

---

fisconline - banca dati - © Wolters Kluwer Italia Srl - P.I. 10209790152  
- 1/12/2013 - 16:33 - \$12633151 - 93.41.156.185 - 14206220 d954c4022bfcc83f600c49c78df3a3d7-886 -

---

*Sentenza n. 67 del 10 maggio 2012 (ud 15 marzo 2012) - della Commiss. Trib. Prov., Torino, Sez. XI - Pres. Fulvio Villa - Rel. Giuseppe Roccella Imposte indirette - Registro - Principi generali - Interpretazione degli atti - Conferimento di azienda e successiva cessione delle partecipazioni - Previo contraddittorio - [Art. 20](#) del DPR 131/86 - Aumento capitale sociale - Liberazione mediamente conferimento azienda - Successiva cessione quote societarie - Corresponsione imposta registro - Misura fissa - Normativa antielusione - Imposte dirette - Applicazione analogica - Legittimità - Sussiste - Operatività presupposti applicativi - Consegue - Richiesta chiarimenti - Mancato effettuazione - Contraddittorio preventivo - Mancato svolgimento - Illegittimità pretesa - Consegue - [Art. 37-bis](#), D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 - [Art. 53-bis](#), D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 - [Art. 20](#), comma 1, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131*

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIAE DI TORINO  
UNDICESIMA SEZIONE

riunita con l'intervento dei Signori:

VILLA FULVIO - Presidente  
ROCCELLA GIUSEPPE - Relatore  
VIANO GIUSEPPE - Giudice  
ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 3722/11  
depositato il 23/11/2011  
- avverso AVVISO DI LIQUIDAZIONE n. (...) REGISTRO 2009  
contro AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIAE II DI TORINO  
CELLINO S.R.L  
CORSO GENERALE GOVONE 18 10138 TORINO TO  
difeso da:  
CENTORE PAOLO  
PIAZZA DELLA VITTORIA 15/30 16121 GENOVA GE  
proposto dal ricorrente:  
CELLINO S.R.L  
CORSO GENERALE GOVONE 18 10138 TORINO TO  
difeso da:  
CENTORE PAOLO  
PIAZZA DELLA VITTORIA 15/30 16121 GENOVA GE

**Fatto e svolgimento del giudizio**

1) Con ricorso in data 21/11/2011 la Cellino s.r.l. impugnava, chiedendone la preventiva sospensione dell'esecutività e nel merito l'annullamento o, quanto meno, e in subordine l'accertamento dell'inesistenza del diritto dell'Ufficio a procedere all'esazione in pendenza di questo giudizio e non dovute le sanzioni, l'avviso di liquidazione ed irrogazione sanzioni per

imposta complementare di registro, complementare ipotecaria, complementare catastale, interessi e sanzioni, per complessivi Euro 726.720,00, n. (...), Prot. n. 209441 /2011 relativo all'atto di cessione dell'intera quota di partecipazione societaria, registrato al n. 20965, con il quale la M.A.C. - Metallurgica Assemblaggi Carpenteria s.p.a. aveva venduto alla Cellino s.r.l. la propria quota di partecipazione societaria di essa M.A.C. nella società Celmac s.r.l. al prezzo di Euro 5.200.000,00, corrispondendo in misura fissa l'imposta di registro.

2) In realtà la cessione aveva avuto il seguente, articolato, svolgimento:

- Nel Novembre 2009 la M.A.C. s.p.a. costituisce una società denominata Celmac s.r.l. versandone l'intero capitale sociale di Euro 10.000,00;

-In data 23/12/2009 la Celmac s.r.l. delibera di aumentare il capitale sociale fino a Euro 100.000,00 e la M.A.C. decide di ottemperare all'aumento conferendo il suo ramo d'azienda di Poirino, valutato al 30/09/2009 in Euro 2.000.900,00;

- In data 30/12/2009 la M.A.C. s.p.a. vende alla Cellino s.r.l. la sua quota di partecipazione in Celmac s.r.l. al prezzo di Euro 5.200.000,00 e registra la cessione di quota a tassa fissa.

3) L'Ufficio disconosce, ai sensi dell'[art. 20](#) del D.P.R. n. 131 del 1986 (Imposta di registro), gli effetti fiscali dell'operazione di conferimento di ramo d'azienda da parte della M.A.C. alla Celmac e della successiva cessione totalitaria di quote da Celmac a Cellino applicando la tassazione dovuta per la cessione diretta di ramo d'azienda da M.A.C. a Cellino.

4) Il contribuente impugna l'atto deducendo: - la violazione dell'[art. 37 bis](#) del D.P.R. n. 600 del 1973 (Accertamento delle imposte sui redditi) assumendo la mancata richiesta, prevista a pena di nullità, dei chiarimenti al contribuente prima di emettere l'accertamento; - l'inapplicabilità per violazione e falsa applicazione dell'[art. 176](#), comma 3, del D.P.R. n. 917 del 1986 a fronte dell'assoluta insindacabilità da parte dell'Amministrazione finanziaria delle scelte del contribuente, che ha posto in essere operazioni del tutto lecite, norma che ha reso neutrale le operazioni quali quelle oggetto della controversia; - la violazione del disposto di cui all'[art. 20](#) del D.P.R. n. 131 del 1986 in ordine all'applicazione dell'imposta sulla base dell'intrinseca natura degli atti e dei loro effetti giuridici; - la liceità dei singoli atti posti in essere dal contribuente e registrati in base alla normativa vigente; - il mancato assolvimento da parte dell'ufficio dell'onere della prova, incombente Sull'Ufficio stesso, in ordine all'assunta simulazione dell'atto di compravendita; - l'esistenza, in ogni caso, di valide e comprovate ragioni economiche che avrebbero indotto le parti ad intraprendere il percorso di cessione di ramo d'azienda sopra descritto, tali, quindi, da escludere ogni intento elusivo da parte dei contraenti; - l'infondatezza del quantum della pretesa tributaria, il cui percorso liquidativo operato dall'Ufficio sarebbe oscuro al contribuente; - l'illegittimità della pretesa erariale per violazione dei principi di legalità e buona fede di cui agli [art. 23](#) e [97](#) Cost. It. E all'[art. 10](#) della L. n. 212 del 2000; - l'illegittimità dell'avviso in ordine alla pretesa di pagamento entro 60 gg. dalla sua notifica di 1/3 della maggiori imposte, trattandosi di imposta suppletiva e, comunque, richiesta in base una situazione di supposta elusione; - l'inapplicabilità alla fattispecie delle sanzioni, per inesistenza di una specifica norma sanzionatoria del comportamento elusivo, violazione dell'obbligo di motivazione ed errore incolpevole sul fatto e/o sul diritto.

In ordine all'istanza di sospensione dell'esecutività dell'atto il contribuente deduce: - l'esistenza del fumus sulla base dei motivi di ricorso; - quella del periculum sul presupposto dell'entità della pretesa tributaria (Euro 784.977,08); - l'indisponibilità di liquidità sufficiente per far fronte al pagamento del richiesto; - la disparità tra quanto il contribuente percepirebbe a titolo di interesse dall'Erario nel caso in cui quest'ultimo fosse chiamato a restituire quanto anticipatamente corrisposto dal contribuente e il costo del denaro sopportato da quest'ultimo;

- la necessità di comparare il notevole sacrificio imposto al contribuente dal pagamento a fronte del lieve sacrificio imposto all'erario dal percepire le somme eventualmente dovute dopo la decisione.

5) L'ufficio resiste alle doglianze del contribuente assumendo: - l'inapplicabilità all'imposta di registro della disposizione dell'[art. 37 bis](#) del D.P.R. n. 600 del 1973 che riguarderebbe le sole imposte dirette; - l'irrilevanza della norma di cui all'[art. 176](#), comma 3, del D.P.R. n. 917 del 1986 in quanto anch'essa riguardante le imposte dirette, non contestate nella fattispecie;

- la corretta applicazione dell'[art. 20](#) del D.P.R. n. 131 del 1986 che consente, appunto, all'ufficio di provvedere alla tassazione degli atti in relazione all'effettiva natura e agli effettivi effetti, individuati dall'Ufficio nella cessione diretta del ramo d'azienda di Poirino da M.A.C. a Cellino, prescindendo dal titolo ed dalla forma apparente attribuito dalle parti stipulanti agli atti stessi; - la liquidazione del dovuto sulla base del valore venale di comune commercio dei beni, motivando adeguatamente la valutazione effettuata sia in punto calcolo dell'avviamento, sia in punto rettifiche del valore dei fabbricati, facendo riferimento alle perizie tecniche della dott.sa B. e del geom. M.; - l'errata interpretazione data dal contribuente al tipo di liquidazione applicata, che è di natura complementare e non suppletiva, come ritenuto dal ricorrente, in quanto la riliquidazione non è dovuta ad un errore dell'Ufficio all'atto della registrazione (che origina l'imposta suppletiva), ma deriva dalla successiva valutazione effettuata sull'effettiva natura e portata degli atti, il che determina l'applicazione dell'imposta complementare; - la congrua motivazione delle sanzioni applicate e l'inesistenza di particolari difficoltà nell'interpretazione della normativa elusa dal contribuente.

6) Successivamente parte ricorrente rinunciava all'istanza cautelare in quanto la coobbligata società M.A.C. - Metallurgica Assemblaggi Carpenterie s.p.a. aveva provveduto, senza acquiescenza alla pretesa erariale e senza rinuncia all'impugnazione proposta dalla stessa M.A.C., al pagamento delle somme richieste, a titolo provvisorio, nell'atto stesso, al solo fine di evitare l'ulteriore aggravio rappresentato dalle sanzioni.

7) Successivamente ancora parte ricorrente depositava memoria integrativa volta essenzialmente a ribadire la nullità dell'atto conseguente alla violazione del principio del preventivo contraddittorio con il contribuente in violazione dell'[art. 37 bis](#) del D.P.R. n. 600 del 1973 e le ragioni economiche delle operazioni poste in essere.

8) Il giudizio veniva chiamato e discusso alla pubblica udienza, chiesta da parte ricorrente, del 15/3/2012 e, in tale sede, trattenuto a decisione.

#### **MOTIVI**

Con il primo motivo di doglianza il ricorrente deduce la nullità dell'atto impugnato sul presupposto della violazione dell'[art. 37 bis](#) del D.P.R. n.

600 del 1973 (in materia di imposte dirette), ritenuto applicabile alla fattispecie attraverso il richiamo operato dall'[art. 53 bis](#) del D.P.R. n. 131 del 1986 (Imposta di registro).

L'[art. 37 bis](#) del D.P.R. n. 600 del 1973 cit. intitolato "Disposizioni antielusive" prevede al comma 4 la nullità dell'avviso di accertamento emesso dall'ufficio senza una "...preventiva richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2..", cioè quelli che sanciscono l'inopponibilità all'amministrazione finanziaria dei comportamenti elusivi (comma 1), il disconoscimento dei loro effetti fiscali e la tassazione da applicare (comma 3).

Il comma 1 qualifica quali comportamenti inopponibili all'amministrazione finanziaria, cioè per dirla con l'intitolazione dell'articolo quelli "elusivi" "...gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti".

Sostiene l'Ufficio che tale norma non rientrerebbe fra quelle richiamate dall'art. 53 bis, introdotto nel TUR dall'[art. 35](#), comma 24, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, il quale dispone che "Le attribuzioni e i poteri di cui agli [art. 31](#) e seguenti del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, possono essere esercitati anche ai fini dell'imposta di registro, nonché delle imposte ipotecaria e catastale previste dal testo unico di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347" e che l'azione accertatrice svolta dal medesimo avrebbe trovato compiuta regolamentazione nell'art. 20 del TUR, intitolato "Interpretazione degli atti" il quale dispone 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", norma, quest'ultima, che costituirebbe una disposizione antielusiva chiusa, specifica per l'imposta di registro.

La natura di norma antielusiva dell'art. 20 del TUR e la possibilità per l'Amministrazione di valutare più atti distinti tra loro al fine di determinare se una determinata operazione economica sia da definirsi "elusiva" o comportante un "abuso di diritto" è ricavabile da Cass. Civ. sez. trib. 12/05/2008 n. 11769 2042 e Cass. Civ. sez. trib. 23/11/2001 n. 149000 dove al fine di definire un'operazione economica quale come "cessione d'azienda" vengono esaminati più atti distinti posti in essere dai contraenti, operazione compiuta dall'ufficio in applicazione della norma citata e ritenuta legittima dal Supremo Collegio.

Su questa considerazione ritiene la Commissione di poter disattendere recente giurisprudenza di merito quali Comm. Trib. Prov. Emilia-Romagna Rimini sez. II 11/05/2011 n. 184 secondo la quale "Nel sistema dell'imposta di registro manca una clausola antielusiva generale.." ovvero Comm. Trib. Prov. Milano, sez. XXI 19/11/2010 n. 388 secondo la quale "...L'art. 20..non legittima l'amministrazione finanziaria a ricondurre ad unità fattispecie negoziali distinte ed autonome che non mostrino elementi di collegamento contrattuale '".

Ciò posto occorre determinare se, comunque, l'introduzione dell'art. 53 bis nel TUR avvenuta nel 2006, abbia in qualche modo inciso sullo svolgimento dell'attività accertativa dell'ufficio determinando l'obbligo di previo contraddittorio che il contribuente lamenta violato.

Il dato letterale (Le attribuzioni e i poteri... possono essere esercitati) induce fondatamente a ritenere che la volontà del legislatore fosse quella di ampliare e non certo di ridurre la potestà accertativa dell'ufficio in materia di imposta di registro, attribuendogli tutte quelle facoltà previste in materia di imposte dirette dagli [art. 31](#) e segg. del D.P.R. n. 600 del 1973, ovviamente nei limiti in cui esse possono essere applicate alla particolare materia e non vi è motivo, ad avviso di questa Commissione per ritenere che l'estensione non possa essere operata anche all'art. 37 bis, cioè alle "Disposizioni antielusive" in esso indicate, non essendo dato comprendere perché, data l'ampia estensione della dizione dell'art. 53 bis e la ratio del medesimo, la voluta estensione dei poteri debba arrestarsi di fronte all'art. 37 bis e quest'ultima norma debba rimanere confinata alla materia delle imposte dirette.

E' evidente che ritenuta applicabile all'imposta di registro anche la disposizione di cui all'art. 37 bis il procedimento da seguire per l'accertamento ogni qual volta l'Ufficio ritenga, come nel caso che ci occupa dove espressamente l'Ufficio qualifica l'operazione come "elusiva", di trovarsi in presenza di un fattispecie di elusione il procedimento da seguire sia quello previsto dall'art. 37 bis, cioè richieda a pena di nullità, il duplice requisito della richiesta di chiarimenti al contribuente e della specificazione nella stessa dei motivi per cui si ritengono applicabili i commi 1 e 2 dell'art. stesso, cioè, in buona sostanza, il preventivo contraddittorio con il contribuente.

Né l'Ufficio può sottrarsi all'obbligo assumendo di operare in virtù dell'art. 20 del TUR che tale preventivo contraddittorio non prevede in quanto così facendo si verrebbe a porre in essere un'inammissibile e del tutto ingiustificata disparità di trattamento tra accertamenti operati in virtù dei nuovi poteri conferiti all'Amministrazione dall'art. 53 bis e accertamenti operati sulla base dei "vecchi" poteri, specie, quando, come nella fattispecie, l'attività di liquidazione dell'imposta (o della maggior imposta) non si esaurisce nell'esame del singolo atto da tassare, ma si estende all'esame di più atti distinti che l'Ufficio deve concatenare fra loro per giungere alla conclusione di trovarsi di fronte ad un'operazione elusiva.

Per altro ad avviso di questa Commissione la necessità del preventivo contraddittorio può essere inquadrata in un più generale discorso sulle finalità del medesimo.

Queste possono essere individuate in quella di strumento di garanzia del contribuente e in quella di mezzo istruttorio per l'emissione dell'atto.

La funzione di garanzia è evidente: con esso l'interessato può far valere le sue ragioni, anche se è opinione tradizionale e diffusa che a tale scopo sia sufficiente la tutela, ex post, della successiva impugnazione giurisdizionale dell'atto; così opinando la sua omissione non potrebbe condurre all'invalidità dell'atto (salvo i casi espressamente previsti dalla norma)..

Tale considerazione non è però del tutto persuasiva in quanto è evidente che non vi è equivalenza tra il poter contraddire prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento o successivamente ad esso ovvero nel corso del giudizio se non altro in quanto la tutela differita implica una serie di oneri che non appaiono bilanciati dalla più che modesta speditezza di una procedura priva di contraddittorio.

Sul punto è opportuno rilevare come una recente pronuncia della Cassazione

( Sez. Trib. 26/2/2009 [n. 4622](#)) abbia cominciato ad attribuire rilevanza alla "non indifferenza" delle scelte dell'Amministrazione nella fase amministrativa, rispetto agli interessi del contribuente. Più precisamente nel caso della notifica ad un contribuente di un avviso di accertamento di dubbia validità nei suoi confronti, alla difesa dell'Amministrazione secondo cui una "notifica inutile" non avrebbe potuto ledere gli interessi del privato la Corte replica assumendo che restano fermi "gli effetti di danno che può comunque produrre nella sfera giuridica del destinatario (la notifica inutile), a prescindere dalle intenzioni dell'emittente (in un caso come quello in esame, ad esempio, è evidente che il destinatario degli atti ha la necessità di rivolgersi ad un professionista per verificare se e quali effetti possa produrre un atto definito ! innocuo '' dalla controparte, anche se in effetti l'atto si riveli effettivamente innocuo)".

E' evidente che se è definibile come "danno" il doversi rivolgere ad un professionista per comprendere la natura di un atto inutile a maggior ragione si può definire danno rilevante l'essere costretti all'impugnazione giurisdizionale di un atto la cui emanazione potenzialmente avrebbe potuto essere evitata se il contraddittorio fosse stato attuato.

La seconda non meno importante funzione è quella istruttoria, quanto mai importante nella materia tributaria dove l'Amministrazione, estranea al rapporto, deve accertare dati e circostanze proprie del contribuente. Essa, infatti, formula, per lo più, ipotesi (in genere sulla reale consistenza della materia del contribuente, nella fattispecie sulle presunte ragioni delle operazioni poste in essere) che attraverso il contraddittorio possono essere adeguate alla realtà del contribuente stesso, consentendo, così, per quanto possibile, all'Amministrazione di operare in base ai criteri dell'imparzialità e del buon andamento della stessa. Imparzialità che impone all'Amministrazione di accertare diligentemente, sia pure con strumenti ragionevoli e non defatigatori (e tale può essere ritenuta una richiesta di chiarimenti scritti da prodursi entro 60 gg. dalla sua ricezione da parte del contribuente, qual'è quella contenuta nell'[art. 37 bis](#) del D.P.R. n. 600 del 1973 cit.) la situazione di fatto su cui intende intervenire; buon andamento che impone, nel ponderato uso delle risorse, l'emissione di accertamenti suscettibili di annullamento alla luce di elementi offerti dal contribuente. Evitare il contraddittorio in accertamenti quali quello in esame nei quali il contribuente può offrire elementi di contrasto della tesi dell'Ufficio, che giusti o sbagliati che siano hanno in ogni caso dignità tale da essere ponderatamente valutati, significa non solo sacrificare gli interessi del contribuente, ma anche emettere provvedimenti ad alto rischio di essere infondati ed erronei, con evidente dispersione di risorse.

Già la giurisprudenza di Cassazione (Cass. Civ. Sez. V 28/7/2006 n. 17229) ha riconosciuto la funzione istruttoria del contraddittorio negli accertamenti non fondati su elementi tratti dalla realtà propria del contribuente, qualificandolo "strumento indefettibile di adeguamento dell'accertamento alla realtà concreta del contribuente", mentre Cass. Sez. Un. 18/12/2009 n. 26635 lo contraddistingue come requisito necessario del giusto processo tributario, indipendentemente dalla espressa previsione di legge quanto meno negli accertamenti fondati su dati standard e non relativi alla situazione specifica del singolo contribuente.

Per altro con riferimento a diversa materia (doganale) Cass. Civ. Sez. Trib. 11/06/2010 n. 14105 ha stabilito che "il diritto al contraddittorio e di difesa anche nella fase amministrativa, pur non essendo esplicitamente

riconosciuto dal codice doganale \ comunitario, si evince dalle espresse previsioni dell'art. 11 cit. (D.Lgs. 8 novembre 1990, n. 374) e costituisce "un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogni qualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo " - cfr. Corte di Giustizia Ce, sent. 18/12/2008, in causa C-349/7", mostrando, così, di recepire l'indirizzo giurisprudenziale comunitario secondo il quale il diritto di difesa è un principio fondamentale comunitario, anche nella fase del procedimento amministrativo ed implica il diritto del soggetto i cui interessi possono essere pregiudicati dall'azione amministrativa di esporre preventivamente le proprie ragioni.

Rileva ancora la Commissione che la tesi dell'applicabilità delle garanzie procedurali previste dall'[art. 37 bis](#) del D.P.R. n. 600 del 1973 cit. agli accertamenti eseguiti in tema di imposta di registro è stata accolta già da Comm. Trib. Prov. Lombardia Milano, sez. XLII la quale ha stabilito che

"Le garanzie procedurali contemplate dall'[art. 37-bis](#) del D.P.R. n. 600 del 1973 trovano applicazione anche con riferimento agli accertamenti sull'interpretazione degli atti eseguiti in tema di imposta di registro ([art. 20](#) del D.P.R. n. 131 del 1986). in quanto si tratta sempre di accertamenti antielusivi. A conforto di ciò, i giudici rilevano che l'[art. 53-bis](#) del D.P.R. n. 131 del 1986 rinvia, per ciò che concerne la fase accertativa, al D.P.R. n. 600 del 1973. Viene inoltre messo in risalto che: a) le garanzie di cui all'[art. 37-bis](#) del D.P.R. n. 600 del 1973 vanno applicate a ogni tipologia di accertamento antielusivo, ivi compreso il c.d. "abuso del diritto"; b) ragionare diversamente comporterebbe "una palese violazione del principio di uguaglianza e ragionevolezza, non essendo costituzionalmente legittimo trattare diversamente fattispecie ugualmente elusive". Pertanto, l'atto è stato annullato in quanto non preceduto dalla richiesta di chiarimenti al contribuente, "nella quale debbono essere rappresentati i motivi in base ai quali l'amministrazione disconosce i vantaggi tributari conseguiti con gli atti contestati".

Sia per il chiaro tenore letterale dell'[art. 53-bis](#) del D.P.R. n. 131 del 1986 - in base al quale i poteri e le attribuzioni degli Uffici di cui agli [artt. 31](#) e ss. del D.P.R. n. 600 del 1973 sono utilizzabili anche ai fini dell'imposta di registro - sia perché l'avviso di liquidazione ex [art. 20](#) del D.P.R. n. 131 del 1986 è in tutto analogo all'avviso di accertamento delle imposte dirette, le garanzie procedurali rafforzate introdotte dall'[art. 37-bis](#) del D.P.R. n. 600 del 1973 devono applicarsi ad ogni caso di elusione fiscale, anche se contestata sulla base del principio generale dell'abuso del diritto ovvero dell'[art. 53](#) Cost. od, ancora, delle norme speciali applicabili in funzione antielusiva, come l'[art. 20](#) del D.P.R. n. 131 del 1986. Ragionare diversamente e non ritenere applicabili dette garanzie procedurali determinerebbe una palese violazione del principio di uguaglianza e ragionevolezza, non essendo costituzionalmente legittimo trattare diversamente fattispecie ugualmente elusive.

In presenza di accertamenti basati sull'elusione o sull'abuso del diritto vanno sempre applicate le garanzie procedurali previste dall'[art. 37-bis](#) D.P.R. n. 600 del 1973 Nel caso di specie è nullo l'atto di accertamento con cui l'ufficio, in applicazione delle disposizioni dell'[art. 37-bis](#), ha provveduto alla liquidazione di una maggiore imposta di registro ai sensi dell'[art. 20](#) del D.P.R. n. 131 del 1986 in seguito alla riqualificazione di un atto di cessione di partecipazioni come contratto di cessione d'azienda.

Infatti le garanzie procedurali rafforzate e introdotte dall'art. 37-bis devono applicarsi a ogni caso di elusione fiscale anche se contestata sul principio generale dell'abuso del diritto ovvero dell'[art. 53](#) Cost. o delle norme speciali applicabili in funzione antielusiva

E' nullo l'avviso di rettifica e liquidazione col quale viene riqualificato un negozio giuridico senza che sia stato preceduto dalla richiesta di chiarimenti (nel caso di specie, l'ente impositore qualificava diverse cessioni di quote sociali come cessione d'azienda, con relativo comportamento elusivo. L'atto era però nullo in quanto non era stato instaurato il preventivo contraddittorio per le operazioni antielusive) ".

Sul presupposto di cui sopra l'atto impugnato deve essere dichiarato nullo.

L'accoglimento del motivo di doglianza è suscettibile di decidere l'intero giudizio ed esime, pertanto, la Commissione dall'esame dei successivi.

Le spese del procedimento sono integralmente compensate tra le parti in relazione alla complessità. Peculiarità e novità della questione trattata.

La Commissione Tributaria Provinciale di Torino - sez.ne 11-

**P. Q. M.**

Accoglie il ricorso e, per l'effetto, dichiara nullo l'atto impugnato.

Spese compensate.

Torino, il 15 marzo 2012.