



Civile Sent. Sez. 5 Num. 20266 Anno 2015

Presidente: PICCININI CARLO

Relatore: PERRINO ANGELINA MARIA

Data pubblicazione: 09/10/2015

SENTENZA

sul ricorso 27960-2013, proposto *da*:

Agenzia delle entrate, in persona del direttore *pro tempore*, domiciliato in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12, presso gli uffici dell'Avvocatura dello Stato, che lo rappresenta e difende;

- *ricorrente* -

contro

2375
2015
C

S.A., in persona del preposto e legale rappresentante per l'Italia, succeduta a C

s.p.a., rappresentato e difeso, giusta procura speciale a margine del controricorso, dagli avvocati domiciliati presso lo studio del primo, in

RG n. 27960/13

Angelina-Maria Ferrino estensore

-controricorrente-

avverso la sentenza n. 120/49/12 della Commissione tributaria regionale della Lombardia, sezione 49, depositata in data 16 ottobre 2012; udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 23 giugno 2015 dal consigliere Angelina-Maria Perrino; constatata la regolarità delle comunicazioni e sentiti per l'Agenzia delle entrate l'avvocato dello Stato e per la società l'avv.

; sentito il sostituto procuratore generale Tommaso Basile, che ha concluso per il rigetto del ricorso

Fatto.

C s.p.a., successivamente fusa per incorporazione nella società odierna controricorrente, prestò una garanzia in esecuzione di una polizza fideiussoria in relazione allo svincolo delle ritenute di garanzia relative agli stati di avanzamento dei lavori relativi ad un contratto di appalto stipulato tra la società garantita e la s.r.l. Co In esito alla propria escussione, seguita all'inadempimento della Co, da parte della società garantita, richiese ed ottenne l'emissione di un decreto ingiuntivo nei confronti del debitore principale; il decreto fu assoggettato a registrazione, con applicazione dell'aliquota proporzionale. A seguito del pagamento dell'imposta, la società ne ha chiesto il rimborso, sostenendo che il decreto ingiuntivo in questione dovesse essere assoggettato a registrazione in misura fissa ed ha impugnato il relativo silenzio-rifiuto opposto dall'amministrazione.

La Commissione tributaria provinciale ha accolto il ricorso, ritenendo dovuto il rimborso nella misura pari alla differenza tra l'imposta pagata in misura proporzionale al valore della condanna e l'imposta fissa, e quella regionale ha respinto l'appello dell'ufficio,

RG n. 27960/13

Angelina-Maria Perrino estensore



facendo leva sull'identità dell'obbligazione principale oggetto della garanzia e di quella in base alla quale il fideiussore agisce in via di surrogazione.

Avverso questa sentenza propone ricorso l'Agenzia delle entrate per ottenerne la cassazione, che affida ad un unico motivo, cui replica la società con controricorso.

Diritto.

1.- *Con l'unico motivo di ricorso*, proposto ex art. 360, 1° co., n. 3, c.p.c., l'Agenzia delle entrate lamenta la violazione o falsa applicazione dell'art. 40 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 e dell'art. 8, comma 1, lettera b) della Tariffa, parte prima, allegata al decreto. Secondo l'Agenzia, l'azione proposta dal fideiussore, che definisce di rivalsa, non è diretta ad ottenere il corrispettivo della propria prestazione di garanzia, bensì a riequilibrare il rapporto trilaterale costituito con la prestazione di garanzia, collocandosi, in quanto tale, al di fuori del campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto; a nulla rileverebbe, dunque, che la prestazione di fideiussione rientri nell'ambito di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. Di qui la legittimità della registrazione con aliquota proporzionale del decreto ingiuntivo ottenuto dal fideiussore, a causa dell'inapplicabilità del principio di alternatività.

Il ricorso è fondato.

1.1.- Atecnico ed impreciso è il riferimento contenuto in sentenza all'«azione di rivalsa» esercitata dal fideiussore mediante il decreto ingiuntivo del quale si discute, giacché al fideiussore che ha pagato spettano la surrogazione nei diritti che il creditore aveva contro il debitore ed il regresso contro quest'ultimo; è, poi, irrilevante in questa sede, per le considerazioni *sub* 2.1., il dibattito, sulla relazione tra la prima ed il secondo (del quale v'è espressione nelle diverse posizioni

rispettivamente di Cass. 28 gennaio 2013, n. 1885 e 12 ottobre 2007, n. 21430).

1.2.-Facendo leva sulla surrogazione del fideiussore, la Corte ha ritenuto, in fattispecie analoghe a quella in esame, che, in virtù della surrogazione e dell'effetto da essa derivante di subentro del garante nella posizione del creditore, sia applicabile anche in questi casi il principio di diritto in base al quale il trattamento fiscale dell'operazione è conformato dalla natura oggettiva di essa, unitaria ed inscindibile, indipendentemente dal fatto che la prestazione principale sia adempiuta dal debitore in esecuzione del contratto principale o dal fideiussore, quale obbligato in solido, in virtù dell'obbligazione accessoria di garanzia; di qui la registrazione a tassa fissa del decreto ingiuntivo ottenuto dal fideiussore, essendo l'obbligazione principale relativa ad operazione soggetta ad imposta sul valore aggiunto (Cass., ord. 19 giugno 2014, n. 14000 nonché numerose ordinanze e sentenze del medesimo tenore, tra cui 15 luglio 2014, n. 16192; 16 luglio 2014, n. 16308, 16307 e 16306; ord. 24 luglio 2014, n. 16977, 16976 e 16975).

2.- Quest'orientamento non può essere condiviso.

2.1.-Anzitutto, 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, dalla quale è derivata la prestazione di garanzia, stipulata tra debitore principale e garante in favore del terzo creditore e che assume la configurazione di contratto autonomo di garanzia (in termini, Cass., sez. un., 18 febbraio 2010, n. 3947 e, tra le ultime, 19 dicembre 2014, n. 26965).

La complessiva operazione è scindibile, dunque, ed in più rapporti. Oltre a quello fra creditore e debitore principale, ed a quello fra creditore e garante, v'è quello fra garante e debitore, il quale ha ad oggetto l'impegno del primo di prestare la garanzia nei confronti del creditore, a

RG n. 27960/13

Angelina-Maria Perrino estensore



fronte, di norma, di una commissione, che ne costituisce il corrispettivo: traccia di questo distinto ed autonomo rapporto si legge nell'art. 8, comma 4, dello statuto dei diritti del contribuente, a norma del quale *<<l'amministrazione finanziaria è tenuta a rimborsare il costo delle fideiussioni che il contribuente ha dovuto richiedere per ottenere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso dei tributi. Il rimborso va effettuato quando sia stato definitivamente accertato che l'imposta non era dovuta o era dovuta in misura minore rispetto a quella accertata>>*. Ed è a questo rapporto che si riferisce l'obbligo del debitore principale, che la controricorrente sostiene in atti sia stato assunto con la polizza fideiussoria, di restituire al garante quanto da lui versato al creditore.

I rapporti sono, oltre che distinti, autonomi, come si evince, proprio in tema d'imposta di registro, dalla regola fissata dall'art. 22 del d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 (Cass. 12 luglio 2013, n. 17237; ord. 14 marzo 2012, n. 4096). Né l'autonomia è incrinata dal riferimento all'*<<identità oggettiva dell'obbligazione del proprietario –ossia del debitore principale- nei confronti del fideiussore e dell'amministrazione finanziaria>>*, che si legge in alcune pronunce in materia doganale (Cass. 1885/13 e 1413/97), addotte a sostegno dell'orientamento qui contrastato: quelle pronunce, difatti, sottolineano che il debitore principale resta il soggetto passivo del rapporto tributario, di modo che, essendo tale rapporto configurabile con l'amministrazione, l'identità oggettiva va intesa, semplicemente, come identità patrimoniale.

2.2.-L'autonomia dei titoli e dei conseguenti rapporti evidenzia l'irrelevanza degli ulteriori precedenti evocati dalla controricorrente e dalla stessa Corte con le sentenze e le ordinanze dinanzi citate, i quali si riferiscono all'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa al decreto ingiuntivo ottenuto non già dal fideiussore, bensì *dal creditore-*

RG n. 27960/13

Angelina-Maria Ferrino estensore



soggetto iva nei confronti del debitore principale, del fideiussore o di entrambi per ottenere il corrispettivo della prestazione da lui resa, dalla quale scaturiva l'obbligo di pagare l'iva, con rivalsa nei confronti del *solvens* (Cass. 20 aprile 2007, n. 9390; 22 dicembre 2000, n. 16098; 7 aprile 1998, n. 3572; 27 luglio 1992, n. 9007).

Né può incidere la circostanza che quanto dovuto e versato si riferisca ad un rapporto soggetto ad iva. Non è prospettabile, difatti, interferenza alcuna con l'imposta di registro, che si riferisce al decreto ingiuntivo, cioè al coacervo degli effetti giuridici ed economici che esso è destinato a produrre, ex art. 20 del d.P.R. 131/86 (in termini, Cass. 12 luglio 2005, n. 14649, la quale ha ritenuto che debbano essere sottoposti ad autonoma tassazione, ai fini dell'imposta di registro, la sentenza di condanna al pagamento di somme ed il decreto ingiuntivo esecutivo relativo alle medesime somme), ossia, nel caso in esame, alla reintegrazione della sfera economica del garante; effetti, questi, autonomi e distinti rispetto a quelli che contrassegnano l'obbligazione principale.

3.- Ciò posto, allorquando il garante chiede l'emissione del decreto ingiuntivo per ottenere dal debitore principale quanto ha versato al creditore, non fa affatto valere il credito da corrispettivo per la prestazione resa al debitore, in seno al rapporto che a lui lo lega, ossia, come si esprime l'art. 8 l. 212 del 2000, <<il costo della fideiussione>>, ma si limita ad esercitare i diritti già spettanti al creditore, a seguito del pagamento da lui eseguito.

Il pagamento, peraltro, segna l'esecuzione della polizza fidejussoria e, quindi, l'esaurimento della prestazione di garanzia rilevante.

RG n. 27960/13


Angelina Maria Perrino estensore



3.1.- Per conseguenza, 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.

La circostanza che la prestazione eseguita dal garante ed il pagamento da lui richiesto al debitore abbiano *–recte*, possano avere uguale contenuto patrimoniale non acquista rilievo ai fini dell'applicazione del principio di alternatività, in quanto soltanto la prima configura un'operazione imponibile ai fini iva, sebbene in concreto esente (giusta l'art. 10, comma 1, n. 1, del d.P.R. n. 633/72); il secondo postula che l'operazione imponibile, consistente nella prestazione di garanzia, abbia avuto completa esecuzione, con l'avvenuta escussione del garante.

Il decreto ingiuntivo ottenuto dal garante, dunque, non ha oggetto il controvalore effettivo, ossia il corrispettivo del servizio da lui prestato all'utente (secondo la definizione di prestazione di servizi imponibile fornita, da ultimo, da Corte giust. 3 settembre 2015, causa C-463/14, *Asparuhovo Lake Investment Company OOD c. Direktor na Direksia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, punto 35). Coerentemente, la nota II) dell'art. 8 della Tariffa allegata al d.P.R. 131 del 1986 stabilisce che gli atti giudiziari *<<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>>*.

4.- Né è utilmente applicabile il comma 2 dell'art. 33 del d.P.R. 131/86, secondo cui *<<l'atto da cui risulta la surrogazione nei diritti del creditore, a norma degli articoli 1201 e 1203 del codice civile, è soggetto all'imposta stabilita per la cessione del diritto spettante al creditore surrogato>>*.

RG n. 27960/13

Angolina Maria Peffrino estensore



Ancora una volta, in base all'art. 1949 c.c. (fattispecie rientrante <<negli altri casi stabiliti dalla legge>> contemplati dal n. 5 dell'art. 1203), <<il fideiussore che ha pagato il debito è surrogato nei diritti che il creditore aveva contro il debitore>>: ed il pagamento, da cui scaturisce la cessione dei diritti, si è visto, non è corrispettivo o controvalore di una specifica prestazione della controparte.

5.- Non avendo spazio il principio di alternatività, trova applicazione l'art. 8, comma 1, lett. b), della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, che assoggetta gli atti dell'autorità giudiziaria, compresi i decreti ingiuntivi esecutivi (assoggettati all'imposta di registro ex art. 37 del medesimo decreto), <<recanti condanna al pagamento di somme o valori...>>, all'imposta di registro con aliquota proporzionale del 3% (in termini, con riguardo a sentenza di condanna all'adempimento pronunciata nei confronti del debitore ceduto ed a favore del creditore cessionario, Cass. 28 febbraio 2011, n. 4802).

5.1.-Segue l'accoglimento del ricorso, con cassazione della sentenza e rinvio ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della Lombardia, che provvederà anche alle spese, applicando il seguente principio di diritto:

“Il decreto ingiuntivo ottenuto nei confronti del debitore dal garante escusso da creditore garantito è soggetto a registrazione con aliquota proporzionale al valore della condanna, in quanto il garante, a seguito del pagamento, non fa valere corrispettivi o prestazioni soggetti all'imposta sul valore aggiunto”.

per questi motivi

la Corte:

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della

RG n. 27960/13

Angelina-Maria Perrino estensore

Lombardia.

Così deciso in Roma, il 23 giugno 2015.