

Milano,

Direzione Regionale della Lombardia

Settore Servizi e Consulenza

Ufficio Consulenza

**CAMERA DI COMMERCIO
INDUSTRIA ARTIGIANATO
AGRICOLTURA DI MIL
VIA MERAVIGLI 9/B
20123 MILANO (MI)**

Prot.

***OGGETTO: Consulenza giuridica n. 904-2/2017
Ente pubblico CAMERA DI COMMERCIO INDUSTRIA
ARTIGIANATO AGRICOLTURA DI MIL
Codice Fiscale 80073490155
Istanza presentata il 04/05/2017***

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione del DPR n. 131 del 1986, è stato esposto il seguente

QUESITO

La Camera di Commercio di Milano espone un quesito riguardante l'applicazione dell'articolo 4, comma 1, lettera d) della Tariffa allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (TUR), in relazione al bilancio finale di liquidazione laddove quest'ultimo non comporti una distribuzione di utili. Evidenzia in via preliminare che la liquidazione è una procedura mediante la quale la società cessa di svolgere attività produttiva/commerciale e trasforma il proprio patrimonio in denaro, estinguendo i debiti sociali e dividendo l'eventuale residuo attivo tra i soci.

Tale procedura è obbligatoria per le società di capitali (ai sensi degli articoli 2484 e seguenti del codice civile). L'articolo 2492 del c.c., in riferimento alle società di capitali, stabilisce infatti che: "Compiuta la liquidazione, i liquidatori devono redigere il bilancio finale, indicando la parte spettante a ciascun socio o azione nella divisione dell'attivo".

Il bilancio, sottoscritto dai liquidatori e accompagnato dalla relazione dei sindaci e del soggetto incaricato di effettuare la revisione legale dei conti, è depositato presso l'ufficio del registro delle imprese. Nei novanta giorni successivi all'iscrizione dell'avvenuto deposito, ogni socio può proporre reclamo davanti al tribunale in contraddittorio con i liquidatori.

Ne consegue, pertanto, che il bilancio finale di liquidazione deve essere depositato per l'iscrizione presso il registro delle imprese.

L'articolo 4, comma 1, lettera d) della Tariffa allegata al TUR, stabilisce poi che alle assegnazioni ai soci, associati o partecipanti, se soggette all'imposta sul valore aggiunto o aventi ad oggetti utili in denaro, si applica l'imposta di registro nella misura fissa di 168,00 euro. Il punto n. 2 della medesima disposizione, avente natura residuale ed onnicomprensiva, prevede inoltre che "in ogni altro caso" si applicano le stesse aliquote previste per i conferimenti in relazione alla diversa natura dei beni (in tal senso, cfr. risoluzione n. 174 del 22 novembre 2000).

In virtù della citata normativa, le assegnazioni fatte ai soci, sia durante lo svolgimento della vita sociale che al momento dello scioglimento della società, e dunque, anche nella fase finale della liquidazione, devono ritenersi assoggettate ad imposta di registro. In particolare, rientra fra gli atti disciplinati dall'articolo 4 la distribuzione degli utili ai soci.

Come chiarito dalla risoluzione n. 353 del 5 dicembre 2007, il bilancio deve essere necessariamente registrato prima della presentazione al registro delle imprese. L'articolo 65, comma 1, del TUR (Divieti relativi agli atti non registrati) dispone infatti che "i pubblici ufficiali non possono ricevere in deposito, né assumere a base

dei loro provvedimenti, atti soggetti a registrazione in termine fisso non registrati".

Con la circolare n. 18 del 29 maggio 2013, è stato specificato che non ricorre l'obbligo di registrazione in termine fisso per i bilanci finali di liquidazione che non comportano distribuzione di utili anche se negli stessi viene indicato un credito IVA, in quanto quest'ultimo è una posta contabile priva dei requisiti di certezza, liquidità ed esigibilità.

L'ente richiedente evidenzia altresì che l'iscrizione del bilancio finale di liquidazione è funzionale all'approvazione da parte dei soci. L'articolo 2493, comma 1, del c.c., stabilisce, infatti che "Decorso il termine di novanta giorni senza che siano stati proposti reclami, il bilancio finale di liquidazione si intende approvato, e i liquidatori, salvi i loro obblighi relativi alla distribuzione dell'attivo risultante dal bilancio, sono liberati di fronte ai soci".

Le assegnazioni ai soci, riportate nell'atto in parola, sono mere proposte, che acquisiscono definitività e si perfezionano (diventando esigibili, ossia diritti di credito) solo in seguito all'approvazione del bilancio finale di liquidazione. Vi è dunque una differenza tra il bilancio di esercizio che prevede la distribuzione di utili ai soci, ed è presentato all'ufficio dopo l'approvazione e con il corredo di tale documento, ed il bilancio finale, che prevede l'assegnazione di beni ai soci. Il primo è un documento già approvato dagli organi sociali che - all'atto della sua presentazione all'ufficio del registro delle imprese, ha già determinato il sorgere di un diritto di credito in capo ai soci stessi (l'ipotesi rientra quindi pienamente nell'articolo 4, comma 1, lett.d) della Tariffa). Il secondo è invece un atto che, al momento della sua presentazione e successiva iscrizione, deve ancora essere approvato dai soci. Il diritto di credito si perfeziona, quindi, in capo a questi ultimi solo al termine dell'iter approvativo (anche se può accadere che il bilancio finale sia presentato al registro delle imprese con la documentazione comprovante l'intervenuta approvazione all'unanimità dei soci).

La formulazione dell'articolo 4, comma 1, lettera d) della Tariffa allegata al TUR lascia alcuni dubbi interpretativi ed applicativi in relazione al termine "assegnazioni"

utilizzato dal legislatore. Detto termine, inteso estensivamente, potrebbe anche essere inteso come qualunque atto di trasferimento da parte della società, anche se relativo alla restituzione di quanto conferito a titolo di partecipazione del capitale sociale e di quanto versato, a titolo di partecipazione, alle riserve di capitale.

Secondo la giurisprudenza (cfr. sentenza della Corte di Cassazione n. 14676 del 23 giugno 2006), le assegnazioni considerate dalla lettera d) punti 1 e 2, dell'articolo 4 della Tariffa sarebbero soltanto quelle che determinano un'attribuzione di ricchezza al socio da parte della società. Nella stessa pronuncia viene affermato che "la restituzione ai soci di quanto conferito da loro stessi al capitale sociale non potrebbe essere considerato assegnazione ossia trasferimento di ricchezza, ai fini dell'imposta di registro, bensì una reintegrazione di quanto sborsato e già sottoposto a tributo, quindi non tassabile una seconda volta."

Esistono, quindi, alla luce di quanto evidenziato, delle perplessità qualora il bilancio finale di liquidazione ed il relativo piano di riparto, assegnino somme di denaro o valori (beni) che non possono essere considerati utili. Trattasi, in particolare, dei seguenti casi:

- a) assegnazione di denaro a suo tempo conferito e versato dal socio nel capitale sociale;
- b) assegnazione di denaro a suo tempo conferito e versato in parte in conto capitale in parte come riserva;
- c) assegnazione di beni (mobili registrati o immobili) a suo tempo oggetto di conferimento in natura;
- d) assegnazione di beni (mobili registrati o immobili), non oggetto di conferimento in natura (in quanto, ad esempio, rimasti invenduti durante la fase liquidatoria), iscritti nel piano di riparto con controvalore pari o inferiore al conferimento a suo tempo eseguito dal socio.

Non è chiaro se nelle ipotesi summenzionate si applichi l'articolo 4, comma 1, lettera d), della Tariffa, trattandosi di mera restituzione di capitale, anche per equivalente. Inoltre non è chiaro se, in caso di registrazione, si applichi l'imposta in misura fissa o

proporzionale.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'ente richiedente ritiene non applicabile l'articolo 4, comma 1, lettera d), della Tariffa in quanto la mera restituzione di quanto originariamente conferito non può essere considerata trasferimento di ricchezza, ai fini dell'imposta di registro, bensì reintegrazione di quanto sborsato e già sottoposto a tributo, quindi non tassabile una seconda volta.

Ritiene corretta l'insussistenza dell'obbligo di previa registrazione del bilancio finale di liquidazione nei casi sotto elencati:

- a) laddove il bilancio finale di liquidazione comporti una mera restituzione del capitale sociale originariamente conferito dai soci. In questo caso, peraltro, il denaro o i beni direttamente conferiti erano già stati assoggettati ad imposta di registro al momento del loro trasferimento, operato dal socio, all'atto del suo ingresso in società;
- b) qualora l'assegnazione sia relativa a somme a suo tempo trasferite dal socio e contabilizzate in parte come capitale sociale ed in parte come riserva (legale o statutaria);
- c) qualora si tratti di assegnazione di beni, mobili o immobili, che sono stati oggetto di conferimento dei soci al capitale sociale (trattasi quindi conferimenti in natura, a suo tempo effettuati e restituiti in sede di liquidazione finale);
- d) qualora, infine, l'assegnazione riguardi beni mobili o immobili che, pur non essendo stati conferiti originariamente a capitale sociale, siano assegnati in sede di liquidazione finale e abbiano un controvalore (risultante dal bilancio finale e dal piano di riparto) inferiore o pari alla somma originariamente versata dai soci assegnatari.

Secondo l'ente richiedente resta inteso che le assegnazioni di beni mobili registrati ed

immobili debbano essere oggetto di atti di trasferimento ad hoc, secondo le regole proprie di circolazione giuridica dei beni. E su tali atti (non destarti all'ufficio del registro delle imprese) dovrà essere probabilmente pagata l'imposta di registro. In proposito, parte della dottrina ritiene che il bilancio finale non abbia efficacia traslativa ed afferma la necessità di un ulteriore atto di trasferimento avente forma scritta e soggetto a trascrizione ai sensi dell'articolo 2643, n. 1 ovvero dell'articolo 2645 del c.c.

A quest'ultimo proposito, rileva infine anche l'assenza di un diritto di credito perfezionato sino all'approvazione del bilancio finale di liquidazione: cioè, normalmente, sino ad un momento successivo all'iscrizione del bilancio finale nel registro delle imprese. Anche da tale punto di vista non parte legittimo che gli uffici del registro delle imprese pretendano sempre la registrazione fiscale qualora il bilancio finale/piano di riparto (da approvare) preveda l'assegnazione di somme, crediti o beni residui ai soci; ciò a maggior ragione se gli stessi costituiscano una mera restituzione di quanto conferito.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 65 del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 del 1986 (TUR) prevede che "I pubblici ufficiali non possono (...) ricevere in deposito, ne' assumere a base dei loro provvedimenti, atti soggetti a registrazione in termine fisso non registrati". Nei commi successivi, l'articolo pone un obbligo specifico a carico degli "impiegati delle Camere di Commercio, industria, artigianato e agricoltura e gli impiegati addetti alla tenuta degli albi previsti dalle vigenti leggi".

Con riferimento al caso in esame, si precisa che nel sistema dell'imposta di registro

l'articolo 4, Tariffa, parte prima, allegata al TUR, disciplina l'imposizione degli atti societari, con una elencazione a carattere tassativo.

In particolare, tale norma, al comma 1, lettera d), dispone che le assegnazioni ai soci, associati o partecipanti, scontano l'imposta fissa di euro 168,00 "se soggette all'imposta sul valore aggiunto o aventi per oggetto utili in denaro". In ogni altro caso scontano "le stesse aliquote di cui alla lettera a)", previste per i conferimenti.

Il n. 5) della lettera a) dell'articolo 4 prevede l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa al "conferimento di denaro ...".

La nota III allo stesso articolo precisa "Per gli atti propri delle società ed enti diversi da quelli indicati nel presente articolo si applica l'articolo 9 della tabella".

In pratica, come chiarito dalla nota III citata, se un atto societario non è indicato nell'articolo 4, è esente da registrazione.

La questione posta dall'ente richiedente riguarda il significato del termine "assegnazione" ai soci presente dell'articolo 4, al fine di chiarire quando sussiste l'obbligo di registrazione del bilancio finale di liquidazione anteriormente al suo deposito presso il registro delle imprese.

Su concetto di assegnazione, l'amministrazione finanziaria si è espressa, sebbene con riferimento alla disciplina delle assegnazioni e cessioni di beni ai soci, precisando che il concetto di assegnazione trae il suo fondamento giuridico nel rapporto societario e "viene a configurarsi ogni qual volta la società procede, nei confronti dei soci, alla restituzione di capitale o di riserve di capitale ovvero alla distribuzione di utili o di riserve di utili" (cfr. circolare n. 26 del 1° giugno 2016, paragrafo 8.1, e circolare n. 112 del 21 maggio 1999).

Con il termine "assegnazione" sono quindi da intendersi tutte le assegnazioni fatte ai soci, sia durante lo svolgimento dell'attività sociale, sia al momento dello scioglimento della società e dunque della sua liquidazione (cfr. risoluzione n. 353 del 2007), anche se trattati della mera restituzione del capitale sottoscritto.

Per il disposto delle norme sopra richiamate, e dei sopra citati documenti di prassi, si

ritiene quindi che nelle ipotesi formulate dall'ente richiedente il bilancio finale di liquidazione con allegato un piano di riparto che disponga la restituzione ai soci del capitale residuo (corrispondente al capitale inizialmente sottoscritto o inferiore ad esso), sotto forma di denaro, beni mobili registrati o immobili, debba essere registrato in termine fisso ai sensi delle disposizioni dettate dall'articolo 4.

Nella diversa ipotesi in cui al bilancio finale di liquidazione non venga allegato un piano di riparto in quanto non sussiste capitale residuo da assegnare, l'atto è esente da registrazione ai sensi dell'articolo 9 della tabella.

In relazione alla misura dell'imposta applicabile (imposta fissa o proporzionale), si richiamano le disposizioni dettate dal citato articolo 4, ai sensi delle quali il regime proprio di tassazione dipende dalla natura del bene oggetto di assegnazione.

In particolare, l'assegnazione di somme di denaro è soggetta all'imposta di registro in misura fissa (euro 168,00) ai sensi della lettera a), n. 5) dell'articolo 4.

L'assegnazione di beni diversi dal denaro è soggetta all'applicazione dell'imposta di registro di euro 168,00 se trattasi di assegnazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto.

Diversamente, si applicano le aliquote di cui alla lettera a), ovvero l'imposta fissa di euro 168,00 nei casi ivi previsti.

I documenti citati sono consultabili su sito www.agenziaentrate.gov.it.

**Firma su delega del DIRETTORE REGIONALE
Giovanna Alessio**

IL CAPO SETTORE

Antonio Giovanni Tangorra

(firmato digitalmente)