

Roma, 14 settembre 2007

OGGETTO: Interpello – Procedimenti cautelari – Regime fiscale dei provvedimenti dell'autorità giudiziaria pronunciati ai sensi degli artt. 669 e ss. e 700 e ss. C.p.c.

Con istanza di interpello, presentata ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, è stato esposto il seguente

QUESITO

Il D.L. 14 marzo 2005, n. 35 convertito in legge, con modificazioni, dalla L. 14 maggio 2005, n. 80 ha riformato la disciplina dei procedimenti cautelari.

A seguito di tali modifiche, si chiede di conoscere il trattamento tributario da riservare, ai fini dell'imposta di registro, alle ordinanze di accoglimento o di rigetto pronunciate nell'ambito dei procedimenti cautelari, ai sensi degli articoli 669 e seguenti e 700 e seguenti del codice di procedura civile.

In particolare, si chiede di sapere se tale riforma ha determinato modifiche in ordine al regime fiscale dei provvedimenti dell'autorità giudiziaria, pronunciati ai sensi degli artt. 669 e ss. e 700 e ss. c.p.c., comportando la necessità di assoggettare alla registrazione in termine fisso e al pagamento dell'imposta i relativi provvedimenti giudiziari.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

A parere dell'istante, prima della riforma introdotta dalla L. 14 maggio 2005, n. 80, le ordinanze cautelari in oggetto non rientravano nella categoria degli atti soggetti a registrazione in termine fisso, non essendo ricompresi nella categoria degli *"atti dell'autorità giudiziaria che definiscono, anche parzialmente il giudizio"* di cui all'articolo 37 del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito T.U.R.).

Con l'entrata in vigore della predetta riforma i provvedimenti di urgenza ex art. 700 c.p.c., gli altri provvedimenti cautelari che anticipano gli effetti della sentenza di merito previsti dal codice civile o da leggi speciali ed i provvedimenti emessi a seguito di denuncia di nuova opera o di danno temuto ex art. 688 c.p.c. non rispondono più ad una funzione esclusivamente strumentale rispetto al processo di cognizione, in quanto non perdono efficacia nel caso di mancata attivazione o di estinzione del procedimento di merito.

RISPOSTA DELL'AGENZIA DELL'ENTRATE

Si osserva, preliminarmente, che l'istanza non può essere trattata alla stregua di un interpello, ai sensi dell'articolo 11 della Legge 27 luglio 2000, n. 212, poiché priva dei requisiti di cui all'articolo 3, comma 1 lett. b), del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209, in quanto nella fattispecie in esame, l'interpello non enuncia in modo circostanziato e specifico un caso concreto e personale, ma espone una problematica di carattere generale relativa ad una particolare tipologia di atti.

Ciò nondimeno, si reputa opportuno esaminare nel merito la questione prospettata, rappresentando qui di seguito un parere che non è produttivo degli

effetti tipici dell'interpello di cui all'articolo 11, commi 2 e 3, della Legge n. 212 del 2000, ma rientra nell'attività di consulenza giuridica secondo le modalità illustrate con la circolare del 18 maggio 2000, n. 99.

Il presupposto per l'applicazione dell'imposta di registro sugli atti giudiziari ed il conseguente obbligo di registrazione in termine fisso va ricercato nel combinato disposto degli articoli 37 del T.U.R. e 8 della Tariffa, parte I, allegata allo stesso T.U.R.. Ciò consente, in particolare, di individuare, tra gli atti dell'autorità giudiziaria in materia di controversie civili, quelli che assumono rilevanza ai fini dell'imposta di registro. Si ricorda, infatti, che ai sensi dell'articolo 37 citato sono soggetti all'imposta di registro *"gli atti dell'autorità giudiziaria in materia di controversie civili che definiscono anche parzialmente il giudizio (...) 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"*.

L'articolo 8 della Tariffa, poi, contiene un'elencazione tassativa degli atti soggetti a registrazione in termine fisso. Non tutti i provvedimenti dell'autorità giudiziaria, infatti, devono essere assoggettati a registrazione in termine fisso, ma solo quelli che intervengono nel merito del giudizio, a conclusione di una "controversia" che si è instaurata e che il giudice è chiamato a risolvere (cfr. Circolare del 22/01/1986, n. 8 del Ministero delle Finanze e la Circolare del 9/5/2001, n. 45 dell'Agenzia delle entrate).

La novella introdotta dal D.L. 14 marzo 2005, n. 35, convertito con modificazioni dalla L. 14 maggio 2005, n. 80, ha interessato il Titolo I del Libro IV del codice di rito relativo ai *«procedimenti sommari»*, con particolare riferimento ai *«procedimenti cautelari»* (Capo III) e ai *«procedimenti possessori»* (Capo IV), delineando una radicale riforma della disciplina delle misure cautelari.

Anteriormente alla predetta riforma i provvedimenti cautelari si caratterizzavano per la loro provvisorietà e strumentalità:

- Provvisorietà, in quanto la misura cautelare era inidonea a dettare la disciplina definitiva del rapporto giuridico controverso ed era necessariamente destinata ad essere assorbita nella sentenza di merito che definiva il giudizio;
- strumentalità, in quanto il provvedimento aveva lo scopo esclusivo di assicurare gli effetti di una sentenza futura.

Tali caratteristiche facevano sì che detti provvedimenti non avessero carattere definitivo e ne escludevano l'assoggettamento a tassazione.

Pertanto, al fine di un corretto inquadramento della questione da un punto di vista fiscale, occorre analizzare, nei limiti che rilevano in questa sede, la riforma dei procedimenti cautelari e i riflessi che questa ha comportato in ordine al regime tributario cui assoggettare i relativi provvedimenti.

A tale fine, di notevole rilievo, sul piano sistematico, appaiono le modifiche apportate all'articolo 669 *octies* c.p.c..

Tale articolo, come modificato dalla Legge n. 80 del 2005, estende anche al rito cautelare uniforme la regola - peraltro già introdotta nel procedimento cautelare societario (art. 23, d.lg. n. 5 del 2003) - della mera facoltatività di instaurazione del giudizio di merito successivamente alla pronuncia cautelare di accoglimento *ante causam*.

In proposito, il nuovo comma 6 dell'articolo 669 *octies* c.p.c. dispone che i “...*provvedimenti di urgenza emessi ai sensi dell'art. 700 c.p.c. e (gli) altri provvedimenti cautelari idonei ad anticipare gli effetti della sentenza di merito, previsti dal codice civile o da leggi speciali, nonché (i) provvedimenti emessi a seguito di denuncia di nuova opera o di danno temuto ai sensi dell'art. 688...*” non perdono la loro efficacia qualora non segua - ai provvedimenti pronunciati *ante causam* - l'instaurazione del giudizio di merito.

Inoltre, il successivo comma 7 precisa che, sia nell'ipotesi in cui la domanda cautelare venga proposta *ante causam*, sia nell'ipotesi in cui venga proposta in corso di causa, la sopravvenuta estinzione del giudizio di merito non

determina l'inefficacia dei provvedimenti di cui al comma 1 dello stesso articolo 669 *octies*.

Viene, in tal modo, attenuato il vincolo di strumentalità prima esistente tra tutela cautelare e tutela di merito, di modo che la stabilità degli effetti del provvedimento cautelare viene resa indipendente dall'accertamento definitivo del diritto in contestazione che sarà poi reso nella sentenza, suscettibile di passare in giudicato.

Appare evidente, quindi, che l'intento del Legislatore è stato quello di far sì che l'interesse del ricorrente possa trovare piena soddisfazione già nel provvedimento cautelare, rendendo puramente eventuale il successivo giudizio di merito.

Va precisato, tuttavia, che l'ambito di applicazione del nuovo regime è circoscritto ai soli provvedimenti cautelari anticipatori, ai quali sono espressamente assimilati i provvedimenti d'urgenza *ex art. 700 c.p.c.* e le denunce di nuova opera e di danno temuto *ex art. 669 octies*, comma 6, *c.p.c.*.

In materia di procedimenti possessori, inoltre, la tutela giudiziale si attua tramite un procedimento speciale a cognizione sommaria, di natura cautelare e con effetti anticipatori, disciplinato dall'articolo 703 *c.p.c.*. Dal novellato testo della norma si evince che, ove manchi il giudizio di merito - la cui attivazione è rimessa all'iniziativa delle parti - l'ordinanza di accoglimento o rigetto delle domande di manutenzione o reintegrazione nel possesso appare idonea a definire stabilmente la controversia.

Sono privi di natura definitiva i provvedimenti cautelari non anticipatori o conservativi. Parimenti, rimangono vincolati al regime di strumentalità rispetto al giudizio di merito anche il sequestro conservativo *ex art. 671 c.p.c.* e quello giudiziario *ex art. 670 c.p.c.*; per quanto concerne, poi, i procedimenti di istruzione preventiva, a questi ultimi non si applicano gli articoli 669 *octies* e 669 *novies c.p.c.*.

Pertanto, rilevante – anche da un punto di vista tributario – è la distinzione tra provvedimenti cautelari “conservativi” vincolati al regime di strumentalità e provvedimenti cautelari c.d. “anticipatori”.

Da quanto esposto, ne consegue che i provvedimenti cautelari anticipatori, in quanto “...*atti dell'autorità giudiziaria in materia di controversie civili che definiscono anche parzialmente il giudizio...*”, sono soggetti a registrazione in termine fisso, ai sensi del combinato disposto dell'articolo 37 del T.U.R. e dell'articolo 8 della Tariffa, parte prima, allegata al medesimo testo unico. Tali provvedimenti, infatti, sono destinati ad avere efficacia, come titoli esecutivi, immediatamente eseguibili, senza che il ricorrente sia in alcun modo tenuto a promuovere o a perseguire un accertamento positivo del proprio diritto e, in ogni caso, “... *l'estinzione del giudizio di merito non determina l'inefficacia dei provvedimenti anche quando la relativa domanda è stata proposta in corso di causa...*”.

Dall'esame tipologico di tali provvedimenti giudiziari è dato argomentare che tali atti sono idonei ad incidere sulla controversia al pari di una sentenza, anticipandone in tutto o in parte i contenuti, anche se l'autorità del provvedimento cautelare non è invocabile in un diverso processo e non ha, dunque, autorità di giudicato (in tal senso si veda Corte di Cassazione 10 maggio 2007, n. 10715).

In conclusione, si ritiene che anche i provvedimenti cautelari, così come le sentenze, sono da sottoporre alla formalità della registrazione in termine fisso qualora abbiano “...*contenuto definitivo analogo a quello riferibile alle fattispecie elencate al citato articolo 8 ...*” (cfr. Circolare del 9/5/2001, n. 45 dell'Agenzia delle entrate).

In definitiva, con riferimento al trattamento da riservare, ai fini dell'imposta di registro:

- all'ordinanza che in accoglimento della domanda dispone le misure idonee per la tutela del diritto (in presenza dei presupposti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*) e liquida le spese del giudizio;
- all'ordinanza di rigetto che respinge la domanda proposta in via cautelare, con condanna del soccombente alle spese;

si ritiene che qualora i provvedimenti cautelari sopra indicati abbiano natura definitiva della controversia, in quanto idonei ad anticipare la decisione di merito, essi scontano l'imposta di registro ai sensi del combinato disposto degli articoli 37 del T.U.R. e 8 della Tariffa Parte I, allegata allo stesso.

I provvedimenti emessi, soggiacciono all'imposta di registro in misura proporzionale o fissa in relazione alla riconducibilità ad una delle fattispecie tassativamente elencate nell'articolo 8 della Tariffa.

Da ultimo si precisa che, in ogni caso, trova applicazione il principio di cui all'articolo 37 del T.U.R. e che, quindi, la proposizione del reclamo o dell'istanza di modifica o di revoca (articolo 669-decies c.p.c.) avverso il provvedimento cautelare, non esclude l'assoggettamento all'imposta di registro del provvedimento originariamente emesso, fatto salvo, in ogni caso, il successivo conguaglio o rimborso.