

Centro Studi

Diritto **A**vanzato

Edizioni

Somme assoggettate ad IVA pagate dal garante al creditore, decreto ingiuntivo nei confronti del debitore, imposta di registro: la parola alle Sezioni Unite

La Sezione Tributaria ha rimesso gli atti al Primo Presidente, per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite, ai fini della composizione del contrasto rilevato nella giurisprudenza della Corte, in tema di applicabilità dell'[imposta di registro](#), in misura proporzionale o fissa, al [decreto ingiuntivo](#) ottenuto dal garante, nei confronti del debitore inadempiente, per il recupero delle somme pagate al creditore principale assoggettate ad IVA, tenendo conto del generale principio di alternatività tra l'IVA e l'imposta di registro.

Cassazione civile, sezione tributaria, ordinanza del 20.12.2018, n. 33009

...omissis...

Ritenuto

che l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato ad un motivo, contro la sentenza della CTR della Lombardia, indicata in epigrafe, con la quale, respinto l'appello erariale, è stata confermata la decisione della CTP di Milano, che aveva accolto il ricorso di AXA ASSICURAZIONI s.p.a. e riconosciuto il diritto al rimborso di quanto versato a titolo di imposta di registro, in relazione al decreto ingiuntivo ottenuto, in rivalsa, nei confronti dell'obbligato principale, dopo l'escussione della polizza fideiussoria prestata a garanzia del rimborso dell'IVA;

che, secondo il giudice di appello, "al decreto ingiuntivo in oggetto va applicata l'imposta di registro in misura fissa e non proporzionale, ai sensi degli art. 5 e 40 DPR 131/86 nonché 8 comma 1 lett. B nota II della parte prima della Tariffa allegata al citato DPR", che estende "il criterio di alter natività tra IVA ed imposta di registro", in quanto "l'imposizione del decreto ingiuntivo (...) rientra nell'ambito di applicazione dell'eccezione introdotta dalla nota citata", trattandosi di "atto giudiziario che dispone il pagamento di prestazione che trova diretta causa in negozio (fidejussorio) rientrante nel campo di applicazione dell'imposizione IVA";

che l'intimata resiste con controricorso e memoria;

Considerato

che la ricorrente prospetta, con il mezzo d'impugnazione, violazione e falsa applicazione dell'art. 8, comma 1, lett. b, Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, e degli artt. 37 e 40, d.p.r. citato, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, giacché il giudice di appello ha erroneamente ricondotto ad unità il pagamento per escussione della garanzia, e quello per regresso del fideiussore, senza considerare che il pagamento in regresso del garantito verso il garante previamente escusso (oggetto del decreto ingiuntivo soggetto a imposta di registro) è del tutto distinto da quello afferente l'autonomo rapporto tra il garante ed il beneficiario di una polizza fideiussoria, ed è estraneo al campo di applicazione dell'IVA;

che la questione posta dall'Agenzia delle Entrate involge l'interpretazione del disposto dell'art. 8 della Tariffa, Parte Prima, allegato A, d.P.R. n. 131 del 1986, che sottopone a tassazione gli atti dell'autorità giudiziaria in materia civile, compresi i decreti ingiuntivi, distinguendo, tra gli altri, i provvedimenti indicati alla lettera b), recanti "condanna al pagamento di somme o valori o altre prestazioni, o alla consegna di beni

di qualsiasi natura", e della nota II apposta in calce all'art. 8 in esame, la quale prevede 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 o prestazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 40 del testo unico";

che, in particolare, il d.P.R. n. 131 del 1986, all'art. 40, prevede che gli atti sottoposti, anche teoricamente, perché di fatto esentati, all'IVA non debbono scontare quella proporzionale di registro, e ciò al fine di evitare che siano assoggettate a quest'ultima imposta operazioni già colpite dall'altra imposta, ed in tal senso viene letta la previsione della nota II dell'art. 8, comma 1, lett. b), della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, sopra riportata, in relazione al principio dell'alternatività IVA/Registro;

che, nella fattispecie in esame, il decreto ingiuntivo assoggettato a registrazione è stato emesso per il pagamento di quanto dovuto dal debitore verso l'erario, a seguito di escussione della garanzia prestata in favore dell'Amministrazione finanziaria dalla odierna intimata, non avendo il soggetto garantito provveduto a restituire ad AXA ASSICURAZIONI la somma dalla stessa corrisposta all'Amministrazione, beneficiaria di polizza, ed il giudice di appello anziché valutare se la somma in questione fosse o meno soggetta ad IVA, facendo propria la tesi sostenuta della contribuente, ha ritenuto applicabile al decreto monitorio la tassa fissa di registro, in quanto il rapporto di garanzia, e dunque l'operazione sottostante alla vicenda giudiziaria, è assoggettabile al regime di alternatività IVA/Registro;

che, tuttavia, se la *ratio* del principio di alternatività tra IVA ed imposta di registro, fissato dall'art. 40 del D.P.R. n. 131/1986, è quella di evitare che siano assoggettate all'imposta proporzionale di registro somme già assoggettate ad IVA e, dunque, di evitare la duplice imposizione, appare erronea l'applicazione all'atto giudiziario (il decreto monitorio) di condanna alla restituzione di somme, comprensive di interessi, escluso dal campo di applicazione dell'IVA, il regime impositivo proprio delle prestazioni oggetto della polizza fideiussoria, laddove l'unico tributo dovuto è l'imposta proporzionale di registro, che inerisce più che alla ricchezza trasferita, direttamente all'atto giudiziario, preso in considerazione in funzione degli effetti giuridici ed economici che esso è destinato a produrre, trattandosi, pacificamente, di tributo che ha natura d'imposta d'atto (Cass. n. 14649/2005);

che in tal senso si è talora espressa questa Corte sulla base dell'affermazione per cui "il decreto ingiuntivo ottenuto dal garante, che sia stato escusso dall'Agenzia delle Entrate per l'inadempimento di un'obbligazione d'imposta da parte del debitore

principale, è soggetto a registrazione con aliquota proporzionale al valore della condanna, in quanto il garante, a seguito del pagamento, non fa valere corrispettivi o prestazioni soggetti all'imposta sul valore aggiunto" (Cass. n. 20262/2015, n. 25702/2015), consapevolmente discostandosi dal precedente orientamento (Cass. n. 14000/2014, n. 16192/2014) secondo cui, "in tema di imposta di registro, il decreto ingiuntivo ottenuto dal fideiussore nei confronti del debitore inadempiente per il recupero di somme assoggettate ad IVA è soggetto, ai sensi dell'art. 8 della tariffa allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, all'applicazione dell'imposta in misura fissa, atteso che la surrogazione del fideiussore al creditore principale comporta una peculiare forma di successione nel credito e la novazione dal lato soggettivo ma non incide sull'identità oggettiva dell'obbligazione, che conserva la sua natura ai fini tributari", per cui la condanna al pagamento in favore del fideiussore non può che considerarsi avere ad oggetto obbligazioni di natura (anche fiscalmente) identica a quella afferente le obbligazioni garantite» e, pertanto, che «... correttamente il giudice del merito ha ritenuto si debba fare applicazione ... dell'art. 8 ..., per la parte in cui esclude dall'obbligo di registrazione (e perciò dal pagamento della tassa in ragione proporzionale) gli atti dell'autorità giudiziaria concernenti pagamenti di corrispettivi o prestazioni soggetti all'imposta sul valore aggiunto (quale è pacificamente l'obbligazione principale del rapporto ... dedotto in giudizio)";

che le argomentazioni svolte dal giudice di appello, le quali appaiono riconducibili a detto più risalente indirizzo giurisprudenziale, si risolvono, in estrema sintesi, nell'affermazione per cui la condanna al pagamento in favore del fideiussore, insita nel decreto ingiuntivo, non può che considerarsi avere ad oggetto obbligazioni di natura, anche fiscalmente, identica a quella afferente le obbligazioni garantite e, pertanto, che si debba fare applicazione della nota II dell'art. 8 citato, nella parte in cui esclude dall'obbligo di registrazione, e perciò dal pagamento della tassa in ragione proporzionale, gli atti dell'autorità giudiziaria concernenti pagamenti di corrispettivi o prestazioni soggetti all'imposta sul valore aggiunto, quale è pacificamente l'obbligazione principale del rapporto fideiussorio dedotto in giudizio;

che, tuttavia, si tratta di conclusioni le quali trovano riscontro in una recente sentenza (la n. 19365/2018) di questa Corte, secondo cui "rispetto alla sentenza di condanna ottenuta dal fideiussore nei confronti del debitore inadempiente per il recupero di somme assoggettate ad IVA, ai sensi dell'art. 8 della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, trova applicazione l'imposta in misura fissa, atteso che la surrogazione del fideiussore al creditore principale comporta una peculiare forma di

successione nel credito e la novazione dal lato soggettivo ma non incide sull'identità oggettiva dell'obbligazione, che conserva la sua natura ai fini tributari.”;

che ove si muova dalla constatazione che la polizza fideiussoria stipulata, per garantire, in favore dell'Amministrazione finanziaria, la restituzione delle somme da questa indebitamente versate ai contribuenti in sede di procedura di rimborso anticipato dell'IVA, costituisce un contratto autonomo di garanzia, la cui durata è normalmente collegata con i tempi di accertamento dell'imposta (Cass. n. 7884/2017, n. 19609/2015, n. 26965/2014), e quindi ove si tenga in debito conto l'autonomia e scindibilità dei rapporti che nascono dalla fideiussione rilasciata dal terzo (nella specie AXA ASSICURAZIONI), in favore dell'Amministrazione finanziaria, a garanzia delle obbligazioni del debitore fiscale, appare innegabile che, nonostante l'unitarietà della operazione trilaterale di garanzia, il rapporto tra creditore e debitore principale resta distinto da quello tra creditore e garante adempiente e da quello ulteriore tra garante e debitore;

che, infatti, per effetto dell'escussione della garanzia da parte del creditore "... l'affermata unitarietà ed inscindibilità dell'operazione è esclusa dal fatto che il titolo da cui scaturisce il debito principale è del tutto distinto dalla polizza fideiussoria, dalla quale è derivata la prestazione di garanzia, stipulata tra debitore principale e garante in favore del terzo creditore ", considerato che il contratto di fideiussione stipulato tra fideiussore e debitore ha ad oggetto l'impegno del primo di prestare la garanzia nei confronti del creditore, a fronte, di norma, di una commissione, che ne costituisce il corrispettivo, mentre il pagamento da parte del garante escusso "segna l'esecuzione della polizza fideiussoria e, quindi, l'esaurimento della prestazione di garanzia”;

che, nonostante le indubbe peculiarità delle diverse fattispecie scrutinate, le pronunce di questa Corte, in tema di imposta di registro (in misura proporzionale o fissa) applicabile al decreto ingiuntivo ottenuto dal garante, nei confronti del debitore inadempiente, per il recupero delle somme pagate al creditore principale, avuto riguardo all'invocato principio di alternatività IVA/Registro, sono evidentemente difformi;

che la causa, pertanto, va rimessa all'esame del Primo Presidente della Corte Suprema di Cassazione, ai sensi dell'art. 374 c.p.c., comma 2, affinché valuti la sua eventuale assegnazione alle Sezioni Unite civili;

P.Q.M.

La Corte rimette la causa al Primo Presidente, per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite Civili.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 20 novembre 2018.

Il Presidente
(Camilla Di Iasi)



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi, **20 DIC. 2018**

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO
Dott.ssa Isabella Panacchia

