

Equitalia è obbligata per l'imposta di registro dovuta sulle sentenze civili in cui è parte in causa?

di Fabio Gallio e Federico Terrin, RL

Equitalia litiga con l'Agenzia delle entrate sull'assoggettamento ad imposta di registro delle sentenze in cui è parte in causa, riconducibili all'attività di riscossione dei tributi. La sentenza della Commissione tributaria provinciale di Padova n. 19 del 2013 accoglie una impugnazione di Equitalia contro l'avviso di liquidazione dell'imposta di registro ed irrogazione delle relative sanzioni emesso dall'Agenzia delle entrate e relativo all'imposta per la registrazione di una sentenza pronunciata dal Giudice di Pace, in una causa promossa in sede civile da un contribuente nei confronti dell'agente della riscossione, inerente alla riscossione delle entrate iscritte a ruolo. È l'ennesima questione interpretativa connessa all'esenzione degli atti «relativi alle procedure esecutive svolte per la riscossione delle entrate». L'esenzione pare sia negata quando si tratta di cause in cui è il contribuente a citare Equitalia, per irregolarità nell'esecuzione, come se queste difese del contribuente non fossero inseribili nelle procedure esecutive per la riscossione dei tributi. È bello vedere una volta tanto Equitalia che assaggia il sapore del formalismo.

■ Sui limiti dell'esenzione dall'imposta di registro delle sentenze in cui sia parte Equitalia

Fabio Gallio e Federico Terrin

Come noto le sentenze sono «atti solenni» soggetti all'imposta di registro, in relazione alla quale sussiste il principio generale di responsabilità solidale passiva nel pagamento dell'imposta medesima (1). Questo vale in linea di principio anche per le sentenze dove sia parte Equitalia.

L'Agenzia delle entrate ha provveduto a notificare ad Equitalia l'avviso di liquidazione delle sentenze relative ai giudizi civili di cui Equitalia sia stata parte nella sua qualità istituzionale di agente della riscossione (2); in più di un'occasione tale circostanza ha portato all'instaurazione, da parte di Equitalia nella inconsueta veste di ricorrente, di un vero e proprio contenzioso tributario nei confronti dell'Agenzia delle entrate.

Una simile situazione, piuttosto paradossale, deriva dalla differente portata riconosciuta alla disposizione di cui all'art. 66, comma 2, del D.Lgs. n. 112/1999, secondo la quale «sono esenti dalle imposte di registro e di bollo gli atti

e le copie relativi alle procedure esecutive svolte per la riscossione delle entrate iscritte a ruolo».

Le tesi discordanti di Equitalia e dell'Agenzia delle entrate in merito agli atti «esenti dalle imposte di registro e di bollo»

Equitalia ritiene che le sentenze relative ai giudizi civili di cui essa sia stata parte nella sua

Fabio Gallio - *Cultore di Diritto tributario presso Università di Trieste, Avvocato, Dottore commercialista e Revisore legale in Padova e Milano*

Federico Terrin - *Avvocato tributarista in Padova*

Gli Autori ringraziano per la collaborazione l'Avv. Vittoria Mantovan.

Note:

(1) Art. 57, comma 1, del D.P.R. n. 131/1986, cd. T.U.R.

(2) Ad esempio, i giudizi di opposizione all'esecuzione proposta dal terzo proprietario ex art. 58 del D.P.R. n. 602/1973 o i giudizi ordinari proposti da Equitalia ex art. 48, comma 1, del D.P.R. n. 602/1973.

qualità istituzionale di agente della riscossione, in quanto atti connessi all'attività disciplinata al Titolo II del D.P.R. n. 602/1973 (3), siano da considerare «relativi alle procedure esecutive svolte per la riscossione delle entrate iscritte a ruolo» e pertanto rientrano senz'altro nel campo di applicazione della disposizione in esame.

L'Agenzia delle entrate replica in buona sostanza che la disposizione di cui all'art. 66, comma 2, del D.Lgs. n. 112/1999 si riferisce esclusivamente agli atti esecutivi, e non a tutti quelli connessi all'attività di riscossione delle entrate iscritte a ruolo. Tale assunto dell'Agenzia delle entrate risulta chiaramente esposto in una risoluzione del 2002 (4), concernente il trattamento dell'imposta di bollo degli atti difensivi e di costituzione in giudizio dell'agente della riscossione. In tale risoluzione l'Agenzia delle entrate, nel confermare che gli atti difensivi e di costituzione in giudizio dell'agente della riscossione (5) andavano esenti dall'imposta di bollo in virtù di quanto previsto dall'art. 5 della Tabella di cui all'allegato B al D.P.R. n. 642/1972, si era infatti premurata di sottolineare che l'esenzione dall'imposta di bollo degli atti stessi non poteva essere dedotta, oltre che dall'art. 5, prima menzionato, anche dall'art. 66, comma 2, del D.Lgs. n. 112/1999, in quanto il D.Lgs. n. 112/1999 «riguarda esclusivamente le procedure esecutive svolte per la riscossione delle entrate iscritte a ruolo». Ad avviso dell'Agenzia delle entrate quindi l'esenzione prevista dall'art. 66, comma 2, del D.Lgs. n. 112/1999 si applica solo ad un tipo di atti - quelli propriamente esecutivi - connessi all'attività di riscossione delle somme iscritte a ruolo, con esclusione pertanto di quelli posti in essere nell'ambito dei giudizi connessi a tale attività (6).

La posizione della giurisprudenza

Sono davvero poche le sentenze sul tema rinvenute nelle banche dati e, almeno sino ad ora, la questione non ci risulta essere giunta al vaglio della Corte di cassazione. Dal materiale in nostro possesso si deduce che la giurisprudenza di merito non risulta propensa a condividere la tesi dell'Agenzia delle entrate.

Recentemente la Commissione tributaria provinciale di Padova (7) ha infatti accolto il ricorso

dell'allora servizio riscossione tributi (ora agente della riscossione - Equitalia), e quindi annullato l'avviso di liquidazione dell'imposta di registro notificato dall'Agenzia delle entrate, richiamando un proprio precedente del 2002 (8) nel quale si era evidenziato che la disposizione di cui all'art. 66, comma 2, del D.Lgs. n. 112/1999 «non consente interpretazione difforme da quella sostenuta dalla ricorrente», ossia da Equitalia. In tale precedente si è infatti sottolineato che la disposizione in esame rappresenta una deroga esplicitamente disposta dal legislatore al principio generale, stabilito dall'art. 57 del D.P.R. n. 131/1986, della responsabilità solidale tra le parti in causa - tra cui per l'appunto figurava Equitalia nella sua qualità istituzionale di agente della riscossione - rispetto al pagamento dell'imposta di registro sulla sentenza.

Anche la Commissione tributaria provinciale di Genova nel 2006 (9), in un giudizio concernente l'avviso di liquidazione dell'imposta di registro per una sentenza di accoglimento dell'insinuazione al passivo fallimentare presentata da Equitalia, non ha condiviso la tesi dell'Agenzia delle entrate. In tale sentenza si legge infatti che «ai sensi dell'art. 66 D.Lgs. n. 112/1999 ... il concessionario non può essere assoggettato alle imposte di registro e di bollo nell'espletamento della funzione di riscossione e tale deve indubbiamente ritenersi quella esperita nell'ambito della procedura fallimentare, quale procedura esecutiva (non già individuale ma) concorsuale».

A ben vedere tuttavia la Commissione tributaria provinciale di Genova ha accolto il ricorso di

Note:

(3) Il Titolo II del D.P.R. n. 602/1973 disciplina tutte le attività che il soggetto preposto alla riscossione delle somme iscritte a ruolo può porre in essere una volta scaduto inutilmente il termine di pagamento indicato nella cd. cartella esattoriale.

(4) Trattasi della risoluzione dell'Agenzia delle entrate 19 febbraio 2002, n. 49/E, in Banca Dati BIG Suite, IPSOA.

(5) A differenza degli atti difensivi del contribuente.

(6) Quali sono per l'appunto gli atti difensivi dell'agente della riscossione o le sentenze pronunciate in giudizi di cui l'agente della riscossione sia stato parte.

(7) Comm. trib. prov. di Padova, Sez. IV, 12 marzo 2013, n. 19. Il testo della sentenza è riportato a seguire.

(8) Comm. trib. prov. di Padova, Sez. I, 17 luglio 2002, n. 112.

(9) Comm. trib. prov. di Genova, Sez. XII, 3 gennaio 2006, n. 220, in Banca Dati BIG Suite, IPSOA.

Equitalia sulla base di un ragionamento diverso da quello della Commissione tributaria provinciale di Padova. Dalla motivazione della sentenza si desume infatti che secondo la Commissione tributaria provinciale di Genova l'esenzione *ex art. 66, comma 2, del D.Lgs. n. 112/1999* era applicabile al caso di specie in quanto l'atto giudiziale era relativo ad un'attività propriamente esecutiva posta in essere dall'agente della riscossione, e non già ad un'attività meramente funzionale a permettere il buon esito di quest'ultima (10). Tale posizione della Commissione tributaria provinciale di Genova emerge in particolare da una sentenza del 2012 (11), nella quale si è esclusa l'applicabilità dell'esenzione *ex art. 66, comma 2, del D.Lgs. n. 112/1999* alla sentenza civile relativa ad un giudizio di opposizione al fermo *ex art. 86 del D.P.R. n. 602/1973* sulla base della considerazione che, in buona sostanza, si tratta di un atto cautelare, e non esecutivo (12). In altre parole, per la Commissione tributaria provinciale di Genova detta esenzione sarebbe stata applicabile se l'opposizione avesse invece avuto ad oggetto un atto esecutivo posto in essere dall'agente della riscossione.

Un possibile spunto di riflessione

Da quanto sopra esposto risulta evidente che in merito all'applicabilità dell'esenzione *ex art. 66, comma 2, del D.Lgs. n. 112/1999* alle sentenze civili connesse all'attività di riscossione delle entrate iscritte a ruolo vi è una discordanza di opinioni tra quelli che possono essere considerati i due soggetti principali dell'Amministrazione finanziaria (13) e che tale discordanza non è ad oggi stata risolta in modo del tutto chiaro da parte della giurisprudenza. Infatti quest'ultima, se, da un lato, dimostra di non condividere la tesi, sostenuta dall'Agenzia delle entrate, secondo cui la disposizione *ex art. 66, comma 2, del D.Lgs. n. 112/1999* riguarderebbe solo ed esclusivamente gli atti dell'espropriazione forzata esattoriale, dall'altro lato, mostra incertezze rispetto alla possibilità di applicarla agli atti esattoriali non esecutivi e di conseguenza alle sentenze civili pronunciate nei giudizi concernenti questi ultimi.

Volendo risolvere il problema, forse uno spunto di riflessione potrebbe essere dato dall'art. 157,

comma 1, del D.P.R. n. 115/2002 (14), a mente del quale «in applicazione dell'art. 48 del DPR n. 602/1973, per la procedura esecutiva relativa a tutte le entrate iscritte a ruolo, il concessionario annota come prenotati a debito il contributo unificato, le spese per le notificazioni a richiesta d'ufficio e i diritti di copia». Infatti tale articolo - il quale per l'appunto contiene un'espressione molto simile a quella che compare nell'art. 66, comma 2, del D.Lgs. n. 112/1999 in esame (15) - rappresenta per esplicita volontà del legislatore una norma attuativa di una disposizione, quella di cui all'art. 48 del D.P.R. n. 602/1973, che deve essere interpretata, alla pari di quella di cui all'art. 66, comma 2, del D.Lgs. n. 112/1999, tenendo presente la complessiva riforma della riscossione a mezzo ruolo realizzata tra il 1999 e il 2001 (16).

Se è vero che l'art. 48 del D.P.R. n. 602/1973, del quale per l'appunto l'art. 157 del D.P.R. n. 115/2002 rappresenta una norma applicativa, è inserito tra le disposizioni generali del Titolo II del D.P.R. n. 602/1973 e che secondo la disciplina dettata da tale corpo normativo l'attività esat-

Note:

(10) Quale può ad esempio essere l'attività giudiziale intrapresa dall'agente della riscossione ai sensi del combinato disposto degli artt. 49, comma 1, del D.P.R. n. 602/1973 e 2901 c.c. ss. o l'attività cautelare di cui agli artt. 77 e 86 del D.P.R. n. 602/1973.

(11) Comm. trib. prov. di Genova, Sez. XX, 22 febbraio 2012, n. 31.

(12) Infatti Comm. trib. prov. di Genova sottolinea che la sentenza alla quale si riferiva l'avviso di liquidazione notificato ad Equitalia «verte su opposizione al fermo di un veicolo, *ex art. 86 del D.P.R. n. 602/1973*, per cui non è prevista la vendita forzata del bene ed il conseguente incameramento del successivo ricavato ... essendo infatti il fermo di beni mobili registrati esclusivamente finalizzato ad impedire la circolazione del veicolo, è di tutta evidenza che il procedimento non ha come scopo la riscossione dei tributi».

(13) Ci riferiamo all'Agenzia delle entrate e ad Equitalia.

(14) Cd.TU Spese Giudiziarie

(15) Ci riferiamo all'espressione «procedura esecutiva relativa a tutte le entrate iscritte a ruolo», la quale è estremamente simile a quella, di cui all'art. 66, comma 2, cit., «procedure esecutive svolte per la riscossione delle entrate iscritte a ruolo».

(16) Bisogna infatti ricordare che il D.Lgs. n. 112/1999 e il D.Lgs. n. 46/1999, con il cui art. 16 è stato sostituito per intero il Titolo II del D.P.R. n. 602/1973, sono entrambi stati emanati in attuazione della legge n. 337/1998, in virtù della quale il Governo era stato delegato ad emanare uno o più decreti legislativi recanti disposizioni volte al riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo.

toriale propriamente esecutiva rappresenta solo una delle possibili attività del soggetto preposto alla riscossione delle somme iscritte a ruolo (17), ci sembra ragionevole ritenere che il riferimento alle procedure esecutive contenuto nell'art. 157 del D.P.R. n. 115/2002, e di riflesso quello contenuto nell'art. 66, comma 2, del D.Lgs. n. 112/1999, sia da intendere in senso non tecnico, vale a dire indichi ogni possibile procedimento - anche giudiziale - inerente all'attività di riscossione delle somme iscritte a ruolo, considerata nel suo complesso.

In quest'ottica, appare del tutto condivisibile l'orientamento della Commissione tributaria provinciale di Padova la quale, come già evidenziato, ritiene che l'art. 66, comma 2, del D.Lgs. n. 112/1999, rappresenti una deroga, dettata in favore del soggetto preposto alla riscossione delle somme iscritte a ruolo, al principio generale della responsabilità solidale passiva nel pagamento dell'imposta di registro sugli atti relativi a qualsivoglia procedimento inerente tale attività istituzionale di riscossione.

Osservazioni conclusive

Nel paragrafo precedente si è voluto offrire uno spunto di riflessione sul problema. In proposito bisogna tuttavia tener conto che la Commissione tributaria provinciale di Foggia ha recentemente aderito ad un'interpretazione dell'art. 157 del D.P.R. n. 115/2002 del tutto opposta a quella poc'anzi profilata, in quanto ha ritenuto che detto articolo, come anche l'art. 48 del D.P.R. n. 602/1973, faccia «preciso ed esclusivo riferimento alle procedure esecutive e al procedimento di riscossione coattiva, e non già a tutte le attività del concessionario» (18). In virtù di tale

conclusione si è ritenuto che nel processo tributario - a differenza che nel processo civile - non si applica la prenotazione a debito prevista dall'art. 157 del D.P.R. n. 115/2002 e che pertanto Equitalia è tenuta a versare il relativo contributo unificato (19).

In questa sede sarebbe ultroneo esaminare anche questo problema, esso pure peraltro potenzialmente foriero di altri contenziosi tributari tra i due principali attori dell'Amministrazione finanziaria. Pertanto ci limitiamo ad osservare che a nostro avviso una simile pronuncia è criticabile in quanto non ci sembra corrispondere alla *ratio* sottesa alle disposizioni di cui agli artt. 66 del D.Lgs. n. 112/1999, 157 del D.P.R. n. 115/2002 e 48 del D.P.R. n. 602/1973, che sembra essere quella di non far gravare sul soggetto preposto alla riscossione delle somme iscritte a ruolo - chiunque esso sia - (20) alcun onere di natura tributaria scaturente dall'attività, per l'appunto, di riscossione delle somme stesse.

Note:

(17) Infatti l'agente della riscossione, una volta scaduto inutilmente il termine di pagamento indicato nella cartella esattoriale, è legittimato, non solo ad avviare il procedimento di espropriazione forzata, secondo la particolare disciplina prevista nello stesso D.P.R. n. 602/1973, ma anche a compiere specifici atti cautelari e, in ogni caso, ad intraprendere ogni azione prevista a tutela del creditore.

(18) Comm. trib. prov. di Foggia, Sez. III, 31 ottobre 2012, n. 184, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(19) Il contributo unificato nel processo tributario è stato introdotto dall'art. 37 del D.L. n. 98/2011.

(20) Ad oggi il soggetto preposto alla riscossione delle somme iscritte a ruolo, in virtù di quanto stabilito con la riforma della riscossione realizzata con il D.L. n. 203/2005, è Equitalia, o meglio le società da quest'ultima partecipate, i cd. agenti della riscossione.

■ La funzionalità della lite alla riscossione dei tributi

RL

Nel concordare con la tesi degli Autori che precedono, pur non essendo uno specialista di procedure esecutive, mi pare che l'essenziale non abbia natura eccezionale, ma rappresenti una caratteristica della funzione esattoriale di diritto pubblico spettante al concessionario della riscossio-

ne, nell'esercizio della propria attività istituzionale. Non si tratta cioè di liti proposte nell'esercizio di attività «privatistiche» di Equitalia, come gli appalti per la fornitura di servizi o di materiali, dove operano le regole generali, ma di riscossione dei tributi. Sulla quale possono inne-

starsi anche cause accessorie, occasionate pur sempre dall'attività istituzionale. Anche in questi casi mi sembra operante la *ratio* di non far gravare il tributo di registro sul soggetto preposto all'incasso dei crediti tributari. Il tributo diventerebbe poi, a tacer d'altro, un costo della riscossione, che dovrebbe essere ripagato con gli «aggi», insomma una vera e propria partita di giro.

Questa vicenda di «rapporti tra istituzioni» spiega tuttavia, in controluce, molto del rapporto tra istituzioni e contribuenti. Si vede insomma che alle istituzioni, anche nei comportamenti più

formalistici e vessatori, importa pochissimo della natura del contribuente. Figuriamoci se l'Agenzia delle entrate ha piacere a essere formalista con Equitalia. Solo che il formalismo è una forma di cautela dei singoli funzionari, secondo la chiave di lettura a suo tempo proposta per inquadrare i comportamenti delle istituzioni (21). Immagine istituzionale da una parte, e copertura individuale dall'altra.

Nota:

(21) R. Lupi, *Manuale giuridico di scienza delle finanze*, Dike, 2012, pagg. 198 e ss.

■ La sentenza

Commissione tributaria provinciale di Padova, Sez. IV, Sent. 12 marzo 2013 (31 gennaio 2013), n. 19 - Pres. De Rosa - Rel. Pierobon

Svolgimento del processo

Con ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di Padova, presentato in data 18 marzo 2005 il Servizio Riscossione Tributi della provincia di Padova ... ricorre avverso l'avviso di liquidazione dell'imposta di irrogazione sanzioni notificato il 2 dicembre 2004 per l'importo di € 165,26 relativo all'imposta di registrazione della sentenza emessa in data 3 maggio 2004 dal Tribunale di Padova - sezione di Este in una causa avanti il Giudice di Pace di Padova.

La ricorrente fa presente che il Concessionario della riscossione dei tributi è assoggettato alla speciale disciplina del D.P.R. n. 602/1973.

L'art 58, comma 1, del D.P.R. n. 602/1973 statuisce che le tasse e i diritti per gli atti giudiziari dovuti in occasione del procedimento di riscossione coattiva sono ridotti alla metà e prenotati a debito per il recupero nei confronti della parte soccombente, quando questa non sia l'esattore.

La riforma introdotta dal D.Lgs. n. 46/1999 conferma la norma e prevede la suddetta esenzione del concessionario, riportando la medesima disposizione dell'art. 48 del D.P.R. n. 602/1973 post riforma.

Tutto ciò inoltre è confermato anche dalla recente normativa del D.Lgs. n. 112/1999, il cui art. 66, comma 2, prevede l'esenzione del concessionario dalle imposte di registro e di bollo di atti relativi alle procedure esecutive svolte per la riscossione delle entrate iscritte a ruolo.

Su analoghe questioni la C.T. di Padova con sentenza n. 112/01/02 si è pronunciata in senso favorevole al Concessionario.

L'Agenzia delle Entrate si costituisce in giudizio con comunicazione pervenuta l'11 maggio 2005 con le seguenti controdeduzioni.

L'avviso di liquidazione è legittimo.

L'Agenzia non condivide quanto sostenuto dal ricorrente poiché il provvedimento che ha dato origine alla presente controversia non è un atto del concessionario per il quale è prevista l'esenzione delle imposte di registro di bollo, ma riguarda l'atto di opposizione all'esecuzione promosso dall'avv. C.P.

Conclusioni delle parti

Per la ricorrente: chiede in via preliminare la sospensione dell'atto impugnato, in via principale l'annullamento dello stesso atto, con vittoria di spese.

Per la resistente: chiede di respingere l'istanza di sospensione in quanto trattasi di imposta principale di registro ed accessori, non sospensibile ai sensi dell'art. 56 del D.P.R. n. 131/1986; in via principale chiede il rigetto del ricorso con vittoria di spese.

Motivi della decisione

Il ricorso è fondato e pertanto merita di essere accolto.

Il ricorso concerne l'imposta di irrogazione sanzioni relativa all'imposta di registrazione della sentenza emessa in data 3 maggio 2004 dal Tribunale di Padova - sezione di Este in una causa avanti il Giudice di Pace di Padova.

La ricorrente sostiene che il Concessionario della riscossione dei tributi è assoggettato alla speciale normativa di cui all'art. 66, comma 2, del D.Lgs. n. 112/1999, che recita: «sono esenti dalle imposte di registro e bollo gli atti e le copie relativi alle procedure esecutive svolte per la riscossione delle entrate iscritte a ruolo».

Va sottolineato che il citato art. 66 che disciplina il regime fiscale degli atti di affidamento delle concessioni e degli atti relativi alle procedure esecutive conferma l'interpretazione sostenuta da parte ricorrente.

Infatti il primo comma sostiene che tali atti sono registrati gratuitamente e sono soggetti all'imposta di bollo solo in caso d'uso e il secondo comma esenta esplicitamente dalle imposte di registro e

bollo «gli atti e le copie relativi alle procedure esecutive svolte per la riscossione delle entrate iscritte a ruolo».

Analogamente in favore del Concessionario si è pronunciata la sezione n. 1 di questa Commissione Tributaria con la sentenza n. 112/01/02 che si richiama alla deroga disposta dal legislatore in sede di riordino del servizio nazionale della riscossione, di cui al citato art. 66 del D.Lgs. n. 112/1999.

Non si ritiene pertanto di concordare con le tesi dell'Ufficio che giustifica la legittimità dell'atto impugnato perché il provvedimento che ha dato origine alla attuale controversia riguarda l'atto di opposizione all'esecuzione promosso dall'avv. C.P.

La Commissione, visti gli atti, considerato quanto sopra, ritenuta giustificata la compensazione delle spese dato l'oggetto della contestazione

P.Q.M.

Accoglie il ricorso. Spese compensate.