cattedrale Srl). Anche se l'oggetto principale della società estera ha notevole ampiezza, non può non essere evidenziato che la gestione delle quote delle due società nazionali, sotto il profilo territoriale implicano solo la partecipazione alle assemblee, per cui una società estera ben può svolgere la propria funzione, anche solo di holding, dall'estero.

Ma nel caso di beni immobili cui attiene l'attività imprenditoriale della società, diviene necessaria la presenza analogamente localizzata, e nella specie nel territorio nazionale, al fine di gestire gli affitti, o le pratiche di costruzione nel caso di varianti urbanistiche che consentano l'edificabilità ai terreni, come nel caso di specie.



Questo è un rilievo decisivo alla peculiare situazione del conferimento alla società di diritto inglese della proprietà su beni immobili situati in Italia da parte di cittadini italiani - e merita qui rimarcarlo - all'epoca (come ad oggi) residenti in Italia, non individuandosi in buona sostanza sottese ragioni di convenienza economica che non fossero quelle di perseguire un regime fiscale più vantaggioso.

Va infatti ricordato che l'unico motivo economico sottostante il conferimento è stato individuato dai ricorrenti *"nell'opportunità di realizzare almeno in parte i suoi beni immobiliari e conseguentemente vivere con più serenità la fase terminale della propria esistenza per mezzo di una operazione guidata da investitori esteri ancora interessati ad investire in contesti immobiliari nazionali"* (pagina 5 delle controdeduzioni all'appello).

Ma tale motivazione appare del tutto inconferente posto che il conferimento non ha portato nessuna liquidità ai due conferenti, ma solo delle azioni, cioè la proprietà di una società che a propria volta doveva svolgere le medesime attività che in precedenza svolgevano i conferenti, cioè la gestione del parco immobiliare e dei terreni agricoli, e di quelli edificabili.

Inoltre, l'aver "cartolarizzato" gli immobili non li rendeva maggiormente appetibili sul mercato, poiché qualunque investitore avrebbe dovuto comperare l'intero pacchetto immobiliare e non più il singolo immobile, compreso i vincoli inseriti durante il conferimento e riguardanti il diritto di abitazione vitalizio sulla villa di famiglia a favore del Sig. [REDACTED].

E' pertanto estremamente complicato cogliere ed apprezzare le ragioni economiche sottese alle operazioni "imprenditoriali" poste in essere dai ricorrenti e sulla base degli elementi emergenti dalla verifica fiscale l'unico e reale oggetto sociale della società estera è quello di gestire gli immobili siti in territorio italiano ed il centro effettivo degli interessi della società è l'Italia.

Ed in una prospettiva così delineata, un aumento di capitale effettuato da soggetti residenti all'interno del territorio italiano mediante conferimento ad una società di



diritto inglese della proprietà di loro porzioni immobiliari appare - in modo incontrovertibile - uno strumento pienamente elusivo perché non rispondente ad altra ragione di natura economica se non il conseguimento di un indebito vantaggio fiscale.

L'esame dell'appello incidentale non consente di accogliere nessuno dei rinnovati motivi di impugnativa dei ricorrenti, già respinti dai primi giudici.

La notifica degli atti impugnati non è inesistente per assenza di relata di notifica ed assenza di soggetto all'uopo abilitato laddove, come nel caso di specie, la notifica è avvenuta a mezzo posta, essa è stata ritirata dagli aventi diritto ed ha raggiunto lo scopo di mettere il contribuente in grado di approntare tempestivamente la propria difesa.

Ai sensi dell'art. 60 del DPR 600/73 se la notifica avviene a mezzo posta, l'unica incombenza ulteriore è l'invio di una ulteriore raccomandata nel caso in cui il destinatario non sia raggiunto direttamente dalla prima raccomandata (Cass. n. 17235/18) non essendovi nessuna delle incombenze previste per la consegna tramite messo.

La motivazione degli atti non rende annullabili gli atti per mancata integrazione del contraddittorio o per insufficienza chiarezza dei motivi posti a base della rettifica, poiché anche in motivazione si dà atto degli inviti a comparire e delle riunioni con il rappresentante dei contribuenti e delle ulteriori richieste di chiarimenti avanzate dall'Ufficio.

Il difetto di sottoscrizione degli accertamenti non può essere messa in discussione dal contribuente affermando che il sottoscrittore dovrebbe dare la documentazione *“atta a dimostrare che il sottoscrittore degli atti avesse concretamente sostenuto con esito positivo il concorso per pubblici dirigenti”*. Non si comprende infatti quale sia la documentazione che il contribuente richiede che non sia già sottesa implicitamente da quella prodotta dall'Ufficio, secondo cui il sottoscrittore era dirigente, anche perché ricopriva il ruolo di direttore provinciale. Gli atti, sia di liquidazione che di rettifica,



sono infatti stati firmati direttamente dal direttore provinciale dott.sa Donatella [REDACTED]. Affermare poi che la documentazione prodotta non è conforme all'originale perché priva dell'attestazione ai sensi dell'art. 2401 c.c., è irragionevole, considerata che la fonte della documentazione è un pubblico ufficio, la cui conformità all'originale fa fede fino a querela di falso.

Circa infine la violazione dell'art. 57 del TUR, il contribuente in appello fa propri i dubbi enunciati in dottrina, senza specificare quali e senza appellare realmente la sentenza.

Anche l'appello incidentale relativo alla compensazione delle spese del giudizio non può essere accolto, posto che i primi giudici, nella motivazione, espressamente affermano che l'aver respinto tutti i motivi pregiudiziali del ricorso era stata la ragione dell'avvenuta compensazione delle spese di giudizio.

Va pertanto esaminato l'ulteriore motivo di appello dell'Ufficio riguardante l'avviso di rettifica dei valori immobiliari, annullato dai primi giudici in accoglimento del quarto motivo del ricorso contro l'avviso di rettifica, relativo all'applicabilità del regime agevolativo di cui alla nota IV della Tariffa allegata al TUR, che rendeva i valori accertati comunque tassabili ad imposta fissa.

Prima di procedere tuttavia all'esame del merito della rettifica di valore dei cespiti conferiti, l'aver ritenuto, da parte di questa Commissione, privo di fondamento il quarto motivo del ricorso introduttivo, rende necessario l'esame degli altri motivi indicati nel ricorso, ritenuti assorbiti dai primi giudici, e riproposti dal contribuente con le proprie controdeduzioni all'appello.

I primi due motivi di ricorso sono relativi all'assenza della relata di notifica, dell'avviso di rettifica e del prodromico avviso di liquidazione, e pertanto, già precedentemente esaminati, vanno respinti per le stesse motivazioni già espresse.



Anche il terzo motivo di ricorso, riguardante la solidarietà passiva del notaio e l'art. 57 del TUR è stato precedentemente trattato e respinto, posto che il notaio non è responsabile per l'imposta complementare.

Il quinto motivo di ricorso riguarda la motivazione dell'atto di rettifica e la sua incomprensibilità che non consentirebbe una efficace difesa.

Anche questo motivo va disatteso. I motivi per i quali l'Ufficio ha emesso l'atto di rettifica e le modalità tramite le quali l'Ufficio ha stabilito i valori tassabili sono correttamente espresse, con la specifica degli atti presi a comparazione o delle fonti dalle quali sono stati presi i valori di mercato degli immobili, e la loro allegazione. Esse non sono condivisibili secondo il contribuente, ma non costituisce certo una mancanza di motivazione il non aver indicato come il Comune di Villanova del Ghebbo, dove oltretutto era residente il contribuente, aveva stabilito il valore dei terreni edificabili, sui quali comunque il contribuente aveva pagato l'ICI fino alla data del conferimento.

Con un sesto motivo il contribuente afferma la nullità dell'atto per difetto di sottoscrizione, già esaminato e respinto da questa Commissione.

Con un settimo motivo il contribuente lamenta l'indicazione di uffici territoriali diversi per proporre l'istanza di autotutela (Comacchio) o per richiedere spiegazioni (Cento), o proporre ricorso (Ferrara), che violerebbero il principio generale di buona fede, rendendo difficile la difesa. Ma l'organizzazione della Direzione Provinciale di Ferrara, per quanto definita dal contribuente "schizofrenica", non ha, di fatto, impedito alla difesa del contribuente di svolgere il proprio ruolo, per cui il motivo non può trovare accoglimento.

Con un ottavo motivo di impugnativa, il contribuente lamenta l'assenza di contraddittorio preventivo con l'Ufficio, ma tale motivo non può essere condiviso per l'imposta di registro, che non è tributo armonizzato. L'Ufficio, operando un accertamento a tavolino non bisognoso di informazioni da parte del contribuente, non avendo rettificato le superfici o le categorie dei beni conferiti, ma solo il valore



dichiarato, ha utilizzato dati recuperati da fonti che sono indicati nell'avviso di rettifica. Ed in ogni caso il contribuente non ha subito alcuna lesione dei propri diritti dall'assenza di un preventivo contraddittorio, posto che ha sviluppato tutti gli argomenti difensivi in contenzioso.

Nel merito il contribuente affermava che la perizia con cui erano stati valorizzati i beni conferiti era una perizia giurata basata sui valori OMI e che l'erroneità dei conteggi dell'Ufficio erano evidenti laddove la somma dei terreni venduti a Rovigo determinavano un prezzo medio di € 3,10 e non euro € 4,6 con un innalzamento dei valori del terreno troppo elevato.

L'accertamento dell'Ufficio conferma il valore dichiarato dai contribuenti per alcuni cespiti, mentre ne innalza altri, secondo il seguente schema:

Villanova del Ghebbio	Fabbricato	valore confermato
	terreno edificabile	271.095
Rovigo	terreno agricolo	101.683
	terreno agricolo	640.122
	Fabbricato	valore confermato
	Passività	valore confermato
	unità collabenti	1.114
Ferrara	Fabbricati	valori confermati tranne uno ristrutturato

La sola valutazione che il ricorso del contribuente afferma essere erronea è quella dei terreni edificabili di Villanova del Ghebbio, perché stabilito in base alla stima del Comune, differente da quella OMI stabilita dal perito in fase di conferimento, e quella dei terreni agricoli di Rovigo.

Il valore preso dal Comune al posto di quello OMI, appare essere maggiormente conforme al valore di mercato per il terreno edificabile, poiché il Comune provvede a definire il prezzo da utilizzare anno per anno ai fini degli accertamenti ICI/IMU sul valore dei terreni edificabili. D'altra parte il contribuente non ha offerto alcun'altra informazione sul terreno (vincoli, destinazione, possibilità edificatoria ecc.) che possa



far presumere che la valutazione del Comune, sicuramente legata al territorio, sia meno attendibile di quella OMI, non riferita in maniera così precisa alla localizzazione dei beni.

Al contrario il valore dei terreni di Rovigo appare erroneo. Dai tre atti presi a riferimento dall'Ufficio il valore medio di vendita è di € 3,10 a mq. e non € 4,6 a mq. come indica l'avviso di rettifica, e pertanto la doglianza del contribuente, che indica in € 68.525,5 ed € 431.386,7 al posto di € 101.683 ed € 640.122, è corretta.

Priva di critico appare poi l'operato dell'Ufficio in merito agli altri valori rettificati, incontestati da parte del contribuente.

In udienza la parte deposita le motivazioni delle sentenze n. 2079 e n. 2080 del 16/9/2019 di questa stessa Corte, in altra composizione, affermando la loro applicabilità al presente giudizio per analogia. Ma nel caso in questione la normativa di interpretazione autentica - e quindi retroattivamente applicabile - prevista dal comma 87 dell'art. 1 della Legge 27/12/2017 n. 205 (legge di stabilità 2018) che ha modificato l'art. 20 del DPR 131/1986 in:

“l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extra-testuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi”

non è connessa al caso in questione.

Come già affermato non si discute di simulazione ma di esterovestizione. La deroga agevolativa - cioè l'imposta in misura fissa di € 200,00 - prevista dalla nota IV all'art. IV della Tariffa spetta se la società estera ha sede legale o amministrativa in altro stato europeo e se il conferimento ha ad oggetto gli immobili o le aziende con determinate caratteristiche specificate.

Nel caso di specie anche questa Commissione ritiene applicabile l'imposta all'atto



così come presentato alla registrazione sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, poiché non si discute sulla natura del conferimento immobiliare che deve essere tassato come tale.

Ciò che si discute sono le condizioni per l'applicabilità della deroga e questa Commissione osservando che la sede della società londinese era solo fittiziamente stabilita in Inghilterra, presso uno studio legale in cui vi erano altre centinaia di società, e che l'attività di impresa poteva essere svolta solo in Italia, ritiene che l'atto di conferimento immobiliare a favore di società che ha solo formalmente sede legale estera debba essere tassato come un normale conferimento immobiliare a società con sede italiana.

Le spese del presente giudizio, considerata la soccombenza sostanziale del contribuente, devono essere liquidate a favore dell'Ufficio.

P.Q.M.

La Commissione accoglie parzialmente l'appello dell'Ufficio e respinge l'appello incidentale dei contribuenti. Convalida gli avvisi di liquidazione n. 2014 001T00186000 prot. 53239 notificati in data 10/12/2015 recante maggior imposta di registro complementare per l'anno 2014 per € 102.088,00 e rettifica parzialmente i successivi avvisi di liquidazione e rettifica, aventi lo stesso numero ma prot. 3532 notificati in data 26 gennaio 2016 diminuendo il valore accertato dei terreni agricoli siti in Rovigo da € 101.683 ad € 68.525 e da € 640.122 ad € 431.387.

Condanna i contribuenti alla rifusione delle spese del giudizio a favore dell'Ufficio, liquidandole nell'importo di € 5.000,00 oltre oneri di legge.

Bologna, 13 gennaio 2020.

Il Relatore
(dott. Massimo d'Amato)

Il Presidente
(dott. Carlo Buonauro)