

**REPUBBLICA ITALIANA**  
**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

**Dott. DI BLASI Antonino - Presidente -**

**Dott. TERRUSI Francesco - rel. Consigliere -**

ha pronunciato la seguente:

**SENTENZA**

sul ricorso 24916/2010 proposto da:

**SOCIETÀ SRL**

- *ricorrente* -

contro

**AGENZIA DELLE ENTRATE**

- *controricorrente* -

e contro

**AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE DI PERUGIA UFFICIO  
CONTROLLI, AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE DI PERUGIA**

- *intimati* -

avverso la sentenza n. omissis/2010 della COMM.TRIB.REG. di PERUGIA, depositata il 24/06/2010.

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

L'agenzia delle entrate notificava alla s.r.l. un avviso di liquidazione, contestando l'omessa registrazione in termine fisso di un atto di concessione di un finanziamento infruttifero da parte della controllante Alfa s.r.l.. Ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 5, recuperava quindi l'imposta proporzionale di registro al 3 %, l'imposta di bollo, gli interessi e le sanzioni.

La società interponeva opposizione, sostenendo trattarsi (per quanto ancora unicamente rileva) di negozio tassabile in caso d'uso siccome formato mediante corrispondenza, sicché l'imposta si sarebbe dovuta applicare in misura fissa.

L'adita commissione tributaria provinciale di Perugia rigettava il ricorso e la sentenza era confermata, in appello, dalla commissione tributaria regionale dell'Umbria.

La commissione tributaria regionale riteneva non provata la circostanza che il contratto fosse stato perfezionato per corrispondenza, giacché era mancata la spedizione della proposta a mezzo del servizio postale ed era peraltro mancata anche la sottoscrizione del proponente della copia sottoscritta dall'accettante. Considerava inoltre che il francobollo e il timbro postale, in calce al documento prodotto, potevano esser stati apposti al fine di attribuire data certa al documento medesimo.

Ad avviso della commissione, per aversi prova certa della formazione della volontà contrattuale a mezzo di scambio di corrispondenza sarebbe stato necessario uno scambio di raccomandate, o quanto meno un invio a mezzo posta della proposta e dell'accettazione. In difetto di consimile prova, essendosi in presenza di un'operazione di finanziamento, correttamente l'ufficio aveva applicato l'art. 9 della tariffa, parte 1<sup>a</sup>, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, con registrazione in termine fisso e imposta proporzionale al 3 %. Né l'operazione poteva ritenersi rilevante ai fini dell'Iva, attesa la specifica esclusione prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 2, comma 3, lett. a).

Per la cassazione della sentenza d'appello la società ha proposto ricorso articolato in due motivi.

L'amministrazione ha resistito con controricorso.

La ricorrente ha depositato una memoria.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

1 - Coi due motivi di ricorso vengono rispettivamente denunziate violazione e falsa applicazione di norme di diritto in relazione agli art. 1, comma 1, della tariffa, parte 2<sup>a</sup>, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 1326, 1334 e 1335 c.c., e violazione e falsa applicazione di norme di diritto in relazione all'art. 1, comma 1, della tariffa, parte 2<sup>a</sup>, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 2704 c.c., nonché omessa, insufficiente e/o contraddittoria motivazione su fatto controverso.

Nel complesso - esponendosi la tese seguente - si sostiene che doveva trovare applicazione nel caso di specie il regime fiscale afferente gli atti soggetti a registrazione in caso d'uso, con applicazione della sola imposta fissa. Invero la norma fiscale, subordinando al beneficio della registrazione solo in caso d'uso gli atti formati "mediante corrispondenza", si limiterebbe a imporre la materiale trasmissione del relativo carteggio, prescindendo dal mezzo all'uopo impiegato, essendo gli "atti formati per corrispondenza" necessariamente quelli, unilaterali o meno, che acquistano efficacia dalla corrispondenza; e dunque gli atti di cui agli artt. 1334, 1326 e 1335 c.c.. Pertanto il beneficio fiscale non poteva esser ritenuto subordinato alla prova dell'invio di proposta e accettazione a mezzo posta, né alla prova della conclusione contestuale mediante documento contenente la sottoscrizione di entrambi i contraenti.

In ogni caso la commissione tributaria avrebbe sminuito la rilevanza di due timbri postali apposti sulla dichiarazione di accettazione della s.r.l., avendo affermato che il timbro non attribuiva data certa alla scrittura privata.

2. - Il ricorso è fondato, benché per ragione giuridica diversa da quella confusamente prospettata dalla parte ricorrente. Ragione giuridica che alla corte è consentito enucleare d'ufficio in base al principio *iura novit curia*, in conseguenza del fatto che il ricorso ha comunque sindacato - sebbene con argomenti non pertinenti - il cuore della decisione d'appello, incentrata sul rilievo giuridicamente errato della soggezione dell'atto a imposta proporzionale perché registrabile in termine fisso.

3. - Dalla sentenza si apprende - ed è pacifico in base alle stesse difese delle parti - che si era tratto della registrazione di un contratto di finanziamento infruttifero, dalla controllante alla controllata.

Il punto centrale della controversia atteneva allora al regime di cui all'art. 1, lett. b), della tariffa, parte 2<sup>a</sup>, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, essendo stata dedotta - come dalla sentenza si apprende - l'astratta soggezione dell'operazione a Iva.

Su questo - che era il tema decisivo - l'impugnata sentenza ha sostenuto che l'operazione, in quanto di finanziamento, non rilevava ai fini dell'Iva per la specifica esclusione prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 2, comma 3, lett. a), (cessioni aventi a oggetto denaro o crediti in denaro).

Ma tale argomentazione è giuridicamente errata.

Difatti secondo il combinato disposto D.P.R. n. 131 del 1986, ex art. 5, comma 2, e art. 1, lett. b), dell'allegata tariffa, parte 2<sup>a</sup>, sono sottoposte a registrazione in caso d'uso, e scontano l'imposta in misura fissa, le scritture private non autenticate contenenti disposizioni relative a operazioni soggette all'Iva, fra cui le "prestazioni di servizi".

Sicché non è utile la considerazione della commissione tributaria siccome limitata al distinto concetto di "cessione di beni".

4. - Viceversa tra le prestazioni di servizi il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 3, comma 2, n. 3, comprende proprio i prestiti di denaro.

E il fatto che questi siano poi esentati dall'imposta, in virtù del successivo art. 10, n. 1, allorché possano considerarsi "operazioni di finanziamento", è questione non rilevante in questo giudizio, in cui si tratta della debenza dell'imposta di registro, non dell'Iva.

Si vuoi dire che, ai limitati fini del regime di registro, il punto essenziale è che le operazioni di finanziamento in astratto siano soggette a Iva e che, per questa ragione, esse non debbano scontare l'imposta proporzionale di registro, come d'altronde prevedono espressamente il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 5, comma 2, e art. 40, comma 1, laddove considerano soggette all'Iva (e quindi a registrazione a imposta fissa) anche "le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta" (a eccezione di alcune ipotesi qui non ricorrenti). Nel che è poi l'orientamento prevalente di questa corte (v. Sez. 5<sup>a</sup> n. 9403-07, cui adde Sez. 5<sup>a</sup> n. 4748-06 e Sez. 1<sup>a</sup> n. 11431-99).

5. - In conclusione l'impugnata sentenza va cassata previa enunciazione del seguente principio di diritto:

*"In tema di imposta di registro, e alla luce del principio dell'alternatività con l'Iva, gli atti sottoposti, anche teoricamente, perché di fatto esentati, a questa imposta non debbono scontare quella proporzionale di registro; e poiché secondo il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 5, comma 2, e art. 1, lett. b), dell'allegata Tariffa, parte seconda, sono sottoposte a registrazione in caso d'uso, e scontano l'imposta in misura fissa, le scritture private non autenticate contenenti disposizioni relative a operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, fra cui le "prestazioni di servizi", nelle quali la legge il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 3, comma 2, n. 3, comprende i prestiti in denaro, questi, ancorché siano poi esentati dall'imposta stessa dal successivo art. 10, n. 1, quando possano considerarsi "operazioni di finanziamento", non devono scontare l'imposta proporzionale di registro".*

Diviene in tal senso non rilevante l'indagine, sulla quale invece la commissione tributaria si è soffermata, della modalità di formazione del contratto di finanziamento.

Consegue il rinvio alla medesima commissione tributaria regionale, diversa sezione, la quale deciderà la causa adeguandosi al principio appena esposto.

La commissione provvederà anche sulle spese del giudizio svoltosi in questa sede di legittimità.

**P.Q.M.**

La Corte accoglie il ricorso, cassa l'impugnata sentenza e rinvia, anche per le spese del giudizio di cassazione, alla commissione tributaria regionale dell'Umbria.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Sezione Quinta Civile, il 4 novembre 2015.

Depositato in Cancelleria il 27 novembre 2015

*\*Il presente provvedimento è stato modificato nell'aspetto grafico, con l'eliminazione di qualsivoglia riferimento a dati personali, nel rispetto della normativa sulla Privacy*