



N. 32 - aprile 2012

Registro delle imprese e libera circolazione dei capitali: da Cosenza a Lussemburgo

LA STATUZIONE EUROPEA

In risposta ad una questione pregiudiziale sollevata dal giudice delegato della sezione fallimentare del tribunale di Cosenza, la terza sezione della Corte di giustizia dell'Unione europea, con sentenza 19 aprile 2012 nella causa C-443/09, ha reso un'importante statuizione interpretativa della disciplina di fonte europea che comprime la possibilità di imposte indirette sulla raccolta di capitali: tale disciplina restrittiva non si applica ai diritti dovuti annualmente da ogni impresa italiana per l'iscrizione nel registro delle imprese, anche se siffatta iscrizione ha un effetto costitutivo per le società di capitali; la corresponsione di tale diritto è dovuta, anche relativamente al periodo di tempo in cui le società di capitali svolgono unicamente attività preparatorie alla gestione di un'impresa.

LA DISCIPLINA NAZIONALE

Ai sensi del codice civile (sezione I del capo III del titolo II del Libro V), in Italia vige per gli imprenditori commerciali l'obbligo di iscrizione in un registro delle imprese, indipendentemente dal fatto che si tratti di imprenditori individuali ovvero collettivi.

L'obbligo in questione è diversamente assistito: sotto il profilo sanzionatorio, l'inosservanza dell'obbligo di iscrizione è oggetto di una sanzione amministrativa (articolo 2194 c.c.). Più interessante, però, è il profilo ripristinatorio/costitutivo: da un lato, in presenza dei presupposti di legge, il giudice del registro può procedere all'iscrizione d'ufficio (articolo 2190 c.c.); dall'altro lato, per tutti gli imprenditori collettivi strutturati nella forma della società di capitali, l'iscrizione ha valore costitutivo (articolo 2331 c.c., per cui in mancanza di iscrizione il negozio non produce effetti nemmeno tra le parti). L'obbligo vige, secondo l'articolo 2200 c.c., anche quando le società (incluse le società cooperative e quelle di persone diverse dalla società semplice) non esercitino alcuna attività commerciale.

Dopo mezzo secolo di inadempimento (durante il quale vigeva la disciplina transitoria di cui all'articolo 100 delle disposizioni di attuazione al cod. civ., per cui i soli fatti relativi alle società erano iscritti nei registri di cancelleria presso il tribunale), l'articolo 8 della legge 29 dicembre 1993, n. 580 rese operativo il registro delle imprese attribuendone la tenuta alle camere di commercio, industria, artigianato ed agricoltura (CCIAA); la stessa disposizione estese l'obbligo di iscrizione alle società semplici, agli artigiani, agli imprenditori agricoli ed ai piccoli imprenditori, in apposite sezioni speciali (parte delle quali assorbite, in virtù del d.P.R. n. 558 del 1999, in un'unica sezione speciale del registro, cui si sono aggiunte quelle delle società tra professionisti e delle imprese artigiane). Rimase intatto l'impianto codicistico, invece, per quanto riguarda la struttura (l'ufficio del registro, istituito a livello provinciale presso le citate CCIAA, è retto da un conservatore ed è posto sotto la vigilanza di un giudice delegato dal presidente del tribunale competente) e per quanto concerne gli effetti: a parte i casi di efficacia costitutiva delle società di capitali, l'iscrizione rende opponibili ai terzi tutta una serie di atti dell'imprenditore, che si presumono conosciuti (articolo 2193 c.c.).

L'articolo 18 della legge 29 dicembre 1993, n. 580, al comma 1 afferma che "al finanziamento ordinario delle camere di commercio si provvede mediante: a) il diritto annuale (...) d) i diritti di segreteria sull'attività certificativa svolta e sulla iscrizione in ruoli, elenchi, registri e albi tenuti ai sensi delle disposizioni vigenti", le cui voci e importi "sono modificati e aggiornati con decreto del Ministero dello sviluppo economico, di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze, tenendo conto dei costi medi di gestione e di fornitura dei relativi servizi". Per il comma 4, invece, "la misura del diritto annuale dovuto ad ogni singola camera di commercio da parte di ogni impresa iscritta o annotata nei registri di cui all'articolo 8, ivi compresi gli importi minimi e quelli massimi, nonché gli importi del diritto dovuti in misura fissa, è determinata dal Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il

Ministro dell'economia e delle finanze, sentite l'Unioncamere e le organizzazioni di categoria maggiormente rappresentative a livello nazionale", secondo una metodologia che considera il fabbisogno della CCIAA e, almeno per alcune tipologie di imprese, il fatturato; il comma 9 prevede che una quota del diritto annuale sia da riservare ad un fondo di perequazione istituito presso l'Unioncamere; il comma 10 prevede la possibilità di un incremento del diritto annuale, fino a un massimo del venti per cento, a titolo di cofinanziamento di specifici progetti aventi per scopo l'aumento della produzione e il miglioramento delle condizioni economiche della circoscrizione territoriale di competenza.

LA NORMATIVA EUROPEA

L'articolo 5 della direttiva 2008/7 del Consiglio 12 febbraio 2008, intitolato «Operazioni non soggette all'imposta indiretta», stabilisce quanto segue: «1. Gli Stati membri non assoggettano le società di capitali ad alcuna forma di imposta indiretta per le operazioni seguenti: (...) c) registrazione o qualsiasi altra formalità preliminare all'esercizio di un'attività, alla quale una società di capitali può essere soggetta a causa della sua forma giuridica; (...)». L'articolo 6 della direttiva 2008/7, poi, così dispone: «1. Gli Stati membri possono applicare, in deroga alle disposizioni dell'articolo 5, le imposte e i diritti seguenti: (...) e) diritti di carattere remunerativo; (...)».

Il secondo considerando della direttiva enuncia, come *ratio* delle norme citate, la finalità di incentivare la libera circolazione dei capitali. La Corte di giustizia, con sede a Lussemburgo, nella sentenza dell'11 giugno 1996, *Denkavit Internationaal e a.* (C-2/94, Racc. pag. I-2827, § 23) ha dichiarato che gli scopi perseguiti dalla direttiva rischierrebbero di essere messi in discussione se i tributi di cui trattasi, anche se non colpiscono i conferimenti di capitali in quanto tali, fossero riscossi per effetto delle formalità connesse alla forma giuridica della società, vale a dire a motivo dello strumento usato per raccogliere capitali (sentenza del 28 giugno 2007, *Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft*, C-466/03, Racc. pag. I-5357, § 50).

LA MOTIVAZIONE DELLA CORTE

Premessa la natura sostanzialmente giurisdizionale del procedimento nell'ambito del quale è stato avanzato il quesito interpretativo della direttiva 2008/7 (il procedimento di accertamento del passivo del fallimento di una società a responsabilità limitata cosentina, nell'ambito del quale cercava di insinuarsi la locale CCIAA, vantando il credito derivante dal mancato pagamento del diritto annuale), il giudici europei non entrano neppure nell'articolata richiesta in ordine al ca-

attere remunerativo o meno del diritto camerale. Non è per essi necessario pronunciarsi sull'applicabilità o meno della deroga prevista dall'articolo 6 della direttiva; ciò per l'elementare ragione che la Corte contesta (su conformi conclusioni dell'avvocato generale Kokott, presentate il 12 gennaio 2012) la stessa applicabilità dell'articolo 5 (in ordine alla quale era avanzato il primo quesito interpretativo del giudice remittente).

In altri termini, è dirimente per la Corte che "il fatto generatore" del tributo - corrisposto in ragione dell'iscrizione sul registro delle imprese - "prescinde dalla forma giuridica dell'ente titolare dell'impresa e che quindi non è collegato a formalità alle quali possono essere assoggettate le società di capitali in ragione della loro forma giuridica (...) e grava sia sulle imprese aventi la forma di società di capitali ai sensi dell'articolo 2 della direttiva 2008/7 sia su quelle con un'altra forma giuridica, segnatamente su quelle detenute o gestite individualmente da persone fisiche" (§§ 33-35). "Si tratta di un tributo che colpisce, in base al loro fatturato, il complesso degli enti che perseguono fini di lucro" (§ 34) tant'è vero che "la commisurazione del diritto annuale al fatturato dell'impresa interessata esclude che il pagamento del tributo costituisca una formalità maggiormente onerosa per un'impresa avente forma giuridica di società di capitali rispetto ad un'impresa che abbia adottato una forma giuridica differente" (§ 36).

La Corte, invero, fronteggia talune peculiarità, rispetto ai suoi precedenti giurisprudenziali, derivanti dalla disciplina italiana: ma esse non revocano in dubbio l'eccentricità del tributo corrisposto rispetto alle imposte indirette che intendono colpire la raccolta di capitali nel mercato.

Da un lato, è innegabile che "l'iscrizione delle società di capitali nel registro delle imprese abbia, per le società di capitali ai sensi del diritto nazionale in parola e a differenza delle altre imprese, effetto costitutivo": ma nessun sinallagma può essere letto tra tale procedura e la raccolta di capitali, proprio perché "il fatto generatore di detto diritto annuale" è la registrazione dell'impresa e non "la registrazione della società di capitali titolare dell'impresa". L'avvocato generale, invero, era più problematica in ordine alla differenza tra il diritto versato in occasione dell'iscrizione iniziale e i diritti che devono essere versati annualmente in seguito ("Nel caso in esame si discute, infatti, soltanto del diritto annuale. Per poter considerare il diritto annuale un'imposta sull'iscrizione collegata all'esercizio di un'attività, sarebbe necessario pertanto provare che detta iscrizione è collegata al mantenimento dell'iscrizione della società e costituisce una condizione per la conservazione della capacità di agire in capo alla società. Nel caso di specie, tale aspetto non è chiaro": § 36 delle conclusioni Kokott). Ma anche lei, alla fine, ha preso atti che "la Commissione e il governo italiano, nelle loro osser-

vazioni sulla prima domanda di pronuncia pregiudiziale, hanno sottolineato che il diritto annuale dovuto alle camere di commercio non costituisce una condizione per il mantenimento dell'iscrizione della società nel registro delle imprese" (§ 37).

Nella sentenza, quindi, si giudica pacifico che il mancato pagamento del diritto in questione da parte di una società di capitali non comporta la radiazione di quest'ultima dal registro delle imprese: cosa che, in effetti, quadra con la tassatività delle fattispecie di cancellazione d'ufficio (articolo 2191 c.c. e, per le società di capitali, articolo 2490 ultimo comma c.c.; a ciò si è aggiunto il D.P.R. 23 luglio 2004, n. 247 per le imprese individuali e le società semplici). Agli atti di causa, comunque, resta la doglianza di parte, secondo cui "in caso di mancato pagamento del diritto annuale, le camere di commercio competenti non rilascerebbero determinate certificazioni di cui l'impresa necessita per poter prendere parte agli scambi economici. Anche tali certificazioni potrebbero essere una formalità che costituisce una condizione per l'esercizio dell'attività" (§ 38 delle conclusioni Kokott): pur non venendo meno l'effetto dichiarativo (opponibilità ai terzi degli atti iscritti), quindi, la pubblicità legale viene in tal guisa resa più complicata da invocare, e ciò in ragione dell'articolo 24, comma 35 della legge 27 dicembre 1997, n. 449 secondo cui «l'avvenuto pagamento del diritto annuale di cui all'articolo 18 della legge 29 dicembre 1993, n. 580 e successive modificazioni, è condizione dal 1° gennaio dell'anno successivo all'emissione del bollettino di pagamento, per il rilascio delle certificazioni da parte dell'Ufficio del registro delle imprese». Ma anche in tal caso resta evidente che l'effetto indesiderato - come pure quello sanzionatorio derivante dall'articolo 18, comma 9 della citata legge n. 580, che punisce il tardivo o omesso pagamento con la sanzione amministrativa dal 10 per cento al 100 per cento dell'ammontare del diritto dovuto - colpisce tutte le imprese, e non le sole società di capitali.

Dall'altro lato, la Corte ha escluso che la sua precedente giurisprudenza (sentenza *Denkavit* cit.) vada letta nel senso dell'esonero di tutte le società inattive dal diritto annuale, rimettendosi alla nozione di impresa che il legislatore nazionale voglia accogliere, nell'ambito della sua discrezionalità lata. Con un'interessante distinzione tra società-guscio e società vuote (le prime con un attivo, o quanto meno con una potenzialità economica derivante dal conferimento reale di risorse; le seconde prive di tutto ciò, e quindi per definizione che non svolgono alcuna attività e vanno pertanto esonerate dalla corresponsione di alcun diritto), già l'avvocato generale aveva respinto l'argomento para-sanzionatorio della *causa turpitudinis* adottato dalla Commissione (per la quale la funzione di prestanome della società-guscio sarebbe motivata da intenti di elusione fiscale che non andrebbero "premiati" con l'esonero dalla corresponsione del diritto).

La Corte di giustizia ha condiviso l'osservazione secondo cui la società *de quo agitur* non poteva essere considerata una società inattiva (o "vuota"), avendo proceduto ad acquistare terreni ed effettuare altre attività preparatorie in vista dell'inizio della vera e propria attività d'impresa; i giudici hanno perciò concluso riconoscendo la libertà per il legislatore italiano di considerare le attività preparatorie come attività d'impresa ai fini dell'individuazione del presupposto del diritto.

In tale contesto, la Corte ha statuito che "si deve constatare che un diritto annuale come quello controverso nel procedimento principale non costituisce un'imposta vietata ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2008/7. Di conseguenza non è necessario verificare se un siffatto diritto rientri nella deroga al summenzionato articolo, prevista all'articolo 6, paragrafo 1, lettera e), della direttiva 2008/7" (§§ 41-43).

VALUTAZIONI CONSEGUENTI ALLA RICOSTRUZIONE EUROPEA DELL'ISTITUTO

È indubbio che la fine del regime transitorio (che riguardava solo le società) e l'istituzione del registro delle imprese, generalizzato a tutti gli imprenditori, è stata determinante per la "sostenibilità" europea della corresponsione del diritto camerale. Ciò non deve però far tralasciare alcuni segnali che - distribuiti in più punti, anche delle conclusioni dell'avvocato generale - se non adeguatamente interpretati, potrebbero tradursi a breve in nuove e più insidiose sfide alla compatibilità europea dell'istituto.

In particolare, l'avvocato Kokott (in certuni punti adeguatamente indirizzato dalla memoria di intervento del governo tedesco: § 32) giudicava necessario "distinguere tra il diritto versato in occasione dell'iscrizione iniziale e i diritti che devono essere versati annualmente in seguito" (§ 36); proseguendo, si legge che "l'integrazione della domanda di pronuncia pregiudiziale potrebbe, però, essere letta nel senso che il pagamento del diritto annuale costituisce condizione affinché la società di capitali continui giuridicamente ad esistere. Se così fosse, il diritto annuale sarebbe una condizione per il riconoscimento della capacità di agire in capo alla società e ricadrebbe nell'ambito di applicazione dell'articolo 5 della direttiva, sempreché abbia luogo per effetto della forma della società" (§ 38). L'avvocato generale conclude che "in mancanza di informazioni concrete al riguardo, non è peraltro possibile effettuare in questa sede una valutazione definitiva di tale aspetto. Spetterebbe pertanto al giudice del rinvio chiarire la contraddizione rilevata" (§ 39).

Appare quindi invalicabile il profilo secondo cui la corresponsione del citato diritto non rientra tra le "altre condizioni richieste dalla legge per l'iscrizione", l'accertamento delle quali spetta all'ufficio del registro ri-

cevente (ai sensi dell'articolo 2189 c.c. e dell'articolo 11, comma 6, lettera e) del regolamento d'attuazione recato dal D.P.R. 7 dicembre 1995, n. 581). Benché il dato formale si ricavi solo da una fonte secondaria (l'articolo 2 del D.M. 11 maggio 2001, n. 359, secondo cui "ogni impresa *iscritta o annotata* nei registri di cui all'articolo 8 della legge n. 580/1993, è tenuta (...) al pagamento di un diritto alle camere di commercio": corsivo aggiunto), dopo la sentenza europea è ormai doveroso ritenere che i requisiti di legge - la cui carenza legittima un diniego all'istanza di iscrizione - sono un *numerus clausus* (artt. 2195-2196 c.c.), così come quelli per la cancellazione volontaria della società dal registro (ai sensi dell'articolo 2495 c.c.), e quelli (sopra citati) per la cancellazione d'ufficio. Una disciplina che vincolasse - alla previa corresponsione della "prima annualità" del diritto - anche l'iscrizione al registro, si collocherebbe al di fuori della declaratoria di compatibilità europea, costringendo a porsi il profilo - particolarmente insidioso - della "remuneratività", su cui la Corte ha sin qui eluso la questione pregiudiziale.

Non può infatti dimenticarsi che l'articolo 18 comma 1 lettera d) della legge n. 580 del 1993 già contempla una diversa ed apposita voce per "i diritti di segreteria (...) sulla iscrizione in ruoli, elenchi, registri e albi tenuti ai sensi delle disposizioni vigenti". Invece, l'applicazione di diritti commisurati al fatturato dell'esercizio precedente - a copertura del fabbisogno delle CCIAA - prescinde dalla natura di remunerazione di un singolo servizio di tenuta registri, per assumere più propriamente le caratteristiche di una compartecipazione (a suo modo rapportata ad un parametro *lato sensu* di capacità contributiva: cfr. la risposta scritta del Governo all'interrogazione 4-00242, Senato della Repubblica) alle spese che il sistema camerale sostiene nella sua funzione di servizio al comparto produttivo della provincia di riferimento.

Infine, la Corte s'è fermata *in limine* anche sull'obiezione della CCIAA di Cosenza, secondo cui "una società di capitali (...) sarebbe tenuta ad eseguire il pagamento di un diritto annuale, come quello controverso nel procedimento principale, anche relativamente al periodo di tempo in cui essa non esercita alcuna attività economica". Poiché la Corte stava indagando sull'inattività iniziale, questo riferimento all'inattività finale della società non è stato giudicato rilevante. Probabilmente si trattava di una formalistica descrizione del contenuto dell'articolo 4 del D.M. n. 359/2001, secondo cui "tutte le imprese per le quali sia stato adottato un provvedimento di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa cessano di essere soggette al pagamento del diritto a partire dall'anno solare successivo a quello in cui è stato adottato il provvedimento, tranne i casi in cui sia stato autorizzato, e fino a quando non sia cessato, l'esercizio provvisorio dell'impresa". Ma è evidente che per la Corte "un simile obbligo per le società di capitali di versare il diritto annuale si giustifica con la presunzione secondo cui ogni società di capitali detiene un'impresa" (§ 39). In proposito, doglianze sull'effetto "protratto"

dell'obbligo di corresponsione, anche a carico delle società che non esercitano (più) attività di impresa (o comunque ad essa propedeutiche) sono state avanzate anche in Parlamento (cfr. interrogazione a risposta scritta 4-05259, presentata alla Camera, secondo cui andrebbe posto rimedio all'«aberrante conclusione che i diritti stessi dovrebbero essere corrisposti da coloro che hanno bisogno di avvalersi del sistema di pubblicità, specie in caso di società o imprese in decozione, con completo stravolgimento del sistema di pubblicità»). Come segnalato nell'ultima relazione al Parlamento sulle attività delle camere di commercio (Doc. CXX, n. 2, p. 6), la normativa regolamentare consente espressamente all'ufficio di "valutare, nell'ambito di un procedimento discrezionale, la possibilità di non procedere alla riscossione dei diritti annuali non pagati dalle imprese non operative": ma in realtà, per il D.P.R. 23 luglio 2004, n. 247, ciò riguarda solo le società di persone, le imprese individuali e gli artigiani; l'articolo 3 del D.P.R. 20 ottobre 2010, n. 215 contempla per tutte le imprese iscritte analogo "valutazione circa la convenienza economica della procedura di recupero" coattivo, ma la delimita ai soli diritti di segreteria non versati e, pertanto, a rigore non si applicherebbe ai diritti controversi a Cosenza ed a Lussemburgo, che pure costituiscono la parte principale dei proventi delle camere di commercio.

a cura di **Giampiero Buonomo**

L'ultima nota breve:

I quorum del referendum abrogativo nel dibattito presso l'Assemblea Costituente
(n. 31 - marzo 2012)

nota breve

sintesi di argomenti di attualità del Servizio Studi del Senato

Gli arretrati possono essere richiesti all'Archivio Legislativo tel 06 67062610
ArchivioLegislativo@senato.it
I testi sono disponibili alla pagina:
<http://www.senato.it> – leggi e documenti – dossier di documentazione. Servizio studi – note brevi

progetto grafico the washing machine

www.senato.it