

4. TAX TWO



4.1. TRASFORMAZIONE E IMPOSTA PROPORZIONALE

di Alessio Paradiso.

L'articolo 4 della tariffa, parte prima, allegata al T.U.R. disciplina il trattamento fiscale degli "...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".

Il legislatore ha dunque previsto varie fattispecie negoziali e il relativo trattamento fiscale;

si va dal conferimento per il caso di costituzione all'aumento di capitale, dalle fusioni alle scissioni, dall'assegnazione ai soci alla regolarizzazione di società di fatto.

In sostanza, il legislatore fiscale ha tentato di comprendere tutte le ipotesi possibili che possano interessare le operazioni societarie o enti di natura diversa, purchè rientranti nelle categorie sopra indicate.

Fra gli atti oggetto di disciplina fiscale rientra anche l'atto di trasformazione.

La trasformazione di un ente, in generale, comporta la modifica

1) delle regole che costituiscono l'ordinamento sociale,

oppure

2) della struttura, passando da un tipo di ente ad un altro.

La dottrina ha individuato vari tipi e classificazioni di trasformazione.

Tra questi rientrano sicuramente la trasformazione "omogenea" e la trasformazione "eterogenea".

Nel primo caso, la trasformazione non comporta il passaggio da un tipo di ente in un altro, ma solo il cambio di regole organizzative.

Nel secondo caso, la trasformazione comporta una vera e propria rivoluzione dell'ente, perché passa da un tipo sociale ad un altro, quindi si avrà non solo il cambio delle regole che disciplinano la vita dell'ente ma anche la struttura.

Per esempio, l'ente passerà da un soggetto giuridico che non persegue lo scopo di lucro ad un altro soggetto che viceversa persegue lo scopo di lucro.

Pertanto, l'atto di trasformazione non sempre è da considerare come un semplice "cambio di soprabito", fermo restando tutto ciò che sta "sotto".

Ai fini delle imposte indirette l'atto di trasformazione è disciplinato al pari degli altri atti societari dall'art.4 della tariffa parte prima allegata al T.U.R.

In particolare, l'articolo 4 comma 1, lett. c) prevede l'applicazione all'atto di trasformazione della tassa fissa di registro (euro 200,00).

La norma sembrerebbe avere carattere esaustivo ed esclusivo.

In ogni caso di trasformazione, qualunque siano gli enti coinvolti, la tassazione è quella fissa.

Purtroppo non sempre questo trattamento fiscale trova applicazione.

Il caso che è stato sottoposto all'esame della Corte di Cassazione ha trovato una soluzione diversa, con l'applicazione della imposta proporzionale anziché con l'applicazione della tassa fissa.

La vicenda riguarda la trasformazione "eterogenea" che si verifica quando un ente non societario o una società non lucrativa si trasformano in società lucrativa.

In realtà, il presupposto per l'applicazione della tassazione proporzionale all'atto di trasformazione oggetto del giudizio, non risiede tanto nel particolare tipo di trasformazione (eterogenea), quanto in un ulteriore elemento che è stato evidenziato dalla Corte di Cassazione nella sentenza emessa dalla Sezione V, n.26.878 del 2021, pubblicata il 05.10.2021.

La Corte ha esaminato la vertenza relativa ad un atto notarile con cui l'associazione sportiva "Alfa" si è trasformata dalla forma di "associazione sportiva dilettantistica" nella forma di "società a responsabilità limitata" (ordinaria n.d.r.).

Il patrimonio dell'associazione - poi trasformata in s.r.l. - è composto anche da un fabbricato e in occasione dell'atto di trasformazione sono state pagate le imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura fissa, ai sensi dell'art.4 comma 1 lett c) della tariffa allegata al T.U.R. che prevede l'applicazione della tassa fissa di registro nel caso di atti di trasformazione, non solo per le società, ma anche per gli 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.

L'A.E. ha emesso avviso di liquidazione dell'imposta con irrogazione delle sanzioni, applicando le imposte in misura proporzionale, sul presupposto che venisse in rilievo non un atto di trasformazione, ma un atto di conferimento ad una società commerciale.

Dopo i due gradi di giudizio si arriva in Cassazione.

La Corte ha modo di precisare che l'atto in oggetto è intitolato atto di trasformazione, ma ha subito modo di precisare che la lettura della norma che prevede l'applicazione della tassa fissa deve essere eseguita alla luce e nell'intero contesto normativo degli atti societari.

Infatti: "Dall'esame di tali 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 sostanza, affinché l'atto di trasformazione possa essere assoggettato a tassa fissa è necessario che l'atto costitutivo o l'aumento di capitale precedenti allo stesso, e che avevano anche per oggetto il fabbricato conferito nella società, siano stati assoggettati all'imposta proporzionale di cui all'art. 4 comma 1 lett. a), n.ri 1 e 2 della tariffa allegata al T.U.R.

La Corte prosegue: "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'articolo 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"

Nel caso in esame all'atto di costituzione della associazione era stato applicato l'art.90, comma 5 della legge n.289 del 2002, che prevedeva l'applicazione della tassa fissa di registro per gli atti costitutivi delle associazioni dilettantistiche.

Secondo La Cassazione, visto che in sede di costituzione era stata pagata l'imposta fissa, risulta non praticabile la strada dell'imposta fissa anche per la trasformazione

Infatti: "..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, poiché non ha trovato spazio quando la srl era ancora un'associazione sportiva dilettantistica, dovrà colpire il

successivo atto di trasformazione della medesima società che non rispetti gli stretti limiti fissati dall'articolo 90, comma 1, della legge n. 289 del 2002."

Ed ancora "...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, ancorché 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 perché l'associazione dilettantistica sportiva, essendo stata interessata da una vicenda modificativa che non ha rispettato i limiti stabiliti dall'articolo 90, comma 1, della legge n. 289 del 2002, ha reso non più applicabile un particolare regime fiscale di favore." (Cass. cit.)

Da ultimo la Suprema Corte precisa che:

"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“.

Secondo la Corte, dunque, esiste nel nostro ordinamento un principio per il quale la tassazione in misura fissa di un atto di trasformazione di una società od associazione presuppone il principio che eventuali atti societari precedenti siano stati già assoggettati ad imposta proporzionale, in mancanza dovendo essere l'atto di trasformazione sottoposto al trattamento fiscale proporzionale.

La Corte enuncia pertanto il 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'articolo 4, comma 1, lett. a), n. 2, della Tariffa parte I, del d.P.R. n. 131 del 1986."

In effetti il ragionamento della Corte è coerente con il sistema.

Forse resta solo un dubbio.

Poniamo il caso che l'associazione si sia costituita e l'atto di costituzione abbia scontato la tassa fissa.

Successivamente l'associazione ha acquistato un fabbricato e sull'acquisto ha versato le imposte proporzionali.

Quindi la situazione è simile a quella del conferimento con versamento di imposte proporzionali.

Allora, cosa succede in questo caso, visto che l'associazione ha versato le imposte in misura proporzionale?

Il successivo atto di trasformazione potrà essere tassato a tassa fissa, dato che le imposte proporzionali sono state assolte all'origine, oppure l'atto di trasformazione sarà comunque tassato con le imposte proporzionali?

Il principio della Corte non lascia adito a dubbi, però è probabile che se nell'atto di trasformazione si precisa e si indica in maniera inequivoca che l'onere contributivo è stato assolto all'origine versando le imposte proporzionali, è probabile che possa trovare applicazione l'applicazione della tassazione fissa e non quella rinforzata.

E questo non fosse altro che per evitare una doppia tassazione relativa al medesimo bene di spettanza dello stesso ente; infatti il secondo atto, l'atto di trasformazione, se è stato preceduto da un primo atto - in entrata, perché acquistato - che ha scontato le imposte proporzionali, non dovrebbe essere nuovamente soggetto alle imposte proporzionali, ma alla tassa fissa.

Questo è il sistema delineato dal legislatore fiscale secondo l'art.4 citato.

D'altra parte è anche vero che il sistema indicato e quindi quello della soggezione alla tassa fissa nel caso di trasformazione, alla resa dei conti non è sempre praticabile.

§§§§§§

§§§§§§

§§§§§§