

Civile Ord. Sez. 5 Num. 24425 Anno 2026
Presidente: CANDIA UGO
Relatore: BALSAMO MILENA
Data pubblicazione: 04/08/2026



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 8115/2020 R.G. proposto da:

Unicredit Spa in persona del legale rappresentante pro tempore,
rappresentato e difeso dall'avvocato Vittorio Giordano

-ricorrente-

contro

Camera Di Commercio Industria Artigianato Agricoltura Di Bologna in
persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa
dall'avvocato all'avvocato Cristina Perelli

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia
Romagna n. 1669/2019 depositata il 17/09/2019.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 09/07/2026 dal
consigliere Milena Balsamo.

FATTI DI CAUSA

1. La controversia ha origine dalla impugnazione dell'avviso bonario emesso dalla concessionaria Sirit spa della Camera di Commercio di Ravenna, con il quale si intimava alla Unicredit s.p.a. il pagamento di diritti camerali annuali per l'iscrizione di sessanta unità locali, incorporate con atto notarile del 19 ottobre 2010, nell'ambito di una operazione di riorganizzazione sociale, in cui la società aveva fuso per incorporazione le controllate società Unicredit banca e Unicredit corporate Baking e Private baking, subentrando nella titolarità di 148 unità locali ubicate nella provincia di bologna.

1.1 La Unicredit s.p.a. eccepiva di non dovere pagare quanto richiesto, in quanto già corrisposto dalle incorporate.

1.2 I giudici di prossimità di Bologna accoglievano il ricorso, sul rilievo che <con la fusione non si crea un nuovo soggetto giuridico ma si attua una modificazione degli atti costitutivi delle società partecipanti alla fusione... il diritto annuale risulta già assolto per l'anno 2010 dalle banche conferite>.

Sull'appello della Camera di commercio, la Corte regionale, nel riformare la decisione di prime cure, accoglieva l'impugnazione, sul rilievo che l'avvenuta <fusione e creazione di 148 unità locali è avvenuta in corso d'anno e produce i suoi effetti dal momento della iscrizione nel registro delle nuove unità, non potendo essere riferita al primo gennaio poiché le unità sono operativa dal primo novembre>.

1.3 Per la cassazione della pronuncia indicata in epigrafe, ricorre la società contribuente, formulando un unico motivo.

1.4 La Camera di commercio replica con controricorso.

MOTIVI DI DIRITTO

1. In via preliminare, deve darsi atto della tempestività del deposito del controricorso notificato in data 27 maggio 2020. Secondo quanto stabilito dall'art. 369 c.p.c. "il ricorso deve essere depositato nella cancelleria della Corte, a pena di improcedibilità, nel termine di giorni

venti dall'ultima notificazione alle parti contro le quali è proposto" (Cass. 17 luglio 2018, n. 19024) ovvero nel termine di quaranta giorni, indipendentemente dalla data effettiva del deposito del ricorso per cassazione (Cass. n. 7454/2020)

Tuttavia, nella vigenza del d.l. 8 marzo 2020, n.11, art. 83 e d.l. 8 aprile 2020, n. 23, art. 36, i termini processuali sono stati sospesi dal 9 marzo 2020 all'11 maggio 2020, il che ha determinato il differimento del termine di quaranta giorni per il deposito del controricorso al 24 giugno 2020, tenuto conto della notifica del ricorso eseguita il 18 febbraio 2020.

2. Con l'unico motivo, introdotto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3), c.p.c., la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 3 d.m. 11.5.2001, n. 359 e dell'art. 2504-bis c.c., in relazione all'art. 62 d.lgs. n. 546/1942, per aver il decidente erroneamente ritenuto che, nel caso di incorporazione per fusione la società incorporante fosse tenuta a corrispondere alla Camera di Commercio il diritto camerale relativo alle unità locali incorporate nel periodo di imposta in cui si è perfezionata l'operazione societaria, sebbene tale diritto fosse già stato corrisposto, per la medesima annualità e per le stesse unità locali, dalle società incorporate.

2.1 Il motivo è fondato.

2.2 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.

2.3 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.

2.4 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.

2.5 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.

2.6 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 <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>.

2.7 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.

2.8 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.

3. In quest'ottica, solo in caso di fusione per incorporazione - che determina la successione universale nelle posizioni giuridiche della società incorporata, la quale, per l'effetto, si estingue - si realizza quella "continuità aziendale" che porta con sé, come corollario, l'esclusione di una nuova contribuzione per le unità operative locali coinvolte.

3.1 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.

3.2 Non vi è dubbio che la fusione, dando vita ad una vicenda modificativa dell'atto costitutivo per tutte le società che vi partecipano, determini un fenomeno di concentrazione giuridica ed economica o "integrazione" o "compenetrazione", dal quale consegue che i rapporti giuridici, attivi e passivi, di cui era titolare la società incorporata o fusa, siano imputati ad un diverso soggetto giuridico, la società incorporante o la società risultante dalla fusione.

3.3 Alla successione dei soggetti sul piano giuridico-formale si affianca, sul piano economico-sostanziale, una continuazione dell'originaria impresa e della sottostante organizzazione aziendale, benché secondo nuovi assetti e piani industriali. L'estinzione riguarda solo la società incorporata, la quale non sopravvive quale *flatus*, ma si estingue; resta, invece, come soggetto giuridico l'incorporante, dal momento che la modificazione soggettiva attiene soltanto alla titolarità dei rapporti giuridici, che facevano capo alla prima. Si prospetta dunque una vera e propria dissoluzione o estinzione giuridica, contestuale ad un fenomeno successorio (S.U. 30/07/2021, n. 21970; Cass. 22/02/2023, n. 5461).

3.4 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.

3.5 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).

3.6 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, mentre, 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 (v., in termini, Cass. 31 gennaio 2023, n. 2875).

3.7 Quanto sopra si evince dalla Circolare del Ministero Attività Produttive n. 509921 del 5 agosto 2002, che riprende la precedente Circolare del Ministero dell'Industria 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.

4. Alla luce delle considerazioni svolte, segue l'accoglimento del ricorso; la sentenza impugnata deve essere cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti, la causa può essere decisa nel merito, con l'accoglimento dell'originario ricorso della società.

Il sopravvenuto chiarimento interpretativo forniti da queste Corte sul tema in rassegna, giustifica la integrale compensazione tra le parti delle spese del giudizio.

P.Q.M.

la Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso della società ricorrente; compensa per intero tra le parti le spese del giudizio.

Così deciso, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria della Corte suprema di Cassazione, il 9 luglio 2026

Il Presidente
Ugo Candia