



**REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE DI CASSAZIONE  
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE**

Composta da

Cartella pagamento –  
Diritti camerale –  
Conferimento ramo  
d’azienda unità locali

Milena Balsamo	· Presidente -	Oggetto
Stefania Billi	· Consigliere -	R.G.N. 14748/2016
Giuseppe Lo Sardo	· Consigliere -	Cron.
Andrea Penta	· Consigliere Rel.-	UP – 17/01/2023
Francesca Picardi	· Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso 14748/2016 proposto da:

(omissis) ),

rappresentata e difesa, giusta procura speciale a margine del ricorso,  
dall'Avv. (omissis) ), nato a (omissis)

ed elettivamente domiciliata presso il suo studio in

(omissis)

**- ricorrente -**

**contro**

(omissis) in

persona del legale rappresentante *pro tempore*, con sede legale in (omissis)

, rappresentata  
e difesa, per effetto di procura allegata al controricorso, nonché

Firmato Da: PENTA ANDREA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 44b978da93624b401092788ac2361f52 - Firmato Da: BALSAMO MILENA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 4501ac2294ca204300bd70b0d5f3b037  
Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e46b35396

provvedimento (omissis)  
 ed elettivamente domiciliata presso il  
 suo studio, (omissis) ;

**- controricorrente -**

-avverso la sentenza n. 1335/36/2015 emessa dalla CTR di Torino in data 09/12/2015 e non notificata;

udita la relazione della causa svolta all'udienza pubblica del 17/01/2023 dal Consigliere Dott. Andrea Penta;

udite le conclusioni rassegnate dal P.G. dott. Giovanni Battista Nardecchia, che ha concluso per il rigetto del ricorso;

udito l'Avv. (omissis) , quale difensore della ricorrente, e l'Avv. (omissis) quale difensore della resistente.

**Ritenuto in fatto**

1. La (omissis) proponeva ricorso alla CTP di Torino avverso la cartella di pagamento relativa al diritto annuale dovuto alla (omissis) per l'anno 2007.

2. La CTP rigettava il ricorso.

3. Sull'impugnazione della (omissis) la CTR Piemonte rigettava il gravame, evidenziando che non poteva trovare applicazione l'esonero dal pagamento annuale del diritto annuale camerale previsto dalla Circolare 18.1.1994 e dalla nota 118947/2012 per l'ipotesi di fusione per incorporazione, atteso che la ricorrente (cd. (omissis)) si era limitata a conferire la propria attività bancaria alla (omissis) . (successivamente denominata (omissis))

4. Avverso la detta sentenza ha proposto ricorso per cassazione la E (omissis) sulla base di un unico motivo. La (omissis) o ha resistito con controricorso.

In prossimità dell'udienza la Camera di Commercio ha depositato memoria illustrativa.

Il P.G. ha concluso per il rigetto del ricorso.

**Considerato in diritto**

1. Con l'unico motivo la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 18 l. n. 580/1993 e 2 e 7 dm 11.5.2001, n. 359, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c. e all'art. 62 d.lgs. n. 546/1942, per aver la CTR erroneamente, a suo dire, ritenuto che, nel caso di conferimento d'azienda, la società conferitaria sia tenuta a corrispondere alla Camera di Commercio il diritto camerale relativo alle unità locali conferitele, sebbene tale diritto sia già stato corrisposto, per la medesima annualità e per le stesse unità locali, dalla società conferente.

1.1. Il motivo è fondato.

In primo luogo, le operazioni rappresentate dal conferimento d'attività aziendale (in relazione alla quale sussiste contrasto di vedute) e dalla fusione per incorporazione (in relazione alla quale non vi è dubbio per l'esclusione di una nuova contribuzione per le unità operative locali coinvolte) non sono in alcun modo sovrapponibili, presentando difformità sostanziali.

Il conferimento d'azienda è un'operazione sinallagmatica che si concretizza a mezzo del trasferimento di un'azienda (ai sensi dell'articolo 2555 c.c. "complesso di beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa") da un soggetto (cd. conferente) a un diverso soggetto (cd. conferitario), ricevendo in cambio una partecipazione al capitale della società conferitaria.

Come in un lontano passato questa Corte ha avuto modo di chiarire, in materia di contratti associativi i principi dell'autonomia negoziale e della libertà contrattuale incontrano i loro limiti nelle esigenze di certezza e pubblicità che sono poste alla base delle forme societarie e che aumentano a mano a mano che nella fattispecie realizzata si attenua, fino a scomparire del tutto, l'elemento personale. In particolare, per quanto attiene alla trasformazione delle società, l'autonomia privata può essere invocata solo in ordine al tipo di operazione da compiere, entro gli schemi codificati, esclusa ogni possibilità di realizzare una trasformazione atipica. Pertanto il fenomeno di un'azienda individuale conferita ad una società di capitali è completamente fuori dagli schemi della fusione, ma rientra nelle ipotesi di

conferimenti in natura, col conseguente acquisto della posizione di socio da parte del titolare dell'azienda, modificazione dell'atto costitutivo della società e aumento di capitale. Nella specie non si ha, perciò, alcun fenomeno di successione a titolo universale, ma solo successione a titolo particolare nei singoli rapporti (Sez. 1, Sentenza n. 3844 del 25/10/1976; già in precedenza si era pronunciata in questi sostanziali termini Cass. 3462/1973).

1.2. Non è possibile, però, fornire una risposta al quesito giuridico che la presente controversia pone (se il trasferimento della titolarità delle unità operative locali da società cedente a società cessionaria comporti l'esenzione dal contributo camerale in capo alla società cessionaria - *recte*, conferitaria -, ove tale risultato non derivi da un'operazione di fusione per incorporazione) se prima non si individua con precisione quale sia la ragione per la quale occorre versare i diritti camerali alle Camere di commercio.

Il diritto camerale annuale rappresenta il tributo dovuto alle Camere di Commercio per l'iscrizione dell'impresa o di altro soggetto nel Registro delle imprese oppure nel REA. In particolare, il diritto annuale è il tributo dovuto ad ogni singola Camera di Commercio da ogni impresa iscritta o annotata nel Registro delle imprese, e da ogni soggetto iscritto nel Repertorio delle notizie Economiche e Amministrative, REA (a norma dell'articolo 18, comma 4, della legge 29 dicembre 1993, n. 580 come modificato dall'articolo 1, comma 19, del d.lgs. 15 febbraio 2010, n. 23) per le finalità previste dall'articolo 18 della stessa legge n. 580/1993 e successive modifiche. Tali finalità sono sostanzialmente quelle di finanziare le Camere di Commercio al fine di garantirsi i servizi.

In definitiva, tutte le imprese e i soggetti che, al 1° gennaio di ogni anno, risultano iscritti o annotati al Registro delle imprese e nel Repertorio economico amministrativo (Rea), nonché le imprese e i soggetti che si iscrivono nel corso dell'anno di riferimento, sono tenuti al pagamento dei diritti camerali (art. 18 l. n. 580/1993 e successive modifiche).

E' opportuno evidenziare che, quando, come nel caso di specie, l'attività imprenditoriale viene esercitata anche in sedi secondarie o in unità locali, i

diritti camerali vanno comunque versati nel seguente modo: a) se la sede secondaria o l'unità locale è ubicata nella stessa Provincia, l'impresa deve pagare alla Camera di Commercio due importi distinti, uno per la sede principale e uno per la sede secondaria/unità locale; b) se la sede secondaria/unità locale si trova in un'altra Provincia rispetto alla sede principale, l'impresa deve versare i diritti corrispondenti a ciascuna delle Camere di Commercio competenti per territorio; c) se l'impresa ha la sede legale all'estero deve pagare i diritti camerali per ognuna delle sedi secondarie/unità locali alle Camere di Commercio di appartenenza. In particolare, nelle ipotesi sub a) e b) (vale a dire, nel caso in cui l'impresa, oltre alla sede principale, abbia sedi secondarie o unità locali nella stessa provincia o in altre province), è dovuto il pagamento di un ulteriore diritto, pari al 20% del diritto pagato per la sede, a ciascuna Camera di Commercio competente per territorio.

In estrema sintesi, mentre le imprese che esercitano attività senza unità locali devono versare il diritto per la sola sede, quelle che esercitano attività anche tramite unità locali devono corrispondere il diritto per la sede e per ciascuna delle eventuali unità locali iscritte nel Registro delle imprese al 1° gennaio, con l'esclusione di quelle chiuse entro il 31 dicembre, la cui domanda di cessazione sia stata presentata al Registro delle imprese entro il 30 gennaio dell'anno successivo alla chiusura.

Sono escluse dal pagamento annuale dei diritti camerali:

- a) le imprese nei cui confronti è stato adottato un provvedimento di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa entro il 31 dicembre dell'anno precedente, tranne i casi in cui sia stato autorizzato l'esercizio provvisorio di impresa;
- b) le imprese individuali che hanno cessato l'attività entro il 31 dicembre e che hanno presentato la domanda di cancellazione dal Registro delle imprese entro il 30 gennaio dell'anno successivo;
- c) le società e gli altri enti collettivi che hanno approvato il bilancio finale di liquidazione entro il 31 dicembre e che hanno fatto domanda di cancellazione dal Registro delle Imprese entro il 30 gennaio dell'anno

successivo;

d) le società cooperative per le quali è stato disposto dall'autorità governativa lo scioglimento d'ufficio, entro il 31 dicembre dell'anno precedente;

e) le *start up* innovative e gli incubatori certificati dal momento dell'iscrizione nella sezione speciale del Registro delle imprese per un massimo di 5 anni. In tal caso, l'esenzione è strettamente correlata al mantenimento dei requisiti prescritti dalla legge.

Da ciò consegue che sono, invece, tenuti al pagamento del diritto annuale anche le società: 1) che sono in scioglimento o in liquidazione, 2) inattive dalla costituzione, 3) che abbiano cessato o sospeso l'attività, 4) che sono cessate nel corso dell'anno.

Con il d.lgs. 15 febbraio 2010, n. 23, recante "*Riforma dell'ordinamento relativo alle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, in attuazione dell'articolo 53 della legge 23 luglio 2009, n. 99*", sono state apportate modifiche anche all'art. 18 della legge 29 dicembre 1993, n. 580, in materia finanziamento alle Camere di Commercio. Al comma 4, lett. c), del nuovo articolo 18 si stabilisce che la misura del diritto annuale dovuto ad ogni singola Camera di Commercio da parte di ogni impresa iscritta o annotata nei registri di cui all'articolo 8, sarà determinata, una volta individuato il fabbisogno necessario per l'espletamento dei servizi che il sistema delle Camere di Commercio, con la : "*c) copertura del fabbisogno mediante diritti annuali fissi per i soggetti iscritti al REA e per le imprese individuali iscritte al Registro delle imprese, e mediante applicazione di diritti commisurati al fatturato dell'esercizio precedente, per gli altri soggetti*". Da quanto sopra ne deriva che a decorrere dall'anno 2011, per quanto ai nostri fini rileva, i soggetti che si iscrivono nel solo REA (Repertorio Economico Amministrativo), ai sensi dell'art. 9 del D.P.R. n. 581/1995, sono tenuti al pagamento del diritto annuale.

La novità sostanziale apportata dalla nuova normativa è costituita dal fatto che viene esplicitamente ammesso che il diritto annuale è un diritto di iscrizione e che, quindi, va pagato fino a quando si rimane iscritti o annotati

nel Registro delle imprese. Il presupposto per il pagamento del diritto annuale è, dunque, l'iscrizione e l'annotazione nel Registro delle imprese, indipendentemente dallo stato dell'attività o dalla messa in scioglimento e liquidazione o meno dell'impresa. Contrariamente a quanto era previsto in precedenza, la cessazione dell'attività e l'apertura della fase di liquidazione non è più causa di esonero dal versamento del diritto annuale. In sostanza: fino a quando l'impresa rimane iscritta o annotata nel Registro delle imprese, la stessa è soggetta all'obbligo di pagamento del diritto annuale.

1.3. Orbene, sì come evidenziato nel § 1.1., tendenzialmente la fattispecie della cessione o del conferimento di rami d'azienda contenenti unità locali (che realizza un fenomeno di successione a titolo particolare) non è assimilabile a quella della fusione per incorporazione (che, invece, determina la successione universale nelle posizioni giuridiche della società incorporata, la quale, per l'effetto, si estingue).

In quest'ottica, solo in caso di fusione per incorporazione si realizza quella "continuità aziendale" che porta con sé, come corollario, l'esclusione di una nuova contribuzione per le unità operative locali coinvolte.

La fusione di società può avvenire mediante la costituzione di una nuova società (fusione in senso stretto), o (fusione per incorporazione) mediante l'assorbimento da parte di una società già esistente (detta incorporante) di una o più altre società (detta/e incorporata/e).

In caso di fusione societaria, l'effetto dell'estinzione per le società fuse o incorporate decorre dalla data dell'avvenuta trascrizione dell'atto di fusione della società incorporante, o dalla data di nuova costituzione nel Registro Imprese della nuova società.

In particolare, avuto riguardo alla fusione in senso stretto, nell'anno della fusione la nuova società, che si sostituisce in tutto e per tutto a quelle preesistenti, è tenuta al versamento del diritto annuale limitatamente alla sede e alle eventuali unità locali di nuova iscrizione (estraneae alla fusione) entro i termini stabiliti per le imprese iscritte in corso d'anno.

Nel caso di fusione per incorporazione, nell'anno della fusione la società incorporante è tenuta al versamento del diritto annuale limitatamente alla

sede e alle eventuali unità locali, nuove o preesistenti (comunque estranee alla fusione, in quanto si ritiene che l'obbligo al pagamento sia già stato assolto dalla società incorporata). Le società incorporate, invece, sono tenute a considerare, al momento del pagamento del tributo coincidente con quello che sarebbe stato il termine per il versamento del primo acconto delle imposte sui redditi, anche le quote relative a eventuali unità locali conferite. Nell'anno successivo alla fusione l'importo del diritto annuale dovrà essere corrisposto solo ed esclusivamente dalla nuova società nata dalla fusione o dalla società incorporante.

In definitiva, la nuova società derivante dalla fusione, ovvero la società incorporante, è tenuta al versamento del diritto annuale limitatamente alla sede e alle eventuali unità locali, nuove o preesistenti (comunque estranee alla fusione), mentre il diritto relativo alle unità locali conferite non è dovuto, in quanto obbligata al pagamento, per l'annualità in cui è avvenuta la fusione, è appunto la società incorporata.

Quanto sopra si evince proprio dalla Circolare del Ministero Attività Produttive n. 509921 del 5 agosto 2002, che riprende la precedente Circolare del Minindustria n. 295287 del 18 gennaio 1994, e dalla nota MSE prot. 118947 del 22/05/2012: quindi le imprese che procedono alla fusione incorporando unità locali di altre imprese non sono tenute al versamento del diritto annuale per le unità locali di nuova iscrizione. A titolo esemplificativo, se si ipotizza che con atto di fusione del 15 settembre l'istituto di credito X incorpori l'istituto di credito Y, la titolarità delle unità locali (filiali ubicate in varie circoscrizioni territoriali) della seconda (Y) passa alla prima impresa (X) attraverso una registrazione REA (Repertorio Economico Amministrativo), ma se l'impresa Y ha già effettuato il pagamento del diritto annuale di ognuna delle unità locali, l'impresa X, per l'annualità in cui è avvenuta l'incorporazione, non sarà tenuta a versare il diritto annuale per le unità locali incorporate (che costituiscono nuove unità locali dell'impresa X) poiché il versamento era dovuto dall'impresa Y.

1.4. Con il conferimento di ramo d'azienda, invece, come anticipato, si separa dall'impresa conferente un complesso aziendale in funzionamento e



lo si inserisce nell'impresa conferitaria, impresa già costituita o nata a seguito del conferimento.

La cessione di azienda per atto tra vivi (compravendita, donazione, ecc.) non comporta, quindi, di per sé l'esonero automatico dal pagamento del diritto annuale, poiché il deposito dell'atto stesso eseguito dal notaio non produce la cancellazione d'ufficio del soggetto cedente: per essere esonerato dal pagamento è necessario che il cedente presenti istanza di cancellazione dal Registro delle Imprese. Il cedente è, pertanto, tenuto al pagamento del diritto annuale dovuto fino all'anno di presentazione dell'istanza di cancellazione nonostante il soggetto subentrante si sia regolarmente iscritto ed è, dunque, tenuto al pagamento del diritto annuale per l'impresa acquisita tramite lo stesso atto notarile.

In quest'ottica, la Suprema Corte ha statuito che, in tema di diritto annuale di iscrizione in albi e registri delle Camere di commercio (cosiddetto diritto camerale), regolato dall'art. 18 della legge 29 dicembre 1993, n. 580, qualora una società a responsabilità limitata non abbia chiesto, dopo l'approvazione ed il deposito del bilancio finale di liquidazione, la cancellazione dal registro delle imprese tramite il suo liquidatore, a norma dell'art. 2495 c.c., permane, a carico della prima, l'obbligo di pagamento del suddetto diritto, sicché, ai fini del termine finale di debenza del tributo, nessun rilievo può attribuirsi alla cessazione in via di fatto dell'attività d'impresa (Sez. 5, Sentenza n. 9007 del 18/04/2014; conf. Sez. 5, Sentenza n. 4576 del 06/03/2015).

1.5. Orbene, dalla non frazionabilità del diritto annuale camerale (cfr. Sez. 5, Ordinanza n. 22897 del 21/07/2022), dalla circostanza che lo stesso concerne il soggetto o i soggetti titolari dell'unità locale e dal rilievo per cui, anche allorquando l'attività sia cessata o venga approvato il bilancio finale di liquidazione, gli effetti della domanda di cancellazione dal registro delle imprese (da formularsi entro il 30 gennaio dell'anno successivo) non riguardano l'anno in cui l'attività è cessata o la fase liquidatoria è stata portata a termine (cfr. Sez. 5, Ordinanza n. 11214 del 11/06/2020), si evince quanto segue:

1) nel caso in cui una società conferisca solo una parte dell'attività aziendale relativa ad una o più unità locali, la compresenza di due soggetti al contempo operativi con riferimento alla stessa unità locale giustifica sempre la debenza del tributo a carico di entrambi, sia pure con riferimento alla medesima annualità (cfr. Sez. 5, Ordinanza n. 22801 del 20/07/2022, secondo cui il fatto generatore del diritto annuale di iscrizione in albi e registri delle Camere di Commercio - cd. camerale -, di cui all'art. 18 della l. n. 580 del 1993, non consiste nella registrazione della società o della persona giuridica, titolare di un'impresa, bensì nella registrazione dell'impresa stessa);

2) quando, invece, si realizza il conferimento integrale di un ramo d'azienda in relazione ad un'unità locale (o, ma il ragionamento è lo stesso, una o più unità locali fanno parte del ramo d'azienda conferito), la conferente è tenuta a comunicare, utilizzando all'uopo un apposito modello, alla Camera di Commercio la cancellazione dell'unità e, al contempo, il subentro della conferitaria; in siffatta evenienza, tuttavia, avuto riguardo all'annualità in cui si verifica la cessione, entrambi i soggetti coinvolti saranno tenuti (rendendo ad essi la Camera di Commercio un servizio di natura pubblicitaria) al versamento del diritto camerale concernente la (le) unità locale (i) ceduta (e) e la legittimazione passiva si concentra in capo alla conferitaria-cessionaria solo a decorrere dall'anno successivo.

Va, pertanto, enunciato il seguente principio di diritto: **"Nel caso di conferimento di un ramo d'azienda avente ad oggetto una o più unità locali, l'obbligo delle società in liquidazione volontaria di versare il diritto annuale di iscrizione in albi e registri delle Camere di Commercio di cui alla l. n. 580 del 1993, con riferimento all'annualità in cui si realizza l'operazione, grava a carico sia del soggetto conferente che di quello conferitario, essendo il pagamento del tributo camerale correlato all'iscrizione nel registro delle imprese; il detto obbligo, avuto riguardo alla conferente e limitatamente alla unità o alle unità conferite, viene meno a partire dall'anno successivo a quello in cui la stessa comunicata alla Camera**

**di Commercio la cancellazione dell'unità (o delle unità) e, al contempo, il subentro della conferitaria".**

2. Alla stregua delle considerazioni che precedono, il ricorso non merita accoglimento. La complessità della questione analizzata e l'assenza di precedenti specifici di questa Corte sulle stessa giustificano la compensazione integrale delle spese relative al presente giudizio.

**P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso;

compensa per intero tra le parti le spese del presente giudizio;

ai sensi dell'art. 13, comma 1 quater, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1- bis dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria della Corte suprema di Cassazione, il 17.1.2023.

Il Consigliere estensore

Andrea Penta

Il Presidente

Dott. Milena Balsamo

Numero registro generale 14748/2016

Numero sezionale 121/2023

Numero di raccolta generale 2875/2023

Data pubblicazione 31/01/2023