

- Federnotizie - <https://www.federnotizie.it> -

Finanziamenti soci ed enunciazione: il punto

Scritto da *Ruben Israel* il 16 Giugno 2021 @ 8:30 Argomento: Approfondimento giuridico |

Il contributo che segue, nasce dalla traccia, pensata solo per essere poi distribuita ai partecipanti, a supporto del commento a una recente decisione della Cassazione in materia di enunciazione (e di responsabilità del notaio per l'atto enunciato) con cui ho intrattenuto i Colleghi del Distretto di Milano nella riunione di aggiornamento del 14 giugno u.s.

Nell'approfondire, via via, l'argomento ne è uscito un lavoro che è parso alla Redazione e a chi scrive un utile *vademecum*, destinato a una più ampia platea, per fare il punto sullo stato dell'arte in materia di enunciazione di finanziamenti soci in campo societario e per dar conto delle insidie che possono celarsi in alcune fattispecie molto frequenti.

Esso contiene indicazioni e riferimenti frutto del lavoro soprattutto di studiosi di estrazione notarile e, in una dimensione e formato improntati alla sua originaria destinazione, complessivamente molto più discorsiva che scientifica, alcune considerazioni personali.

Il ritorno della Cassazione sull'utilizzo dei finanziamenti soci in campo societario. L'estensione del perimetro dell'"enunciazione"

La recente ordinanza (interlocutoria[[1](#)]) n. 11276 del 29 aprile 2021 della Corte di Cassazione[[2](#)], è l'occasione per fare il punto e aggiornare lo stato dell'arte sui finanziamenti soci utilizzati o citati – e uso volutamente termini neutri – in occasione di atti societari.

La Corte, dopo una famosa e a tutti nota decisione in tema di finanziamenti soci, sulla quale avevo intrattenuto i Colleghi in analogo platea, ma in presenza, alcuni anni or sono[[3](#)], è tornata di recente a ribadire[[4](#)], e a esprimersi sulla debenza dell'imposta di registro per un finanziamento soci richiamato in un verbale assembleare: questo conteneva una rinuncia finalizzata a ripianare le perdite e a ricostituire il capitale. La pronuncia si inserisce nel solco di un orientamento, purtroppo ormai più che consolidato sia presso la giurisprudenza di merito[[5](#)] che di legittimità e (senza ritardo) fatto proprio dalla Agenzia delle Entrate, che individua nell'utilizzo documentato nel verbale assembleare il presupposto per l'applicazione dell'imposta di registro proporzionale nella misura del 3% sull'ammontare del finanziamento.

La sua pronuncia è quindi l'occasione per sviluppare qualche considerazione, su alcuni argomenti di interesse della pratica notarile che originano dalla lettura della decisione. In particolare verranno illustrate alcune riflessioni sviluppate dalla decisione e dal panorama a essa circostante.

Lo stato dell'arte in materia di finanziamenti soci e loro emersione in atti societari: i punti critici dell'orientamento tributario

I rimedi della prassi notarile e (segue) la (ir)rilevanza del finanziamento "enunciato" quando soggetto a IVA

Il notaio è responsabile in via principale (anche) per l'atto "enunciato"?

Nuove ipotesi di tassazione di finanziamenti "enunciati" fondate in atti societari "enunciati".

1. Lo stato dell'arte in materia di finanziamenti soci e loro emersione in atti societari: i punti critici dell'orientamento tributario

La norma da cui prendere le mosse è l'art. 22 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (Enunciazione di atti non registrati), il cui primo comma stabilisce che *"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 l'enunciazione, l'imposta si applica anche alle disposizioni enunciate"*[6].

E' a tutti noto che l'orientamento che utilizza tale norma per riprendere a tassazione in sede societaria finanziamenti soci presenta notevoli criticità, poste in luce già dai primi commenti alla sentenza della Cassazione e i cui effetti distorsivi, almeno in campo societario, sono stati anche oggetto di una interrogazione parlamentare[7] a cui peraltro non ha fatto seguito alcun cambio di rotta né legislativo, né ministeriale. Quella sentenza, molto discussa e criticata[8], è stata oggetto di grande attenzione da parte degli interpreti i quali, in netta maggioranza, per non dire unanimemente, hanno ritenuto e ritengono tuttora che la Corte abbia fatto cattiva applicazione della norma sull'enunciazione, in quanto non ha tenuto conto del fatto che:

il **semplice riferimento alle posizioni creditorie dei soci** (desumibili dalle poste passive del bilancio spesso solo allegato) non configura "enunciazione" in senso tecnico, dal momento che, per configurare quest'ultima, si richiede la presenza degli elementi essenziali dell'atto enunciato: la posta contabile nella situazione patrimoniale allegata non sembra idonea a configurare gli elementi richiesti per l'enunciazione[9]. L'atto enunciante, rispetto a quello enunciato, deve avere una consistenza tale da consentire un esatto riferimento all'oggetto dell'atto enunciato e alla sua base imponibile. Non basta, quindi, che l'atto enunciante contenga una mera "menzione", ma è necessario che le circostanze enunciate siano idonee – di per sé – e, pertanto, senza necessità di ricorrere a elementi non contenuti nell'atto enunciante, a dare certezza circa l'effettiva esistenza del rapporto giuridico enunciato[10];

il verbale di assemblea sul quale si appunta la pretesa tributaria è un **atto "senza parti"**: solo una attività volta a falsare la natura degli atti, per non parlare di un vero gioco di prestigio, è idonea a rinvenire la presenza del presupposto soggettivo dell'enunciazione (cioè che l'atto enunciato e l'atto enunciante provengano dalle "stesse parti") in un verbale assembleare! E ciò è ancora più vero alla luce della (provvidenziale) Massima 187 della Commissione Massime del Consiglio notarile di Milano, recepita nella sostanza dall'art. 106 del c.d. Decreto "Cura Italia"

che, dopo un lungo percorso dottrinale e giurisprudenziale^[11] ha consolidato, anche presso il legislatore, la ricostruzione dogmatica del verbale assembleare come un atto senza parti. E, se così è, sembra ancora più arduo fondare sullo stesso (e così sulla identità di parti rinvenibile in un atto senza parti) un concetto di enunciazione già traballante a prescindere da tale ricostruzione;

vi è poi la questione dell'**enunciazione di atti soggetti a registrazione in caso d'uso** che, comunque, non dovrebbero essere ripresi a tassazione se non dopo il loro uso e cioè solo nell'ipotesi in cui il caso d'uso si sia precedentemente realizzato. Tuttavia tale argomento, per quanto sorretto da un solido fondamento sistematico, per cui l'enunciazione non concreta certo caso d'uso, viene vanificato anche dalla giurisprudenza^[12] sulla base di un altro argomento, molto più debole: considerando che l'ultima parte dell'art. 22, co. 1, TUR stabilisce che (solo) "Se l'atto enunciato era soggetto a registrazione in termine fisso è dovuta anche la pena pecuniaria di cui all'art. 69." Da tale formulazione si vuole desumere che se gli atti da registrare in caso d'uso fossero esclusi dal perimetro dell'enunciazione sarebbe stato superfluo specificare che solo per gli altri atti (i.e. quelli soggetti a registrazione in termine fisso) è dovuta, oltre all'imposta, anche la pena pecuniaria^[13]. La ricostruzione qui criticata non tiene peraltro conto che la formulazione potrebbe anche presupporre che, per l'operatività dell'art. 22 agli atti da sottoporre a registrazione in caso d'uso, sia necessario il concretarsi, appunto dell'uso. Tuttavia la Cassazione^[14] sembra ormai consolidata nel riferire l'art. 22 a entrambe le tipologie di atti e, quindi, anche a quelli da registrare in caso d'uso;

il **finanziamento dovrebbe cessare i propri effetti** in ragione del suo utilizzo, così integrando la causa di non imponibilità individuata dal comma 2 dell'art. 22 TUR, seppur per i soli contratti verbali. E' diffuso argomento, anche se non da tutti condiviso, che il finanziamento enunciato dovrebbe cessare i propri effetti quando, in sede di atto enunciante (assemblea) essendo appunto utilizzato (a copertura perdite o a liberazione dell'aumento di capitale) ed essendo il finanziamento spesso da equipararsi a un atto verbale (peraltro nemmeno documentato in assemblea, ma solo "raccontato" in sede di verbalizzazione) dovrebbe verosimilmente ricorrere anche la citata causa di non imponibilità^[15] escludendosi così l'operatività della norma;

da ultimo è stato correttamente osservato da un Autore^[16] che l'orientamento contestato non tiene conto che l'apporto di denaro in società, richiamato nel verbale, viene oggi valutato, ai fini tributari, avendo riguardo al solo negozio di mutuo, senza tenere in considerazione la destinazione concreta e complessiva che, in situazioni quali quelle in oggetto, è di ripianamento delle perdite o di aumento del capitale, per loro natura non imponibili. La giurisprudenza precedente, invece, che certo non ignorava l'esistenza dell'art. 22 TUR, valutava l'operazione nel suo complesso: nel valorizzare la finalità della rinuncia dei soci alla restituzione, rivolta a interessi societari, assimilava detti negozi a dei conferimenti da cui dipendeva il diverso trattamento tributario.

2. I rimedi della prassi notarile

Molto davvero pochi coloro i quali condividono questa "deriva" e, sulla base degli insegnamenti dottrinali, da tutti gli osservatori si ritiene, a seconda della sensibilità individuale, che gli argomenti sopra riassunti siano fondati a contrastare, almeno in astratto, le pretese della Amministrazione Finanziaria e alla quale la V sezione della Cassazione sembra in tale materia continuare a fornire diversi "assist".

Tuttavia, al cospetto di un orientamento che si può definire oramai granitico, ogni notaio ha cercato, a seconda delle concrete situazioni, di porre in essere alcuni accorgimenti volti a evitare l'assoggettamento a imposta dei finanziamenti "enunciati" o, come ha scritto un brillante Collega di questo distretto[17], a espungere, per quanto possibile, la parola "sconcia" "finanziamenti" dai propri atti.

La prassi notarile ha – come sempre cerca di fare – adeguato la geometria dei verbali, ponendo in essere opportuni accorgimenti volti a minimizzare le pretese (o i rischi), sempre più concrete e radicate, tanto di ampliamento della base imponibile, quanto di individuazione di nuovi presupposti di imposta a cui la Agenzia delle Entrate lavora molto alacramente, sia con i documenti di prassi, sia con le quotidiane interpretazione degli Uffici. In particolare, da parte notarile si è provveduto ad articolare le operazioni di ricapitalizzazione in modo da sfuggire – legittimamente – all'applicazione dell'imposta proporzionale di registro, creando una sorta di cortina fumogena sull'operazione[18], imponibile al 3%, almeno quando il finanziatore non sia soggetto IVA. Le diverse tecniche redazionali si articolano procedendo, alternativamente e in sintesi, con una delle seguenti modalità:

preventiva restituzione del finanziamento prima dell'adozione della delibera di aumento del capitale e successivo conferimento in società del denaro: la soluzione non sempre è praticabile, specie quando il finanziamento non sia facilmente liquidabile e rimborsabile;

preventiva conversione del finanziamento soci in versamento in conto capitale (spostando la posta a patrimonio netto, facendola "salire" dalla voce D/III alla voce A/VII "Altre riserve") e il successivo utilizzo della corrispondente riserva, in questo modo generata, per l'aumento del capitale sociale. Così operando, con una sorta di novazione, la posta di "debito" iscritta al passivo diventa parte del patrimonio netto, incrementandone il valore dello stesso. Sulla base della posta creata si potrà alternativamente: **i)** ridurre le perdite in modo tale da contenerle entro il terzo del capitale sociale, non richiedendo, quindi, copertura[19] o **ii)** utilizzarla a liberazione dell'aumento. E' necessario che, in tali casi, risulti un'esplicita e preventiva rinuncia dei soci al credito e alla sua restituzione, affinché si possa avere la trasformazione di detto credito dei soci in "apporto", sotto forma di riserva di capitale[20]. La soluzione potrebbe generare qualche problema operativo sia quando vi è la necessità (anche se non da tutti ritenuta a rigore necessaria) di fare emergere formalmente l'utilizzo per esempio perché il finanziamento non è scaduto[21], sia quando al finanziamento non abbiano partecipato i soci in misura paritetica creandosi così delle riserve c.d. targate sempre foriere di qualche problematica (e mal di pancia del notaio verbalizzante...[22]) in caso di loro utilizzo per operazioni sul capitale;

con modalità non sempre possibili specie in presenza di banche che richiedono l'immediata capitalizzazione della società per le connesse operazioni di garanzia, **procedendo alla sola delibera di aumento (che non viene sottoscritto in assemblea[23]) ma che verrà sottoscritto successivamente**, anche subito dopo il termine della assemblea, attraverso la liberazione dello stesso compensando o meglio utilizzando a liberazione quota parte del finanziamento necessaria al versamento e alla liberazione dell'aumento. Così operando viene espunta dal verbale e quindi diviene oggetto di un atto non soggetto a registrazione in termine fisso, la compensazione o l'utilizzo della posta (da finanziamento) necessaria materiale sottoscrizione dell'aumento. Per produrre un risultato analogo a quello della immediata copertura, la assemblea si limita a deliberare l'aumento e, subito dopo la sua chiusura, i soci – a

mezzo di scambio di corrispondenza – procederanno a movimentare il finanziamento a servizio dell'aumento e il notaio procederà all'invio al registro Imprese della delibera assembleare seguita dalla comunicazione di avvenuta sottoscrizione. Verrà anche depositato il testo aggiornato dello statuto nel caso in cui il capitale risulti variato (in aumento o in diminuzione) o anche quando sia stato inserito nello statuto stesso la norma transitoria che il Professor Marchetti ama chiamare *caveat*, da espungere, dopo la sottoscrizione dell'aumento.

Segue: la (ir)rilevanza del finanziamento "enunciato" quando soggetto a IVA

Quando il finanziamento che "emerge" dal verbale, è stato posto in essere dalla controllante e viene da questa utilizzato per operare sul capitale, bisogna accertare se trattasi di finanziamento effettuato nell'esercizio dell'attività imprenditoriale e pertanto rilevante alla luce del noto principio di alternatività I.V.A – Registro di cui all'art. 40 TUR. Quando, invece, il finanziamento è concesso alla società da soci non imprenditori, si tratta sempre di operazione fuori campo IVA, per carenza del presupposto soggettivo[24] e quindi sempre soggetto, a monte, a imposta di registro[25]. Se il finanziamento[26] utilizzato è stato concesso (a titolo oneroso) da un soggetto che agisce nell'esercizio della propria attività imprenditoriale, esso deve essere ricondotto in campo IVA, seppur esente dall'applicazione di detta imposta (art. 10, 1 co., n. 1), D.P.R. 633/1972). Esso sarà pertanto, da registrare con l'imposta fissa e solo in caso d'uso (art. 5, 2° comma, TUR; art. 40, 1 co. TUR; art. 1, 1 comma, lett. b), Tariffa, Parte Seconda, allegata al TUR)[27]. Non rientra, per contro, nel campo applicativo dell'IVA, rientrando agli effetti di cui sopra in quello dell'imposta di registro, il finanziamento soci "gratuito", cioè senza corresponsione di interessi da parte della società finanziata, anche se una recente decisione di Cassazione, errando, ha affermato il contrario[28]. Resta, infine, il dubbio, ma trattasi di questione non particolarmente rilevante dal punto di vista patrimoniale, se l'enunciazione debba o meno scontare una tassa fissa.

L'opinione di chi scrive è per la positiva in quanto, come sopra visto, l'orientamento tributario resta ancorato sulla equiparazione della enunciazione ai presupposti per l'uso. Sembra quindi prudente in tali casi, computare una imposta fissa di registro e ciò a prescindere dalle modalità di perfezionamento (scambio di corrispondenza, forma scritta o verbale) vista la piena operatività che viene data al meccanismo previsto dall'art. 22 anche per tutti gli atti (compresi i finanziamenti) da registrare in caso d'uso.

3. Il notaio è responsabile in via principale (anche) per l'atto "enunciato"?

La decisione in esame è interessante perché scoperchia, anche in sede di giurisprudenza di legittimità, la rilevante questione sulla qualificazione dell'imposta dovuta per l'atto enunciato. Bisogna infatti stabilire se essa abbia natura di imposta principale o complementare essendo noto che solo nel primo caso il notaio intervenuto è obbligato in solido[29] al suo pagamento nel termine di 60 giorni dalla richiesta di registrazione[30].

La vicenda esaminata trae origine proprio dalla notifica a un notaio da parte dell'Agenzia delle Entrate di un avviso di liquidazione con cui veniva a lui direttamente contestato il mancato versamento dell'imposta di registro a seguito della redazione di verbale di assemblea con aumento del capitale sociale (ivi sottoscritto) mediante rinuncia a finanziamento soci. Nell'avviso, l'Amministrazione identificava il notaio quale "soggetto passivo e responsabile dell'imposta" ai

sensi dell'art. 10, comma 1, lett. b) TUR e, per tale ragione, la contestazione veniva mossa direttamente nei suoi riguardi anziché verso le parti coinvolte nel finanziamento (la società e i soci). Alla notifica dell'avviso seguiva dunque, su impulso del notaio destinatario dello stesso, un contenzioso che vedeva quest'ultimo vittorioso sia presso la Commissione Tributaria Provinciale di Milano sia, a seguito di impugnazione da parte dell'Agenzia delle Entrate della sentenza di accoglimento, presso la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia. Quest'ultima, in particolare, rigettava l'appello dell'Ufficio sulla base di un duplice argomento. In primo luogo affermando l'assenza di responsabilità solidale in capo al notaio visto che quest'ultimo non aveva ricevuto il finanziamento soci e, in secondo luogo, sulla base della circostanza che il verbale assembleare si limitava a menzionare l'esistenza del finanziamento senza, al contempo, riportarne gli elementi essenziali.

Tali argomenti non sono stati tuttavia condivisi dalla Suprema Corte: essa, nel merito, ha ribadito l'ormai radicato principio di attrazione per enunciazione del finanziamento soci e, pur avendo concluso – sempre nel merito – per la debenza dell'imposta di registro sul finanziamento enunciato, ha manifestato dubbi circa la corretta identificazione del soggetto destinatario dell'avviso di liquidazione; in relazione a tale specifico aspetto ha quindi rimesso la decisione alla sezione Quinta (ordinaria) per la trattazione in pubblica udienza. La Corte ha infatti osservato come l'atto di finanziamento soci non sia mai pervenuto nella disponibilità del notaio, incaricato soltanto di verbalizzare la assemblea di ripianamento delle perdite e aumento del capitale. Il punto merita senz'altro un approfondimento, atteso che il notaio, ai sensi dell'art. 57, secondo comma, TUR, può essere ritenuto responsabile solamente per l'imposta principale e il cui perimetro è stato giustamente circoscritto dalla Cassazione in altra recente decisione^[31]. Non possono e non dovrebbero, in sede di ricalibrazione della imposta principale, come pure in sede di emersione di altre fattispecie di dubbia imponibilità e *aliunde relatae*, essere contestati o considerati elementi extra-testuali o circostanze fondate su accertamenti fattuali o su valutazioni giuridico interpretative: in tale caso occorrerà procedere a un avviso di accertamento per imposta complementare nei confronti delle sole parti contraenti con tutte le garanzie che la legge prescrive.

Resta quindi da attendere la definitiva decisione della Cassazione che si pronunci sulla natura (principale o complementare) dell'imposta di registro da applicarsi all'atto enunciato e sulle doglianze del notaio che, impugnando l'avviso di liquidazione a lui inviato come responsabile di imposta, ha ritenuto di non essere responsabile in solido dell'imposta riferita a un atto – il finanziamento soci – non da lui ricevuto. Egli ha sostenuto, invece, che la pretesa tributaria dovesse essere rivolta solo verso le parti che avevano stipulato l'atto enunciato avendone queste (evidentemente, essendo da registrare solo in caso d'uso...) omesso la registrazione.

Nell'attesa della pronuncia della Corte che dovrebbe costituire, anche per i notai, una linea da seguire, vorrei anticipare una considerazione frutto di un personale pensiero. Prima, peraltro, è necessario premettere che la materia dell'imposta principale c.d. "postuma"^[32] costituisce argomento molto scivoloso e dibattuto come anche affermato da autorevole dottrina specialistica^[33], di matrice accademica, ove si sottolinea la mancanza, a livello legislativo, di una disposizione di raccordo tra la nuova funzione attribuita al notaio in sede di autoliquidazione e la solidarietà delle parti disposta dall'art. 57 TUR.

Anticipando quindi un'opinione su quella che potrebbe essere un'equilibrata *ratio decidendi*, l'argomento letterale dell'art.22 secondo cui l'imposta, per quanto enunciato, è dovuta negli stessi termini previsti per quella gravante l'atto enunciante (in quanto il presupposto impositivo nascerebbe dall'avvenuta registrazione di quest'ultimo), sembra particolarmente debole: solo valorizzando questo elemento meramente testuale l'imposta potrebbe essere qualificata "principale" con tutte le conseguenze che ciò comporta.

Dall'altra parte e con una prospettiva più aderente al rapporto Stato-Notaio, si potrebbe anche più fondatamente sostenere che, non avendo partecipato il pubblico ufficiale alla formazione dell'atto e (aggiungo) essendo la sua responsabilità solidale, ma per debito (sostanzialmente) altrui, il perimetro della sua responsabilità per il pagamento dell'imposta debba essere interpretato in senso restrittivo.

Ma vi è di più. Con un certo spunto critico riterrei che solo una riconduzione della norma in commento nel suo corretto perimetro (con la presenza di tutti i suoi presupposti soggettivi e oggettivi) potrebbe giustificare la natura principale dell'ulteriore imposta così richiesta. Il suo uso distorto ed estensivo, quasi fosse il pozzo di San Patrizio per ampliare a dismisura la pretesa erariale, spesso frutto di valutazioni, del tutto discrezionali e talvolta fantasiose dell'Ufficio deputato al controllo degli atti inviati col Modello Unico Informatico, non dovrebbe coinvolgere il notaio in una responsabilità dai confini incerti e che può rivelarsi molto gravosa. Anche la certezza della tassazione degli atti in sede di registrazione è un valore che lo Stato deve essere il primo a perseguire, un valore fatto proprio anche dal Legislatore con la riforma della norma sull'abuso del diritto^[34] di cui è stata confermata, anche dalla Corte Costituzionale, la natura di norma interpretativa, valevole retroattivamente: la presenza di elementi impositivi che, negli atti enuncianti, hanno una fonte solo indiretta, per non dire, del tutto assente, dovrebbe infatti essere demandata a successive valutazioni dell'Ufficio impositore, anche in contraddittorio col contribuente (e non certo con il notaio) suscettibili, poi, di sindacato in sede contenziosa. E quanto sopra, non ostante il nuovo testo dell'art. 20 (post riforma) TUR faccia salvi gli articoli successivi, ricomprendendo, quindi, l'artt. 22.

La giurisprudenza di merito non può venire in soccorso essendo altalenante: nei due precedenti reperiti^[35] la questione è stata risolta in modo diametralmente opposto, ma sembra comunque necessario considerare che l'art. 10 TUR, per cui il notaio è obbligato in via principale solo per gli atti da lui ricevuti o autenticati, non stabilisce affatto che essi ricomprendano anche quelli – enunciati in un "suo" atto – stipulati prima e, spesso, nemmeno dagli stessi soggetti.

E allora, se è corretto quanto sopra affermato, tenendo conto che la funzione di percettore delle imposte, dalla legge delegata al notaio, non può estendersi oltre agli atti perfezionati col suo intervento, è ragionevole e in sintonia con tale funzione, confidare che la Suprema Corte conformi la sua responsabilità per il pagamento delle imposte ai principi delineati dal Sistema, circoscrivendola nei corretti limiti funzionali del soggetto chiamato a risponderne per un obbligo, ripeto, altrui. Sarebbe auspicabile che la Corte, ribadendo, come vuole la legge, la piena obbligazione del notaio per il pagamento delle imposte indirette^[36], voglia ancorarla a elementi certi emergenti dal solo atto e non da atti ivi solo enunciati. Solo in tal modo verrebbero assecondate due esigenze entrambe meritevoli di tutela. Da un lato, si avrebbe un ragionevole contrappeso alla interpretazione iper-estensiva dell'art. 22, avallata dalla stessa Corte e ormai

presso di questa molto più che consolidata. Dall'altro, verrebbe correttamente delineata la responsabilità del notaio al quale la legge impone – per l'intero ammontare oggetto di imposta principale – la pre-costituzione della provvista sul conto corrente "dedicato"[37].

4. Nuove ipotesi di tassazione di finanziamenti "enunciati" fondate in atti societari "enuncianti"

In conclusione vorrei segnalare, quasi come *warning* per situazioni pericolose, da valutare attentamente *ex ante*, tre altre fattispecie documentate in atti societari che hanno destato (e devono destare) forte preoccupazione negli operatori e *in primis* tra i notai. E ciò, si intende, a prescindere anche dalla responsabilità solidale (per imposta principale) essendo specifico obbligo professionale del notaio fornire al cliente anche un preciso quadro delle conseguenze tributarie degli atti che siamo chiamati a redigere.[38].

La prima ipotesi, un po' più marginale per l'attività notarile, è quella contemplata da una recente decisione della Cassazione[39], riguardante una delibera assembleare (ma si trattava di **decisione di una sas) per l'erogazione di un finanziamento soci**, dalla quale risultava (esclusivamente) la richiesta dell'amministratore a ricevere tale prestito con obbligo di restituzione, l'assenso dei soci a tale richiesta e l'impegno alle relative erogazioni, sembrerebbe anche senza la sottoscrizione delle parti. La Corte, aderendo alle tesi (tutte sopra contestate) dell'Agenzia delle Entrate, ha stabilito che un tale "verbale di assemblea", non fosse un semplice atto societario interno – per il quale non sussiste l'obbligo di registrazione nemmeno in caso d'uso, ai sensi del combinato disposto del TUR – Tariffa parte prima art. 4 e tabella art.9 – ma una vera e propria scrittura privata non autenticata di natura patrimoniale (desunta ex art. 22 TUR) e quindi soggetta a registro con l'aliquota del 3%.

La seconda e molto più preoccupante ipotesi, oggetto anche di un brillante contributo di un Collega[40], riguarda i finanziamenti documentati in delibere e quindi, successivamente, in atti di scissione dove le poste "finanziarie" sono oggetto di assegnazione in sede di riorganizzazione societaria esitata, appunto dalla **scissione**. Mi riferisco in particolare a due decisioni (gemelle) della Cassazione (ordinanze 6157 e 6158 del 5 marzo 2020[41]) che hanno ritenuto correttamente tassato con imposta proporzionale di registro il finanziamento soci enunciato in un atto di scissione: si tratta di decisione – *shock*, senza precedenti di legittimità, dalle quali deriva, in sostanza, che, invece di una tassazione dell'atto di scissione con l'imposta di registro in misura fissa sia applicabile l'imposta proporzionale per la parte emergente dei finanziamenti infruttiferi costituenti voci iscritte nelle passività tra i "debiti verso altri". La ricostruzione avallata anche dalla Cassazione, che erroneamente qualifica il "riferimento" come "enunciazione", non potrebbe, come talvolta si è fatto efficacemente presso le Commissioni Tributarie essere tacitato sulla base della natura del verbale di assemblea come atto senza parti, perché qui la negozialità dell'atto di scissione, riferibile a entrambe le società, non è revocabile in dubbio e anche perché, come emerge anche dalla decisione, spesso la Agenzia va a "ripescare" la deliberazione e interpreta sistematicamente delibera (ove è allegato il progetto di scissione con l'indicazione delle poste) e atto. Un argomento critico che potrebbe essere legittimamente mosso è che è evidente come l'atto di scissione sia stipulato tra la società scissa e quella beneficiaria, mentre l'atto di finanziamento, enunciato con la scissione, è posto in essere tra i soci e la società scissa. Anche qui difetterebbe quindi l'elemento strutturale per correttamente invocare l'enunciazione consistente nella identità tra le parti dell'atto enunciante ed enunciato. L'atto di scissione è un

negozio che interviene tra società scissa e la beneficiaria o un atto unilaterale quando la scissione dà vita a una nuova società, col quale si dà esecuzione alle deliberazioni dei soci delle società, aventi a oggetto l'approvazione del progetto di scissione. Se nell'atto di scissione è, dunque, menzionato un credito o un debito da finanziamento-soci (quale posta che deve "passare" dalla scissa alla beneficiaria o anche rimanere alla scissa), l'atto enunciante (l'atto di scissione) non interviene certo tra le stesse parti dell'atto enunciato (il contratto di finanziamento-soci), in quanto l'atto di scissione ha come "parti" la scissa e la beneficiaria o solamente la prima. Il finanziamento, invece ha come "parti" la società finanziata e il socio finanziatore. Quest'ultimo non è né può essere "parte" dell'atto di scissione e ciò dovrebbe essere sufficiente a impedire l'operatività dell'enunciazione. Ma purtroppo così – per la Amministrazione finanziaria – non è, visto che questa utilizza un concetto molto largheggiante di parti, come è ormai prassi negli atti – anche unilaterali – di concessione di ipoteca, ove la pretesa impositiva si impunta anche sull'atto principale garantito, appunto, dall'ipoteca[42].

Analoga questione di ripresa a tassazione per attrazione di poste finanziarie emergenti da situazioni patrimoniali, questa volta collegate a delibere di **fusione**, che hanno dato luogo alla percezione di imposta proporzionale di registro sui finanziamenti "enunciati", si rinviene in una deliberazione di fusione nel cui progetto era stata allegata (non è dato capirne le motivazioni) una situazione patrimoniale. Al riguardo la giurisprudenza tributaria, per ora fortunatamente solo di merito[43], ha considerato legittima la pretesa dell'Agenzia delle Entrate che, fondandosi sull'enunciazione, ha ripreso a tassazione il finanziamento anche se di fatto non utilizzato (a copertura perdite o a liberazione del capitale), ma solo in quanto emergente dalla allegata situazione patrimoniale. E, guardando in prospettiva, mi chiedo se altrettanto possa fare la Agenzia delle Entrate nel caso di fusione con indebitamento (art. 2501 bis, C.C.) quando la posta finanziaria del socio (evidentemente da evidenziare ai fini dell'informativa che già il progetto deve dare) sia la fonte dell'indebitamento[44].

Non resta, quindi, altra strada se non quella di ricondurre – perché no – anche con un intervento legislativo di interpretazione autentica, il concetto di enunciazione ai suoi giusti e precisi presupposti. E ciò diviene tanto più importante perché la diffusa sotto-capitalizzazione delle società italiane specie a ristretta base partecipativa (e, quindi, l'immane presenza di finanziamenti-soci) genera il più che fondato timore che, ogni qualvolta vi sia un atto o financo un verbale ove faccia capolino, direttamente o indirettamente, un finanziamento-soci, si renda a esso applicabile l'imposta di registro al 3%. E questa ripresa a tassazione appare ancora meno indice di capacità contributiva quando il finanziamento viene utilizzato a copertura perdite, oggi peraltro messe in quarantena[45], o per meri riassetti societari che, come è noto, sono sempre considerati neutri sia per fiscalità indiretta[46] che diretta[47].

In conclusione di questa analisi, sembra a me che estendendo oltremisura il perimetro della norma sulla enunciazione, che nasce e dovrebbe rispondere a sole finalità antievasive e antielusive, la prassi ministeriale e la giurisprudenza, soprattutto di legittimità, che la avalla, si pongano in controtendenza con i principi di politica economica, di cui si fa carico il Legislatore e spesso anche il Governo, volti a favorire lo sviluppo e l'integrazione delle imprese e ancora di più a non penalizzare quelle in sofferenza. Il radicamento, peraltro, dell'orientamento estensivo, per ricondurre la norma nei suoi giusti limiti richiederebbe, sempre ad avviso di chi scrive, un intervento di interpretazione autentica[48], essendo ormai quasi impossibile da scardinare quello

fatto proprio dalla Cassazione. Il tutto nella valorizzazione del principio, di interesse pubblico e da tutelare anche da parte di Governo e Parlamento, di certezza della tassazione degli atti sottoposti a registrazione.

Note

[1] La decisione è interlocutoria in quanto la Corte, non rinvenendo propri precedenti al riguardo della natura principale o complementare dell'imposta dovuta sull'atto enunciato, ha rimesso la causa a ruolo per la sua trattazione in pubblica udienza.

[2] Il testo della decisione può essere scaricato, in formato PDF, [qui](#).

[3] Si tratta della decisione, a tutti nota, della Cassazione, 30 giugno 2010, n. 15585, in *Corriere Tributario*, 42/2010, 3496 di cui si riporta la massima. È soggetto a imposta di registro proporzionale, con aliquota del 3%, il finanziamento concesso alla società dai propri soci, che è intervenuto sulla base di un contratto verbale tra i soci finanziatori e la società finanziata, quando sia «enunciato» nel verbale di assemblea con cui viene deliberata la ricostituzione del capitale sociale azzerato da perdite, mediante la rinuncia dei soci alla restituzione del finanziamento stesso, con la definitiva acquisizione delle somme versate nel patrimonio della società e a prescindere dall'effettivo uso dello stesso. I principali motivi di critica sono esposti nello Studio n. 208-2010/T, *La registrazione d'ufficio e l'enunciazione nell'imposta di registro* Approvato dalla Commissione studi tributari del Consiglio Nazionale del notariato il 14 dicembre 2011.

[4] Poco prima della decisione in commento, la Corte si era pronunciata, non discostandosi dall'orientamento consolidato, con l'ordinanza 20 novembre 2020, n. 26446 che ha affrontato (ancora una volta) il tema della tassazione del finanziamento soci enunciato in un verbale di aumento del capitale sociale. Per l'ottimo commento – critico – alla decisione, in un con altra pronuncia del collegio, sempre sull'art. 22 TUR, ma in campo immobiliare, si veda D. MURITANO, *Enunciazione di atti non registrati: una storia infinita?*, in *Fiscalità patrimoniale*, 18 aprile 2021 attualmente reperibile all'URL <https://www.fiscalitapatrimoniale.info/post/enunciazione-di-atti-non-registrati-una-storia-infinita>. E' interessante, dal punto di vista sistematico, anche l'altra decisione ivi commentata (ordinanza 20 novembre 2020, n. 26443) la quale, in sintesi, ha incredibilmente ritenuto applicabile l'art. 22 TUR a un atto unilaterale di conferma (urbanistica) di atti risalenti stipulati con l'intervento di altri soggetti, con riferimento a un fabbricato che non era stato menzionato nell'atto confermato facendo così emergere l'esistenza del fabbricato e del suo valore da sottoporre a tassazione, poi esclusa per altre ragioni.

[5] Senza pretesa di esaustività si riportano alcuni precedenti di decisioni di merito riportati dalla rivista (on line) edita dalla Agenzia delle Entrate, *Fisco Oggi*, 29 ottobre 2020, reperita a questo URL <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/e-sottoposto-registro-latto-enunciato-unaltra-scrittura> Vengono citate come conformi all'orientamento ministeriale Ctr dell'Emilia Romagna, sentenza n. 11 del 25 gennaio 2010; Ctp di Milano sentenza n. 262 del 19 dicembre 2011; Ctp di Brescia sentenza n. 34 del 27 marzo 2012; Ctr della Lombardia sentenza n. 9 del 2 gennaio 2013; Ctr della Lombardia sentenza n. 5 dell'11 gennaio 2013; CTP di Milano sentenza n. 5261 dell'11 giugno 2015; Ctr del Lazio sentenza n. 148 dell'11 gennaio 2018; Ctr del Lazio sentenza n. 1529 del 9 marzo 2018; Ctr del Lazio sentenza n. 3057 del 9 maggio 2018;

Ctr dell'Emilia Romagna sentenza n. 1627 del 20 giugno 2018; Ctr di Mantova sentenza n. 85 del 2 luglio 2019; Ctp di Mantova sentenza n. 86 del 2 luglio 2019; Ctp di Mantova sentenza n. 163 del 28 ottobre 2019.

[6] Per una disamina delle diverse ipotesi che, soprattutto nella prassi notarile possono verificarsi con una certa frequenza si rimanda a A. BUSANI, *La "enunciazione" di atti scritti e di contratti verbali*, in *Diritto e pratica tributaria*, 3/2019, 1379 e ss. che, con grande sistematicità e abbondanza di fattispecie esaminate, costituisce, ad avviso di chi scrive, una delle trattazioni più complete in tema di enunciazione, specie con riferimento alle fattispecie in cui intervengono i notai.

[7] Interrogazione n.5-03396 del 15 settembre 2010 al Ministro dell'Economia e delle Finanze riportata dal sito della Camera dei Deputati, ancora reperibile a questo URL http://dati.camera.it/ocd/aic.rdf/aic5_03396_16.

[8] I principali motivi di critica sono esposti nel citato Studio n. 208-2010/T, *La registrazione d'ufficio e l'enunciazione nell'imposta di registro*.

[9] L'enunciazione per operare ai fini della registrazione dell'atto enunciato deve contenere tutti gli elementi essenziali, sia oggettivi che soggettivi, del contratto enunciato che servono a identificarne natura e contenuto in modo tale che lo stesso sia suscettibile di essere registrato come atto a sé stante. Su questa necessità la dottrina, anche manualistica, è sempre stata concorde. Si vedano, tra gli altri, già V. UCKMAR, *La legge del registro*, Padova, 1958, III, 470, A. BERLIRI, *Le imposte di bollo e di registro*, Milano, 1970, 142 e più recentemente anche G. ARNAO, *Manuale dell'imposta di registro*, Milano, 1999, 127. La tassazione per enunciazione, dunque, non può operare nelle ipotesi in cui l'esistenza di un negozio sia desumibile solo da elementi indiretti e non in maniera certa e diretta per il richiamo espresso a tutti i suoi elementi fatto dalle parti. Nello stesso senso Comm. trib. centr. 3442/1986 secondo la quale l'enunciazione va intesa con riguardo al tenore letterale dell'atto enunciante senza la possibilità di integrare *aliunde* la volontà delle parti contraenti.

[10] Secondo quanto statuito da Comm. Trib. centr., 28 ottobre 1996, n. 5339, che ha fatto corretta applicazione dei principi generali in tema di Registro, la situazione patrimoniale della società allegata al verbale di assemblea (di approvazione del progetto di fusione) quando si limita a indicare tra le altre voci del passivo sociale (come il finanziamento soci), non costituisce enunciazione di un contratto, o comunque di un atto avente a oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale al quale si possono estendere gli effetti della registrazione dell'atto enunciante: manca l'indicazione degli estremi del contratto e dell'atto e in particolare delle parti di esso.

[11] Già nel 1969 in una fondamentale monografia il Collega L. A. MISEROCCHI, *La verbalizzazione delle società per azioni*, Padova, 1969, collocava il verbale notarile di assemblea nell'ambito dell'art. 60 della Legge Notarile, quale espressione di funzione notarile impropria riprendendo l'orientamento della Corte di Cassazione, 11 maggio 1936, in Foro It., 1936, I, 2222. Anche in tempi più recenti si è affermata da G. LAURINI, *Sull'iscrizione a repertorio del verbale "tardivo" (tra massime e autonomia professionale)* in *Riv. Soc.*, 2005, 5, la natura *sui generis* del verbale assembleare quale verbale di constatazione come il verbale di protesto per mancato pagamento dei titoli di credito, o come quello portante una offerta reale. Il verbale di

assemblea è quindi un atto pubblico – senza parti – diverso da quelli ai quali si riferisce la legge notarile in via generale: esso è un atto pubblico di constatazione formato integralmente ed esclusivamente dal Notaio che, con la redazione, ne assume la piena paternità e presenta una peculiarità: è un atto in cui oltre a non esserci un componente non vi sono, né possono esserci delle parti da considerare enunciati altri atti.

[12] Cass., 30 ottobre 2015, n. 22243, secondo cui “sono assoggettati a tributo, ai sensi dell’art. 22 del d.p.r. n. 131 del 1986, anche gli atti sottoposti a registrazione solo in caso d’uso ove enunciati in atti soggetti a registrazione, dovendosi individuare il soggetto obbligato, in tale evenienza, in base alle regole operanti per l’imposizione dell’atto enunciante e non di quello enunciato”.

[13] Come correttamente riferisce A. BUSANI, *op. cit.*, nota 50, quello indicato nel testo “è il semplicistico ragionamento svolto da Cass., 14 marzo 2007, n. 5946, in *Notariato*, 2007, 4, 375; e in *Fisco*, 2007, 2390, secondo cui “se il legislatore ha specificato, nella parte finale del comma 1, che “Se l’atto enunciato era soggetto a registrazione in termine fisso è dovuta anche la pena pecuniaria di cui all’art. 69”, è evidente che ha inteso includere anche gli atti soggetti a registrazione in caso d’uso e poichè l’enunciazione di tali ultimi atti non configura, ai sensi dello stesso art. 6, come innanzi rilevato, un “uso” deve concludersi per l’assoggettamento di tali atti all’imposta a prescindere dall’“uso” ex art. 6 citato dei medesimi e sulla base della sola enunciazione. In caso contrario invero, sarebbe da considerare *inutiliter* data la specificazione che assoggetta a pena pecuniaria solo gli atti soggetti a registrazione in termine fisso, in quanto non concretando l’enunciazione un “uso”, sarebbero stati imponibili solo gli atti soggetti a registrazione a termine fisso enunciati nell’atto registrato e quindi sarebbe stato superfluo specificare che solo per tali atti è dovuta oltre all’imposta anche la pena pecuniaria.

[14] Cfr. Cass., 30 ottobre 2015, n. 22243, secondo cui “sono assoggettati a tributo, ai sensi dell’art. 22 del d.p.r. n. 131 del 1986, anche gli atti sottoposti a registrazione solo in caso d’uso”.

[15] Come è stato correttamente affermato dalla Comm. trib. prov. Verbania, 14 marzo 2014, n. 20, secondo la quale il finanziamento-soci cessa i suoi effetti in sede di assemblea dei soci, in cui si delibera di passare il credito a patrimonio.

[16] A. BULGARELLI, *Imposta di registro ed enunciazione del finanziamento soci – Commento a Corte Cassazione n. 32516 del 12/12/2019*, in *Fiscalità patrimoniale (on line)*, 9 aprile 2020, attualmente reperibile all’URL <https://www.fiscalitapatrimoniale.info/post/imposta-di-registro-ed-enunciazione-del-finanziamento-soci>

[17] Si tratta di G. DE MARCHI, di seguito citato in nota.

[18] Sono le parole di commento alla Massima ufficiale n.23 – Aumento di capitale mediante compensazione e crediti postergati nella s.r.l. dell’Osservatorio del diritto societario del Consiglio notarile dei distretti riuniti di Firenze Pistoia e Prato attualmente reperibile all’URL <https://www.consiglionotarilefirenze.it/index.php/orientamenti/societa-di-capitali/capitale-sociale/88-aumento-di-capitale-mediante-compensazione-e-crediti-postergati-nella-s-r-l-23-2011.html>

[19] E' comune l'orientamento per cui i versamenti effettuati "spontaneamente" dai soci a copertura perdite possano far venir meno la necessità di ricorso ai provvedimenti a reintegra, rimuovendone a monte il presupposto, così confermando la liceità del "ripianamento" senza operare sul capitale e anche senza l'intervento dell'assemblea operante sul capitale. Tuttavia vi sono anche opinioni per cui tali rimedi non sarebbero più ammissibili in caso di perdite tali da intaccare il capitale al di sotto del limite legale.

[20] Il principio contabile dell'OIC 28 reperibile all'URL <https://www.fondazioneoic.eu/wp-content/uploads/2011/02/2019-01-OIC-28-Patrimonio-netto.pdf> stabilisce testualmente che "La rinuncia del credito da parte del socio – se dalle evidenze disponibili è desumibile che la natura della transazione è il rafforzamento patrimoniale della società – è trattata contabilmente alla stregua di un apporto di patrimonio a prescindere dalla natura originaria del credito. Pertanto, in tal caso la rinuncia del socio al suo diritto di credito trasforma il valore contabile del debito della società in una posta di patrimonio netto. La riserva così creata andrà allocata nella voce AVII "Altre riserve" ove sono contabilizzate tutte le altre riserve che non sono già state iscritte nelle precedenti voci del patrimonio netto.

[21] Del rischio fiscale (per enunciazione), se ne avvede anche il commentatore ufficiale della Massima 125. Aumento di capitale e compensazione di crediti (artt. 2342, 2343, 2343-ter e 2465 c.c.) elaborata dalla Commissione Massime di Milano, reperibile a questo URL <https://www.consigionotarilemilano.it/massime-commissione-societa/125/>, quando afferma che "In tale caso, il verbale assembleare che (a prescindere da conseguenze di ordine fiscale) attestasse la contestuale sottoscrizione e – quindi – la compensazione potrà opportunamente dare menzione di questo consenso, che – atteggiandosi ad atto di gestione – dovrà essere rilasciato dall'organo amministrativo".

[22] Senza pretesa di esaustività e di dignità scientifica ricordo che le riserve "targate" possono pacificamente essere liberamente utilizzate per ripianare le perdite e anche per aumentare gratuitamente il capitale sociale, mentre è altamente dubbio che esse possano essere utilizzate per liberare aumenti di capitale a pagamento. In particolare l'aumento gratuito di capitale, salva diversa volontà unanime, oggi considerata ammissibile (cfr. Massima 159 della Commissione massime di Milano), dovrà essere attribuito a tutti i soci in proporzione alle partecipazioni da ciascuno detenute, prescindendo – quindi – dalla circostanza che i versamenti utilizzati siano stati effettuati solo da alcuni soci, ovvero siano stati effettuati dai soci in misura non proporzionale rispetto alle rispettive partecipazioni.

[23] La possibilità di procedere alla copertura delle perdite con aumenti solo deliberati e subordinati alla sottoscrizione degli stessi, un tempo particolarmente dibattuta, risulta ora considerata legittima (anche) alla luce della Massima 38 della Commissione società del Consiglio Notarile di Milano del 19 novembre 2004 reperibile a questo URL <https://www.consigionotarilemilano.it/massime-commissione-societa/38/>, purché ciò avvenga con una rigorosa determinazione del termine ultimo per l'esecuzione. Nello stesso senso si esprime anche la Massima H.G.8 – (SOTTOSCRIZIONE DELLA RICOSTITUZIONE DEL CAPITALE SOCIALE RIDOTTO PER PERDITE – 1° pubbl. 9/04) del Comitato interregionale dei Consigli Notarili delle Tre Venezie.

[24] Ai sensi del combinato disposto dagli artt. 1 e 4 del DPR 633/1972.

[25] E salvo che sia stato perfezionato mediante scambio di corrispondenza.

[26] Per "finanziamenti soci" si intendono quelle erogazioni effettuate dai soci alla società a titolo di mutuo, ai sensi degli artt. da 1813 a 1822 c.c.; essi rappresentano un debito della società verso il socio che ha diritto alla restituzione del capitale versato, oltre agli interessi eventualmente pattuiti. In sede di bilancio i "finanziamenti" vanno rappresentati nel passivo dello Stato Patrimoniale (nella voce D3 – debiti verso soci per finanziamenti).

[27] Cfr. sul punto Comm. trib. prov. Treviso, 7 giugno 2012, n. 36, secondo cui "il contratto di finanziamento tra socio e società è soggetto a Iva (ma esente ex art. 10, 1° comma, n. 1, d.p.r. n. 633 del 1972) e non è soggetto a imposta di registro se redatto con scrittura privata non autenticata (nella specie scambio di corrispondenza) neppure in misura fissa poiché soggetta ai sensi dell'art. 5, d.p.r. n. 131 del 1986 solo in caso d'uso".

[28] La Cassazione, con decisione 27 novembre 2015, n. 24268, in *Notariato*, 2016, 1, 64 e brevemente, ma efficacemente, commentata da A. BUSANI – G. IASELLI, *Prestito soci, Cassazione a "sorpresa"*, in *Il Sole 24 Ore*, 2 dicembre 2015. L'Autore ha correttamente ritenuto l'erroneità della affermazione per cui anche il finanziamento infruttifero resti operazione soggetta a Iva (ex art. 3, comma 2, n. 3), Dpr 633/1972) seppur esente (dall'applicazione dell'Iva) e, quindi, operazione idonea a configurare il principio di alternatività tra Iva e registro. Bisogna infatti sottolineare come la Cassazione abbia obliterato il presupposto applicativo dell'imponibilità IVA non considerando che i prestiti di denaro sono compresi fra le prestazioni di servizi soggette a Iva, ma soltanto se effettuate dietro pagamento di un corrispettivo (perché il soggetto finanziato debba corrispondere al finanziatore interessi o commissioni), come richiesto dall'articolo 3, comma 2, del Dpr 633/1972 e come la stessa Cassazione ha riconosciuto nella sentenza 20769/2013). Pertanto: i) se il finanziamento è infruttifero, si esce dal campo di applicazione dell'IVA e si entra in quello dell'imposta di registro proporzionale (con applicazione dell'aliquota del 3% ai sensi dell'articolo 9 della Tariffa, parte Prima, allegata al Dpr 131/1986; ii) se il finanziamento è fruttifero, si rientra nel campo di applicazione dell'Iva e l'imposta di registro è dovuta solo in misura fissa e non rileva che l'operazione di finanziamento non sia imponibile a Iva, ma sia esente da Iva, e ciò ex articolo 10, n. 1, Dpr 633/1972.

[29] La solidarietà che nasce tra notaio e parti non è paritetica, ma secondaria o dipendente, e consente quindi al notaio di esercitare nei confronti delle parti la rivalsa per l'intero ammontare di quanto pagato, mediante un'ingiunzione di pagamento: "senza che il debitore possa eccepire la non debenza dell'imposta o la dovuta corresponsione della stessa in misura inferiore". (art. 58 TUR). Infatti la (co)obbligazione solidale del notaio con le parti per il pagamento dell'imposta ha portato a configurare nel notaio un "responsabile d'imposta", per tale dovendo intendersi colui che "in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili", ex art. 64 D.P.R. 600/73, essendo il notaio coobbligato al pagamento dell'imposta in luogo delle parti contraenti, che sono i "soggetti passivi" del tributo, con un ruolo di garanzia assegnatogli ex lege per il rafforzamento della pretesa dell'Amministrazione finanziaria (Cass. civ. n. 12257/2017). Si vedano per ogni approfondimento le puntuali considerazioni di A. CASTRIGNANO' e T.TASSANI, *Avviso di liquidazione di principale postuma: come contestare la pretesa fiscale?*, in *Fiscalità patrimoniale* (on line), 22 marzo 2019,

attualmente reperibile all'URL <https://www.fiscalitapatrimoniale.info/post/avviso-di-liquidazione-di-principale-postuma-come-contestare-la-pretesa-fiscale>

[30] La Cassazione con decisione 7 giugno 2019 n. 15450, commentata con i riferimenti alla nota seguente, ha pericolosamente affermato, anche se con un *obiter dictum*, tra le altre cose, che il termine di 60 giorni previsto per la notificazione dell'avviso al notaio potrebbe non essere perentorio. Essa ritiene che sussistono oggettivi margini di opinabilità circa gli effetti giuridici del decorso del termine. Il principio, laddove consolidato, è foriero, specie per i notai, di effetti dirompenti perché potrebbe coinvolgere molti termini in materia tributaria. È vero che la norma non prevede espressamente la perentorietà del termine, ma diversamente opinando l'amministrazione, in mancanza di altri termini, potrebbe notificare l'avviso entro il termine di tre anni dalla registrazione, lasciando il pubblico ufficiale in balia dell'ufficio per un lungo periodo per un'imposta, quella principale, che dovrebbe essere comunque definita non oltre 60 giorni della registrazione.

[31] Mi riferisco a Cassazione n.12257 del 17 maggio 2017. La Corte investita della nota questione relativa alla tassazione di un apporto a trust, ha infatti affermato che l'imposta principale per cui (anche) il notaio è obbligato può essere solo quella immediatamente percepibile *per tabulas* dal modello unico di registrazione o dalla disamina dell'atto trasmesso telematicamente. La Cassazione desume questa tesi dalla previsione che la procedura di recupero sia esperibile in quanto il maggior dovuto emerga sulla base degli elementi desumibili dall'atto. Si veda al riguardo G. SALANITRO, "Autoliquidazione" dell'imposta di registro e limiti della *responsabilità fiscale del notaio*, in *Riv. Dir. Trib. - On line*, 13.6.2017 attualmente reperito all'URL <https://www.rivistadirittotributario.it/2017/06/13/autoliquidazione-dellimposta-registro-limiti-della-responsabilita-fiscale-del-notaio/>. Sempre il medesimo Autore, *Due recenti interventi della Cassazione in tema di notaio e imposta di registro*, in *Riv. Dir. Trib. - On line*, 18.9.2019, attualmente reperito all'URL <https://www.rivistadirittotributario.it/2019/09/18/due-recenti-interventi-della-cassazione-tema-notaio-imposta-registro/> evidenzia peraltro che la stessa normativa della liquidazione telematica, prevede che gli uffici controllano la regolarità dell'autoliquidazione e del versamento delle imposte sulla base degli elementi desumibili dall'atto. L'espressione è valorizzata anche dalla Circ. Ag. Entr. 5 febbraio 2003 n. 6/E (talvolta disattesa nella prassi), per la quale l'Agenzia non può fare riferimento a elementi esterni all'atto, neanche se già in suo possesso, e può censurare esclusivamente errori e omissioni sulla base di elementi univoci e oggettivi, senza sconfinare in delicate valutazioni o apprezzamenti sulla reale portata degli atti. Anche se, prosegue l'Autore, occorre ammettere che la peculiarità della autoliquidazione sembra venir meno a seguito dell'introduzione del nuovo art. 20, 1° comma, del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131 sulla registrazione in generale, come modificato dall'art. 13, lett. a) della Legge di stabilità per il 2018, che utilizza la stessa espressione degli elementi desumibili dall'atto contenuta nella disciplina dell'autoliquidazione notarile. Le due norme contemplano però momenti diversi: la prima sull'autoliquidazione, riguarda l'imposta principale, la seconda, sull'interpretazione, concerne anche l'imposta complementare e suppletiva. Sulle implicazioni relative alla responsabilità per l'imposta principale, in particolare, del notaio intervenuto nella stipula, si vedano anche le condivisibili osservazioni di E. SMANIOTTO, *Notaio responsabile per la sola imposta principale*, *Commento a Cass. n. 15450/2019*, in *Fiscalità patrimoniale* (on line), 15 luglio 2019 attualmente reperibile all'URL <https://www.fiscalitapatrimoniale.info/post/notaio-responsabile-per-la-sola-imposta-principale>

[32] In particolare, l'imposta in di cui parla l'art. 57 TUR come obbligazione solidale è quella "principale" che l'art. 42 TUR definisce come "l'imposta applicata al momento della registrazione e quella (appunto quella definita "principale postuma") richiesta dall'ufficio se diretta a correggere errori od omissioni effettuati in sede di autoliquidazione nei casi di presentazione della richiesta di registrazione in via telematica".

[33] Rinvio alle condivisibili e approfondite considerazioni fatte di recente da G. TABET, *Il punto su... Il notaio è diventato un sostituto d'imposta?* in *Riv. Dir. Trib. – On line*, 19 gennaio 2021, attualmente reperibile all'URL <https://www.rivistadirittotributario.it/2021/01/19/punto-notaio-diventato-un-sostituto-dimposta/>. L'Autore infatti premette che per gli atti notarili l'assolvimento dell'imposta principale avviene tramite un procedimento bifasico esclusivamente imperniato sul pubblico ufficiale il quale, venendo ad assumere un ruolo centrale nella liquidazione, riscossione e versamento di un tributo dovuto da altri per fatti a essi esclusivamente riferibili, non è più riconducibile alla figura del responsabile d'imposta, ma potrebbe rientrare nel più ampio ed elastico schema della sostituzione, applicato in un contesto impositivo diverso dal prelievo alla fonte. Correttamente, quindi, si chiede se non sia proprio l'utilizzo della nozione di obbligazione solidale originaria e del conseguente profilo disciplinare, notoriamente ispirato al *favor creditoris*, all'origine dei gravi e delicati problemi che sono sorti, specie sul terreno del diritto sostanziale con evidenza che la libertà di *electio* del debitore da parte del fisco lascia in ombra l'inversione di ruoli tra le parti e il notaio nell'estinzione dell'asserito unico debito, nascente da fonti diverse.

[34] E' noto che dopo la legge di bilancio per il 2018 avendo riformulato l'art. 20 TUR, oggi non è più consentito agli Uffici valorizzare, nell'interpretazione degli atti soggetti all'imposta, elementi extratestuali e negozi collegati. E ciò avviene coerentemente con la tradizionale ricostruzione del prelievo dovuto alla registrazione in termini di "imposta d'atto". Per un sintetico, ma efficace, commento della norma (prima dei successivi interventi legislativi e della corte costituzionale) si rimanda a G. RIZZI, *Interpretazione degli atti ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro*, in *Federnotizie*, 22 gennaio 2018 attualmente reperibile all'URL <https://www.federnotizie.it/interpretazione-degli-atti-ai-fini-dellapplicazione-dellimposta-del-registro/>

[35] Nel silenzio della norma sulla enunciazione vi è un contrasto anche nella giurisprudenza di merito sulla natura principale o complementare dell'imposta dovuta sull'atto enunciato. Secondo Comm. trib. prov. Brescia, 21 febbraio 2013, n. 13, in *Notariato*, 2013, 3, 350, "il notaio che redige l'atto enunciante non è responsabile dell'imposta eventualmente dovuta per l'enunciazione essendo obbligato a richiedere la registrazione solo per gli atti da lui redatti ricevuti o autenticati". Per contro Comm. trib. prov. Milano, 11 giugno 2015, n. 5261, è andata di diverso avviso decidendo che "va assoggettato a imposta di registro il finanziamento soci, menzionato nell'atto di ripianamento perdite attraverso la rinuncia dei soci a conseguire la restituzione delle somme prestate alla società e il notaio, quale responsabile di imposta, è tenuto a corrispondere all'erario quanto dovuto a fronte della registrazione dell'atto effettuato per il suo tramite".

[36] Esigenza viepiù rafforzata con gli istituti del "conto corrente dedicato" e del " deposito prezzo", entrambi introdotti con la Legge 124/2017.

[37] A seguito dell'entrata in vigore della legge 27 dicembre 2013 n 147 (Deposito prezzo e conto dedicato»), il notaio è obbligato a versare sull'**apposito conto corrente dedicato, tra le**

altre, "a) tutte le somme dovute a titolo di **tributi** per le quali il medesimo sia sostituto o responsabile d'imposta» «in relazione agli atti a repertorio dallo stesso ricevuti o autentificati e soggetti a pubblicità immobiliare o commerciale". Ciò significa che se egli fosse tenuto al pagamento in via principale anche dell'imposta dovuta "per attrazione" sull'atto enunciato avrebbe il diritto (e l'obbligo!) di **ottenere**, prima della stipula dell'atto medesimo, quanto dovuto all'Erario in relazione all'atto di cui deve richiedere la registrazione.

[38] E' noto l'orientamento, fatto proprio anche dalla Corte di Cassazione, con la sentenza n. 26369 del 16 dicembre 2014, che ha delineato un ruolo sempre più incisivo svolto dal notaio nel rapporto tra fisco e cittadino e secondo cui il perimetro della responsabilità professionale del notaio deve intendersi esteso anche al campo della fiscalità, intesa in senso fin troppo lato, relativa agli atti perfezionati col suo intervento. Egli, infatti, oltre a essere il garante verso entrambe le parti della correttezza dell'atto redatto, deve intendersi quale un consulente tecnico, con particolare riguardo alla disciplina fiscale e con obbligo di informare e consigliare tutte le parti sulle conseguenze (anche fiscali) degli atti.

[39] Mi riferisco alla sentenza della Corte di Cassazione n. 1951 del 24 gennaio 2019.

[40] Per un recente contributo sul tema rimando a G. DE MARCHI e A.C. MAGRI, *La parola sconcia (a proposito della Cassazione in tema di finanziamento soci...)*, in *Federnotizie*, 10 giugno 2020, attualmente reperibile a questo URL <https://www.federnotizie.it/la-parola-sconcia-a-proposito-della-cassazione-in-tema-di-finanziamento-soci/> e alla ancor più recente ordinanza della Cassazione n. 20305 del 25 settembre 2020, sempre in tema di scissione (parziale) nel cui atto era indicata, tra le componenti patrimoniali della società, una passività costituita da debiti verso soci per finanziamenti infruttiferi. Considerato che il finanziamento dei membri alla compagine non era stato registrato, è stato ritenuto corretto l'operato dell'Ufficio dell'Agenzia delle entrate che aveva emesso avviso di liquidazione per recuperare l'imposta di registro con aliquota del 3% sulle somme oggetto di prestito.

[41] Attualmente reperibili all'URL <https://www.gazzettanotarile.com/news-e-sentenze/corte-di-cassazione/cass-civ-sez-vi-ordinanze-5-marzo-2020-n-ri-6157-e-6158/> ma dalla cui lettura emerge un testo che non brilla certo per chiarezza.

[42] Nella Nota prot. n. 2011/114394 della Direzione Regionale della Lombardia dell'Agenzia delle entrate del 16 settembre 2011 ("Questioni controverse in materia di imposta di registro"), si fa riferimento all'enunciazione del contratto da cui origina il debito nell'atto di ricognizione del debito successivamente posto in essere dal debitore: dopo aver stabilito che il riconoscimento di debito di cui all'art. 1988, c.c., tanto astratto quanto titolato, sconta l'imposta di registro con l'aliquota dell'1 per cento, ha fatto salvo quanto previsto dall'art. 22, t.u.r., in tema di enunciazione e, in particolare, ha stabilito che "qualora risulti che il rapporto fondamentale non sia stato adeguatamente sottoposto a tassazione, sarà necessario verificare se sussistono i presupposti per l'applicazione dell'art.22 del TUR in punto di enunciazione di atti non registrati. Secondo il sopra citato art. 22, quando un atto presentato alla registrazione fa menzione di disposizioni, documentate in un atto scritto o intervenute verbalmente, non sottoposte a registrazione, l'Ufficio può, in presenza delle condizioni contenute nella norma, sottoporre a tassazione non solo l'atto attualmente presentato a registrazione, ma anche le disposizioni in esse "enunciate".

[43] Mi riferisco a CTP Mantova n.85/01/2019 del 24 giugno 2019 secondo cui sconta l'imposta proporzionale di registro del 3% l'enunciazione, in un atto di fusione, del finanziamento soci della società incorporata, anche se risultante solo da un allegato. La massima, non ufficiale, da cui la decisione non si discosta, desta particolare preoccupazione in quanto sembra considerare l'enunciazione a prescindere dal concreto utilizzo (ad esempio a copertura perdite) ma al mero fine di riconoscere l'incorporante debitrice delle somme oggetto del finanziamento.

[44] Pensiamo, per fare un esempio, all'ipotesi in cui l'indebitamento per l'acquisizione della *target* provenga da un finanziamento soci: potranno trovare applicazione l'art.2467 c.c. (sulla postergazione del rimborso dei finanziamenti soci a rispetto agli altri creditori, peraltro derogata se perfezionati dai soci nell'arco temporale 9 aprile - 31 dicembre 2020) come pure l'art.2497 c.c. (sulle tutele per soci di minoranza e creditori nel caso in cui vi sia un pregiudizio arrecato alla redditività e al valore della partecipazione sociale). Pur non essendo opinione unanime, secondo diverse interpretazioni l'art.2501-bis c.c. troverebbe comunque applicazione, anche se l'indebitamento proviene dai soci, con tutte le conseguenze e i rischi per l'evidente necessità di dare conto della "fonte" dell'indebitamento.

[45] L'art. 1, comma 266 della legge 30 dicembre 2020, n. 178, che ha sostituito integralmente l'art. 6 del d. l. 8 aprile 2020, n. 23, convertito dalla legge 5 giugno 2020, n. 401, dedicato alla disciplina della riduzione obbligatoria del capitale a seguito di perdite oggi stabilendo, in sintesi, che è sospesa l'applicazione sia degli obblighi di riduzione del capitale per perdite in materia di società di capitali (artt. 2446, commi 2 e 3, 2447, 2482-bis, commi 5, 5 e 6, 2482-ter c.c.), sia della causa di scioglimento di cui agli artt.2484, comma 1, n. 4 e 2545-duodecies c.c., rispettivamente per le società di capitali e cooperative.

[46] Le operazioni di fusione e scissione sono soggette all'imposta di registro in misura fissa, pari a 200,00 euro ai sensi dell'art. 4, della Tariffa, Parte I, allegata al TUR e sono soggette a imposte catastali e ipotecarie in misura fissa ai sensi ai sensi dell'articolo 10, comma 2, e articolo 4 della Tariffa (allegata al) D.Lgs 347/1990.

[47] Gli artt. 172 e 173 TUIR sanciscono la neutralità fiscale delle operazioni di fusione e scissione, precisando che le stesse non costituiscono né realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni delle società fuse o incorporate o scisse, comprese quelle relative a rimanenze e avviamento.

[48] Come è stato fatto sull'art. 20 TUR, con le modifiche apportate dall'art. 1, comma 87, della Legge n. 205 del 2017, e dall'art. 1, comma 1084 della Legge n. 145 del 2018, che hanno qualificato la vigente formulazione della disposizione quale norma di interpretazione autentica della ratio della disposizione, confermata anche dalla Corte Costituzionale con sentenza n. 158 del 21 luglio 2020.

Finanziamenti soci ed enunciazione: il punto ultima modifica:
2021-06-16T08:30:50+02:00 da Ruben Israel

Vuoi ricevere una notifica ogni volta che Federnotizie pubblica un nuovo articolo?

Iscriviti

Iscrivendomi, accetto la [Privacy Policy](#) di Federnotizie.

Attenzione: ti verrà inviata una e-mail di controllo per confermare la tua iscrizione. Verifica la tua Inbox (o la cartella Spam), grazie!

AUTORE

[Ruben Israel](#)

Ruben Israel è nato a Trieste ove si è laureato in giurisprudenza col massimo dei voti e lode. Dopo aver superato l'esame da avvocato presso la Corte d'Appello di Milano esercita l'attività di notaio con residenza nella stessa città dal 1999. E' stato docente alla scuola di notariato della Lombardia produce contributi e partecipa come relatore a convegni in materie giuridiche collegate alla professione notarile.

Condividi:

[Facebook](#)

[Twitter](#)

[WhatsApp](#)

[LinkedIn](#)

Argomenti simili:

[Brevi note sulla circolare 26/E del 1 giugno 2016: assegnazione agevolata di beni ai soci](#)

[Proroga delle agevolazioni per cessioni e assegnazioni ai soci – Aspetti problematici](#)

[Nullità della delibera che impone ai soci l'obbligo di coprire le perdite: Tribunale di Roma 4 aprile 2017 n. 6673](#)

Articolo pubblicato su Federnotizie: <https://www.federnotizie.it>

Indirizzo Web articolo: <https://www.federnotizie.it/finanziamenti-soci-ed-enunciazione-il-punto/>

Copyright © 2020 Federnotizie. Tutti i diritti riservati.