Sentenza del 25/01/2022 n. 2040 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. - Il Comune di Palermo ha impugnato l'avviso di liquidazione dell'imposta di registro emesso dall'Agenzia delle entrate in relazione alla registrazione della sentenza della Corte d'appello di Palermo che aveva condannato la società Farsura a restituire al Comune la somma da essa riscossa - ad eccezione degli importi versati a titolo di IVA - in esecuzione di un lodo non definitivo dalla stessa Corte parzialmente annullato con sentenza non definitiva.

Detto lodo arbitrale aveva condannato l'Amministrazione comunale al pagamento in favore della società di un indennizzo per arricchimento senza causa in relazione ai lavori di manutenzione delle strade e del sistema fognario svolti dall'impresa nel periodo successivo alla scadenza del contratto di appalto da essa stipulato con l'ente locale. In esecuzione del lodo, il Comune aveva versato all'impresa la somma dovuta, oltre IVA. Successivamente, il provvedimento arbitrale era stato parzialmente annullato con sentenza n. 408 del 2001 della Corte d'appello che aveva poi disposto la prosecuzione del giudizio per rideterminare l'esatto ammontare dell'indennizzo dovuto dal Comune. Quindi, con la sentenza n. 341 del 2010 oggetto di avviso di liquidazione, la Corte d'appello aveva quantificato tale importo e la società era stata condannata alla restituzione al Comune della somma percepita in eccesso, pari ad Euro 34.291.595,17.

2. - Con l'avviso di liquidazione impugnato, l'Ufficio determinava l'imposta di registro dovuta in relazione a tale sentenza in misura proporzionale. Avverso tale atto, l'Amministrazione comunale proponeva ricorso avanti alla Commissione tributaria provinciale di Palermo che lo rigettava.

Interposto appello avanti alla Commissione tributaria regionale siciliana, questa lo accoglieva ritenendo applicabile l'imposta di registro in misura fissa, sia in forza del principio di alternatività tra IVA e imposta di registro, in quanto le somme oggetto di restituzione erano state versate per la prestazione di servizi e dunque soggette ad IVA, sia in forza del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 8, lett. e) della Tariffa allegata in quanto la condanna derivava dall'annullamento del lodo arbitrale.

3. - Avverso tale sentenza l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a due motivi.

Il Comune di Palermo ha resistito con controricorso e successiva memoria.

Il Procuratore generale ha chiesto l'accoglimento del ricorso.

Motivi della decisione

1. - Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate lamenta la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 37, comma 1 e art. 40, comma 1, del citato D.P.R. n. 131 del 1986, art. 8 della Tariffa parte prima, allegata al citato decreto, in riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 avendo la sentenza impugnata ritenuto applicabile nella fattispecie il principio di alternatività IVA/registro.

Rileva l'Ufficio ricorrente che l'operatività di detto principio discende dalla natura del provvedimento da registrare e non già, come ritenuto dalla sentenza impugnata, da elementi ad essa esterni, qual è il precedente lodo recante la condanna del Comune al pagamento dei corrispettivi per la prestazione dei servizi resi dall'impresa.

Con il secondo motivo di ricorso si lamenta la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 8 della Tariffa parte prima, allegata e dell'art. 14 preleggi, comma 1, in riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. La CTR avrebbe erroneamente ritenuto che la sentenza della Corte d'appello avesse contenuto di annullamento, e come tale rientrasse nell'ipotesi prevista dalla lett. e) dell'art. 8 della Tariffa, "leggendola" unitamente alla sentenza che aveva annullato il lodo.

2. - Il primo motivo è fondato.

Alla base della questione posta dalla ricorrente vi è il dubbio sull'applicabilità al caso in esame del principio di alternatività tra IVA e imposta di registro.

Giova preliminarmente osservare che, ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 37, l'imposta di registro sugli atti dell'autorità giudiziaria che definiscono anche parzialmente il giudizio, è dovuta e liquidata ancorchè essi siano stati impugnati o siano ancora impugnabili, salvo conguaglio o rimborso in base a successiva sentenza passata in giudicato.

Anche il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 8 della tariffa, Parte I, allegata prevede l'imponibilità degli "atti dell'autorità giudiziaria ordinaria e speciale che definiscono anche parzialmente il giudizio, compresi i decreti ingiuntivi esecutivi".

Da tali disposizioni emerge chiaramente che l'imposta di registro "più che colpire il trasferimento di ricchezza in sè, inerisce direttamente all'atto presentato per la registrazione, che prende in considerazione in funzione degli effetti giuridici ed economici che è destinato a produrre, e del quale l'Ufficio ha l'onere di accertare il contenuto tipico, che deve essere individuato, ai fini dell'imposizione, tenendo conto della sua natura e dei conseguenti effetti che appunto è destinato a produrre nel mondo giuridico" (Cass., sez. 5, n. 1342 del 19/1/2018 cit.).

Quanto alla determinazione dell'imposta, l'art. 8, comma 1, lett. b), della prima parte della tariffa stabilisce che i provvedimenti dell'autorità giudiziaria recanti condanna al pagamento di somme o valori, sono soggetti ad aliquota proporzionale. Tuttavia, la nota II all'art. 8 citato 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 del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 40.

La lett. e) del medesimo articolo determina l'imposta in misura fissa in relazione ai provvedimenti che dichiarano la nullità o pronunciano l'annullamento di un atto, ancorchè portanti condanna alla restituzione di denaro o beni o la risoluzione di un contratto e dunque in funzione meramente restitutoria e di ripristino della situazione patrimoniale anteriore.

Nel caso di specie, la CTR ha ritenuto che la sentenza della Corte d'appello dovesse essere soggetta ad imposta di registro fissa in forza del principio di alternatività tra tale imposta e quella sul valore aggiunto.

Il richiamato principio è delineato dalla combinazione delle seguenti disposizioni: il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 40, comma 1 secondo il quale "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"; l'art. 8, comma 1, lett. b), della Tariffa, il quale si riferisce, tra l'altro, agli "atti dell'Autorità Giudiziaria ordinaria e speciale in materia di controversie civili che definiscono, anche parzialmente, il giudizio,... recanti condanna al pagamento di somme o valori, ad altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura", per i quali prevede l'aliquota pari al 3% del valore della condanna; la nota II in calce all'art. 8 cit., a norma della quale 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 soggetti all'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 40 del testo unico".

Il principio di alternatività mira ad evitare interferenze tra IVA e imposta di registro in relazione alla medesima operazione ed a scongiurare fenomeni di doppia imposizione, sicchè deve escludersi l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale, qualora la condanna sia volta ad assicurare l'adempimento di obbligazioni scaturenti da operazioni soggette a IVA (ex plurimis, Cass. sez. 5, n. 242 del 12/01/2021, Rv. 660081 - 01; n. 18520 del 2019; n. 29144 del 2018).

2.1 - L'applicazione del principio di alternatività presuppone che in presenza della registrazione di una sentenza di condanna al pagamento di somme venga verificato, preliminarmente, se quelle stesse somme si riferiscano o meno a prestazioni di beni o servizi soggette all'imposta sul valore aggiunto.

Ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 1, sono operazioni imponibili IVA "le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate".

L'art. 3 definisce prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte.

La giurisprudenza unionale richiede la sussistenza di un "nesso diretto" tra servizio reso e controvalore ricevuto quale elemento che caratterizza ai fini IVA il corrispettivo di una prestazione, dovendosi accertare che le somme versate costituiscano l'effettivo corrispettivo di una specifica prestazione fornita nell'ambito di un rapporto giuridico in cui avviene uno scambio di reciproche prestazioni.

Secondo la Corte di giustizia (sentenza 15 aprile 2021 in C- 846/19, Administration de l'Enregistrement, des Domaines e de la TVA, punto 33), ai sensi dell'art. 2, paragrafo 1, lett. c) della direttiva IVA, relativo alle operazioni imponibili, "sono soggette all'IVA, segnatamente, le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale. Inoltre, ai sensi dell'art. 9, paragrafo 1, comma 1, di tale direttiva, si considera "soggetto passivo" chiunque esercita, in modo indipendente, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività. (sentenza del 2 giugno 2016, Lajver, C 263/15, EU:C:2016:392, punto 21)".

La possibilità di qualificare "una prestazione di servizi come operazione a titolo oneroso presuppone unicamente l'esistenza di un nesso diretto tra tale prestazione e un corrispettivo effettivamente percepito dal soggetto passivo. Siffatto nesso diretto esiste qualora tra il prestatore e il destinatario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni e il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato al destinatario" (sentenza 15 aprile 2021 in C- 846/19, punto 36; nello stesso senso sentenza 2 giugno 2016 in C 263/15, punto 26; sentenza del 29 ottobre 2015, Saudagor, C 410/14, EU:C:2015:733, punto 32; sentenza 6 ottobre 2009, SPA Landesorganisation Karnten, C 267/08, EU:C:2009:619, punto 19).

2.2 - In conformità a tali principi questa Corte ha ritenuto che l'indennità da perdita dell'avviamento commerciale spettante al conduttore dell'immobile alla cessazione del rapporto locativo a norma della L. n. 392 del 1978, art. 34 sia esclusa dal computo della base imponibile, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 15, non essendo per essa ravvisabile il "nesso diretto", richiesto dalla giurisprudenza Europea, tra prestazione (del conduttore) e corrispettivo (del locatore), atteso che l'obbligazione di corrispondere tale indennità non si colloca sul piano del sinallagma contrattuale perchè sorge quando il rapporto è già cessato e assolve, quale obbligazione ex lege attinente allo scioglimento del contratto, la duplice funzione, da un lato, di compensare il conduttore della perdita dell'avviamento, dall'altro, di distribuire equitativamente alcune delle esternalità positive rimaste in capo al locatore - in termini di incremento del valore locatizio ricollegabile all'avviamento indotto dall'attività imprenditoriale svolta dal conduttore - su chi ha concorso a incrementarle, ripristinando, così, l'equilibrio degli effetti dello scioglimento contrattuale (Cass., sez. 5, n. 29180 del 12/11/2019, Rv. 655911 - 01; sez. 5, n. 23515 del 27/10/2020, Rv. 659640 - 01).

2.3 - Nel caso in esame la sentenza della Corte d'appello oggetto dell'avviso di rettifica ha accertato le somme dovute dal Comune all'impresa a titolo di arricchimento senza causa ex art. 2041 c.c. per le prestazioni da questa rese successivamente alla scadenza del contratto di appalto e ha inoltre condannato l'impresa alla restituzione al Comune dell'importo da questo versato in eccedenza in esecuzione del lodo annullato.

L'indennizzo previsto dall'art. 2041 c.c. segue ad un arricchimento ingiusto, in quanto ottenuto senza giusta causa, di colui che riceve un vantaggio patrimoniale con correlativo impoverimento di un altro soggetto il quale, per tale ragione, subisce un pregiudizio economico. Ai sensi dell'art. 2041 c.c. "chi, senza una giusta causa, si è arricchito a danno di un'altra persona è tenuto, nei limiti dell'arricchimento, a indennizzare quest'ultima della correlativa diminuzione patrimoniale,

sicchè l'indennizzo per ingiustificato arricchimento va commisurato alla minor somma fra diminuzione patrimoniale (depauperatio) e arricchimento (locupletatio) che costituisce il limite invalicabile dell'attribuzione" (Cass., sez. 1, 14670 del 29/05/2019, in motivazione).

Le disposizioni di cui agli artt. 2041 e 2042 c.c. hanno sostanzialmente funzione recuperatoria e trovano il proprio fondamento nell'esigenza di evitare l'arricchimento a danno di altri, essendo rivolte ad "eliminare l'iniquità prodottasi mediante uno spostamento patrimoniale privo di giustificazione di fronte al diritto, sancendone la restituzione: (è) perciò disposta in funzione e nei limiti dell'arricchimento, e non già in dipendenza di una variabile legata al concreto ammontare del danno subito come avviene nell'azione risarcitoria" (Cass., sez. un., n. 23385 del 11/09/2008, in motivazione). L'indennizzo, pertanto, pur essendo correlato con la prestazione eseguita, non ne rappresenta il corrispettivo, ma ha appunto la funzione di reintegrare il patrimonio di colui che l'ha effettuata, in tal modo impoverendosi e nei limiti di tale impoverimento, non potendo andare oltre questo limite, pur nell'ipotesi in cui l'arricchito abbia conseguito un vantaggio superiore. La sua funzione tipica, infatti, non è quella di remunerare la prestazione, ma di compensare il pregiudizio economico dell'impoverito, e riequilibrare l'incremento patrimoniale dell'arricchito, in tal modo ponendosi fuori da un nesso sinallagmatico.

Non vi è, dunque, un legame tra prestazioni (la prestazione indennitaria dell'arricchito e la prestazione resa dall'impoverito) che scaturisce dal sinallagma contrattuale, dal momento che la prestazione indennitaria incombente sull'arricchito sorge in assenza di un rapporto contrattuale.

L'importo spettante a titolo di indennizzo, inoltre, non corrisponde neppure al recupero di una parte dei costi associati alla prestazione dei servizi forniti, secondo quanto ritenuto dalla la Corte di giustizia - con sentenza 11 giugno 2020, causa C-43/19, Vodafone Portugal - con riguardo alla corresponsione di un importo ad un operatore economico in caso di risoluzione anticipata, per motivi propri del cliente, di un contratto di prestazione di servizi che preveda il rispetto di un periodo di fedeltà in cambio della concessione a tale cliente di condizioni commerciali vantaggiose (Cass., sez. 5, n. 23515 del 2020, cit.).

2.4 - Non può pertanto condividersi l'orientamento espresso da questa Corte in alcune pronunce, secondo il quale le somme percepite a titolo di indennizzo a seguito di azione di arricchimento senza causa rappresentano un corrispettivo in senso economico e sono imponibili a fini IVA ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 1 (Cass., sez., 3, n. 20884 del 22/08/2018, Rv. 650432 - 01; sez. 1, n. 7406 del 28/03/2014, Rv. 630317 - 01).

Piuttosto, deve essere confermata l'interpretazione già espressa da questa Sezione, la quale ha escluso dall'ambito di applicazione dell'IVA l'indennità dovuta a titolo di indebito arricchimento, prevista dall'art. 2041 c.c. e liquidata nei limiti della diminuzione patrimoniale subita dalla parte nell'erogazione della prestazione per mancanza del presupposto oggettivo, non sussistendo un nesso diretto e immediato tra la prestazione e l'indennizzo medesimo (Cass., sez. 5, n. 15270 del 01/06/2021, in motivazione).

Nel caso in esame, il pagamento dell'indennizzo ex art. 2041 c.c. da parte del Comune di Palermo nei confronti della società Farsura disposto dalla sentenza della Corte d'appello non

attiene alla regolare esecuzione del servizio di manutenzione, nè vi è alcun legame tra le prestazioni sul piano del sinallagma contrattuale, sicchè esso - a differenza di quanto affermato dalla sentenza impugnata - non è qualificabile come corrispettivo, con la conseguenza che se ne deve escludere l'imponibilità ai fini dell'IVA. 2.5 - A diversa conclusione non conduce l'avvenuto pagamento in concreto di tale imposta da parte del Comune sulle somme già versate all'impresa, in esecuzione del lodo successivamente annullato.

Infatti, come affermato da questa Corte, ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 37 e 77, la riforma totale o parziale, nel successivo corso del giudizio e fino alla formazione del giudicato, del provvedimento tassato non si riflette sul relativo avviso di liquidazione, ma fa sorgere un autonomo diritto del contribuente al conguaglio o al rimborso, che peraltro deve essere azionato nei modi e nei tempi previsti dal citato D.P.R. n. 131 del 1986, art. 77 (Cass., sez. 5, n. 1342 del 19/1/2018; n. 9773 del 14/04/2008, Rv. 602599 - 01; n. 12757 del 29/05/2006, Rv. 590146 - 01).

2.6 - Analoga conclusione vale con riguardo alle somme di cui la sentenza sottoposta a tassazione ha disposto la restituzione da parte dell'impresa in favore del Comune in quanto da essa indebitamente percepite, dovendosi escludere che esse costituiscano corrispettivo della prestazione di servizi. Come condivisibilmente affermato dal Procuratore generale, infatti, la sentenza della Corte d'appello va qualificata come condanna alla restituzione di somme corrisposte in mancanza di valido titolo giustificativo, sicchè non possono essere ricondotte alla nozione di pagamento di corrispettivi o prestazioni soggette ad IVA.

3. - Il secondo motivo è fondato.

La CTR ha ritenuto che, poichè la condanna oggetto della sentenza della Corte d'appello derivava dall'annullamento del lodo arbitrale non definitivo, essa integrava l'ipotesi contemplata dall'art. 8, lett. e) della Tariffa.

In realtà, la disposizione richiamata stabilisce che gli atti giudiziari che pronunciano la nullità, l'annullamento e la risoluzione di un atto, ancorchè portanti la condanna alla restituzione di denaro o di beni, sono soggetti ad imposta di registro in misura fissa.

Secondo la giurisprudenza di questa Corte "i provvedimenti dell'autorità giudiziaria recanti condanna al pagamento di somme o valori o alla restituzione di denaro devono essere assoggettati, ai sensi del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 8, comma 1, lett. b), della parte prima della tariffa allegata, ad imposta proporzionale, a meno che, oltre alla condanna al pagamento di una somma di denaro o all'imposizione di un obbligo restitutorio, non abbiano ad oggetto anche l'annullamento o la declaratoria di nullità di un atto: in quest'ultimo caso, infatti, l'imposta dovrà essere determinata in misura fissa, in applicazione del citato D.P.R. n. 131 del 1986, art. 8, comma 1, lett. e), della parte prima della tariffa allegata" (Cass., n. 32969 del 2018; n. 20315 del 2017).

3.1 - La sentenza della Corte d'appello oggetto dell'atto impugnato ha determinato gli importi effettivamente dovuti dal Comune all'impresa a titolo di arricchimento senza causa, ha quantificato le somme già riscosse dall'impresa in esecuzione del lodo annullato ed ha

condannato l'impresa al pagamento in favore del Comune delle somme da questo versate in eccedenza rispetto al dovuto. Essa invece non reca alcun contenuto di annullamento, dal momento che l'annullamento del lodo arbitrale era stato disposto da precedente e distinta sentenza non definitiva.

D'altra parte, del contenuto di quest'ultima pronuncia non può tenersi alcun conto al fine di determinare l'imposta di registro dal momento che, se l'atto da registrare è una sentenza, al fine di stabilire i presupposti ed i criteri di tassazione, in conformità al disposto del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, "occorre fare riferimento al contenuto e agli effetti emergenti dalla pronuncia stessa, senza possibilità di utilizzare elementi ad essa estranei nè di ricercare contenuti diversi da quelli su cui si è formato il giudicato" (Cass., sez. 5, n. 12013 del 19/06/2020, Rv. 657931 - 01; sez. 5, n. 15270 del 2021 cit.).

Conseguentemente, la sentenza della Corte d'appello sottoposta a tassazione, non disponendo l'annullamento del lodo, bensì la condanna al pagamento di somme, rientra nella previsione di cui all'art. 8, lett. b) della Tariffa e, per quanto detto, soggiace all'imposta di registro in misura proporzionale.

In conclusione, il ricorso va accolto e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, può essere deciso nel merito ex art. 384 c.p.c. con il rigetto del ricorso originario proposto dal Comune. Le spese del merito, stante la particolare natura della controversia, vanno compensate in ragione dell'esito dei giudizi, mentre le spese del giudizio di legittimità, liquidate come da dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario proposto dal Comune. Dispone la compensazione delle spese dei giudizi di merito e condanna il Comune al pagamento delle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 12.000,00, oltre rimborso spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 3 dicembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 25 gennaio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza