

LA CASSAZIONE ANCORA SULL'ENUNCIAZIONE DEL FINANZIAMENTO SOCI STIPULATO VERBALMENTE

[SENTENZE ANNOTATE](#)

NOTIZIARIO N 22 DEL 05 FEBBRAIO 2024

[ANNARITA LOMONACO](#)

La Cassazione è tornata a pronunciarsi – dopo l'intervento delle Sezioni Unite - sull'enunciazione, in un verbale assembleare relativo all'aumento del capitale sociale di una s.r.l., del finanziamento soci stipulato verbalmente, escludendone l'imponibilità per la cessazione degli effetti, ai sensi dell'art. 22 comma 2 d.p.r. n. 131/1986.

Sul tema più generale dell'enunciazione del finanziamento soci numerosi sono i contributi della dottrina, anche notarile, che da tempo esprime perplessità sulla ricorrenza dei presupposti dell'enunciazione nella fattispecie in esame (e in altre operazioni societarie), individuando soluzioni operative alternative per evitare l'imponibilità sostenuta da un orientamento degli uffici dell'Agenzia delle entrate e della giurisprudenza, di recente confermato dalle Sezioni Unite con la sentenza 24 maggio 2023, n. 14432 (cfr. Fasano, *Le sezioni unite sulla responsabilità del notaio per l'imposta di enunciazione*, in CNN Notizie del 25 maggio 2023).

La sentenza n. 1960 del 18 gennaio 2024 in oggetto merita di essere segnalata perché - pur confermando il principio accolto dalla pronuncia delle Sezioni Unite, anche con riguardo alla responsabilità del notaio, che ha ricevuto l'atto enunciante, per il pagamento dell'imposta dovuta sull'atto enunciato ai sensi dell'art. 22 cit. – meglio chiarisce alcuni aspetti della predetta pronuncia, offrendo lo spunto per alcune riflessioni ulteriori.

Nel caso di specie, la Corte accoglie il ricorso del notaio avverso l'avviso di liquidazione avente ad oggetto il recupero dell'imposta di registro proporzionale relativa al finanziamento soci enunciato nel verbale assembleare da lui ricevuto.

E ciò in quanto nella fattispecie deve escludersi la ricorrenza dei presupposti dell'enunciazione tassabile, in virtù del principio già affermato in precedenti sentenze: «*in tema di imposta di registro, la delibera assembleare di aumento del capitale sociale, realizzato, come nella presente fattispecie, mediante l'imputazione di un finanziamento del socio, concluso in forma orale con la società, non è assoggettabile all'imposta, anche laddove sia ravvisabile l'enunciazione del precedente finanziamento non registrato, poiché l'imputazione determina cessazione degli effetti propri del finanziamento, in ragione del predetto utilizzo, integrandosi la causa di non imponibilità di cui all'art. 22, comma 2, del D.P.R. n. 131 del 1986 (Cass., Sez. 5, 8 febbraio 2023, n. 3841)*

Si ricorda che l'art. 22 comma 1 dispone 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 la enunciazione, l'imposta si applica anche alle disposizioni enunciate. Se l'atto enunciato era soggetto a registrazione in termine fisso è dovuta anche la pena pecuniaria di cui all'art. 69» ma ai sensi del comma 2 «l'enunciazione di contratti verbali non soggetti a registrazione in termine fisso non dà luogo all'applicazione dell'imposta quando gli effetti delle disposizioni enunciate sono già cessati o cessano in virtù dell'atto che contiene l'enunciazione» (sul tema cfr. Cannizzaro, *La registrazione d'ufficio e l'enunciazione nell'imposta di registro*, studio n. 208-2010/T).

La Cassazione rileva dunque che, poiché l'art. 22 comma 2 cit. «esclude l'imposta "quando gli effetti delle

disposizioni enunciate sono già cessati o cessano in virtù dell'atto che contiene l'enunciazione" ... nel caso in esame, la convenzione enunciata (il finanziamento) ha cessato i suoi effetti a seguito della definitiva imputazione a capitale della somma già versata dal socio alla società, che ha mutato la causa della datio e che ha determinato l'estinzione (per rinuncia, ma prima ancora per compensazione: v. Cass., Sez. 1, 19 marzo 2009, n. 67011) dell'obbligo restitutorio della società nei confronti del socio, se non anteriormente, quantomeno contestualmente o in esecuzione dell'atto enunciante».

Ne deriva che «cessando il finanziamento i propri effetti in ragione del predetto utilizzo, deve ritenersi integrata la causa di non imponibilità individuata dal comma 2 dell'art. 22 del D.P.R. n. 131 del 1986».

La Corte precisa anche, infine, come si tratti di una conclusione non smentita «dalla recente pronuncia della Sezioni Unite (Cass., Sez. U., 24 maggio 2023, n. 14432), in cui, a differenza che nel caso in esame, il credito restitutorio derivante dal precedente finanziamento, enunciato nel verbale ed oggetto di tassazione, non si è integralmente estinto all'esito del conferimento. Le Sezioni Unite hanno, difatti, precisato che "non possono considerarsi cessati gli effetti degli atti enunciati, posto che ... il finanziamento del socio .. all'esito dell'assemblea societaria risulta tuttora valido ed efficace de residuo (euro 600.700)"».

La sentenza in esame è interessante, peraltro, non solo perché meglio chiarisce, dopo le Sezioni Unite, l'irrilevanza, rispetto all'applicazione dell'imposta di registro, dell'enunciazione riconoscendo la cessazione degli effetti propri del finanziamento soci stipulato verbalmente, ma anche perché, nel motivare la suddetta cessazione, sottolinea come essa sia «riconducibile all'atto enunciante, proprio come richiede l'art. 22 in esame, visto che la rinuncia del socio alla restituzione della somma ed all'eventuale corrispettivo pattuito deriva dal mutamento di causa della datio e, cioè, dall'operazione societaria posta in essere. In ordine a tale profilo questa Corte, con riferimento all'ammissibilità della compensazione tra i crediti vantati dai soci per finanziamenti ed i debiti di conferimento che il socio ha verso la società conferitaria, ha già chiarito che il finanziamento si estingue nel momento stesso in cui i crediti che ne derivano formano oggetto di compensazione (cfr. Cass., Sez. I, 24 aprile 1998, n. 4236 e Cass. Sez. 1, del 19 marzo 2009, n. 6711, citata), così affermando un principio rilevante anche in questa sede».

In altri termini, «gli effetti del contratto, che vanno identificati fondamentalmente nell'obbligo di restituire la somma di danaro e, se il finanziamento è a titolo oneroso, in quello di corrispondere gli interessi, certamente vengono meno con l'imputazione della somma a capitale, divenendo il danaro un conferimento societario».

Viene dunque confermato un orientamento, già espresso e più ampiamente argomentato^[1], che merita di essere evidenziato perché mostra di considerare l'operazione societaria di aumento del capitale nella sua unitarietà, se non con riguardo al finanziamento soci quantomeno rispetto alla rinuncia del socio alla sua restituzione, che (al pari della compensazione) non dovrebbe assumere autonoma rilevanza quale fattispecie soggetta all'imposta proporzionale dello 0,50 per cento, come invece emerge dalla pronuncia delle Sezioni Unite citata (mentre si tratta di un profilo che non appare oggetto di contestazione nella sentenza in oggetto).

Dovrebbe, pertanto, venire in rilievo l'unitarietà dell'operazione societaria non attribuendosi alla rinuncia al credito restitutorio da parte del socio finanziatore l'effetto giuridico autonomo della remissione del debito, essendo essa, nel contesto in esame, preordinata al conseguimento di finalità sociali e assimilabile quindi ad un conferimento di denaro (cfr. studio n. 208-2010/T cit., il quale sul punto richiama l'orientamento da tempo accolto dalla giurisprudenza e dall'Amministrazione finanziaria, che trova fonte in Cass. n. 3826/1976 e ris. n. 250638/1978).

Annarita Lomonaco

[1] Si ricorda in particolare che, in tema di compensazione, secondo Cass. n. 6711/2009 cit. quest'ultima «intervenendo tra crediti entrambi pecuniari, non modifica l'oggetto del conferimento che avviene pur sempre in denaro, ma solo le modalità di estinzione dell'obbligo di conferire».

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli III.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. SORRENTINO Federico - Presidente
Dott. STALLA Giacomo Maria - Consigliere
Dott. SOCCI Angelo Matteo - Consigliere
Dott. DI PISA Fabio - Consigliere
Dott. PICARDI Francesca - Consigliere - Rel. ha pronunciato la seguente

SENTENZA:

(Omissis)

Svolgimento del processo

1. Il notaio (Omissis) ha impugnato l'avviso di liquidazione con cui l'Agenzia delle Entrate ha recuperato l'imposta di registro in relazione al finanziamento soci enunciato nel verbale assembleare della società (Omissis), da lui redatto in data 23 novembre 2015, lamentando la violazione degli artt. 10 e 57 del D.P.R. n. 131 del 1986, in quanto l'obbligo di registrazione e la conseguente responsabilità incombe sul notaio solo per gli atti da lui redatti e non per quelli enunciati e, comunque, non ricorrerebbero, nel caso di specie, gli estremi dell'enunciazione rilevante ai fini dell'imposta di registro.
2. Il ricorso è stato rigettato in primo grado con sentenza confermata in appello.
3. Avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale ha proposto ricorso per Cassazione il notaio.
4. Si è costituito con controricorso l'Agenzia delle Entrate.
5. La causa è stata trattata all'udienza pubblica dell'11 gennaio 2024, in cui è stata decisa.
6. La Procura Generale della Cassazione ha depositato conclusioni scritte, con cui ha chiesto rigettarsi il ricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo il ricorrente ha denunciato la violazione, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 e 4, cod. proc. civ., degli artt. 10, 42 e 57 del D.P.R. n. 131 del 1986, 3-ter del d.lgs. n. 463 del 1994 e 112 cod. proc. civ., in quanto, oltre a non rispondere la motivazione alle censure formulate in appello, la responsabilità solidale del notaio riguarda solo il pagamento dell'imposta principale di registro e la procedura semplificata è consentita all'ufficio esclusivamente laddove emerge una maggiore imposta principale sulla base degli elementi desumibili dall'atto, dotati di evidenza immediata ed univoca lettura.

Il motivo è infondato, in quanto, come recentemente chiarito dalle Sezioni Unite, qualora in un atto notarile vengano enunciate disposizioni di altri atti, scritti o verbali, posti in essere dalle stesse parti, ma non già registrati, l'imposta di registro dovuta per questi deve qualificarsi come imposta principale e, in rettifica dell'autoliquidazione, l'amministrazione può legittimamente richiederla emettendo un avviso di liquidazione, purché, trattandosi di contratti verbali non soggetti a registrazione in termine fisso, gli effetti di essi non siano già cessati o cessino con l'atto che li enuncia; in tal caso, ai sensi dell'art. 57, comma 1, TUR, il notaio che ha rogato o autenticato l'atto enunciante è responsabile per il pagamento dell'imposta in solido con le parti dell'atto stesso (Cass., Sez. U., 24 maggio 2023, n. 14432).

2. Con il secondo motivo il ricorrente ha denunciato la violazione, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 e 4,

cod. proc. civ., dell'art. 22 del D.P.R. n. 131 del 1986 e degli artt. 112, 132 cod. proc. civ. e 118 disp. att. cod. proc. civ., in quanto, oltre a non rispondere la motivazione alle censure formulate in appello, non ricorrono, nel caso di specie, i presupposti dell'enunciazione, tenuto conto, peraltro, che l'istituto non opera, in virtù dell'art. 22, comma 2, D.P.R. n. 131 del 1986, quando gli effetti delle disposizioni enunciate siano già cessati o cessino in virtù dell'atto contenente l'enunciazione.

Il motivo è fondato.

Questa Corte ha recentemente affermato che, in tema di imposta di registro, la delibera assembleare di aumento del capitale sociale, realizzato, come nella presente fattispecie, mediante l'imputazione di un finanziamento del socio, concluso in forma orale con la società, non è assoggettabile all'imposta, anche laddove sia ravvisabile l'enunciazione del precedente finanziamento non registrato, poiché l'imputazione determina cessazione degli effetti propri del finanziamento, in ragione del predetto utilizzo, integrandosi la causa di non imponibilità di cui all'art. 22, comma 2, del D.P.R. n. 131 del 1986 (Cass., Sez. 5, 8 febbraio 2023, n. 3841).

Più precisamente la disposizione de qua esclude l'imposta "quando gli effetti delle disposizioni enunciate sono già cessati o cessano in virtù dell'atto che contiene l'enunciazione".

Deve rilevarsi che, nel caso in esame, la convenzione enunciata (il finanziamento) ha cessato i suoi effetti a seguito della definitiva imputazione a capitale della somma già versata dal socio alla società, che ha mutato la causa della *datio* e che ha determinato l'estinzione (per rinuncia, ma prima ancora per compensazione: v. Cass., Sez. 1, 19 marzo 2009, n. 67011) dell'obbligo restitutorio della società nei confronti del socio, se non anteriormente, quantomeno contestualmente o in esecuzione dell'atto enunciante. In proposito occorre evidenziare che la consegna della somma di danaro non integra un effetto dell'originario contratto concluso tra la società ed il socio, ma piuttosto un elemento che attiene alla sua conclusione: difatti, il finanziamento va ricondotto al mutuo, che è, ai sensi dell'art. 1813 cod. civ., un contratto reale e si perfeziona proprio tramite la consegna della somma di danaro. Gli effetti del contratto, che vanno identificati fondamentalmente nell'obbligo di restituire la somma di danaro e, se il finanziamento è a titolo oneroso, in quello di corrispondere gli interessi, certamente vengono meno con l'imputazione della somma a capitale, divenendo il danaro un conferimento societario. La cessazione degli effetti del finanziamento è riconducibile all'atto enunciante, proprio come richiede l'art. 22 in esame, visto che la rinuncia del socio alla restituzione della somma ed all'eventuale corrispettivo pattuito deriva dal mutamento di causa della *datio* e, cioè, dall'operazione societaria posta in essere. In ordine a tale profilo questa Corte, con riferimento all'ammissibilità della compensazione tra i crediti vantati dai soci per finanziamenti ed i debiti di conferimento che il socio ha verso la società conferitaria, ha già chiarito che il finanziamento si estingue nel momento stesso in cui i crediti che ne derivano formano oggetto di compensazione (cfr. Cass., Sez. I, 24 aprile 1998, n. 4236 e Cass. Sez. 1, del 19 marzo 2009, n. 6711, citata), così affermando un principio rilevante anche in questa sede.

Pertanto, cessando il finanziamento i propri effetti in ragione del predetto utilizzo, deve ritenersi integrata la causa di non imponibilità individuata dal comma 2 dell'art. 22 del D.P.R. n. 131 del 1986. La sentenza impugnata, nel ritenere applicabile, nella presente fattispecie, l'art. 22 del D.P.R. n. 131 del 1986, ne ha, quindi, violato il secondo comma, come denunciato con il presente motivo di ricorso.

Tale conclusione non risulta affatto smentita dalla recente pronuncia della Sezioni Unite (Cass., Sez. U., 24 maggio 2023, n. 14432), in cui, a differenza che nel caso in esame, il credito restitutorio derivante dal precedente finanziamento, enunciato nel verbale ed oggetto di tassazione, non si è integralmente estinto all'esito del conferimento. Le Sezioni Unite hanno, difatti, precisato che "non possono considerarsi cessati gli effetti degli atti enunciati, posto che ... il finanziamento del socio ... all'esito dell'assemblea societaria risulta tuttora valido ed efficace de residuo (euro 600.700)".

3. Alla luce di tali premesse, in accoglimento del secondo motivo, rigettato il primo motivo, la sentenza impugnata deve essere cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito, con accoglimento del ricorso originario. Le spese di lite tra le parti devono essere

integralmente compensate, tenuto conto che le questioni oggetto di lite sono state oggetto di recenti interventi della giurisprudenza di legittimità.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il secondo motivo di ricorso, rigettato il primo; cassa la sentenza impugnata e decide nel merito il ricorso originario, accogliendo l'originario ricorso; dichiara integralmente compensate le spese di lite tra le parti.