

PRESIDENTE: TEDDE VITTORINO

RELATORE ESTENSORE : GEROVASI UBALDO

APIET(Addizionale Provinciale Imposta Erariale di Trascrizione) abolizione, trasformazione e riordino dell'imposta in IPT- Presupposto impositivo ai sensi del comma 1 dell'art.56 del D.Lgs.446/97

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La Società S.p.a. con sede in Bologna , in persona del suo legale rappresentante, rappresentata e difesa dal Dr. Marco Taglioretti ed altri dello Studio Associato Trotter corrente in Milano, ha impugnato avanti la Commissione Tributaria Provinciale di Nuoro, il silenzio rifiuto delle Amministrazioni interessate al diniego del rimborso delle somme versate al PRA di Nuoro per un totale di £.14.050.800 a titolo di Addizionale Provinciale Imposta Erariale di Trascrizione (APIET), ai sensi dell'Art.3 Comma 48 della Legge 28/12/1995,n°549, in conseguenza dell'atto di fusione per incorporazione(delle Societàdel 17 dicembre 1997, registrato a Bologna il 18/12/1997 al N° 21849. La Società ricorrente sosteneva non dovuto il versamento della APIET per assenza dell'effettivo trasferimento della proprietà dei beni da un soggetto ad un altro poiché nella fusione per incorporazione di società si verifica una compenetrazione di due patrimoni e non, il passaggio sul piano economico patrimoniale dei beni delle società incorporate nella sfera giuridica della incorporante. Si ha nel caso di specie, un assorbimento dei beni fra le società, alla maniera con cui nella successione nell'universum ius , si fondono due diversi patrimoni, senza quell'autonomo passaggio di beni che si verifica con ogni negozio di cessione, per cui non sussiste, conclude la Società, il presupposto impositivo dell'APIET.

L'Amministrazione provinciale, con vasta e minuziosa giurisprudenza si opponeva al ricorso per ragioni giuridiche e con riferimenti dottrinari rilevava che nel caso di fusione di più società si attua un fenomeno di natura successoria, con il contestuale passaggio dei diritti e degli obblighi dalle società incorporate nella disponibilità di quella incorporante. La fusione fra società, precisava il Settore Finanze della Provincia, determina un fenomeno analogo a quello della successione a titolo universale e dà luogo non alla semplice costituzione di un patrimonio comune, bensì ad un trasferimento di beni, soggetto al regime tributario dei trasferimenti di ricchezza.

Il primo giudice, condividendo la tesi dell'Amministrazione, ritiene che il pagamento dell'imposta di cui si chiede il rimborso è stato fatto dalla ricorrente nel rispetto della legge allora vigente in materia, senza diritto ad eventuale rimborso. Infatti, prosegue la sentenza, il presupposto impositivo dell'imposta IPT a carico della Spa stà nella sola richiesta formale al PRA degli adempimenti di sua competenza relativi agli atti sugli autoveicoli delle società incorporate, a seguito dell'avvenuta fusione delle società, indipendentemente dalla natura giuridica dei loro contenuti. Tale convinzione è avallata dalla circostanza che nel 1997, anno nel quale avveniva il pagamento dell'APIET da parte della . Spa, il beneficio dell'esclusione dell'imposta provinciale era limitato solo alle cessioni (e

fusioni) realizzate in favore delle Banche, ai sensi dell'art.65 del D.Lgs.1.settembre.1993,n.385. E che specificatamente sarà l'art.33 comma 1^a della Legge 388 del 2000 ad innovare la materia, aggiungendo all'art.56 comma 6 del D.Lgs.n.447/97 il seguente periodo:" in caso di fusione tra società esercenti attività di locazione di veicoli senza conducente, le iscrizioni e le trascrizioni già esistenti al Pubblico Registro Automobilistico relative ai veicoli compresi nell'atto di fusione conservano la loro validità ed il loro grado a favore del cessionario, senza bisogno di alcuna formalità o annotazione. Dal 1 gennaio 2001, data di entrata in vigore della citata Legge n.388/2000, non sarà più necessario presentare al PRA le richieste relative alle formalità di trascrizione, iscrizione e annotazione concernenti la cessione dei veicoli effettuata in occasione di un'operazione di fusione fra società che svolgono attività di locazione di veicoli senza conducente. Solo in questo caso, concludeva il Collegio, mancando il presupposto impositivo ai sensi del comma 1 dell'art.56 del D.Lgs.446/97, non potrà essere chiesto il pagamento dell'IPT. Dal che non si ritiene fondata in diritto la pretesa di rimborso dell'IPT regolarmente pagato dalla Società al PRA di Nuoro in occasione della sua fusione con altre società, perché alla data in cui il pagamento avvenuto era regolarmente previsto dalla legge. Né altrimenti avrebbe senso il contenuto innovativo in materia, codificato con la legge n.388/2000.

Il ricorrente propone appello opponendo alla sentenza impugnata dettagliata prassi e una vasta giurisprudenza che concorda in numerose sentenze allegate, che per il caso di fusione non tanto si verifica trasferimento di proprietà dalle società partecipanti alla società incorporante, quanto piuttosto, che il nuovo soggetto unifichi patrimoni e strutture precedentemente distinti, in forma e veste di successore universale. Perciò nella fattispecie manca il presupposto per l'applicabilità dell'imposta, non essendosi in concreto verificato alcun trasferimento di proprietà di beni, ma invece unificazione di soggetti e patrimoni, precedentemente distinti, in un nuovo e diverso centro di imputazione.

L'appellante, che ha chiesto l'udienza pubblica, a sostegno richiama ancora l'agevolazione in misura fissa dell'imposta di registro concessa al fenomeno della fusione societaria dall'art.10 del D.L.20.06.1996, n.323, in modifica dell'art.4, lett.b) della tariffa allegata al DPR,n.131/86 che trova la sua ratio nella accertata insussistenza di fenomeni traslativi di beni, ovvero nella mera compenetrazione dei patrimoni in caso di fusione di società, per le quali vale l'identica agevolazione sulle imposte ipotecaria e catastale.

Pertanto l'art.2,comma 6° della Legge.n.952/97 ha previsto ab origine che al tributo APIET, poi abrogato dall'Art.51 del D.Lgs.446/97 a far data dal 1.1.99(e sostituito dall'imposta provinciale di trascrizione(IPT) dall'art.56 del D.Lgs,n.446/97) " si applicano, purché compatibili le disposizione del testo unico dell'imposta di registro, approvato con DPR.n.131/86, nonché, se competono , le esenzioni ed agevolazioni previste in materia di imposte di registro. Per cui anche al tributo IPT compete ope legis il medesimo regime agevolativo(di esenzione), operante per il tributo di registro(Ris.M.F.n.49/E,del 17.4.2000).

L'Amministrazione non si è costituita con proprie memorie.

La causa trattata in pubblica udienza è stata decisa sulle conclusioni sopradescritte.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il Collegio, non presenti le parti nell'udienza pubblica, esaminati gli atti di causa, ritiene di dover condividere la decisione assunta dal primo giudice per le seguenti ragioni. La fusione, che designa la compenetrazione in un'unica organizzazione sociale di più organizzazioni autonome, nel caso di specie, si realizza mediante l'assorbimento di una società in un'altra preesistente che continua a sussistere (incorporazione), condividendo in ciò, con vasta parte della dottrina, l'assunto della suprema Corte che nella sentenza n.5171 del 1989, anche il conseguente trasferimento alla nuova società (.....spa) del patrimonio e della titolarità dei rapporti giuridici preesistenti in capo alle società fuse o incorporate. Essendo la fusione una modificazione statutaria finalizzata alla compenetrazione dei patrimoni e delle strutture organizzative al fine della loro unificazione (T.Napoli, 5.Dic.1989, in Società, 1990, 939), con la stipula dell'atto pubblico di fusione, che ha effetto estintivo e costitutivo, si attua l'automatica integrazione del patrimonio della società incorporante, che viene a modificarsi assorbendo in se l'organizzazione delle società estinte con i loro soci e il loro patrimonio.

Quindi la società risultante dalla fusione o quella incorporante, assume i diritti e gli obblighi delle società estinte ai sensi dell'Art.2504-bis del c.c. e subentra in tutti gli obblighi e i diritti delle società fuse o incorporate relativi alle imposte sui redditi, ai sensi del 3 comma dell'art.16 del DPR.598/73.

Possiamo perciò ancora dire, riprendendo l'art.3 della terza direttiva del Consiglio delle Comunità Europee del 9/10/78 in materia, che per fusione mediante incorporazione si intende l'operazione con la quale una o più società, tramite uno scioglimento senza liquidazione, trasferiscono ad un'altra l'intero patrimonio attivo e passivo. In particolare, il successivo Art.19 della direttiva precisa che la fusione produce ipso jure e simultaneamente il trasferimento universale, tanto tra la società incorporata e la società incorporante quanto nei confronti dei terzi, dell'intero patrimonio attivo e passivo, per cui la società incorporata si estingue, e vengono fatte salve le legislazioni degli Stati membri che richiedono formalità particolari ai fini dell'opponibilità ai terzi del trasferimento di taluni beni, diritti e obblighi apportati dalla società incorporata.

Orbene da quanto precede a parere di questo Collegio emergono alcune precise indicazioni utili al presente giudizio che prescindono, come vorrebbe la parte appellante, dalla prevalenza teoretica da assegnare alla compenetrazione o successione fra le società incorporante e incorporate, perché l'istituto della fusione rappresenta la conciliazione normativa tra continuità ed estinzione che non può essere ricondotto né alla mera modificazione dell'assetto organizzativo delle società partecipanti, né ad una vicenda successoria a titolo universale. Infatti ciò diviene ineludibile con il disposto dell'art.2504 del c.c., quando viene stipulato a cura del notaio l'atto di fusione, cioè nel momento documentale attraverso il quale si perfeziona l'istituto di cui si tratta, che descrive dettagliatamente, sulla scorta delle delibere delle società, le situazioni patrimoniali e l'elencazione delle attività e passività oggetto della fusione.

L'atto di fusione, sconta quindi per legge tutti gli adempimenti successivi all'iscrizione, nonché le comunicazioni agli uffici fiscali, agli enti previdenziali, allo schedario generale dei titoli azionari e quindi, per i beni immobili e gli automezzi, l'obbligo della trascrizione dell'atto di fusione rispettivamente presso le conservatorie dei registri immobiliari e presso il Pubblico Registro Automobilistico. Si genera quindi una società che assume tutti i diritti e gli

obblighi delle società estinte ed il notaio nell'articolato di fusione, nel prendere atto delle volontà sociali espresse dalle assemblee societarie, elenca le proprietà immobiliari per ottenere le volture catastali e la trascrizione presso la Conservatoria dei Registri Immobiliari ed i beni mobili (autovetture) al fine di ottenere la voltura dell'intestazione presso il Pubblico Registro Automobilistico.

E' da questo momento traslativo della massa patrimoniale che insorgono i diversi riflessi impositivi diretti ed indiretti in capo alla nuova società, regolati dalle diverse norme (IRPEG, IVA, Imposta di Registro, INVIM e IPT).

La Società appellanteSpa che nasce con atto di fusione per incorporazione nel dicembre del 1997, tramite il notaio o gli amministratori versa al PRA di competenza, l'APIET (Addizionale Provinciale Erariale di Trascrizione), per la continuità delle trascrizioni sancite dall'art.2688 del c.c.

Ed infatti dal 1 gennaio 1996 in forza dell'art.3 comma 48 della Legge n°549/1995, l'addizionale regionale all'imposta erariale di trascrizione, prevista dal D.Lgs. 21 dicembre 1990 n.398, viene sostituita dall'addizionale provinciale all'imposta erariale di trascrizione(APIET), per cui a decorrere dal 31dicembre1993, con l'applicazione dell'art.10 del D.L.260 del 29/4/94, convertito con modificazioni, nella legge 27 giugno1994,n.413, tali imposte si applicano anche agli atti pubblici ed agli atti giudiziari assoggettati all'imposta di registro, da prodursi al PRA per le formalità di trascrizione, iscrizione e annotazione. Per effetto di tale rinvio normativo, precisa la R.M.n.269/E del 24/12/96, il nuovo tributo provinciale, al pari del sostituito tributo regionale, pur denominandosi "addizionale" ha come base di commisurazione non l'importo dell'imposta cui accede, ma l'importo previsto per l'applicazione dell'imposta erariale di trascrizione, in quanto il richiamato art.10 ha previsto la completa parificazione tra le scritture private autenticate e gli atti giudiziari che vengono portati al PRA per le formalità di trascrizione, annotazione ed iscrizione.

Orbene l'imposta (APIET) di cui si discute, in base alla legge istitutiva del 23 dicembre 1977, n°952 è dovuta, come detto, sulle formalità di trascrizione, iscrizione e annotazione eseguite nel PRA, da corrispondersi contestualmente all'imposta erariale su dette formalità e l'art. 2 della norma, precisa che l'imposta(APIET) è dovuta per "ciascuna" formalità richiesta, specificando al comma terzo che "le formalità di trascrizione, iscrizione ed annotazione relative a "veicoli già iscritti" nel Pubblico Registro Automobilistico, devono essere richieste dalle parti interessate entro sessanta giorni dalla data in cui la sottoscrizione dell'atto è stata autenticata o giudizialmente accertata". Ed infatti la società Spa presentando l'atto di fusione per la voltura delle auto provenienti dalla società incorporata, richiedeva le formalità relative ai veicoli già iscritti al PRA di cui al ricordato terzo comma dell'art. 2 della legge 23/12/77,n°952, in attuazione dell'articolo 5 del R.D.29/7/1927 n.1814 , concernente la disciplina dei contratti di compravendita degli autoveicoli e l'istituzione del PRA presso l'ACI. Tale norma originaria distingue appunto due specie di formalità inerenti il funzionamento del PRA: quelle di prima specie, di iscrizione originaria o prima iscrizione e le formalità di seconda specie, che riguardano appunto le annotazioni dei trasferimenti di proprietà, ...ovvero dell'avvenuto trasferimento dell'iscrizione del veicolo nel PRA di altra sede provinciale dell'ACI.

Da ciò è di tutta evidenza il rilievo per il contribuente del quantum riferito a tale specifica formalità di seconda specie ed ancor di più nella fattispecie della fusione per incorporazione che sconta per specifiche norme comunitarie esenzioni ed agevolazioni previste in materia di imposta di registro. Ma a tale

quesito ha risposto proprio il Ministero delle Finanze con la nota richiamata in atti di causa n.UDR/13885/2000, confermando che alla formalità fondate su atti societari resi nella forma pubblica ed assoggettate all'imposta di registro, contenenti convenzioni di fusione per incorporazione, per le quali viene richiesta la relativa formalità al PRA, l'APIET si applica nella misura proporzionale; a conferma della circolare, n.365340 del 13.6.96 dell'ACI, che contrariamente a quanto sostenuto da parte appellante, per il caso di Fusione di società, la cessione di veicoli configura un trasferimento di proprietà, per cui l'APIET viene applicata in misura proporzionale. Un tale orientamento a parere del Collegio è in sintonia con le evocate direttive europee, che per la fattispecie sono ben motivate e connesse nei punti 29, e seguenti della sentenza della Corte di Giustizia CE, in data 11/12/97, causa C-8/96, per cui l'imposta è ammessa e liquidata in funzione del tipo di veicolo e si discosta dalle corrispondenti caratteristiche delle imposte vietate dalla direttiva. Con ciò viene anche a cadere l'assimilazione ed il riferimento di parte ricorrente circa il regime agevolativo (di esenzione), operante per il tributo di registro. I riferimenti legislativi e la prassi ricordati nell'appello sono altrettante congetture che cercano di eludere, nel contesto temporale di abolizione, trasformazione e riordino dell'imposta APIET in IPT, un elemento inequivocabile dettato proprio dall'art.51 del D.Lgs.15/12/97 n.446, in vigore dal 1/01/1998, che abolisce dal 1.gennaio.1999 l'APIET di cui all'art.3, comma 48 della richiamata Legge28/12/95,n.549. Il terzo comma del decreto recita che"i versamenti relativi ai tributi ...APIET, i cui presupposti di imposizione si verificano anteriormente alla data dalla quale, nei confronti dei singoli soggetti passivi, ha effetto la loro abolizione, sono effettuati anche successivamente a tale data. Con ciò richiamando l'assunto del primo giudice, condiviso da questa Commissione che concludendo la sentenza statuisce non fondata in diritto la pretesa di rimborso per l'imposta APIET vigente al momento dell'atto di fusione della società Spa, non essendo assimilabili per mancanza dei presupposti impositivi di cui al richiamato art 56 del D.Lgs.n.446 del 1997 che ha introdotto il nuovo tributo IPT, i casi di esenzione di formalità previste dalle richiamate specifiche norme : art.12 D.Lgs.n.342/99, legge 388/2000, nonché tutte le altre elencate nell'art.6 del recente Manuale Operativo IPT dell'UPI (Unione Province Italiane), compreso quello previsto in occasione di fusione fra società che svolgono attività di locazione di veicoli senza conducente. Riconosciuta la complessità del caso, sussistono giusti motivi per compensare fra le parti le spese di giudizio.

P.Q.M

La Commissione respinge l'appello, e conferma la sentenza impugnata. Sono compensate le spese di giudizio fra le parti.