

Civile Sent. Sez. 5 Num. 14465 Anno 2024

Presidente: SORRENTINO FEDERICO

Relatore: PICARDI FRANCESCA

Data pubblicazione: 23/05/2024



SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 562/2019 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO (ADS80224030587), che la rappresenta e difende

-ricorrente-

contro

FONDAZIONE ETHOIKOS, elettivamente domiciliata in ROMA, VIALE REGINA MARGHERITA 290, presso lo studio dell'avvocato D'ANDRIA CATALDO (DNDCLD58HL049Y) e MASTROGREGORI MARIANGELA (MSTMNG73A67H501W), che la rappresentano e difendono

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

-controricorrente-

avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. LAZIO n. 3564/2018 depositata il 29/05/2018, udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 17/05/2024 dal Consigliere FRANCESCA PICARDI.

FATTI DI CAUSA

1. La Fondazione Ethoikos ha impugnato l'avviso di liquidazione, con cui l'Agenzia delle Entrate, in ordine alla richiesta di registrazione dell'atto di trasformazione di una s.r.l. in fondazione, ha escluso l'applicazione dell'art. 4 della Prima Parte della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, per mancanza del presupposto soggettivo, in quanto la trasformazione non avviene tra società o enti aventi ad oggetto esclusivo o principale l'esercizio dell'attività commerciale ed agricola, ed ha applicato il successivo art. 9, pretendendo, in luogo dell'imposta in misura fissa, quella proporzionale del 3% sulla base imponibile di euro 5.631.241,00, unitamente a quella catastale in misura fissa ai sensi dell'art. 10, comma 2, del d.lgs. n. 347 del 1990.

2.La Commissione Tributaria Provinciale ha accolto il ricorso, con sentenza confermata in appello. Nella sentenza di appello si legge che «ai fini dell'applicabilità dell'art. 4 della tariffa non rileva che la trasformazione avvenga tra società ovvero da una società ad un ente commerciale o meno, in quanto ciò che rileva è che in entrambi i casi non sia verificato un trasferimento del patrimonio dell'ente che effettua la trasformazione».

3.Avverso detta sentenza ha proposto ricorso per cassazione, affidato a tre motivi, l'Agenzia delle Entrate.

4. Si è costituita con controricorso la Fondazione, chiedendo il rigetto del ricorso.

5. Risultano depositate la memoria della contribuente e le conclusioni scritte della Procura Generale, che ha chiesto accogliere il terzo motivo di ricorso.

8. La causa è stata trattata e decisa all'udienza pubblica del 17 maggio 2024.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. L'Agenzia ha dedotto: 1) la violazione e falsa applicazione, ai sensi all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., dell'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, atteso che la natura patrimoniale dell'atto in esame, rilevante ai fini dell'applicazione dell'art. 9 della tariffa, è stata desunta dal conferimento da parte di uno dei fondatori di cinque milioni di euro, elemento risultante dallo stesso verbale assembleare di trasformazione e, pertanto, rilevante ai fini della sua qualificazione, ma non valutato dal giudice di appello, in quanto atto successivo alla trasformazione ed inconferente rispetto alla sua natura; 2) l'omesso esame, ai sensi all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., di fatti decisivi per il giudizio (e, cioè, del conferimento al fondo di dotazione della costituenda fondazione del patrimonio della società trasformata e del conferimento di un importo quasi equivalente a tale patrimonio da parte del trust inglese co-fondatore); 3) la violazione degli artt. 4 e 9 della Prima Parte della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 e degli artt. 2500-*septies* ed *octies* cod.civ., ai sensi all'art. 360, primo comma, n. 3, cod.proc.civ, potendo applicarsi l'art. 4 solo agli atti delle società o degli enti aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole e dovendo, invece, applicarsi per gli atti non riconducibili a tale categoria il successivo art. 9.

2. Il primo motivo, avente ad oggetto la violazione dell'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, è infondato, atteso che, come correttamente ritenuto nella sentenza di appello, il conferimento al fondo di dotazione della fondazione di un'ulteriore somma di danaro, da parte di un altro soggetto, diverso dalla società trasformata, è un atto ulteriore (logicamente e cronologicamente

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

successivo) rispetto a quello tassato di trasformazione (eterogenea) societaria, che non incide sugli effetti giuridici e sulla conseguente qualificazione della trasformazione, ma per il quale si pone piuttosto il diverso problema dello specifico regime impositivo – problema che non è oggetto di questo giudizio.

Solo per completezza deve sottolinearsi che il presente contenzioso concerne un atto adottato dall’Agenzia nel vigore del precedente testo dell’art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986. Come noto, con l’art. 1, comma 87, della l. n. 205 del 2017 (la c.d. legge di bilancio 2018) ha apportato significative modifiche agli artt. 20 e 53 bis del d.P.R. n. 131 del 1986 (T.U.R.), rubricati rispettivamente “*interpretazione degli atti*” e “*attribuzioni e poteri degli Uffici*”, espressamente vietando di utilizzare elementi estranei all’atto ai fini dell’interpretazione di quest’ultimo. La conseguenza dell’intervento legislativo ha determinato l’impossibilità di utilizzare, ai fini dell’applicazione dell’imposta di registro, l’art. 20 T.U.I.R. quale parametro per risolvere le eventuali discrepanze tra effetti negoziali ed effetti sostanziali dell’atto da registrare. L’art. 20, a seguito delle modifiche introdotte dalla legge Bilancio 2018, attualmente recita: “*L’imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell’atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall’atto medesimo, prescindendo da quelli extra-testuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi*”. Successivamente il legislatore è intervenuto per superare le difficoltà interpretative della giurisprudenza in ordine alla retroattività della novità legislativa, affermando la natura di interpretazione autentica delle modifiche normative introdotte nel 2017 ed, in particolare, precisando che: “*l’art. 1, comma 87, lettera a) della legge 27 dicembre 2017, n. 205, costituisce interpretazione autentica dell’articolo 20, comma 1, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica*

26 aprile 1986, n. 131". La Corte costituzionale, con le sentenze n. 158 del 2020 e n. 39 del 2021, ha superato i dubbi di legittimità costituzionali sollevati sulla riforma e sulla sua retroattività.

In definitiva, l'art. 20 T.U.R., nell'attuale formulazione, applicabile anche alla fattispecie in esame, impone di applicare l'imposta di registro in relazione all'intrinseca natura ed agli effetti giuridici dell'atto da registrare, indipendentemente dal titolo o dalla forma apparente, prendendo in considerazione unicamente gli elementi desumibili dall'atto stesso e prescindendo da quelli "extratestuali e dagli atti ad esso collegati". Non può, pertanto, attribuirsi rilevanza - come pretende di fare l'Agenzia delle Entrate - ad altri atti posti in essere, anche dalle stesse parti e collegati a quello oggetto di registrazione, al fine di ricercare la causa concreta della complessiva operazione, colpendo l'imposta di registro la manifestazione di ricchezza espressa nello specifico atto. Un eventuale collegamento negoziale con altri atti, così come gli eventuali elementi extratestuali, possono assumere rilievo solo ed esclusivamente ai sensi dell'art. 10-bis dello Statuto del contribuente, con le relative garanzie procedurali e previa dimostrazione dei relativi presupposti applicativi - possibilità che consente di superare anche i dubbi di compatibilità dell'attuale formulazione dell'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 con la normativa comunitaria.

3. Il secondo motivo, riconducibile al n. 5 dell'art. 360 cod.proc.civ., è inammissibile. Difatti, nell'ipotesi di doppia conforme (che ricorre nel caso di specie), il ricorso per cassazione proposto per il motivo di cui al n. 5) dell'art. 360 cod.proc.civ. è inammissibile, ai sensi dell'art. 348-ter, ultimo comma, cod.proc.civ., se non indica le ragioni di fatto poste a base, rispettivamente, della decisione di primo grado e della sentenza di rigetto dell'appello, dimostrando che esse sono tra loro diverse (Cass., 28 febbraio 2023, n. 5947; v. anche Cass.,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Sez. 1, 22 dicembre 2016, n. 26774, secondo cui nell'ipotesi di doppia conforme, prevista dall'art. 348-ter, comma 5, cod.proc.civ., il ricorrente in cassazione - per evitare l'nammissibilità del motivo di cui all'art. 360, n. 5, cod.proc.civ. deve indicare le ragioni di fatto poste a base, rispettivamente, della decisione di primo grado e della sentenza di rigetto dell'appello, dimostrando che esse sono tra loro diverse).

4. Neppure può accogliersi l'ultimo motivo, con cui si è denunciata la violazione degli artt. 4 e 9 della Prima Parte della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 e la falsa applicazione degli artt. 2500-*septies* ed *octies* cod.civ.

4.1. In primo luogo deve osservarsi che l'art. 4 della Prima Parte della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, che prevede l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa, disciplina gli «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».

La lettera della disposizione fa riferimento alle società di qualsiasi tipo ed oggetto, senza porre alcuna limitazione - né con riferimento al tipo né con riferimento all'oggetto sociale. In proposito deve, difatti evidenziarsi che, come già precisato dalle Sezioni Unite, il requisito normativo dell'oggetto esclusivo o principale di natura commerciale o agricola non concerne le società, ma soltanto gli enti diversi (Cass., Sez. U, 25 luglio 2022, n. 23051, che ha, pertanto, affermato che l'atto di scissione relativo a società semplice è assoggettato, ai sensi dell'art. 4 della

Tariffa Parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, ad imposta in misura fissa).

Non può, pertanto, condividersi l'impostazione dell'Agenzia delle Entrate, che esclude l'operatività dell'art. 4 della Prima Parte della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 in considerazione della natura dell'attività esercitata dalla società oggetto di trasformazione (più precisamente escludendone la natura commerciale e agricola).

4.2. Tra gli atti contemplati dall'art. 4 della Prima Parte della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 vi sono le modifiche statutarie, ivi comprese le trasformazioni (lett. c). L'assoggettamento delle modifiche statutarie, ivi comprese le trasformazioni, all'imposta di registro in misura fissa è confermata dall'art. 50 del d.P.R. n. 131 del 1986, che prevede il prelievo in misura proporzionale solo con riferimento ai conferimenti immobiliari («Per gli atti costitutivi e per gli aumenti di capitale o di patrimonio di società o di 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, con conferimento di immobili o diritti reali immobiliari, la base imponibile è costituita dal valore dei beni o diritti conferiti al netto delle passività e degli oneri accollati alle società, enti, consorzi, associazioni e altre organizzazioni commerciali o agricole, nonché delle spese e degli oneri inerenti alla costituzione o all'esecuzione dell'aumento calcolati forfetariamente nella misura del 2 per cento del valore dichiarato fino a lire 200 milioni e dell'1 per cento per la parte eccedente, e in ogni caso in misura non superiore a lire 1 miliardo»).

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

La lett. c non distingue tra trasformazioni omogenee o eterogenee - queste ultime divenute ammissibili all'esito del d.lgs. n. 6 del 2003, che ha disciplinato sia le trasformazioni eterogenee regressive (da una società di capitali in un ente causalmente diverso), oggetto dell'art. 2500-*seties* cod.cic., sia quelle progressive (che determinano il passaggio da un ente con scopo non lucrativo ad una società lucrativa), oggetto dell'art. 2500-*octies* cod.civ.

La trasformazione, oggetto del presente giudizio, è una trasformazione eterogenea regressiva, che comporta il passaggio da una s.r.l. ad una fondazione. Tale fattispecie è sicuramente riconducibile all'ambito applicativo dell'art. 4 lett. c della Prima Parte della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, visto il soggetto che la pone in essere è una società, sicché la trasformazione integra una modifica statutaria (sia pure l'ultima) di una società, di cui, ai fini dell'applicabilità della disciplina in esame, è irrilevante ogni indagine su tipo e oggetto. Né assume rilevanza, ai fini dell'imposta di registro, che colpisce esclusivamente l'atto, la destinazione dei beni al di fuori della sfera imprenditoriale, conseguenza della trasformazione della società in una fondazione.

4.3. La conclusione raggiunta è coerente con il principio affermato da Cass., Sez. 5, 5 ottobre 2021, n. 26878, secondo cui l'atto di trasformazione di un'associazione sportiva dilettantistica in una società di capitali con fine di lucro è soggetto a imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura proporzionale, ai sensi dell'art. 4, comma 1, lett. a), n. 2), della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, là dove, in precedenza, l'atto costitutivo o di trasformazione della stessa associazione fosse stato assoggettato all'imposta in misura fissa, atteso il principio che la tassazione in misura fissa di un atto di trasformazione di

una società o associazione presuppone che eventuali precedenti atti societari a esso collegati siano già stato assoggettati a imposta proporzionale. Difatti, secondo la pronuncia in esame, 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: tributo della cui applicazione, nel caso di specie, non può dubitarsi e che rende, dunque, la tassazione proporzionale ingiustificata in quanto duplicazione dell'imposta che ha già gravato sui mezzi investiti rappresentati dal capitale sociale.

4.4. Deve, peraltro, ricordarsi che la stessa Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 63/E del 28 giugno 2019, in una ipotesi di trasformazione riguardante un ente diverso dalle società (associazione) in una fondazione, ha ritenuto applicabile l'imposta di registro in misura fissa di cui all'art. 4 in esame, nel presupposto che l'associazione fosse un ente commerciale, considerata la limitazione (relativa all'oggetto) prevista per gli enti diversi dalle società.

4.5. Infine, occorre sottolineare che l'art. 9, di cui l'Agenzia pretende di fare applicazione, si riferisce agli atti che hanno per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale e, cioè, secondo la lettura della giurisprudenza di legittimità, agli atti che hanno per oggetto prestazioni onerose, con previsione di un corrispettivo (v. da ultimo Cass., Sez. 5, 18 giugno 2021, n. 17486), assente nell'ipotesi di una trasformazione da una società ad una fondazione, in cui il capitale sociale resta impiegato, sia pure con modalità e fini diversi da quelli sociali, e non viene restituito ai soci a titolo di corrispettivo.

5. In definitiva, il ricorso deve essere rigettato in applicazione del seguente principio di diritto: in tema di imposta di registro, la trasformazione eterogena regressiva è soggetta all'imposta in misura fissa, ai sensi dell'art. 4, lett c, della Parte Prima della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, visto che integra una modifica statutaria (sia pure l'ultima) di una società - modifica statutaria non riconducibile al successivo art. 9, che ha natura residuale e si applica, comunque, solo agli atti aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale e, cioè, onerose, mentre nella trasformazione di una società in una fondazione non è previsto alcun corrispettivo.

Stante la novità della questione, su cui non vi sono precedenti specifici di questa Corte, le spese devono essere integralmente compensate.

Rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato, per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l'art. 13, comma 1-quater, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.

P.Q.M.

La Corte:

rigetta il ricorso;

dichiara integralmente compensate le spese di lite.

Così deciso in Roma, il 12/04/2024.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale