

COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 48/50/2012

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con avviso di liquidazione n. Omissis notificato alla società BIOMEDICA Pharma Produkte Gmbh (di seguito, la Società) in data 8 luglio 2009, l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Milano 1, richiedeva, ai sensi dell'art. 22 DPR n. 131 del 1986, maggiore imposta di registro ed oneri accessori in relazione al decreto ingiuntivo del tribunale di Milano n. 33882/2005 rep. 20351/2006, decreto ingiuntivo che la Società già aveva assoggettato all'imposta di registro, ma in misura fissa, per un importo complessivo pari ad € 339,72, di cui € 168,00 relativamente all'imposta gravante sul decreto, € 168,00 in relazione all'imposta dovuta sull'accordo di transazione enunciato nel decreto ed € 3,72 per tributi speciali e compensi.

Nello specifico l'Agenzia contestava alla Società:

- un'imposta di registro proporzionale del 3% calcolato sull'importo del decreto ingiuntivo (€ 305.750,00) complessivo di interessi e/o rivalutazione (€ 48.581,26), per un importo pari ad € 10.630,00;
- un'imposta di registro proporzionale del 3% sul valore della transazione enunciata nel decreto ingiuntivo (€ 611.500,00), pari ad un importo di € 18.345,00.

Contestualmente irrogava sanzioni per € 22.014,00, pari al 120% dell'imposta calcolata sull'atto enunciato, nonché interessi diritti per € 797,31, cosicché la somma complessivamente richiesta la società con l'avviso di liquidazione ammontava ad € 51.786,31.

La Società ricorreva avverso il predetto avviso di liquidazione, eccependone in via principale l'illegittimità, in quanto l'Ufficio aveva calcolato la tassa in modo proporzionale, senza considerare che il decreto ingiuntivo, che disponeva il pagamento di corrispettivi soggetti all'I.V.A. in quanto derivanti dalle fatture emesse dalla società e non pagate dal debitore, in virtù di quanto disposto dall'art.8, Nota II della Tariffa, Parte Prima del T.U., scontava l'imposta di registro in misura fissa. Precisava che nella materia era operativo il principio di alternatività Iva/Registro sancito dall'art. 40 del T.U. Aggiungeva che la stessa Amministrazione Finanziaria, con circolari n. 214 del 10 settembre 1998 e 34/E del 30 marzo 2001, aveva chiarito che ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, "ai decreti ingiuntivi originati da fattura è applicabile l'imposta di registro nella misura fissa di lire 250.000, nonché una ulteriore tassa fissa per l'enunciazione del negozio sottostante quando l'atto enunciato, soggetto ad Iva, non sia stato già registrato".

Sempre in via principale, la società eccepiva l'illegittimità dell'avviso per essere stata la transazione, enunciata nel decreto ingiuntivo, impropriamente assoggettata ad imposta proporzionale, laddove l'enunciazione, disciplinata dall'art. 22 del T.U., è un istituto neutrale rispetto alla misura della tassazione, nel senso che attraverso l'enunciazione non si può far certo diventare soggetto d'imposta proporzionale un atto soggetto invece a registrazione in misura fissa. La società precisava che la transazione, per € 611.500,00, ma poi onorata solo per € 305.750,00, era intervenuta tra la Società e il debitore Co. Consulting s.a.s. di Um. Co. & C, al fine di regolare la controversia sorta tra esse parti relativamente ad un contratto di distribuzione e di commercializzazione in Italia del prodotto farmaceutico "Formoline L112", contratto per il quale la Co. era invece tenuta al pagamento di un importo complessivo di euro 951.104,00 (per il quale la società aveva emesso sette fatture) a fronte di acquisti intracomunitari effettuati dal debitore, rilevanti ai fini Iva in Italia in base al disposto di cui all'art. 38 del D.L. n. 331 del 1993. Poiché si

trattava di una transazione non novativa, riferita ad atti precedentemente assoggettati ad Iva, era pacifico che si dovesse applicare l'imposta in misura fissa in forza del principio di alternatività fra Iva e imposta di registro previsto dall'articolo 40 del testo unico.

In via subordinata la Società eccepiva l'illegittimità dell'avviso di liquidazione per impropria applicazione dell'imposta e delle sanzioni sulla transazione enunciata. Premesso infatti che l'accordo di transazione definito tra la Co. e la Società era stato concluso mediante scambio di corrispondenza, e che ai sensi dell'art.1, Tariffa Parte II del T.U. tale atto era soggetto a registrazione solo in caso d'uso, sosteneva che nel caso in esame non si configurava alcun caso d'uso, sulla base del disposto di cui all'art.6 del T.U., dovendosi escludere che il mero richiamo dell'atto non registrato in un atto registrato possa configurare un'ipotesi d'uso.

In via ulteriormente subordinata, la Società eccepiva l'illegittimità dell'avviso di liquidazione per impropria applicazione delle sanzioni in ipotesi di applicazione dell'imposta suppletiva.

L'Ufficio si costituiva, controdeducendo. In particolare, faceva rilevare, quanto alla prima eccezione, che il documento di transazione, pur richiesto alla parte senza esito tramite lettera fax prima che fosse emesso l'avviso di liquidazione, non poteva essere preso in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede contenziosa, ai sensi dell'art. 32, penultimo comma del d.p.r. 600 del 1973, in quanto allegato unitamente alle relative fatture soltanto con il ricorso.

Quanto alla seconda eccezione, faceva rilevare che, ai sensi dell'art. 22 del d.p.r. 131 del 1986, se in un atto sottoposto a registrazione sono menzionate disposizioni non sottoposte a registrazione, l'ufficio, sussistendo determinate condizioni (la presenza, nell'atto sottoposto a registrazione, degli estremi che consentano di identificare chiaramente il contenuto negoziale delle disposizioni ivi menzionate e non registrate; la intercorrenza delle disposizioni enunciate, tra le stesse parti che hanno stipulato l'atto enunciante e sottoposto a registrazione), sottopone a tassazione non solo l'atto presentato per la registrazione, ma anche le precedenti disposizioni in esso enunciate.

La società in data 13 gennaio 2010 depositava memorie.

La Commissione Provinciale adita accoglieva il ricorso a spese compensate. In particolare, osservava che la natura del titolo per il quale si procedeva era stata la transazione, la quale aveva già subito un'imposizione fiscale, come riportato dallo stesso Ufficio. Tale situazione aveva comportato il fatto che non poteva essere tassato alle stesse modalità un atto giudiziario che per sua natura comporta la tassazione fissa, con la conseguenza che la corretta interpretazione sulla tassa fissa da applicare era proprio quella effettuata dal ricorrente, laddove peraltro nel caso specifico non ricorreva il requisito della enunciazione, elemento necessario per l'eventuale applicazione della tassa proporzionale.

Avverso detta decisione ha proposto appello l'Ufficio.

Assegnata la controversia a questa Commissione Tributaria Regionale, la Società si è costituita con atto in data 08.04.2011, controdeducendo; la trattazione ha poi avuto luogo, presenti entrambe le parti, all'odierna pubblica udienza, cui l'appello è pervenuto dai rinvii disposti all'originaria udienza dell' 11.11.2011 e quindi a quella del 16.12.2011.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Deve essere in primo luogo esaminata l'eccezione sollevata dalla Società di inammissibilità dell'appello per decorrenza del termine, in quanto l'impugnazione sarebbe

dovuta essere effettuata entro e non oltre il 5 febbraio 2011, laddove appariva che la consegna per la notifica fosse avvenuta il 7 febbraio 2011. L'eccezione deve essere disattesa, risultando che il 5 febbraio fosse sabato ed applicandosi dunque la disposizione di cui all'art. 155 co. 5, prevedente la proroga di diritto al primo giorno seguente non festivo del termine scadente nella giornata del sabato.

La Società ha poi eccepito l'inammissibilità dell'appello per la non specificità dei motivi di appello.

Anche detta eccezione deve essere disattesa. Nell'atto di appello l'Ufficio risulta censurare motivatamente la decisione sotto vari profili, così assolvendo ampiamente all'onere di impugnazione specifica di cui all'art. 53 D. Lgs. n. 546 del 1992, atteso il carattere devolutivo pieno, nel processo tributario, dell'appello, mezzo quest'ultimo non limitato al controllo di vizi specifici, ma rivolto ad ottenere il riesame della causa nel merito (cfr. Cass., n. 4784 del 2011).

Venendo quindi all'esame dei motivi di appello, l'Ufficio con un primo motivo deduce l'illegittimità della sentenza di primo grado per violazione degli articoli 53 bis del d.p.r. n. 131 del 1986 e 32, penultimo comma, del d.p.r. n. 600 del 1973, in quanto i primi giudici non hanno tenuto presente che i documenti - nello specifico l'accordo di transazione - non trasmessi in risposta agli inviti dell'Ufficio (che li aveva richiesti con fax del 25.01.2007), non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa.

Il motivo è infondato.

Va infatti tenuto presente che, ai sensi dell'art. 32 penultimo comma dell'art. 32 D.P.R. n. 600 del 1973, la inutilizzabilità in sede contenziosa, da parte del contribuente, di documenti precedentemente richiesti dall'Ufficio e non trasmessi, è subordinata alla condizione che l'Ufficio abbia, all'atto della richiesta, informato il contribuente degli effetti della sua condotta reticente, condizione che non risulta sia sussistita.

Con un secondo motivo, l'Ufficio deduce l'illegittimità della sentenza di primo grado nella parte in cui la Commissione dichiara che non ricorre il requisito della enunciazione, essendo invece in atti (in particolare l'allegato 2 del ricorso introduttivo) la prova che il decreto ingiuntivo fa esplicito riferimento all'accordo di transazione stipulato in data 18 febbraio 2005. Assume infatti che, ai sensi dell'articolo 22, comma 1 del d.p.r. n. 131 del 1986, se in un atto sono enunciate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere fra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene l'enunciazione, l'imposta si applica anche alle disposizioni enunciate. Secondo l'Ufficio, qualora il provvedimento enunciato sia soggetto a registrazione in caso d'uso, è proprio la sua allegazione in giudizio che, rappresentandone una forma d'uso, ne legittima la sottoposizione all'imposta di registro.

Il motivo deve essere disatteso. Ancorché i primi giudici non si siano espressi con compiutezza, quello che rileva, come diligentemente osservato dall'appellata, è che non dipende certo dalla ricorrenza o meno dell'enunciazione la natura della tassazione, non potendo valere l'enunciazione a trasformare un atto soggetto a imposta fissa in atto soggetto a imposta proporzionale.

Con un terzo motivo, l'ufficio deduce l'illegittimità della sentenza di primo grado facendo presente che si è proceduto a tassazione solo ed esclusivamente del titolo enunciato (accordo di transazione) e non del rapporto principale (cessioni di beni). L'art.8, nota II, del d.P.R. n. 131 del 1986 su cui si è fondato il ricorso introduttivo, nel caso di specie non poteva essere richiamato, proprio perché l'Ufficio ha tassato solo ed esclusivamente il

titolo enunciato e non il rapporto principale, con la conseguente impropria citazione, da parte della società, della circolare n. 34/E, che si riferisce testualmente a "i decreti ingiuntivi originati da fattura". Quanto poi al rapporto principale, premesso che l'ufficio non era stato posto nella condizione di poter comprendere il contenuto della transazione, nel caso di specie non era nemmeno corretto parlare di alternatività fra Iva e imposta di registro. Osserva l'Ufficio, infatti, che l'Iva non è stata pagata dalla Società, tedesca, in quanto cedente a fronte di cessione intracomunitaria e quindi non tenuta all'applicazione dell'IVA e neppure soggetta agli adempimenti contabili previsti dal D.P.R. n. 633 del 1972 e dall'art. 38 D.L. 331 del 1993.

Anche questo motivo deve essere disatteso.

Non può infatti prescindersi dalla natura del titolo enunciato, la transazione, in relazione al rapporto principale cui essa si riporta, fornitura intracomunitaria di beni per la quale la contribuente già aveva emesso fatture. Dall'esame della transazione emerge che si sia soltanto definito in misura forfettaria e ridotta il dovuto dalla società debitrice, già oggetto di una serie di fatture emesse a fronte delle forniture effettuate; dunque, transazione non novativa, riguardante e direttamente riconducibile a importi fatturati già assoggettati ad IVA.

La fattispecie risulta allora rientrare pienamente nella previsione della circolare n. 34/E del 30.03.2001 dell'Agenzia delle Entrate, secondo la quale appunto "ai decreti ingiuntivi originati da fattura è applicabile l'imposta di registro nella misura fissa di Lire 250.000, nonché, per il principio di alternatività di cui all'art. 40 del testo unico dell'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, una ulteriore tassa fissa per l'enunciazione del negozio sottostante quando l'atto enunciato, soggetto ad Iva, non sia stato registrato".

Sia il decreto ingiuntivo, quindi, sia il negozio enunciato, scontano l'imposta di registro in misura fissa, essendo i corrispettivi (da cui la transazione prima e il decreto ingiuntivo sono originati) già stati assoggettati all'IVA. Che poi l'IVA, come sostenuto dall'Ufficio, non sia stata pagata dall'appellante, in quanto cedente a fronte di cessione intracomunitaria, è circostanza influente, essendo rilevante il fatto dell'assoggettamento, non quello dell'effettiva debenza (l'art. 40 del D.P.R. n. 131 del 1986 dispone infatti che "per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa. Si considerano soggette all'imposta sul valore aggiunto anche le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta a norma dell'art. 7 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633..." (relative alle operazioni, come quella in esame, non rilevanti ai fini Iva nel territorio dello Stato per mancanza del cd. requisito territoriale).

Si impone, pertanto, il rigetto dell'appello.

La particolarità della problematica oggetto del giudizio, cui ha dato corso in sede di accertamento anche una condotta superficiale della appellata nei confronti dell'Ufficio, giustificano la integrale compensazione delle spese del grado.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Regionale di Milano rigetta l'appello e conferma la decisione impugnata.

Spese compensate.