

## Senza registro il finanziamento dei soci con aumento di capitale

IL Sole 24 Ore | NORME E TRIBUTI | 24 GENNAIO 2024 | Angelo Busani

La menzione del contratto di finanziamento-soci, stipulato in forma orale, che sia contenuta in una deliberazione di aumento o di riduzione del capitale sociale, non comporta l'applicazione dell'imposta di registro (con aliquota del 3%) qualora l'intero importo del finanziamento sia imputato ad aumento del capitale sociale o a copertura di perdite. Lo decide la Cassazione nella sentenza n. 1960 del 18 gennaio 2024, conseguentemente riformando la pronuncia (3065 del 21 giugno 2019) emessa in senso contrario dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia, la quale, a sua volta aveva confermato la sentenza della Commissione provinciale di Milano, che aveva rigettato il ricorso proposto contro l'avviso di liquidazione emanato dall'Agenzia delle entrate. La decisione della Cassazione è argomentata con la considerazione secondo cui l'articolo 22, comma 2, del Dpr 131/1986 (il Tur, Testo unico dell'imposta di registro) sancisce che l'enunciazione di contratti verbali non soggetti a registrazione in termine fisso non dà luogo all'applicazione dell'imposta di registro quando gli effetti delle disposizioni enunciate sono già cessati o cessano in virtù dell'atto che contiene l'enunciazione. Infatti, passando a capitale sociale (o a copertura perdite) l'apporto che i soci abbiano effettuato a favore della società a titolo di finanziamento, si determina la cessazione degli effetti del contratto di finanziamento (vale a dire che la società non è più tenuta a restituire al socio finanziatore la somma oggetto di finanziamento e gli interessi che siano stati eventualmente pattuiti) e il denaro oggetto di finanziamento rimane definitivamente acquisito al patrimonio della società. In altre parole, nello stato patrimoniale della società in questione, si cancella il debito dalla colonna del passivo e un importo corrispondente si contabilizza nel patrimonio netto. Fino a qui la sentenza n. 1960/2024 susciterebbe un interesse abbastanza contenuto, poiché si "limiterebbe" a confermare (il che è comunque un fatto importante, per la tranquillità degli operatori professionali) la svolta che la Cassazione ha maturato, rispetto alla sua precedente giurisprudenza, con la decisione n. 3841/2023, nella quale è stato appunto sancito che il passaggio a capitale del finanziamento soci non è da considerare una fattispecie imponibile. È invece molto interessante la considerazione che la sentenza 1960/2024 svolge con riferimento alla pronuncia delle Sezioni Unite n. 14432 del 24 maggio 2023, per due principali ragioni. Primariamente, perché afferma in modo espresso che tra tali decisioni non esiste contraddittorietà, in quanto nella sentenza 14432/2023 è stato esaminato un caso diverso da quello deciso nel 2024 e, cioè, il caso di un finanziamento soci non passato a capitale nella sua interezza, ciò che ha portato le Sezioni Unite a decidere che non potevano «considerarsi cessati gli effetti» del finanziamento enunciato (e che quindi non era maturato il presupposto di esonero da tassazione disposto dall'articolo 22, comma 2, Tur). In secondo luogo, la sentenza 1960/2024 è interessante perché implicitamente conferma l'avviso della Cassazione sul controverso punto se tra il contratto di finanziamento e il verbale assembleare che lo enuncia per convertirlo in patrimonio netto sussista, o meno, una identità di "parti". Si tratta di una questione assai rilevante, in quanto l'articolo 22, comma 1, Tur, dispone che uno dei presupposti della tassazione per enunciazione è il fatto che l'atto enunciato sia stato posto «in essere fra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene la enunciazione». Secondo una consistente corrente interpretativa, il verbale di un'assemblea (o di un altro organo collegiale) è un atto nel quale, per sua stessa natura, non è rilevabile la presenza di "parti", espressione tipica invece degli atti con natura contrattuale. Per la Cassazione, invece, il concetto di "parti" deve essere interpretato non nel senso "contrattualistico" del termine, ma in senso lato, con la conseguenza che anche il verbale assembleare ben si presta a essere considerato come un atto enunciante. © RIPRODUZIONE RISERVATA