Sentenza del 12/02/2020 n. 3379 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con due distinti decreti, emessi in data 4.3.2009 dal Tribunale di Milano su ricorsi di "S. S.p.A." (società operante nel settore della produzione per conto terzi di prodotti cosmetici) veniva ingiunto alle società di diritto francese "Selective Beauty S.a.s." e "Selective Beauty Holding S.a.s.", controllante della prima, il pagamento in favore della ricorrente di complessivi Euro 8.533.770,98, di cui Euro 5.475.757,30 a titolo di penale fuori campo Iva ed Euro 514.500,53 a titolo di interessi di mora.

Nel ricorso per ingiunzione riguardante la controllante S. S.p.A. enunciava anche una scrittura privata, stipulata nel 2007, con la quale le società di diritto francese si riconoscevano debitrici della S. per complessivi 12.181.389,18.

Su detta somma l'Ufficio liquidava l'imposta di registro in misura proporzionale, applicando l'aliquota del 3%.

S. S.p.A. proponeva distinti ricorsi avverso gli avvisi di liquidazione emessi dall'Ufficio relativamente alla somme portate dai predetti decreti ingiuntivi avanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano che, riuniti i ricorsi, con sentenza 293/01/12, li accoglieva parzialmente, dichiarando che:

- l'aliquota di registro del 3% andava applicata all'importo riconosciuto quale penalità, trattandosi di somme non soggette ad Iva;

- alle somme per interessi di dilazione andava applicata invece l'imposta fissa;

- la ricognizione di debito, in quanto relativa ad attività già sottoposta ad Iva, andava del pari assoggettata a tassa fissa.

L'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale I di Milano, proponeva appello avverso la predetta sentenza deducendo, in sintesi, che:

- i primi giudici avevano omesso di pronunciarsi sul decreto emesso nei confronti della società controllante e sulla tassazione dell'atto ricognitivo che, ex D.P.R. n. 131 del 1986, era stato, a suo dire, correttamente assoggettato dall'Ufficio ad imposta proporzionale;

- l'aliquota del. 3% andava applicata sia sulle somme definite a titolo di penale fuori campo Iva, che su quelle dovute a titolo di interessi di mora, in quanto anch'esse fuori campo Iva.

La "S. S.p.A." in liquidazione, nel costituirsi in giudizio, eccepiva preliminarmente l'inammissibilità delle doglianze di appello, avendo l'Ufficio pedissequamente riproposto quelle già formulate in primo grado e, nel merito, chiedeva il rigetto del proposto gravame, con vittoria di spese.

Con sentenza del 10.7.2013 la CTR Lombardia rigettava l'appello sulla base delle seguenti considerazioni:

1) il requisito della specificità dei motivi di impugnazione comporta l'improponibilità di una richiesta di riforma della sentenza basata non su una specifica doglianza di erroneità in fatto ed in diritto della stessa bensì, come nel caso di specie, sulla mera pedissequa riproposizione di argomenti difensivi già esposti nell'atto introduttivo del giudizio di primo grado;

2) fermo quanto precede e premesso che il credito rivendicato, dalla S. S.p.A., ancorchè azionato con due distinti ricorsi per decreti ingiuntivi, era in realtà un credito unico (al soddisfacimento del quale le due società di diritto francese erano infatti solidalmente obbligate), i primi giudici si erano puntualmente pronunciati anche sul regime di tassabilità dell'atto ricognitivo, statuendo che, riguardando attività già sottoposta ad Iva ed essendo un atto di natura dichiarativa privo di contenuto patrimoniale, andava assoggettato a tassa fissa;

3) gli interessi da dilazione, non avendo funzione risarcitoria, bensì meramente remunerativa, dovevano considerarsi come rientranti nel campo Iva e, per l'effetto, così come affermato dai giudici di prime cure, erano soggetti all'imposta di registro in misura fissa, anzichè proporzionale.

Per la cassazione della sentenza ha proposto ricorso l'Agenzia delle Entrate, sulla base di sei motivi. La S. s.p.a. in liquidazione e in concordato preventivo ha resistito con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la ricorrente deduce la violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per aver la CTR ritenuto inammissibile il suo appello per essersi limitato a riprodurre pedissequamente gli argomenti difensivi già esposti nell'atto introduttivo del giudizio di primo grado.

1.1. Il motivo è fondato.

Per quanto, infatti, in violazione del principio di specificità, il ricorrente non abbia riprodotto, almeno nei suoi passaggi maggiormente significativi, l'atto di appello, vale il principio generale secondo cui nel processo tributario, ove l'Amministrazione finanziaria si limiti a ribadire e riproporre in appello le stesse ragioni e argomentazioni poste a sostegno della legittimità del proprio operato, come già dedotto in primo grado, in quanto considerate dalla stessa idonee a sostenere la legittimità dell'avviso di accertamento annullato, è da ritenersi assolto l'onere d'impugnazione specifica previsto dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 53, secondo il quale il ricorso in appello deve contenere "i motivi specifici dell'impugnazione" e non già "nuovi motivi", atteso il carattere devolutivo pieno dell'appello, che è un mezzo di impugnazione non limitato al controllo di vizi specifici della sentenza di primo grado, ma rivolto ad ottenere il riesame della

causa nel merito (Sez. 5, Sentenza n. 3064 del 29/02/2012; conf. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 30525 del 23/11/2018 e Sez. 5, Ordinanza n. 32838 del 19/12/2018).

Le pronunce in senso difforme indicate dalla resistente si riferiscono, in realtà, o al giudizio ordinario di cognizione o al contenzioso tributario, ma ai sensi dell'abrogato (e, nel caso di specie, ratione temporis non applicabile) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, art. 22, alla cui stregua era inammissibile l'appello proposto alla commissione tributaria di secondo grado in cui non fossero stati esposti i motivi di impugnazione o lo fossero stati in modo tale da renderne assolutamente incerta la identificazione, sicchè l'enunciazione di tali motivi doveva essere articolata con un tasso di specificità tale da consentire sia l'individuazione dei capi del provvedimento contestato revocati in discussione, sia le ragioni, di fatto e di diritto, addotte per chiedere la relativa eliminazione, senza che potesse bastare, a tal fine, il mero richiamo alle difese ed alle argomentazioni già svolte nel precedente grado di giudizio, ed essendo del pari da escludere la facoltà di successiva integrazione dei motivi stessi (cfr., tra le tante, Sez. 5, Sentenza n. 3128 del 03/03/2001).

Fermo restando che la decisione preliminare di inammissibilità adottata dalla CTR era fondata esclusivamente sul rilievo della mera pedissequa riproduzione di argomenti difensivi già esposti nell'atto introduttivo del giudizio di primo grado, avuto riguardo alla considerazione, espressa dalla resistente nel controricorso (pag. 13), di mancanza, nell'atto di appello della controparte, di argomentazioni idonee ad incrinare il fondamento logico-giuridico della motivazione addotta dal giudice di prime cure, la contribuente avrebbe dovuto proporre ricorso incidentale e, in ogni caso, la medesima ha, in violazione del principio di autosufficienza, omesso di trascrivere (se si prescinde da uno scarno stralcio decontestualizzato), almeno nei suoi passaggi salienti, l'atto di appello della controparte.

1.2. Nonostante l'accoglimento del pregresso motivo, vanno ugualmente analizzati i restanti, atteso che la sentenza impugnata è fondata su due autonome rationes decidendi in grado entrambe di sostenere l'impianto motivazionale.

2. Con il secondo motivo la ricorrente denuncia la omessa e/o insufficiente motivazione su un fatto decisivo e controverso, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per essere la statuizione preliminare della CTR di inammissibilità dell'appello gravemente carente di motivazione.

2.1. Il motivo resta assorbito nell'accoglimento del primo.

3. Con il terzo motivo la ricorrente lamenta la violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 2, 22, 37 e 40 e 8, Tariffa, parte I, e del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 10 e 15, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per aver la CTR ritenuto che gli interessi moratori, pari ad Euro 514.500,53, dovessero considerarsi come rientranti nel campo IVA e, per l'effetto, essere soggetti all'imposta di registro in misura fissa (anzichè proporzionale), creando la nuova categoria di interessi "da dilazione".

4. Con il quarto motivo la ricorrente lamenta la omessa e/o insufficiente motivazione su un fatto decisivo e controverso, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per aver la CTR ritenuto che

gli interessi portati nel d.i. avessero natura "remunerativa" e, come tali, soggetti all'imposta di registro in misura fissa, senza considerare la dicitura contenuta nel provvedimento monitorio ("interessi moratori ai sensi del D.Lgs. n. n. 231 del 2002, dal dovuto al saldo").

4.1. I motivi, siccome strettamente connessi, devono essere trattati congiuntamente e sono infondati.

In via preliminare, non possono essere presi in considerazione i rilievi formulati dalla resistente a pagina 21 del controricorso, secondo cui gli interessi da dilazione di pagamento, in realtà, ammonterebbero ad Euro 69.007,68 (essendo maggiori, a suo dire, le somme ingiunte a titolo di cessione e trasporto di beni assoggettati a IVA), anzichè ad Euro 514.500,53, sia perchè sul punto la stessa avrebbe dovuto, se del caso, proporre ricorso incidentale avverso la sentenza di secondo grado sia in quanto i rilievi non sono accompagnati dalla trascrizione dei documenti allegati al D.L. n. 7420, dai quali si sarebbe dovuto evincere la fondatezza del suo assunto.

Nel merito, costituisce un principio ormai consolidato quello secondo cui, in tema di imposta di registro, la sentenza di condanna (recte, il d.i.), che un creditore ottenga per il recupero delle somme dovutegli, alla luce del principio di alternatività con l'IVA consacrato nel D.P.R. n. 131 del 1986, art. 40, va sottoposta a tassazione fissa, in base alla previsione allegata al detto decreto, art. 8, nota II della tariffa, parte I, senza distinzione tra quota capitale e quota interessi, quando questi ultimi non abbiano natura moratoria - come tali esentati, del D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 15, dalla base imponibile IVA, con conseguente applicabilità dell'imposta di registro in misura proporzionale ai sensi della detta tariffa, art. 8 -, ma siano gli interessi convenzionali, e quindi il corrispettivo prodotto dall'operazione base (nel caso di specie, di cessione e trasporto beni), trattandosi di prestazioni, ancorchè esenti, attratte pur sempre all'orbita dell'IVA (cfr., di recente, Sez. 5, Ordinanza n. 17276 del 13/07/2017).

Nella fattispecie in esame, gli interessi "da dilazione" erano quelli corrispettivi, non potendosi confondere con quelli, moratori, riconosciuti, ai sensi del D.Lgs. n. 231 del 2002, in aggiunta ("oltre") alla somma complessiva ingiunta per sorta capitale.

Senza tralasciare che l'interpretazione del giudice di merito in ordine alla natura compensativa e non moratoria degli interessi è insindacabile in sede di legittimità, purchè logicamente e congruamente motivata (Sez. 5, Sentenza n. 16172 del 28/06/2017), come, sia pure sinteticamente, è avvenuto nel caso di specie.

4.2. Da ultimo, la censura concernente il profilo motivazionale sarebbe comunque inammissibile.

Invero, essendo stato l'atto di appello notificato dall'Agenzia delle Entrate in data 18.12.2012, lo stesso soggiace ratione temporis al regime impugnatorio di cui all'art. 348-ter c.p.c., (applicabile alle impugnazioni proposte dopo l'11.8.2012), con la conseguenza che, essendosi al cospetto di una "doppia conforme", l'Ufficio avrebbe potuto proporre il ricorso per cassazione esclusivamente per i motivi di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 1), 2), 3) e 4), e non già anche per profili di deficienze motivazionali.

Del resto, in seguito alla riformulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, disposta dal D.L. n. 83 del 2012, art. 54, conv., con modif., dalla L. n. 134 del 2012, non è più deducibile quale vizio di legittimità il semplice difetto di sufficienza della motivazione, ma i provvedimenti giudiziari non si sottraggono all'obbligo di motivazione previsto in via generale dall'art. 111 Cost., comma 6, e, nel processo civile, dall'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, (Sez. 6 - 3, Ordinanza n. 22598 del 25/09/2018).

In ogni caso, anche a voler inquadrare il vizio nell'ambito dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), come novellato, la ricorrente non ha indicato un fatto storico il cui esame sarebbe stato omesso dalla CTR, ma si è limitata a contestare la valutazione operata dalla stessa con riferimento al riconoscimento della natura "remunerativa" degli interessi da dilazione.

5. Con il quinto motivo la ricorrente si duole della violazione e/o falsa applicazione allegate al D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 3 e 9, della Tariffa, parte I, e art. 4, della Tariffa, parte II, del D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 5, 22, 40 e 69, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 15, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per aver la CTR ritenuto che la scrittura privata contenente una ricognizione di debito per complessivi Euro 12.181.389,18, essendo già sottoposta ad IVA, andasse assoggettata ad imposta di registro nella misura fissa, senza considerare che, a tutto concedere, trattandosi di atto di natura dichiarativa, si sarebbe dovuto applicare l'aliquota proporzionale dell'1%.

5.1. Il motivo è fondato per quanto di ragione.

Preliminarmente, occorre evidenziare che, come ribadito anche dall'Agenzia delle Entrate (pag. 17 del ricorso), la stessa ha liquidato l'imposta di registro (in misura proporzionale) sia sull'atto giudiziario (d.i.), sia sulla scrittura privata contenente la ricognizione di debito.

Ciò va evidenziato in quanto, in tema di imposta di registro, ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 37, ed allegata al medesimo D.P.R., art. 8, comma 1, lett. b), parte prima, della Tariffa, 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. In applicazione di tale principio, Sez. 5, Sentenza n. 17808 del 19/07/2017 ha confermato la sentenza impugnata secondo cui l'imposta di registro liquidata in relazione ad un decreto ingiuntivo esecutivo andava distinta da quella dovuta per la ricognizione di debito in forza della quale il decreto ingiuntivo era stato emesso.

Orbene, ai fini dell'individuazione dell'aliquota d'imposta di registro applicabile, in virtù dei criteri interpretativi di cui al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, occorre distinguere a seconda che sia configurabile una transazione (quando risulti una situazione di oggettiva incompatibilità tra il rapporto preesistente e quello originato nell'accordo) o una mera ricognizione di debito, sicchè il giudice di merito deve accertare se le parti, nel comporre l'originario rapporto litigioso, abbiano inteso o meno addivenire alla conclusione di un nuovo rapporto, costitutivo di autonome obbligazioni, ovvero se esse si siano limitate ad apportare modifiche alle obbligazioni preesistenti senza elidere il collegamento con il precedente contratto (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 11692 del 08/06/2016).

Nel caso di specie, non è revocabile in dubbio e, comunque, non è contestato che si sia in presenza del semplice riconoscimento di un pregresso debito.

Tuttavia, la ricognizione di debito, quale scrittura privata non autenticata, pur non espressamente inserita nè nella prima, nè nella seconda parte della tariffa di cui al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, nè necessariamente ricompresa nel disposto di cui all'art. 4, della parte seconda, che dispone la registrazione in caso d'uso delle "scritture private, non autenticate" qualora non abbiano contenuto patrimoniale, è ugualmente soggetta a registrazione in forza del del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 9, parte prima, che ha valore di previsione generale, trattandosi di atto avente per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale (Sez. 5, Sentenza n. 24107 del 12/11/2014).

Invero, essendo un atto avente, in quanto tale, "natura dichiarativa" - cui è perciò applicabile l'aliquota dell'1% fissata per tale specie di atti dal D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 3, tariffa allegata -, non sempre rimanda, implicitamente o esplicitamente, all'esistenza dell'atto costitutivo di un sottostante rapporto patrimoniale; nè tale atto costitutivo, sulla base degli elementi desumibili dalla ricognizione stessa, è sempre individuabile al fine di verificare se per essa è stata o meno già versata l'imposta dovuta (Sez. 5, Sentenza n. 12432 del 28/05/2007). Nella specie, non è stato neppure dedotto che nel caso in esame dalla ricognizione risultasse l'esistenza dell'atto costitutivo di un rapporto patrimoniale sottostante e che tale atto, individuabile sulla base dei riferimenti contenuti nella suddetta ricognizione, non risultasse già assoggettato all'imposta dovuta. A tal fine non può reputarsi sufficiente la generica affermazione, operata dalla resistente a pagina 33 del controricorso, secondo cui la debitrice avrebbe reso una mera dichiarazione di scienza in ordine alla sussistenza di un rapporto obbligatorio preesistente fondato sui "contratti denominati (---)" stipulati il (---), rispettivamente, tra la S. s.p.a. e la Selective Beauty e tra la Procosell s.r.l. (cui la S. s.p.a. sarebbe successivamente subentrata) e la medesima Selective Beauty.

D'altra parte, alla stregua di quanto dedotto dalla ricorrente a pagina 20 del ricorso, la somma complessiva riconosciuta di Euro 12.181.389,18 non si riferisce unicamente a debiti pregressi (per prestazioni fatturate e non pagate), ma anche ad ulteriori debiti (a titolo di risarcimento per fermo materiali, di interessi moratori e di penali).

E', viceversa, inammissibile, in quanto, non essendovene cenno nella sentenza impugnata la ricorrente avrebbe dovuto indicare in quale fase e con quale atto processuale l'avesse tempestivamente sollevata la questione concernente la non assoggettabilità, ai fini IVA, di parte del debito di Euro 12.181.389,18.

6. Con il sesto motivo la ricorrente denuncia la omessa e/o insufficiente motivazione su un fatto decisivo e controverso, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per essere la statuizione resa dalla CTR sulla questione della liquidazione dell'imposta di registro sulla scrittura privata del 16.7.2007 gravemente carente in punto di motivazione.

6.1. Il motivo resta assorbito nell'accoglimento parziale del precedente.

7. In definitiva, il ricorso merita accoglimento con riferimento al primo e, per quanto di ragione, del quinto motivo. Dall'accoglimento dei detti motivi deriva la cassazione della sentenza impugnata. Non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito nel senso di dichiarare che sull'atto di ricognizione del debito deve essere applicata l'imposta di registro nella misura proporzionale dell'1%. Sussistono giusti motivi, rappresentati dalla novità delle questioni analizzate, in relazione alle quali non constano precedenti specifici di questa Corte, per compensare integralmente tra le parti le spese di lite.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo e, nei limiti di cui in motivazione, il quinto motivo del ricorso, rigetta il terzo e il quarto, dichiara assorbiti il secondo e il sesto, cassa la sentenza impugnata con riferimento ai motivi accolti e, decidendo nel merito, dichiara che sull'atto di ricognizione del debito deve essere applicata l'imposta di registro nella misura proporzionale dell'1%. Compensa tra le parti le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della V Sezione civile della Corte suprema di Cassazione, il 8 ottobre 2019.

Depositato in Cancelleria il 12 febbraio 2020

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza