

Giurisprudenza

## È sottoposto a Registro l'atto "enunciato" in un'altra scrittura

29 Ottobre 2020

Se nel nuovo documento sono citate disposizioni contenute in altri contratti e verbali posti in essere fra le stesse parti, l'imposta deve essere applicata anche a tali negozi

immagine generica illustrativa

Il finanziamento soci, risultante da un verbale societario di scissione, è soggetto all'imposta di registro con l'aliquota del 3% sull'importo corrisposto, trattandosi di una disposizione avente ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale.

Questo importante principio è stato confermato dalla Corte di cassazione con l'ordinanza n. 20305 del 25 settembre 2020. Nella motivazione, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro al finanziamento soci è stato richiamato l'articolo 22 del testo unico sull'imposta di registro, Dpr n. 131/1986.

Il primo comma di questa disposizione 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"*.

Con tale norma il legislatore ha disciplinato le conseguenze, ai fini dell'applicazione del tributo in argomento, dell'enunciazione, in un atto presentato alla registrazione, di disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati.

In particolare si è disposto che, ricorrendo le circostanze di seguito indicate, l'imposta di registro si applica:

- non solo in relazione all'atto presentato alla registrazione ("atto enunciante")

- ma anche in relazione alle disposizioni in esso enunciate e contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati (“atto enunciato”).

Ai fini dell'applicazione del citato articolo 22 del Dpr n. 131/1986 devono ricorrere i seguenti presupposti:

- l'atto presentato alla registrazione deve contenere l'enunciazione di disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati (presupposto oggettivo)
- le disposizioni enunciate devono essere intervenute tra le stesse parti dell'atto portato alla registrazione (presupposto soggettivo).

In merito alla finalità della disciplina sull'enunciazione degli atti non registrati, la Corte di cassazione, con la sentenza n. 13/991 ha affermato che la regola è stabilita “...per garantire pienezza di copertura alle obbligazioni tributarie che siano sfuggite al fisco quando nell'atto sottoposto alla registrazione emerge la esistenza di altro atto che avrebbe dovuto scontare la imposta e non l'ha scontata. La peculiarità del fenomeno della enunciazione sta in ciò che si intende recuperare a tassazione quanto non venne corrisposto per il comportamento delle parti...”.

La problematica in esame si pone, molto spesso, in relazione ai verbali societari nei quali viene menzionato un precedente finanziamento erogato a favore della società da parte dei suoi componenti.

In particolare, nel caso oggetto dell'ordinanza in commento il prestito risultava da una delibera societaria di scissione parziale nella quale era indicata, tra le componenti del patrimonio della società, una “passività per complessivi Euro 32.000.000,00 (trentaduemiliom) costituita da debiti verso soci per finanziamenti infruttiferi”.

Considerato che il finanziamento dei membri alla compagine non era stato registrato, l'ufficio territoriale dell'Agenzia delle entrate aveva emesso un avviso di liquidazione ai fini del recupero dell'imposta di registro con aliquota del 3% sulle somme oggetto di prestito.

In primo grado, la Commissione tributaria provinciale di Roma, con la sentenza n. 9412 del 19 aprile 2016 aveva accolto il ricorso della società, secondo la quale:

- la delibera societaria non conteneva l'enunciazione di un atto ma soltanto la menzione di una posta contabile passiva
- non vi era coincidenza tra le parti dell'atto enunciato (finanziamento) e le parti dell'atto enunciante (delibera assembleare).

Sia la Commissione regionale del Lazio (sentenza n. 3057/2018) che la Corte di cassazione con l'ordinanza in esame hanno, invece, ritenuto legittimo l'operato dell'amministrazione finanziaria.

In particolare, i giudici della Ctr hanno ritenuto che nel caso di specie sussisteva:

- sia il requisito oggettivo in quanto il riferimento contenuto nella delibera ai "finanziamenti infruttiferi", era sufficiente a "...dare atto della presenza di un debito della società verso i soci in ragione dei prestiti alla società. È evidente, pertanto, che tale menzione integra l'enunciazione di un contratto di mutuo intervenuto tra le stesse parti (soci e società) dell'atto di cui è stata chiesta la registrazione
- sia il requisito soggettivo, considerato che *"...il riferimento ai soci, lungi dall'essere generico, non può che essere inteso come riferimento alla generalità dei soci, indicati nello stesso atto notarile di verbale assembleare"*.

La Cassazione, con l'ordinanza 20305/2020 in relazione all'articolo 22 del Tur, ha affermato che:

- per "disposizione" deve intendersi *"qualunque atto o negozio giuridico produttivo di effetti a contenuto patrimoniale"*
- per "enunciazione" deve intendersi *"l'esplicito richiamo dei contraenti al negozio, contenuto in un atto scritto (o un contratto verbale), dagli stessi posti in essere"*.

Nella motivazione, i giudici di legittimità hanno richiamato il costante orientamento della stessa Corte (pronunce n. 15585/2010, n. 4096/2012 e n. 2243/2015) in base al quale *"...va assoggettato ad imposta di registro il finanziamento soci, già inserito tra le poste passive del bilancio, enunciato in un atto di ripianamento delle perdite del capitale sociale e sua ricostituzione mediante rinuncia dei soci ai predetti finanziamenti in precedenza effettuati nei confronti della società, e ciò a prescindere dall'effettivo uso del finanziamento medesimo."*

Si è, inoltre, ritenuto che, nel caso esaminato, fossero presenti *"...elementi tali da consentire di*

*identificare la convenzione enunciata, sia in ordine ai soggetti che al suo contenuto oggettivo e alla sua reale portata...".*

È stato, quindi, confermato, il principio già espresso dall'ordinanza della stessa Corte n. 32516/2019 in base al quale *"...è imponente 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)."*

In senso conforme si sono pronunciate, tra l'altro, anche:

- la Ctr dell'Emilia Romagna, con la sentenza n. 11 del 25 gennaio 2010
- la Ctp di Milano con la sentenza n. 262 del 19 dicembre 2011
- la Ctp di Brescia con la sentenza n. 34 del 27 marzo 2012
- la Ctr della Lombardia con la sentenza n. 9 del 2 gennaio 2013
- la Ctr della Lombardia con la sentenza n. 5 dell'11 gennaio 2013
- la CTP di Milano con la sentenza n. 5261 dell'11 giugno 2015
- la Ctr del Lazio con la sentenza n. 148 dell'11 gennaio 2018
- la Ctr del Lazio con la sentenza n. 1529 del 9 marzo 2018
- la Ctr del Lazio con la sentenza n. 3057 del 9 maggio 2018
- la Ctr dell'Emilia Romagna, con la sentenza n. 1627 del 20 giugno 2018
- la Ctr di Mantova con la sentenza n. 85 del 2 luglio 2019
- la Ctp di Mantova con la sentenza n. 86 del 2 luglio 2019
- la Ctp di Mantova, con la sentenza n. 163 del 28 ottobre 2019.

di

**Marcello Cardone**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/e-sottoposto-registro-latto-enunciato-unaltra-scrittura>