Sentenza del 08/02/2023 n. 3839 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con l'avviso di liquidazione n. (---), l'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale II di Milano - aveva tassato, a titolo di imposta di registro con le relative sanzioni, nella misura proporzionale dello 0,5% e del 3%, "la rinuncia al credito ed il finanziamento soci enunciati nella delibera di copertura delle perdite accumulate al 31 dicembre 2011, copertura effettuata tramite l'utilizzo del capitale sociale di Euro 10.000, poi ricostituito in Euro 50.000, e la rinuncia da parte dei soci al credito di Euro 207.520 derivante dal finanziamento loro concesso in precedenza per complessivi Euro 240.050" (così nella sentenza impugnata).

2. La Commissione tributaria provinciale di Milano, con la sentenza n. 9619/46/2015, aveva accolto parzialmente il ricorso proposto dalla società contro detto avviso, così annullando "l'imposta computata sulla rinuncia al finanziamento soci, trattandosi di utilizzo di somme già disponibili in società" (così nella sentenza impugnata).

3. La Commissione tributaria regionale di Milano aveva rigettato l'appello avanzato contro la predetta sentenza dall'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Milano - confermando, quindi, la sentenza di primo grado, assumendo, preliminarmente, che "i soci avevano rinunciato ai finanziamenti "appostati nello stato patrimoniale del bilancio sotto la voce altre riserve per un importo di Euro 240.050... e come specificato quali altri riserve "versam. in c/c capit." alla pagina 9 della nota integrativa di detto bilancio".

3.1. Sulla scorta di tale premessa, la Commissione regionale riteneva che "pure il finanziamento soci di Euro 240.050, poi utilizzato per ricostituire il capitale sociale e per coprire le perdite, era stato effettuato in conto capitale, non a titolo di mutuo, per cui il suo utilizzo non poteva essere considerato una rinuncia al credito perchè i versamenti di quel tipo concorrono a formare il patrimonio netto della società, la quale se ne appropria a titolo definitivo", con la conseguenza che "mentre tali versamenti (ndr. in conto capitale) non avrebbero dovuto scontare l'imposta proporzionale applicata dall'ufficio, ma quella fissa prevista dall'art. 4 lettera a) punto 5 della tariffa parte prima allegata al D.P.R. n. 131/1986 che tratta degli atti propri della società ed, in particolare, degli aumenti di capitale o del patrimonio effettuati con conferimento di denaro, la destinazione di tale finanziamento alla copertura delle perdite ed alla ricostituzione del capitale sociale non era soggetta all'imposta di registro nella misura proporzionale pretesa dall'ufficio, trattandosi di una diversa collocazione di una posta contabile nell'ambito della medesima lettera "A" del passivo del bilancio, nell'articolazione prevista dall' art. 2424 c.c. , cioè,... di un recupero di somme già disponibili in società".

4. Avverso tale sentenza, l'Agenzia proponeva ricorso per cassazione, consegnato per la notifica il 28 giugno 2018, che risulta essere stata effettuata presso lo studio dei difensori della società costituitisi in primo grado, con ricezione ad opera del portiere avvenuta in data 3 luglio 2018 e contestuale spedizione della raccomandata informativa, formulando un unico motivo d'impugnazione.

La Shiki Srl è restata intimata.

5. Con ordinanza interlocutoria del 6 maggio 2022 (ai cui contenuto si rinvia) la Corte ha rimesso la causa alla pubblica udienza del 14 settembre 2022, poi rinviata al 12 gennaio 2023, dando conto della rilevanza della questione di diritto coinvolta nella decisione e delle riflessioni non univoche emergenti dal dibattito dottrinale e dalle pronunce della Corte.

Motivi della decisione

6. Con l'unico motivo di ricorso l'Agenzia ha censurato la sentenza impugnata, denunciando la violazione o la falsa applicazione degli artt. 21 e 22 del D.P.R. n. 26 aprile 1986, n. 131, nonchè dell'art. 9 della Tariffa allegata al predetto decreto, in relazione all' art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. , lamentando l'erroneità della pronuncia nella parte in cui il Giudice territoriale ha ritenuto "che la posta contabile utilizzata al fine di copertura delle perdite fosse già disponibile in società e, come tale, non potesse rientrare nel novero dei finanziamenti" (v. pagina n. 5 del ricorso) Nello specifico, la ricorrente ha dapprima riepilogato la natura dei vari tipi di versamenti iscrivibili sotto la voce patrimonio netto (a. versamenti in conto aumento di capitale; b. versamenti in conto futuro aumento di capitale; c. versamenti in conto capitale; d. versamenti a coperture perdite) ed ha poi precisato che "nell'ambito delle riserve del patrimonio netto devono essere indicate anche quelle riserve che originano dalla rinuncia dei soci a precedenti finanziamenti eseguiti nei confronti della società con l'obiettivo di rafforzare il patrimonio netto" (così a pagina n. 6 del ricorso).

L'istante ha, quindi, posto in evidenza che la rinuncia da parte del socio al rimborso del finanziamento concesso "trasforma il debito della società in una posta del patrimonio netto avente natura di riserva di capitale" (v. pagina n. 7 del ricorso), come stabilito dal principio contabile dell'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) n. 28.

L'Agenzia ha, inoltre, osservato che i versamenti in precedenza effettuati dai soci potevano essere utilizzati dalla società solo previa rinunzia al loro rimborso, "che "svincolasse" i detti finanziamenti dalla disponibilità esclusiva dei" (ndr. soci) (v. pag. n. 7 del ricorso), aggiungendo che la decisione della Commissione aveva travisato la portata degli artt. 21 e 22 del D.P.R. n. 26 aprile 1986, n. 131 e si poneva in contrasto con l'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione con la pronuncia n. 15585 del 30 giugno 2010 , secondo cui va assoggettata ad imposta di registro il finanziamento soci menzionato in atto di ripianamento perdite attraverso la rinuncia dei soci a conseguire la restituzione della somma erogata, a prescindere dall'effettivo uso del finanziamento.

7. Tanto premesso, si osserva quanto segue, non senza aver prima dato conto che il ricorso per cassazione risulta correttamente notificato tramite servizio postale alla Shiki Srl in data 28

giugno/3 luglio 2018 (plico ricevuto dal portiere, con contestuale spedizione della raccomandata di cui all'art. 7, co 6, della L. n. 890/1982 ratione temporis applicabile) presso lo studio dei difensori costituiti nel giudizio di prime cure, benchè l'intimata non si sia costituita in grado appello (cfr. Cass., SS.UU., 20 luglio 2016, n. 14916).

8. L'Agenzia delle Entrate ha ricordato che il menzionato avviso di liquidazione era stato adottato ai sensi degli artt. 21 e 22 del D.P.R. n. 26 aprile 1986 n. 131 , sottoponendo a tassazione il finanziamento erogato dai soci e menzionato nel verbale assembleare nel corso del quale si era dato corso all'operazione di ripianamento delle perdite attraverso la rinuncia dei soci a conseguire la restituzione della predetta somma.

La questione giuridica coinvolta dal motivo di impugnazione concerne la tassazione, ai fini dell'imposta di registro, di un contratto verbale di finanziamento operato dai soci, che risulta enunciato in un verbale dell'assemblea deliberante il ripianamento delle perdite del capitale sociale ed eseguito mediante la rinuncia dei soci finanziatori ad ottenere la restituzione della somma erogata e, dunque, destinando l'importo oggetto di tale atto abdicativo alla copertura delle perdite.

Ebbene, come segnalato nella menzionata ordinanza interlocutoria, sul tema in questione si registrano riflessioni diverse nell'elaborazione giurisprudenziale e dottrinale ed emerge altresì l'esigenza di esaminare la fattispecie nei suoi più complessi aspetti, ragione per la quale è stata dedicata alla controversia in esame la pubblica udienza.

9. Cominciando con ordine, va dato conto che l'art. 22 del D.P.R. n. 26 aprile 1986, n. 131 - per quanto ora occupa - dispone che:

"1. Se in un atto sono enunciate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere fra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene la enunciazione, l'imposta si applica anche alle disposizioni enunciate. Se l'atto enunciato era soggetto a registrazione in termine fisso è dovuta anche la pena pecuniaria di cui all'art. 69.

2. L'enunciazione di contratti verbali non soggetti a registrazione in termine fisso non dà luogo all'applicazione dell'imposta quando gli effetti delle disposizioni enunciate sono già cessati o cessano in virtù dell'atto che contiene l'enunciazione".

Dal predetto contenuto normativo consegue che la tassazione, nel caso di enunciazione di un contratto verbale di finanziamento-soci contenuta in un verbale assembleare, è condizionata dalla ricorrenza di tre elementi, costituiti dall'esistenza di una compiuta enunciazione, dalla identità di parti tra l'atto enunciante (il verbale assembleare) e l'atto enunciato (il finanziamento) e dalla cd. permanenza degli effetti dell'atto enunciato.

10. Nella fattispecie in rassegna risulta pacifica l'enunciazione, giacchè nel citato verbale assembleare si è fatto riferimento al finanziamento in termini sufficienti ad identificare il relativo rapporto e ciò sia con riferimento ai soggetti (i soci e la società), che all'oggetto (il versamento dell'importo di 240.050 Euro), oltre che in ordine alla sua natura, confermandosi la natura di finanziamento di tale erogazione, in ragione della rinuncia alla relativa restituzione, in assenza

della quale la società non ne avrebbe potuto liberamente disporre nell'operazione di ripianamento della perdita, il tutto, quindi, in modo da integrare un titolo (cfr. Cass., Sez. V, 13 novembre 2020, n. 25706 ; Cass., Sez. V, 24 giugno 2021, n. 18113 ; Cass., Sez. V, 6 aprile 2022, n. 11118 in relazione ai requisiti integranti l'enunciazione di un atto), avente ad oggetto il diritto alla restituzione delle somme erogate a mutuo, al quale appunto i soci hanno rinunciato.

11. Ricorre - a giudizio della Corte - anche l'identità di parti tra atto enunciato (contratto di finanziamento) ed atto enunciante (verbale assembleare).

1.1. In plurime pronunce questa Corte ha ritenuto, implicitamente o espressamente (così, implicitamente: Cass., Sez. 5, 30 giugno 2010, n. 15585 ; Cass., Sez. 6-5, 12 dicembre 2019, n. 32516 ; esplicitamente: Cass., Sez. 65, 25 settembre 2020, n. 20305 ; Cass., Sez. 5, 20 novembre 2020, n. 26446 ; Cass., Sez. 5, 16 giugno 2021, n. 17023 ; Cass., Sez. 5, 29 luglio 2021, n. 21699), ma senza particolari approfondimenti, la sussistenza di tale presupposto, affermandosi, sul piano generale, l'imponibilità del finanziamento soci enunciato negli atti di ripianamento delle perdite del capitale sociale e sua ricostituzione mediante rinuncia dei soci ai finanziamenti in precedenza effettuati nei confronti della società, a prescindere dall'effettivo uso del finanziamento medesimo, trattandosi di atto avente ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, finalizzato a determinare una modificazione della sfera patrimoniale e suscettibile di valutazione economica (v., tra le tante, Sez. 5, n. 15585 del 30/06/2010; Sez. 5 , n. 11756 del 12/05/2008 ; da ultimo Sez. 6-5, n. 32516 del 12/12/2019 .

E' sufficiente in tale sede rimandare ai contenuti di dette pronunce, appena ricordando - per quanto più interessa il tema in rassegna - che, pure di recente, la sussistenza di tale requisito è stata riconosciuta dandosi semplicemente conto che "dal verbale di assemblea soggetto ad imposizione è emersa l'esistenza di un finanziamento della società contribuente a favore della società partecipata - parti del verbale di aumento di capitale oggetto di registrazione utilizzato da quest'ultima, mediante rinuncia parziale del relativo credito, al fine di deliberare un aumento di capitale" (cfr. Cass., Sez. V, 11 giugno 2021, n. 16539).

Nello stesso senso, è stata reputata corretta la valutazione del Giudice regionale "laddove ha ritenuto che dovesse essere assoggettato all'imposta di registro un finanziamento sulla base della sua sola enunciazione nel verbale di assemblea, atto che è comunque soggetto a registrazione (Cass. 24 luglio 2013, n. 17957), ed al quale parteciparono gli stessi soggetti dell'atto enunciato" (così Cass., Sez. 5, 29 luglio 2021, n. 21699).

11.2. Nondimeno, non può trascurarsi di considerare che, con altrettanto recente pronuncia (con cui è stata rimessa alle Sezioni Unite la questione circa la responsabilità del notaio, ex art. 57, comma 1, del D.P.R. n. 26 aprile 1986 n. 131 , che abbia ricevuto un atto pubblico o abbia autenticato una scrittura privata anche per il pagamento dell'imposta di registro sugli atti enunciati ex art. 22, comma 1, del D.P.R. n. 26 aprile 1986 n. 131), questa Corte ha mostrato di dubitare della ricorrenza di tale requisito soggettivo nel caso di verbale assembleare, osservando che "A tal fine, se il concetto di "parti" appare compatibile - secondo un orientamento costante - con il contratto di finanziamento soci, ove le stesse sono rappresentate dai soci finanziatori da un lato e dalla società finanziata dall'altro (così, implicitamente: Cass., Sez. 5, 30 giugno 2010, n. 15585 ; Cass., Sez. 5, 30 ottobre 2015, n. 22243 ; Cass., Sez. 6-5, 12

dicembre 2019, n. 32516 ; esplicitamente: Cass., Sez. 65, 25 settembre 2020, n. 20305 ; Cass., Sez. 5, 20 novembre 2020, n. 26446 ; Cass., Sez. 5, 16 giugno 2021, n. 17023 ; Cass., Sez. 5, 29 luglio 2021, n. 21699), la stessa nozione risulta più difficilmente adattabile al verbale assembleare, che per propria natura, costituendo - secondo autorevole dottrina - un semplice resoconto degli accadimenti assembleari, è un atto "auto-riferito" e, dunque, senza parti" (così Cass., sez. V, 6 aprile 2022, n. 11118/2022).

Tale rilievo è quello presente nella diffusa elaborazione dottrinale, che ha posto in discussione il principio confermato dalla menzionata sentenza di questa Corte n. 15585/2010, poi ribadito dalle suindicate pronunce, secondo cui, in base alla previsione dell'art. 22 D.P.R. n. 26 aprile 1986, n. 131 , "Va... assoggettato ad imposta di registro il finanziamento soci menzionato in atto di ripianamento perdite, attraverso la rinuncia dei soci a conseguire la restituzione della somma erogata, a prescindere dall'effettivo uso del finanziamento (cfr. Cass. 17899/2005; 5946/2007; 11756/2008), che è irrilevante ai fini dell'applicazione del tributo".

La dottrina critica tale soluzione escludendo, a monte, che nella siffatta operazione vi sia identità di parti tra atto enunciato (finanziamento) ed atto enunciante (verbale di assemblea), sottolineando che il verbale assembleare è un resoconto degli accadimenti assembleari e che, quindi, tecnicamente è definibile in termini di atto senza parti, costituisce cioè una sorta di verbale di constatazione degli eventi accaduti in sede assembleare, integra un atto unilaterale in cui interviene l'insieme dei soci, il tutto diversamente dall'atto di finanziamento eventualmente enunciato, che ha, invece, come parti il socio e la società, precisando che difficilmente l'insieme dei soci che ha assunto una delibera può essere ricondotto al concetto di "parte", essendo tale nozione propria dei rapporti contrattuali.

11.3. Tanto ricapitolato, ritiene la Corte che le perplessità evidenziate nella citata pronuncia n. 11118/22 di questa Corte circa la natura di atto-riferito del verbale assembleare possano essere superate alla luce delle considerazioni che seguono, appena osservando che il tema in rassegna non sembra essere intercettato dalle valutazioni che le Sezioni Unite della Corte saranno chiamate ad effettuare sulla tematica rimessa dalla menzionata ordinanza, che risulta, invero, incentrata sulla diversa questione di massima della concorrente e solidale responsabilità del notaio, ai sensi dell'art. 57 D.P.R. n. 26 aprile 1986, n. 131 , rogante l'atto enunciante e, in particolare, "se il notaio che abbia ricevuto un atto pubblico o abbia autenticato una scrittura privata sia responsabile ex art. 57, comma 1, del D.P.R. n. 26 aprile 1986 n. 131 anche per il pagamento dell'imposta di registro sugli atti enunciati ex art. 22, comma 1, del D.P.R. n. 26 aprile 1986 n. 131 " (così nella citata ordinanza n. 11118//2022), in cui la perplessità interpretativa di fondo è stata individuata nella responsabilità fiscale del notaio per contratti (atto enunciato) rispetto ai quali egli non ha svolto alcuna funzione.

La lettera dell'art. 22 del D.P.R. n. 26 aprile 1986 n. 131 discorre di "parti intervenute nell'atto che contiene l'enunciazione".

Occorre muovere da tale dato testuale, in ragione del criterio letterale che, secondo le Sezioni Unite di questa Corte, deve orientare l'interpretazione della norma tributaria (v. Cass., Sez. U., 25 luglio 2022, n. 23051), il che consente di accreditare l'ordine di idee secondo cui la disposizione in commento intende alludere, ai fini fiscali dell'enunciazione, ad un concetto di parti in senso

non contrattualistico, ma inteso come soggetti che hanno partecipato alle due operazioni (finanziamento e deliberazione assembleare), in termini, cioè, di "interrelazione tra quelle intervenute nei due atti", come precisato nella pronuncia di questa Corte (cfr. Cass., Sez. V, 24 agosto 2021, n. 23414), valorizzando cioè il riferimento ai soggetti destinatari degli effetti degli atti.

Non v'è dubbio che il verbale di assemblea sia il mero resoconto di quanto accaduto in assemblea, il che vuol dire che, in ragione della funzione che esso esplica, esso è l'atto che registra l'intervento, la partecipazione dei soci e della società all'operazione oggetto di tassazione.

In tale direzione, deve, allora, riconoscersi che il verbale assembleare (atto soggetto a registrazione, Cass., Sez. Trib., 24 aprile 2013, n. 17957), proprio quale riassunto/narrazione degli eventi avvenuti nel corso dell'adunanza assembleare, è l'atto che restituisce evidenza all'intervento dei soci, dando conto del loro intervento e delle deliberazioni della società attraverso il voto e le manifestazioni di volontà dei soci.

In tale prospettiva, dunque, va ritenuto che il predetto verbale assembleare, constatando (funzione alla quale è deputato) la partecipazione dei soggetti intervenuti in assemblea, tra cui i soci e la società (perlomeno nel senso che l'atto deliberativo è ad essa riferibile), valga - lo si ripete, ai fini fiscali ed in relazione alla previsione dell'art. 22 del D.P.R. n. 26 aprile 1986, n. 131 - ad integrare il requisito soggettivo in esame nella parte in cui esso annota sia la partecipazione all'assemblea dei soci, che l'atto deliberativo della società, soggetti questi (soci e società) che sono stati parti (questa volta in senso tecnico) del contratto di finanziamento, il che è quanto basta per ritenere integrato il requisito in commento.

Tale ricostruzione risulta coerente con la ratio della disposizione in esame, che richiede, ai fini dell'imposizione dell'atto enunciato l'identità di parti tra l'atto enunciante e quello enunciato, proprio al fine di evitare che un soggetto si ritrovi sottoposto al prelievo fiscale in conseguenza di comportamenti a lui non imputabili.

Nel caso del verbale assembleare di società, sebbene non siano configurabili parti dal punto di vista contrattuale, risultano, comunque, coinvolti i soggetti che sono stati parti del precedente contratto, sicchè il prelievo fiscale non può dirsi conseguente ad una condotta altrui.

Deve, pertanto, concludersi nel senso che l'autonomia del diritto tributario rispetto a quello civile consente di interpretare il termine parti, di cui al comma 1 dell'art. 22 del D.P.R. n. 26 aprile 1986, n. 131 , in senso a-tecnico e di ritenere, quindi, integrato il requisito della loro identità laddove nell'atto enunciante siano coinvolti o intervengano, anche con una veste diversa da quella di parte contrattuale, gli autori dell'atto enunciato.

12. Nella fattispecie in rassegna non sussiste, invece, il terzo requisito contemplato del D.P.R. n. 26 aprile 1986, n. 131 art. 22, comma 2.

12.1. Va premesso che non è discussione che il finanziamento in oggetto sia stato frutto di un accordo verbale, il quale costituisce dato fattuale presupposto nella sentenza impugnata nel

solco della rappresentazione offerta dall'ente impositore circa i "finanziamenti erogati dai soci emergenti dalle delibere assembleari" (così nella sentenza impugnata).

Parimenti pacifico è il rilievo che detto contratto verbale non era soggetto a registrazione in termine fisso, non ricadendo nel perimetro applicativo di cui del D.P.R. n. 26 aprile 1986, n. 131, art. 3, comma 1, per cui esso risulta sottoponibile ad imposizione solo per enunciazione.

12.2. Ebbene, le citate caratteristiche (contratto verbale non soggetto a registrazione) del finanziamento rendono operativa la previsione del D.P.R. n. 26 aprile 1986, n. 131, comma 2 dell'art. 22 che, come sopra esposto, esclude l'imposta "quando gli effetti delle disposizioni enunciate sono già cessati o cessano in virtù dell'atto che contiene l'enunciazione".

E non par dubbio che nella specie la convenzione enunciata (il finanziamento) abbia cessato i suoi effetti proprio a seguito della rinuncia al credito di restituzione da parte dei soci effettuata di cui ha dato ha conto il verbale assembleare.

Giova, a tal proposito, ricordare che la consegna della somma di danaro non integra un effetto dell'originario contratto concluso tra la società ed il socio, costituendo, piuttosto, un elemento che, a mente dell' art. 1813 c.c. , attiene alla sua conclusione, trattandosi di un contratto reale che si perfeziona attraverso la consegna della somma di danaro.

Restano, invece, gli effetti del finanziamento, sottoposto all'imposta di registro con l'avviso di liquidazione impugnato, che tuttavia, nella specie, risultano cessati con la definitiva imputazione a capitale della somma già versata dal socio alla società, operazione questa che ha mutato l'originaria causa della datio della somma di danaro e che ha determinato l'estinzione (per rinuncia, ma prima ancora per compensazione: v. Cass., Sez. 1, 19 marzo 2009, n. 67011) dell'obbligo restitutorio della società nei confronti del socio, se non anteriormente, quantomeno contestualmente o in esecuzione dell'atto enunciante.

Le pronunce sopra citate non si sono soffermate su tale profilo, ma questa Corte, con riferimento all'ammissibilità della compensazione tra i crediti vantati dai soci per finanziamenti ed i debiti di conferimento che il socio ha assunto verso la società conferitaria, ha già chiarito che il finanziamento si estingue nel momento stesso in cui questo forma oggetto di compensazione (cfr. Cass., Sez, I, 24 aprile 1998, n. 4236 e Cass. Sez. 1, del 19 marzo 2009, n. 6711 , citata), così affermando un principio che risulta esportabile anche nella fattispecie in rassegna.

In conclusione, cessando il finanziamento i propri effetti in ragione del predetto utilizzo, deve ritenersi così integrata la causa di non imponibilità individuata dal comma 2 dell'art. 22 del D.P.R. n. 26 aprile 1986, n. 131 .

13. Alla luce delle considerazioni che precedono, sviluppate anche ai sensi dell' art. 384, comma 4, c.p.c. e che assorbono, a monte e sul versante giuridico, l'esame delle censure avanzate dall'Agenzia, il ricorso va, dunque, rigettato.

14. Non vi è ragione di liquidare le spese di giudizio, non essendosi la controparte costituita.

Nè vi è nemmeno motivo, stante la natura pubblica della ricorrente, di dar seguito al disposto del. D.P.R. n. 115 del 2002 art. 13, comma 1 quater .

P.Q.M.

rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma, il 12 gennaio 2023.

Depositato in Cancelleria il 8 febbraio 2023

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza