

Civile Sent. Sez. 5 Num. 22243 Anno 2015

Presidente: DI BLASI ANTONINO

Relatore: BOTTA RAFFAELE

Data pubblicazione: 30/10/2015

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato che la rappresenta e la difende per legge

- *ricorrente* -

Contro

Costa Nicola, elettivamente domiciliato in Roma, via Lima 48, presso l'avv. Nicola Marotta che, unitamente all'avv. Massimo Cataldo, lo rappresenta e difende, giusta delega in calce al ricorso;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regione della Lombardia (Milano), Sez. 36, n. 117/10/09 del 27 ottobre 2009, depositata il 28 ottobre 2009, non notificata;

Udita la relazione svolta nella Pubblica Udienza del 6 ottobre 2015 dal Relatore Cons. Raffaele Botta;

Udito l'avv. Giammario Rocchitta per l'Avvocatura Generale dello Stato;

Udito il P.M., nella persona del sostituto Procuratore Generale Dott. Sergio Del Core, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La controversia concerne l'impugnazione di un avviso di liquidazione e irrogazione sanzioni in relazione alla sottoposizione ad imposta di registro di una scrittura privata, che sarebbe stata enunciata in un decreto ingiuntivo emesso dal Tribunale di Milano a carico del contribuente: con

Oggetto:
Registro. Rettifica e liquidazione. Cessione ramo di azienda. Avviamento. Indice di redditività.

2857
1582
2015



detta scrittura quest'ultimo assumeva, con altri soci, la garanzia personale fino a due milioni di euro dell'adempimento delle obbligazioni della società ITCO (Italiana Costruzioni S.p.A.) nell'avvenuto conferimento di un ramo d'azienda in una nuova società, con successiva cessione della relativa partecipazione alla società Torno Immobiliare S.p.A.

Il contribuente contestava l'atto impositivo in quanto l'assunzione di garanzia era avvenuta mediante uno scambio di corrispondenza soggetto quindi a registrazione solo in caso d'uso, e in ogni caso non poteva dar luogo a sanzione, nonché per il fatto che l'imposta semmai sarebbe stata dovuta da chi aveva richiesto il decreto ingiuntivo.

La Commissione adita accoglieva il ricorso e la decisione era confermata in appello, con la sentenza in epigrafe avverso la quale l'amministrazione propone ricorso per cassazione con due motivi. Resiste il contribuente con controricorso, illustrato anche con memoria.

MOTIVAZIONE

Con il primo motivo di ricorso, l'amministrazione denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 1, 6, 22, comma 1, 57, commi 1 e 5, d.P.R. n. 131 del 1986, argomentando che dal combinato disposto delle citate norme emerge, sulla scorta di un orientamento espresso da questa Corte con la sentenza n. 5946 del 2007, la sottoposizione ad imposta di registro degli atti enunciati in atti sottoposti a registrazione, anche qualora gli atti enunciati siano atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso,

Il motivo è fondato. Con la citata sentenza questa Corte ha così stabilito: «In tema di imposta di registro; con riguardo all'enunciazione di atti non registrati, l'art. 22 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, nel disporre al comma 1 che "se l'atto enunciato era soggetto a registrazione in termine fisso è dovuta anche la pena pecuniaria di cui all'art. 69", ha inteso includere fra gli atti assoggettati ad imposta anche quelli soggetti a registrazione in caso d'uso. Infatti, poiché la mera enunciazione degli atti soggetti a registrazione in caso d'uso, ai sensi del precedente art. 6, non configura, di per sé, un "uso", deve ritenersi che tali atti siano assoggettati all'imposta a prescindere dall'"uso" dei medesimi di cui all'art. 6, e quindi sulla base della sola enunciazione» (Cass. n. 5946 del 2007). Quest'orientamento ha trovato conferma nella successiva evoluzione giurisprudenziale affermandosi che «l'art. 22, comma primo, del d.P.R. n. 131 del 1986, stabilisce che se in un atto sono enunciate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere fra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene l'enunciazione, l'imposta si applica anche alle disposizioni enunciate; ne consegue che va assoggettato ad imposta di registro il finanziamento soci, già inserito tra le poste passive del bilancio,



enunciato in un atto di ripianamento delle perdite del capitale sociale e sua ricostituzione mediante rinuncia dei soci ai predetti finanziamenti in precedenza effettuati nei confronti della società, e ciò a prescindere dall'effettivo uso del finanziamento medesimo» (Cass. nn. 11756 del 2008 e 15585 del 2010; v. ancora Cass. n. 4096 del 2012: «In tema di imposta di registro, ove viene colpita la singola manifestazione di ricchezza e la connessa capacità contributiva, vale il principio dell'autonomia dei singoli negozi, come si desume in modo inequivoco dalla previsione dell'art. 22 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, la quale stabilisce che, se in un atto sono enunciate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere tra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene la enunciazione, l'imposta si applica anche alle disposizioni enunciate. (In applicazione di tale principio, la S.C. ha confermato la sentenza impugnata, con la quale era stato ritenuto assoggettato ad imposta di registro il contratto di prestazione d'opera intellettuale, enunciato nel decreto ingiuntivo ottenuto dal contribuente per il pagamento di corrispettivi relativi a prestazioni di docenza)»).

Sulla base di tale orientamento, la sola enunciazione di un atto non registrato in un atto soggetto a registrazione sarebbe condizione sufficiente a legittimare la soggezione all'imposta di registro dell'atto enunciato e non registrato, nonostante si tratti di atto soggetto a registrazione in caso d'uso e l'enunciazione non possa ritenersi in sé una ipotesi di "uso dell'atto".

Tuttavia deve essere considerato il fatto che la Corte costituzionale nel ritenere non fondata la questione di costituzionalità dell'art. 22, d.P.R. n. 131 del 1986, valutandone la possibile contrarietà al principio espresso dall'art. 24 Cost., nega siffatta possibilità osservando: «se l'atto enunciato (e per questo motivo tassato) era soggetto ad imposta in termine fisso, le parti risultano inadempienti ad un loro preciso dovere fiscale; nonostante ciò, la legge, come si è rilevato, consente loro di allegarlo o enunciarlo ugualmente ed al giudice di porlo alla base della propria decisione. Tale garanzia, peraltro, non può comportare la trasformazione in lecito di un comportamento illecito: per questo il legislatore delegato ha disposto che l'atto sia inviato all'ufficio del registro, per essere sottoposto alla tassazione ed all'applicazione delle sanzioni per la ritardata registrazione. Se, invece, il provvedimento enunciato è soggetto a tassazione in caso d'uso, è proprio la sua allegazione in giudizio che, rappresentandone una forma d'uso, ne legittima la sottoposizione all'imposta di registro. D'altra parte, si è già sottolineato che, per essere conforme alla Costituzione, la normativa va interpretata nel senso che deve essere tassato non qualun-



que atto la cui esistenza sia stata genericamente segnalata dalle parti, ma soltanto quei provvedimenti posti dal giudice alla base della propria decisione; sicché non rilevano in alcun modo la mera segnalazione dell'atto, né l'ampiezza della motivazione della sentenza». Da tale complesso di argomentazioni risulta comprensibile la ragione per la quale la norma di cui si discute escluda in questo secondo caso la possibilità di un'applicazione della sanzione, situazione quest'ultima per la quale la parte ricorrente non svolge tuttavia alcuna considerazione.

La sentenza impugnata non si palesa coerente con l'orientamento giurisprudenziale riportato, e presenta anche quella contraddittorietà nella motivazione che il secondo motivo di ricorso denuncia circa l'interpretazione offerta della ricordata pronuncia della Corte costituzionale. Manca poi un qualunque accertamento in ordine al soggetto passivo obbligato alla corresponsione dell'imposta che deve necessariamente essere individuato non in base alle regole dell'imposizione di un atto in "caso d'uso", bensì in base alle regole dell'imposizione di un atto "in caso della sua enunciazione" in altro atto soggetto a registrazione, regole che non possono essere diverse rispetto a quelle applicabili per l'imposizione dell'atto enunciante.

Pertanto il ricorso deve essere accolto e la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio della causa ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, che provvederà anche in ordine alle spese della presente fase del giudizio.

P.Q.M.

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio del 6 ottobre 2015.

Il Consigliere estensore

Il Presidente