

CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 14 marzo 2024, n. 6893

Svolgimento del processo

1. Con la sentenza n. 6380/13/2019, depositata il 6 Novembre 2019 e non notificata, la Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, in riforma della sentenza di primo grado, annullava l'avviso di liquidazione dell' imposta di registro n. (Omissis), con cui l' Agenzia delle Entrate aveva intimato ad Unicredit Spa il pagamento dell'importo di euro 6.303.277,00 a titolo di imposta di registro asseritamente dovuta per la registrazione della sentenza n. 1945/13, depositata il 22 maggio 2013, con la quale il Tribunale di Catania aveva accolto parzialmente i ricorsi in opposizione allo stato passivo della società F.Ili Costanzo Spa presentati da Banco di Sicilia Spa e da Banca di Roma Spa (danti causa di Unicredit), nonché dalle altre banche creditrici della F.Ili Costanzo Spa
2. La Commissione Tributaria Regionale prendeva atto della rinuncia dell' ufficio al pagamento dell' imposta di registro con aliquota proporzionale dell' 1%, anziché in misura fissa, in relazione ai capi della sentenza registrata con cui il Tribunale di Catania aveva parzialmente accolto i ricorsi in opposizione e dichiarava illegittima la pretesa dell' Agenzia delle Entrate di assoggettare l'enunciazione nella sentenza registrata delle fideiussioni prestate al Banco di Sicilia Spa ed alla Banca di Roma Spa ed alle altre società ed istituti di credito ad imposta di registro con aliquota proporzionale dello 0,50%, ai sensi dell' art. 6 della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. n. 131/1986, poiché dette fideiussioni erano da ritenere, invece, esenti dall'imposta di registro ai sensi dell' art. 15 del d.P.R. 601 del 29 settembre 1973.
3. Contro detta sentenza l' Ufficio propone ricorso per cassazione affidato ad un unico motivo.
4. Unicredit Spa resiste con controricorso.
- 4.1. La società resistente ha depositato memoria ex art. 378 cod. proc. civ.

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate denuncia ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione degli artt. 22 del d.P.R. n. 131 del 1986 nonché 15, 16 e 17 del d.P.R. n. 601 del 1973 in ragione della circostanza per cui l'esenzione di cui all'art. 15, primo comma, del citato d.P.R. n. 601/1973 per le operazioni relative ai finanziamenti di medio e lungo termine e per tutti i provvedimenti e le formalità inerenti alle operazioni medesime, in quanto norma di agevolazione fiscale, è di stretta interpretazione ed è limitata dal secondo comma, ai sensi del quale gli atti giudiziari relativi alle stesse operazioni sono soggetti alle imposte secondo il regime ordinario, sicché non è applicabile al caso di specie ed è legittima la pretesa imposta di registro in ordine alle fideiussioni enunciate dal provvedimento del Tribunale di Catania, anche alla luce della sentenza della Corte costituzionale n. 7 del 1999 la quale ha stabilito che l' indice di capacità contributiva assunto dal legislatore consiste nel compimento dell' atto (la prestazione della garanzia) e l' obbligo tributario è afferente al momento dell' eventuale utilizzo dell' atto stesso che, nella fattispecie in esame, consisteva nell' enunciazione in un provvedimento del giudice.



2. Il ricorso è infondato per le ragioni appresso specificate.

2.1. La tematica posta all'attenzione di questa Corte attiene, in sostanza, alla questione se l'imposta di registro debba essere applicata agli atti giudiziari che enuncino contratti di garanzia quando tali contratti siano stati già tassati con l'imposta sostitutiva ai sensi dell' art. 17 del citato d.P.R. n. 601/1973.

2.2. A tale proposito la tesi preferibile appare quella negativa dovendosi dare continuità all'orientamento della Suprema Corte secondo cui il fatto che l'art. 15, secondo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, non estenda l'assoggettamento delle operazioni di credito ad un'unica imposta sostitutiva anche per gli atti giudiziari ad esse relativi (i quali perciò sono soggetti ad imposizione secondo il regime ordinario), non comporta che le operazioni in questione, per essere enunciate in sede di quegli atti giudiziari, divengano soggette anche ad imposta di registro ai sensi dell'art. 22 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, che disciplina l'imposizione degli atti "enunciati" e non registrati e non riguarda né l'enunciazione di atti esenti, né gli atti soggetti ad imposizione sostitutiva, i quali, avendo già scontato detta imposta, non possono essere nuovamente soggetti ad imposizione. (In applicazione di tale principio, la S.C. ha ritenuto non dovuta, in quanto già assolta in via sostitutiva, l'imposta relativa alla registrazione di un contratto di conto corrente e della garanzia fideiussoria, enunciati nel decreto ingiuntivo). (Sez. 5, Sentenza n. 22829 del 08/10/2013, Rv. 628486 - 01), principio successivamente ribadito, in relazione a fattispecie analoghe (vedi ex multis Cass. 18 aprile 2018, n. 9502; Cass. 4 luglio 2019, n. 17938; Cass. 22 gennaio 2021, n. 1300; 24 marzo 2021, n. 8341; da ultimo, Cass. 31 marzo 2022, n. 10490).

2.3. Va premesso che non sussiste dubbio alcuno che, in via generale, la fideiussione debba sottostare, anche se enunciata in sentenza, all'imposta di registro proporzionale. L'art.6, Tariffa Parte Prima del TUR include le garanzie reali e personali fra quelle soggette a tributo a termine fisso, con aliquota pari al 0,50%. L'art. 43 TUR prevede che la base imponibile sia pari alla somma garantita. Ai sensi dell'art. 22 TUR, se in un atto sono enunciate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali e posti in essere fra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene l'enunciazione, l'imposta si applica anche alle disposizioni enunciate. Ai fini della determinazione dell'imponibile, lo stesso articolo 22 chiarisce che la base imponibile dell'imposta debba essere determinata considerando la parte dell'atto enunciato "non ancora eseguita".

Su tali presupposti normativi questa Corte ha, quindi, stabilito che è soggetto ad imposta di registro in misura proporzionale il contratto di fideiussione enunciato in una sentenza di Tribunale, dal momento che la natura accessoria del contratto di fideiussione in campo civilistico (art. 1939 cod. civ.) non può essere riprodotta nel diverso ambito tributario; men che meno in quello dell'imposta di registro, come detto improntata all'autonoma rilevanza dei singoli negozi ed atti presentati alla registrazione (Cass. nn. 17899/05; 2230/15; 17237/13).

2.4. Purtuttavia, una diversa conclusione si impone nella peculiarità della fattispecie in esame, caratterizzata dall'essere le fideiussioni correlate, secondo quanto accertato in fatto dai giudici di merito, ad operazioni di finanziamento a medio - lungo termine ammesse al regime sostitutivo.

L'art.15 del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 601 dispone che queste operazioni e: "tutti i provvedimenti, atti, contratti e formalità inerenti alle operazioni medesime, alla loro esecuzione, modificazione ed estinzione, alle garanzie di qualunque tipo da chiunque e in qualsiasi momento prestate e alle loro eventuali surroghe, sostituzioni, postergazioni,



frazionamenti e cancellazioni anche parziali, ivi comprese le cessioni di credito stipulate in relazione a tali finanziamenti, effettuate da aziende e istituti di credito e da loro sezioni o gestioni che esercitano, in conformità a disposizioni legislative, statutarie o amministrative, il credito a medio e lungo termine, sono esenti dall'imposta di registro, dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecarie e catastali e dalle tasse sulle concessioni governative".

Occorre, quindi, considerare che questa Corte di legittimità ha già affermato il principio secondo cui la mancata estensione, ad opera dell' art. 15, secondo comma, d.P.R. n. 601 del 1973, del regime agevolativo previsto per le operazioni di credito anche agli atti giudiziari ad esse relativi (i quali sono perciò soggetti ad imposizione secondo il regime ordinario) non comporta che le operazioni di credito in questione, per il fatto di venir enunciate in quegli atti giudiziari, divengano perciò soggette anche ad imposta di registro, ai sensi dell' art.22 d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

In particolare, è stato rilevato che: a) il d.P.R. n. 601 del 1973, art. 15, prevede non già un'esenzione fiscale ma un'agevolazione, realizzata con il metodo della imposizione sostitutiva, in quanto a norma del successivo art. 17 "gli enti che effettuano le operazioni indicate negli artt. 15 e 16, sono tenuti a corrispondere, in luogo delle imposte di registro, di bollo, ipotecarie e catastali e delle tasse sulle concessioni governative, una imposta sostitutiva"; b) l'art. 17, secondo comma, in esame, nel fare "salvo quanto stabilito dall'art. 15, secondo comma per gli atti giudiziari e le cambiali", si limita a sottrarre al regime dell'imposizione sostitutiva gli atti giudiziari relativi alle operazioni di finanziamento dalle quali il contenzioso ha preso origine, i primi restando assoggettati alle normali imposte sugli atti giudiziari e le seconde ad imposizione sostitutiva; c) l' art.22 d.P.R. n. 131 del 1986 che disciplina la imposizione degli atti "enunciati" e non registrati, non riguarda l' enunciazione di atti esenti, né, tanto meno, riguarda gli atti soggetti ad imposizione sostitutiva, i quali, avendo già scontato detta imposta non possono essere nuovamente assoggettati ad imposizione, in assenza di diverso ed autonomo presupposto di imposta; d) diversamente opinando, "gli atti favoriti dall'erario, in caso di azioni giudiziarie, sarebbero incisi in misura maggiore degli atti non favoriti".

In definitiva, "il pagamento dell'imposta sostitutiva, in tanto ha un senso in quanto da diritto alla registrazione senza ulteriori oneri. Altrimenti, il metodo sostitutivo avrebbe dovuto essere scorporato dal titolo delle agevolazioni fiscali e ricondotto a quello delle sanzioni" (così, Cass. 2019 n. 17938).

Dunque, la Commissione tributaria regionale ha correttamente escluso l'applicabilità dell'imposta di registro assumendo che la fideiussione in oggetto, in quanto relativa, secondo quanto accertato in punto di fatto, ad operazioni di finanziamento a medio e lungo termine, potesse usufruire di un regime sostitutivo ai sensi degli artt. 15 e 17 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, con esclusione dall'applicazione dell'imposta di registro. Difatti, come detto, questa Corte ha affermato che la mancata estensione, ad opera dell' art. 15, secondo comma 2, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, del regime agevolativo previsto per le operazioni di credito alla cooperazione anche gli atti giudiziari ad esse relativi (i quali sono, perciò, soggetti ad imposizione secondo il regime ordinario) non comporta che le operazioni di credito in questione, per il fatto di venire enunciate in sede di quegli atti giudiziari, divengano perciò soggette anche ad imposta di registro, ai sensi del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 22 (Cass., Sez. 5, 29 marzo 2002, n. 4586; Cass., Sez. 5, 20 febbraio 2004, n. 3428; Cass., Sez. 5, 8 ottobre 2013, n. 22829; Cass., Sez. 5, 4 luglio 2019, n. 17938; Cass., Sez. 6-5, 24 marzo 2021, n. 8341; Cass., Sez. 5, 19 novembre 2021, nn.



35442 e 35443; Cass., Sez. 5, 30 novembre 2021, n. 37386). Il d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 22, non riguarda, infatti, l'enunciazione di atti esenti, né riguarda gli atti soggetti ad imposta sostitutiva (Cass., Sez. 5, 8 ottobre 2013, n. 22829).

Il regime derogatorio previsto dall' art. 15, secondo comma, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, è diretto ad escludere l'applicazione dell'esenzione stabilita dal comma 1 esclusivamente per gli atti giudiziari che definiscono giudizi aventi ad oggetto operazioni di finanziamento o garanzia esenti. Tale previsione non comporta l'assoggettamento ad imposta di registro anche di contratti di finanziamenti e di garanzie già assoggettate ad imposta sostitutiva sui finanziamenti per il solo fatto di essere enunciati in atti giudiziari (Cass., Sez. 6-5, 24 marzo 2021, n. 8341).

2.5. Né è pertinente il richiamo alla sentenza n. 7 del 1999 della Consulta, che ha dichiarato non fondata, con riferimento agli artt. 76 e 77, in relazione all'art. 7, comma 2, n. 7, l. 9 ottobre 1971, n. 825 (delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria), 24 e 53 Cost., la questione di legittimità costituzionale dell'art. 21 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634 (Disciplina dell'imposta di registro), riprodotto nell'art. 22 d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del t.u. delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), nella parte in cui sottopone ad imposta di registro le disposizioni enunciate negli atti dell'autorità giudiziaria.

La legittimità costituzionale della disposizione in base alla quale sono assoggettati ad imposta di registro gli atti enunciati nei provvedimenti dell'autorità giudiziaria non incide, difatti, sulla interpretazione degli artt. 15 e ss. del d.P.R. n. 601 del 1973 ed, in particolare, sulla ricostruzione del regime fiscale delle operazioni di finanziamento a medio e lungo termine.

2.6. Le censure di parte ricorrente devono, dunque, essere disattese ribadendosi il principio di diritto per cui: "il fatto che l'art. 15, secondo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, non estenda l'assoggettamento delle operazioni di credito ad un'unica imposta sostitutiva anche per gli atti giudiziari ad esse relativi (i quali perciò sono soggetti ad imposizione secondo il regime ordinario), non comporta che le operazioni in questione, per essere enunciate in sede di quegli atti giudiziari, divengano soggette anche ad imposta di registro ai sensi dell'art. 22 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, che disciplina l'imposizione degli atti "enunciati" e non registrati e non riguarda né l'enunciazione di atti esenti, né gli atti soggetti ad imposizione sostitutiva, i quali, avendo già scontato detta imposta, non possono essere nuovamente soggetti ad imposizione".

3. In conclusione alla stregua dei principi che precedono, il ricorso va rigettato. 3.1. Le spese in ragione della natura delle questioni trattate e tenuto conto del consolidarsi nel corso del giudizio degli orientamenti giurisprudenziali richiamati possono essere integralmente compensate.

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso; dichiara compensate le spese di lite.

