

REGISTRAZIONE DELLE SENTENZE NEI GIUDIZI DI OPPOSIZIONE ALLO STATO PASSIVO PER I CREDITI DERIVANTI DA OPERAZIONI SOGGETTE AD IVA: ESISTE ANCORA L'ALTERNATIVITÀ TRA IMPOSTA DI REGISTRO ED IVA?

DANIELE L. GRONICH

L'argomento è stato suggerito a seguito dell'applicazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, di imposta di registro proporzionale relativamente alla registrazione di sentenze emesse a seguito di opposizione allo Stato Passivo di un fallimento da parte di un creditore e relativamente ad un credito derivante da operazione soggetta ad IVA.

IN VIA GENERALE al riguardo occorre premettere che la normativa vigente, DPR 131 del 1986, all'art. 40, fissa il principio di alternatività IVA / registro, con prevalenza dell'IVA e assoggettamento ad imposta di registro fissa degli atti, anziché ad imposta proporzionale, che viene riservata quindi agli atti estranei al campo di applicazione dell'IVA.

Tale previsione è rafforzata dal dispositivo dell'art. 43 (co. 1 lett. i) per cui negli atti relativi ad operazioni soggette e non soggette ad IVA (misti) la base imponibile per l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale è solo quella costituita dal valore delle operazioni non soggette IVA.

IN PARTICOLARE la stessa tariffa, art. 8 (lett. b), con disposizione tassativa in relazione agli atti dell'Autorità Giudiziaria contenenti condanna al pagamento di somme o all'esecuzione di prestazioni oppure alla consegna di beni dispone che tali atti non sono soggetti all'imposta di registro proporzionale per la parte relativa al pagamento di corrispettivi soggetti all'IVA, ciò in deroga alla regola generale presente nel medesimo art. 8.

E' quindi evidente che NORMALMENTE il meccanismo di attuazione del principio di alternatività considera quale prevalente la normativa IVA rispetto a quella sull'imposta di registro: il trattamento segue quindi direttamente la qualificazione che viene attribuita all'operazione ai fini dell'IVA; si deve quindi preliminarmente valutare se l'operazione sia soggetta o meno alla normativa IVA e solamente nel caso in cui l'operazione non rientri nella sfera di assoggettamento ad IVA si renderà applicabile l'imposta di registro in misura proporzionale. In tal senso, ad esempio, si è

espressa anche la Commissione tributaria centrale – sez 9^a - decisione del 30 settembre 2002 n. 6801.

E' da sottolineare come la normativa in materia di registro faccia rinvio completamente alla normativa IVA, intendendo con ciò che per operazione soggetta ad IVA si considera quella che esegue il presupposto dell'Art. 1 e immediatamente seguenti del DPR 633/72 (IVA) e cioè si deve trattare di prestazione di servizi o cessione di beni, effettuata nell'esercizio di attività imprenditoriale o professionale; in sostanza, affinché l'atto che si sottopone a registrazione possa avvalersi dell'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa deve esserci, a monte, un'operazione teoricamente soggetta ad IVA. E' opportuno inoltre dire che la norma considera rientranti nella sfera IVA, ad esempio, anche le operazioni non soggette per mancanza del presupposto di territorialità (art. 7 IVA), quelle non imponibili concernenti le esportazioni (art 8) e le operazioni assimilate (art. 8 bis), quelle relative ad operazioni intracomunitarie e relative ai servizi internazionali (art. 9), nonché operazioni esenti ai sensi dell'art. 10 DPR 633.

In definitiva, sono da considerarsi quali "soggette" ad IVA tutte le operazioni rientranti nel campo applicativo dell'IVA stessa e pertanto assoggettate agli adempimenti contabili previsti dalla medesima normativa anche se esenti o non imponibili.

Portando ora il discorso nell'argomento più specifico relativo al trattamento degli atti giudiziari, emerge in via generale che la ratio dell'applicazione dell'imposta di registro va cercata negli "effetti giuridici dell'atto sottoposto a registrazione" (Ris. Minfinanze n. 260382 del 31/7/90); l'imposta colpisce, nel nostro caso, le sentenze relative a controversie civili che definiscono, anche solo in parte, le vertenze.

L'art. 37 stabilisce la tassazione degli atti giudiziari anche se al momento della registrazione sono stati impugnati o sono ancora impugnabili, quindi le sentenze sono sottoposte a registrazione anche se sono di natura non definitiva, salva la possibilità di conguaglio o di rimborso al momento della eventuale sentenza emessa in sede di impugnazione e passata in giudicato.

L'elenco TASSATIVO degli atti giudiziari soggetti a registrazione si può evincere dal combinato disposto dell'art. 37 del testo unico sull'imposta di registro e dell'art. 8 della tariffa.

Per quanto concerne l'argomento principale di questo intervento, e quindi l'alternatività IVA / registro negli atti giudiziari relativi o connessi alle procedure concorsuali, ribadisco innanzi tutto che il più volte citato art. 8 della tariffa, alla nota 2^a, statuisce che gli atti recanti condanne al pagamento

di somme o valori, ad altre prestazioni o alla consegna di beni non sono soggetti all'imposta proporzionale di registro per la parte relativa al pagamento o alla prestazione rientranti nella sfera di applicazione dell'IVA; quindi la norma riafferma il principio di alternatività IVA/registro in materia di atti giudiziari anche se con ESCLUSIVO riferimento agli atti previsti dal co. 1, lett. b e co. 1 bis sub n. 1 e 2.

Più specificamente, l'Amministrazione finanziaria ha evidenziato il trattamento ai fini dell'imposta di registro dei decreti di esecutività dei progetti di riparto dell'attivo fallimentare (Circ. Minfinanze 58/260228 del 30/7/1990): il provvedimento emesso dal Giudice Delegato è assoggettabile ad imposta proporzionale solo per la parte in cui ci sia una decisione sulla collocazione del credito e quindi sulle posizioni di diritto soggettivo del creditore che ha avviato la "contestazione" ma per il resto si sottrae alla tassazione in quanto atto di giurisdizione esecutiva non equiparabile al decreto di esecuzione dell'aggiudicazione o assegnazione di bene pignorato.

Nella citata circolare viene precisato che:

· Il decreto che risolva contestazioni che non pongono in discussione i risultati dello stato passivo respingendole è soggetto alla sola imposta in misura fissa mentre se le contestazioni vengono accolte è soggetto alla registrazione con imposta proporzionale in misura dell'1%.

Ai fini della determinazione della base imponibile interviene l'art. 43 del testo unico che, al comma 4, espone come le disposizioni in materia di determinazione della base imponibile previste per i contratti valgono anche per gli atti giudiziari idonei a produrre i medesimi effetti. La tariffa, ad esempio, prevede che gli atti di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale vengano assoggettati ad imposta di registro in misura proporzionale dell'1%, mentre sono soggetti a "tassa fissa" (€29,11, già lire 250.000) gli atti non contenenti trasferimento, condanna o accertamento di diritti a contenuto patrimoniale.

Per quanto riguarda il più specifico caso circa la registrazione delle sentenze nei giudizi di opposizione allo stato passivo per i crediti derivanti da operazioni soggette ad IVA ed il quesito: "esiste ancora l'alternatività tra imposta di registro ed IVA?" si può concludere, pur in assenza di giurisprudenza e prassi codificata circa la specifica fattispecie, che il principio di alternatività non sembra applicabile qualora il giudizio abbia trattato la collocazione del credito, intervenendo quindi sulla posizione del diritto soggettivo del creditore e neppure nel caso in cui la sentenza ammetta il credito in quanto si tratta di atto dichiarativo, che modifica lo stato passivo, e non di atto di condanna al pagamento ma, casomai, di

accertamento di diritti a contenuto patrimoniale ESULANDO QUINDI DALLA TASSATIVA DISPOSIZIONE DELLA TARIFFA CIRCA L'APPLICABILITA' DELLA REGISTRAZIONE A TASSA FISSA.

Si può concludere con una riflessione: il fallimento, per sua natura, non può venire condannato al pagamento di debiti sorti antecedentemente la sua dichiarazione; si potrebbe quindi evincere una ipotetica disparità di trattamento, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, fra il credito (per operazioni soggette IVA) vantato nei confronti di impresa in bonis e quello vantato nei confronti di impresa fallita, in quanto, come visto, nel primo caso può essere emessa sentenza di condanna assoggettata ad imposta fissa mentre nel secondo caso, essendo impossibile ottenere appunto una sentenza di condanna al pagamento, la registrazione della sentenza dichiarativa di credito viene assoggettata ad imposta proporzionale.

Daniele L. Gronich
Ragioniere commercialista in Verona