

Iscrizione nel registro delle imprese: rimborso della tassa per il rinnovo annuale
(Agenzia Entrate, circolare 01.06.2004 n. 20)

Con la circolare n. 20 del 1 giugno 2004 l'Agenzia delle Entrate ha dato il via libera ai rimborsi della tassa di concessione governativa per l'iscrizione delle società nel registro delle imprese che era dovuta per ciascun anno solare successivo a quello dell'iscrizione e che la Corte di Giustizia ha ritenuto incompatibile con il diritto comunitario in quanto tale tributo non era correlato al costo del servizio concretamente reso.

(Altalex, 12 giugno 2004)

Agenzia delle entrate

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

CIRCOLARE N. 20/E del 01.06.2004

OGGETTO: Tassa sulle concessioni governative per l'iscrizione nel registro delle imprese - Art. 11 legge 23 dicembre 1998, n. 448 - Sentenza 10 settembre 2002 della Corte di Giustizia delle Comunità Europee

1. Sentenza 10 settembre 2002 della Corte di Giustizia

L'art. 3 del decreto-legge 19 dicembre 1984, n. 853, convertito, con modificazioni, nella legge 17 febbraio 1985, n. 17, fissava gli importi della tassa di concessione governativa per l'iscrizione delle società nel registro delle imprese e stabiliva che la tassa era dovuta anche per ciascun anno solare successivo a quello dell'iscrizione.

La Corte di giustizia - con sentenza 20 aprile 1993 - ha dichiarato l'incompatibilità con la direttiva comunitaria n. 69/335/CEE di tale tributo, in quanto non correlato al costo del servizio concretamente reso.

A seguito di detta pronuncia il legislatore statale si è adeguato alla normativa comunitaria stabilendo una tassa fissa per l'iscrizione dell'atto costitutivo e una per l'iscrizione degli altri atti sociali, abolendo la tassa di rinnovo annuale (art. 61 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427).

Per sanare la situazione relativa al periodo anteriore all'entrata in vigore di tale disposizione, l'art. 11 della legge 23 dicembre 1998, n. 448 ha stabilito, per gli anni dal 1985 al 1992, nuovi importi sia per la tassa di iscrizione dell'atto costitutivo - fissata in lire 500.000 indipendentemente dalla forma giuridica della società - che per la tassa di iscrizione degli altri atti sociali, differenziata secondo il tipo di società richiedente.

Inoltre, detta norma ha confermato l'applicabilità alle relative istanze di rimborso del termine di decadenza triennale, previsto dall'art. 13 del citato DPR n. 641 del 1972, ed ha stabilito che gli interessi sull'importo da rimborsare sono dovuti nella misura del tasso legale vigente alla data di entrata in vigore della legge medesima, con decorrenza dalla data di presentazione dell'istanza di rimborso.

Con circolare n. 32/E del 12 febbraio 1999 sono state impartite istruzioni in ordine all'applicabilità della nuova disposizione, mentre con circolare n. 106/E dell'11 maggio 1999 sono state indicate le

modalità per la trattazione delle istanze di rimborso e per l'utilizzo della relativa procedura automatizzata.

Peraltro, nella giurisprudenza interna l'applicazione della disciplina prevista dall'art. 11 citato non è stata pacifica, in quanto sovente ritenuta anch'essa incompatibile con la normativa comunitaria.

Sulla compatibilità delle disposizioni contenute nell'art. 11 della legge n. 448 del 1998 rispetto alla citata direttiva 69/335/CEE si è pronunciata la Corte di Giustizia delle Comunità Europee con sentenza 10 settembre 2002.

In particolare, la Corte si è pronunciata sulla compatibilità della norma con gli artt. 10 e 12 della direttiva, in relazione:

1. al tributo previsto retroattivamente dalla norma in esame;
2. alla misura degli interessi da applicare in sede di rimborso delle somme versate in eccedenza;
3. all'applicabilità del termine triennale di decadenza per la presentazione dell'istanza di rimborso.

2. APPLICAZIONE RETROATTIVA DEL TRIBUTO

Quanto al primo punto, è stato ribadito che gli importi riscossi per l'iscrizione nel registro delle imprese sono conformi alla direttiva 69/335 solo in quanto abbiano carattere remunerativo e siano richiesti a titolo di corrispettivo di operazioni imposte dalla legge per uno scopo di interesse generale, qual è quello della pubblicità degli atti sociali.

Pertanto, gli importi di tali tributi, che possono variare secondo la forma giuridica della società, devono essere calcolati in base al solo costo delle formalità di cui trattasi, che può essere determinato anche forfaitariamente e tenendo conto del costo di eventuali operazioni minori effettuate gratuitamente. Nel determinare tali importi si deve tenere conto anche di altri eventuali diritti versati parallelamente e intesi anch'essi a retribuire lo stesso servizio fornito.

Uno Stato membro, quindi, ha "la facoltà di prevedere diritti forfaitari e di stabilirne gli importi per un periodo indeterminato, qualora si assicuri, ad intervalli regolari, che tali importi continuano a non superare il costo medio delle operazioni di cui trattasi".

Alla luce di tali principi generali la Corte di giustizia ha specificato che:

- la tassa annuale relativa ad anni per i quali non vi sia stata iscrizione di alcun atto sociale, non potendo avere carattere remunerativo, è incompatibile con il diritto comunitario;
- le tasse versate nel periodo 1985-1992 per l'iscrizione dell'atto costitutivo o di altri atti sociali sono ammissibili solo nella misura in cui i costi del servizio fornito non siano stati coperti, in tutto o in parte, dai diritti di cancelleria riscossi parallelamente.

Una siffatta enunciazione comporta notevoli conseguenze nell'ambito dei processi in corso. Infatti, in primo luogo, la tassa forfaitaria non può essere richiesta in pagamento per gli anni in cui non vi è stata iscrizione di atti diversi da quello costitutivo.

In secondo luogo, non risulta agevole provare la congruità della tassa pagata rispetto al costo del servizio né dimostrare, tramite riscontri effettuati ad intervalli regolari, che l'importo della tassa continui a non superare il costo medio delle formalità di iscrizione.

Peraltro, l'importo della tassa dovuta dovrà calcolarsi al netto dei diritti di cancelleria corrisposti dalla società in occasione delle singole iscrizioni.

Si deve considerare, inoltre, che a seguito della menzionata pronuncia della Corte di Giustizia Europea, la Corte di Cassazione ha più volte affermato l'immediata disapplicabilità della norma recata dall'art. 11 in argomento, poiché essa prevede una "vera e propria tassa ... in quanto l'importo relativo è del tutto avulso dal costo del servizio e, soprattutto, in quanto, nonostante la sua affermata forfetarietà, l'obbligo del pagamento ... prescinde del tutto dalla concreta prestazione di un servizio e non tiene conto di 'altri diritti' a suo tempo versati, 'intesi anch'essi a retribuire lo stesso servizio fornito'" (Cass., sez. V, 12 maggio 2003, n. 7236; 21 maggio 2003, n. 8012).

3. INTERESSI DOVUTI SUI RIMBORSI

Per quanto concerne la questione relativa alla misura degli interessi, la sentenza della Corte europea ne rimette la soluzione al giudice nazionale sulla base del principio secondo cui non è consentito agli Stati membri adottare norme che subordinano "la restituzione di un tributo dichiarato incompatibile con il diritto comunitario da una sentenza della corte, o la cui incompatibilità con il diritto comunitario derivi da una sentenza del genere, a condizioni riguardanti specificamente detto tributo e che sono meno favorevoli di quelle che si applicherebbero, in mancanza di dette norme, alla restituzione del tributo di cui trattasi".

Al riguardo va considerato che il comma 3 dell'art. 11 della legge n. 448 del 1998 prevede un tasso di interesse pari al 2,5 per cento annuo. Tale tasso è inferiore a quello previsto dalla legge 26 gennaio 1961, n. 29, con riguardo al rimborso delle tasse di concessione governativa, applicabile in assenza di diversa previsione (pari inizialmente al 6 per cento semestrale e successivamente modificato più volte sino a giungere all'attuale misura dell' 1,375 per cento semestrale).

Anche sotto tale profilo, la pretesa dell'Amministrazione finanziaria, ancorata al disposto della legge n. 448 del 1998 ha incontrato seri ostacoli in sede contenziosa.

D'altronde, in ordine alla disapplicazione di tale norma e alla spettanza degli interessi nella misura prevista dalla legge 26 gennaio 1961, n. 29, e successive modificazioni, si era già espressa specificamente la Suprema Corte (sentenze 6 dicembre 2001, n. 15448 e 21 dicembre 2001, n. 16130), che ha recentemente ribadito tale principio con le sentenze 12 maggio 2003, n. 7236 e 16 maggio 2003, n. 7682.

Si invitano, pertanto, gli uffici a calcolare gli interessi sulle somme da rimborsare secondo le disposizioni della citata legge n. 29 del 1961, con decorrenza dalla data di presentazione dell'istanza di rimborso, come da ultimo confermato dalla Suprema Corte con sentenza 28 gennaio 2004, n. 1541.

4. Applicabilità del termine triennale di decadenza per la presentazione dell'istanza di rimborso

Sull'ultimo punto esaminato dalla sentenza in rassegna, concernente il termine di decadenza entro cui deve essere presentata istanza di rimborso delle tasse dichiarate contrastanti con il diritto comunitario, la Corte di Giustizia ha affermato che "il diritto comunitario non vieta a uno Stato membro di opporre alle azioni di ripetizione di tributi riscossi in violazione del diritto comunitario un termine nazionale di decadenza triennale che deroga al regime ordinario dell'azione di ripetizione dell'indebito tra privati, assoggettata a un termine più favorevole, purché detto termine di decadenza si applichi allo stesso modo alle azioni di ripetizione di tali tributi basate sul diritto comunitario e a quelle basate sul diritto nazionale".

Tale principio, già accolto dalla Corte di Cassazione, consente di escludere il rimborso di quei tributi per i quali non sia stata presentata istanza di rimborso entro il termine di decadenza di tre anni a decorrere dal giorno del pagamento (Cass. 22 marzo 2000, n. 3422 e 29 agosto 2000, n. 11316).

Da ultimo, la Corte Costituzionale ha ritenuto, con ordinanza 19 dicembre 2003, n. 365, manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale del citato art. 11, comma 2 della legge n. 448 del 1998.

5. CONCLUSIONI

Per quanto esposto, si ritiene di dover prendere atto delle richiamate determinazioni assunte dalla Corte di Giustizia e confermate dalla Corte di Cassazione.

Conseguentemente - conformandosi alle predette posizioni giurisprudenziali - gli uffici provvederanno all'esecuzione dei rimborsi, senza coltivare ulteriormente le controversie in cui sia in discussione il diritto delle società al rimborso della tassa di concessione governativa e/o la misura degli interessi relativi.

Devono invece essere proseguite le controversie relative a domande di rimborso presentate oltre il termine di decadenza triennale. E' opportuno in proposito ricordare il prevalente orientamento giurisprudenziale, secondo cui, qualora detta istanza di rimborso sia inviata a mezzo posta, è sufficiente che entro il termine triennale sia effettuata la spedizione, risultando irrilevante il momento della ricezione da parte dell'ufficio (Cass. 25 ottobre 1999, n. 11973; 21 maggio 2003, n. 8012; 11 giugno 2003, n. 9311; 5 settembre 2003, n. 12978).

In senso conforme, si è espressa anche l'Avvocatura Generale dello Stato con nota n. 103703 del 17 ottobre 2002.

In relazione ai rapporti tributari pendenti, pertanto, sempre che l'istanza di rimborso sia stata presentata nei termini, si dovrà procedere al rimborso delle somme dovute, in particolare, nei casi in cui:

- a. sia pendente un contenzioso in sede giurisdizionale;
- b. non sia stato instaurato un contenzioso giurisdizionale, sempre che non siano intervenute cause di decadenza o prescrizione;
- c. sia stato proposto ricorso solo in sede amministrativa, anche in presenza di decisione favorevole o sfavorevole al contribuente e sempre che non vi ostino cause di decadenza o prescrizione.

Si invitano quindi gli uffici dell'Agenzia a riesaminare caso per caso, secondo i criteri esposti nella presente circolare, il contenzioso pendente concernente la materia in esame e - se del caso - eseguire i rimborsi, provvedendo altresì a chiedere all'Avvocatura dello Stato l'abbandono dei relativi giudizi.

Le Direzioni Regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.

(da www.altalex.it)