



Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 07/11/2006 n. 122

Oggetto:

Decreti ingiuntivi esecutivi revocati - imposta di registro

Testo:

La Direzione Regionale ..., a seguito di istanza presentata da Alfa ha chiesto di conoscere il regime tributario, ai fini dell'imposta di registro, da applicare ai decreti ingiuntivi esecutivi, revocati nel procedimento di opposizione ex articolo 645 c.p.c.

Piu' specificamente, ha chiesto se la revoca del decreto ingiuntivo con sentenza passata in giudicato, intervenuta prima dell'assoggettamento a tassazione dell'atto, comporti comunque l'applicazione dell'imposta di registro nella misura proporzionale del 3 per cento sulla somma richiesta.

Ha chiesto, altresì, di precisare le modalita' di applicazione dell'imposta, al fine di uniformare i comportamenti degli uffici.

In via preliminare, si fa presente che la disciplina degli atti dell'autorita' giudiziaria, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, e' delineata dal combinato disposto dei seguenti articoli del Testo unico approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131:

- . articolo 37, che prevede l'assoggettamento all'imposta degli atti dell'autorita' 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 impugnabili, salvo conguaglio o rimborso in base a successiva sentenza passata in giudicato...";
- . articolo 8 della Tariffa Parte I, che elenca gli atti dell'autorita' giudiziaria soggetti a registrazione in termine fisso. Per tali atti, comunque, ai sensi dell'articolo 41, comma 2 del citato Testo unico, la somma dell'imposta principale dovuta non puo' essere in ogni caso inferiore alla misura fissa di euro 168,00, salvo ipotesi particolari.

Il Testo unico dell'imposta di registro, con riferimento alle sentenze e ai provvedimenti giurisdizionali, prevede che:

1. la richiesta di registrazione dell'atto deve essere fatta dai cancellieri nei termini previsti dall'articolo 13, comma 3 del d.P.R. n. 131/1986;
2. : "...la registrazione e' eseguita previo pagamento dell'imposta liquidata dall'ufficio..." (articolo 16 del Testo unico dell'imposta di registro);
3. il pagamento dell'imposta va effettuato dalle parti in giudizio entro 60 giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione da parte dell'ufficio cui l'atto e' stato trasmesso per la registrazione dal cancelliere (articolo 54 del d.P.R. n. 131/86).

Il principio generale che traspare dal sopra citato articolo 37 e' quello dell'obbligo della registrazione e dell'assolvimento del tributo anche se l'atto e' impugnato o impugnabile, salvo conguaglio o rimborso in base a successiva sentenza passata in giudicato. Ne deriva, pertanto, che l'imposta applicata al momento della registrazione e' considerata <<provvisoria>>, essendo la sua definitivita' subordinata alle risultanze dell'eventuale sentenza emessa in sede di impugnazione e passata in giudicato.

In ordine alla questione prospettata, si osserva che il presupposto dell'imposta di registro e' la natura esecutiva del decreto ingiuntivo (ossia la clausola di provvisoria esecutorieta'), senza che rilevi

l'eventuale apposizione della formula esecutiva da parte della cancelleria, formalita' necessaria per intraprendere in concreto la procedura dell'esecuzione forzata. L'imposta e' applicata, pertanto, sulla base della "esecutivita' del decreto ingiuntivo e non sulla sua esecuzione in concreto" (cfr. Cass., sez. Trib., 24 aprile - 17 settembre 2001, n. 11663).

L'imposta di registro, infatti, colpisce una manifestazione di capacita' contributiva (articolo 53 Costituzione), indipendentemente dalla volonta' dell'istante di procedere all'esecuzione del titolo. Pertanto, l'atto che presenti tutti i requisiti formali del decreto ingiuntivo deve essere assoggettato a tassazione, non ostandovi la possibilita' che lo stesso, nei giudizi successivi, sia dichiarato nullo, salvo pero' conguaglio o rimborso a seguito di successiva sentenza passata in giudicato.

Con l'opposizione al decreto ingiuntivo non si introduce un procedimento nuovo e autonomo rispetto a quello di ingiunzione, ma si realizza una continuazione del giudizio gia' iniziato, in cui il creditore, nel momento della domanda di rigetto della opposizione, chiede indirettamente la condanna del debitore gia' ottenuta con il decreto.

E' opportuno precisare che "decreto ingiuntivo e sentenza sono due atti separati, per ciascuno dei quali e' previsto l'obbligo della registrazione" (Comm. Trib. Centrale, Sez. XXIV, dec. n. 6511 del 09/11/1989); pertanto una volta terminato il giudizio di opposizione, con sentenza passata in giudicato, si determina la tassazione definitiva, che, in genere, fa sorgere in capo al contribuente l'obbligo all'eventuale conguaglio o il diritto all'eventuale rimborso, rispetto alle imposte pagate in occasione della registrazione del decreto ingiuntivo.

Il problema rappresentato si pone quando il passaggio in giudicato della sentenza precede la registrazione del decreto ingiuntivo. Tale situazione - che e' conseguenza del protrarsi spesso ingiustificato del procedimento della registrazione degli atti giudiziari - si verifica allorchando la notifica dell'avviso di liquidazione dell'imposta principale avvenga dopo un considerevole lasso di tempo (comunque non superiore al termine decadenziale di tre anni dalla richiesta di registrazione, di cui all'articolo 76, comma 2, lettera a del Testo unico sopra citato). In tal caso puo' accadere che, nel frattempo, l'autorita' giudiziaria abbia adottato il successivo provvedimento e che lo stesso sia divenuto definitivo.

Nei casi di specie, per consolidata giurisprudenza, si ritiene che l'obbligazione tributaria venga meno. In base a tale orientamento, pertanto, l'ufficio, se l'imposta sul primo provvedimento non e' stata ancora chiesta in pagamento con la notifica dell'avviso di liquidazione, non puo' insistere nella sua richiesta, allorchando sia intervenuta una sentenza definitiva.

Posto che la sentenza e' intervenuta prima della notificazione dell'avviso di liquidazione dell'imposta (provvisoria) ovvero prima che le parti abbiano eseguito, in base al predetto avviso, il relativo pagamento, deve ritenersi, invero, che sia venuto meno l'obbligo di corrispondere l'imposta proporzionale per la registrazione del decreto ingiuntivo.

Resta fermo, in ogni caso, il principio in base al quale l'imposta di registro viene riscossa in relazione ai singoli provvedimenti che definiscono, anche parzialmente, il giudizio. Orbene, se interviene la sentenza definitiva di revoca del decreto ingiuntivo prima della notifica dell'avviso di pagamento dell'imposta proporzionale, quest'ultima non e' piu' dovuta; tuttavia, considerato che decreto ingiuntivo e sentenza sono entrambi atti giudiziari soggetti distintamente all'obbligo di registrazione in termine fisso, per ciascuno di essi deve essere corrisposta l'imposta in misura fissa (articoli 37 e 41, comma 2, del TUR).

La soluzione interpretativa prospettata, finalizzata ad evitare defatiganti e inutili procedure di riscossione e conseguenti richieste di rimborso altrettanto onerose, e' in linea con il criterio di economicita' dell'azione amministrativa di cui all'articolo 61 D.Lgs. n. 300 del 1999.