

Giurisprudenza

La trasformazione da Asd a Srl sconta il Registro proporzionale

15 Novembre 2021

L'applicazione dell'imposta in misura fissa presuppone che precedenti atti societari siano stati sottoposti al tributo "modulato" in base alla relativa manifestazione di capacità contributiva

immagine generica illustrativa

L'atto di trasformazione di un'associazione sportiva dilettantistica in una società di capitali, che persegue fini di

lucro, è assoggettato alle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura proporzionale. Lo ha affermato la Corte di cassazione, con la sentenza n. 26878 del 5 ottobre 2021, in base a un'interpretazione sistematica delle previsioni dell'articolo 4 della Tariffa - Parte prima - allegata al Testo unico dell'imposta di registro.

La processuale e la normativa applicabile

La vicenda esaminata dalla Cassazione riguarda la trasformazione "eterogenea", avvenuta il 15 luglio 2010, di un'associazione sportiva in società di capitali (nello specifico, in società a responsabilità limitata).

Come si apprende dalla motivazione, l'associazione era proprietaria di un immobile, motivo per il quale il Conservatore dell'allora Agenzia del territorio di Avellino era stato autorizzato alla trascrizione e volturazione dell'atto di trasformazione.

In relazione a tale atto erano state pagate le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa, ma l'Agenzia delle entrate aveva notificato un avviso di liquidazione, con applicazione delle imposte in misura proporzionale, sul presupposto che venisse in rilievo non un atto di trasformazione, ma di conferimento dell'immobile a una società commerciale.

La società, risultata vincitrice in primo grado ma soccombente in appello, ha proposto ricorso per cassazione sulla base di quattro motivi tra loro connessi, con i quali ha denunciato la violazione e la

falsa applicazione degli articoli 4, comma 1, lettera a), n. 2, e lettera c), Tariffa parte I, e 50 del Dpr n. 131/1986, 1, 2, 10 e 14, Tariffa del Dlgs n. 347/1990, nonché l'assenza e la contraddittorietà della motivazione, in quanto la Ctr avrebbe errato nell'applicare a un atto di trasformazione l'articolo 4, comma 1, lettera a), Tariffa parte I del Dpr n. 131/1986, disposizione concernente piuttosto la costituzione e l'aumento del capitale o patrimonio.

A questo proposito, occorre ricordare che l'articolo 4 della parte prima della Tariffa allegata al Tur, che riguarda gli atti delle società e degli enti con e senza personalità giuridica, commerciali e agricoli, assoggetta a tassazione proporzionale (del 4%) gli atti di costituzione o aumento del capitale o patrimonio, qualora contemplino il "*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*", mentre prevede l'imposta fissa per quelli di trasformazione (lettera c).

In merito all'attività sportiva vi è, poi, una previsione agevolativa *ad hoc* di cui tenere conto: l'articolo 90 della legge n. 289/2002 stabilisce, al quinto comma (recentemente abrogato dal Dlgs n. 36/2021, in attuazione della legge delega di riforma dello sport di cui alla legge n. 86/2019) la tassazione in misura fissa degli "*atti costitutivi e di trasformazione delle società e associazioni sportive dilettantistiche [...] direttamente connessi allo svolgimento dell'attività sportiva*".

La decisione della Cassazione

La suprema Corte è stata, quindi, chiamata a indicare le conseguenze di una trasformazione eterogenea, da asd a srl, ai fini delle imposte di registro e ipocatastali.

Come osservato poc'anzi, due appaiono, sul punto, le previsioni pertinenti dell'articolo 4 della Tariffa Parte I allegata al Tur: quella - applicata dall'ufficio - che prevede la tassazione proporzionale del 4% per i conferimenti in società ed enti di immobili strumentali, e quella - invocata dalla (ex) asd - che prevede la tassa fissa per le trasformazioni.

La Corte ha respinto la tesi restrittiva della ricorrente, proponendo una lettura congiunta delle norme (entrambe contenute nel medesimo articolo 4), secondo cui il presupposto della tassazione in misura fissa della trasformazione è l'assoggettamento dell'atto costitutivo (o del precedente incremento di capitale o patrimonio sociale) a un tributo proporzionale, che abbia colpito *ab origine* la relativa manifestazione di capacità contributiva.

Mentre l'atto di trasformazione in argomento rientra nell'ambito dell'articolo 4 della Tariffa, come atto proprio delle società e di altri enti, non altrettanto può dirsi per l'atto di costituzione (ovvero di conferimento di capitale o patrimonio) dell'associazione originaria, perché in quel caso aveva trovato applicazione la già ricordata previsione derogatoria della legge n. 289/2002, che

assoggetta a tassa fissa gli atti “societari” delle asd e ssd.

Il principio che la Corte non enuncia esplicitamente, ma che nondimeno può trarsi dalla sentenza in commento, è che, se l’atto di costituzione della asd è sottratto *ex lege* al disposto del richiamato articolo 4 della Tariffa, ammettere una successiva trasformazione eterogenea con tassa fissa, anche qualora il patrimonio includa immobili, significherebbe aggirare la previsione della tassazione proporzionale del 4% dei conferimenti. La trasformazione può essere esente solo nella misura in cui l’iniziale manifestazione di capacità contributiva costituita dal conferimento sia stata soggetta a imposta.

Né, ovviamente, l’esenzione della legge n. 289/2002 può applicarsi alla trasformazione in un ente diverso da quelli ivi contemplati (asd e ssd), dato che si tratta proprio dell’atto che comporta la fuoriuscita dal regime di favore per lo sport.

La Corte trova una conferma delle proprie conclusioni in una risalente giurisprudenza (Cassazione n. 13/1991), specificamente in tema di enunciazione, secondo cui il principio della registrazione a tassa fissa della trasformazione presuppone che non vi sia trasferimento di ricchezza *“per essersi questo già verificato, con conseguente assoggettamento all’imposta proporzionale sul capitale sociale, al momento della primitiva costituzione del rapporto”*. Viene anche richiamata la Cassazione n. 227/2021, secondo cui l’imposta di registro relativa a fusione o incorporazione di enti si applica in misura fissa se tali vicende riguardano enti e società che svolgono attività commerciale o agricola, come dispone l’articolo 4 primo comma 1, mentre si applica l’imposta proporzionale del 3% di cui all’articolo 9 della Tariffa (atti “residuali” a contenuto patrimoniale) qualora l’operazione riguardi enti che svolgono attività diverse.

In conclusione, secondo la Corte, poiché all’atto di trasformazione si applica l’imposta fissa soltanto qualora eventuali atti societari precedenti collegati siano già stati soggetti a imposizione proporzionale, e poiché l’atto costitutivo di un’asd è soggetto, per legge, a imposta fissa, la trasformazione di un’asd in società di capitali lucrativa deve scontare l’imposta proporzionale.

di

Andrea Gaeta

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/trasformazione-asd-srl-sconta-registro-proporzionale>