Sentenza del 17/01/2018 n. 976 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:
TRIBUTI ERARIALI INDIRETTI - IMPOSTA DI REGISTRO - DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE - PRESTAZIONI DI GARANZIE REALI O PERSONALI Fideiussioni prestate da più persone, con atti separati, connotate da vincolo di solidarietà passiva in relazione al medesimo rapporto debitorio principale - Enunciazione in un unico decreto ingiuntivo - Conseguenze - Applicazione di un'unica imposta proporzionale su di una fideiussione e di un'imposta fissa su ciascuna delle altre fideiussioni.

Massima:

In tema di imposta di registro, ex art. 6 della tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, in caso di plurime fideiussioni enunciate nello stesso decreto ingiuntivo e comportanti responsabilità solidale cumulativa dei fideiussori per lo stesso debito, l'imposta proporzionale di registro va applicata ad una sola fideiussione, con sottoposizione delle altre ad imposta di registro in misura fissa, non essendo condizionata l'applicazione di detto speciale regime né alla contestualità della prestazione delle garanzie né ad una comune consapevolezza dei garanti di prestare garanzia per lo stesso debito, rilevando esclusivamente il fattore agevolativo rappresentato dalla solidarietà cumulativa assunta quale conseguenza legale (art. 1946 c.c.) della pluralità di co-garanzie per lo stesso debito.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

p. 1. L'agenzia delle entrate propone tre motivi di ricorso per la cassazione della sentenza n. 67/25/11 del 22 giugno 2009, con la quale la commissione tributaria regionale della Sicilia, a conferma della prima decisione, ha ritenuto illegittimo il silenzio-rifiuto opposto all'istanza con la quale la Banca XXXX spa aveva chiesto il rimborso della maggiore imposta di registro applicata su decreto ingiuntivo emesso a carico di una società correntista e di quattro suoi fideiussori.

La commissione tributaria regionale - per quanto qui ancora rileva - ha ritenuto che le fideiussioni in oggetto, enunciate nel decreto ingiuntivo, dessero luogo all'applicazione di una sola imposta proporzionale, trattandosi di garanzie personali prestate contestualmente ed in

solido da più soggetti (art. 6, Tariffa parte prima all. D.P.R. n. 131 del 1986); con conseguente illegittimità dell'applicazione, così come operata dall'ufficio, di tante imposte proporzionali quante erano le fideiussioni prestate.

Resiste con controricorso e memoria U. spa (già Banca XXXX).

p. 2.1 Con il primo ed il secondo motivo di ricorso l'agenzia delle entrate lamenta violazione o falsa applicazione di legge sostanziale e processuale (art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4) nonchè, subordinatamente, carenza motivazionale (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5). Per avere la commissione tributaria regionale: - (primo motivo) sostanzialmente omesso la motivazione, perchè resa 'per relationem', ed in termini acriticamente adesivi di quanto già stabilito dal primo giudice; - (secondo motivo) reso, in ogni caso, una motivazione soltanto apparente, che non dava conto del perchè si vertesse, nella specie, di garanzie personali prestate in solido e non, invece, di fideiussioni multiple assoggettabili, ciascuna, ad imposta proporzionale di registro ai sensi dell'art. 6 tariffa cit..

p. 2.2 I due motivi di ricorso in esame, suscettibili di trattazione unitaria perchè entrambi concernenti l'aspetto motivazionale, sono infondati.

La commissione tributaria regionale ha affermato di ritenere condivisibile quanto stabilito dalla CTP, secondo cui le garanzie personali prestate contestualmente ed in solido da più soggetti danno luogo all'applicazione di una sola imposta proporzionale di registro, ex art. 6 tariffa cit.. Conclusione che, nella concretezza della fattispecie, doveva trovare riscontro nelle lettere fideiussorie in atti; appunto comprovanti la pluralità contestuale di garanzie solidali.

Ora, va premesso che la motivazione per relationem non è di per sè inammissibile.

Se ne deve infatti affermare la legittimità, anche ex art. 111 Cost., comma 6, allorquando il rinvio ad altra decisione venga operato: - in modo tale da rendere possibile ed agevole il controllo della motivazione; - dando conto della ritenuta pertinenza della motivazione richiamata in rapporto alle argomentazioni e (qualora si verta di giudizio di impugnazione) alle censure proposte dalle parti; - in maniera consapevole e ragionata, e non sulla base del recepimento meccanico ed acritico della motivazione richiamata (Cass. n. 7347/12; Cass. n. 3367/11).

Nel caso di specie, tali requisiti debbono ritenersi sostanzialmente soddisfatti, dal momento che la commissione tributaria regionale, dopo aver ricostruito - in punto natura ed imponibilità delle fideiussioni in oggetto - le tesi difensive di ciascuna parte, ed aver riportato testualmente la motivazione del primo giudice (secondo cui si trattava, nella specie, di fideiussione cumulativa concretante medesima prestazione nell'interesse comune di tutti i garanti, ex art. 1292 c.c., con conseguente assoggettabilità una sola volta ad imposta proporzionale di registro), ha poi ribadito la validità di quest'ultima soluzione.

Ciò è tuttavia avvenuto sulla base di una motivazione che - per quanto estremamente succinta - ha fatto autonomo riferimento a quanto risultava "dalle lettere fideiussorie in atti". Da ciò si evince che il recepimento della prima decisione da parte del giudice di appello ha rappresentato l'esito di una nuova valutazione della fattispecie, con la conseguenza che il convincimento di

imposizione proporzionale una sola volta è qui derivato da una condivisione ragionata - e non acritica - di quanto già affermato dal primo giudice, in quanto ritenuta suffragata dal tenore delle lettere fideiussorie prodotte in giudizio.

Deve dunque escludersi che si verta di assenza di motivazione ovvero di motivazione soltanto apparente.

Quanto, poi, alla censura di insufficienza motivazionale, i motivi in esame si palesano finanche inammissibili là dove - per un verso - involgono una questione interpretativa di accordi negoziali demandata alla delibazione del giudice di merito e, per giunta, senza la specifica indicazione dei canoni ermeneutici che, nella specie, sarebbero stati da quest'ultimo violati; ma anche là dove - per altro verso - assumono a proprio fondamento, quali documenti imprescindibili di causa, una diversa ricostruzione di lettere fideiussorie che non vengono riprodotte in ricorso (quantomeno nel loro contenuto essenziale ai fini decisori), e che nemmeno vengono indicate nel momento e sede processuale della loro produzione in giudizio ed immediata reperibilità all'interno del fascicolo di parte (con conseguente violazione del generale principio di autosufficienza del ricorso per cassazione).

p. 3.1 Con il terzo motivo di ricorso l'agenzia delle entrate lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - violazione o falsa applicazione dell'art. 6 Tariffa prima parte all. D.P.R. n. 131 del 1986, in combinato disposto con la relativa nota esplicativa. La commissione tributaria regionale avrebbe infatti errato nell'attribuire all'ipotesi, qui riscontrabile, della fideiussione plurima (diverse garanzie concesse, senza comunanza di interessi, con atti distinti ed in assenza di consapevolezza dell'altrui garanzia, così come di volontà di obbligarsi congiuntamente), la disciplina impositiva della co-fideiussione (prestazione da parte di più soggetti, con atti separati non contestuali, di una fideiussione nella reciproca consapevolezza dell'esistenza dell'altrui garanzia e con intento di obbligarsi congiuntamente). Con la conseguenza che la commissione tributaria regionale avrebbe erroneamente ritenuto nella specie applicabile l'imposta proporzionale di registro (0,50 %) su una sola fideiussione (con applicazione sulle altre dell'imposta in misura fissa), invece che su tutte indistintamente le quattro fideiussioni prestate.

p. 3.2 Il motivo è infondato.

L'art. 6 tariffa prima parte all. D.P.R. n. 131 del 1986 prevede l'imposizione proporzionale (0,50 %) delle "garanzie reali e personali a favore di terzi, se non richieste dalla legge". La nota esplicativa afferma che "Le garanzie personali prestate in solido da più soggetti danno luogo all'applicazione di una sola imposta, salva l'applicazione dell'imposta fissa per quelle non contestuali".

La commissione tributaria regionale ha fatto corretta applicazione dell'orientamento giurisprudenziale di legittimità, che è andato consolidandosi nei seguenti termini: "In tema di imposta di registro, nel caso di fideiussioni prestate, con atti separati, da più persone per un medesimo debitore ed a garanzia del medesimo debito, che siano poi enunciate in unico decreto ingiuntivo (riferito unitariamente al debitore principale ed ai garanti), si configura una "con fideiussione", con la conseguenza che i fideiussori sono solidalmente obbligati all'estinzione del debito, ex art. 1946 c.c., ed è sottoposto a tassazione proporzionale uno solo degli atti di

prestazione di garanzia, ai sensi del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 43, comma 1, lett. f), e dell'art. 6 (e relativa nota) della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. medesimo. Tale ultima disposizione non condiziona lo speciale regime impositivo nè alla contestualità della prestazione delle garanzie nè ad una comune consapevolezza dei garanti di prestare garanzia per lo stesso debito, essendo il regime di solidarietà comulativa una conseguenza legale della pluralità di garanzie per lo stesso debito, la quale può essere esclusa o limitata, ai sensi dell'art. 1946 c.c., mediante apposite pattuizioni, evincendosi da ciò che la ragione del regime fiscale agevolato risiede soltanto nello speciale regime civilistico del collegamento tra negozi di prestazione di garanzia" (Cass. 10347/07; così Cass. 20219/04).

Pertanto, ferma restando la distinzione civilistica (già evidenziata da Cass. 17723/04) tra la co-fideiussione o fideiussione cumulativa ex art. 1946 c.c. (quando più soggetti prestano una fideiussione, anche se non contestualmente, nella reciproca consapevolezza dell'esistenza dell'altrui garanzia e con l'intento di garantire congiuntamente il medesimo debito ed il medesimo debitore, che si caratterizza come un insieme di vincoli di garanzia relativi alla medesima obbligazione, tra loro collegati da un interesse comune che determina l'obbligazione co-fideiussoria per l'intero e, in definitiva, la divisione del debito tra i coobbligati in virtù del diritto di regresso previsto dall'art. 1954 c.c.), e la c.d. fideiussione plurima (quando distinte fideiussioni sono prestate da diversi soggetti in tempi successivi e con atti separati, senza alcuna manifestazione di reciproca consapevolezza tra fideiussori o, al contrario, con espressa convenzione con il creditore di mantenere differenziata la propria obbligazione da quella degli altri e, in ogni caso, in assenza di un collegamento correlato ad un interesse comune dei co-garanti), è dirimente osservare come, fini dell'imposta di registro, rilevi esclusivamente il fattore agevolativo (unica tassazione proporzionale) rappresentato dalla solidarietà cumulativa assunta quale conseguenza legale della pluralità di co-garanzie per lo stesso debito.

Nel caso di specie, emerge dalla narrativa di merito che si trattasse di plurime fideiussioni: - prestate contestualmente da più soggetti, anche se con lettere distinte; - connotate da collegamento e vincolo di solidarietà passiva in relazione al medesimo rapporto debitorio principale; - enunciate in un unico decreto ingiuntivo a quest'ultimo relativo; - rese in assenza di accordi di esclusione o limitazione del regime interno di regresso tra co-garanti.

Sicchè - all'esito della ricostruzione fattuale e della qualificazione giuridica del rapporto di garanzia, così come rese dal giudice di merito con statuizione, per le già indicate ragioni, non sindacabile - deve ritenersi qui integrato l'indicato presupposto legale di tassazione di cui all'art. 6 Tariffa Prima Parte all. D.p.r. n. 131 del 1986; mediante riaffermazione del principio in base al quale, in caso di plurime fideiussioni enunciate nello stesso decreto ingiuntivo e comportanti responsabilità solidale cumulativa dei fideiussori per lo stesso debito, l'imposta proporzionale di registro va applicata ad una sola fideiussione, con sottoposizione delle altre ad imposta di registro in misura fissa. Le spese seguono la soccombenza.

P.Q.M.

LA CORTE rigetta il ricorso;

condanna parte ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di cassazione, che liquida in Euro 2.900,00; oltre rimborso forfettario spese generali ed accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della sezione quinta civile, il 20 dicembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 17 gennaio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza