

# VADEMECUM TASSAZIONE ATTI GIUDIZIARI

Commissione fiscale tributaria  
ORDINE AVVOCATI VERONA

31 maggio 2018

Questa guida si presta a voler diventare un “vademecum” per orientare il giovane professionista civilista nei meandri della tassazione degli atti giudiziari. L’intento perseguito da chi ha redatto questo documento consiste nel voler offrire al giovane avvocato, uno strumento utile da utilizzare nella propria professione. Senza alcuna pretesa di esaustività degli argomenti trattati, si invita il lettore ad affiancare a questa guida il Testo Unico delle disposizioni sull’imposta di registro (DPR n. 131/1986), la giurisprudenza e le risoluzioni adottate dall’Agenzia delle Entrate competente per territorio.

# VADEMECUM TASSAZIONE ATTI GIUDIZIARI

## *Elenco riferimenti normativi e giurisprudenziali*

- [T.U. imposta di registro \(DPR 26.04.1986 n. 131\)](#)
- [Risoluzione n. 48/E del 18.04.2011 dell' Agenzia delle Entrate](#)
- [Circolare del Ministero della Giustizia del 21 marzo 2016](#)
- [Risoluzione n. 119/E dell' Agenzia delle Entrate 31 dicembre 2014](#)
- [C.M. n. 34/E/2001](#)
- [C.M. n. 18/E/2013](#)
- [Risoluzione n. 22/E/2017 dell' Agenzia delle Entrate](#)
- [CTR Roma sentenza dell'11/02/2014 n. 748](#)
- [CTC Bologna sentenza del 28/09/2011 n. 1724](#)
- [CTR Lombardia sentenza del 19/07/2010 n. 101](#)
- [CTP di Verona sentenza del 09/07/2010 n. 65](#)
- [CTR Latina sez. XVIII 25.1.2018 n. 391](#)
- Corte di Cassazione sentenza n. 2696/2003
- Corte di Cassazione sentenza n. 15230/2004
- Corte di Cassazione sentenza n.12906/2007
- Corte di Cassazione sentenza n. 20266 del 9 ottobre 2015
- Corte di Cassazione sentenza n. 17808 del 19.7.2017

## Indice



### Sommario

Elenco riferimenti normativi e giurisprudenziali .....1

#### PARTE PRIMA

1.1 Quale testo normativo disciplina l'imposta di registro? .....2

1.2 Quali sono i tipi di atti giudiziari soggetti a tassazione?.....2

1.3 Sono previsti atti esenti?.....2

1.4 Quali sono i criteri di applicazione dell'imposta? .....3

1.5 La registrazione è soggetta a dei termini? .....4

1.6 IVA e IMPOSTA DI REGISTRO sono imposte alternative? .....5

1.7 Quali sono i soggetti obbligati a richiedere la registrazione?.....5

1.8 Come conoscere gli importi per la tassazione degli atti giudiziari? .....6

1.9 Se non si paga la registrazione degli atti giudiziari, l'agenzia delle entrate come recupera le somme?.....6

#### PARTE SECONDA

## PARTE PRIMA

### *1.1 Quale testo normativo disciplina l'imposta di registro?*

Le disposizioni di riferimento per individuare gli atti giudiziari soggetti ad imposta di registro e i criteri di determinazione dell'imposta sono contenute nel [DPR 26.04.1986 n. 131](#) e in particolare nell'art. 37, nell'art. 8 Tariffa parte prima e nell'art. 10 tabella allegate al Testo Unico.

### *1.2 Quali sono i tipi di atti giudiziari soggetti a tassazione?*

Ai sensi dell'art. 37, gli atti giudiziari in materia civile soggetti ad imposta sono:

- 1) gli atti dell'autorità giudiziaria che definiscono anche parzialmente il giudizio;
- 2) i decreti ingiuntivi esecutivi;
- 3) i provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrali;
- 4) le sentenze che dichiarano efficaci nello Stato sentenze straniere;
- 5) alla sentenza passata in giudicato sono equiparati l'atto di conciliazione giudiziale e l'atto di transazione stragiudiziale in cui è parte l'amministrazione dello Stato.

### *1.3 Sono previsti atti esenti?*

Alcuni atti giudiziari non sono soggetti ad imposta di registro. Tale esenzione può essere prevista in diverse fonti:

- nella tabella allegata al TUR. Ad esempio gli atti della Corte Costituzionale, delle Commissioni Tributarie, del contenzioso elettorale, dei procedimenti disciplinari, ecc.

- in leggi speciali. Ad esempio nel [DPR n. 115/2002](#) art. 73 co. 2 bis (provvedimenti della Corte di Cassazione); nel [D.Lgs. n. 28/2010](#) art. 17; nel [D.Lgs. n. 374/1991](#) art. 46 (atti ed attività conciliative in sede non contenziosa del GdP il cui valore non ecceda Euro 1.033,00), accordi di negoziazione assistita in materia familiare ai sensi dell'art. 19, [L. n. 74/1987](#), ed altri.
- in risoluzioni dell' Agenzia delle Entrate. Ad esempio [risoluzione n. 332/E del 16.11.2007](#) dell' Agenzia delle Entrate sulla sentenza che dichiara l' incompetenza territoriale.

## 1.4 Quali sono i criteri di applicazione dell'imposta?

L'imposta si applica in **misura fissa** o **proporzionale** (in percentuale).

Nella specie, al fine di determinare l'esatta quantificazione dell'imposta è bene prima classificare l'effetto del provvedimento:

- 1) trasferimento o costituzione di diritti su beni;
- 2) condanna al pagamento;
- 3) accertamento di diritti a contenuto patrimoniale;
- 4) dichiarazione di nullità, annullamento o risoluzione di un contratto;
- 5) atti di omologazione;
- 6) atti di volontaria giurisdizione;
- 7) atti che non recano trasferimento, condanna o accertamento di diritti a contenuto patrimoniale.

La **base imponibile** dell'imposta deve essere determinata ai sensi dell'art. 20 del TUR ossia in base all'effettiva natura giuridica e agli effetti dell'atto, indipendentemente dalla forma e dal nome dello stesso.

Essa può essere costituita dal valore del bene o del diritto oggetto dell'atto.

Bisogna, infine, porre, attenzione all'ipotesi prevista ex art. 22 TUR ossia alla cd. **enunciazione di altri atti**:

*“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 (sanzione) pecuniaria di cui all'art. 69.*

*2. 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.*

*3. 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”.*

Ciò significa che l'imposta concretamente applicata dipende oltre che dal provvedimento oggetto di tassazione anche dall'atto in esso enunciato (es. decreto ingiuntivo e riconoscimento di debito).

In tal caso, il soggetto obbligato dovrà pertanto preoccuparsi di procedere al pagamento della cd. tassa di sentenza (ossia quella dovuta sul provvedimento) e della cd. tassa di titolo (ossia quella dovuta sull'atto enunciato e non registrato sul quale ha trovato fondamento la domanda giudiziale) quando l'atto enunciato è intervenuto fra le stesse parti dell'atto enunciante e quando sta alla base del provvedimento giudiziario.

### 1.5 La registrazione è soggetta a termini ?

Gli atti soggetti a registrazione possono esserlo in termine fisso (parte prima della tariffa allegata al [Dpr 131/1986](#)) o in caso d'uso. In termine fisso, significa che la registrazione va richiesta entro un determinato numero di giorni. Si verifica il caso d'uso, invece, quando l'atto si deposita, per essere acquisito, presso le cancellerie giudiziarie nell'esplicazione di attività amministrative o presso le Amministrazioni dello Stato o degli enti pubblici territoriali e i rispettivi organi di controllo, salvo che il deposito avvenga per

l'adempimento di un'obbligazione delle Amministrazioni stesse, oppure quando è obbligatorio per legge o regolamento.

Si ricorda che sia in presenza di un termine, sia in sua assenza, chiunque vi abbia interesse può richiedere in qualsiasi momento la registrazione di un atto e pagare l'imposta.

### *1.6 IVA e IMPOSTA DI REGISTRO sono imposte alternative?*

In generale, per evitare una doppia imposizione fiscale, il legislatore ha previsto che agli atti con disposizioni soggette ad IVA, si applichi l'imposta di registro in misura fissa. Tuttavia, esistono delle ipotesi cd. eccezionali soggette ad imposta di registro in misura proporzionale. A titolo esemplificativo, l'ipotesi di somme dovute a titolo di interessi moratori (Cass. n. 12906/2007). Si rinvia in ogni caso alle singole disposizioni del Testo Unico.

### *1.7 Quali sono i soggetti obbligati a richiedere la registrazione?*

I soggetti che devono provvedere alla richiesta di registrazione degli atti sono indicati specificatamente dall'art. 10 [Dpr 131/86](#). Tra di essi : i Cancellieri, segretari per le sentenze, i decreti e gli altri atti degli Organi Giurisdizionali alla cui formazione hanno partecipato nell'esercizio delle loro funzioni, oltre alle parti interessate.

## *1.8 Come conoscere gli importi per la tassazione degli atti giudiziari?*

L'importo viene liquidato dall'ufficio preposto dell' Agenzia delle Entrate e lo si può conoscere collegandosi al sito dell'Agenzia Entrate ([www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it)) - Servizi online - Servizi fiscali - Servizi fiscali senza registrazione - [Calcolo degli importi per la tassazione degli atti giudiziari](#).

Compilando i campi obbligatori (Ufficio, Anno del provvedimento Ente emittente, tipo e numero provvedimento) con i dati richiesti è possibile ottenere l'importo e la stampa del F24 da presentare per il pagamento.

## *1.9 Se non si paga la registrazione degli atti giudiziari, l'agenzia delle entrate come recupera le somme?*

In mancanza di pagamento spontaneo delle parti interessate nei termini di legge, l'Agenzia delle Entrate provvede all'invio di un avviso di liquidazione, con aggravio di spese/accessori.

## PARTE SECONDA

### 2.1 Casi Pratici e Discussi

#### A) TASSAZIONE RINUNCIA ALL'EREDITA'

Come è noto la rinuncia all'eredità è quell'atto formale mediante il quale i chiamati all'eredità della persona defunta affermano ufficialmente di non voler accettare l'eredità del *de cuius*.

Innanzitutto è bene rilevare che l'atto di rinuncia all'eredità è un atto che non ha un contenuto patrimoniale e pertanto ricade negli atti soggetti ad imposta fissa.

Ci si chiede, tuttavia, se la rinuncia alla chiamata all'eredità effettuata con unico atto da parte di più chiamati, contenente più dichiarazioni di rinuncia, costituisca o meno un negozio complesso assoggettato ad un'unica imposta di registro in misura fissa oppure a tante imposte fisse quante sono le rinunce effettuate.

Sul punto, dopo giurisprudenza non uniforme e risoluzioni dell'Amministrazione Finanziaria di senso opposto, con la [circolare n. 44/E del 7 ottobre 2011](#), l'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa, al fine di rendere uniforme la normativa, ha chiarito che *"l'articolo 21 del TUR non trova applicazione nell'ipotesi in cui nel medesimo documento siano contenute più disposizioni che non hanno per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale. Tale documento, soggetto a registrazione in termine fisso, ai sensi dell'articolo 11 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, se formato per atto pubblico o per scrittura privata autenticata, deve, quindi, essere assoggettato a tassazione con applicazione di un'unica imposta fissa di registro"*.

Tuttavia, sul sito di alcuni Tribunali si registrano ancora indicazioni per l'utenza non uniformi.



**B) TASSAZIONE PROVVEDIMENTI CAUSE INFERIORI AD € 1.033,00.**

Anche su questo tema si registrano posizioni in continua evoluzione.

L'art. 46 della [L. n. 374/91](#) recita: *“Le cause e le attività conciliative in sede non contenziosa il cui valore non eccede la somma di euro 1.033,00 e gli atti e i provvedimenti ad esse relativi sono soggetti soltanto al pagamento del contributo unificato, secondo gli importi previsti dall'articolo 13 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, e successive modificazioni”*

Nel 2011 veniva proposto un interpello con cui veniva chiesto all'Agazia delle Entrate se la sopra richiamata disposizione agevolativa trovasse applicazione anche con riferimento ai giudizi di gravame delle cause di competenza in primo grado del giudice di pace.

Con la [risoluzione n.48/E del 18.04.2011](#), l'Agazia delle Entrate chiariva che il regime esentativo per valore previsto dall'articolo 46 della [legge 21 novembre 1991, n. 374](#), trovava applicazione limitatamente agli atti e provvedimenti relativi al giudizio dinanzi al giudice di pace e non anche alle sentenze emesse dal tribunale ordinario in sede di appello avverso i predetti provvedimenti.

L'AdE perveniva a tale conclusionale così argomentando: *“L'inserimento del predetto articolo 46, rubricato “regime fiscale”, nel testo della legge istitutiva del giudice di pace, porta a ritenere che detto regime trovi applicazione, se di valore inferiore ad euro 1.033,00, esclusivamente per il grado di giudizio di fronte al giudice di pace. Peraltro, il riferimento operato dalla norma alle “attività conciliative in sede non contenziosa” non può che riguardare le attività rese dal giudice di pace. Ai sensi del disposto di cui all'articolo 322 del c.p.c., spetta, infatti, al giudice di pace la competenza esclusiva in materia di conciliazione in sede non contenziosa, senza alcun limite di valore e per tutte le materie che non siano di competenza esclusiva di altri giudici. Si sottolinea, infine, che le norme che stabiliscono agevolazioni fiscali non sono suscettibili di interpretazione analogica o estensiva. La Corte di Cassazione ha, infatti, avuto più volte modo di chiarire che le norme*

*agevolative, in quanto norme speciali e derogatorie delle norme generali, sono di stretta interpretazione (ex plurimis Corte di Cassazione 5 marzo 2009, n. 5270)".*

A tal riguardo, la Corte di Cassazione, con la sentenza 16 luglio 2014, n. 16310 ha precisato che "...l'art. 46...nel suo significato ampiamente comprensivo...si riferisce genericamente alle cause ed alle attività conciliative in sede non contenziosa il cui valore non eccede € 1.033,00, ciò che abilita l'interprete a ritenere che il legislatore abbia voluto fare riferimento, ai fini dell'esenzione...alle sentenze adottate in tutti i gradi di giudizio".

Nel medesimo provvedimento si legge "...appare del tutto coerente la previsione di una esenzione generalizzata, in deroga alla previsione dell'art. 37 del [D.P.R. n. 131/1986](#), dal pagamento della tassa di registro per tutte le sentenze adottate nelle procedure giudiziarie di valore modesto, indipendentemente dal grado di giudizio e dall'ufficio giudiziario adito, sicché la norma qui in esame non può considerarsi né oggetto di applicazione analogica né soggetta ad interpretazione di genere estensivo ma semplicemente applicata nel suo lineare e chiaro tenore testuale".

Alla luce di questo nuovo orientamento, l'Agenzia delle Entrate ha emesso la [risoluzione n. 97/E del 10.11.2014](#) con cui (letto anche il parere reso dall'Avvocatura generale dello Stato con Nota n. 322080 del 28 luglio 2014) ha chiarito che "il regime d'esenzione per valore previsto dall'articolo 46 della [legge n. 374 del 1991](#) (per le cause e le attività conciliative in sede non contenziosa il cui valore non eccede € 1.033,00) debba trovare applicazione non solo in relazione agli atti e provvedimenti relativi al giudizio dinanzi al giudice di pace ma anche agli atti e provvedimenti emessi dai giudici ordinari nei successivi gradi di giudizio. Alla luce di quanto esposto, in adesione all'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione, devono considerarsi superate le indicazioni di prassi fornite in precedenza, contenute da ultimo nella [Risoluzione n. 48/E del 2011](#)".

Sul punto si rinvia anche alla [Circolare del Ministero della Giustizia del 21 marzo 2016](#).

**C) TASSAZIONE DEL RICONOSCIMENTO DI DEBITO**

*Tassazione in misura fissa o proporzionale?*

Per la disamina della legislazione correlata e delle questioni giuridiche sottese oggetto dei vari orientamenti giurisprudenziali, si rinvia agli artt. 3, 4, 5, 6 e art. 9 della Tariffa, parte I, allegata al [D.P.R. n. 131/86](#) e alla natura da attribuire al riconoscimento di debito (Quale natura ha? Ha un contenuto patrimoniale?) e al significato del cosiddetto “caso d’uso”.

Per una prima riflessione sulla disciplina in commento, da sviluppare con i vari orientamenti giurisprudenziali e dottrinali, sono utili le seguenti recenti sentenze:

- Corte di Cassazione, sentenza n. 24804 del 23/09/2014: *“la ricognizione di debito e la promessa di pagamento hanno effetto meramente confermativo di un preesistente rapporto obbligatorio, rilevando solamente sul piano processuale probatorio (...)”*.
- Corte di Cassazione, sentenza n. 24107 del 12/11/2014: *“In tema di imposta di registro, la ricognizione di debito, quale scrittura privata non autenticata, pur non espressamente inserita né nella prima, né nella seconda parte della tariffa di cui al [D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131](#), né 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 soggetto a registrazione in termine fisso in forza dell’art. 9, parte prima, del [D.P.R. n. 131/1986](#), che ha valore di previsione generale, trattandosi di atto avente per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale”*.

Resta perciò ancora non univoco l’orientamento giurisprudenziale sul regime di tassazione.

Si consiglia perciò un aggiornamento specifico secondo la casistica da affrontare.

***D) NEGOZIAZIONE ASSISTITA IN AMBITO FAMILIARE***

La negoziazione assistita in materia familiare è quell'accordo mediante il quale le parti possono raggiungere una soluzione consensuale in tema di separazione personale, divorzio e modifica delle condizioni di separazione-divorzio.

L' Agenzia delle Entrate ha chiarito che anche questo atto può beneficiare dell'esenzione da imposta di registro, di bollo e da ogni altra tassa ai sensi dell'art. 19, [L. n. 74/1987](#).

Per godere di questa esenzione occorre che le disposizioni patrimoniali contenute nella convenzione, e vagliate dagli organi proposti, siano funzionali e indispensabili ai fini della risoluzione della crisi coniugale.

**E) DECRETI INGIUNTIVI: LA TASSAZIONE DA APPLICARE. INTERESSI DI MORA E**

**FIDEIUSSORE.**

A seguito di emissione del decreto ingiuntivo, e di richiesta di formula esecutiva, **l'Agenzia delle entrate richiede il pagamento dell'imposta di registro** senza tuttavia verificare la natura e l'imposizione dell'operazione sottostante il decreto ingiuntivo stesso.

A seguito di interpelli proposti circa la corretta tassazione applicabile al decreto ingiuntivo recante la condanna al pagamento di somme soggette ad IVA da parte del debitore principale e del fideiussore, l'Agenzia delle Entrate, con la [risoluzione n. 119/E del 31 dicembre 2014](#) ha riaffermato il principio di unicità della tassazione, già enunciato dal MEF nella circolare n. 214/1998, secondo cui *«l'atto è soggetto al pagamento dell'imposta una sola volta a prescindere dalla circostanza che la prestazione sia adempiuta dal debitore in esecuzione del contratto principale o dal fideiussore, quale coobbligato in solido, in virtù dell'obbligazione accessoria di garanzia»*.

Richiamando le disposizioni dell'art. 37 [D.P.R. n. 131/1986](#) (Testo Unico dell'imposta di registro), che prevede l'assoggettamento all'imposta di registro degli atti dell'autorità giudiziaria in materia di controversie civili che definiscono anche parzialmente il giudizio, dei decreti ingiuntivi esecutivi, dei provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrali e delle sentenze che dichiarano efficaci nello Stato sentenze straniere anche se al momento della registrazione siano stati impugnati o siano ancora impugnabili, salvo conguaglio o rimborso in base a successiva sentenza passata in giudicato; e dell'art. 8, comma 1, lett. b) della relativa Tariffa allegata (Parte I), l'Agenzia ha ricordato che: gli atti dell'autorità giudiziaria sono soggetti, in via generale, *«a registrazione in termine fisso e scontano l'imposta proporzionale con aliquota del 3%»*. Detti atti, come stabilito dalla Nota II in calce al citato art. 8, *«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'articolo 40 del Testo Unico»*. Ne consegue che risulta

applicabile anche agli atti in esame il principio di alternatività IVA/Registro e che per la registrazione del decreto ingiuntivo esecutivo recante la condanna al pagamento di corrispettivi soggetti a IVA si applica l'imposta di registro in misura fissa. Per tali atti infatti l'imposta di registro si applica in misura fissa in virtù del principio di alternatività tra iva e registro.

La ratio del principio di alternanza sancito dal [D.P.R. n. 131 del 1986](#), art. 40, è quella di evitare che siano assoggettate all'imposta proporzionale di registro operazioni già colpite dall'IVA in forza della prevalenza della normativa Iva rispetto a quella sull'imposta di registro.

Sulla questione, l'aspetto più controverso è rappresentato dal fatto che la stessa Agenzia delle Entrate, con la [C.M. n. 34/E/2001](#), stabilisce che *“ai decreti ingiuntivi originati da fattura è applicabile l'imposta di registro nella misura fissa di 250mila lire nonché, per il principio di alternatività all'articolo 40 del testo unico dell'imposta di registro, approvato con [D.P.R. n. 131/1986](#), un'ulteriore tassa fissa per l'enunciazione del negozio sottostante quando l'atto enunciato, soggetto a Iva, non sia stato già registrato”*.

Inoltre, come chiarito da ultimo e in modo ancora più preciso con la [C.M. n. 18/E/2013](#), il principio dell'alternatività trova applicazione, in linea generale, **non soltanto con riguardo alle operazioni imponibili ai fini Iva** e quindi per quelle operazioni documentate da fattura in cui trova esposizione l'imposta sul valore aggiunto, ma **anche con riferimento alle operazioni Iva non imponibili**, a quelle escluse per effetto delle norme sulla territorialità e alle **operazioni esenti**. A tal proposito, la sentenza della [CTR Roma dell'11 febbraio 2014 n. 748](#) ricorda che *“operazione soggetta ad Iva è quella che realizza il presupposto impositivo previsto dal D.P.R. n. 633/1972, art. 1 e cioè che si tratta di una cessione di beni effettuata nell'esercizio di impresa, e che si tratti di operazione teoricamente soggetta ad Iva, a prescindere dalla qualificazione data in concreto all'operazione dall'operatore economico”*. In base a detto principio pertanto, l'imposta di registro in misura fissa si applica quando l'operazione rientra nell'ambito IVA, attribuendo anche ai decreti ingiuntivi ed alle sentenze di condanna il medesimo

trattamento fiscale: ergo nel caso in cui l'operazione non rientri nella sfera di assoggettamento ad IVA si renderà applicabile l'imposta di registro in misura proporzionale.

La giurisprudenza ed in particolare quella di merito, offre interessanti spunti di riflessione, esaminando le diverse fattispecie riguardanti la tassazione degli atti giudiziari.

La CTC di Bologna ha avuto modo di precisare che l'eventuale operatività del principio di alternanza tra IVA ed imposta di registro si ricollega non alla natura dei soggetti ingiunti ma alla natura del provvedimento di condanna da registrare che, pur se emesso nei riguardi di un contribuente non soggetto ad IVA ma che comunque attiene ad un negozio creditizio assoggettabile a detta imposta ex art. 40, [DPR n. 131/1986](#), sconta la sola imposta fissa di Registro ([Sentenza del 28/09/2011 n. 1724 - CTC Bologna](#))

E così, una recente pronuncia della CTR della Lombardia ha chiarito che il decreto ingiuntivo che condanni più debitori al pagamento di una determinata somma non è soggetto a duplice tassazione, in relazione alla molteplicità delle condanne, in quanto si tradurrebbe in una duplicazione del tributo poiché colpirebbe la stessa somma due volte ([Sentenza del 19/07/2010 n. 101 - Comm. Trib. Reg. per la Lombardia](#)).

Non possono, infine, essere considerati obbligati all'adempimento dell'imposta i destinatari del provvedimento monitorio, poiché ad essi non è riferibile la norma dell'art.57 del [DPR n.131 del 1986](#) nella parte in cui menziona "coloro che hanno richiesto i provvedimenti di cui agli art.633 cpc" ovvero nella parte in cui menziona "le parti in causa", norma che va invece interpretata nel senso che unico obbligato sia il "richiedente" del provvedimento monitorio, salvo il diritto di esercitare la rivalsa nei confronti del debitore. ([Sentenza del 09/07/2010 n. 65 - Comm. Trib. Prov. Verona](#)).

- **INTERESSI DI MORA**

Non del tutto pacifica è la questione inerente la tassazione degli interessi di mora dovuti sul debito principale. Occorre quindi comprendere se detti importi seguano la tassazione in misura fissa o se, al contrario, le somme ingiunte (sorte capitale e interessi) siano soggette ad una duplice tassazione e cioè, fissa per le prime e proporzionale per le seconde.

A favore dell'unitarietà della tassazione si è espressa, da ultimo, la CTR di Latina ([sentenza n. 391/2018 del 25.1.2018](#)) secondo cui il decreto ingiuntivo, dato il carattere unitario del provvedimento monitorio è soggetto a registrazione in misura fissa, senza che sia possibile suddividere il debito per sottoporlo a separate forme di tassazione, sottoponendo a tassa fissa solo la sorte capitale e ad imposta proporzionale del 3% gli interessi dovuti sul debito principale (Corte di Cassazione sentenza n. 2696/2003, n. 15230/2004). Secondo i giudici tributari, dunque, il decreto ingiuntivo avente ad oggetto una fattispecie implicante l'insorgenza dell'obbligo di pagare l'IVA, assume la consistenza di condanna ad un pagamento sottoposto all'imposta sul valore aggiunto, di talché, in forza del canone della prevalenza di detta imposta su quella proporzionale di registro, l'atto, a norma e per gli effetti dell'art. 40 del [D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131](#), va registrato a tassa fissa.

Il carattere unitario dell'obbligazione alla base del provvedimento monitorio investe anche gli interessi moratori e la rivalutazione monetaria, che rispetto alla sorte capitale costituiscono meri accessori, senza che sia possibile suddividere il debito per sottoporlo a separate forme di tassazione.

E così precisando la Corte Cassazione sottolinea che l'art. 8, nota 2 della tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986 esclude l'applicazione dell'imposta proporzionale per la parte in cui dispone il pagamento di corrispettivi o prestazioni soggetti ad iva ai sensi dell'art. 40 del medesimo D.P.R. (Cassazione sentenza n. 17808 del 19.7.2017).



Opposta, invece, è l'interpretazione fornita dalla [circolare n. 34/E del 30 marzo 2001](#) secondo cui al decreto che dispone la condanna al pagamento di somme dovute a titolo di interessi di mora per il ritardato pagamento, si applica, in relazione ai soli interessi, l'imposta proporzionale di registro nella misura del 3 per cento. Del medesimo avviso è anche la sentenza n.12906/2007 della Suprema Corte che così recita: «*Le somme dovute a titolo di interessi moratori non concorrono a formare la base imponibile ai fini dell'IVA, con la conseguenza che esse - ove formino oggetto di condanna contenuta in un provvedimento giudiziale - sono assoggettate all'imposta di registro in misura proporzionale, anche quando riguardino una somma capitale soggetta ad Iva*».

- **FIDEIUSSORE**

L'Agenzia ha infine precisato che l'enunciazione nel decreto ingiuntivo del rapporto fideiussorio può assumere autonomo rilievo, ai fini dell'imposta di registro, qualora lo stesso non sia stato a suo tempo assoggettato a registrazione. Detta rilevanza - evidenzia l'Agenzia - va valutata ai sensi dell'art. 22 del T.U.I.R. ("Enunciazione di atti non registrati"), secondo cui 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 l'enunciazione, l'imposta si applica anche alle disposizioni enunciate. Dall'applicazione del citato art. 22 deriva che, se l'atto di fideiussione non registrato è riconducibile tra gli atti da assoggettare a registrazione in termine fisso, si applicano anche le sanzioni previste per omessa registrazione del contratto di cui all'art. 69 del T.U.I.R.

Se invece l'atto di fideiussione enunciato non rientra tra gli atti soggetti a registrazione in termine fisso, l'imposta, come precisato nella [risoluzione n. 46/E/2013](#), si applica solo sulla parte dell'atto enunciato non ancora eseguita, salvo che si tratti di operazione soggetta a IVA (nel qual caso trova applicazione l'imposta di registro in misura fissa, in applicazione del principio di alternatività di cui all'art. 40 del T.U.I.R.).

I decreti ingiuntivi emessi a favore del fideiussore, precedentemente escusso dal creditore, che abbia agito in via di regresso nei confronti del debitore principale, scontano l'imposta di registro proporzionale nella misura del 3%, così come definito dall'[Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 22/E/2017](#), richiamando la nuova giurisprudenza della Corte di Cassazione che ha specificato come tale tassazione non involga l'applicazione del principio di alternatività IVA/registro. E difatti, con la citata [risoluzione n. 22/E del 22 febbraio 2017](#), l'Agenzia delle Entrate ha ripreso quanto affermato dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 20266 del 9 ottobre 2015 per cui il decreto ingiuntivo ottenuto dal garante escusso dal creditore garantito nei confronti del debitore principale è soggetto a registrazione con aliquota proporzionale al valore della condanna, in quanto il garante medesimo, a seguito del pagamento, non fa valere corrispettivi o prestazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto. In tal modo è stato superato l'orientamento antecedente per cui ora si ritiene che la complessiva operazione sia scindibile in più rapporti, distinti e autonomi, quali quello:

- tra creditore e debitore principale
  
- tra creditore e garante (che viene escusso)
  
- tra garante e debitore.

Nel rapporto tra garante e debitore, a seguito 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.

Poiché il pagamento da parte del garante escusso segna l'esecuzione della polizza fideiussoria e, quindi, l'esaurimento della prestazione di garanzia rilevante, nel caso di specie non viene ad essere coinvolto il principio di alternatività tra l'IVA, cui è assoggettata la prestazione di garanzia, e l'imposta di registro.

In sostanza, quando il fideiussore chiede l'emissione del decreto ingiuntivo per ottenere dal debitore garantito quanto ha versato al creditore, non fa valere il credito da corrispettivo per la prestazione di servizi resa al debitore medesimo (ossia la prestazione di garanzia), ma si limita a esercitare i diritti già "spettanti" al creditore a seguito del pagamento da lui eseguito.

Ne consegue che il titolo giudiziario ottenuto dal garante, concernendo la somma da lui versata, non ha ad oggetto il pagamento di corrispettivi o prestazioni soggetti all'imposta sul valore aggiunto.

Quanto al trattamento fiscale da applicare in materia di imposta di registro alla statuizione di condanna contenuta nel decreto ingiuntivo ottenuto dal fideiussore nei confronti del debitore principale nell'ambito dell'azione di regresso, ha rilievo esclusivamente la circostanza che si tratti di provvedimento monitorio, recante una "condanna al pagamento di somme o valori", con applicazione dell'imposta proporzionale nella misura del 3%, senza involgere l'applicazione del principio di alternatività IVA/registro.

Verona, lì 31 maggio 2018

La Commissione fiscale tributaria

Ordine Avvocati di Verona

*Raccomandazione per il lettore :*

*Questo documento nasce dalla sentita esigenza della Commissione fiscale tributaria dell'Ordine degli avvocati di Verona di fornire al giovane professionista, uno strumento immediato di "primo approccio" alle tematiche trattate; in ogni caso, vista la voluta semplificazione delle questioni "per punti", si raccomanda di volta in volta un approfondimento sul caso specifico da affrontare, non avendo questo vademecum alcuna pretesa di esaustività, ma avendo una natura puramente indicativa e di primo orientamento.*

**Disclaimer :**

**Il presente Vademecum è stato redatto a cura della Commissione Fiscale dell'Ordine degli Avvocati di Verona. Le informazioni fornite e gli esempi costruiti nel presente vademecum sono da intendersi come di natura generale ed a scopo puramente divulgativo ed illustrativo. È vietata ogni forma di riproduzione senza l'autorizzazione degli Autori.**