

Civile Ord. Sez. 5 Num. 33312 Anno 2021

Presidente: CHINDEMI DOMENICO

Relatore: CIRESE MARINA

Data pubblicazione: 11/11/2021

sul ricorso 23410/2014 proposto da:

Agenzia Delle Entrate, in persona del Direttore pro tempore,
elettivamente domiciliato in Roma Via Dei Portoghesi 12 presso
l'Avvocatura Generale Dello Stato che lo rappresenta e difende

-ricorrente -

contro

B Holding Spa, Bardelli Antonio Maria nella qualita' di socio di amb e
finanziaria bardelli srl, Nonino Cristina nella qualita' di socia di amb e
finanziaria bardelli srl, Societa' Amb Ss, elettivamente domiciliati in
Roma Piazza Cavour presso la Cancelleria della Corte di Cassazione,
rappresentati e difesi dagli avvocati Maisto Guglielmo, Polito Carlo

-controricorrenti -

5469
2021
01

avverso la sentenza n. 186/2014 della COMM.TRIB.REG., FRIULI VENEZIA GIULIA, depositata il 23/04/2014;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 07/10/2021 dal Consigliere Dott. CIRESE MARINA

lette le conclusioni scritte del P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. Giovanni Giacalone che ha chiesto l'accoglimento del ricorso, in subordine la rimessione degli atti al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite

ORDINANZA INTERLOCUTORIA**RILEVATO CHE:**

In data 21.12.2011 l'Agenzia delle Entrate notificava ad Antonio Maria Bardelli, quale socio e legale rappresentante della Finanziaria Bardelli, legale rappresentante della B. Holding s.r.l. e quale socio della A.M.B. S.S. (d'ora in poi, anche "Amb s.s."), a Cristina Nonino, quale socia della Finanziaria Bardelli e della A.M.B. S.S., nonché alla A.M.B. S.S. e alla B. Holding s.r.l., l'avviso di liquidazione n. 09/1T/000238/000 con il quale recuperava l'imposta di registro in misura proporzionale sull'atto di scissione della Finanziaria Bardelli s.r.l., registrato in data 8/1/2009 al n. 238 serie IT.

Con detto atto era stata posta in essere la scissione totale della Finanziaria Bardelli s.r.l. con l'integrale trasferimento del patrimonio alle due società beneficiarie preesistenti B. Holding s.r.l. e Amb società semplice.

In particolare, parte del patrimonio della società scissa, pari ad euro 7.099.819, veniva trasferita alla B. Holding s.r.l.; altra parte del patrimonio, pari ad euro 27.914.120, veniva trasferita alla Amb s.s.

In sede di autoliquidazione, l'atto di scissione veniva tassato con l'imposta di registro in misura fissa di euro 168,00 in applicazione all'art. 4, comma 1, lett. b) della Tariffa Parte Prima allegata al d.P.R. n. 131 del 1986.

L'Agenzia delle Entrate, tuttavia, verificava che l'operazione di scissione aveva avuto quale beneficiaria una società semplice che non svolgeva né attività agricola, né attività commerciale (quest'ultima, peraltro, non potrebbe costituire oggetto di tale tipo di società, ai sensi dell'art. 2249 c.c.) e, pertanto, sulla base di una interpretazione dell'art. 4, comma 1, lett. b) citato, tesa a limitare il campo di applicazione della norma alle società aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, riconduceva la tassazione dell'atto di scissione all'art. 9 della Tariffa Parte Prima, che prevede un'imposta proporzionale con aliquota del 3%.

I contribuenti proponevano distinti ricorsi contro l'avviso di liquidazione, sulla base di una dedotta falsa applicazione dell'art. 4, comma 1, lett. b) della Tariffa Parte Prima allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 sostenendo che l'imposta

in misura fissa si applicasse alla scissione compiuta tra qualsiasi tipo di società, qualunque ne fosse l'oggetto, valendo la limitazione dell'oggetto agricolo o commerciale solo per gli enti diversi dalle società.

In via subordinata, i contribuenti deducevano la falsa applicazione dell'art. 9 della Tariffa Parte Prima, affermando che l'applicazione dell'imposta in misura fissa si imponeva, comunque, in base al combinato disposto all'art. 8 della tabella allegata al TUR, o all'art. 11 della Tariffa Parte Prima, secondo il quale l'imposta in misura fissa si applica anche "agli atti pubblici aventi per oggetto la negoziazione di quote di partecipazione in società o enti di cui al precedente art. 4 o di titoli di cui all'art. 8 della tabella": nella fattispecie che ci occupa, l'operazione di scissione si sarebbe risolta sostanzialmente nel trasferimento della partecipazione sociale in Financiere Concorde S.A. dalla società scissa alla Amb s.s.

In ogni caso, secondo i contribuenti, il trasferimento della detta partecipazione sociale dalla società scissa alla Amb s.s. sarebbe stata rilevante ai fini iva, sebbene esente, sicché, rientrando esso nel campo di applicazione dell'iva, sarebbe stato tassabile, ai fini dell'imposta di registro, in misura fissa, in base al principio di alternatività tra iva e imposta di registro, ai sensi dell'art. 40, comma 1, TUR.

La CTP di Udine con sentenza in data 25.1.2013 accoglieva i ricorsi dei contribuenti, affermando che "anche gli atti delle società semplici rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 4 della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUIR non essendo espressamente prevista l'esclusione".

Pertanto sono tassabili in misura fissa le scissioni poste in essere tra società di qualsiasi tipo e di qualunque oggetto sociale, a prescindere, dunque, dal carattere commerciale o agricolo di esso.

Proposto appello da parte dell'Agenzia delle Entrate, la CTR del Friuli Venezia Giulia con sentenza in data 23.4.2014 confermava la sentenza di prime cure, in particolare avallando l'interpretazione dell'art. 4, comma 1, lett. b) della Tariffa Parte Prima propugnata dai contribuenti.

Avverso la sentenza della CTR l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, articolato in un unico complesso motivo.

Resistono i contribuenti con controricorso.

I contribuenti hanno anche depositato una memoria ai sensi dell'art. 380 bis c.p.c.

CONSIDERATO CHE:

Con l'unico motivo, rubricato "Falsa applicazione dell'art. 4 della Tariffa Parte Prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986", parte ricorrente censura la sentenza della CTR per avere ritenuto che la natura commerciale o agricola dell'oggetto, quale presupposto dell'imposizione in misura fissa degli atti di scissione, riguardi solo gli enti diversi dalle società, non queste ultime, con riferimento alle quali la formula linguistica utilizzata dal legislatore ("atti propri delle società di qualunque tipo ed oggetto") deporrebbe nel senso che, quando gli atti indicati siano posti in essere tra società, essi debbano essere tassati sempre in misura fissa, a prescindere non solo dal tipo di società che viene in rilievo, ma anche dall'oggetto sociale che le società perseguono.

Ritiene il Collegio che il ricorso ponga una questione di massima di particolare importanza, in ordine all'interpretazione dell'art. 4 della Tariffa Parte Prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 considerata la sua rilevanza giuridica e le ricadute sul piano pratico.

La questione investe la tassazione a titolo di imposta di registro degli atti di scissione di società. Punto decisivo è stabilire se il riferimento contenuto nella predetta norma agli "atti degli enti aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali od agricole" sia relativo solo agli enti diversi dalle società oppure si riferisca ad ogni tipo di società ed ente.

A riguardo la sentenza impugnata, confermando quella di primo grado, ha ritenuto che *"..il dato testuale, peraltro coerente con il sistema, riferisca il requisito specifico solo agli enti diversi dalle società, atteso che nella sua formulazione dispone l'applicazione agevolativa agli atti propri delle società di qualunque tipo ed oggetto prevedendo poi anche gli enti diversi dalle società aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole"*.

1. La scissione societaria ed il regime di tassazione: opzioni interpretative.

La scissione societaria è prevista dall' art. 2506 c.c. che disciplina due diverse tipologie di scissione, quella totale o scissione vera e propria che consiste nel trasferimento dell'intero patrimonio di una società in favore di due o più società preesistenti o di nuova costituzione, la scissione parziale o scorporazione che consiste nel trasferimento di una parte del patrimonio di una società che non si estingue a vantaggio di una o più società preesistenti o di nuova costituzione.

Quanto al regime fiscale, l'articolo 4, comma 1, lett. b), della Tariffa, parte prima, allegata al DPR n.131/86 (nel prosieguo anche "Tur"), dispone l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa alle operazioni di fusione tra società di qualunque tipo e oggetto o enti "aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale od agricola".

Secondo una prima opzione interpretativa, che ricorre esclusivamente al criterio letterale, si giungerebbe alla conclusione che gli atti di scissione tra società di qualunque tipo ed oggetto sono soggetti ad imposta di registro in misura fissa, mentre, con riferimento agli enti non societari, l'atto di scissione è tassato in misura fissa solo se essi hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole.

In tal senso si argomenta che riferire la proposizione relativa implicita introdotta dal participio presente "aventi" anche alle società, infatti, renderebbe del tutto inutile il complemento di specificazione "di qualunque oggetto".

Se si fosse voluto riferire inequivocamente anche alle società la proposizione relativa implicita "aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole", l'*incipit* dell'art. 4 della Tariffa Parte Prima avrebbe dovuto essere: "Atti propri delle società di qualunque tipo e degli enti diversi..."; o anche, ancor meglio, "Atti propri delle società e degli enti diversi...".

Secondo questa opzione, se già un'interpretazione della lettera della disposizione conduce nel senso di ritenere che le scissioni che coinvolgono

“società di qualunque tipo e oggetto” sono soggette ad imposta fissa di registro, altre considerazioni sistematiche conducono nello stesso senso.

Infatti, se si assume che l’operazione di scissione a favore di una società semplice, che esercita una impresa in forma collettiva avente ad oggetto la gestione di beni o di partecipazioni sociali, debba essere assoggettata ad imposta proporzionale di registro in quanto non abbia come oggetto principale o esclusivo l’esercizio di attività commerciale o agricola, non si spiegherebbe, ad esempio, per quale motivo il codice del terzo settore (d.lgs. n. 117 del 2017), all’art. 82 (in tema di imposte indirette e di tributi locali), prevede che la disposizione del citato articolo che assoggetta ad imposta di registro fissa (tra l’altro) le operazioni di scissione poste in essere dagli enti del terzo settore non si applicano alle “imprese sociali costituite in forma di società” (art. 82, commi 1 e 3).

Si dovrebbe, invero, ritenere che l’esclusione di tali forme di imprese sociali dal campo di applicazione del citato articolo trovi spiegazione nella circostanza che già in base alla *lex generalis* dell’art. 4, lett. b, della Tariffa Parte Prima allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, le operazioni di scissione coinvolgenti società “di qualunque tipo ed oggetto” sono soggette ad imposta fissa.

Sul punto, dunque, si deve concludere che il motivo per il quale l’art. 82, comma 1, del d.lgs. n. 117 del 2017 esclude dalla sfera di applicazione del comma 3 dello stesso articolo le imprese sociali gestite in forma societaria è che esse, in quanto società, già sono ordinariamente soggette ad imposta fissa in caso di operazioni di scissione.

La disciplina fiscale di cui al citato art. 82 del d.lgs. n. 117 del 2017 è un argomento sistematicamente rilevante, che corrobora l’argomento fondato sulla lettera dell’art. 4 della Tariffa Parte Prima allegata al Tur, che indurrebbe l’interprete a ritenere che anche le società che esercitano una impresa non commerciale né agricola sono soggette, nel caso in cui vengano poste in essere operazioni di scissione, ad imposta di registro in misura fissa.

Inoltre, se si parte dal presupposto che un’impresa non può che essere o commerciale o agricola, sicché la società che esercita un’attività non commerciale né agricola è una società senza impresa, l’attribuzione in sede di

scissione di beni o partecipazioni sociali ad una società che non esercita alcuna impresa in senso tecnico non si differenzerebbe, sotto l'aspetto sostanziale, dall'assegnazione di beni ai soci: la società assegnataria sarebbe, infatti, solo uno schermo formale utile all'intestazione dei beni assegnati e all'imputazione soggettiva dei rapporti aventi ad oggetto quei beni.

Orbene, la lettera d) dell'art. 4 della Tariffa Parte Prima del Tuir dispone che l'assegnazione di beni ai soci, agli associati o ai partecipanti, se soggetta all'imposta sul valore aggiunto, è tassata in misura fissa.

A tal proposito, deve rilevarsi che, ai sensi dell'art. 40, comma 1, d.P.R. n. 131 del 1986, per gli atti relativi a cessioni di beni soggetti all'imposta sul valore aggiunto l'imposta di registro si applica in misura fissa.

Si considerano soggette all'imposta sul valore aggiunto anche le cessioni per le quali l'imposta sul valore aggiunto non è dovuta, e tra tali cessioni rientrano le operazioni, esenti ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 4 del d.P.R. n. 633 del 1972, relative ad "azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci e a quote sociali...".

Ne deriva che, così come l'assegnazione della partecipazione sociale già nella titolarità della s.r.l. totalmente scissa sarebbe stata soggetta ad imposta fissa se fosse stata effettuata in favore dei soci della società titolare, ai sensi della richiamata lettera d) dell'art. 4 della Tariffa Parte Prima, allo stesso modo deve ritenersi che si deve applicare l'imposta fissa nel caso in cui l'assegnazione, conseguente alla scissione, sia stata effettuata in favore della società semplice di gestione della partecipazione, di cui fanno parte anche (quantomeno) alcuni dei soci della società scissa. La fuoriuscita, in tesi, dal processo produttivo della società scissa, del bene (partecipazione sociale) attribuito alla società semplice "senza impresa" al fine dello svolgimento, da parte di quest'ultima, dell'attività di gestione della partecipazione sociale, non sarebbe diversa dalla fuoriuscita che si sarebbe avuta nel caso in cui la partecipazione sociale fosse stata assegnata direttamente ai soci.

Tale interpretazione si rinviene anche nella circolare Agenzia delle Entrate n. 26/E dell'1.6.2016 prodotta con la memoria ex art. 378 c.p.c. dalla società contribuente ove si precisa che, ai fini dell'imposta di registro, nell'ipotesi in cui

una società commerciale si trasformi in società semplice si applica ai sensi dell'art. 4, comma 1, lett. c) della tariffa parte prima del Tuir l'imposta in misura fissa.

Secondo una differente opzione interpretativa, sostenuta dall'Agenzia delle Entrate nell'odierno ricorso per cassazione, occorre prendere le mosse dalla ricostruzione della norma in esame che si articola in una frase incidentale ("compresi i consorzi, le associazioni e le altre organizzazioni di persone o di beni, con o senza personalità giuridica") inserita all'interno di un'altra frase ("Atti propri delle società di qualunque tipo ed oggetto e degli enti diversi delle società aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole"). Sul punto si argomenta che l'uso della virgola prima della proposizione "aventi per oggetto.." serve appunto a riferire la limitazione riguardante l'oggetto sia alle società che agli enti diversi sicché ai fini dell'applicazione dell'imposta in misura fissa anche le società devono avere per oggetto l'esercizio di attività commerciale o agricola.

A suffragare tale impostazione si osserva che il rinvio operato dalla nota III dell'art. 4 della Tariffa, Parte Prima allegata al d.p.r. n. 131 del 1986 all'art. 9 della Tariffa presuppone proprio che ci siano società che non esercitando attività commerciale o agricola risultano estranee all'applicazione dell'art. 4 citato.

A tali soggetti deve applicarsi l'imposta in misura proporzionale con l'aliquota del 3%.

La ratio di tale imposizione proporzionale potrebbe individuarsi nel fatto che l'assegnazione ad un tal tipo di società comporterebbe la fuoriuscita del bene o della partecipazione sociale dal circuito produttivo, teso a creare ricchezza, per essere inglobato in una struttura organizzativa plurisoggettiva tesa alla gestione e al godimento di quel bene o di quella partecipazione a fini di rendita.

Il carattere non speculativo, non "dinamico", di tale tipo di società giustificerebbe l'imposta non agevolata, e dunque proporzionale, sulle operazioni di scissione, come delle altre operazioni sul capitale.

2. La giurisprudenza di legittimità.

Nonostante la sua indubbia rilevanza giuridica ed economica, il tema della tassazione degli atti di scissione societaria è stato affrontato solo in due pronunce dalla giurisprudenza di legittimità, in entrambi i casi a sostegno della seconda opzione interpretativa dianzi illustrata.

Con Sez. 5, Sentenza n. 4763 del 27/02/2009 (Rv. 606827 - 01) la S.C. ha ritenuto che la lettera dell'art. 4, comma 1, " ...è chiara nel limitare i suoi destinatari ai soggetti che svolgano esclusivamente o principalmente attività commerciale od agricola. Ne deriva che la specie degli atti di fusione, considerati nella lett. b), non possono essere che atti di fusione tra quei soggetti che, indipendentemente dal fatto che essi siano società od enti diversi dalle società, svolgano comunque, esclusivamente o principalmente, attività commerciale od agricola".

Tale principio viene ripreso nella più recente Cass., Sez. 5 - , Ordinanza n. 227 del 12/01/2021 (Rv. 660294 - 01) ove si afferma che l' imposta di registro relativa a fusione o incorporazione di enti, si applica in misura fissa, ai sensi dell'art. 4 lett. b), della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, nei casi in cui la fusione riguardi enti e società svolgenti esclusivamente o principalmente attività commerciale o agricola, mentre si applica l' imposta proporzionale del 3 per cento, prevista dall'art. 9 della medesima tariffa, qualora l'operazione riguardi enti svolgenti attività diverse da quelle commerciali o agricole.

In conclusione, alla stregua del complessivo quadro esposto e della indubbia rilevanza della questione (anche sul piano delle conseguenze pratiche derivanti dall'adesione all'una o all'altra tesi), sulla quale non vi è uniformità di vedute e dell'assenza di una presa di posizione diretta ed effettiva da parte della giurisprudenza di questa Corte, ritiene il Collegio che sussistano pienamente le condizioni per sottoporre la risoluzione della stessa, da intendersi come una questione di massima di particolare importanza ex art. 374, comma 2 c.p.c., alle Sezioni Unite, ragione per cui il ricorso va trasmesso al Primo Presidente

per l'adozione dei conseguenti provvedimenti, ove ravvisi la sussistenza delle predette condizioni;

PQM

La Corte rimette gli atti al Primo Presidente per la eventuale assegnazione della causa alle Sezioni Unite.

Così deciso in Roma, nella adunanza camerale del 7 ottobre 2021.
