

Sentenza del 09/11/2023 n. 31174 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Imposta registro - Atti- Delibera assembleare - finanziamento soci- imponibilità -sussiste-fattispecie.

Massima:

E' imponibile ai fini dell'imposta di registro ex art. 22 TUR il finanziamento soci, trattandosi di atto avente ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, finalizzato a determinare una modificazione della sfera patrimoniale e suscettibile di valutazione economica.

Nella fattispecie, risulta che con le delibere assembleari venne approvata la sottoscrizione da parte dei soci dei finanziamenti infruttiferi e che la disponibilità a detti finanziamenti venne confermata dai soci per corrispondenza attraverso raccomandate coeve alle convocazioni delle assemblee di guisa che trova applicazione il comma 2 del citato art. 22 TUR.

Massima reatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

ESPOSIZIONE DEI FATTI DI CAUSA

La società Lae Srl , deliberava nelle assemblee dei giorni (-----) e (-----) la sottoscrizione di versamenti a titoli di finanziamento soci infruttiferi di interessi da parte dei soci A.A. e C.C., come emerso a seguito di verifica fiscale della Guardia di Finanza.

L'Agenzia delle entrate, con due avvisi di liquidazione ed irrogazione di sanzioni in materia di imposta di registro, contestava la omessa registrazione e l'omesso versamento quanto ai finanziamenti infruttiferi ritenuti enunciati ai sensi dell'art. 9, Parte I della tariffa allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131. L'Ufficio, qualificando i finanziamenti soci quali operazioni di mutuo, applicava l'imposta di registro proporzionale nella misura del 3%.

L'ente impugnava gli atti impositivi rilevando che i verbali di assemblea sono meri resoconti non suscettibili di essere tassati, in quanto atti senza parti; che, comunque, il verbale di assemblea rappresenterebbe atto da assoggettare ad imposta di registro solo in caso d'uso; che alcuna scrittura privata era stata sottoscritta successivamente alle delibere assembleari; che, il

finanziamento si era concluso successivamente alle assemblee sociali, senza ulteriori formalità; che l'Agenzia nega l'esistenza di atti formati per corrispondenza, modalità incompatibile con la circostanza che il A.A. era amministratore della società e socio e marito della B.B.; evidenziava, subito dopo, che, nel caso in esame, un eventuale scambio di corrispondenza avrebbe assunto la forma giuridica del contratto con se stesso. Con memorie difensive, nonostante le esposte difese, la società depositava la corrispondenza del 28.09.2009 indirizzata dalla società al socio A.A., con data autenticata dal responsabile del Comune di Cadrezzate, nonché la missiva di conferma del socio anche questa con data autenticata e la corrispondenza del 5.10.2010 intercorsa tra ente e socio, anch'essa con data autenticata (così si afferma a pagina 14 del ricorso).

La CTP di Varese accoglieva i ricorsi riuniti, ritenendo che il verbale di assemblea che delibera il finanziamento dei soci non costituisce un atto a contenuto patrimoniale e dunque soggetto a registrazione nel termine di venti giorni ex art. 9 cit., trattandosi di un mero resoconto degli accadimenti assembleari, alla stregua di un atto senza parti; mentre ciò che è registrabile è la successiva scrittura privata non autenticata (nel caso di specie inesistente) inquadrabile nella definizione residuale contenuta nel disposto del cit. art. 9.

La CTP aggiungeva che il finanziamento si era concretizzato successivamente senza ulteriori formalità, affermando che detto atto non è soggetto a registrazione se risulta da scambio di corrispondenza o da verbale assembleare come nel caso di specie.

L'Ufficio proponeva appello alla Commissione Tributaria Regionale del Veneto che, con sentenza indicata in epigrafe, in riforma della decisione di primo grado, riteneva dovuta l'imposta di registro, ritenendo che i verbali assembleari in oggetto avevano deliberato la sottoscrizione del versamento a titolo di finanziamento soci infruttifero di interessi, deliberazione assunta ed eseguita dai soci senza ulteriori formalità, così come confermato dai primi giudici, a nulla rilevando la successiva corrispondenza tra soci e società con quest'ultima ottenne la conferma della volontà espressa in assemblea.

La società Lae Srl ed i soci ricorrono per la cassazione della sentenza, svolgendo quattro motivi. L'Agenzia delle entrate si è costituita con controricorso.

La Procura Generale della Corte Suprema di Cassazione ha concluso per il rigetto del ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso si denuncia contestualmente la nullità della sentenza, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), la violazione degli artt. 1326, 1362, 1703 e 1813 c.c. nonché del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, artt. 10 e ss., art. 69 e art. 9, Parte prima tariffa allegata al citato decreto, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) " in ordine alla natura ed al contenuto dei verbali dell'assemblea ordinaria di Lae Srl del (-----) e del (-----)".

Con l'articolata censura, la società lamenta l'erronea qualificazione da parte dei giudici di appello della natura dei verbali assembleari, sostenendo che, ai sensi dell'art. 1326 c.c., il contratto si conclude nel momento in cui colui che ha fatto la proposta viene a conoscenza dell'accettazione

dell'altra parte; che, inoltre, occorre aver riguardo alla comune intenzione dei contraenti ex art. 1363 e 1371 c.c.; che il mutuo è il contratto con il quale una parte consegna all'altra una determinata quantità di denaro ex art. 1813 c.c. Con il richiamare il testo delle disposizioni civilistiche, la società ed i soci intendono dimostrare che i verbali assembleari prevedevano esclusivamente la disponibilità della società a ricevere dai soci i finanziamenti infruttiferi di interessi, conferendo un mandato all'amministratore per il successivo perfezionamento dell'intesa contrattuale, perfezionatasi con lo scambio di corrispondenza tra amministratore e socio in pari data.

3. La seconda censura deduce contestualmente la nullità della sentenza, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), nonché la violazione dell'art. 1, lett. A) parte II tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) " in ordine al mancato accertamento della formalizzazione del prestito mediante scambio di corrispondenza tra socio e società", reiterando le difese svolte con il primo mezzo ed insistendo sull'erronea qualificazione della CTR in merito alla valenza giuridica ed alla natura della corrispondenza prodotta in giudizio; la società, infine, nega che i soci abbiano manifestato in assemblea la volontà di eseguire il finanziamento.

4. Con il terzo mezzo di ricorso, si lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 22 TUR ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1 n. 3, in relazione alla pretesa enunciazione di atti non registrati contenuta nei verbali assembleari, atteso che il dato rilevante ignorato dalla Commissione Tributaria Regionale è che gli effetti propri del contratto di mutuo, ossia gli effetti civilistici previsti dall'art. 1813 c.c. si sarebbero prodotti solo successivamente alle deliberazioni assembleari, tanto che l'amministratore aveva ricevuto mandato dall'assemblea di concludere i contratti forma scritta.

5. Con l'ultima doglianza si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3); " il tutto in ordine al vizio di ultrapetizione in cui sarebbe incorsa la CTR nel condannare la società alle spese dell'intero giudizio, sebbene l'Agenzia avesse chiesto la condanna alle spese del solo giudizio di appello.

6. I primi due motivi, in quanto involgono la medesima questione, possono essere esaminati congiuntamente; essi presentano profili di inammissibilità.

Le critiche articolate dalla difesa della ricorrente non hanno, in buona parte, il tono proprio di una censura di legittimità. Esse, sotto l'apparente deduzione del vizio di violazione e falsa applicazione di legge o error in iudicando degradano in realtà verso l'inammissibile richiesta a questa Corte di una qualificazione delle delibere assembleari difforme da quella offerta dai giudici regionali.

7. In tema di ermeneutica contrattuale, l'accertamento della volontà delle parti in relazione al contenuto del negozio si traduce in un'indagine di fatto, affidata al Giudice di merito e censurabile in sede di legittimità nella sola ipotesi di motivazione inadeguata ovvero di violazione di canoni legali di interpretazione contrattuale di cui all'art. 1362 c.c. e ss., pertanto, al fine di far valere una violazione sotto i due richiamati profili, il ricorrente per cassazione deve non solo fare esplicito riferimento alle regole legali di interpretazione mediante specifica

indicazione delle norme asseritamene violate ed ai principi in esse contenuti, ma è tenuto, altresì, a precisare in quale modo e con quali considerazioni il Giudice del merito si sia discostato dai canoni legali assunti come violati o se lo stesso li abbia applicati sulla base di argomentazioni illogiche od insufficienti, non essendo consentito il riesame del merito in sede di legittimità (vedi, per tutte: Cass. del 19/02/2020, n. 4189; Cass. del 25/11/2019, n. 30686; Cass. del 13.12. 2017, n. 7927 in motiv.; Cass. del 15.11.2017, n. 27136). In particolare, nell'interpretazione dei contratti i canoni legali di ermeneutica contrattuale sono governati da un principio di gerarchia in forza del quale i canoni strettamente interpretativi - tra i quali risulta prioritario il canone fondato sul significato letterale delle parole - prevalgono su quelli interpretativi-integrativi (cfr. Cass. del 18/01/2016, n. 668; Cass. del 13/03/2015, n. 5102; Cass. dell'8.11.2007, n. 23273).

7.1 Nel processo di interpretazione negoziale, va quindi ricostruita la comune volontà dei contraenti sulla scorta di due elementi principali, ovvero il senso letterale delle espressioni usate e la ratio del precetto contrattuale (tra le altre: Cass. nn. 5102/2015; 12389/2003; 6484/1994; 5528/1981); quanto al primo elemento, relativo al senso letterale delle parole e delle espressioni utilizzate nel contratto, è stato sovente stabilito che esso rappresenta il primo e principale strumento esegetico, con la conseguente preclusione del ricorso ad altri criteri interpretativi, quando la comune volontà delle parti emerga in modo certo ed immediato dalle espressioni adoperate e sia talmente chiara da precludere la ricerca di una volontà diversa (cfr., ex plurimis, Cass. nn. 4347 del 2015; 110/2013; 4176/2007; 28479/2005); il senso letterale delle parole e delle espressioni utilizzate nel contratto deve essere verificato alla luce dell'intero contesto contrattuale, sicchè le singole clausole vanno considerate in correlazione tra loro, dovendo procedersi al loro coordinamento a norma dell'art. 1363 c.c. e dovendosi intendere per "senso letterale delle parole" tutta la formulazione letterale della dichiarazione negoziale, in ogni sua parte ed in ogni parola che la compone, e non già in una parte soltanto, quale una singola clausola di un contratto composto di più clausole, dovendo il giudice collegare e raffrontare tra loro frasi e parole al fine di chiarirne il significato (cfr. Cass. nn. 4670/2009; 4176/2007; 18180/2007). Solo se il dato letterale della norma possa risultare ambiguo, può farsi ricorso agli altri canoni strettamente interpretativi - art. 1362- 1365 c.c. -, in caso di insufficienza, a quelli interpretativi integrativi previsti dagli artt. 1366-1371 c.c. (Cass. n. 27256 del 2018, in motiv.; Cass. n. 995 del 2021).

Questa Corte ha pure ripetutamente chiarito che "per sottrarsi al sindacato di legittimità, l'interpretazione data dal giudice di merito ad un contratto non deve essere l'unica interpretazione possibile, o la migliore in astratto, ma una delle possibili, e plausibili, interpretazioni; sicchè, quando di una clausola contrattuale sono possibili due o più interpretazioni, non è consentito, alla parte che aveva proposto l'interpretazione poi disattesa dal giudice di merito, dolersi in sede di legittimità del fatto che fosse stata privilegiata l'altra", Cass. sez. I, sent. 17.3.2014, n. 6125, Cass. sez. III, sent. 20.11.2009, n. 24539.

8. L'interpretazione delle delibere assembleari resa dai giudici di merito in termini di deliberazione del finanziamento dei soci infruttiferi di interessi, in cui si è dato atto della decisione di "darvi luogo con i necessari riverberi patrimoniali" non è affatto implausibile proprio alla luce del criterio letterale di interpretazione dei contratti. Ed infatti, la delibera assembleare ben può costituire la fonte dell'obbligazione del singolo socio a condizione che sia redatto

secondo la modalità legale e dunque se la delibera "approva la sottoscrizione di versamenti in favore della società, a titolo di finanziamento infruttifero di interessi" può concludersi che essa contiene l'enunciazione di un finanziamento erogato, così come statuito dalla sentenza censurata.

La CTR ha chiaramente valutato tutte le espressioni letterali utilizzate nelle delibere, conferendo il valore proprio del finanziamento alla deliberazione della sua approvazione e attribuendo alla successiva corrispondenza la valenza di mera conferma di quanto già deliberato (Cass. del 16/01/2019, n. 873; Cass. del 12. 10. 2017. N. 27136; Cass. n. 6125 del 2014).

L'indagine sulla natura in concreto della delibera assembleare e del suo contenuto si risolve nell'individuazione del contenuto, della estensione e dei limiti della volontà assembleare e, quindi, in un accertamento riservato al giudice del merito che è insindacabile in Cassazione, se - come nella specie è dimostrato dalla trascrizione del contenuto delle delibere - immune da errori di diritto e motivato congruamente (cfr. Cass. del 20.01.2021, n. 995; Cass. del 11/11/2021, n. 33451; Cass. n. 13436 del 2005, n. 4954 e 3609 del 1999, n. 136 del 1970).

9. Sotto altro profilo, la ricorrente si duole del fatto che la Corte territoriale non avrebbe valutato che subito dopo aver approvato il finanziamento, l'assemblea aveva conferito incarico all'amministratore di predisporre e stipulare il contratto di finanziamento infruttifero di interessi tra società e soci finanziatori e che successivamente alla delibera era intervenuto uno scambio di corrispondenza tra socio e società, così intendendo utilizzare il criterio sussidiario del comportamento complessivo delle parti, nonostante l'inequivocità delle espressioni letterali utilizzate nel testo della delibera "approvazione dei finanziamenti".

Tuttavia, la Commissione territoriale non ha violato il principio di gerarchia dei criteri interpretativi del contratto ma ha fatto applicazione del prioritario criterio letterale, ed a conferma della soluzione raggiunta ha attribuito agli elementi ulteriori, rappresentati dalla corrispondenza successiva, la valenza di una mera conferma della volontà già espressa in assemblea.

Ed infatti, dalla corrispondenza intercorsa tra le parti e trascritta nel ricorso emerge con tutta evidenza che il socio confermava la disponibilità al versamento a titolo di finanziamento: la corrispondenza non dimostra affatto, come assumono i contribuenti, la volontà di dare esecuzione al mandato conferito in assemblea all'amministratore di "formalizzare" il contatto di mutuo.

10. Sotto altro profilo, le censure risultano prive di pregio.

Va premesso che ai sensi del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 22 "1. 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. 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".

10.1 Va premesso che, pur in mancanza della trascrizione e/o allegazione dei verbali assembleari - che determina la carenza di specificità ex art. 366 c.p.c., comma 1, che impedisce alla Corte di decidere sulla sola base della lettura del ricorso (Corte Edu 28 ottobre 2021, rg n. 5506472011) - dalla mera lettura del ricorso proposto (pagina 3) risulta che i funzionari dell'Agenzia delle Entrate accertavano in data 5 luglio 2013 che, con i verbali di assemblea del (-----) e del (-----), la società aveva approvato il versamento delle somme indicate a titolo di finanziamento soci infruttifero di interessi.

10.2 La tassazione, nel caso di enunciazione di un contratto verbale di finanziamento-soci contenuta in un verbale assembleare, è condizionata dalla ricorrenza di tre elementi, costituiti dall'esistenza di una compiuta enunciazione, dalla identità di parti tra l'atto enunciante e l'atto enunciato (nel caso di specie, verbale di assemblea e finanziamento) e dalla cd. permanenza degli effetti dell'atto enunciato.

In applicazione della disciplina in esame si è sviluppato un orientamento della giurisprudenza di legittimità, che ha affermato l'imponibilità del finanziamento soci enunciato negli atti di ripianamento delle perdite del capitale sociale e sua ricostituzione mediante rinuncia dei soci ai finanziamenti in precedenza effettuati nei confronti della società, a prescindere dall'effettivo uso del finanziamento medesimo, trattandosi di atto avente ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, finalizzato a determinare una modificazione della sfera patrimoniale e suscettibile di valutazione economica (v., tra le tante, Sez. 5, n. 15585 del 30/06/2010, Rv. 613766 - 01; Sez. 5, n. 11756 del 12/05/2008, Rv. 603133 - 01; da ultimo Sez. 6- 5, n. 32516 del 12/12/2019, Rv. 656035 - 01).

Il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 22 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 la enunciazione, l'imposta si applica anche alle disposizioni enunciate"; alla luce del dato testuale del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 22 (in particolare della limitazione dell'applicazione della sanzione, in base all'ultimo periodo del comma 1, alla sola ipotesi in cui l'atto enunciato fosse originariamente soggetto a registrazione in termine fisso e della specifica ipotesi dell'esenzione dall'imposta, conseguente all'enunciazione, nell'ipotesi di contratti verbali non soggetti originariamente a registrazione in termine fisso laddove i loro effetti siano già cessati o cessino in virtù dell'atto che contiene l'enunciazione), deve ritenersi che l'enunciazione di un contratto verbale lo renda soggetto all'imposta di registro, anche laddove non vi ricadesse in base al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, artt. 1 e 2.

In secondo luogo le parti dell'atto enunciante e dell'atto enunciato devono considerarsi le medesime ossia la società ed i suoi soci nell'uno e nell'altro caso, dovendosi in questo particolare contesto impositivo attribuire al termine "parte", utilizzato dall'art. 22 TUR, un significato lato e sostanziale, stante la chiara ratio antielusiva della disposizione legislativa.

Ampia e condivisibile è in tal senso la giurisprudenza di questa Corte (v. le citate Sez. 5, nn. 3839-3841/2023, anche per i riferimenti ad un orientamento ermeneutico consolidato; S. U. del 24/05/2023, n. 14432).

Pur a fronte della correlativa contestazione dottrinale e della perplessità in ordine alla questione manifestata nell'ordinanza interlocutoria di rimessione, le S.U. hanno confermato che il dato normativo letterale "parti intervenute nell'atto che contiene l'enunciazione" debba essere interpretato nel senso, appunto, lato e non "contrattualistico", di soggetti rispetto ai quali si realizzano gli effetti degli atti contenuti nell'atto di "emersione", così peraltro attribuendo al verbale di assemblea straordinaria societaria la sua funzione "propria", che è appunto quella di un resoconto di avvenimenti storici al quale il notaio attribuisce, per legge, fede pubblica (cfr., puntualmente, Sez. 5, n. 3839/2023).

Nel caso in esame (ed in quelli omologhi), si deve pertanto affermare il principio che la presenza dei soci in assemblea giuridicamente "contiene" la loro, anche individuale, qualità di "parte" degli atti "enunciati" (in relazione ad essi, in senso tecnico negoziale), secondo il canone logico ermeneutico del "più che comprende (necessariamente) il meno" e, allo stesso tempo, secondo la ratio antievasiva dell'art. 22 TUR. Sotto questo profilo va soggiunto che non vi è alcuna "terzietà" dei soci che non sono "parti" degli atti emersi, posto che gli stessi esplicano effetti patrimoniali favorevoli per la società partecipata, sicchè senz'altro anche a loro, pur in via mediata, deve essere riferito il correlato indice di capacità contributiva, conformemente al principio generale di cui all'art. 53 Cost. (v. anche Cass. Sez. V, n. 21699 del 29/07/2021, che ha confermato la decisione del giudice di merito "laddove ha ritenuto che dovesse essere assoggettato all'imposta di registro un finanziamento sulla base della sua sola enunciazione nel verbale di assemblea, atto che è comunque soggetto a registrazione..., ed al quale parteciparono gli stessi soggetti dell'atto enunciato"; Sez. 5, nn. 3839-3841/2023, anche per i riferimenti ad un orientamento ermeneutico consolidato). 11. Parimenti infondata è la terza censura del ricorso.

Nella presente fattispecie, risulta che con le delibere assembleare citate venne approvata la sottoscrizione da parte dei soci dei finanziamenti infruttiferi e che la disponibilità a detti finanziamenti venne confermata dai soci per corrispondenza attraverso raccomandate coeve alle convocazioni delle assemblee ((-----)), di guisa che trova applicazione il citato art. 22 TUR, comma 2.

Con la conseguente applicazione del principio di cui a Cass. n. 32516 del 12/12/2019 e delle S.U. citate, secondo cui è imponibile ai fini dell'imposta di registro ex art. 22 TUR il finanziamento soci, trattandosi di atto avente ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, finalizzato a determinare una modificazione della sfera patrimoniale e suscettibile di valutazione economica (cfr. anche Cass. n. 6104/2019 n. 6157/2020).

12. L'ultima censura è priva di pregio.

Il giudice dell'impugnazione di merito ha, con motivazione anche in questo caso adeguata, ritenuto sussistere un'ipotesi di soccombenza.

La motivazione della sentenza d'appello fa corretta applicazione dei principi enunciati in materia da questa Corte (Cass. n. 06369 del 13/03/2013 Rv. 625486 - 01): "In tema di liquidazione delle spese giudiziali, il criterio della soccombenza non si fraziona secondo l'esito delle varie fasi, ma

va considerato unitariamente all'esito finale della lite, senza che rilevi che in qualche grado o fase del giudizio la parte poi soccombente abbia conseguito un esito per sè favorevole.".

Il motivo, deve, pertanto, essere respinto(ex plurimus: Cass. del 30.10.2019, n. 6180; Cass. del 12.12.2021, n. 13356; Cass. n. 7.11.2021, n. 1298; Cass. del 30.03.2022, n. 9785).

Le spese di lite di questo giudizio di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate come da dispositivo.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, deve darsi atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento delle spese di lite, che liquida in Euro 4.000,00 oltre Euro 200,00 per esborsi, oltre rimborso forfetario al 15%, oltre accessori come per legge.

Dà atto, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della sezione tributaria della Corte di Cassazione, il 20 ottobre 2023.

Depositato in Cancelleria il 9 novembre 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza