02998/22

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SESTA SEZIONE CIVILE - T

Oggetto

SANZIONI TRIBUTI

Ud. 15/12/2021 - CC

Cron. 2998

R.G.N. 19258/2020

Rep.

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ANTONIO GRECO - Presidente -

Dott. LUCA VARRONE - Consigliere -

Dott. ANTONIO FRANCESCO ESPOSITO - Consigliere -

Dott. MICHELE CATALDI - Consigliere -

Dott. COSMO CROLLA - Rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 19258-2020 proposto da:

(omissis), elettivamente domiciliato in (omissis) (omissis), presso lo studio dell'avvocato (omissis) (omissis) rappresentato e difeso dall'avvocato (omissis) (omissis)

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE (omissis) in persona del Direttore Generale pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende, ope legis;

- controricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE I DI ROMA;

- intimata-

avverso la sentenza n. 6179/4/2019 della COMMISSIOONE TRIBUTARIA REGIONALE DEL LAZIO, depositata il 07/11/2019;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 15/12/2021 dal Consigliere Relatore Dott. COSMO CROLLA.

RILEVATO CHE

1 (omissis) impugnava l'avviso di liquidazione con il quale l'Ufficio fiscale richiedeva il pagamento dell'imposta proporzionale del registro dovuta, sia per l'ordinanza, ex art. 186 ter cpc, emessa dal Tribunale di Roma del 21/7/2011, con il quale veniva ingiunto a (omissis) srl il pagamento in favore di (omissis) della somma di € 100.000,00 sia per la scrittura privata di riconoscimento di debito da parte dell'intimato, richiamata nell'atto e posta a fondamento provvedimento anticipatorio di condanna

2.La Commissione Tributaria Provinciale di Roma accoglieva il ricorso rilevando che gli atti tassati scontavano l'imposta fissa, stante il principio di alternatività tra Iva e Registro sancita dall'art 40 del dPR 131/86.

3 Sull'impugnazione dell'Agenzia delle Entrate la Commissione Tributaria Regionale Lazio accoglieva l'appello sul presupposto che, oltre all'imposta fissa, dovuta per la registrazione del provvedimento giudiziario, il contribuente era tenuto a

corrispondere, ai sensi dell'art 22 dPR 131/86 e dell'art 9 della Tariffa , l'imposta proporzionale sul contratto enunciato.

4 Avverso la sentenza ha proposto ricorso per Cassazione il contribuente sulla base di due motivi. L'Amministrazione Finanziaria si è costituita depositando controricorso.

5 Sulla proposta avanzata dal relatore ai sensi del novellato art. 380 *bis* cod. proc. civ. risulta regolarmente costituito il contraddittorio.

CONSIDERATO CHE

1.Con il prima motivo denuncia il contribuente la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 3, 53 e 97 Cost. in relazione all'art. 360 n. 3 cod. proc. civ., si sostiene che la CTR non abbia osservato il principio dell'alternatività dell'imposta Iva rispetto all'imposta del Registro, sancito dall'art 40 d.lvo 131/86, applicabile anche alla ricognizione del debito allorquando la disciplina tributaria del rapporto fondamentale è attratta in quella dell'Iva.

1.1 Con il secondo motivo viene dedotto l'errore in cui è incorsa la CTR nell'indicare una giurisprudenza datata e non attinente al caso di specie omettendo di seguire i più recenti orientamenti della Corte di legittimità e della Corte Costituzionale.

2 I due motivi, da esaminarsi congiuntamente stante la loro intima connessione, sono fondati per quanto di ragione.

2.1 Va precisato che l' oggetto del contendere è circoscritto alla sola tassazione – in misura fissa o proporzionale- della scrittura privata richiamata dall'ordinanza ingiunzione dal momento che può ritenersi formato il giudicato sulla applicazione del principio di alternatività tra Iva e registro, con conseguente applicazione dell'imposta del registro in misura fissa, con riferimento al

provvedimento giudiziale anticipatorio avendo lo stesso disposto la condanna ad eseguire una prestazione soggetta a IVA.

2.2 Va, altresì, puntualizzato che l'impugnata sentenza, dopo aver dato conto della pacifica enunciazione da parte dell'ordinanza del Tribunale di Roma di un contratto di prestazione professionale così conclude << *quindi, oltre che l'imposta fissa dovuto per la registrazione del provvedimento giudiziario, il contribuente deve corrispondere ai sensi dell'art. 22 dPR 131/1986 e dell'art 9 della Tariffa l'imposta proporzionale sul contratto enunciato. O quanto meno sicuramente l'imposta fissa anche in relazione a tale negozio autonomamente tassabile*>>

2.3 Le doglianze contenute nei motivi di ricorso, investono, quindi, la sola *ratio decidendi* che ha riconosciuto l'obbligo del contribuente di corrispondere l'imposta in misura proporzionale.

2.4 Ciò premesso l'art. 22 del d.P.R. 131/86 recita:< *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. 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. 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*>>.

2.5 L'art 40 dPR 131/86, a sua volta, stabilisce che «*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» .

2.6 Come puntualizzato dalla Corte Costituzionale (cfr. sentenza nr 177/2017) << l'agevolazione trova il suo fondamento nel principio di alternatività fra l'imposta di registro e l'IVA, stabilito in via generale dal citato art. 40 del d.P.R. n. 131 del 1986 e diretto a evitare fenomeni di doppia imposizione, conseguenti alla simmetria del sistema IVA-registro. Condizione necessaria e sufficiente del trattamento agevolato è che l'operazione ricada nell'ambito di applicazione dell'IVA, delineato oggettivamente e soggettivamente dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto). Si deve trattare, cioè, di «cessioni di beni» (art. 2) o «prestazioni di servizi» (art. 3) effettuate da soggetti esercenti attività di impresa (art. 4) o «arti e professioni» (art. 5)>>.

2.7 Il *thema decidendum* è quello della operatività della regola dell'alternatività fra l'imposta di registro e l'IVA stabilita dall'art. 40 del d.P.R. n. 131 del 1986 anche alle scritture private enunciate da provvedimenti giudiziari e riferite ad operazioni soggette ad IVA.

2.8 Nella fattispecie in esame, infatti, risulta dagli atti che l'ordinanza ex art. 186 ter cpc, emessa dal Tribunale di Roma del 21/7/2011 menziona nella motivazione il riconoscimento del debito del 19/5/2008 effettuato dalla parte ingiunta che pacificamente si riferisce ad una prestazione di consulenza professionale sottoposta ad Iva.

2.9 Va osservato al riguardo come secondo la giurisprudenza di questa Corte << la ricognizione (o riconoscimento) di debito, insieme con la promessa di pagamento trova la sua compiuta disciplina nell'art. 1988 c.c.. Con la ricognizione di debito, il debitore di un rapporto obbligatorio (cosiddetto "rapporto

fondamentale" o "sottostante") dichiara di riconoscere l'esistenza del debito, dispensando il creditore a favore del quale è fatta, dall'onere di provare il rapporto fondamentale, l'esistenza del quale si presume fino a prova contraria. Nel presente caso, infatti, la ricognizione di debito era stata prodotta e menzionata nel ricorso al fine di avvalorare l'esistenza dei crediti professionali per i quali veniva esercitata l'azione monitoria, non apportando, dunque, alcuna innovazione rispetto all'obbligazione contratta; essa ha, pertanto, natura "puramente dichiarativa", non modificando la sfera patrimoniale del debitore che lo sottoscrive (e tanto meno quella del creditore che lo riceve) ma si limita a confermare un'obbligazione già esistente (Sez. 5, n. 1132 del 19/1/2009, Rv. 606491). Inoltre, nella presente fattispecie (a differenza ad es. di quelle assistite da fideiussione dove le obbligazioni sono duplici: quella del debitore principale e quella c.d. accessoria), l'obbligazione è unica, nascente dall'attività professionale svolta dallo Studio legale (soggetta ad IVA) e per la quale è stata richiesta l'emissione del D.I., poi oggetto di tassazione. Nel caso in esame, nella determinazione dell'imposta dovuta, è errato avere applicato l'aliquota del 3% del valore della scrittura medesima, riferendosi alla norma di cui all'art. 9, Tariffa, Parte prima, del D.Lgs. n. 131 del 1986 agli atti aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale. Invece, con riguardo alla mera ricognizione di debito (va ribadito, infatti, che si tratta di mera dichiarazione di scienza in relazione alla sussistenza di un rapporto preesistente nascente da pregressi contratti stipulati tra le parti, per cui la medesima non ha creato una nuova obbligazione, ma semplicemente riconosciuto ex post gli effetti economici di quegli atti), è applicabile la norma dell'art. 4, Tariffa, Parte seconda, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, concernente le scritture private non autenticate non aventi per oggetto

prestazioni a contenuto patrimoniale. Detta tipologia di atti, in forza della norma appena richiamata, scontano l'imposta in misura fissa (Euro 168,00), e non nella misura del 3%, come preteso dall'Ufficio. Essendo l'operazione sottostante già risultata soggetta ad IVA, l'imposta di registro va applicata in misura fissa (in caso di registrazione), per il principio della alternatività tra IVA e imposta di registro (ex art. 40 del TUR) (Sez. 5, n. 24804 del 23/10/2014, n.m.; Sez. 5, n. 24107 del 12/11/2014, Rv. 633623)>> (cfr . Cass nr 481/2018).

2.10 Le scritture private menzionate in atti giudiziari, ove riferite ad operazioni soggettivamente ed oggettivamente sottoposte ad Iva, scontano, quindi, l'imposta fissa.

2.11 Il precedente di questa Corte, richiamato nell'impugnata sentenza (ordinanza nr 4094/2012) non si pone in contrasto con tale impostazione dal momento che si limita solo ad affermare la tassabilità della disposizione enunciata in un atto senza tuttavia affrontare la questione, oggetto del presente giudizio, legata al principio di alternatività Iva/Registro.

3 Ne consegue l'accoglimento del ricorso; la sentenza va cassata con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio anche per la regolamentazione delle spese del presente giudizio

PQM

La Corte,

accoglie il ricorso cassa sentenza con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio cui demanda anche la regolamentazione delle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma all'adunanza del 15 dicembre 2021

Il Presidente

Antonio Greco

A Greco

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi, 01 FEB 2022

IL CANCELLIERE ESPERTO

Sabina Belmonte