

COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI

Studio n. 651 bis

Gaetano Petrelli

DELIBERAZIONE DI RIPARTIZIONE DEGLI UTILI SOCIALI E IMPOSTA DI REGISTRO

Approvato dalla Commissione Studi tributari il 18 luglio 1997

Approvato dal Consiglio Nazionale il 24 luglio 1997

Si pone il problema di stabilire se sia o meno da assoggettare a registrazione in termine fisso la deliberazione dell'assemblea ordinaria dei soci di ripartizione degli utili tra i soci stessi, contestuale o meno all'approvazione del bilancio, nell'ipotesi in cui la verbalizzazione della delibera stessa sia effettuata sull'apposito libro delle adunanze e deliberazioni dell'assemblea; e se l'ufficio del registro possa procedere alla tassazione, con l'applicazione delle relative sanzioni, nel momento in cui la delibera di cui sopra viene esibita per dimostrare il netto patrimoniale della società, contestualmente alla registrazione di un atto di donazione di quote sociali.

Il sistema normativo dell'imposizione di registro sugli atti societari si impernia essenzialmente su due norme della tariffa, parte prima, e della tabella, allegate al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 (Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), e precisamente:

- l'articolo 4, lettera d), n. 1) della tariffa, parte prima (atti soggetti a registrazione in termine fisso), che assoggetta all'imposta di registro nella misura fissa di lire 250.000 l'assegnazione ai soci avente per oggetto utili in denaro;
- l'articolo 9 della tabella (atti per i quali non vi è obbligo di chiedere la registrazione), che contempla gli "atti propri" delle società ed enti di cui all'art. 4 della parte prima della tariffa, diversi da quelli ivi indicati.

- la nota VI all'articolo 4 della tariffa, parte prima, ove si dispone che "Per gli atti propri delle società ed enti diversi da quelli indicati nel presente articolo si applica l'articolo 4 della tabella".

Il sistema, pertanto, è articolato su un'elencazione tassativa (art. 4 tariffa) degli atti societari soggetti a registrazione in termine fisso, ed una norma residuale (art. 9 tabella) che determina l'esclusione dall'obbligo di registrazione per tutti gli atti che non rientrino in tale elenco tassativo.

Nell'immediatezza dell'entrata in vigore del testo unico del 1986, alcune Cancellerie Commerciali di Tribunali avevano interpretato le norme suindicate nel senso che la deliberazione di distribuzione degli utili, contestuale all'approvazione del bilancio, fosse da farsi rientrare nel disposto dell'art. 4, lettera d) della tariffa, e richiedevano pertanto la preventiva registrazione per accettare il deposito del bilancio. Se, in sede di primo commento, qualche autore riteneva il problema non superabile, se non a seguito di apposito intervento legislativo ¹, la dottrina successiva ha elaborato una serie di argomentazioni per affermare l'inapplicabilità - già *de iure condito* - della suindicata disposizione alla delibera di distribuzione degli utili:

1. la circolare ministeriale n. 37 del 10 giugno 1986 ² ricomprende espressamente tra gli atti non soggetti a registrazione, *ex art. 9 della tabella*, "le delibere relative all'approvazione del bilancio, all'utilizzo di riserve"; d'altra parte, l'art. 2433 del codice civile stabilisce che "L'assemblea che approva il bilancio delibera sulla distribuzione degli utili ai soci". Si è affermato, quindi, che la delibera di distribuzione degli utili, lungi dal configurarsi come atto di disposizione patrimoniale, rappresenta solo un atto dichiarativo, spettando *ex lege* al socio il diritto al dividendo ³. L'argomentazione, in realtà, non tiene conto del tuttora vivo dibattito dottrinale in ordine all'esistenza di un vero e proprio diritto dei soci al dividendo, essendo la dottrina tuttora divisa sul punto ⁴: ove si accettasse la tesi, oggi prevalente, per cui un vero e proprio diritto al dividendo non sorge se non in conseguenza della deliberazione

¹ MORONI - *Va tolta la tariffa di registro sugli utili distribuiti*, in *Il Sole 24 Ore*, 20 ottobre 1988, p. 19; ID. - *Assegnazioni ai soci arenate in Tribunale*, in *Il Sole 24 Ore*, 20 maggio 1987, p. 24.

² Riportata in DONNAMARIA - *L'imposta di registro nel Testo Unico*, Milano 1987, p. 365.

³ ROVEDA-MUGGIA - da "Notizie sindacali", a cura dell'Associazione Sindacale dei notai della Lombardia, anno 7, n. 4, luglio 1987.

⁴ Sul problema, v. per tutti, di recente, C.N.N. (estensore ANGELICI) - *In tema di distribuzione degli utili senza espressa deliberazione assembleare*, in *Studi e Materiali*, IV, Giuffrè, Milano 1995, p. 37, ed in *Riv.*

assembleare di distribuzione degli utili, l'argomento non potrebbe essere utilizzato; in ogni caso, e' da tener presente che approvazione del bilancio e distribuzione degli utili possono ben essere oggetto di delibere diverse ed autonome;

2. tutte le voci dell'art. 4, prima parte, della tariffa di registro, e le ivi indicate aliquote di imposta, attengono sempre e soltanto al momento e all'evento attuativo, esecutivo, giammai da confondere con i rispettivi antefatti meramente deliberativi⁵; pertanto la deliberazione di distribuzione di utili ai soci e' realta' ben diversa dall'assegnazione di utili in denaro (cosi' come la delibera di fusione si differenzia dall'atto di fusione, e come la delibera di aumento del capitale si differenzia dalla sua sottoscrizione);
3. il termine "assegnazione" ha un preciso e identico significato sia nel lessico giuridico che nella specifica materia di registro: utilizzato con riguardo alle divisioni ed allo scioglimento di societa', indica solo il momento esecutivo, la destinazione definitiva dell'utile, in contrapposizione al momento deliberativo, preparatorio; mancherebbe, pertanto, gia' a livello letterale, la previsione di tassazione nell'art. 4 della tariffa⁶;
4. assume altresì rilevanza l'avvenuta sostituzione del termine "utile" in luogo di "dividendo", apportata dal legislatore nel T.U., tenendo presente la distinzione che caratterizza i due concetti: utile di esercizio e' l'avanzo attivo della gestione, mentre il dividendo e' quella parte di utile distribuibile, quale frutto dell'azione o quota sociale. Il riferimento al termine *utile* indica quindi l'intenzione del legislatore di assoggettare a registrazione gli atti che comportano l'attribuzione ai soci degli utili che non siano gia' stati distribuiti a titolo di dividendo⁷, in particolare in sede di scioglimento della societa' e recesso del socio, allorché occorre liquidare al socio stesso la propria quota, comprendente anche, in percentuale, gli utili non distribuiti.

Alla luce degli argomenti di cui ai superiori nn. 2, 3 e 4 e' possibile pertanto concludere nel senso che *la delibera di distribuzione dei dividendi ai soci non e' in alcun modo soggetta a registrazione*, rientrando a pieno titolo nella disposizione dell'art. 9 della tabella, e cio' a prescindere dalla soluzione che voglia adottarsi in ordine al controverso

Not., 1992, p. 1019; GALGANO - *Le clausole statutarie sulla ripartizione degli utili*, in *Riv. Soc.*, 1982, p. 1160; Cass. 11 marzo 1993 n. 2959, in *Riv. Not.*, 1994, p. 1139.

⁵ ROVEDA-MUGGIA - da "Notizie sindacali", a cura dell'Associazione Sindacale dei notai della Lombardia, anno 7, n. 4, luglio 1987.

⁶ PENCO - *La delibera di approvazione del bilancio annuale e di distribuzione degli utili nella imposizione di registro - un non problema*, in *Boll. trib.*, 1989, p. 366; NASTRI - *L'imposta di registro e le relative agevolazioni*, Milano 1993, p. 355.

⁷ PENCO - *op. ult. cit.*.

problema della natura del diritto del socio al dividendo: infatti, come sopra evidenziato, “assegnazione di utili” e “distribuzione di dividendi” sono fattispecie concettualmente e giuridicamente diverse. Del resto, ciò appare chiaramente affermato dalla circolare ministeriale n. 37 del 10 giugno 1986, che ricomprende testualmente nel disposto dell’art. 9 della tabella:

- le delibere *relative all’approvazione del bilancio* (e’ noto che nella maggior parte dei casi la delibera che approva il bilancio dispone, ai sensi dell’art. 2433 c.c., sulla distribuzione degli utili ai soci, pur essendo, come sopra visto, le due delibere giuridicamente autonome);
- le delibere *relative all’utilizzo di riserve che non comportano aumento di capitale*: ciò significa che, anche quando gli utili sono accantonati e non immediatamente ripartiti, la successiva delibera di distribuzione e’ esente da registrazione.

Risolto quindi il problema nel senso della non soggezione a registrazione in termine fisso della delibera di distribuzione degli utili verbalizzata sull’apposito libro, viene automaticamente superata l’altra questione, se, cioè, l’ufficio del registro, esibitagli la delibera in occasione della registrazione di un atto di cessione di quote sociali, possa assoggettare la detta delibera a registrazione con le relative sanzioni. E’ ovvio, peraltro, che se la delibera fosse stata soggetta a registrazione in termine fisso l’ufficio avrebbe avuto tale potere in base all’art. 15, lettera b), del D.P.R. 131/1986, che prevede la registrazione d’ufficio quando la scrittura privata viene depositata presso pubblici uffici.

Gaetano Petrelli