

Scissione di società semplice con imposta di registro fissa

Le Sezioni Unite dirimono il contrasto interpretativo

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza 25 luglio 2022, n. 23051, risolvono il contrasto sorto sull'interpretazione dell'articolo 4 della Tariffa, parte I, allegata al Dpr 131/1986, in materia di applicazione dell'imposta di registro agli atti societari, sancendo che l'atto di scissione relativo a società semplice è assoggettato, ex articolo 4 della Tariffa, parte I, allegata al Dpr 131/1986, ad imposta di registro in misura fissa, dal momento che il requisito normativo dell'oggetto esclusivo o principale di natura commerciale o agricola non concerne le società ma soltanto gli enti diversi da queste.

IL FATTO

Il caso riguarda l'imposizione ai fini dell'imposta di registro di un **atto di scissione** totale di una **holding**, società a responsabilità limitata, con attribuzione del suo intero patrimonio netto a due società preesistenti, una delle quali società semplice avente ad oggetto la mera gestione di partecipazioni, ovvero un'attività economica non commerciale compatibile con la natura di tale tipo societario. L'atto era tassato dai contribuenti con imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lettera b) della Tariffa, parte I, allegata al Dpr 26 aprile 1986, n. 131. Secondo l'agenzia delle Entrate, invece, l'atto avrebbe dovuto essere tassato con imposta di registro proporzionale del 3%, ai sensi dell'articolo 9 della Tariffa, parte I, poiché la scissione era avvenuta tra società non aventi ad oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale o agricola; l'Agenzia emetteva conseguentemente **avviso**

di **liquidazione** per il recupero della maggiore imposta dovuta. La Commissione Tributaria Provinciale e la Commissione Tributaria Regionale si esprimevano in senso favorevole al contribuente; la Sezione V della Corte di Cassazione, alla cui attenzione perveniva la questione, constatata l'assenza di uniformità di vedute e di una presa di posizione diretta ed effettiva da parte della giurisprudenza della Corte e ritenendola questione di massima di particolare importanza ex articolo 374, comma 2, c.p.c., con Ordinanza n. 33312 dell'11 novembre 2021, ne devolve la soluzione alle Sezioni Unite.

NORMA E PRECEDENTI GIURISPRUDENZIALI

Ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lettera b) della Tariffa, parte I, allegata al Dpr 131/1986, le operazioni di scissione intervenute «tra 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» sono soggette ad imposta di **registro** in **misura fissa** di **200 euro**, invece che all'imposta proporzionale del 3% che riguarda gli «atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale» (Tariffa, parte I, articolo 9).

Ci si interroga se, ai fini dell'applicazione dell'imposta in misura fissa, sia necessario che gli atti di scissione siano realizzati da società od enti esercenti in via esclusiva o principale attività commerciale o agricola, o meglio, se la locuzione, contenuta nell'*incipit* dell'articolo 4 «... *aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole*» si riferisca ai soli enti diversi dalle società o anche alle società. In tale seconda ipotesi, la società semplice che non svolga attività agricola, non potendo svolgere *ex lege* attività commerciale, sarebbe esclusa dalla disposizione.

I due soli precedenti giurisprudenziali di legittimità parrebbero, ad una prima lettura, essersi espressi a sostegno dell'**applicazione dell'imposizione proporzionale**; però, a ben vedere, in entrambe le circostanze la Corte Suprema si è pronunciata su fattispecie non coinvolgenti società semplici, ma enti non commerciali, per i quali non vi è dubbio sulla necessità di verificare l'oggetto ai fini dell'applicabilità dell'articolo 4 suddetto. Per di più, nel secondo caso, come si vedrà, la Corte ha utilizzato una formulazione non univoca.

In particolare, la Cassazione, Sezione 5, sentenza 27 febbraio 2009, n. 4763 ha sì ritenuto che la lettera dell'articolo 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 lettera 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», ma l'operazione contestata riguardava una fusione tra due associazioni.

Con l'ordinanza 12 gennaio 2021, n. 227, la Cassazione, Sezione 5, ha affermato che l'imposta di registro relativa a fusione o incorporazione di enti (anche qui non interessando una società semplice), si applica in misura fissa, ai sensi dell'articolo 4, lettera b), della Tariffa citata nei casi in cui la fusione «*riguardi enti e società svolgen-*

ti esclusivamente o principalmente attività commerciale o agricola mentre si applica l'imposta proporzionale del 3%, prevista dall'articolo 9 della medesima tariffa, qualora l'operazione riguardi enti svolgenti attività diverse da quelle commerciali o agricole». Il riferimento, nella seconda parte del periodo, ai soli «enti» e non anche alle «società» alimenta l'incertezza sull'estensione alle società del citato **requisito dell'esercizio esclusivo o principale di attività commerciale o agricola**.

In sintesi, nessuna delle due sentenze aveva affrontato il tema specifico delle società semplici che non era pertanto mai stato oggetto del necessario approfondimento.

INTERVENTI DI PRASSI

L'agenzia delle Entrate, anch'essa non pronunciandosi espressamente sulla specifica questione interpretativa, non pare aver manifestato preclusioni, in via diretta o indiretta, all'applicazione dell'imposta fissa alle operazioni di scissione in cui fossero coinvolte società semplici.

Nella Cm 29 maggio 2013, n. 18, al par. 6.32, l'Agenzia, dopo aver premesso che, «*ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lettera b) della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, l'applicazione alle operazioni di scissione dell'imposta in misura fissa è subordinata alla condizione che le stesse avvengano tra società di qualunque tipo ed oggetto o enti aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale od agricola*», precisa che «*qualora, l'operazione di scissione intervenga tra due enti non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale o agricola, l'imposta di registro dev'essere applicata nella misura proporzionale del 3%, così come previsto dall'articolo 9 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR*». Il secondo inciso pare quindi confermare che il requisito dell'esercizio esclusivo o principale dell'attività commerciale o agricola riguardi esclusivamente gli enti e non le società.

Ancora più esplicitamente, nella risposta ad interpello 4 dicembre 2018, n. 91, avente ad oggetto i profili di abuso nel caso di **scissione parziale «asimmetrica»** di una società semplice immobiliare con attribuzione di alcuni immobili ad una beneficiaria anch'essa società semplice, l'agenzia, dopo avere affermato che, ai fini dell'imposta di registro, l'operazione di scissione asimmetrica così come configurata non comportava il conseguimento di alcun vantaggio fiscale indebito, puntualizza che «*resta inteso che le ope-*

razioni di scissione societaria, così come quella oggetto di esame, sono assoggettate a registrazione, ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lettera b), della tariffa, parte prima, allegata al TUR di cui al d.P.R. n. 131 del 1986, con applicazione dell'imposta nella misura fissa di euro 200».

LA PRONUNCIA DELLA CASSAZIONE A SEZIONI UNITE

A dirimere il suesposto contrasto interpretativo è intervenuta la Cassazione che, in Sezioni Unite, con sentenza 25 luglio 2022, n. 23051, si esprime chiaramente per l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa alle operazioni di scissione di società semplici sulla base di un'interpretazione prima letterale poi teleologica.

Da un punto di vista letterale, che costituisce il criterio cardine nell'interpretazione della legge in generale (articolo 12, comma 1, prel.: «nell'applicare la legge non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse, e dalla intenzione del legislatore»), i giudici ermellini osservano che la norma specifica espressamente che le società prese in considerazione dalla Tariffa ex articolo 4 sono quelle «di qualunque tipo ed oggetto», essendo il termine «qualunque» sinonimo corrente di «ogni», «qualsivoglia», «tutte». Tale aggettivo indefinito si riferisce:

- › al «**tipo**» di **società**, ovvero ad uno dei modelli codicistici ex articolo 2249 nell'ambito dei quali è compreso anche quello della società semplice, concepito per lo svolgimento di attività non commerciali e di minore rilievo economico, e tuttavia posto a base della normativa di tutte le società personali per quanto compatibile e non specificamente previsto;
- › all'«**oggetto**» della **società**, quale caratterizzante l'attività economica svolta, «qualunque» esso sia ed indipendentemente dalla preclusione di commercialità ex articolo 2249 c.c.. Lo stesso termine «oggetto» viene ripetuto subito dopo ma limitatamente alle sole attività agricole e commerciali, non potendo però che mantenere il medesimo significato (**natura dell'attività economica**) sia con riguardo alle società sia con riguardo agli enti diversi, ricorrendo nello stesso periodo, a brevissima distanza e nell'ambito della stessa disciplina, «fermo restando che per le prime vale l'onnicomprensività di "qualunque", mentre per i secondi vale la specifica limitazione all'attività agricola o commer-

ziale». Non si può quindi che concordare con la Suprema Corte laddove conclude che la limitazione dell'oggetto all'esercizio delle sole attività agricole e commerciali non può che essere finalizzata a distinguere, non accomunare, le due diverse categorie (le società e gli enti); diversamente opinando si svuoterebbe di significato (o meglio sarebbe inconciliabile) la precisazione precedente «di qualunque tipo ed oggetto».

Confutata è anche la tesi dell'agenzia secondo la quale 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. In realtà, spiega la Suprema Corte, la virgola apposta tra l'aggettivo «*giuridica*» ed il participio presente «*aventi*» slega le due parti fondamentali nelle quali si articola l'intero periodo, separando non solo la sub-incidentale («*con o senza personalità giuridica*») dalla incidentale («*compresi i consorzi, le associazioni e le altre organizzazioni di persone o di beni*»), ma anche queste ultime due dalla prima parte della proposizione, appunto quella riservata agli atti propri delle società.

La Cassazione va però oltre l'interpretazione letterale escludendo che, nel caso specifico, la stessa «*conduca ad effetti distorsivi del sistema ed assolutamente incompatibili con la disciplina generale dell'imposta di registro*». **L'assoggettamento degli atti di scissione** relativi a società semplice ad **imposta in misura fissa** non opera infatti alcuna estensione di un trattamento impositivo di favore, in quanto coerente con il trattamento organico di tariffa degli atti societari caratterizzati da intenti meramente riorganizzativi e dalla conseguente assenza di indici di capacità contributiva «*che inducano ad applicare l'imposta in esame per finalità di prelievo diverse ed ulteriori da quelle (originarie) riconducibili alla sola registrazione, conservazione ed attribuzione di data certa all'atto*».

Non pertinente è neppure il richiamo alla nota III all'articolo 4 della Tariffa («*Per gli atti propri delle società ed enti diversi da quelli indicati nel presente articolo si applica l'articolo 9 della tabella*») che secondo l'**ordinanza di remissione** lascerebbe presupporre che ci siano società che non esercitando attività commerciale o agricola risultano estranee all'applicazione dell'articolo 4 citato, ma che è in realtà «*riferibile non già ai soggetti (come se potessero concepirsi società diverse da quelle "di qualunque tipo ed oggetto") ma agli atti da registrare*».

I **Supremi giudici** completano le loro **argomentazioni**, di natura teleologica, a favore dell'assoggettamento ad imposizione fissa degli atti di scissione di società semplici, aggiungendo che:

- › anche se «*i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società ed analoghe operazioni poste in essere da altri enti*» non sono considerate cessione di beni ai fini Iva ex articolo 2, comma 3, lettera f), Dpr 633/1972, l'imposta di registro in misura fissa è applicata non in base all'alternatività iva-registro ex articolo 40, Dpr 917/1986, ma in base alla Tariffa, al pari di quanto accade anche per le società commerciali, pur esse soggette alla previsione ex articolo 2, cit.;
- › in altre voci della Tariffa si rinvencono ipotesi (senza distinzioni tra società per tipo-oggetto) di tassazione in misura fissa di atti che, per quanto avulsi dalla realizzazione di un'operazione straordinaria, possono presentare indici di capacità contributiva non del tutto dissimili da un'operazione, come quella in esame, in cui vi sia piena coincidenza tra soci della scissa e soci della beneficiaria; ad esempio, nel caso (articolo 4, lettera d), n. 1) di «assegnazione» di beni ai soci se soggetta ad iva o avente ad oggetto utili in denaro;
- › «*nessuna distinzione viene dalla legge esplicitata nemmeno ai fini dell'imposta ipotecaria e catastale, la quale si applica in misura fissa agli atti di fusione o di scissione di società di qualunque tipo*» (articolo 4, Tariffa allegata ed articolo 10, Dlgs 347/1990);
- › infine la scelta del legislatore di discriminare in base al **requisito** della «**commercialità**» gli enti

diversi dalle società, venendo queste ultime invece ammesse all'imposta fissa per il solo fatto di essere tali, non confligge di per sé con i principi costituzionali dettati dagli articoli 3 (sull'uguaglianza davanti alla legge) e 53 (sulla capacità contributiva), non risolvendosi la norma in un trattamento diverso di situazioni uguali «*considerate, da un lato, la specifica e tipizzata disciplina applicabile alle società rispetto alla maggior eterogeneità dei modelli e degli istituti organizzativi propri degli enti diversi [....] e, dall'altro, la natura economica che ex articolo 2247 c.c. deve caratterizzare le società (non anche gli enti diversi) di qualunque tipo ed oggetto*».

Per quanto concerne le precedenti decisioni n. 4763/2009 e n. 227/2021, emesse in relazione a fattispecie riguardanti enti non societari e non esercenti attività agricola o commerciale, in esse «è mancato - perché il caso non lo richiedeva - un utile e convincente approfondimento del problema, che oggi si ripresenta nel suo snodo più critico».

CONCLUSIONI

La Sezione Unite respingono pertanto il ricorso dell'agenzia delle Entrate in applicazione del seguente principio di diritto: «*l'atto di scissione relativo a società semplice è assoggettato, ex articolo 4 Tariffa Parte Prima all. Dpr 131/1986, ad imposta di registro in misura fissa, dal momento che il requisito normativo dell'oggetto esclusivo o principale di natura commerciale o agricola non concerne le società ma soltanto gli enti diversi da queste*».