

Sentenza del 09/11/2023 n. 31177 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La società Favonio Srl otteneva decreto ingiuntivo provvisoriamente esecutivo dal Tribunale di Forlì per la somma di Euro 4.709.720,00 a titolo di finanziamento infruttifero concordato al fine di controbilanciare i finanziamenti effettuati da ERP Srl nei cui confronti la prima si era impegnata a trasferire l'intera partecipazione societaria in Develop Srl al valore nominale, previa compensazione parziale di un primo finanziamento eseguito da Erp, sulla scorta di un contratto articolato nella costituzione di una newco, nella cessione di quote societarie, nella erogazione di finanziamenti, nella realizzazione di parchi eolici - nei confronti della società Fortore Energia Spa incorporante la Holding Fortore Energia Srl Nel giudizio di opposizione instaurata dalla ingiunta, le parti addivenivano ad una transazione della controversia ed il Tribunale dichiarava cessata la materia del contendere, revocando il decreto ingiuntivo.

L'Agenzia delle Entrate emetteva un primo avviso per il recupero dell'imposta proporzionale di registro del decreto ingiuntivo, opposto dalla società Fortore, sul presupposto che qualora la sentenza civile che revoca il decreto ingiuntivo intervenga prima della notifica dell'avviso di liquidazione, viene meno l'obbligo di corrispondere l'imposta proporzionale per la registrazione.

L'amministrazione finanziaria annullava l'atto in autotutela e la Commissione tributaria dichiarava la cessazione della materia del contendere.

Successivamente, l'Agenzia delle Entrate recuperava a tassazione l'imposta di registro dovuta per il finanziamento soci e per la garanzia, oltre ad irrogare le sanzioni per l'omessa registrazione delle scritture, ai sensi del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , art. 22 , a mente del quale i negozi giuridici enunciati nel provvedimento monitorio - sospensivamente condizionati all'avverarsi dell'evento ((Omissis)), evento che doveva essere comunicato con denuncia ex art. 19 TUR entro venti giorni dall'avveramento - e depositati in allegato al ricorso per decreto ingiuntivo sono atto soggetti a registrazione in termine fisso ai sensi degli artt. 6 e 9 della tariffa allegata al citato D.P.R..

Anche detto avviso veniva impugnato dalla società ricorrente, eccependo la carenza del presupposto impositivo, la carenza motivazionale dell'avviso e l'erronea applicazione del T.U.R., in presenza di un contratto di finanziamento fruttifero, soggetto ad IVA. La CTP di Forlì respingeva il ricorso con sentenza che veniva appellata dalla società contribuente.

La Commissione regionale dell'Emilia Romagna respingeva l'appello, confermando la prima decisione, affermando che: - non era ravvisabile la carenza motivazionale dell'avviso opposto, per il sol fatto che non era stato allegato il decreto ingiuntivo di cui veniva indicato data e

numero oltre il numero della registrazione contenente l'enunciazione, trattandosi di decreto emesso nei confronti della società appellante di cui la stessa aveva piena conoscenza;- che gli atti enunciati sono soggetti a tassazione a prescindere dalla vicenda dell'atto principale in quanto depositati in allegato (atti relativi al finanziamento) al ricorso per decreto ingiuntivo; - la circostanza che l'avviso di liquidazione relativo al decreto ingiuntivo sia stato notificato alla società Favonio risulta del tutto irrilevante, in quanto l'avviso opposto, relativo agli atti enunciati, è stato invece notificato alla società opponente.

Propone ricorso - affidato a sei motivi - per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe la società contribuente, cui replica con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Il P.G. ha concluso per l'accoglimento del secondo e del terzo motivo di ricorso.

Motivi della decisione 2. Con la prima censura si denuncia la nullità dell'avviso di liquidazione e dei primi due gradi di giudizio per violazione del litisconsorzio necessario e del principio del contraddittorio, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), sostenendo che l'atto impositivo avrebbe dovuto essere notificato anche nei confronti degli altri coobbligati solidali.

3. Censura riproposta con il quarto motivo ai sensi del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , art. 57 , ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), laddove si attinge la sentenza gravata per aver ritenuto che l'avviso opposto era stato notificato ad entrambe le società Fortore.

Assume che, invece, l'avviso relativo al decreto ingiuntivo non le era stato notificato e che la Favonio non aveva ricevuto la notifica dell'avviso di liquidazione oggetto della presente controversia.

4. Il secondo strumento di ricorso reca la denuncia di violazione dell' art. 37 T.U.R. , in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per avere la CTR statuito la soggezione a tassazione del decreto ingiuntivo munito di formula esecutiva, ritenendo del tutto irrilevante la successiva declaratoria di cessazione della materia del contendere, che aveva determinato la revoca del provvedimento monitorio, assumendo, di poi, l'autonomia dei negozi enunciati rispetto all'atto enunciante.

La società ritiene erronea la decisione alla luce dei principi giurisprudenziali secondo i quali, qualora il provvedimento giudiziale sia stato annullato e sia venuta meno l'attribuzione patrimoniale che giustifica il tributo, l'amministrazione finanziaria che abbia emesso l'avviso non ha interesse a ricorrere avverso la sentenza di annullamento, in quanto è venuto meno il presupposto di imposta.

5. Il terzo motivo deduce la violazione degli artt. 19 , 22 e 27 TUR , in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3); per avere i giudici regionali affermato l'autonomia degli atti enunciati rispetto all'atto enunciante, ancorchè l'enunciazione non fosse sufficiente ad individuare tutti gli elementi essenziali dei contratti enunciati - finanziamento e garanzia - che servono ad identificare la natura e contenuto degli atti enunciati; nega, di poi, identità delle parti intervenute nell'atto enunciante e in quello enunciato, in quanto tra le parti intervenute nell'iniziale accordo-quadro e nella fideiussione era parte anche la società ERP Srl , assente nel procedimento monitorio.

Sostiene, infine, che l'erogazione del finanziamento e correlata garanzia era sospensivamente condizionata al mancato raggiungimento degli obiettivi di cantierabilità alla data del 30.03.2011; che tuttavia, con l'atto di opposizione all'emesso decreto ingiuntivo, essa si era difesa, deducendo che l'onere della prova in ordine al mancato raggiungimento degli obiettivi gravava sulla presunta creditrice.

6. La quinta censura reca la deduzione della violazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3); per avere il decidente escluso il deficit motivazionale dell'avviso opposto, ancorchè non fosse stato ad esso allegato il decreto ingiuntivo sulla base del quale si fondava l'atto impositivo.

Adduce che l'onere di allegazione è un corollario del citato art. 7 che mira a garantire al contribuente il pieno esercizio delle facoltà difensive, laddove in mancanza egli sarebbe costretto ad un'attività di ricerca che comprimerebbe illegittimamente il termine a sua disposizione per impugnare, citando a suo favore Cass. n. 29491/2018.

7. L'ultimo motivo prospetta la violazione dell'art. 112 c.p.c. per omessa motivazione circa un fatto decisivo per il giudizio con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3) e 5) nonché la violazione del D.P.R. 26 febbraio 1986, n. 917, art. 46 e D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, parte prima, artt. 6 e 9, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3); per avere i giudici territoriali omesso di esaminare la doglianza d'appello con cui Fortore Energia e Holding Energia avevano chiesto, in via subordinata, la riforma parziale della sentenza impugnata con conseguente rideterminazione della maggiore imposta dovuta, da calcolarsi in misura fissa sia per l'enunciazione dell'accordo che per il finanziamento tra le società Fortore e Favonio, nonché per la garanzia fideiussoria concessa dalla Holding. A fondamento della propria tesi, la ricorrente sostiene che si tratta di operazioni rilevanti ai fini IVA D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ex art. 10, comma 1, punto n. 1 in forza della presunzione di onerosità di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 46 cit..

La società insiste nell'affermare che trattandosi di finanziamento fruttifero in forza della presunzione di onerosità di cui al citato art. 46 ed in considerazione del contenuto degli accordi contrattuali che avevano previsto la natura perequativa dei finanziamenti dovuti dalla società Fortore Energia per controbilanciare i finanziamenti previsti per gli accordi tra le parti da erogarsi dalla società ERP, ragion per cui se l'obbligazione originaria era soggetta ad Iva, anche il finanziamento avrebbe dovuto seguire la medesima sorte. Aggiunge, che le somme versate alle società commerciali e agli enti di cui al cit. D.P.R. n. 917 del 1972, art. 73 si loro soci o partecipanti si considerano date a mutuo se dai bilanci o dai rendiconti di tali soggetti non risulta che il versamento è stato fatto ad altro titolo; bilanci e rendiconti prodotti nel giudizio di merito che dimostrano la presunzione di onerosità.

8. Preliminarmente occorre esaminare il quinto motivo, in quanto questione pregiudiziale di merito.

La CTR della Emilia Romagna ha ritenuto adeguata la motivazione dell'atto impugnato sebbene non fosse allegato il decreto ingiuntivo, in quanto atto alla contribuente notificato dalla società Favonio.

Secondo il giudice di appello è stato in tal modo consentito alla contribuente di ricavare, grazie anche al contenuto intrinseco del provvedimento giudiziario ed alle sue statuizioni, gli elementi posti alla base della operata liquidazione dell'imposta principale di registro, al fine di esercitare il diritto di difesa della parte.

Si tratta di argomentazioni condivisibili, che resistono alle difese della contribuente che, a ben vedere, peccano di astrattezza in quanto prospettano un non meglio definito pregiudizio al diritto di difesa derivante - in tesi - dalla compressione del tempo a disposizione per redigere il ricorso introduttivo del giudizio, ricorso, comunque, che è stato tempestivamente proposto e che reca una opposizione approfondita, non certo meramente congetturale, alla pretesa impositiva, per cui non può dirsi che la contribuente non abbia potuto far valere le proprie ragioni sia in merito all'an che al quantum della pretesa stessa. Con ciò non significa disattendere il principio, affermato in tema di accertamento tributario, secondo cui "l'insufficienza motivazionale dell'atto impositivo, che ne giustifica l'annullamento, non esclude che il contribuente possa difendersi nel merito, deducendo, mediante l'impugnazione, anche vizi di merito, poichè tale difetto non può essere sanato, ex art. 156 c.p.c., per raggiungimento dello scopo in quanto l'atto ha la funzione di garantire una difesa certa anche con riferimento alla delimitazione del "thema decidendum" (Cass. del 17.10.2014, n. 21997 ; Cass. del 21/07/2022, n. 22918 ;). Occorre, infatti, considerare che in una fattispecie non complessa, come appunto quella oggetto di causa, la pretesa impositiva scaturisce dalla semplice obbligazione di pagamento dell'imposta di registro dovuta, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , ex art. 22, considerato che si è in presenza di un atto giudiziario noto alla società ricorrente.

Non solo: la motivazione dell'avviso allegato dalla medesima ricorrente reca la seguente ampia motivazione, che si trascrive solo in parte " decreto ingiuntivo R.G. n. 4970/2013 con il quale veniva ingiunto a Fortore Energia Spa e Holding Fortore Energia Spa il pagamento a favore di Favonio Srl della somma di 4.709.720,00, oltre interessi. Nel ricorso si esponeva che: - Favonio Srl era stata costituita il 9.10.2009 dal Fortore Energia Spa sulla base di un "Accordo Quadro" stipulato in pari data; accordo (unitamente a un successivo "Accordo Integrativo del (Omissis) ERP Srl - detto tra Favonio Srl . Fortore Energia Spa ed ERP Srl) prevedeva - tra l'altro -l'erogazione a favore di Favonio Srl da parte di Fortore Energia Spa di un finanziamento soci infruttifero in caso di mancato raggiungimento, al (Omissis), di determinati obiettivi di realizzazione di impianti per lo sfruttamento di energie rinnovabili;- in data (Omissis) Holding Fortore Energia Spa aveva prestato garanzia a favore di Favonio Srl per l'obbligazione di Fortore Energia s.p.a.; -in data (Omissis) Favonio Srl , constatato l'avvenuto avveramento della condizione, richiedeva a Fortore Energia Spa il finanziamento di cui sopra, quantificandone l'ammontare in 4.709.720,00 Euro; in data (Omissis) Favonio Srl provvedeva poi a escutere la garanzia prestata da Holding Fortore Energia Spa per il medesimo importo..." In ipotesi di tal fatta, avuto riguardo alle caratteristiche dello specifico rapporto tributario, alla precisa descrizione degli atti enunciati e dell'atto enunciante contenuta nell'atto impositivo e segnatamente alla circostanza che il soggetto passivo non è affatto estraneo all'atto atti giudiziario tassato, appare senz'altro consentita una lettura non formalistica delle garanzie del contribuente, il quale si è potuto concretamente difendere (Cass. n. 35125/2021 ed in termini Cass. n. 30084/2021). Coerentemente con detta opzione interpretativa, in analoga fattispecie, si è ritenuta decisiva la circostanza che "dall'avviso di liquidazione riprodotto dalla stessa ricorrente si evince chiaramente che la pretesa era relativa

a imposta di registro su decreto ingiuntivo individuato chiaramente con data, numero e giudice emittente" sicchè la Corte, ha opportunamente osservato "che al processo tributario non è estraneo il rapporto d'imposta, che è conosciuto dal giudice come oggetto dell'atto impugnato." (Cass. n. 8389/2021).

L'avviso di liquidazione impugnato, infatti, relativamente all'obbligo di motivazione, trova la propria disciplina nel D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , art. 54 , comma 5, che impone la indicazione, "degli estremi dell'atto da registrare o il fatto da denunciare e la somma da pagare", indicazioni necessarie e che non devono mai mancare, nonchè nella L. 27 luglio 2000, n. 212 , art. 7 (Statuto dei diritti del contribuente), profilo quest'ultimo che non si può scrutinare prescindendo, appunto, dalla legittimità - generalmente ammessa - del rinvio per relationem.

Ritiene, pertanto, il Collegio di dare continuità all'indirizzo giurisprudenziale di legittimità, che va progressivamente consolidandosi, che ritiene del tutto indifferente, ai fini qui considerati, che gli elementi della fattispecie impositiva a base della liquidazione dell'imposta di registro siano desumibili - direttamente - dalla motivazione dell'atto recante la pretesa tributaria, o piuttosto - indirettamente - dal contenuto di un diverso atto dal primo richiamato, seppure non allegato, allorchè appunto si tratti di atto - nella specie il decreto ingiuntivo del Tribunale di Forlì - conosciuto o comunque conoscibile dal contribuente (tra le altre, Cass. del 7.04.2022, n. 11243; Cass. n. del 12.01.2021, n. 239; Cass. del 26.10.2021, n. 30084 ; Cass. del 29.09.2021, n. 26430 ; Cass. del 3.03.2021, n. 241; Cass. dell'8.10 2020, n. 21713).

Il riferimento è alla giurisprudenza che ha ritenuto legittima anche la motivazione per relationem che richiami, senza allegarli, atti che si possano presumere iuris tantum conosciuti dal destinatario dell'accertamento (tra le altre, Cass. dell'1.10.2018, n. 27628 ; Cass. del 19/11/2019, n. 29968 ; Cass. del 10/07/2020, n. 14723), finanche nel caso di doppia motivazione per relationem, ipotesi che si realizza quando il documento menzionato nella motivazione dell'atto impositivo faccia a sua volta riferimento ad ulteriori documenti, essendo sufficiente che questi ultimi siano, se non in possesso o comunque conosciuti dal contribuente, quanto meno agevolmente conoscibili da quest'ultimo (Cass. del 12.12.2018, n. 32127 ; Cass. del 4.06.2018, n. 14275 ; Cass. del 24.11.2017, n. 28060 ; Cass. del 23.04.2017, n. 12312).

Facendo applicazione dei suddetti principi la Corte ha ritenuto sufficiente "il mero riferimento al numero ed alla data della sentenza civile nell'avviso di liquidazione", in fattispecie relativa a sentenza civile che, con riguardo "all'articolazione del dispositivo nel duplice capo di condanna al pagamento a diverso titolo della medesima somma di denaro (per capitale ed accessori)", mediante operazione matematica assicurava "al contribuente l'agevole intellegibilità dei valori imponibili, delle aliquote applicate e dell'imposta liquidata."(Cass. 21713/2020 cit.).

9. La prima e la quarta censura, in quanto relative alla medesima questione, vanno esaminate congiuntamente; esse sono infondate. L'obbligazione per il pagamento dell'imposta di registro grava sulle parti contraenti con vincolo di solidarietà come stabilito dal D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , art. 57 , comma 1. Senonchè, sul piano processuale, il rapporto di solidarietà passiva si risolve in un litisconsorzio meramente facoltativo; con la conseguenza che il giudizio deve ritenersi validamente instaurato (per scelta della società ricorrente) mediante evocazione in giudizio del solo ufficio impositore. Nè la società Fortore Energia - unico ricorrente per

cassazione - potrebbe oggi far valere un interesse (quello alla unitaria definizione del rapporto tributario) asseritamente proprio di una parte diversa, da lui non rappresentata, ed acquiescente (Cass. 24/01/2018, n. 1698; Cass. del 23/06/2020, n. 12305).

10. La seconda doglianza non merita accoglimento.

La soluzione del quesito proposto non può prescindere dalla prodromica individuazione degli esatti contorni della nozione giuridica di "enunciazione" nell'ambito della disciplina relativa all'imposta di registro. In linea generale si applica l'imposta di registro per enunciazione nell'ipotesi in cui un atto non registrato viene "enunciato" in un atto sottoposto a registrazione. La disciplina della tassazione per enunciazione è contenuta nel D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , art. 22 , i cui connotati si ravvisano nei seguenti: 1) qualora in un atto vengano enunciate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati, a tali disposizioni viene applicata l'imposta di registro per "enunciazione"; 2) condicio sine qua non perchè le suddette disposizioni soggiacciano a tassazione è che le stesse siano contenute in atti scritti o contratti verbali formati dalle medesime parti dell'atto sottoposto a registrazione; 3) per "enunciazione", pertanto, deve intendersi una dichiarazione dei contraenti riferita ad altri atti giuridici non registrati, precedenti il contratto sottoposto a registrazione ed in esso richiamati e di cui erano parti; 4) se l'atto enunciato era soggetto a registrazione in termine fisso è dovuta anche la sanzione pecuniaria (cfr. D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , art. 69); 5) non può farsi luogo all'applicazione dell'imposta qualora vengano enunciati contratti verbali i cui effetti siano già cessati ovvero cessino in virtù dell'atto enunciante; 6) l'enunciazione di un atto non soggetto a registrazione in termine fisso contenuta in un provvedimento dell'Autorità Giudiziaria (D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , ex art. 37) è tassabile limitatamente alla parte dell'atto enunciato non ancora eseguita. La norma così recita: " 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. 3. Se l'enunciazione di un atto non soggetto a registrazione in termine fisso è contenuta in uno degli atti dell'autorità giudiziaria indicati nell'art. 37, l'imposta si applica sulla parte dell'atto enunciato non ancora eseguita." 10.1 La ratio della norma risulta chiara ed evidente: la disciplina della enunciazione è finalizzata a essere una misura di contrasto all'elusione in quanto, altrimenti, sarebbe facile ai contraenti stipulare un contratto, non registrarlo e poi acclararne l'esistenza in un contratto successivo, pretendendo la salvezza da tassazione del contratto enunciato. Detta norma tende a reprimere un'evasione già realizzatasi, di guisa che l'imposta di registro si applica, oltre che all'atto presentato per la registrazione, anche alle disposizioni in esso enunciate, che, sebbene soggette ad obbligo di registrazione, non siano state a suo tempo registrate, allo scopo evidente di contrastare l'evasione fiscale (Ris. Min. 17 luglio 1992, n. 260069).

Com'è noto, invece, il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , art. 37 , comma 1, prevede che "Gli atti dell'autorità giudiziaria in materia di controversie civili che definiscono anche parzialmente il giudizio, i decreti ingiuntivi esecutivi, i provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrali e le

sentenze che dichiarano efficaci nello Stato sentenze straniere, sono soggetti all'imposta anche se al momento della registrazione siano stati impugnati o siano ancora impugnabili, salvo conguaglio o rimborso in base a successiva sentenza passata in giudicato; alla sentenza passata in giudicato sono equiparati l'atto di conciliazione giudiziale e l'atto di transazione stragiudiziale in cui è parte l'amministrazione dello Stato". Perchè sorga l'obbligo di pagare l'imposta in questione, non è necessario che sia adottato un provvedimento definitivo, essendo sufficiente l'esistenza di un atto tra quelli appena elencati, ferma restando l'operatività dei conguagli e dei rimborsi a seguito dell'adozione di una decisione passata in giudicato. Al riguardo, questa Corte ha più volte affermato, con riferimento al decreto ingiuntivo, che l'art. 37 D.P.R. cit., prevede espressamente come presupposto impositivo non solo l'adozione di tale provvedimento, ma anche che esso sia esecutivo. E la stessa disposizione prevede il rimborso nel caso in cui il decreto ingiuntivo sia definitivamente revocato; soltanto una sentenza passata in giudicato, cui deve essere assimilata la conciliazione giudiziale che abbia gli stessi effetti), può porre nel nulla l'imposizione (cfr. Cass. Sez. 5, n. 11663 del 2001 ; Cass. 4327 del 18/02/2021).

10.2 Sennonchè, altro è l'imposizione sul decreto ingiuntivo provvisoriamente esecutivo emesso, che l' art. 37 TUR assoggetta ad imposta proporzionale nella misura del 3%, salvo conguaglio in base a successiva sentenza passata in giudicato - imposta che nel caso di specie è stata annullata in autotutela a seguito della revoca del decreto e sottoposta ad imposta fissa di registro pacificamente assolta dalla contribuente nella fattispecie in esame - altro è l'imposizione cui debba, ricorrendone le condizioni, essere assoggettata eventualmente l'atto enunciato perchè da registrare in termine fisso (finanziamento soci e garanzia) allegata alla relativa domanda giudiziale, quale atto enunciato ai sensi del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , art. 22 .

Viceversa, la motivazione della sentenza impugnata si occupa del tema della tassazione degli atti giudiziari di per sè stessi, richiamando espressamente il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , art. 37 , comma 1 e l'imposizione sul decreto ingiuntivo; affermando altresì "l'autonoma rilevanza della scrittura privata enunciata de qua".

Questa Corte ha affermato, con sentenza 17237/2013, che la natura accessoria del contratto di fideiussione in campo civilistico non può essere riportata nell'ambito tributario e, segnatamente, nell'ambito della disciplina dell'imposta di registro, per la quale vale il principio dell'autonomia dei singoli negozi giuridici.

10.3 Tuttavia, in funzione dell'autonomia del contratto di fideiussione, esso se enunciato in un provvedimento giudiziario - nel caso in esame un decreto ingiuntivo - deve essere autonomamente valutato ai fini dell'imposta di registro e assoggettata a tassazione, secondo i principi dell'art. 22 cit. e, dunque, indipendentemente dalla esecutività o meno del provvedimento monitorio, essendo sufficiente e necessario che l'atto dell'autorità giudiziaria sia sottoposto a registrazione.

Del resto, la norma prevede che la mera enunciazione di 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, comporta l'applicazione dell'imposta anche alle disposizioni enunciate, mentre il comma 3 di tale articolo precisa che se l'enunciazione di un atto non soggetto a

registrazione in termine fisso è contenuta in uno degli atti dell'autorità giudiziaria indicati nell'art. 37, l'imposta si applica sulla parte dell'atto enunciato non ancora eseguita.

Nella presente fattispecie, le società ricorrenti non hanno dedotto che le disposizioni enunciate sono escluse dalla tassazione perchè da registrare solo in caso d'uso, al che conseguirebbe la tassazione per le sole disposizioni contenute nei provvedimenti di cui all' art. 37 TUR , ma solo sulla parte non ancora eseguita.

11. Al contrario, la funzione antielusiva dell' art. 22 TUR presuppone la mera enunciazione in un atto o provvedimento dell'atto (di fideiussione) non registrato, riconducibile agli atti da assoggettare a registrazione in termine fisso, tanto che trovano applicazione anche le sanzioni previste, per omessa registrazione del contratto, dall' art. 69 del Tur . Qualora l'atto di fideiussione enunciato non rientri, invece, tra gli atti soggetti a registrazione in termine fisso, ma solo in caso d'uso, l'imposta si applica solo "sulla parte dell'atto enunciato non ancora eseguita" (risoluzione 46/2013). Da dette premesse consegue che la fideiussione come la garanzia è soggetta alla relativa imposta di registro indipendentemente dalla esecutività o meno del decreto ingiuntivo, in quanto questo conserva la natura di provvedimento (giudiziario) enunciante. Per potersi, dipoi, configurare la enunciazione, è necessario che nell'atto sottoposto a registrazione vi sia espresso richiamo al negozio posto in essere, sia che si tratti di atto scritto o di contratto verbale, con specifica menzione di tutti gli elementi costitutivi di esso che servono ad identificarne la natura ed il contenuto in modo tale che lo stesso potrebbe essere registrato come atto a sè stante; tutti elementi essenziali del rapporto giuridico enunciato espressamente indicati nel provvedimento monitorio e negli atti allegati e da esso richiamati (Cass. 6 novembre 2019, n. 28559).

12 La terza e la quarta censura del ricorso non superano il vaglio di ammissibilità, in quanto che presuppongono la proposizione delle relative questioni già nella fase di merito, in primis, nel giudizio di prime cure.

Il ricorrente che proponga una questione ha l'onere di allegare l'avvenuta deduzione della questione nel giudizio di appello ed anche di indicare in quale atto processuale del giudizio precedente, in modo da consentire alla corte l'accertamento ex actis della veridicità di tale asserzione prima di esaminare nel merito la questione stessa (ex multis. Cass. n. 16502/2017 , in motiv; n. 9138/2016). Secondo il consolidato orientamento di questa Corte, difatti, i motivi del ricorso per cassazione devono investire, a pena d'inammissibilità, questioni che siano già comprese nel tema del decidere del giudizio d'appello, non essendo prospettabili per la prima volta in sede di legittimità questioni nuove o nuovi temi di contestazione non trattati nella fase di merito, tranne che non si tratti di questioni rilevabili d'ufficio (v. Cass. Sez. 3, 09/01/2002 n. 194 ; più di recente, v. Cass. Sez. 6 - 1, 09/07/2013 n. 17041 ; Cass. del 25.10.2017, n. 25319 ; Cass. 2033 dell'11.12.2017; Cass. del 13/08/2018, n. 20712 Cass. del 17/01/2018, n. 907 ; Cass. 21355 del 06/07/2022); giacchè, diversamente, si consentirebbe tanto all'appellante di modificare, in un successivo grado di giudizio, il contenuto dell'atto di gravame ed i relativi motivi, con manifesta contraddizione rispetto alla logica che presiede l'esercizio stesso del diritto di impugnazione in appello, le cui ragioni e conclusioni vanno espone in detta fase processuale, quanto, correlativamente, all'appellato, di mutare le proprie difese rispetto a quelle svolte

nell'atto di costituzione (Cass. 2033/2017). Con dette censure si prospettano questioni - come emerge dall'esposizione dei fatti di causa - pagina 8 del ricorso per cassazione - che non sono state dedotte nel giudizio di primo grado e, neppure nel giudizio di appello, essendosi limitate le società a dedurre l'erronea qualificazione del finanziamento come fruttifero, la insussistenza del presupposto impositivo per l'intervenuta revoca della formula esecutiva apposta al provvedimento monitorio.

Nè la questione della identità delle parti, non esclusa certamente dalla partecipazione di un terzo ai contratti di finanziamento e garanzia, nè la questione dell'ascrivibilità dell'inadempimento ovvero dell'alternatività Iva- registro risultano sottoposte al vaglio del giudice di merito, come conferma il decisum della sentenza gravata.

13. Il ricorso va dunque respinto. Le spese seguono la soccombenza.

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

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso. Condanna parte ricorrente alla refusione a favore della controparte delle spese di lite liquidate in Euro 2.500,00, oltre spese prenotate a debito.

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

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza