Sentenza del 24/01/2019 n. 1951 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza n. 42, pronunciata il 17/10/2011, e depositata il 3/4/2012, la Commissione Tributaria Regionale della Emilia Romagna accoglieva l'appello della Agenzia delle Entrate, e riformava la sentenza di primo grado, che aveva annullato l'avviso di liquidazione dell'imposta di registro (annualità 2002), determinata in misura proporzionale (3%), impugnato dalla Carducci 76 s.a.s. di F.M. & C., e dai soci F.M. e M.A.R., in relazione ad una serie di contratti di finanziamenti infruttiferi (Euro 5.681.028,89 ed Euro 3.615.198) verso detta società, finalizzati all'acquisto e alla ristrutturazione di un complesso immobiliare turistico.

La CTR, in particolare, rilevava: che "nel caso in esame il socio accomandatario (amministratore) proponeva l'effettuazione di un finanziamento infruttifero da parte dei soci alla società che si impegnava alla restituzione; di conseguenza i due soci, come stabilito nella relativa delibera assembleare da entrambi sottoscritta, accettavano la proposta e si obbligavano ad eseguire tale prestazione nei confronti della società, la quale a sua volta si obbligava alla restituzione di quanto ricevuto", che "l'art. 4 della parte seconda della tariffa, include fra gli atti soggetti a registrazione soltanto in caso d'uso le "scritture private non autenticate non aventi contenuto patrimoniale""; che "il documento firmato dai due soci non costituisce un semplice atto collegiale, ma deve considerarsi scrittura privata non autenticata avente contenuto patrimoniale (D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, tariffa, parte prima, art. 9) e quindi soggetta a registrazione in termine fisso".

I contribuenti ricorrono per la cassazione della sentenza, con sette motivi, illustrati con memoria, cui l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Motivi della decisione

Con il primo mezzo d'impugnazione i ricorrenti deducono, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione degli artt. 1321, 1325, 1326, 1346, 1372 c.c., nonchè al D.P.R. n. 131 del 1986, tariffa, parte prima, art. 9, per avere il giudice di appello erroneamente qualificato il verbale della delibera dell'assemblea dei soci della Carducci 76 s.a.s. di F.M. & C., redatto in data 3/6/2002, come contratto di finanziamento, senza considerare che nella dichiarazione con cui l'amministratore ha proposto ai soci di finanziare la società non è ravvisabile alcuna proposta contrattuale, in quanto non ricorrono gli elementi costitutivi del contratto, non sono individuate le controparti contrattuali tra i due soci, l'accomandatario e l'accomandante, e neppure l'importo del finanziamento richiesto a questi ultimi, le modalità ed i tempi di erogazione delle relative somme, nonchè di restituzione delle stesse, non rilevando

come accettazione la sottoscrizione apposta dai soci sul verbale dell'assemblea alla quale erano intervenuti.

Con il secondo mezzo d'impugnazione deducono, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, tariffa, parte prima, art. 9, in quanto il verbale dell'assemblea dei soci tenutasi in data 3/6/2002 è atto interno della società in relazione al quale non sussiste l'obbligo di chiedere la registrazione, in forza del combinato disposto del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, tariffa, parte prima, art. 4 e tabella, art. 9, neanche in caso d'uso. Le suesposte censure sono inammissibili.

Giova premettere che la questione controversa consisteva nello stabilire se i versamenti effettuati da M.F. e M.A.R., alla Carducci 76 s.a.s. di F.M. & C., giusta verbale dell'assemblea dei soci del 3/6/2002, in occasione della quale l'accomandatario aveva proposto ai soci di integrare, fino alla concorrenza di Euro 8.160.019,00 il finanziamento già deliberato il 28/3/2000, traessero origine da un rapporto assimilabile al mutuo, come ritenuto dall'Amministrazione finanziaria, secondo le previsioni dal D.P.R. n. 131 del 1986, tariffa, parte prima, art. 9, o se invece rappresentassero un apporto al patrimonio di rischio dell'impresa collettiva, sostenendo i contribuenti trattarsi di atto proprio della società, non soggetto all'imposta di registro, secondo le previsioni dal D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, tariffa, parte prima, art. 4.

Il giudice di appello - il quale ben può dare una qualificazione giuridica ai fatti ed ai rapporti dedotti in lite diversa da quella data dal giudice di primo grado, avendo il potere di definire il rapporto controverso al fine di precisarne il contenuto, gli effetti e le norme applicabili - era chiamato a stabilire se, per quanto sopra detto, gli indicati versamenti integrassero, o meno, una operazione di finanziamento, la quale non rientra nell'ambito delle operazioni riguardanti il capitale sociale, ai fin dell'imposta di registro regolate dal l'art. D.P.R. n. 131 del 1986, tariffa, parte prima, art. 4 e seguendo la tesi prospettata dall'Agenzia delle Entrate ha concluso nel senso che il deliberato dell'assemblea dei soci, risultante dal relativo verbale sottoscritto da tutti i soci, aveva ad oggetto "il finanziamento della Società... con versamento infruttifero da parte dei soci stessi", integrava un negozio a contenuto patrimoniale, costituente fattispecie imponibile, ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, tariffa, parte prima, art. 9.

Si tratta di un accertamento operato dal giudice di merito, che valorizza la volontà espressa dalle parti - "unico aspetto (che) appare chiaro e inequivoco dai verbali dell'assemblea" -, incensurabile in questa sede se non per violazione delle regole giuridiche da applicare nell'interpretazione della volontà delle parti del rapporto o per eventuali carenze o vizi logici della motivazione che quell'accertamento sorregge (Cass. n. 7692/2006).

Con il terzo mezzo d'impugnazione deducono, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, insufficiente e contraddittoria motivazione della sentenza di appello, con riguardo ad un fatto controverso e decisivo per il giudizio, rappresentato dalla sussistenza degli elementi costitutivi della proposta contrattuale e, quindi, del contratto di finanziamento, avuto riguardo al contenuto del verbale dell'assemblea dei soci tenutasi in data 3/6/2002, in cui è riportato solo l'importo complessivo massimo del finanziamento che l'amministratore "ha proposto di proporre" ai soci medesimi.

La censura è inammissibile prima che infondata.

I ricorrenti contestano la qualificazione di negozio a contenuto patrimoniale attribuita dal giudice di merito alla delibera assembleare riportata nel verbale sottoscritto dai soci, e tuttavia le doglianze, per essere esaminabili, non possono risolversi nella mera contrapposizione tra l'interpretazione dei ricorrenti e quella accolta nella sentenza impugnata, ma debbono profilare la mancata osservanza dei criteri ermeneutici di cui agli artt. 1362 c.c. e s.s. o l'insufficienza o contraddittorietà della motivazione, ed in ossequio al principio di autosufficienza del ricorso debbono essere accompagnate dalla trascrizione di quelle parti dell'atto che individuano la volontà manifestata dai soggetti intervenuti alla assemblea del 3/6/2002, al fine di consentire, in sede di legittimità, la verifica dell'erronea applicazione delle richiamate regole.

La censura dei contribuenti, ad ogni modo, si incentra sulla dedotta mancanza degli elementi essenziali per configurare un impegno dei soci verso la società, essendo indicato nella verbale soltanto l'importo complessivo massimo del finanziamento da sottoscrivere per far fronte alle necessità finanziarie della società medesima, relativamente alla intrapresa iniziativa immobiliare, ma non si confronta con la acclarata sussistenza di un atto a contenuto patrimoniale tassabile, atteso che la sentenza impugnata pone in evidenza come l'aspetto centrale della controversia fosse costituito dai versamenti di somme di denaro eseguiti dai soci, a richiesta dell'amministratore della società, a titolo di "finanziamento infruttifero", essendo "chiaro ed inequivoco" il significato delle dichiarazioni verbalizzate, così come l'intento pratico di dotare la società "delle necessarie risorse economiche" da utilizzare per l'acquisto di "un complesso immobiliare turistico da adibire ad albergo", stante l'inadeguato capitale conferito in dotazione al momento (novembre 1999) della costituzione della Carducci 76 s.a.s. di F.M. & C., frutto di una scelta imprenditoriale del tutto legittima.

Pertanto, le concrete modalità di esecuzione dei deliberati versamenti assumono rilievo marginale nella vicenda per cui è causa, in quanto riguardano una operazione che non rientra nell'ambito di quelle sul capitale sociale, il quale ben può essere aumentato nel corso della vita della società mediante operazioni che, ai fini dell'imposta di registro, sono regolamentate dal D.P.R. n. 131 del 1986, tariffa, parte prima, art. 4, che equipara i conferimenti in sede di costituzione della società a quelli effettuati successivamente, in sede di aumento del capitale, e perciò il riferimento alla relativa indeterminatezza stesse, come già ritenuto dal giudice di appello, non è idoneo ad escludere la tenuta della motivazione della sentenza impugnata circa assoggettabilità ad imposta della delibera assembleare, trasfusa nel più volte richiamato verbale del 3/6/2002, in quanto avente ad oggetto "prestazioni a contenuto patrimoniale", come previsto dal D.P.R. n. 131 del 1986, n. 131, tariffa, parte prima, art. 9.

Con il quarto mezzo d'impugnazione deducono, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, in relazione all'art. 112 c.p.c., omessa pronuncia sulla questione della decadenza dell'Ufficio dall'azione accertativa, con conseguente nullità della sentenza di appello, proposta dai contribuenti sia in primo, che in secondo grado.

Con il quinto mezzo d'impugnazione deducono, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omessa motivazione della sentenza di appello, con riguardo ad un fatto controverso e decisivo per il giudizio, rappresentato dalla dedotta decadenza dell'Ufficio dall'azione accertativa, in

quanto ove si ritenesse sussistere un implicito diniego al riguardo, non è indicata la ragione per la quale non è stato disposto l'annullamento, quantomeno parziale, dell'avviso di liquidazione impugnato, avuto riguardo cioè a quella parte di finanziamento deciso con la precedente delibera assembleare del 20/3/2000.

Le censure, scrutinabili congiuntamente, sono infondate e non meritano accoglimento. Risulta acclarato che l'avviso di liquidazione emesso dall'Ufficio il 21/4/2008 è stato notificato alla società ed ai singoli soci, che esso fa espresso riferimento al verbale dell'assemblea dei soci tenutasi in data 3/6/2002, ed al complessivo finanziamento di Euro 8.160.019,00.

Nella impugnata sentenza, inoltre, si legge che non è dato conoscere l'epoca di effettuazione delle erogazioni patrimoniali deliberate in occasione dell'assemblea dei soci del 28/3/2000, tenutasi pochi mesi dopo la costituzione della Carducci 76 s.a.s. di F.M. & C., destinate all'acquisto del complesso turistico da ristrutturare, obiettivo, quest'ultimo, realizzato soltanto dopo che si è tenuta l'assemblea dei soci del 3/6/2002, atteso che, si legge nel verbale dell'assemblea, che l'amministratore ancora "rende noto" ai soci il fatto che, finalmente, era possibile l'effettivo trasferimento del compendio immobiliare "dalla società M.A.F. alla società Carducci s.a.s.".

Il giudice di appello, sulla base di tali circostanza, ha inteso valutare unitariamente l'operazione volta a garantire l'apporto finanziario di cui la società aveva bisogno, trasfusa nel meno risalente verbale della delibera assembleare, recante l'importo di Euro 8.160.019,00, e poichè il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 76, prevede che l'imposta di registro relativa agli atti non presentati per la registrazione obbligatoria può essere richiesta entro il termine di decadenza di cinque anni dal giorno in cui avrebbe dovuto essere richiesta la registrazione o si è verificato il fatto che legittima la registrazione d'ufficio, termine soggetto alla sospensione di cui alla L. n. 289 del 2002, art. 11, l'Ufficio non era decaduto dal potere accertativo.

E' appena il caso di ricordare che, "alla luce dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo come costituzionalizzato nell'art. 111 Cost., comma 2, nonchè di una lettura costituzionalmente orientata dell'attuale art. 384 c.p.c. ispirata a tali principi, una volta verificata l'omessa pronuncia su un motivo di gravame, la Suprema Corte può omettere la cassazione con rinvio della sentenza impugnata e decidere la causa nel merito allorquando la questione di diritto posta con quel motivo risulti infondata, di modo che la statuizione da rendere viene a confermare il dispositivo della sentenza di appello (determinando l'inutilità di un ritorno della causa in fase di merito), sempre che si tratti di questione che non richiede ulteriori accertamenti di fatto" (Cass. n. 16171/2017).

Con il sesto mezzo d'impugnazione deducono, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, in relazione all'art. 112 c.p.c., omessa pronuncia sulla questione della disapplicazione della sanzione irrogata dall'Ufficio, con conseguente nullità della sentenza di appello, stante la richiesta in tale senso formulata dai contribuenti, in ragione delle obiettive condizioni d'incertezza sulla norma applicata.

Con il settimo mezzo d'impugnazione deducono, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omessa motivazione della sentenza di appello, con riguardo ad un fatto controverso e decisivo

per il giudizio, sulla questione della sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della sanzione.

Le censure, scrutinabili congiuntamente, sono infondate e non meritano accoglimento. La decisione impugnata, in punto di sanzioni, stante l'omessa presentazione per la registrazione del verbale assembleare, è conforme alla giurisprudenza di questa Corte, atteso che il potere del giudice tributario di dichiarare l'inapplicabilità delle sanzioni deve promanare da obiettive condizioni di incertezza sull'ambito di applicazione delle disposizioni a cui si riferisce la violazione, e tale incertezza interpretativa deve essere di natura oggettiva, riferibile non già ad un generico contribuente, o a quei contribuenti che per la loro perizia professionale siano capaci di interpretazione normativa qualificata (studiosi, professionisti legali, operatori giuridici di elevato livello professionale), e tanto meno all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione (Cass. n. 23845/2016, 4522/2013, n. 13457/2012). Dovendosi applicare rigorosamente i criteri di cui sopra, l'incertezza normativa tributaria, dedotta dai contribuenti in termini alquanto generici, è senz'altro da escludere nella fattispecie in esame, esulando dall'ambito dell'esimente le questioni che attengono alla qualificazione dell'atto da assoggettare a tributo.

I ricorrenti, in conclusione, vanno condannati al pagamento in solido delle spese del giudizio di legittimità, in favore della intimata Agenzia delle Entrate, liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte, rigetta il ricorso e condanna i ricorrenti al pagamento in solido delle spese del presente giudizio, che liquida in Euro 13.000,00 per compensi, oltre rimborso spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 7 novembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 24 gennaio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza