

Alle Sezioni Unite la questione relativa all'applicazione dell'imposta di registro all'operazione di scissione in società semplice

The question about the application of the registration tax in case of demerger operation into a simple company remanded to the Unified Sections

di Nicola Fortunato - 26 maggio 2022

(commento a/notes to Cass. civ., sez. V, ord. (ud. 7 ottobre 2021), dep. 11 novembre 2021, n. 33312)

Abstract

Il presente commento ha ad oggetto l'ordinanza n. 33312/2021 della Corte di Cassazione che ha rimesso alle Sezioni Unite la questione relativa all'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa o proporzionale alle operazioni di scissione in società semplice ai sensi dell'art. 4, comma 1, lett. b) della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986. La tematica sarà affrontata interpretando il dato normativo e offrendo considerazioni di carattere sistematico oltreché relative alla natura delle operazioni di scissione.

Parole chiave: imposta di registro, scissione societaria, principio di alternatività IVA-registro

Abstract

The paper concerns the order 33312 of 2021 relating to the correct application of the registration tax in case of demerger operations into a simple company. The Unified Sections of the Court of Cassation will clarify which taxation method between the fixed or the proportional one must be applied pursuing to the art. 4, paragraph. 1st, b) of the First Part Tariff attached to the Presidential Decree n. 131/1986.

The issue will be addressed interpreting the normative data and offering systematic considerations even relating to the nature of the demerger transactions.

Keywords: registration tax, company demerger, principle of VAT-register alternativity

SOMMARIO: 1. Il caso. - 2. La questione giuridica. - 3. Osservazioni. - 4. Ulteriori considerazioni.

1. Il caso riguarda la tassazione di un atto di scissione totale di una *holding*, costituita sotto forma di società di capitali, con integrale trasferimento del patrimonio a due

società preesistenti, una delle quali società semplice avente ad oggetto la gestione di beni e partecipazioni e, in quanto tale, *ex lege* non commerciale.

L'atto veniva autotassato dai contribuenti con imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'art. 4, comma 1, lett. *b*) della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986, ma l'Agenzia delle Entrate provvedeva ad emettere avviso di liquidazione per il recupero della maggiore imposta evasa.

Secondo l'Amministrazione finanziaria, infatti, l'atto andava tassato con imposta di registro proporzionale, ai sensi dell'art. 9 della Tariffa, Parte Prima, poiché la scissione era avvenuta tra società non aventi ad oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale o agricola.

A seguito dei primi due gradi di giudizio, entrambi favorevoli ai contribuenti, la questione giungeva all'attenzione della sez. V della Corte di Cassazione, che riteneva di devolverne la soluzione alle Sezioni Unite, essendo la stessa una questione di massima di particolare importanza ai sensi dell'art. 374 c.p.c. e non essendovi, sul punto, «una presa di posizione diretta ed effettiva da parte della giurisprudenza della Corte».

2. La questione giuridica sottesa al provvedimento in commento ruota, come detto, attorno all'interpretazione dell'art. 4, comma 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986 relativo alla tassazione degli «*Atti propri delle società di qualunque tipo ed oggetto e degli enti diversi dalle 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, alla lett. *b*), prevede la tassazione in misura fissa, tra gli altri, degli atti di « *fusione tra società, scissione delle stesse [...] ».*

Nel caso specifico, si tratta di stabilire se, con riferimento alle fattispecie tassabili contemplate dalla lett. *b*) e ai fini dell'applicazione dell'imposta in misura fissa, sia sempre necessario che l'atto da sottoporre a registrazione sia realizzato da società od enti esercenti in via esclusiva o principale attività commerciale o agricola; a tal fine, occorre necessariamente interpretare l'*incipit* dell'art. 4 e sancire se la locuzione «*[...] aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole*» ivi contenuta sia da riferirsi solo agli enti diversi dalle società o anche alle società.

La soluzione della questione specifica, relativa ad un'operazione di scissione, diventa tuttavia fondamentale e dirimente anche per la corretta tassazione di tutte le altre fattispecie previste dall'art. 4, Tariffa, Parte Prima, atteso che l'*incipit* della norma trova applicazione anche nei confronti di queste ultime.

Secondo un primo orientamento, sostenuto dal contribuente, il dato letterale è inequivoco nel richiedere il requisito della commercialità solo con riferimento agli enti diversi dalle società, dal momento che esso contempla «*gli atti propri delle società di qualunque tipo ed oggetto*».

Laddove, infatti, il legislatore avesse voluto riferire la locuzione «*aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole*» a qualsivoglia

tipologia di ente avrebbe omesso, in quanto superflua, la specificazione di «*qualunque tipo ed oggetto*» con riferimento alle società; in tal caso, l'*incipit* sarebbe stato semplicemente “*atti propri delle società e degli enti aventi per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali o agricole*”.

A suffragio di detta interpretazione, militerebbero anche altri argomenti di carattere sistematico: su tutti, l’art. 82, comma 1, D.Lgs. n. 117/2017 che, interpretato *a contrario*, prevede che le operazioni compiute dalle imprese sociali costituite in forma di società (tra le quali quelle di scissione) siano da sottoporre a imposta di registro in misura proporzionale. A detta dei contribuenti, tale ultima norma costituirebbe una specifica deroga al principio generale in base al quale le operazioni di scissione/fusione di tutte le società debbano scontare l’imposta di registro in misura fissa.

Secondo l’interpretazione dell’Agenzia delle Entrate, invece, la restrizione relativa all’oggetto (commerciale o agricolo) dell’art. 4 della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986 riguarda anche le società. Tale tesi si fonda, in particolare, sulla Nota n. III all’art. 4 suddetto, in base alla quale «*Per gli atti propri delle società ed enti diversi da quelli indicati nel presente articolo si applica l’articolo 9 della tabella*»; il riferimento ivi contenuto alle “*società*” sarebbe da interpretare nel senso che, oltre ad alcuni enti, vi sarebbero anche alcune società non rientranti nell’alveo dell’art. 4 e, specificamente, quelle non commerciali e non agricole.

3. Non si ritiene decisivo per la soluzione della questione l’art. 82, comma 1, D.Lgs. n. 117/2017 che, sebbene invocato dal contribuente, parrebbe confermare piuttosto la tesi dell’Agenzia delle Entrate. La norma, infatti, sarebbe favorevole alle tesi del contribuente solo se si ammettesse che le imprese sociali costituite sotto forma di società non svolgono attività commerciale. Tuttavia, poiché esse sono a tutti gli effetti enti commerciali, l’art. 82 ben potrebbe costituire una specifica deroga alla disciplina generale in base alla quale sono da sottoporre a imposta di registro in misura fissa solo le operazioni di scissione/fusione compiute da enti commerciali.

Idem con riferimento all’alternatività IVA-registro. A tal proposito va detto che l’operazione di scissione è operazione non soggetta a IVA ai sensi dell’art. 2, comma 3, D.P.R. n. 633/1972 per mancanza dell’elemento oggettivo ed è quindi esclusa dall’ambito di operatività dell’imposta sul valore aggiunto «*in virtù di una scelta legislativa che attiene alla delimitazione stessa della nozione di attività economica*»¹. Posto, dunque, che in virtù del principio di alternatività «*il limite all’applicazione dell’imposta di registro è la rilevanza (ai fini IVA) delle attività economiche produttive*» e che l’operazione di scissione pacificamente non rientra tra queste, non può invocarsi detto principio per l’applicazione dell’imposta di registro in misura fissa.

Al contrario, la questione può essere risolta in maniera favorevole al contribuente anche solo attraverso l’esatta interpretazione del dato letterale.

Sul punto, si condivide la tesi in base alla quale il legislatore, laddove avesse voluto riferire la limitazione relativa all’oggetto commerciale o agricolo anche alle società

avrebbe omesso la specificazione «*di qualunque tipo ed oggetto*» con riferimento a queste ultime.

Peraltro, quanto appena affermato risulta confermato dall'adeguata interpretazione del combinato disposto tra la Nota n. III all'art. 4, Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986 e l'art. 9 della Tabella allegata al TUR. Si evidenzia, infatti, come la lettura della Nota offerta dall'Agenzia delle Entrate sia viziata da un equivoco di fondo nella misura in cui riferisce la locuzione «*diversi da quelli indicati nel presente articolo...*» ivi contenuta alle società e agli enti piuttosto che agli atti diversi da quelli indicati nell'articolo 4.

In altri termini, si ritiene che la Nota vada interpretata nel senso che agli «*atti diversi*» da quelli indicati dalle lettere *a), b), c), d), e), f), e g)* dell'art. 4, Tariffa, Parte Prima, compiuti dalle società (di qualunque tipo ed oggetto) e dagli enti diversi dalle società (aventi ad oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale o agricola), si applica l'art. 9 della Tabella.

A conferma di ciò, il fatto che l'art. 9 della Tabella, cui la Nota rinvia, nel sancire l'esonero dall'obbligo di richiedere la registrazione per gli «*atti propri delle società ed enti di cui all'articolo 4 della Tariffa Parte Prima diversi da quelli ivi indicati*» procede con l'enunciazione di una serie di atti non inclusi tra quelli dell'art. 4 («*compresi quelli di nomina e accettazione degli organi di amministrazione, controllo e liquidazione nonché quelli che comportano variazione del capitale sociale delle società cooperative e loro consorzi e delle società di mutuo soccorso*»).

In sintesi, le richiamate norme si applicano e si riferiscono prioritariamente agli atti, non ai soggetti coinvolti; e non potrebbe essere altrimenti, dal momento che l'imposta di registro colpisce la capacità contributiva espressa dagli atti giuridici negoziali frutto dell'attività compiuta dai soggetti.

4. Ad ogni buon conto e con specifico riferimento alle operazioni di fusione, scissione e alla loro *ratio*, ulteriori considerazioni consentono di giungere alle medesime conclusioni.

Quanto alla *ratio*, il Collegio rimettente rileva come, nel caso di specie, l'imposizione proporzionale potrebbe essere giustificata dal fatto che una scissione totale di una società di capitali a favore di una società semplice comporta «*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 al godimento di quel bene o di quella partecipazione a fini di rendita*»; e ancora, che «*il carattere non speculativo, non "dinamico", di tale tipo di società giustificherebbe l'imposta non agevolata, e dunque proporzionale, sulle operazioni di scissione come delle altre operazioni sul capitale*».

Tale posizione, a ben vedere, si rifà all'assunto in base al quale il principio di neutralità fiscale delle operazioni di fusione e scissione, dettato con riferimento alle imposte dirette dagli artt. 172 e 173 D.P.R. n. 131/1986, può trovare applicazione solo allorquando l'operazione straordinaria è compiuta tra soggetti esercenti attività commerciale e sottoposti a medesimo regime fiscale; esso non sarebbe invece

applicabile nel caso in cui l'operazione coinvolga società eterogenee e sottoposte a diverso regime fiscale e, dunque, nei casi in cui, all'esito dell'operazione, si verifica un mutamento rispetto al regime fiscale applicabile prima dell'operazione stessa.

Orbene, pur volendo traslare detta teoria - relativa alle imposte dirette - all'imposta di registro, si ritiene che l'imposizione proporzionale potrebbe essere giustificata nel solo caso di operazioni compiute tra società commerciali e società non commerciali; non anche nel caso di operazioni tra società di persone o tra *holding* costituite nella forma di società di capitali aventi ad oggetto esclusivo o principale la gestione di beni e partecipazioni, in quanto, in tali casi, all'esito dell'operazione, non risulterebbe mutato il regime fiscale originario.

L'interpretazione dell'art. 4, comma 1, lett. b), della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986 offerta dall'Agenzia delle Entrate conduce, invece, all'applicazione generalizzata dell'imposta proporzionale a tutte le operazioni compiute tra soggetti non esercenti attività commerciale, a prescindere dal mancato mutamento del regime fiscale originario.

Peraltro, laddove si ammettesse l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale anche alle operazioni di scissione/fusione compiute tra società di capitali di gestione di beni e partecipazioni, si incorrerebbe nella violazione delle Direttive sulla raccolta di capitali che fanno divieto di applicare imposte indirette su dette operazioni (tra le quali rientrano anche quelle di fusione, scissione...).

Infine, la tesi della Suprema Corte, pur condivisibile in astratto, potrebbe risultare valida con riferimento alle operazioni sul capitale di cui alla lett. b) del comma 1, dell'art. 4, ma non anche con riguardo a tutte le altre fattispecie tassabili enunciate dalla norma citata, alle quali pure, come detto, si applica l'*incipit* dell'art. 4 che non può essere interpretato in maniera diversa a seconda della fattispecie concreta.

Piuttosto, con riferimento all'imposta di registro, si ritiene che le operazioni straordinarie (fusioni, scissioni) siano da considerarsi «*alla stregua di mere modifiche organizzative anziché come assetti traslativi*». Esse costituiscono «*vicende meramente evolutive e modificative del medesimo soggetto*», non aventi contenuto patrimoniale, comportanti soltanto «*una variazione di assetto e di struttura organizzativa, che non incidono sui rapporti processuali e sostanziali facenti capo all'originaria organizzazione societaria*»² e non espressive di ulteriore capacità contributiva. D'altra parte, il soggetto risultante dall'operazione straordinaria continua a svolgere la stessa funzione economico-patrimoniale di quello originario.

Un'ulteriore e decisiva conferma del fatto che agli atti di scissione/fusione tra società va applicata in generale e senza distinzioni in ordine all'oggetto sociale l'imposta di registro in misura fissa è fornita dalla sostanza delle operazioni in questione.

Infatti, come rilevato dalla Suprema Corte nell'ordinanza interlocutoria, l'operazione di scissione di una *holding* di capitali a beneficio di una società semplice senza impresa (non commerciale) di gestione della partecipazione, nella sostanza è identica all'assegnazione di beni ai soci della società scissa. Pertanto, all'operazione va applicato il medesimo regime fiscale che sarebbe stato applicato all'assegnazione di beni ai soci della *holding* scissa.

A tal proposito l'art. 4, Tariffa Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986, lett. d) espressamente prevede che l'assegnazione di beni ai soci, agli associati o ai partecipanti, se soggetta all'imposta sul valore aggiunto, è tassata in misura fissa. Orbene, poiché dette operazioni sono esenti ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 4, D.P.R. n. 633/1972, ma teoricamente assoggettabili ad IVA, esse possono essere considerate rilevanti IVA ai fini dell'imposta di registro.

Pertanto, per il principio di alternatività di cui all'art. 40 D.P.R. n. 131/1986, all'operazione *de qua* va applicata l'imposta in misura fissa.

Da quanto sopra affermato emerge come la lettura delle norme offerta dall'Agenzia delle Entrate presti il fianco a considerazioni critiche; più aderenti al dettato normativo appaiono, invece, le tesi del contribuente che – va ribadito – si ritengono meritevoli di accoglimento da parte delle SS.UU.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

DI PIETRO A. (a cura di), *Atti societari e imposizione indiretta*, Milano, 2005

FANTOZZI A. - PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Milano, 2014

FEDELE A., *Appunti in tema di alternatività IVA-registro*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, 6, parte I, 479 ss.

FEDELE A., *Struttura dell'impresa e vicende dell'azienda nell'Iva e nell'Imposta di registro*, in UCKMAR V. (a cura di), *La struttura dell'impresa e l'imposizione fiscale*, Padova, 1981

FIORINA E. - PASSI C., *Operazioni straordinarie tra società semplici: alla ricerca di un principio di neutralità fiscale ovvero di un presupposto impositivo de jure condito*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 10 novembre 2021

NASTRI M.P., *Il principio di alternatività tra imposta sul valore aggiunto e imposta di registro*, Torino, 2014

PACITTO P., *La scissione della società semplice*, in *La gestione straordinaria delle imprese*, 2013, 1, 42 ss.

URICCHIO A.F., *Manuale di diritto tributario*, Bari, 2020

¹ FEDELE A., *Appunti in tema di alternatività IVA-registro*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, 6, I, 479.

² *Ex multis* v. Cass. civ., sez. III, sent. 20 giugno 2011, n. 13467.