

n. 17/2016

Roma, novembre 2016

L'IMPOSTA DI REGISTRO PER I DECRETI INGIUNTIVI È PREVISTA IN MISURA FISSA.

L'interpretazione della giurisprudenza tributaria e la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate.

Il ruolo del principio dell'alternatività tra Iva ed Imposta di registro.

1. La vicenda.

Un Istituto di Credito richiedeva al Tribunale l'emissione di un decreto ingiuntivo provvisoriamente esecutivo nei confronti di una Società debitrice, nonché nei confronti dei garanti di quest'ultima; il Tribunale emetteva il provvedimento richiesto, che veniva tempestivamente opposto.

Il Giudice concedeva, altresì, la provvisoria esecutorietà al suddetto decreto, che veniva inoltrato all'Agenzia delle Entrate ai fini dell'adempimento degli oneri di registrazione.

In sede di liquidazione dell'imposta, il predetto Ufficio provvedeva ad applicare l'aliquota del 3% prevista dall'art. 8, lett. b) della Tariffa Parte I allegata al D.P.R. n. 131/1986. Da qui, l'insorgere della controversia.

*

2. Quadro normativo.

La disciplina dettata in tema di tassazione degli atti giudiziari, è contenuta nel D.P.R. n. 131 del 1986, che racchiude l'intera normativa concernente l'applicazione dell'imposta di registro, dettando regole

specifiche a seconda del tipo di atto soggetto a registrazione¹.

In particolare, la su menzionata normativa dispone, per quanto riguarda la misura della tassazione, che i provvedimenti dell'autorità giudiziaria, ivi compresi i decreti ingiuntivi che recano la condanna al pagamento di somme o valori, oppure ad altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura, sono ordinariamente soggetti all'imposta di registro in misura proporzionale con aliquota del 3%, ai sensi dell'art. 8, primo comma, lett. b), Parte I della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131/1986.

Tuttavia, l'art. 40² del suddetto testo normativo prevede che, ove i predetti atti

¹ L'imposta di registro è disciplinata dal D.P.R. n. 131/1986 ed è prevista per tutti quegli atti che sono soggetti a registrazione, quali: a) gli atti scritti a contenuto patrimoniale formati nello stato; b) i contratti verbali aventi ad oggetto la locazione o l'affitto di immobili e l'affitto o il trasferimento di aziende, entrambi esistenti nel territorio nazionale; c) i contratti formati all'estero relativi ad immobili e aziende esistenti nel territorio nazionale; d) il trasferimento o l'istituzione in Italia della sede legale o dell'amministrazione da parte di società ed enti esteri. La registrazione, che avviene previo pagamento dell'imposta, consiste nell'annotazione degli elementi del contratto e della data di registrazione in un apposito elenco mediante attribuzione di un numero identificativo.

dispongano il pagamento di corrispettivi o prestazioni soggette all'Imposta sul valore aggiunto, gli stessi siano soggetti all'imposta di registro in misura fissa, anziché proporzionale³.

Orbene, la disposizione in parola enuclea il ben noto principio dell'alternatività tra Iva ed Imposta di registro, la cui *ratio* è rinvenibile nell'obiettivo di evitare che vengano assoggettate all'imposta proporzionale di registro operazioni che siano già colpite dall'Imposta sul valore aggiunto, disponendo, in tali casi, la

² La norma recita: "1. Per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa. Si considerano soggette all'imposta sul valore aggiunto anche le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta a norma dell'art. 7 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e quelle di cui al sesto comma del successivo art. 21, ad eccezione delle operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10, numeri 8), 8 bis) e 27-quinquies) dello stesso decreto nonché delle locazioni di immobili esenti ai sensi dell'articolo 6 della legge 13 maggio 1999, n. 133, e dell'articolo 10, secondo comma, del medesimo decreto n. 633 del 1972. 1-bis. Sono soggette all'imposta proporzionale di registro le locazioni di immobili strumentali, ancorché assoggettate all'imposta sul valore aggiunto, di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. 2. Per le operazioni indicate nell'art. 11 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, l'imposta si applica sulla cessione o prestazione non soggetta all'imposta sul valore aggiunto".

³ La nota II dell'art. 8 della Parte I della Tariffa precisa, infatti, che "gli atti di cui al comma 1, lett. b) (...) non sono soggetti all'imposta proporzionale per la parte in cui dispongono il pagamento di corrispettivi di prestazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art 40 del testo unico".

prevalenza dell'applicazione dell'Iva all'imposta di registro.

In tal senso si è espressa più volte la giurisprudenza tributaria, la quale ha affermato che "il decreto ingiuntivo esecutivo, che un istituto di credito ottenga per il recupero delle somme dovutegli, configura condanna ad un pagamento soggetto all'Iva e, pertanto, ai sensi dell'art. 40 del D.P.R. n. 131 del 1986 e della nota II dell'art. 8 della relativa Tariffa, deve essere applicata la tassa fissa di registro" (Comm. Trib. Reg. Napoli, n. 1698 del 18.02.2014). Ed ancora, "la duplicità della tassazione costituirebbe un illegittimo pagamento del tributo, in quanto colpirebbe due volte la stessa somma, sicché, di conseguenza, non è dovuta una distinta tassazione sulla garanzia fideiussoria e l'imposta di registro, in base al principio di alternatività previsto dall'art. 40 del D.P.R. n. 131/1986, va calcolata in misura fissa e non in misura proporzionale" (Comm. Trib. Prov. Caserta, n. 207 del 15.04.2013).

*

2. Esame della problematica.

La problematica, che è divenuta poi oggetto di interpello all'Agenzia delle Entrate ⁴, trae origine dall'errata interpretazione secondo cui il decreto ingiuntivo, emesso nei confronti del fideiussore, doveva tenersi distinto da quello emesso nei confronti della società debitrice principale ed in tal modo il provvedimento doveva essere tassato in misura proporzionale anziché fissa.

L'errore in cui è incorso l'Ufficio è stato, dunque, quello operare una distinzione tra il decreto ingiuntivo emesso nei

⁴ Risoluzione n. 119/E del 2014.

confronti del garante e quello emesso nei confronti della debitrice principale, per poi giungere ad escludere il primo dall'alveo degli atti assoggettati all'applicazione dell'Iva, con conseguente applicazione dell'aliquota proporzionale.

Siffatta interpretazione, tuttavia, è destituita di ogni fondamento.

Invero, in tempi oramai risalenti, l'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di affermare l'unicità della tassazione dei decreti ingiuntivi, a prescindere dalla circostanza che la prestazione sia adempiuta dal debitore in esecuzione del contratto principale o dal fideiussore, quale coobbligato in solido, in virtù dell'obbligazione accessoria di garanzia.

I principi affermati con la Circolare n. 214 del 1998 trovano, peraltro, conferma in numerose pronunce della giurisprudenza di legittimità, che ha più volte ribadito che l'imposta di registro deve essere applicata una sola volta anche se il decreto di condanna è impartito nei confronti di due o più condebitori in solido.

La Suprema Corte ha, infatti, affermato che *"il fatto rilevante ai fini impositivi è il conseguimento da parte del creditore del titolo esecutivo per il soddisfacimento del proprio diritto, a prescindere dalla fonte del diritto stesso nel rapporto con l'intimato (separatamente tassabile, ove integri l'atto da registrare)"* (cfr. Cass. Civ., n. 3572/1998).

Ne deriva che la condanna al pagamento delle somme dovute deve mantenersi distinta dai rapporti sottostanti enunciati nel provvedimento del giudice la cui rilevanza, ai fini dell'imposta di registro,

deve essere valutata secondo i principi dettati dall'art. 22 del TUR⁵.

Infatti, la natura accessoria del contratto di fideiussione in campo civilistico non può essere riportata in campo tributario e segnatamente nell'ambito della disciplina dell'imposta di registro, per la quale *"(...) vale il principio dell'autonomia dei singoli negozi, come si desume in modo inequivoco proprio dalla previsione dell'articolo 22 del D.P.R. n. 131/1986"* (Cass., n. 17237/2013).

Nell'ipotesi in cui la fideiussione sia rilasciata da un soggetto passivo IVA nell'esercizio della propria attività, essa rientra nell'ambito di applicazione di questa imposta, posto che la fideiussione configura una prestazione di servizi ai sensi dell'art. 1 del DPR 633/72, pur risultando normalmente esente a norma dell'art. 10 co. 1 n. 1 del DPR 633/72. In tal caso, l'imposta di registro è dovuta in misura fissa (200,00 euro) in applicazione del principio di alternatività IVA-registro di cui all'art. 40 co. 1 del DPR 131/86, ove

⁵ "1. 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. Se l'atto enunciato era soggetto a registrazione in termine fisso è dovuta anche la pena pecuniaria di cui all'art. 69. 2. L'enunciazione di contratti verbali non soggetti a registrazione in termine fisso non dà luogo all'applicazione dell'imposta quando gli effetti delle disposizioni enunciate sono già cessati o cessano in virtù dell'atto che contiene l'enunciazione. 3. Se l'enunciazione di un atto non soggetto a registrazione in termine fisso è contenuta in uno degli atti dell'autorità giudiziaria indicati nell'art. 37, l'imposta si applica sulla parte dell'atto enunciato non ancora eseguita".

la fideiussione sia soggetta a registrazione o venga volontariamente registrata⁶.

*

3. Conclusioni.

Alla luce della disamina innanzi svolta, potrà concludersi affermando che:

i) il decreto ingiuntivo che un Istituto di credito ottiene per il recupero di un credito configura pagamento soggetto ad IVA, ex art. 40 D.P.R. n. 131/1986;

ii) qualora il decreto disponga la condanna al pagamento di somme dovute a titolo di interessi di mora per ritardato pagamento, sulle stesse si applica l'imposta di registro nella misura proporzionale del 3%, in quanto riconducibili "...al pagamento di somme", come previsto dall'art. 8, lett. b), della Tariffa, Parte prima, allegata al testo unico.

iii) non assume alcuna rilevanza la circostanza che il decreto sia stato emesso contro il debitore principale, o il solo fideiussore, ovvero contro entrambi;

iv) la doppia della tassazione costituirebbe un illegittimo pagamento del tributo, colpendo due volte la stessa somma;

v) in tali ipotesi si applica il principio di alternatività tra IVA ed Imposta di registro;

vi) l'imposta di registro sui decreti ingiuntivi emessi in favore dell'Istituto di credito deve dunque determinarsi in misura fissa e non proporzionale.

⁶ Qualora la fideiussione sia redatta in forma di lettera fideiussoria, scambiata tramite corrispondenza, quest'ultima sarà soggetta alla registrazione solo in caso d'uso.

Quanto sopra è stato da ultimo sostenuto dalla Comm. Trib. Reg. di Milano che, con sentenza n. 1072 del 26/02/2016, ha ribadito che *"nel caso in cui il decreto ingiuntivo esecutivo sia ottenuto dal creditore per il pagamento di somme assoggettate ad IVA si applica l'imposta di registro in misura fissa, in forza del principio della prevalenza di detta imposta su quella proporzionale di registro ex art. 40, D.P.R. n. 131/1986"*.

Tanto premesso, ove il decreto ingiuntivo emesso in favore dell'Istituto di Credito per il recupero di somme dovute, sia oggetto di errata tassazione, l'Istituto ben potrà ottenere la copia esecutiva del titolo per agire in *executivis* e/o per tutelare il credito in via ipotecaria, astenendosi dal corrispondere l'imposta contestata, non potendo la cancelleria rifiutare il rilascio delle copie esecutive. Nel contempo, una volta ricevuto l'avviso formale contenente la (errata) liquidazione dell'imposta, l'Istituto avrà diritto a ricorrere entro 60 gg. dinanzi la Commissione Tributaria per vedersi annullare l'avviso *de quo* ed applicare l'imposta nei termini sopra indicati.

Avv. Massimiliano Russo

Avv. Chiara Menchinelli

Studio Legale Mannocchi & Fioretti

Sede di Roma

Il presente documento non costituisce un parere ed è stato redatto ai soli fini informativi dei clienti di M&F. È proprietà di M&F e non può essere divulgato a soggetti differenti dal destinatario, senza una preventiva autorizzazione scritta.