

Circolare del 10/06/1986 n. 37 - Min. Finanze - Tasse e Imposte Indirette sugli Affari

D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, recante approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro.

Parte N. 42

Sintesi: In materia di atti propri delle società e degli altri enti, il punto 6 dell'art. 4 della tariffa. Parte prima. Allegata al t.u. 131/1986 dispone ora la non tassabilità del passaggio a capitale delle riserve costituite con versamenti dei soci in conto capitale o a fondo perduto; e' inoltre esente dall'imposta di registro il passaggio a capitale delle riserve iscritte in bilancio a norma di leggi di rivalutazione monetaria. In caso di riduzione del capitale per perdite, sono esenti dall'imposta, fino a concorrenza dell'ammontare della riduzione, i conferimenti in denaro volti a ricostituire il capitale, purché siano deliberati nella stessa assemblea che ne ha deliberato la riduzione per perdite. In tema di fusioni di società e di conferimenti, la nuova normativa prevede l'applicazione della sola imposta fissa quando la società incorporante o risultante dalla fusione o conferitaria ha la sede legale o amministrativa in altro stato membro c.e.e.. La lettera e) dell'art. 4 prevede l'aliquota dell'1% per la regolarizzazione di società di fatto, derivanti da comunione ereditaria di azienda, tra eredi che continuano in forma societaria l'esercizio d'impresa, a condizione che l'atto di regolarizzazione sia registrato entro un anno dall'apertura della successione. Nelle altre ipotesi di enunciazione della costituzione di società, fatta in sede di regolarizzazione, si applicano le normali imposte proporzionali. A differenza di quanto previsto dal d.p.r. 634/1972, la nuova normativa prevede l'imposta fissa per le proroghe di qualsiasi tipo di società, anche se deliberate dopo la scadenza.

Testo:

Altra disposizione contenuta nel predetto punto 6) dell'art. 4 e' quella relativa alla non tassabilità del passaggio a capitale delle riserve costituite con versamenti dei soci in conto capitale o a fondo perduto. A proposito di tali versamenti la prima nota all'art. 4 in rassegna dispone che "per conferimenti si intendono anche i versamenti in conto capitale o a f le modalita' per l'applicazione dell'imposta. Risulta evidente, pertanto, come non sia imponibile il passaggio a capitale delle riserve formate con tali conferimenti già tassati.

Il ripetuto punto 6) prevede, infine, l'esenzione di imposta per i passaggi a capitale di riserve iscritte in bilancio a norma di leggi di rivalutazione monetaria. Viene così superato l'orientamento espresso dall'Amministrazione con la nota del 14 febbraio 1983, n. 250967, tendente a considerare tassabili gli atti del genere.

Per completezza d'argomento si richiama l'attenzione dei dipendenti uffici sulla seconda nota all'art. 4 in esame, che, in caso di riduzione del capitale per perdite, esenta dall'imposta, fino a concorrenza dell'ammontare della riduzione, i conferimenti in danaro relativi all'aumento di capitale contemporaneamente deliberato.

Gli esempi più evidenti di operazioni del genere sono rappresentati dalle ipotesi contemplate dagli artt. 2446 e 2447 del codice civile (adeguamento del capitale di società per azioni diminuito di oltre un terzo per perdite al fine, rispettivamente, di integrarlo o di riportarlo ad un ammontare non inferiore al minimo legale), ipotesi per le quali l'assenza di una disciplina specifica nel D.P.R. n. 634 del 1972, non poteva che comportare la tassazione proporzionale delle operazioni stesse.

La norma in esame dispone, ora, l'inapplicabilità dell'imposta per i conferimenti necessari per riportare il capitale alla misura preesistente alla riduzione per perdite. L'inapplicabilità del tributo, peraltro, e' subordinata alla condizione che la delibera con la quale e' reintegrato il capitale fino al suo precedente ammontare sia adottata nel corso della stessa assemblea che ha deliberato la riduzione per perdite e che il conferimento sia in danaro.

Il regime più favorevole introdotto con la citata nota rappresenta un limitato adeguamento alla direttiva della Comunità Economica Europea del 1969, n. 335, la quale, all'art. 7, paragrafo 3 - come modificato dall'art. 1 della direttiva 10 giugno 1985 -, con riferimento all'aumento del capitale di una società di capitali mediante conferimento di beni di qualsiasi natura, sempreché tale aumento faccia seguito ad una riduzione del capitale effettuato a causa di perdite subite ed avvenga nei quattro anni successivi alla riduzione del capitale, consente l'esenzione per la parte dell'aumento corrispondente alla riduzione del capitale.

Si richiama l'attenzione dei dipendenti uffici sulla quarta nota all'art. 4 riferentesi alla lettera a), dello stesso articolo fin qui commentata, ed alla lettera b), che in sostanza riproduce la precedente disposizione relativa alle fusioni fra società, ma che prevede anche le analoghe operazioni poste in essere da enti diversi dalle società.

Tale nota contempla un trattamento di favore consistente nell'applicazione della sola imposta fissa quando la societa' destinataria del conferimento o la societa' risultante dalla fusione o incorporante ha la sede legale o amministrativa in altro Stato membro della Comunita' Economica Europea. Detta nota riproduce in parte la nota al corrispondente articolo del D.P.R. n. 634 del 1972, la quale, poiche' era posta dopo la lettera b) dello stesso articolo, che riguardava, oltre le fusioni, i conferimenti di aziende o complessi aziendali relativa a singoli rami dell'impresa, si riferiva soltanto a detti conferimenti e non a tutti quelli previsti dalla lettera a) del ripetuto articolo.

Ne consegue che per effetto della nuova nota, il beneficio dell'imposta fissa si applica altresì a qualsiasi tipo di conferimento in societa', sempreche' sussista il cennato requisito della sede comunitaria della societa' stessa.

Collegando detta nuova quarta nota con la disposizione - non prevista nel D.P.R. n. 634 del 1972 - di cui alla lettera f) dell'art. 4, in argomento, che comporta l'aliquota proporzionale dell'1% per le operazioni di societa' ed enti esteri di cui all'art. 4 del testo unico, ne risulta una disciplina complessiva degli atti ed operazioni di societa' ed enti esteri piu' chiara e maggiormente informata allo spirito comunitario, tendente a livellare l'imposizione sulla raccolta dei capitali nell'area del Mercato Comune Europeo in modo da non turbare la libera circolazione dei capitali stessi. Per quanto riguarda la regolarizzazione di societa' di fatto, derivanti da comunione ereditaria di azienda, tra eredi che continuano in forma societaria l'esercizio dell'impresa, la lettera e) del ricordato art. 4, recependo l'art. 3, secondo comma, della legge 23 dicembre 1982, n. 947, stabilisce la aliquota dell'imposta proporzionale nella misura dell'1%. Tale aliquota, pero', si applica - come precisa la quinta nota all'art. 4 in commento - solo se l'atto di regolarizzazione e' registrato entro un anno dall'apertura della successione.

La ratio della norma di cui alla lettera e) dell'articolo in esame appare essere quella di consentire agli eredi, entro un ragionevole lasso di tempo fissato in un anno, di valutare l'opportunita' di continuare o meno in comune l'attivita' dell'impresa, senza dover corrispondere, dopo aver assolto di regola l'imposta di successione, anche l'imposta di registro per la costituzione della societa'.

Diversamente si renderanno applicabili le normali imposte proporzionali, secondo la natura dei beni, sull'enunciazione della costituzione di societa', fatta in sede di regolarizzazione, come avverte la quinta nota all'articolo in argomento, la quale al riguardo richiama l'art. 22 del testo unico.

La normativa di cui all'art. 4 in rassegna non ha riprodotto la disposizione contenuta nella prima parte della nota al corrispondente articolo del D.P.R. n. 634 del 1972 che, con riferimento alle societa' ed altri enti menzionati nello stesso articolo, preveda l'assimilazione alle costituzioni delle proroghe deliberate dopo la scadenza.

Pertanto non essendo stata riprodotta tale norma, le proroghe di qualsiasi tipo di societa', siano esse di capitali, che di persone, anche se deliberate dopo la scadenza daranno luogo non ad una nuova tassazione, come nuova costituzione di societa', ma saranno soggette all'imposta fissa. La nuova norma elimina una disarmonia della legislazione precedente con le disposizioni di diritto comune, nonche' con l'art. 4, punto 3, lettera d) della direttiva della Comunita' Economica Europea del 1969, n. 335, il quale, non distinguendo fra proroghe di societa' deliberate anteriormente e quelle deliberate successivamente alla scadenza, tende ad equiparare, sotto un'unica disciplina, sia le prime, che le seconde.