

Sentenza del 11/12/2020 n. 998 - Comm. Trib. Reg. per le Marche Sezione/Collegio 1

Intitolazione:

DICHIARAZIONE DI DEBITO - PROMESSA DI PAGAMENTO; ART.20 D.P.R. 131/86-IMPOSTA PROPORZIONALE DI REGISTRO ART.3 PARTE I° TARIFFA- APPLICABILITA'-CONDIZIONI

Massima:

L'istituto della "ricognizione di debito" e quello della "promessa di pagamento" ex 1988 c.c. rappresentano figure di veri e propri negozi giuridici, qualificabili "negozi unilaterali di accertamento". La dichiarazione di debito disciplinata dall' articolo 1988 C.C., si configura come "atto di natura dichiarativa" e come tale rientrante nell'articolo 3 parte prima della tariffa allegata al d.p.r. 131/86 "atti di natura dichiarativa relativi a beni o rapporto di qualsiasi natura". La giurisprudenza di legittimità ha qualificato l'istituto quale: "atto contenuto meramente dichiarativo di un preesistente rapporto giuridico sarebbe tassabile ai sensi dell'articolo 9 della tariffa con l'aliquota del 3%. Tale tesi è però in contrasto con la recente pronuncia di questa corte 28 maggio 2007 numero 12.432, da cui non vi è ragione di scostarsi, secondo cui in tema di imposta di registro, alla ricognizione di debito, atto avente, in quanto tale, "natura dichiarativa" è applicabile l'aliquota dell'1% fissata per tale specie di atti dall'articolo 3 tariffa allegata al d.p.r. 26 aprile 1986 numero 131. E poi diverso il problema valutare se sia stato adeguatamente sottoposta all'imposta l'atto cui la ricognizione rimanda."(Cass. 16829/2008) (Cassazione 29382/19); conforme: Cassazione sentenza n°3379/2020.

Testo:

Con tempestivo atto di appello notificato in data 17 ottobre 2014 l'Agenzia delle entrate direzione provinciale di Ancona ha impugnato la sentenza numero 138/01/14 pronunciata in data 20 dicembre 2013 e depositata in data 04.03. 2014, non notificata, della commissione tributaria provinciale di Ancona. Il giudice di prime cure adito ha accolto il ricorso contro l'avviso di liquidazione dell'imposta e di irrogazione delle sanzioni ai sensi dell'articolo 54, comma 5, del d.p.r. 26 aprile 1986 numero 131, attraverso cui l'appellante agenzia delle entrate aveva sottoposto a registrazione d'ufficio ai sensi dell'articolo 15 d.p.r. 131/86 la scrittura privata titolata: "*ricognizione di debito, dilazione di pagamento e compensazione*". L'amministrazione finanziaria, interpretando il contratto ai sensi dell'articolo 20 d.p.r. 131/86 ha ritenuto di applicare l'imposta proporzionale di registro nella misura dell'1% ai sensi dell'articolo 3 parte prima della tariffa allegata al d.p.r. 131/86. Insiste pertanto innanzi questo giudice col gravame di appello chiedendone l'accoglimento con vittoria delle conseguenti spese di giustizia. Nel merito questa commissione osserva come il giudice provinciale adito CTP Ancona, ritenendo che il contratto dovesse essere qualificato come "*una dichiarazione di scienza*" relativa alla sussistenza di un rapporto preesistente e, quindi nascente da pregressi contratti stipulati dal ricorrente con le altre parti ha dedotto che non si è creata una nuova obbligazione ma semplicemente un riconoscimento a posteriori degli effetti economici di quegli atti. Di conseguenza ha ritenuto corretta la tesi del ricorrente riconoscendo la tassazione ai fini dell'imposta di registro, a tassa fissa, secondo quanto disposto dall'articolo 11 della tariffa parte prima allegata al d.p.r. 131/86, con la conseguente non applicazione dell'art.3 della tariffa parte prima ed il conseguente annullamento dell'atto impugnato e compensazione delle spese di giudizio. Questa commissione letti tutti gli atti del processo, udite le parti intervenute alla odierna pubblica udienza, come da processo verbale redatto, terminata la camera di consiglio, e deliberato come da dispositivo, trattiene la causa per la sentenza ed osserva quanto segue:

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello merita accoglimento.

L'articolo 20 del d.p.r. 131/1986 disciplina la interpretazione degli atti ai fini della tassazione dell'imposta di registro: "*l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici, degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente*". Ai fini che qui interessano, la norma tributaria si pone come complementare alla norma civilistica in tema di ermeneutica contrattuale come previsto dall'articolo 1362 C.C.. Secondo il costante insegnamento della Suprema Corte di Cassazione (Vedi Cassazione n°2713/2002) la disposizione dell'articolo 20 d.p.r. 131/86, sopra richiamata, non costituisce mera norma interpretativa degli atti registrati, ma rappresenta una disposizione di legge volta ad accertare il mero rapporto giuridico tributario come definibile dall'oggetto del contratto o dell'atto, e tale rapporto viene fatto coincidere con gli effetti giuridici indicativi della capacità contributiva dei soggetti che compiono gli atti. In altre parole l'indagine che deve essere compiuta riguarda nella sostanza, la reale portata ed efficacia dell'atto sottoposto a registrazione nella sua totale interezza. Il primo giudice nell'accogliere il ricorso ha ritenuto che l'atto in oggetto si configurasse come una "*mera ricognizione di debito*" conservativa di pregressa obbligazione e non sostitutiva con nuove obbligazioni autonome, ritenendo, in definitiva, quindi legittima l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa anziché proporzionale. Ai fini della verifica della correttezza dell'iter logico-giuridico seguito dalla commissione tributaria provinciale di Ancona nella sentenza impugnata, risulta necessario e definitivo lo scrutinio dell'atto *rectius* contratto sottoposto a registrazione. In verità secondo la giurisprudenza invocata dall'appellante (Sentenza della Corte di Cassazione numero 12.432 del 28 maggio 2007; richiamata dalla successiva n°16.829 del 20 giugno 2008) la ricognizione di debito, essendo atto avente natura dichiarativa, sarebbe in linea di principio sottoposta a tassazione proporzionale nella misura dell'1% ai

sensi dell'articolo 3 della tariffa parte prima allegata al [d.p.r. 131/86](#). Tanto premesso, nel caso di specie, occorre, altresì, esaminare l'atto oggetto di registrazione per comprenderne l'esatta portata giuridica secondo la volontà delle parti. Dall'analisi della scrittura del 30.01.2012 (titolata "ricognizione di debito, dilazione di pagamento e compensazione) si rileva che l'atto sottoposto a registrazione non contiene unicamente una ricognizione di debito, in esso v'è la regolamentazione di contratti preliminari; le compensazioni di somme di pagamento e dilazioni di pagamento per somme diverse dagli originari importi contrattualmente previsti. In verità più che una mera novazione dei precedenti contratti o una definizione delle obbligazioni nascenti dagli stessi, dal tenore letterale dell'atto e degli accordi contrattuali in esso contenuti ed in particolare anche per quanto indicato nelle premesse alla lettera l) secondo cui: in caso di conflitto prevale il conto tenuto dei contratti preliminari ma, esclusivamente al fine della individuazione degli immobili nonché quelli contenuti nell'articolo 2: laddove la mancata consegna degli immobili di cui ai preliminari non venga rispettato il relativo contratto di vendita preliminare si intenderà risolto di diritto senza alcuna formalità od onere a carico del creditore mentre il debitore resterà obbligato al pagamento dell'intero debito residuo da calcolarsi secondo la scrittura sottoposta a registrazione; e poi quelli contenuti nell'articolo 3, relativo- alla decadenza delle rate di pagamento rideterminate dal contratto-; ed infine quelli contenuti nell'articolo 4- in ordine al mancato esercizio del diritto del creditore- conduce questo collegio a dover valutare il complesso dei patti espressi nel contratto, secondo la loro ermeneutica interpretazione, come elementi contrattuali giuridici di un "contratto di transazione " (con efficacia novativa) piuttosto che "di ricognizione di debito". Ogni riferimento alla alternatività prevista dall'[articolo 40 d.p.r.131/86](#) (IVA/REGISTRO) appare al caso di specie inconferente. In definitiva, quindi, proprio le modalità di pagamento nascenti dall'atto *rectius* "contratto di transazione con efficacia novativa" conducono a ritenere corretta l'interpretazione fornita dall'agenzia delle entrate in ordine alla tassazione dell'atto, con obbligo di registrazione termine fisso, della misura proporzionale dell'1%, ai sensi del combinato disposto degli articoli 20 del [d.p.r. 131/86](#) e, quindi, di conseguenza, applicabile l'articolo 3 parte prima della tariffa allegata al [d.p.r. 131/86](#). Al riguardo, negli atti transattivi, l'imposta di registro è prevista in misura fissa solo allorché dalla transazione non derivano obblighi di pagamento: (Cass. 29382/2019) fattispecie da escludere al caso di cui è processo. In ogni caso, tuttavia, alle medesime conclusioni, si perviene ai fini dell'applicazione dell'imposta proporzionale di registro nella misura dell'1% ai sensi dell'articolo 3 della richiamata tariffa, interpretando il contratto quale dichiarazione unilaterale "di riconoscimento di debito". Ancorché questo giudice ritenga, nel caso di specie, più corretta un'interpretazione che conduce ad identificare l'atto quale un contratto di transazione, la tassazione non muta qualora l'interpretazione fornita, ai sensi dell'[articolo 20 d.p.r. 131/86](#), dovesse coincidere con quella della "dichiarazione di debito". In questo caso proprio per la natura giuridica dell'istituto, la dichiarazione di debito disciplinata dall' [articolo 1988 C.C.](#), si configura come "atto di natura dichiarativa" e come tale rientrando nell'articolo 3 parte prima della tariffa allegata al [d.p.r. 131/86](#) secondo cui debbono essere inclusi: "*atti di natura dichiarativa relativi a beni o rapporto di qualsiasi natura...*".(Art.3 parte I° Tariffa). Le ragioni di questa disposizione trovano giustificazione nel fondamentale principio secondo cui l'atto unilaterale avente natura dichiarativa quale la dichiarazione di debito esonera il creditore di provare il rapporto fondamentale da cui il credito deriva invertendo a favore del creditore l'onere della prova e dispensandolo, quindi, di provarne l'origine. Questo atto dichiarativo unilaterale, in definitiva, non contiene alcun rapporto di continuità sostanziale con il contratto o i contratti che hanno generato il debito, anzi, al contrario ne prende le distanze e ne separa tutti gli effetti giuridici, lasciando solo alla "*dichiarazione di debito*" il solo elemento di valenza giuridica che l'atto stesso rappresenta. In definitiva, rimanendo sul terreno meramente tributario, oggetto della presente disputa, l'interpretazione giuridica sopra fornita "chiude", definitivamente qualsiasi diversa considerazione compresa quella relativa al rapporto di alternatività IVA/REGISTRO invocato dal ricorrente ai sensi dell'[articolo 40 d.p.r. 131/86](#) e riconosciuto dalla commissione tributaria provinciale di Ancona nella sentenza impugnata. In fine a riguardo giova osservare che l'istituto della "*ricognizione di debito*" e quello della "*promessa di pagamento*" rappresentano figure di veri e propri negozi giuridici, anche promettere di pagare un debito, o riconoscerlo, significa esprimere una manifestazione di volontà e di conseguenza, un autoregolamento di interessi. Tali negozi possono considerarsi quali "negozi unilaterali di accertamento" in quanto accerterebbero l'esistenza di un rapporto su cui non v'è certezza, sino a considerarli atti generanti una nuova obbligazione, che coincide con quella del rapporto sottostante. Non a caso il legislatore ha inserito fra le obbligazioni contenute nel [libro quarto del codice civile](#) l'articolo 1988 "promessa di pagamento ricognizione di debito". Infatti anche a voler contestare la negoziabilità delle figure in esame, tali atti andrebbero inquadrati tra le "partecipazioni di rappresentazione" categoria cui sarebbe comunque applicabile la disciplina dei contratti (Santoro-Passarelli). Su questo solco si pone la giurisprudenza di legittimità attraverso la sentenza della Corte di Cassazione del 20 giugno 2008 numero 16.829, la quale trattando della dichiarazione di debito qualeualificqua: "*atto contenuto meramente dichiarativo di un preesistente rapporto giuridico sarebbe tassabile ai sensi dell'articolo 9 della tariffa con l'aliquota del 3%. Tale tesi è però in contrasto con la recente pronuncia di questa corte 28 maggio 2007 numero 12.432, da cui non vi è ragione di scostarsi, secondo cui in tema di imposta di registro, alla ricognizione di debito, atto avente, in quanto tale, "natura dichiarativa" è applicabile l'aliquota dell'1% fissata per tale specie di atti dall'articolo 3 tariffa allegata al [d.p.r. 26 aprile 1986 numero 131](#). E poi diverso il problema valutare se sia stato adeguatamente sottoposta all'imposta l'atto cui la ricognizione rimanda.*" (Cass. 16829/2008). Tale orientamento risulta consolidato dalla recente sentenza della Suprema Corte di Legittimità secondo cui: "*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 numero 131](#), né necessariamente ricompresa nel disposto di cui all'articolo 4, della parte seconda, che dispone la registrazione in caso d'uso delle "scritture private non autenticate" qualora non abbiano contenuto patrimoniale, è ugualmente soggetta a registrazione in forza dell'articolo 9, [parte prima, del d.p.r. 131 del 1986](#), che ha valore di previsione generale, trattandosi di atto avente per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale (Sez.5 ,sentenza n°24107 del 12.11.2014). Invero, essendo un atto avente, in quanto tale, "natura dichiarativa" cui è perciò applicabile l'aliquota dell'1% fissata per tale specie di atti dall'articolo 3 della tariffa allegata al [d.p.r. 26 aprile 1986 numero 131](#).*

Ne consegue quindi che la sentenza impugnata deve essere per queste ragioni riformata e di conseguenza l'avviso di accertamento confermato nella parte in cui ritiene applicabile all'atto di specie l'obbligo di registrazione in termine fisso e l'applicazione proporzionale dell'imposta di registro nella misura dell'1% ai sensi dell'articolo 3 della tariffa parte I° allegata al d.p.r. 131/1986.

Per quanto riguarda le spese di giudizio considerata la specialità della materia nonché la difficoltà interpretativa che ne consegue, e in definitiva, rilevato anche il recente orientamento giurisprudenziale consolidatosi, dopo la presentazione degli atti di appello, ne appare equa ai sensi dell'articolo 92 comma 2 c.p.c. la compensazione fra le parti.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Regionale delle Marche, definitivamente pronunciando, accoglie l'appello dell'Agenzia delle Entrate e per l'effetto conferma la legittimità dell'avviso di liquidazione dell'imposta e di irrogazione delle sanzioni n° 20130RA00009, impugnato; spese compensate.
