



Corte di Cassazione

Sezione V
SENTENZA CIVILE

Sentenza del 08/03/2006 n. 4954 - parte 3

Intitolazione:

IMPOSTA DI REGISTRO - DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE - ATTI ED OPERAZIONI DI SOCIETA' E DI ASSOCIAZIONI - Riduzione del capitale sociale - Per perdite - Contestuale aumento del capitale, deliberato per un importo superiore al capitale originario, al fine di ripianare la corrispondente perdita - Assoggettabilita' al tributo - Esclusione - Conferimento determinante incremento della misura originaria del capitale - Imponibilita' - Sussistenza.

Massima:

In tema di imposta di registro su atti di societa', in virtu' dell'art. 4, nota II), della Tariffa allegata al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, i conferimenti in denaro deliberati contemporaneamente alla riduzione del capitale sociale per perdite, quale che sia il loro ammontare (e, quindi, anche qualora il conferimento, a causa della corrispondente perdita, ecceda l'importo dell'originario capitale sociale) non sono soggetti all'imposta di registro quando siano necessari a riportare il capitale alla misura preesistente alla riduzione, senza che detta norma agevolativa, cosi' interpretata, si ponga in contrasto con gli art. 4, 7 e 12 della Direttiva n. 69/335/CEE del 17 luglio 1969 come modificata dalla Direttiva n. 85/303/CEE del 10 giugno 1985.

*Massima redatta dal Servizio di documentazione economica e tributaria.

Testo:

Svolgimento del processo

Il Notaio D.A., nella sua qualita' di rogante l'assemblea straordinaria della societa' G. S.p.a. tenutasi in data 11 marzo 1997 con la quale era stato disposta la copertura delle perdite e l'aumento del capitale sociale, ha impugnato avanti la Commissione tributaria provinciale l'avviso di liquidazione con cui l'Ufficio del registro di Milano aveva richiesto il pagamento della somma di lire 179.982.000 a titolo di imposta di registro a seguito del verbale della citata assemblea, limitando espressamente la censura alla parte relativa all'imposizione della ricostituzione dell'originario capitale sociale. Il ricorso e' stato accolto avendo i primi giudici ritenuto non assoggettabile all'imposta proporzionale di registro la delibera de qua con la quale era stato disposta la ricostituzione del capitale a copertura delle perdite, ritenendo irrilevante che cio' fosse avvenuto con piu' contestuali riduzioni parziali delle perdite mediante azzeramento del capitale e sua ricostituzione fino al totale azzeramento delle perdite stesse e ripristino del capitale originario. La decisione e' stata confermata dalla Commissione tributaria regionale.

Ha proposto ricorso per cassazione l'Amministrazione finanziaria. Resiste il contribuente con controricorso.

Entrambe le parti hanno depositato note.

Motivi della decisione

Deve essere preliminarmente affrontata la questione posta dal controricorrente che eccepisce l'inammissibilita' del ricorso proposto dal Ministro delle finanze e dall'Agenzia delle Entrate, per essere la seconda subentrata al primo in virtu' del D.Lgs. n. 300/1999 quale successore a titolo universale con conseguenze perdita di legittimazione in capo al Ministero e non risultando rilasciata alcuna procura all'Avvocatura dello

Stato da parte dell'Agenzia delle Entrate non rappresentata e difesa dalla stessa ex lege.

L'eccezione e' manifestamente infondata sia perche', anche dopo la costituzione dell'Agenzia fiscale, nei procedimenti gia' in corso permane la legittimazione del Ministero in virtu' del meccanismo processuale della prosecuzione del giudizio tra le parti originarie, ai sensi dell'art. 111 del codice di procedura civile (Cassazione civile, sez. trib., 8 agosto 2003, n. 11979), sia perche' e' gia' stato ripetutamente affermato dalla Corte il principio secondo cui "in tema di contenzioso tributario, le agenzie fiscali, istituite ad opera del D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, e divenute operative a decorrere dal 1 gennaio 2001, alle quali sono stati trasferiti i rapporti giuridici relativi alla gestione delle funzioni esercitate dai dipartimenti delle entrate, possono avvalersi, per la rappresentanza in giudizio, ex art. 72 del predetto decreto legislativo, del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato, secondo la disciplina di cui all'art. 43 del R.D. 30 ottobre 1933 n. 1611, senza che occorra una speciale autorizzazione. Ne consegue che e' ammissibile il ricorso per cassazione proposto - dopo il 1 gennaio 2001 - dall'Agenzia delle Entrate, rappresentata, senza necessita' di speciale autorizzazione, dall'Avvocatura generale dello Stato" (Cassazione civile, sez. trib., 9 novembre 2004, n. 21301; nello stesso senso: Cassazione civile, sez. trib., 13 maggio 2003, n. 7344; Cassazione civile, sez. trib., 13 maggio 2003, n. 7329).

Sempre in via preliminare va esaminata l'ulteriore questione posta dai ricorrenti solo nella memoria difensiva ma comunque rilevabile d'ufficio, relativa alla legittimazione in capo al notaio rogante in ordine alla pretesa fatta valere con il ricorso introduttivo.

L'eccezione e' infondata. Non ignora il Collegio la giurisprudenza formatasi in tema di imposta di registro in relazione alla legittimazione del notaio rogante per il rimborso delle somme pagate in eccedenza, legittimazione che e' stata negata per essere il medesimo estraneo al rapporto tributario (Cass., Sez. trib., 21 novembre 2002, n. 16390 e Cass., Sez. trib., 23 settembre 2004, n. 19172); i principi enunciati in tali decisioni non sono tuttavia invocabili nella fattispecie sia perche' per la legittimazione in ordine alla richiesta di rimborso dell'imposta che si assume erroneamente corrisposta deve essere considerato il tenore letterale dell'art. 77 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 che limita tale diritto, testualmente, al "contribuente", ed al "soggetto nei cui confronti la sanzione e' stata applicata", sia perche' una volta estinta l'obbligazione tributaria l'eventuale diritto al rimborso non puo' che competere al soggetto destinato ad essere definitivamente inciso dalla pretesa e non al mero coobbligato per il pagamento dell'imposta che ha il diritto di rivalsa nei confronti del debitore principale.

Diversa soluzione deve invece darsi alla questione della legittimazione ad impugnare la pretesa tributaria nell'ipotesi in cui la stessa venga avanzata direttamente nei confronti di un soggetto che l'ufficio assume obbligato al pagamento dell'imposta.

In tal caso, infatti, anche prescindendo da ogni considerazione in ordine alla qualificazione del pubblico ufficiale tenuto alla registrazione (mero responsabile di imposta, e come tale estraneo al rapporto tributario ed unicamente fideiussore ex lege per il pagamento, o sostituto di imposta e quindi coobbligato in solido con il contribuente e quindi controparte della pretesa tributaria sia pure ai soli fini di facilitare l'adempimento fiscale) certo e' che la sua legittimazione deriva incontestabilmente dalla circostanza stessa che la pretesa del Fisco sia azionata nei suoi confronti. Nella fattispecie, invero, l'avviso di accertamento e' stato notificato personalmente al notaio che viene indicato come destinatario della pretesa erariale per cui e' ovvio che il medesimo abbia interesse diretto e conseguentemente sia legittimato a contestare tale pretesa al fine di evitare che la stessa non possa piu' essere discussa ne' nell'an ne' nel quantum ed e' altrettanto ovvio che la sua difesa non possa essere limitata alla sua personale responsabilita' ma possa essere estesa alla stessa sussistenza o quantificazione del tributo preteso.

Quanto al merito del ricorso, l'Amministrazione ricorrente censura l'impugnata decisione con due motivi: 1) violazione dell'art. 4, n. 5) e della nota I) della Tariffa allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 e del principio di cui all'art. 14 delle preleggi in relazione all'art. 360, comma

1, n. 3), del codice di procedura civile; 2) violazione e falsa applicazione degli artt. 4, 7 e 12 della Direttiva n. 69/335/CEE in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), del codice di procedura civile.

Premesso che i due motivi possono essere esaminati congiuntamente, rileva il Collegio che gli stessi appaiono infondati, posto che per costante insegnamento della Corte, da cui il Collegio non ravvisa ragioni per discostarsi, "in tema di imposta di registro su atti di società", in virtù dell'art. 4, nota II), della Tariffa allegata al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, i conferimenti in denaro deliberati contemporaneamente alla riduzione del capitale sociale per perdite, quale che sia il loro ammontare (e, quindi, anche qualora il conferimento, a causa della corrispondente perdita, ecceda l'importo dell'originario capitale sociale) non sono soggetti all'imposta di registro quando siano necessari a riportare il capitale alla misura preesistente alla riduzione, senza che detta norma agevolativa, così interpretata, si ponga in contrasto con gli art. 4, 7 e 12 della Direttiva n. 69/335/CEE del 17 luglio 1969 come modificata dalla Direttiva n. 85/303/CEE del 10 giugno 1985" (Cassazione civile, Sez. trib., 11 agosto 2004, n. 15530; conformi: Cassazione civile, Sez. trib., 12 marzo 2002, n. 3551; Cassazione civile, Sez. trib., 8 novembre 2001, n. 13830; Cassazione civile, Sez. trib., 26 luglio 2001, n. 10233).

Il ricorso deve pertanto essere rigettato. Sussistono giusti motivi per l'integrale compensazione delle spese della fase.

P.Q.M.

rigetta il ricorso e compensa le spese.