



19015.21

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Oggetto: 185

Composta da

Dott. Oronzo De Masi Presidente

Dott. Giacomo Maria Stalla Consigliere

Dott. Liberato Paolitto Consigliere rel.

Dott. Pasqualina A.P. Condello Consigliere

Dott. Marina Cirese Consigliere

Registro Invim
Accertamento

R.G.N: 27008/2014

Cron. 19015

Rep.

Ud. 18/05/2021

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 27008/2014 R.G. proposto da

(omissis) , rappresentato e difeso dall'Avv. (omissis)

con studio in (omissis) , presso il quale ha eletto domicilio; domicilio in Roma, p.zza Cavour, presso la Cancelleria della Corte di Cassazione;

3463
3021

- ricorrente -

contro

Agenzia delle Entrate;

- intimata -

avverso la sentenza n. 622/7/14 della Commissione tributaria regionale del Veneto, depositata il 9 aprile 2014,

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 18 maggio 2021, dal Consigliere dott. Liberato Paolitto;

4

Rilevato che:

1. - con sentenza n. 622/7/14, depositata il 9 aprile 2014, la Commissione tributaria regionale del Veneto ha rigettato gli appelli proposti, in via principale, da (omissis) e, in via incidentale, dall'Agenzia delle Entrate, così integralmente confermando il *decisum* di prime cure che aveva parzialmente accolto l'impugnazione di un avviso di liquidazione col quale l'Agenzia aveva liquidato l'imposta di registro dovuta relativamente ad un decreto ingiuntivo recante enunciazione di un contratto di mutuo;

- il giudice del gravame ha ritenuto che:

- così come statuito dal primo giudice, mentre doveva ritenersi tardiva, ai sensi del d.p.r. n. 131 del 1986, art. 76, c. 2, lett. a), la liquidazione dell'imposta relativa al decreto ingiuntivo, - che, ricevuto per la registrazione in data 8 agosto 2008, era stato (tardivamente) tassato con atto del 9 agosto 2011, - a diversa conclusione doveva pervenirsi quanto all'atto enunciato, in quanto l'avviso di liquidazione era stato notificato al contribuente nel rispetto del (più ampio) termine di decadenza quinquennale applicabile nella fattispecie;

- nell'avviso di liquidazione erano stati indicati gli atti soggetti a liquidazione dell'imposta, con l'aliquota loro applicata;

- legittima risultava, altresì, la liquidazione dell'imposta sull'atto enunciato che si risolveva in un contratto di mutuo intercorso tra le relative parti;

2. - (omissis) ricorre per la cassazione della sentenza sulla base di sette motivi;

- l'Agenzia delle Entrate non ha svolto attività difensiva.

Considerato che:

1. - il primo motivo di ricorso, ai sensi dell'art. 360, c. 1, n. 5, cod. proc. civ., espone la denuncia di omesso esame di fatti decisivi per il giudizio, oggetto di discussione, sull'assunto che la gravata sentenza, con motivazione apparente, aveva omesso di prendere in

considerazione le numerose censure spiegate con l'atto di appello in ordine all'inapplicabilità dell'istituto dell'enunciazione ed allo stesso difetto di motivazione dell'avviso di liquidazione impugnato;

- col secondo motivo il ricorrente, ai sensi dell'art. 360, c. 1, n. 5, cod. proc. civ., denuncia omesso esame di fatti decisivi per il giudizio, oggetto di discussione, nonché, ai sensi dell'art. 360, c. 1, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione di legge in relazione al d.p.r. n. 131 del 1986, art. 54, c. 5, alla l. n. 212 del 2000, art. 7, ed al d.p.r. n. 600 del 1973, art. 37 bis, deducendo che l'impugnato avviso di liquidazione, - richiamandone solo gli estremi, - non recava, in allegato, il decreto ingiuntivo sottoposto a tassazione né esplicitava gli argomenti, in fatto ed in diritto, utili a comprendere le ragioni di tassazione dell'atto enunciato in termini di un contratto di mutuo, così difettando di adeguata motivazione;

- col terzo motivo, ai sensi dell'art. 360, c. 1, n. 3, cod. proc. civ., il ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione di legge in relazione al d.p.r. n. 131 del 1986, artt. 22 e 76, assumendo, in sintesi, che, - avuto riguardo alla datazione (20 maggio 2003) dell'atto enunciato, - nella fattispecie avrebbe dovuto ritenersi perfezionata l'eccepita decadenza, con riferimento tanto alla maturazione del termine triennale correlato alla data di registrazione del decreto ingiuntivo recante, in tesi, l'enunciazione [art. 76, c. 2, lett. a), cit.] quanto allo stesso (più lungo) termine quinquennale previsto dallo stesso art. 76, cit., al suo primo comma;

- il quarto motivo, ai sensi dell'art. 360, c. 1, n. 3, cod. proc. civ., espone la denuncia di violazione e falsa applicazione del d.p.r. n. 131 del 1986, art. 22, cit., sull'assunto che il decreto ingiuntivo, - indifferente, ai fini in discorso, il contenuto del ricorso di parte, - non recava alcuna enunciazione del contratto, in tesi di mutuo, sottoposto a tassazione;

- col quinto motivo, ai sensi dell'art. 360, c. 1, n. 3, cod. proc. civ., il ricorrente ripropone la denuncia di violazione e falsa applicazione dell'art. 22, cit., con riferimento, questa volta, ai caratteri dell'enunciazione, posto che a fondamento del decreto ingiuntivo era stato posto un atto di ricognizione di debito, non anche di mutuo, e la stessa ricognizione, quale atto unilaterale, non risultava sottoscritta da esso esponente;

- il sesto motivo, ai sensi dell'art. 360, c. 1, n. 3, cod. proc. civ., reca la denuncia di violazione e falsa applicazione del d.p.r. n. 131 del 1986, art. 20, e dell'art. 1360 cod. civ., sull'assunto che l'atto oggetto (in tesi) di enunciazione non poteva riqualificarsi, ex art. 20 cit., quale contratto di mutuo, la ricognizione di debito, sia pur titolata, - atto che, nella fattispecie, veniva in considerazione, - connotandosi quale atto unilaterale con effetti tipici che si producono sul (solo) piano (processuale) della prova, in termini di relativa inversione dell'*onus probandi*;

- col settimo motivo, ai sensi dell'art. 360, c. 1, n. 3, cod. proc. civ., il ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 20, cit., e del d.p.r. n. 600 del 1973, art. 37 bis, deducendo, in sintesi, che, - avendo l'amministrazione proceduto a riqualificare, quale contratto di mutuo, l'atto di ricognizione di debito «in virtù di un'interpretazione antielusiva», - la denunciata nullità dell'atto impositivo conseguiva, nella fattispecie, dal difetto del previo contraddittorio endoprocedimentale qual prescritto dall'art. 37 bis cit.;

2. - il terzo motivo, - dal cui esame consegue l'assorbimento dei residui motivi di ricorso, - è fondato e va accolto;

3. - occorre premettere che, come reso esplicito dalle stesse trascrizioni che risultano dai motivi di ricorso, il decreto ingiuntivo è stato, nella fattispecie, emesso sulla prova scritta somministrata da una «dichiarazione di debito», e nei confronti, - non solo delle parti principali obbligate, in quanto destinatarie del «prestito» ivi esposto,

ma anche, - dei relativi garanti; non è, quindi, equivoco che proprio detta scrittura privata sia stata posta a fondamento dell'ingiunzione di pagamento e che, per tale via, debba considerarsi enunciata (v. Corte Cost., 21 gennaio 1999, n. 7);

- in disparte, poi, che la stessa enunciazione, disciplinata dal d.p.r. n. 131 del 1986, art. 22, è ben suscettibile di reiterazione, - così che, ammessane l'esistenza, la scrittura privata intercorsa tra le parti, ed enunciata in altra scrittura privata (nella fattispecie, la dichiarazione ricognitiva secondo la tesi di parte ricorrente), risulterebbe ben suscettibile di tassazione per la prima volta qualora ulteriormente enunciata, così come nella fattispecie, in un atto giudiziario, - nel caso che ne occupa la «dichiarazione di debito» del 20 maggio 2003, posta a fondamento del ricorso per ingiunzione, è essa stessa la scrittura privata di mutuo tra le parti intercorsa, - ove, dunque, si dà atto della dazione della somma di denaro mutuata e della conseguente disciplina onerosa dell'obbligo restitutorio, oltrechè delle prestate garanzie, - posto poi che, da un lato, il mutuo non richiede la forma scritta *ad substantiam* né *ad probationem*, e che, dall'altro, l'atto presentato per la registrazione va qualificato (d.p.r. n. 131 del 1986, art. 20) secondo la sua intrinseca natura e gli effetti giuridici che è idoneo a produrre, indipendentemente, dunque, dalla forma apparente; e, nella fattispecie, - non essendosi nemmeno prospettata la conclusione in forma orale del contratto di mutuo, - la scrittura prodotta è integralmente riprodottriva di un contratto oneroso di mutuo (oltrechè di prestate fideiussioni);

3.1 - come, poi, rilevato dalla Corte, qualora le disposizioni enunciate (a suo tempo non registrate) abbiano data anteriore al termine quinquennale di decadenza stabilito dal d.p.r. n. 131 del 1986, art. 76, c. 1, non è possibile applicare l'imposta di registro, nè la relativa sanzione pecuniaria, essendosi rimarcato che l'enunciazione non costituisce un caso d'uso cui possa applicarsi l'art. 76, c. 5, cit.,

alla cui stregua «L'intervenuta decadenza non dispensa dal pagamento dell'imposta in caso di registrazione volontaria o quando si faccia uso dell'atto ai sensi dell'art. 6» (Cass., 20 novembre 2020, n. 26443);

3.2 - in effetti, l'art. 76, c. 1, cit., - nel prevedere il più lungo termine quinquennale di decadenza per gli atti «soggetti a registrazione ai sensi dell'art. 5 non presentati per la registrazione», - disciplina il *dies a quo* di detto termine, per quel che qui rileva, con riferimento al giorno in cui «avrebbe dovuto essere richiesta la registrazione» (artt. 13 e 14) e, in alternativa, al verificarsi del fatto che «a norma dell'art. 15, lettere c), d) ed e), ... legittima la registrazione d'ufficio»; e queste ultime disposizioni hanno riguardo, a loro volta, o a contratti verbali [art. 15, c. 1, lett. c) e d)], dei quali sussista prova diretta o presuntiva, ovvero al verificarsi del cd. caso d'uso (art. 6, cit.), ed in relazione, dunque, agli atti soggetti a registrazione in termine fisso per i quali sia maturata la decadenza di cui allo stesso art. 76, c. 1, nonché per gli altri atti soggetti a registrazione in caso d'uso secondo la disposizione di cui all'art. 6, cit.;

- il caso d'uso in questione, poi, è espressamente identificato dall'art. 6, cit., col deposito dell'atto «per essere acquisito agli atti, presso le cancellerie giudiziarie nell'esplicazione di attività amministrative o presso le amministrazioni dello Stato o degli enti pubblici territoriali e i rispettivi organi di controllo, salvo che il deposito avvenga ai fini dell'adempimento di un'obbligazione delle suddette amministrazioni, enti o organi ovvero sia obbligatorio per legge o regolamento.»;

- diversamente, per i contratti verbali, l'obbligo di registrazione è previsto [art. 3, c. 1, lett. a) e b)] rispetto alle ipotesi tipiche costituite da «locazione o affitto di beni immobili esistenti nel territorio dello Stato e relative cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite» ovvero da cessioni di aziende esistenti nel territorio dello Stato (ovvero per costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento sulle stesse e

relative cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite), per gli altri contratti verbali prevedendosi la registrazione per effetto della loro enunciazione (art. 22 cit.);

3.3 - in ragione, allora, dei dati normativi sin qui esposti, deve ritenersi che per la scrittura privata non autenticata soggetta a registrazione in termine fisso (art. 5, cit.) ma non registrata, trova applicazione l'art. 76, c. 1, cit., dovendosi escludere, - nell'individuazione di un *dies a quo* della decadenza (quinquennale) diverso da quello contemplato con riferimento al giorno in cui avrebbe dovuto essere richiesta la registrazione, - che l'uso in giudizio della scrittura privata possa legittimare, *ex se*, il riferimento all'ipotesi tipica dell'uso previsto dall'art. 6 cit. (che non contempla, tra le fattispecie d'uso, la produzione in giudizio del documento);

- la portata applicativa dell'art. 76, c. 1, in altri termini, non consente, così, un'applicazione analogica, o estensiva, di una disposizione (art. 6, cit.) che, in tema di decadenza, deve ritenersi di stretta interpretazione siccome espressamente correlata ad un suo specifico contenuto prescrittivo (sulla natura di stretta interpretazione delle norme sulla decadenza v., *ex plurimis*, nella giurisprudenza tributaria, Cass., 12 giugno 2020, n. 11320; Cass., 17 ottobre 2019, n. 26353; Cass., 12 gennaio 2017, n. 580; Cass., 4 marzo 2016, n. 4351; e, in termini più generali, Cass., 12 dicembre 2018, n. 32154; Cass., 15 giugno 2018, n. 15780; Cass., 2 novembre 2017, n. 26070; Cass., 26 giugno 2000, n. 8700; Cass., 10 aprile 1990, n. 3023);

3.4 - va, quindi, enunciato il seguente principio di diritto: «in tema di imposta di registro, nel caso di scrittura privata non autenticata soggetta a registrazione in termine fisso ma non registrata, il termine (quinquennale) di decadenza dell'amministrazione dalla potestà accertativa trova esclusiva disciplina nel primo comma dell'art. 76 del d.p.r. n. 131 del 1986, e con riferimento al *dies a quo* costituito dal giorno in cui avrebbe dovuto essere richiesta la registrazione della

stessa scrittura privata, dovendosi escludere che la produzione in giudizio di quest'ultima costituisca, ai fini della decadenza, il caso d'uso previsto dall'art. 6 dello stesso d.p.r. cit.»;

4. - l'impugnata sentenza va, pertanto, cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa va decisa nel merito, con accoglimento integrale del ricorso originario del contribuente;

- le spese dei gradi di merito vanno compensate tra le parti, avuto riguardo all'evolversi della vicenda processuale, mentre le spese del giudizio di legittimità, liquidate come da dispositivo, seguono la soccombenza di parte intimata.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il terzo motivo di ricorso, assorbiti i residui, cassa la sentenza impugnata e, decidendo la causa nel merito, accoglie integralmente il ricorso originario del contribuente; compensa, tra le parti, le spese dei gradi di merito e condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento, in favore del ricorrente, delle spese del giudizio di legittimità che liquida in € 2.600,00 per compensi professionali ed € 200,00 per esborsi, oltre rimborso forfettario delle spese generali nella misura del 15% ed altri accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio tenuta da remoto il 18 maggio 2021.

Il Presidente
dott. Oronzo De Masi

DEPOSITATO IN
CANCELLERIA

- 6 LUG. 2021

IL CANCELLIERE
Dott. *Caristo Luca Dionigi*