Sentenza del 05/10/2021 n. 26878 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con atto del 15 luglio 2010 l'associazione sportiva Le Q. è stata trasformata in società a responsabilità limitata.

Il capitale sociale è stato fissato in Euro 80.000,00, sulla base di una relazione di stima del patrimonio sociale, con imputazione a riserve dell'importo di Euro 204.320,96, pari alla differenza tra il valore attuale del patrimonio netto come risultante nella detta perizia ed il capitale sociale.

In- particolare, è stato autorizzato il Conservatore dell'Agenzia del Territorio di Avellino alla trascrizione e volturazione dell'atto, poichè l'associazione era proprietaria di un immobile meglio indicato nella perizia citata.

In relazione all'atto di trasformazione in questione sono state pagate le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa.

L'Agenzia delle Entrate di Avellino ha notificato il 17 novembre 2010 avviso di liquidazione dell'imposta con irrogazione delle sanzioni, applicando le imposte in esame in misura proporzionale, sul presupposto che venisse in rilievo non un atto di trasformazione, ma di conferimento ad una società commerciale.

La CTP di Avellino, con sentenza n. 270/03/11, ha accolto l'opposizione.

L'Agenzia delle Entrate ha proposto appello che la CTR Napoli, Sez. Salerno, nel contraddittorio delle parti, con sentenza n. 4010/9/14, ha accolto.

Le Q. srl ha proposto ricorso per cassazione sulla base di quattro motivi.

La parte intimata non ha svolto difese.

Il PG ha depositato memorie, chiedendo il rigetto del ricorso.

Parte ricorrente ha depositato memorie.

Fissato all'udienza pubblica del 4 giugno 2021, il ricorso è stato trattato in camera di consiglio, in base alla disciplina dettata dal D.L. n. 137 del 2020, sopravvenuto art. 23, comma 8 bis, inserito dalla legge di conversione n. 176 del 2020, senza l'intervento in presenza del Procuratore Generale e dei difensori delle parti, non avendo nessuno degli interessati fatto richiesta di discussione orale.

Motivi della decisione

1. Preliminarmente, si rileva che parte ricorrente ha prospettato, nelle sue memorie conclusive, l'avvenuta modificazione del contenuto della motivazione dell'avviso di accertamento e della ratio della sua pretesa impositiva da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Tale doglianza è priva di pregio, atteso che la qualificazione dell'operazione oggetto del contendere come conferimento o come trasferimento spetta, comunque, al giudice e che, quindi, le eventuali deduzioni, in un senso o nell'altro, delle parti, non sono idonee a generare preclusioni di sorta.

2. Inoltre, si evidenzia l'inammissibilità del deposito dei documenti formati anteriormente alla presentazione del ricorso e depositati con le menzionate memorie conclusive da Le Q. srl.

3. Con il primo, il secondo, il terzo ed il quarto motivo che, stante la stretta connessione, possono essere trattati insieme, parte ricorrente lamenta la violazione e la falsa applicazione dell'art. 4, comma 1, lett. a), n. 2, e lett. c), Tariffa parte I, e art. 50 del D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 1, 2, 10, 1 e 14 Tariffa del D.Lgs. n. 347 del 1990, nonchè l'assenza e la contraddittorietà della motivazione in quanto la CTR avrebbe errato nell'applicare ad un atto di trasformazione l'art. 4, comma 1, lett. a), Tariffa parte I del D.P.R. n. 131 del 1986, disposizione concernente piuttosto la costituzione e l'aumento del capitale o patrimonio, senza spiegare la propria decisione.

Le doglianze sono prive di pregio.

Si premette che, nel caso in esame, l'associazione sportiva Le Q., nel divenire Le Q. srl, è stata oggetto di una c.d. trasformazione eterogenea.

Questa consiste nel passaggio da una società lucrativa in un ente causalmente diverso, cioè in una società non lucrativa o in un ente non societario, e viceversa.

Occorre chiedersi, quindi, quali siano le conseguenze di una siffatta trasformazione ai fini dell'imposta di registro, nonchè di quelle ipotecaria e catastale.

L'art. 4, comma 1, lett. a), n. 2, della Tariffa parte I, del D.P.R. n. 131 del 1986, prescrive un'aliquota del 4% per l'imposta di registro in ordine agli atti di costituzione e aumento del capitale o patrimonio sociale propri delle società di qualunque tipo ed oggetto e degli enti diversi delle società, compresi i consorzi, le associazioni e le altre organizzazioni di persone o di beni, con o senza personalità giuridica, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, che avvengano tramite "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 nonchè su aree destinate ad essere utilizzate per la costruzione dei suddetti fabbricati o come loro pertinenze, semprechè i fabbricati siano ultimati entro cinque anni dal conferimento e presentino le indicate caratteristiche".

Diversamente, ai sensi dell'art. 4, comma 1, lett. c), della Tariffa parte I, del D.P.R. n. 131 del 1986, è prevista l'imposta di registro nella misura fissa di Euro 168,00, qualora gli atti posti in essere

consistano in "altre modifiche statutarie, comprese le trasformazioni e le proroghe".

Indubbiamente l'atto oggetto del contendere riporta la denominazione di trasformazione.

Pertanto, sostiene parte ricorrente, andrebbe applicata la più favorevole imposta in misura fissa di Euro 168,00.

La società contribuente non tiene conto, però, che le disposizioni in questione non vanno lette singolarmente, ma, al contrario, in maniera sistematica, le une per mezzo delle altre.

Dall'esame di tali due disposizioni emerge che l'assoggettamento ad imposta fissa delle trasformazioni è previsto all'interno di un articolo, il 4 della Tariffa parte I del D.P.R. citato, che impone pure l'assoggettamento ad imposta proporzionale degli atti di costituzione e di aumento del capitale o patrimonio sociale.

In definitiva, il presupposto della tassazione in misura fissa della trasformazione è l'assoggettamento dell'atto costitutivo (o del precedente incremento di capitale o patrimonio sociale) ad un tributo proporzionale, che abbia colpito ab origine la relativa manifestazione di capacità contributiva.

Il sistema in esame è, quindi, pensato per essere operativo in presenza di "Atti propri delle società di qualunque tipo ed oggetto e degli enti diversi delle società, compresi i consorzi, le associazioni e le altre organizzazioni di persone o di beni, con o senza personalità giuridica, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole", come recita l'art. 4, comma 1, della Tariffa parte I del D.P.R. in esame.

Nella presente controversia, mentre l'atto c.d. di trasformazione rientra, in effetti, nello schema appena menzionato quale atto proprio "delle società di qualunque tipo ed oggetto e degli enti diversi delle società, compresi i consorzi, le associazioni e le altre organizzazioni di persone o di beni, con o senza personalità giuridica, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole", lo stesso non può dirsi per l'atto a monte di costituzione (o di conferimento di capitale o patrimonio sociale) dell'associazione Le Q.

Infatti, trattandosi in origine di un'associazione sportiva dilettantistica, aveva trovato applicazione, per il passato, la L. n. 289 del 2002, art. 90, comma 5, (nel testo rilevante per il periodo in questione), per il quale "Gli atti costitutivi e di trasformazione delle società e associazioni sportive dilettantistiche, nonchè delle Federazioni sportive e degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI direttamente connessi allo svolgimento dell'attività sportiva, sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa".

L'atto di costituzione de Le Q. srl era stato sottoposto ad imposta fissa proprio perchè non concerneva "delle società di qualunque tipo ed oggetto e degli enti diversi delle società, compresi i consorzi, le associazioni e le altre organizzazioni di persone o di beni, con o senza personalità giuridica, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole", ma delle semplici associazioni sportive dilettantistiche e, quindi, non poteva avere spazio, nella presente vicenda, al momento della nascita de Le Q. srl, l'art. 4, comma 1, lett. c), Tariffa parte I. Non a caso il citato art. 90, comma 5, associa all'imposta di registro in misura fissa

solo atti (costitutivi e di trasformazione) che riguardino associazioni sportive dilettantistiche, evidenziando come questo regime agevolativo concerna esclusivamente siffatte associazioni finchè restino tali. Solo ove siano rispettate le dette condizioni è possibile escludere la tassazione proporzionale, atteso che il legislatore, per aiutare una particolare tipologia associativa, ha scelto di non sottoporre la manifestazione di capacità contributiva in questione ad una tassazione più onerosa.

D'altronde, venendo in rilievo un regime agevolativo, non è possibile estenderne la portata oltre quanto direttamente evincibile dal dettato normativo.

Questa ricostruzione trova conforto nel disposto della L. n. 289 del 2002, art. 90, comma 1, per il quale "1. Lòe disposizioni della L. 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, e le altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche si applicano anche alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro".

Pertanto, la regolamentazione di favore per le associazioni sportive dilettantistiche può essere invocata soltanto se la trasformazione avviene in "società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro", altrimenti dovendo essere applicata l'imposta proporzionale di registro che, poichè non ha trovato spazio quando Le Q. srl era ancora un'associazione sportiva dilettantistica, dovrà colpire il successivo atto di trasformazione della medesima società che non rispetti gli stretti limiti fissati dalla L. n. 289 del 2002, art. 90, comma 1.

Non contrasta con quanto detto l'indirizzo, che si condivide, per cui "La trasformazione di una società da un tipo ad un altro previsto dalla legge, ancorchè connotato di personalità giuridica, non si traduce nell'estinzione di un soggetto e nella correlativa creazione di uno nuovo in luogo di quello precedente, ma configura una vicenda meramente evolutiva e modificativa del medesimo soggetto, la quale comporta soltanto una variazione di assetto e di struttura organizzativa, senza incidere sui rapporti processuali e sostanziali facenti capo all'originaria organizzazione societaria" (Cass., Sez. 6 - L, n. 23030 del 22 ottobre 2020).

Infatti, nella specie vengono in rilievo i profili tributari della vicenda, che si caratterizza perchè l'associazione dilettantistica sportiva Le Q., essendo stata interessata da una vicenda modificativa che non ha rispettato i limiti stabiliti dalla L. n. 289 del 2002, art. 90, comma 1, ha reso non più applicabile un particolare regime fiscale di favore.

Le esposte conclusioni sono rafforzate pure da quella giurisprudenza per la quale (Cass., Sez. 1, n. 13 del 3 gennaio 1991) "Il principio della registrazione a tassa fissa dell'atto di trasformazione di una società, pur operando anche riguardo all'atto con il quale una società di fatto si trasformi in altra di tipo legale, presuppone che la trasformazione stessa non comporti alcun trasferimento di ricchezza, per essersi questo già verificato, con conseguente assoggettamento all'imposta proporzionale sul capitale sociale, al momento della primitiva costituzione del rapporto. Pertanto, il difetto di tale presupposto comporta che, in sede di presentazione a registrazione dell'atto di trasformazione, contenente l'enunciazione di siffatta costituzione, l'Ufficio tributario legittimamente provvede al recupero dell'imposta suddetta, non rilevando in contrario la circostanza che identica enunciazione sia contenuta in altro e diverso atto (nella

specie, di assoggettamento a comunione fra coniugi di beni acquisiti anteriormente all'entrata in vigore della legge di riforma del diritto di famiglia), in occasione della cui registrazione l'amministrazione finanziaria non abbia provveduto alla tassazione del rapporto enunciato".

La medesima ratio è probabilmente alla base anche dell'indirizzo per il quale "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". (Cass., Sez. 5, n. 227 del 12 gennaio 2021).

In pratica, sussiste nel nostro ordinamento un principio per il quale la tassazione in misura fissa di un atto di trasformazione di una società od associazione presuppone che eventuali atti societari precedenti ad esso collegati siano già stati assoggettati ad imposizione proporzionale, in mancanza dovendo essere sottoposto a quest'ultima proprio il detto atto di trasformazione.

Solo in presenza di tale previa imposizione, soprattutto nel caso di una trasformazione eterogenea come quella in esame, è possibile considerare i menzionati passaggi di ricchezza fiscalmente irrilevanti.

Le considerazioni finora svolte quanto all'imposta di registro si estendono anche a quelle ipotecaria e catastale.

Va affermato, pertanto, il seguente principio di diritto:

L'atto di trasformazione di un'associazione dilettantistica sportiva in una società di capitali che persegua fini di lucro è assoggettato ad imposta di registro, ipotecaria e catastale in misura proporzionale, ai sensi dell'art. 4, comma 1, lett. a), n. 2, della Tariffa parte I, del D.P.R. n. 131 del 1986.

La decisione di appello deve essere, quindi, confermata, poichè motivata in maniera completa, logica e conforme a diritto, avendo accertato la CTR che Le Q. srl, dopo la trasformazione, persegue ormai scopi di lucro, "svolgendo l'attività commerciale...di...realizzare impianti sportivi e strutture connesse nonchè fabbricati ad uso civile abitazione".

4. Il ricorso è respinto.

Alcuna statuizione va assunta in ordine alle spese di lite, stante la condotta difensiva di parte intimata.

Sussistono le condizioni per dare atto, ai sensi della L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, che ha aggiunto al D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, il comma 1 quater dell'obbligo, per la società ricorrente, di versare l'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per l'impugnazione integralmente rigettata.

P.Q.M.

La Corte, rigetta il ricorso;

ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, dichiara la sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della società ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della V Sezione Civile, tenuta con modalità telematiche, il 4 giugno 2021.

Depositato in Cancelleria il 5 ottobre 2021

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza