

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso iscritto al n. 11203/2016 R.G. proposto da:

CHIAVATTI DEVELOPMENT LIMITED, elettivamente domiciliato in

)

-ricorrente

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE, elettivamente  
domiciliato in

) che

la rappresenta e difende

-controricorrente-

avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. ABRUZZO n. 1161/2015,  
depositata il 27/10/2015.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 11/01/2024  
dal Consigliere MILENA BALSAMO.

Udito il P.G. che ha concluso per l'inammissibilità del ricorso ovvero in subordine per il rigetto del ricorso.

### **FATTI DI CAUSA**

1. La società ricorrente con l'originario ricorso ha impugnato l'avviso di liquidazione dell'imposta di registro ad essa notificato, relativo ad un decreto ingiuntivo emesso con la formula di provvisoria esecuzione dal tribunale di Teramo, ritenendo che l'imposta non fosse dovuta stante il principio dell'alternatività dell'imposta di registro rispetto all'IVA, sostenendo altresì la non tassabilità in misura proporzionale sia dell'operazione finanziaria posta a base del richiesto provvedimento monitorio che del decreto medesimo, assumendo inoltre che solo per mancanza del presupposto della territorialità le operazioni di finanziamento non erano state assoggettate ad Iva (richiamando all'uopo l'art. 3 del d.P.R. del 26 ottobre 1972, n. 633, norma che disciplina le operazioni bancarie).

La C.T.P. di Teramo ha respinto il ricorso e la CTR ha confermato tale decisione, dichiarando l'inammissibilità della proposizione della questione dedotta nel giudizio di appello, concernente la perdita di esecutività del decreto a seguito della sentenza dichiarativa di fallimento della società ingiunta, "Chiavatti & Cargini Costruzioni S.r.l.", e rilevando, comunque, che il decreto è tassabile nella misura richiesta, alla luce del disposto dell'art. 37 d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, il quale impone il pagamento dell'imposta di registro anche se l'atto giudiziario è stato impugnato e, pertanto, a prescindere dalla proposizione dell'opposizione, atteso che ciò che rileva è l'apposizione della formula esecutiva al decreto ingiuntivo e non il successivo fallimento dell'ente. I giudici di secondo grado hanno, altresì, respinto la tesi relativa alla doppia imposizione dell'operazione, sul rilievo che l'atto non risulta assoggettato ad Iva e che la ricorrente non ha fornito

documentazione idonea a dimostrare l'imponibilità Iva, tanto più che si tratta di soggetto privo di partita di IVA.

2. Avverso la sentenza della CTR indicata in epigrafe, la contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato a due motivi. L'Agenzia delle entrate si è costituita replicando al ricorso.

Il P.G. ha concluso per l'inammissibilità ovvero in subordine per il rigetto del ricorso.

3. In data 11 gennaio 2024, il difensore della ricorrente ha depositato istanza di rinvio dell'udienza assumendo di essere impegnato in due processi penali e di essere stato impossibilitato a reperire un sostituto a causa < della pandemia covid e dell'influenza>, riservandosi la facoltà di depositare documentazione.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Il primo motivo di impugnazione rubricato <violazione e falsa applicazione dell'art. 606, comma 1, lett. b) cod.proc.pen., per violazione dell'art. 112 cod.proc.civ.; *error in procedendo*> lamenta l'erroneità della decisione della Commissione d'appello per aver ritenuto inammissibile la prospettazione di fatti sopravvenuti in violazione dell'art. 57 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nonché per violazione dell'art. 53 Cost., degli artt. 647 cod.proc.civ., 37 e 41, comma 2, art. 8 Tariffa, Parte Prima, degli artt. 13, comma 3 e 61 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131; nonché degli artt. 96, comma 2, 45 e 52 r.d. 16 marzo 1942, n. 267 (legge fallimentare); per aver affermato il decidente che, ai fini dell'imposta di registro, relativa ai decreti ingiuntivi esecutivi, revocati nel procedimento di opposizione ex art. 645 cod.proc.civ. o per altra ragione che non faccia divenire definitivamente esecutivo il provvedimento monitorio ex art. 647 cod.proc.civ., si applichi l'imposta nella misura proporzionale>.

2. Il secondo motivo, proposto in via subordinata, censura la sentenza gravata per violazione dell'art. 40 d.P.R. 26 aprile 1986,

n. 131 per l'applicazione in misura proporzionale anziché fissa dell'imposta di registro sul provvedimento monitorio; nonché la violazione dell'art. 8 Parte I della tariffa, Nota II del cit. d.P.R., per duplicazione della tassazione per l'applicazione dell'aliquota proporzionale tanto all'operazione finanziaria a base del decreto ingiuntivo che sul medesimo decreto ingiuntivo.

3. In via preliminare, va rigettata l'istanza di rinvio formulata del difensore dalla parte ricorrente genericamente motivata in base ad altri impegni professionali propri e all'impossibilità di reperire sostituti.

L'istanza di rinvio dell'udienza di discussione della causa per grave impedimento del difensore, ai sensi dell'art. 115 disp. att. c.p.c., deve infatti fare espresso riferimento alla impossibilità (nella specie non adeguatamente indicata e comprovata) di sostituzione mediante delega conferita ad un collega, facoltà tale da rendere riconducibile all'esercizio professionale del sostituito l'attività processuale svolta dal sostituto, venendo altrimenti a prospettarsi soltanto un problema attinente all'organizzazione professionale del difensore, non rilevante ai fini del differimento dell'udienza (cfr. Cass., Sez. U, Ordinanza n. 4773 del 26/03/2012, Rv. 621382 - 01; con riferimento alla facoltà di sostituzione ora confermata dall'art. 9, comma 2, legge 31 dicembre 2012, n. 247, cfr. anche, *ex multis*: Sez. 1, Sentenza n. 19583 del 27/08/2013, Rv. 627728 - 01; Sez. 6 - 3, Ordinanza n. 22094 del 17/10/2014, Rv. 632913 - 01; Sez. 6 - 3, Ordinanza n. 10546 del 03/05/2018, Rv. 648768 - 01; Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 25783 del 15/10/2018, Rv. 650983 - 01; Cass. del 03/05/2018, n. 10546; Cass. del 10/06/2020, n. 11121).

Nel caso in esame, il difensore ha richiamato genericamente l'impossibilità di sostituzione mediante delega a causa della pandemia «*COVID 19 e dell'influenza*», senza offrire alcun

documento a supporto della richiesta ed indicare i sostituti impossibilitati a partecipare all'udienza.

4. Va dunque preso in esame il primo motivo.

4.1 Va innanzitutto premesso che l'erronea qualificazione della censura – "ai sensi dell'art. 606 cod.proc.pen.", invece che "ai sensi dell'art. 360 cod.proc.civ." -, e dunque l'erronea indicazione (nella rubrica del motivo) della norma processuale violata non determina *ex se* l'inammissibilità del motivo se la Corte possa agevolmente procedere alla corretta qualificazione giuridica del vizio denunciato sulla base delle argomentazioni giuridiche ed in fatto svolte dal ricorrente a fondamento della censura, in quanto la configurazione formale della rubrica del motivo non ha contenuto vincolante, ma è solo l'esposizione delle ragioni di diritto della impugnazione che chiarisce e qualifica, sotto il profilo giuridico, il contenuto della censura» (S.U. del 24/07/2013, n. 17931 Cass. del 23/05/2018, n. 12690; Cass. del 07/05/2018, n. 10862; Cass. del 03/02/2021, n. 2413; Cass. del 28/04/2023, n. 11284).

4.2 Passando al merito della censura e in particolare al primo profilo del complesso motivo con il quale si censura la dichiarata inammissibilità, da parte della CTR, per violazione dell'art. 57, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, in ordine all'eccepito intervenuto fallimento della società ingiunta (già verificatasi nel corso del giudizio di primo grado), il Collegio ritiene di condividere tale statuizione giacché si tratta di circostanza che, in tesi, avrebbe inciso sul venir meno del presupposto impositivo.

Va ribadito che «In tema di contenzioso tributario, ai sensi dell'art. 57, comma 2, del d. lgs. del 31 dicembre 1996, n. 546 sono precluse in appello esclusivamente le nuove eccezioni in senso tecnico, dalle quali deriva un mutamento degli elementi materiali del fatto costitutivo della pretesa ed il conseguente ampliamento del tema della decisione, sicché, è possibile, anche in appello, allegare l'intervenuto fallimento del debitore, integrando tale

attività una mera difesa o un'eccezione in senso improprio, pienamente ammissibile in quanto mera contestazione delle censure mosse con il ricorso, senza introduzione di alcun elemento nuovo d'indagine (Cass. 21/11/2016, n. 23587).

4.3. In ogni caso, incontestato che la deduzione in oggetto venne spiegata solo in sede d'appello, la declaratoria di inammissibilità della deduzione difensiva non ha impedito alla Corte territoriale di statuire comunque sulla stessa, respingendola sul rilievo che il provvedimento monitorio aveva comunque conservato l'esecutività, alla stregua della normativa che disciplina l'imposta di registro (senza quindi alcuna incidenza, sulla pretesa fiscale, della declaratoria di fallimento).

5. Passando dunque ad affrontare il secondo profilo di censura articolato con il primo motivo <<per aver affermato il decidente che, ai fini dell'imposta di registro, relativa ai decreti ingiuntivi esecutivi, revocati nel procedimento di opposizione ex art. 645 cod.proc.civ. o per altra ragione si applichi l'imposta nella misura proporzionale> giova evidenziare come dalle medesime allegazioni di parte ricorrente si evince con chiarezza che, nella specie, è stato emesso un decreto ingiuntivo munito della clausola di provvisoria esecutorietà e che, successivamente, la dichiarazione di fallimento avrebbe determinato – ad avviso della contribuente – la privazione della esecutività del decreto tassato.

Tanto premesso, giova evidenziare come dalle medesime alle allegazioni di parte ricorrente si evince con chiarezza che, nella specie, è stato emesso un decreto ingiuntivo munito della clausola di provvisoria esecutorietà e che, successivamente, la dichiarazione di fallimento avrebbe determinato – ad avviso della contribuente – la privazione della esecutività del decreto tassato.

6. La censura è priva di pregio.

Non vi è alcuna deduzione in ordine ad un'eventuale definitiva revoca del decreto all'esito del giudizio di opposizione. Non si pone

dunque la questione degli effetti fiscali della revoca del decreto ingiuntivo operata all'esito del giudizio di opposizione con statuizione oramai definitiva. Com'è noto, l'art. 37, comma 1, d.P.R. del 26 aprile 1986, n. 131 prevede che «Gli atti dell'autorità giudiziaria in materia di controversie civili che definiscono anche parzialmente il giudizio, i decreti ingiuntivi esecutivi, i provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrali e le sentenze che dichiarano efficaci nello Stato sentenze straniere, sono soggetti all'imposta anche se al momento della registrazione siano stati impugnati o siano ancora impugnabili, salvo conguaglio o rimborso in base a successiva sentenza passata in giudicato; alla sentenza passata in giudicato sono equiparati l'atto di conciliazione giudiziale e l'atto di transazione stragiudiziale in cui è parte l'amministrazione dello Stato». Perché sorga l'obbligo di pagare l'imposta in questione, non è necessario che sia adottato un provvedimento definitivo, essendo sufficiente l'esistenza di un atto tra quelli appena elencati, ferma restando l'operatività dei conguagli e dei rimborsi a seguito dell'adozione di una decisione passata in giudicato.

6.1. Con riferimento alle sentenze, questa Corte ha già affermato che «in tema di imposta di registro, ai sensi del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 37, comma 1, la sentenza che definisce il giudizio – anche solo parzialmente e pur non passata in giudicato è soggetta a tassazione, sicché l'Ufficio del registro provvede legittimamente alla liquidazione, emettendo il relativo avviso, che è impugnabile per vizi, formali o sostanziali, inerenti all'atto in sé, al procedimento che lo ha preceduto, oppure ai presupposti dell'imposizione. Né l'eventuale riforma, totale o parziale, della decisione nei successivi gradi di giudizio, e fino alla formazione del giudicato, incide sull'avviso di liquidazione, integrando, piuttosto, un autonomo titolo per l'esercizio dei diritti al conguaglio o al rimborso dell'imposta da far valere in via autonoma e non nel

procedimento relativo all'avviso di liquidazione» (V. cfr. Cass. del 25/07/2022, n. 23162; Cass. del 18/02/2021, n. 4327; Cass., Sez. 6-5, del 16/05/2018, n. 12023; Cass., Sez. 6-5, del 05/06/2014, n. 12736; Cass., Sez. 5, del 29/05/2006, n. 12757).

In particolare si è ritenuto che il provvedimento di sospensione della provvisoria esecuzione (ancorché seguito dalla completa riforma in senso favorevole al contribuente) non è idoneo ad incidere sull'avviso di liquidazione, stante la perdurante esistenza della sentenza di condanna che ne rappresenta il fondamento, con salvaguardia dell'eventuale diritto al rimborso spettante al contribuente, non ricollegandosi il presupposto del tributo all'efficacia esecutiva della sentenza ma, per l'appunto, all'esistenza di un titolo giudiziale soggetto a registrazione (*ex multis*, Cass. del 13.04.2018, n. 12480). In alcuni casi, la stessa Corte ha ridimensionato le conseguenze del principio appena riportato, ritenendo che, qualora il provvedimento giudiziario sia stato definitivamente riformato, l'Amministrazione finanziaria, che abbia correttamente emesso l'avviso di liquidazione dell'imposta principale e la relativa cartella di pagamento senza procedere alla riscossione, non ha interesse a ricorrere per cassazione avverso la sentenza di annullamento della cartella, emessa dal giudice tributario d'appello, essendo venuto meno il presupposto dell'imposta, il cui pagamento determinerebbe la necessità dell'immediato rimborso (così Cass., Sez. 5, del 11/06/2019, n. 15645 ove la S.C. ha dichiarato inammissibile il ricorso col quale l'Amministrazione aveva chiesto la condanna del contribuente al pagamento delle sanzioni e degli interessi, relativi all'imposta dovuta su un provvedimento giudiziario definitivamente riformato). Per gli stessi motivi, proprio con riferimento all'imposta applicata su di un decreto ingiuntivo provvisoriamente esecutivo, questa Corte ha affermato che, qualora il provvedimento giudiziario sia stato definitivamente annullato e sia, quindi, venuta meno l'attribuzione

patrimoniale che giustifica il tributo, l'Amministrazione finanziaria, che abbia correttamente emesso l'avviso di liquidazione dell'imposta principale e la relativa cartella di pagamento senza procedere alla riscossione, non ha interesse a ricorrere per cassazione avverso la sentenza di annullamento della cartella, emessa dal giudice tributario d'appello (Cass., Sez. 5, Sentenza del 12/11/2014, n. 24097).

6.2 Si tratta tuttavia di casi diversi da quello in esame, ove, al provvedimento inizialmente adottato, e soggetto ad imposta proporzionale, non è sopravvenuta una decisione passata in giudicato, che ha annullato il provvedimento stesso, a cui devono assimilarsi le ipotesi in cui la decisione definitiva revoca o dichiara nullo il decreto opposto.

6.3. In particolare, ai sensi del d.P.R. n. 131 del 1986, artt. 37 e 8, comma 1, lett. b), parte prima, della Tariffa allegata, i decreti ingiuntivi esecutivi sono soggetti ad imposizione nella misura proporzionale del 3% (salvo conguaglio in base a successiva sentenza passata in giudicato), indipendentemente dal rapporto giuridico ad essi sottostante (vedi Cass. n. 17808 del 2017, ove altri richiami), considerato che presupposto dell'imposta è «la natura esecutiva del decreto ingiuntivo» (vale a dire, la clausola di provvisoria esecutorietà) e non già l'apposizione della formula esecutiva con la quale si intraprende l'esecuzione, in quanto l'imposta è applicata sulla base della esecutività del decreto e non già della sua esecuzione in concreto, né dell'apposizione della formula esecutiva da parte della cancelleria (cfr. Cass. n. 11663 del 2001).

Il legislatore ha inteso far riferimento a tutti i decreti ingiuntivi non opposti o provvisoriamente eseguibili, muniti della relativa formula secondo la nozione processual/civilistica, indipendentemente dal fatto che essi - per le più diverse evenienze - siano rimasti in concreto ineseguiti; a nulla rileva che i decreti ingiuntivi in concreto

(e non solo astrattamente) siano eseguibili, cioè possano essere portati ad effetto loro proprio mediante azioni esecutive individuali. Nell'ipotesi in cui il debitore sia fallito, è vero che tutte le procedure esecutive individuali a suo carico restano impedita a norma dell'art. 51 r.d. del 16 marzo 1942, n. 267 e che l'insinuazione al passivo è possibile solo se il decreto è munito della formula ex art. 647 cod.proc.civ., ma il provvedimento monitorio non perde l'esecutività nei confronti del soggetto tornato *in bonis*. In continuità con tali principi, va quindi ritenuto che l'imposta di registro mira a colpire una dichiarazione di credito azionabile esecutivamente, per un determinato importo, in quanto la stessa viene ritenuta di per sé una manifestazione di capacità contributiva, senza che rilevi se l'esecuzione al momento dell'imposizione sia in concreto possibile e «se lo sia in forma individuale o concorsuale».

7. Indubbiamente, il decreto ingiuntivo dichiarato esecutivo ex art. 647 cod.proc.civ., in data anteriore alla dichiarazione di fallimento, costituisce titolo per l'ammissione del credito allo stato passivo, senza possibilità di esclusione, non essendo consentito al Curatore ed al Giudice Delegato rimettere in discussione l'esistenza del credito (si vedano tra l'altro, Cass. 28553/2011, 22549/2010, 22959/2007; Cass. 3.09. 2018, n.. 21583; Cass. 14.11. 2018, n. 29243); mentre, un decreto ingiuntivo non opposto, munito della clausola di provvisoria esecuzione prima della dichiarazione di fallimento, come avvenuto nella specie, costituisce titolo idoneo all'ammissione allo stato passivo e quindi alla partecipazione alla procedura concorsuale, previa valutazione del giudice delegato. La possibilità di insinuazione al passivo – quale chirografario - del creditore munito di titolo che non sia provvisto di decreto ingiuntivo dotato di formula ex art. 647 cod.proc.civ., non esclude affatto l'esecutività del titolo nei confronti del soggetto dichiarato fallito, una volta tornato *in bonis*, come anticipato.

7.1. L'esegesi letterale della norma in esame esclude, dunque, che la dichiarazione di fallimento possa essere assimilata alla sentenza passata in giudicato ovvero alla conciliazione giudiziale oppure alla transazione stragiudiziale, tenuto conto che il legislatore ha individuato specificamente le ipotesi in cui l'esecutività del decreto ingiuntivo viene meno attribuendo di conseguenza il diritto al rimborso (Cass. del 6.10.2020, n. 21821, in motiv.; Cass. del 18 febbraio 2021, n. 4327).

7.2. L'opponibilità o meno del decreto esecutivo alla massa dei creditori soltanto se divenuto già definitivo nel giorno dell'apertura della procedura determina solo una limitazione soggettiva dell'esecutività e salva la possibilità di procedere nei confronti del debitore tornato *in bonis*.

8. In conclusione, la prima censura deve essere respinta in applicazione del seguente principio di diritto: « **in tema di imposta di registro sugli atti dell'autorità giudiziaria, il decreto ingiuntivo provvisoriamente esecutivo emesso nei confronti di un debitore successivamente fallito è soggetto ad imposta di registro proporzionale, ai sensi del d.P.R. del 26 aprile 1986, n. 131 artt. 37 e 8, comma 1, lett. b), della tariffa allegata, rilevando ai fini impositivi la natura esecutiva del titolo e non la sua concreta eseguibilità al momento dell'imposizione; del resto, la sentenza dichiarativa di fallimento delimita soggettivamente l'esecutività del decreto ingiuntivo rispetto alla massa dei creditori, ma non la elide nei confronti del fallito - una volta tornato *in bonis* -, poiché solo l'intervento di una decisione definitiva che, all'esito del giudizio di opposizione, revochi o annulli o dichiari la nullità del decreto ingiuntivo opposto esclude la debenza del tributo ex art. 37 d.P.R. n. 131 del 1986».**

9. Quanto al dedotto profilo della doppia tassazione per l'imponibilità Iva dell'operazione enunciata - esplicitata solo nella illustrazione del motivo - la censura non supera il vaglio di ammissibilità, in quanto sotto l'egida della violazione di legge, essa si risolve, in sostanza, nella sollecitazione ad effettuare una nuova valutazione di risultanze di fatto come emerse nel corso del procedimento, così mostrando il ricorrente di anelare ad una impropria trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, giudizio di merito, nel quale ridiscutere tanto il contenuto di fatti e vicende processuali, quanto ancora gli apprezzamenti espressi dalla Corte di merito non condivisi e per ciò solo censurati al fine di ottenerne la sostituzione con altri più consoni ai propri desiderata; quasi che nuove istanze di fungibilità nella ricostruzione dei fatti di causa possano ancora legittimamente porsi dinanzi al giudice di legittimità (Cass. del 12.03.2018, n. 5939, in motiv.). Come questa Corte ha più volte sottolineato, compito della Cassazione non è quello di condividere o non condividere la ricostruzione dei fatti contenuta nella decisione impugnata, né quello di procedere ad una rilettura degli elementi di fatto posti a fondamento della decisione, al fine di sovrapporre la propria valutazione delle prove a quella compiuta dal giudice del merito (cfr. Cass. del 12.02.2008, n. 3267), dovendo invece il giudice di legittimità limitarsi a controllare se costui abbia dato conto delle ragioni della sua decisione e se il ragionamento probatorio, da esso reso manifesto nella motivazione del provvedimento impugnato, si sia mantenuto entro i limiti del ragionevole e del plausibile; ciò che nel caso di specie è dato riscontrare (cfr. Cass. del 16.04.2018, n. 9275). Peraltro, la censura così formulata, non coglie neppure la *ratio decidendi* della pronuncia impugnata, nella parte in cui i giudici territoriali hanno escluso la sussistenza della doppia imposizione sia per l'assenza della partita IVA in capo all'ente - sulla cui mancanza la ricorrente

adduce ragioni di ordine burocratico e fattuali non sottoponibili alla Corte – sia per la mancata produzione di documentazione a dimostrazione che l'operazione enunciata nel decreto rientrerebbe nell'ambito di quelle assoggettate all'imposta sul valore aggiunto; a nulla rilevando il richiamo in via analogica delle disposizioni inerenti i finanziamenti bancari, non risultando che la società canadese sia una società che opera in detto ambito.

10. La seconda doglianza concernente l'invocata tassazione fissa e non proporzionale sul decreto ingiuntivo e la illegittima doppia tassazione sia sull'atto enunciato che su quello enunciante è infondata.

10.1. Sotto il primo profilo, occorre ribadire i principi affermati da questa Corte secondo cui «ai sensi degli artt. 37 del d.P.R. n. 131 del 1986 ed 8, comma 1, lett. b), parte prima, della Tariffa allegata al medesimo d.P.R., i decreti ingiuntivi esecutivi sono soggetti ad imposizione nella misura proporzionale del 3% (salvo conguaglio in base a successiva sentenza passata in giudicato), indipendentemente dal rapporto giuridico ad essi sottostante» (Cass. del 19/07/2017, n. 17808; Cass. del 18/02/2021, n. 4327).

10.2. Quanto alla doppia tassazione per l'assoggettabilità all'imposta di registro sia delle operazioni finanziarie enunciate che dell'atto enunciante, va precisato in punto di fatto che, come si evince dalla lettura della sentenza gravata, il contratto di mutuo, concluso tra la società ricorrente e la società Chiavatti & Cargini Costruzioni s.r.l. non solo è stato espressamente indicato, in tutti i suoi elementi costitutivi, nell'atto oggetto di imposta del registro ma, come correttamente evidenziato dalla CTR, è presupposto che legittima la ricorrente alla richiesta del decreto monitorio.

La contribuente ha contestato l'imposizione fiscale con riferimento anche al contratto di mutuo enunciato nel ricorso per decreto ingiuntivo, sostenendo che si verserebbe in ipotesi di doppia imposizione. In realtà, con riguardo all'enunciazione di atti

non registrati, l'art. 22 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, nel disporre al comma 1 che «se l'atto enunciato era soggetto a registrazione in termine fisso è dovuta anche la pena pecuniaria di cui all'art. 69», ha inteso includere fra gli atti assoggettati ad imposta anche quelli soggetti a registrazione in caso d'uso. Infatti, poiché la mera enunciazione degli atti soggetti a registrazione in caso d'uso, ai sensi del precedente art. 6, non configura, di per sé, un uso, deve ritenersi che tali atti siano assoggettati all'imposta a prescindere dall'uso dei medesimi di cui all'art. 6, e quindi sulla base della sola enunciazione» (Cass. del 14.03.2007, n. 5946; Cass. del 29/03/2022, n. 8669; Cass. del 13/11/2020, n. 25706). Quest'orientamento ha trovato conferma nella successiva evoluzione giurisprudenziale essendosi affermato che «l'art. 22, comma primo, del d.P.R. n. 131 del 1986, 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 l'enunciazione, l'imposta si applica anche alle disposizioni enunciate; ne consegue che va assoggettato ad imposta di registro il contratto di mutuo, enunciato in un provvedimento monitorio» (Cass. del 12.05.2008, n. 11756 e Cass. del 13.10.2010, n. 15585; v. anche Cass. del 7.11.2012, n. 4096, secondo cui, «In tema di imposta di registro, ove viene colpita la singola manifestazione di ricchezza e la connessa capacità contributiva, vale il principio dell'autonomia dei singoli negozi, come si desume in modo inequivoco dalla previsione dell'art. 22 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, la quale stabilisce che, se in un atto sono enunciate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere tra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene la enunciazione, l'imposta si applica anche alle disposizioni enunciate». Sulla base di tale orientamento, la sola enunciazione di un atto non registrato in un atto soggetto a registrazione è condizione sufficiente a legittimare

la soggezione all'imposta di registro dell'atto enunciato e non registrato, nonostante si tratti di atto soggetto a registrazione in caso d'uso e l'enunciazione non possa ritenersi in sé una ipotesi di "uso dell'atto" (cfr. Cass. del 30.10.2015, n. 22243; Cass. del 13/11/2020, n. 25706).

In conclusione, se in un atto sono enunziate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere tra le stesse parti intervenute, ai sensi dell'art. 22, comma 1, del d.P.R. n. 131 del 1986, l'imposta di registro si applica anche alle disposizioni enunziate; ne consegue l'imponibilità del contratto di mutuo enunciato nel provvedimento monitorio, a prescindere dall'effettivo uso del finanziamento medesimo, trattandosi di atto avente ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, finalizzato a determinare una modificazione della sfera patrimoniale e suscettibile di valutazione economica (Cass. del 12.12.2019, n.32516).

11.Le spese seguono la soccombenza. In applicazione dell'art. 13, comma 1- *quater*, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 112 si deve dare atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto per l'impugnazione proposta, se dovuto.

#### **P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso;  
condanna la società ricorrente alla refusione delle spese di lite che liquida in euro 4.500,00, oltre spese prenotate a debito; si dà atto, in applicazione dell'art. 13, comma 1-*quater*, d.P.R. n. 115 del 2002, della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto per l'impugnazione proposta, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione