

Sentenza del 11/06/2024 n. 16208 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La "UNICREDITS.p.A." ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia il 6 luglio 2017, n. 3008/21/2017, che, in controversia su impugnazione di un avviso di liquidazione per l'omesso pagamento dell'imposta di registro e dei relativi accessori, nella misura complessiva di Euro 11.180,00, per la registrazione di un decreto emesso dal giudice monocratico del Tribunale di Milano il 25 settembre 2012, n. (omissis), col quale si era ingiunto alla "ALFASECS.r.l.", in qualità di debitore principale, ed alla "VISIANT Spa", in qualità di fideiubente, il pagamento in solido a suo favore della somma di Euro 1.117.993,23, oltre ad interessi moratori, a titolo di restituzione anticipata di un finanziamento (come dal piano di rientro del 31 ottobre 2011), ha accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti della medesima avverso la sentenza depositata dalla Commissione tributaria provinciale di Milano il 4 febbraio 2016, n. 1170/21/2016, con condanna alla rifusione delle spese giudiziali.

2. La Commissione tributaria regionale ha riformato la decisione di primo grado - che aveva accolto il ricorso originario ed aveva annullato l'atto impositivo - sul presupposto: a) che l'imposta di registro dovesse applicarsi in misura proporzionale sull'importo dei soli interessi moratori; b) che l'enunciazione del riconoscimento del debito in seno al decreto ingiuntivo comportasse la soggezione ad imposta di registro nella misura proporzionale dell'1% sul capitale restituendo di Euro 1.117.993,23;

c) che l'enunciazione della fideiussione in seno al decreto ingiuntivo comportasse la soggezione all'imposta di registro nella misura proporzionale dello 0,50% sul capitale restituendo di Euro 1.117.993,23.

3. L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

4. Con conclusioni scritte, il P.M. si è espresso per l'accoglimento del ricorso.

5. Con ordinanza interlocutoria, il collegio ha rinviato la causa a nuovo ruolo per la trattazione in pubblica udienza della questione "se l'atto di riconoscimento di debito (enunciato in decreto ingiuntivo separatamente tassato) che faccia riferimento ad un rapporto assoggettato ad IVA, sconti l'imposta di registro in misura fissa (principio di alternatività) oppure in misura proporzionale dell'1% come atto dichiarativo, oppure, ancora, in misura fissa come scrittura privata non avente ad oggetto diretto prestazioni a contenuto patrimoniale (art. 4 parte seconda tariffa TUR)".

6. La ricorrente ha depositato memoria ex art. 378 cod. proc. civ.

Motivi della decisione 1. Il ricorso è affidato ad un unico motivo, col quale si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 22 e 40 , comma 1, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , dell'art. 3 della tariffa - parte prima annessa al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , della nota II all'art. 8 della tariffa - parte prima annessa al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , dell' art. 1988 cod. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. ed all' art. 62 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che l'enunciazione della ricognizione di debito in seno al decreto ingiuntivo comportasse la soggezione all'imposta di registro nella misura proporzionale dell'1% sul capitale restituendo di Euro 1.117.993,23, dovendo, invece, applicarsi l'imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'art. 4 della tariffa - parte prima annessa al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 .

2. Il motivo è fondato.

2.1 La questione è stata risolta da un recente arresto delle Sezioni Unite di questa Corte (Cass., Sez. Un., 16 marzo 2023, n. 7682), a composizione di un contrasto che risente certamente della mancanza di un'espressa previsione, da parte del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , del trattamento fiscale ai fini dell'imposta di registro della ricognizione di debito.

2.2 L'esame del trattamento fiscale, ai fini dell'imposta di registro, della ricognizione di debito, non può prescindere dall'esame della natura giuridica della stessa, come disciplinata, unitamente alla promessa di pagamento, dall' art. 1988 cod. civ., secondo il quale: "La promessa di pagamento o la ricognizione di debito dispensa colui a favore del quale è fatta dall'onere di provare il rapporto fondamentale.

L'esistenza di questo si presume fino a prova contraria".

È espressione di principio consolidato la statuizione secondo cui la ricognizione di debito, al pari della promessa di pagamento, non costituisce autonoma fonte di obbligazione, ma determina un'astrazione meramente processuale della causa debendi, comportante una semplice relevatio ab onere probandi, per la quale il destinatario della ricognizione di debito è dispensato dall'onere di provare l'esistenza del rapporto fondamentale (Cass., Sez. 1, 20 dicembre 2016, n. 26334 ; Cass., Sez. 3, 2020, n. 24451; Cass., Sez. 1, 25 gennaio 2022, n. 2091), il quale ultimo si presume pertanto fino a prova contraria.

Esso può essere indicato o meno nell'atto ricognitivo, nel primo caso parlandosi di riconoscimento titolato, nel secondo caso di riconoscimento puro. La divergenza, rilevabile, in ambito civilistico, tanto in dottrina quanto in giurisprudenza, in ordine all'affermazione della natura negoziale (in tal senso: Cass., Sez. 1, 26 giugno 1992, n. 8029 ; Cass., Sez. 1, 20 luglio 2000, n. 9530 ; Cass., Sez. 1, 9 febbraio 2001, n. 1831 ; Cass, Sez. 3, 22 luglio 2004, n. 13642 ; Cass., Sez. 3, 3 novembre 2020, n. 24451), o meno, della ricognizione di debito, si riflette anche sul piano delle conseguenze che se ne fanno discendere riguardo al tipo d'imposizione in tema d'imposta di registro.

2.3 In relazione al profilo fiscale, in via di tendenziale schematizzazione, le posizioni assunte dalla giurisprudenza della Sezione Tributaria di questa Corte possono ricondursi a tre filoni interpretativi (secondo la sintesi ricostruttiva, in sede di rimessione della questione alle Sezioni Unite, di: Cass., Sez. 5, 11 novembre 2021, n. 33313).

La prima tesi (Cass., Sez. 5, 12 novembre 2014, n. 24107 ; Cass., Sez. 5, 14 luglio 2017, n. 17808), senza operare distinzioni di sorta, ritiene che la ricognizione di debito debba farsi rientrare nell'ambito dell'art. 9 della tariffa - parte prima annessa al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , che assoggetta ad imposta di registro nella misura proporzionale del 3% gli "atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale";

ciò, essenzialmente, in ragione della considerazione secondo cui è "difficile negare che la patrimonialità pertenga all'obbligazione certificata in una scrittura ricognitiva di debito" (così, in motivazione: Cass., Sez. 5, 12 novembre 2014, n. 24107), dovendo, pertanto, trovare applicazione la previsione residuale di cui al citato art. 9 della tariffa - parte prima.

Diversamente, sempre muovendo però dalla condivisione della natura di dichiarazione di volontà della ricognizione di debito, nell'ambito del secondo orientamento si è affermato che - posto che non sempre nell'atto ricognitivo risulta esplicitata la causa debendi mediante richiamo, implicito o esplicito, all'esistenza dell'atto costitutivo di un sottostante rapporto patrimoniale, donde, come si è visto, la ricognizione di debito può assumere forma "pura" o "titolata" - laddove dalla ricognizione non risulti l'esistenza dell'atto costitutivo di un rapporto patrimoniale sottostante, di modo che non è dato verificare se per esso risulti già versata o meno l'imposta dovuta, la dichiarazione, priva di contenuto patrimoniale, non comportando alcuna innovazione rispetto all'obbligazione contratta, va ricondotta alla previsione di cui all'art. 3 della tariffa - parte prima, che prevede l'assoggettamento all'imposta di registro nella misura proporzionale dell'1% degli "atti di natura dichiarativa, relativi a beni o rapporti di qualsiasi natura", sempre soggetti all'obbligo di registrazione in termine fisso (Cass., Sez. 5, 28 maggio 2007, n. 12432 ; Cass., Sez. 5, 20 giugno 2008, n. 16829 ; Cass., Sez. 5, 15 luglio 2016, n. 14480 ; Cass., Sez. 6 - 5, 18 gennaio 2017, n. 1247 ; Cass., Sez. 5, 12 febbraio 2020, n. 3379 ; Cass., Sez. 5, 16 giugno 2021, n. 15190).

Secondo un terzo orientamento, infine, si è venuto affermando il principio secondo il quale alla ricognizione di debito, avendo essa natura meramente dichiarativa e, come tale, non apportando alcuna modificazione né rispetto alla sfera patrimoniale del debitore che la sottoscrive, né a quella del creditore che la riceve, limitandosi a confermare un'obbligazione già esistente (Cass., Sez. 5, 19 gennaio 2009, n. 1132), deve attribuirsi natura di mera dichiarazione di scienza, rispetto alla quale non sarebbe applicabile, quindi, né l'art. 9 della tariffa - parte prima, né l'art. 3 della tariffa - parte prima, ma l'art. 4 della tariffa - parte seconda, secondo cui, sono assoggettate, in caso d'uso, ad imposta di registro in misura fissa, per quanto qui rileva, le scritture private non autenticate non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale (Cass., Sez. 5, 11 gennaio 2018, n. 481 ; Cass., Sez. 5, 2021, n. 15268).

Per completezza espositiva va, altresì, segnalata un'ulteriore tesi, che ha trovato adesione in qualche pronuncia di merito, rimasta peraltro isolata, secondo cui la ricognizione di debito andrebbe assoggettata ad imposta di registro nella misura proporzionale dello 0,50%, in relazione all'art. 6 della tariffa -parte prima, che prevede la registrazione in termine fisso in tale

misura proporzionale delle "cessioni di crediti, compensazioni e remissioni di debiti, quietanze, tranne quelle rilasciate mediante scrittura privata non autenticata; garanzie reali e personali a favore di terzi, se non richieste dalla legge", ciò sull'asserito presupposto che gli atti di riconoscimento di debito, al pari di quelli ivi menzionati, non determinano un incremento patrimoniale.

Limitando, ai fini della risoluzione del segnalato contrasto, l'esame ai primi tre diversi orientamenti sui quali si è posizionata la sopra richiamata giurisprudenza sezionale della Corte, le Sezioni Unite hanno ritenuto che occorra muovere comunque dall'analisi dal disposto dell'art. 3 della tariffa -parte prima, che, come è stato puntualmente evidenziato in dottrina, in assenza di esplicita previsione in tema di tassazione degli atti a contenuto ed effetto ricognitivo da parte del vigente T.U.R. e relative tariffe ad esso allegate, è la sola norma che, in termini generali, vi si avvicini e che, come si è già detto, assoggetta a registrazione in termine fisso con l'aliquota dell'1% gli "atti di natura dichiarativa relativi a beni o rapporti di qualsiasi natura".

Si è posto in rilievo che, nel genus degli atti aventi natura dichiarativa sono tendenzialmente distinguibili tre diverse categorie di atti: a) quella degli atti o negozi "dichiarativi" riferibili alle fattispecie nella quali, come nella divisione, si abbia, per effetto del negozio dichiarativo, una modificazione della situazione giuridica preesistente, senza che a ciò consegua, però, il prodursi di effetti obbligatori o reali; b) quella degli atti o negozi "ricognitivi" finalizzati, da parte di chi li pone in essere, a manifestare la propria consapevolezza in ordine ad una data situazione giuridica, non incerta, preesistente all'atto ricognitivo, situazione che pertanto non viene ad essere in alcun modo innovata, non ricorrendo, rispetto ad essa, alcun effetto costitutivo, modificativo od estintivo ad opera dell'atto ricognitivo; c) quella, infine, degli atti o negozi di accertamento (distinguibili in negozi di "mero accertamento" e in negozi di "accertamento costitutivo"), la cui causa sia quella di rimuovere un'oggettiva e riconosciuta dalle parti situazione d'incertezza.

Per quanto concerne gli atti ricognitivi, con riferimento alla fattispecie oggetto del presente giudizio, ove l'atto di riconoscimento del debito è propriamente un atto meramente ricognitivo, come tale atto giuridico in senso stretto, dal quale, dunque, non scaturisce alcun effetto reale o obbligatorio, l'obbligazione riferita al rapporto fondamentale essendo a monte, né potendo ad esso ricondursi un autonomo rilievo patrimoniale, derivandone solo l'agevolazione per il creditore sul piano dell'onere della prova, che, operando pertanto sul piano dell'astrazione processuale, non può qualificarsi come effetto "dichiarativo" dell'atto di riconoscimento (Cass., Sez. Un., 16 marzo 2023, n. 7682).

In ragione di ciò, le Sezioni Unite hanno dato preferenza al terzo orientamento sopra menzionato, con la conseguenza che la scrittura privata non autenticata di mero riconoscimento di debito debba essere ricondotta, ai fini dell'imposta di registro, all'art. 4 della tariffa - parte prima, che assoggetta, in caso d'uso, le scritture private non autenticate non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale ad imposta di registro in misura fissa.

2. Alla stregua delle suesposte argomentazioni, dunque, valutandosi la fondatezza del motivo dedotto, il ricorso può trovare accoglimento e la sentenza impugnata deve essere cassata; non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'

art. 384 , primo comma, ultima parte, cod. proc. civ., con l'accoglimento del ricorso originario della contribuente.

3. La formazione in corso di causa della richiamata giurisprudenza di legittimità costituisce giusto motivo per la compensazione tra le parti delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M. La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario; compensa tra le parti le spese dell'intero giudizio.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza