

Civile Sent. Sez. 5 Num. 976 Anno 2018

Presidente: CHINDEMI DOMENICO

Relatore: STALLA GIACOMO MARIA

Data pubblicazione: 17/01/2018

SENTENZA

sul ricorso 15134-2012 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- **ricorrente** -

contro

2017

1815

UNICREDIT SPA in persona del Procuratore e legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DELL'ELETTRONICA 20, presso lo studio dell'avvocato GIUSEPPE PIERO SIVIGLIA, rappresentato e difeso dall'avvocato SALVATORE SAMMARTINO giusta

delega in atti;

- **controricorrente** -

avverso la sentenza n. 67/2011 della COMM.TRIB.REG. di PALERMO, depositata il 02/05/2011;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 20/12/2017 dal Consigliere Dott. GIACOMO MARIA STALLA;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. SERGIO DEL CORE che ha concluso per il rigetto e in subordine accoglimento per quanto di ragione del ricorso;

udito per il ricorrente l'Avvocato PALATIELLO che ha chiesto l'accoglimento;

udito per il controricorrente l'Avvocato SAMMARTINO che richiama il contenuto del controricorso e della memoria depositati e chiede il rigetto.



Fatti rilevanti e ragioni della decisione.

§ 1. L'agenzia delle entrate propone tre motivi di ricorso per la cassazione della sentenza n. 67/25/11 del 22 giugno 2009, con la quale la commissione tributaria regionale della Sicilia, a conferma della prima decisione, ha ritenuto illegittimo il silenzio-rifiuto opposto all'istanza con la quale la Banca di Roma spa aveva chiesto il rimborso della maggiore imposta di registro applicata su decreto ingiuntivo emesso a carico di una società correntista e di quattro suoi fideiussori.

La commissione tributaria regionale - per quanto qui ancora rileva - ha ritenuto che le fideiussioni in oggetto, enunciate nel decreto ingiuntivo, dessero luogo all'applicazione di una sola imposta proporzionale, trattandosi di garanzie personali prestate contestualmente ed in solido da più soggetti (art.6, Tariffa parte prima all. d.P.R. 131/86); con conseguente illegittimità dell'applicazione, così come operata dall'ufficio, di tante imposte proporzionali quante erano le fideiussioni prestate.

Resiste con controricorso e memoria Unicredit spa (già Banca di Roma).

§ 2.1 Con il *primo ed il secondo motivo* di ricorso l'agenzia delle entrate lamenta violazione o falsa applicazione di legge sostanziale e processuale (art.360, 1^a co. nn. 3 e 4 cod.proc.civ.) nonché, subordinatamente, carenza motivazionale (art.360, 1^a co. n. 5 cod.proc.civ.). Per avere la commissione tributaria regionale: - (*primo motivo*) sostanzialmente omissa la motivazione, perché resa '*per relationem*', ed in termini acriticamente adesivi di quanto già stabilito dal primo giudice; - (*secondo motivo*) reso, in ogni caso, una motivazione soltanto apparente, che non dava conto del perché si vertesse, nella specie, di garanzie personali prestate in solido e non, invece, di fideiussioni multiple assoggettabili, ciascuna, ad imposta proporzionale di registro ai sensi dell'articolo 6 tariffa cit..

§ 2.2 I due motivi di ricorso in esame, suscettibili di trattazione unitaria perché entrambi concernenti l'aspetto motivazionale, sono infondati.

La commissione tributaria regionale ha affermato di ritenere condivisibile quanto stabilito dalla CTP, secondo cui le garanzie personali prestate contestualmente ed in solido da più soggetti danno luogo all'applicazione di una sola imposta proporzionale di registro, ex art.6 tariffa cit.. Conclusione



che, nella concretezza della fattispecie, doveva trovare riscontro nelle lettere fideiussorie in atti; appunto comprovanti la pluralità contestuale di garanzie solidali.

Ora, va premesso che la motivazione *'per relationem'* non è di per sé inammissibile.

Se ne deve infatti affermare la legittimità, anche ex art.111 6[^] co. Cost., allorché il rinvio ad altra decisione venga operato: - in modo tale da rendere possibile ed agevole il controllo della motivazione; - dando conto della ritenuta pertinenza della motivazione richiamata in rapporto alle argomentazioni e (qualora si verta di giudizio di impugnazione) alle censure proposte dalle parti; - in maniera consapevole e ragionata, e non sulla base del recepimento meccanico ed acritico della motivazione richiamata (Cass. n. 7347/12; Cass. n. 3367/11).

Nel caso di specie, tali requisiti debbono ritenersi sostanzialmente soddisfatti, dal momento che la commissione tributaria regionale, dopo aver ricostruito - in punto natura ed imponibilità delle fideiussioni in oggetto - le tesi difensive di ciascuna parte, ed aver riportato testualmente la motivazione del primo giudice (secondo cui si trattava, nella specie, di fideiussione cumulativa concretante medesima prestazione nell'interesse comune di tutti i garanti, ex articolo 1292 cod.civ., con conseguente assoggettabilità una sola volta ad imposta proporzionale di registro), ha poi ribadito la validità di quest'ultima soluzione.

Ciò è tuttavia avvenuto sulla base di una motivazione che - per quanto estremamente succinta - ha fatto autonomo riferimento a quanto risultava *"dalle lettere fideiussorie in atti"*. Da ciò si evince che il recepimento della prima decisione da parte del giudice di appello ha rappresentato l'esito di una nuova valutazione della fattispecie, con la conseguenza che il convincimento di imposizione proporzionale *'una sola volta'* è qui derivato da una condivisione ragionata - e non acritica - di quanto già affermato dal primo giudice, in quanto ritenuta suffragata dal tenore delle lettere fideiussorie prodotte in giudizio.

Deve dunque escludersi che si verta di assenza di motivazione ovvero di motivazione soltanto apparente.





Quanto, poi, alla censura di insufficienza motivazionale, i motivi in esame si palesano finanche inammissibili là dove - per un verso - involgono una questione interpretativa di accordi negoziali demandata alla deliberazione del giudice di merito e, per giunta, senza la specifica indicazione dei canoni ermeneutici che, nella specie, sarebbero stati da quest'ultimo violati; ma anche là dove - per altro verso - assumono a proprio fondamento, quali documenti imprescindibili di causa, una diversa ricostruzione di lettere fideiussorie che non vengono riprodotte in ricorso (quantomeno nel loro contenuto essenziale ai fini decisori), e che nemmeno vengono indicate nel momento e sede processuale della loro produzione in giudizio ed immediata reperibilità all'interno del fascicolo di parte (con conseguente violazione del generale principio di autosufficienza del ricorso per cassazione).

§ 3.1 Con il *terzo motivo* di ricorso l'agenzia delle entrate lamenta - ex art.360, 1^o co. n. 3 cod.proc.civ. - violazione o falsa applicazione dell'articolo 6 Tariffa prima parte all.d.P.R. 131/86, in combinato disposto con la relativa nota esplicativa. La commissione tributaria regionale avrebbe infatti errato nell'attribuire all'ipotesi, qui riscontrabile, della 'fideiussione plurima' (diverse garanzie concesse, senza comunanza di interessi, con atti distinti ed in assenza di consapevolezza dell'altrui garanzia, così come di volontà di obbligarsi congiuntamente), la disciplina impositiva della 'co-fideiussione' (prestazione da parte di più soggetti, con atti separati non contestuali, di una fideiussione nella reciproca consapevolezza dell'esistenza dell'altrui garanzia e con intento di obbligarsi congiuntamente). Con la conseguenza che la commissione tributaria regionale avrebbe erroneamente ritenuto nella specie applicabile l'imposta proporzionale di registro (0,50 %) su una sola fideiussione (con applicazione sulle altre dell'imposta in misura fissa), invece che su tutte indistintamente le quattro fideiussioni prestate.

§ 3.2 Il motivo è infondato.

L'art.6 tariffa prima parte all.d.P.R. 131/86 prevede l'imposizione proporzionale (0,50 %) delle "garanzie reali e personali a favore di terzi, se non richieste dalla legge". La nota esplicativa afferma che "Le garanzie personali prestate in solido da piu' soggetti danno luogo all'applicazione di



una sola imposta, salva l'applicazione dell'imposta fissa per quelle non contestuali".

La commissione tributaria regionale ha fatto corretta applicazione dell'orientamento giurisprudenziale di legittimità, che è andato consolidandosi nei seguenti termini: *"In tema di imposta di registro, nel caso di fideiussioni prestate, con atti separati, da più persone per un medesimo debitore ed a garanzia del medesimo debito, che siano poi enunciate in unico decreto ingiuntivo (riferito unitariamente al debitore principale ed ai garanti), si configura una "confideiussione", con la conseguenza che i fideiussori sono solidalmente obbligati all'estinzione del debito, ex art. 1946 cod. civ., ed è sottoposto a tassazione proporzionale uno solo degli atti di prestazione di garanzia, ai sensi dell'art. 43, primo comma, lett. f), del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, e dell'art. 6 (e relativa nota) della tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. medesimo. Tale ultima disposizione non condiziona lo speciale regime impositivo né alla contestualità della prestazione delle garanzie né ad una comune consapevolezza dei garanti di prestare garanzia per lo stesso debito, essendo il regime di solidarietà cumulativa una conseguenza legale della pluralità di garanzie per lo stesso debito, la quale può essere esclusa o limitata, ai sensi dell'art. 1946 cod. civ., mediante apposite pattuizioni, evincendosi da ciò che la ragione del regime fiscale agevolato risiede soltanto nello speciale regime civilistico del collegamento tra negozi di prestazione di garanzia" (Cass. 10347/07; così Cass. 20219/04).*

Pertanto, ferma restando la distinzione civilistica (già evidenziata da Cass. 17723/04) tra la 'co-fideiussione' o fideiussione cumulativa ex articolo 1946 cod.civ. (quando più soggetti prestano una fideiussione, anche se non contestualmente, nella reciproca consapevolezza dell'esistenza dell'altrui garanzia e con l'intento di garantire congiuntamente il medesimo debito ed il medesimo debitore, che si caratterizza come un insieme di vincoli di garanzia relativi alla medesima obbligazione, tra loro collegati da un interesse comune che determina l'obbligazione co-fideiussoria per l'intero e, in definitiva, la divisione del debito tra i coobbligati in virtù del diritto di regresso previsto dall'art. 1954 cod. civ.), e la c.d. 'fideiussione plurima' (quando distinte fideiussioni sono



prestate da diversi soggetti in tempi successivi e con atti separati, senza alcuna manifestazione di reciproca consapevolezza tra fideiussori o, al contrario, con espressa convenzione con il creditore di mantenere differenziata la propria obbligazione da quella degli altri e, in ogni caso, in assenza di un collegamento correlato ad un interesse comune dei co-garanti), è dirimente osservare come, fini dell'imposta di registro, rilevi esclusivamente il fattore agevolativo (unica tassazione proporzionale) rappresentato dalla solidarietà cumulativa assunta quale conseguenza legale della pluralità di co-garanzie per lo stesso debito.

Nel caso di specie, emerge dalla narrativa di merito che si trattasse di plurime fideiussioni: - prestate contestualmente da più soggetti, anche se con lettere distinte; - connotate da collegamento e vincolo di solidarietà passiva in relazione al medesimo rapporto debitorio principale; - enunciate in un unico decreto ingiuntivo a quest'ultimo relativo; - rese in assenza di accordi di esclusione o limitazione del regime interno di regresso tra co-garanti.

Sicché - all'esito della ricostruzione fattuale e della qualificazione giuridica del rapporto di garanzia, così come rese dal giudice di merito con statuizione, per le già indicate ragioni, non sindacabile - deve ritenersi qui integrato l'indicato presupposto legale di tassazione di cui all'art.6 Tariffa Prima Parte all. d.p.r. 131/86; mediante riaffermazione del principio in base al quale, in caso di plurime fideiussioni enunciate nello stesso decreto ingiuntivo e comportanti responsabilità solidale cumulativa dei fideiussori per lo stesso debito, l'imposta proporzionale di registro va applicata ad una sola fideiussione, con sottoposizione delle altre ad imposta di registro in misura fissa. Le spese seguono la soccombenza.

Pqm

La Corte

- rigetta il ricorso;
- condanna parte ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di cassazione, che liquida in euro 2.900,00; oltre rimborso forfettario spese generali ed accessori di legge.

Così deciso nella camera di consiglio della quinta sezione civile in data 20 dicembre 2017

Il Cons.est.
Giacomo Stalla

Il Presidente
Domenico Chindemi