



Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 05/12/2007 n. 353

Oggetto:

Istanza di interpello - ART. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212.

Imposta di bollo art. 1, comma 1-bis.1 della tariffa.

Tasse sulle concessioni governative applicabilita' della tassa di cui all'art. 22 della tariffa per le attivita' di facchinaggio, autoriparazione, impiantistica e imprese di pulizia.

Imposta di registro - obbligo di registrazione prima della presentazione al Registro delle Imprese del bilancio di esercizio e del bilancio finale di liquidazione contenenti una distribuzione di utili e del bilancio finale di liquidazione dal quale risulti un credito IVA.

Testo:

L'istante espone un'ampia casistica al fine di conoscere i criteri per la corretta interpretazione delle modifiche apportate dall'articolo 1 del DM 22 febbraio 2007 all'articolo 1 della Tariffa dell'imposta di bollo, parte prima, annessa al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, e successive integrazioni e modificazioni.

QUESITO

Le questioni rappresentate dall'interpellante sono cosi' riassumibili:

1) In primo luogo l'istante chiede di conoscere l'interpretazione del comma 1-bis.1, n. 1), dell'articolo 1 della predetta Tariffa, riguardante gli atti delle societa', rogati o autenticati da notai, diversi da quelli aventi ad oggetto immobili, laddove viene stabilito che l'imposta dovuta include "... la copia dell'atto e la domanda per il registro delle imprese".

A tal riguardo viene chiesto di chiarire se il bollo per la domanda di iscrizione al registro delle imprese debba essere considerato assorbito anche degli importi dovuti per gli atti elencati nei successivi punti 2, 3 e 4 del predetto comma 1-bis.1, ovvero se per quest'ultimi atti (procure, atti di cessione di quote sociali, ecc.) l'importo ivi previsto debba essere sommato con quello stabilito dal successivo comma 1-ter per la presentazione delle pratiche all'Ufficio del Registro delle imprese.

2) Altra questione posta con l'interpello in trattazione e' se dovuta la tassa sulle concessioni governative per l'esercizio di attivita' 'regolamentate' sottoposte ad una denuncia di inizio attivita' al Registro Imprese (ad esempio: facchinaggio, impresa di pulizia, impiantistica, autoriparazione) e se, eventualmente, tali concessioni debbano essere pagate anche per il commercio all'ingrosso, ora disciplinato da legge regionale.

3) Ultima questione e' se prima della loro presentazione al Registro delle Imprese debbano essere necessariamente registrati il bilancio di esercizio ed il bilancio finale di liquidazione contenenti una distribuzione di utili ed il bilancio finale di liquidazione dal quale risulti un credito IVA.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'interpellante espone la propria soluzione interpretativa solo con riferimento al secondo quesito.

A tal fine ritiene che non sussista l'obbligo del pagamento della tassa di concessione governativa sia per la denuncia di inizio attivita' presentata al Registro Imprese per l'esercizio di attivita' "regolamentate", sia per l'inizio dell'attivita' per il commercio all'ingrosso in quanto si tratta di attivita' disciplinata da legge regionale.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

1) In riferimento all'interpello in esame si osserva che l'articolo 1 del decreto 22 febbraio 2007 (Modifica delle tariffe dell'imposta di bollo sugli atti trasmessi per via telematica) ha aggiunto, all'articolo 1 della Tariffa annessa al DPR 26 ottobre 1972, n 642 (Disposizioni in materia di imposta di bollo), il comma 1-bis.1) che stabilisce l'ammontare dell'imposta di bollo per gli atti rogati, ricevuti o autenticati da notai o da altri pubblici ufficiali, da sottoporre a registrazione con procedure telematiche e loro copie conformi per uso registrazione, diversi da quelli indicati nel precedente comma 1-bis (atti relativi a diritti sugli immobili sottoposti a registrazione con procedura telematica).

Gli atti in parola, per i quali al momento della registrazione non sono obbligatorie formalità da eseguirsi nei registri immobiliari e presso gli uffici del catasto, sono i seguenti:

- "1) ... atti propri delle società e degli enti diversi dalle società non ricompresi nel comma 1-bis, incluse la copia dell'atto e la domanda per il registro delle imprese: euro 156,00
- 2) ... procure, deleghe e simili: euro 30,00
- 3) ... atti di cessione di quote sociali: euro 15,00
- 4) ... tutti gli altri atti: euro 45,00".

Dal tenore letterale della predetta disposizione si evince che per gli atti di cui al n. 1) l'imposta di bollo è comprensiva anche dell'imposta dovuta per la copia dell'atto e per la domanda per il registro delle imprese.

Invece, per gli atti di cui ai successivi numeri 2), 3) e 4) della medesima tariffa non è stata prevista analoga disposizione normativa. Di conseguenza, l'imposta di bollo dovuta rispettivamente nella misura di euro 30,00, di euro 15,00 e di euro 45,00 per le procure, deleghe e simili, per gli atti di cessione di quote sociali e per tutti gli altri atti, si riferisce alla sola formalità della registrazione presso l'Agenzia delle Entrate. Per l'eventuale successiva presentazione all'Ufficio del Registro delle Imprese, comprese le copie dei predetti atti, deve essere corrisposta un'ulteriore imposta di bollo.

L'articolo 1, commi 1-bis e 1-bis.1, della Tariffa dell'imposta di bollo, mentre considera espressamente gli atti delle società e degli enti diversi dalle società, non contiene alcun espresso riferimento agli imprenditori individuali.

Pertanto, per la trasmissione all'Ufficio del Registro delle Imprese di atti rogati o autenticati da notai e pubblici ufficiali relativi ad imprenditori individuali si continua ad applicare l'imposta di bollo nella misura di 14,62 Euro per ogni foglio, per gli atti presentati al registro delle imprese su supporto cartaceo.

Nell'ipotesi in cui la trasmissione degli atti al registro delle imprese sia effettuata per via telematica o su supporto informatico, l'imposta di bollo è dovuta nella misura cumulativa di 42,00 Euro (articolo 1, comma 1-ter).

2) Con riferimento al quesito concernente l'applicazione della tassa sulle concessioni governative per la denuncia di inizio di attività al Registro delle Imprese, per l'iscrizione agli albi si osserva che l'articolo 22 della Tariffa, annessa al DPR 26 ottobre 1972, n 641 (Disciplina delle tasse sulle concessioni governative), stabilisce che la predetta tassa è dovuta per le "Iscrizioni riguardanti le voci della tariffa soppresse dall'articolo 3, comma 138, della legge 28 dicembre 1995, n. 549 e precedentemente iscritte agli articoli sottoindicati della tariffa approvata con il decreto ministeriale 20 agosto 1992 (...)" . Tra le predette voci, il punto 8 del medesimo articolo 22 individua anche l'iscrizione agli albi per l'"Esercizio di attività industriali o commerciali e di professioni arti o mestieri (art. 86)".

Pertanto, dal disposto normativo sopra richiamato, deriva che sconta la tassa sulle concessioni governative, nella misura di euro 168,00, la denuncia che abilita all'esercizio delle attività industriali o commerciali e di professioni arti o mestieri.

Va ricordato, altresì, che qualora per tali iscrizioni sia previsto il pagamento della "...tassa di concessione regionale o comunale sulla base delle disposizioni vigenti in materia di competenze amministrative", opera il principio generale recato dalla Tariffa annessa al DPR n. 641 del 1972,

in base al quale "Gli atti e i provvedimenti elencati nella presente Tariffa non sono soggetti a tassa di concessione governativa se soggetti a tassa di concessione regionale o comunale sulla base delle disposizioni vigenti in materia di competenza amministrativa".

Atteso cio', preliminarmente si osserva che per quanto concerne l'esercizio di attivita' commerciali, l'articolo 22 della Tariffa non pone alcuna distinzione collegata alle modalita' di svolgimento della stessa (ingrosso o dettaglio). Da cio' consegue che anche per l'esercizio del commercio all'ingrosso si applica la tassa sulle concessioni governative prevista dal predetto articolo 22.

Quanto sopra premesso, in relazione al quesito oggetto dell'interpello in esame, relativamente alle seguenti attivita' individuate dall'interpellante: impiantistica; autoriparazione; imprese di pulizia (DPR 14 dicembre 1999, n. 558 e DLGS 31 marzo 1998, n. 112), facchinaggio (DM n. 221 del 2003), si precisa quanto segue.

Il Ministero delle Attivita' Produttive, con nota prot. n. 558291 del 17 ottobre 2003, ha precisato che i registri e gli albi nei quali devono essere iscritte tali imprese "...assumono la natura di registri ed albi abilitanti...".

In ragione di tale natura, pertanto, tenuto conto delle precisazioni di cui sopra, si ritiene che l'iscrizione nei predetti registri ed albi e' da assoggettare al pagamento della tassa di concessione governativa.

3) L'ultimo quesito prospettato dall'istante riguarda la necessita' di assoggettare all'obbligo della registrazione, prima della loro presentazione al Registro delle Imprese:

- . il bilancio di esercizio ed il bilancio finale di liquidazione contenenti una distribuzione di utili;
- . il bilancio finale di liquidazione dal quale risulti un credito IVA.

Al riguardo, in via preliminare, si osserva che la procedura di liquidazione e' obbligatoria per le societa' di capitali (articolo 2484 e segg. codice civile), mentre, per le societa' di persone, la liquidazione e' fatta da uno o piu' liquidatori "Se il contratto non prevede il modo di liquidare il patrimonio sociale e i soci non sono d'accordo nel determinarlo ..." (articolo 2275 codice civile).

Nell'ambito della procedura di liquidazione, l'articolo 2492 del codice civile, ai primi tre commi, rispettivamente stabilisce 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 della revisione contabile, e' depositato presso l'ufficio del registro delle imprese.

Nei novanta giorni successivi all'iscrizione dell'avvenuto deposito, ogni socio puo' proporre reclamo davanti al Tribunale in contraddittorio dei liquidatori."

Il successivo articolo 2493 dello stesso codice, al primo comma, dispone che: "Decorso il termine di novanta giorni senza che siano stati proposti reclami, il bilancio finale di liquidazione si intende approvato."

Sulla scorta del predetto disposto normativo si evince, quindi, che il bilancio finale di liquidazione (con l'eventuale piano di riparto) e' approvato dai singoli soci o in modo espresso (mediante la sottoscrizione dello stesso da parte di tutti i soci) oppure tacitamente (se entro novanta giorni dal deposito nessun socio propone reclamo, oppure se durante tale termine tutto l'attivo e' stato ripartito tra i soci e questi, all'atto di pagamento dell'ultima quota di riparto, hanno rilasciato quietanza senza riserva).

Atteso cio', per quanto attiene il quesito proposto dall'interpellante, si osserva quanto segue:

- . l'articolo 4, comma 1, lettera d), della Tariffa allegata al Testo Unico dell'imposta di registro, approvato con DPR 26 aprile 1986, n. 131 (TUR), stabilisce che alle assegnazioni ai soci, associati o partecipanti, se soggette all'imposta sul valore aggiunto o aventi per oggetto utili in denaro, si applica l'imposta di registro nella misura fissa di 168,00 euro, mentre, in ogni altro caso, si applicano le stesse aliquote previste per i conferimenti in relazione alla diversa natura dei beni (in tal senso v. Ris. 22 novembre 2000, n. 174/E);

- . con riferimento alla disposizione di cui alla lettera d) dell'articolo 4 della Tariffa, non avendo fatto ulteriori specificazioni, si deve ritenere che il legislatore ha inteso ricomprendere in essa 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.

La distribuzione degli utili, pertanto, rientra fra gli atti disciplinati dall'articolo 4 della Tariffa allegata al DPR n. 131 del 1986.

Premesso quanto sopra, il bilancio che indica anche una distribuzione di utili in denaro, e' soggetto all'obbligo di registrazione e sconta l'imposta di registro nella misura fissa, attualmente di 168,00 euro, ai sensi dell'articolo 4, lettera d), n. 1, della Tariffa citata.

Ulteriore questione posta all'attenzione della scrivente e' se il bilancio di esercizio o quello finale di liquidazione, possa essere depositato presso l'Ufficio del Registro delle Imprese anteriormente alla sua registrazione.

Al riguardo si osserva che l'articolo 65, comma 1, del TUR (Divieti relativi agli atti non registrati), dispone 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". Alla luce di tale disposizione la scrivente ritiene che il bilancio di esercizio e il bilancio finale di liquidazione contenenti una distribuzione di utili debbano essere necessariamente registrati prima della loro presentazione al Registro delle Imprese.

Da ultimo si rappresenta che non ricorre l'obbligo di registrazione in termine fisso per i bilanci finali di liquidazione che non comportino una distribuzione di utili, anche se negli stessi viene indicato un credito IVA, in quanto quest'ultima e' una posta contabile priva dei requisiti di certezza, liquidita' ed esigibilita'.

La presente risposta, sollecitata dalla Direzione Regionale, e' resa ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209.