Pubblicato il 19/02/2021

N. 01495/2021REG.PROV.COLL.

N. 03996/2020 REG.RIC.

R E P U B B L I C A I T A L I A N A

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

Il Consiglio di Stato

in sede giurisdizionale (Sezione Quarta)

ha pronunciato la presente

SENTENZA

sul ricorso numero di registro generale 3996 del 2020, proposto dalla società Sa-Fer S.p.a., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dagli avvocati Luisa Gobbi ed Yvonne Messi, con domicilio digitale come da PEC da Registri di Giustizia e domicilio eletto presso lo studio della prima in Roma, via Ennio Quirino Visconti, n. 103,

contro

il Comune di Azzano Mella, in persona del Sindaco *pro tempore*, rappresentato e difeso dall'avvocato Domenico Bezzi, con domicilio digitale come da PEC da Registri di Giustizia e domicilio eletto presso lo studio dell'avvocato Paolo Rolfo in Roma, via Appia Nuova, n. 96,

per la riforma

della sentenza del Tribunale Amministrativo Regionale per la Lombardia - Sezione staccata di Brescia, Sezione Prima, n. 68 del 27 gennaio 2020, resa tra le parti,

concernente l'ottemperanza alla sentenza del medesimo T.a.r. n. 1158 del 5 novembre 2014.

Visti il ricorso in appello e i relativi allegati;
Visto l'atto di costituzione in giudizio del Comune di Azzano Mella;
Visti tutti gli atti della causa;
Viste le note di udienza depositate dalla società ricorrente e dal Comune rispettivamente in data 26 gennaio 2021 e 25 gennaio 2021;
Relatore nella camera di consiglio del giorno 28 gennaio 2021, svoltasi da remoto ai sensi dell'art. 25 d.l. n. 137 del 2020, convertito con l. n. 176 del 2020, il Cons. Luca Lamberti;
Ritenuto e considerato in fatto e diritto quanto segue.

FATTO e DIRITTO

1. Con la sentenza n. 1158 del 5 novembre 2014, come corretta con decreto collegiale n. 309 del 19 febbraio 2015, il T.a.r. per la Lombardia - Sezione staccata di Brescia, decidendo sull'opposizione proposta dal Comune di Azzano Mella avverso il decreto ingiuntivo n. 202 emesso in data 1 marzo 2013 a favore della società per la somma di € 2.614.333,06 oltre interessi e rivalutazione monetaria, aveva così deciso:
- aveva accolto in parte l'opposizione e, per l'effetto, aveva condannato l'Ente locale a corrispondere alla società la minor somma di € 2.558.185,75, maggiorata dei soli interessi legali e detratto l'acconto di € 106.276,23, già corrisposto;
- aveva compensato le spese di lite.
1.1. Pubblicata la sentenza, l'Agenzia delle Entrate aveva liquidato l'imposta di registro, invitando ambedue le parti al pagamento, cui aveva provveduto *per integrum* la sola società, con espressa riserva di rivalsa.

1.2. Al fine di ottenere tale rivalsa, la società aveva, quindi, radicato una procedura esecutiva, poi tuttavia estintasi per l'intervenuto dissesto dell'Ente.

1.3. Il Commissario unico deputato alla liquidazione aveva, in seguito, ammesso alla massa passiva della gestione liquidatoria solo metà dell'imposta di registro, quale conseguenza in tesi riveniente dalla compensazione delle spese di lite disposta dalla sentenza, delle quali l'imposta di registro costituirebbe "*parte integrante*".

2. La società, a questo punto, ha adito in ottemperanza il T.a.r. al fine di "*indicare quale sia, nel caso di specie, il criterio da adottare ai fini dell'imputazione dell'imposta di registro, accertando e dichiarando che l'Ente è il solo e unico soggetto tenuto al pagamento del relativo onere tributario (e, dunque, al rimborso di quanto l'odierna ricorrente, a tale fine, ha già corrisposto) e, dall'altro, di condannare l'Amministrazione al pagamento, in favore di Sa-Fer s.p.a., del danno arrecatole con il proprio protratto inadempimento*", ai sensi dell'art. 114, comma 4, lett. *e*), c.p.a.: la società, infatti, ritiene che "*trattandosi di accessorio rispetto alla pronunciata condanna del Comune di Azzano Mella al pagamento di una somma di denaro, la tassa sub iudice sia onere impositivo integralmente gravante sull'Ente*", per cui sarebbe irrilevante la compensazione delle spese di lite disposta dal giudice della cognizione.

2.1. Costituitosi in resistenza il Comune, con la sentenza in questa sede impugnata il T.a.r. ha osservato che "*il credito della ricorrente deriva dall'annullamento del titolo edilizio, sul quale erano parametrati gli oneri di urbanizzazione. L'annullamento è stato disposto in un distinto e precedente giudizio. Non è quindi oggetto della sentenza n. 1158/2014 la ragione del trasferimento di ricchezza verso la ricorrente, ossia del trasferimento che costituisce l'effetto giuridico preso in considerazione dall'imposta di registro ai sensi dell'art. 20 del DPR 131/1986. Di conseguenza, non vi è nella sentenza n. 1158/2014 una cognizione abbastanza estesa da poter essere utilizzata in sede di ottemperanza per accertare se la restituzione degli oneri di urbanizzazione debba avvenire al netto o al lordo dell'imposta di registro*".

2.2. Ciò premesso, il T.a.r. ha sì affermato, accogliendo sul punto le prospettazioni della società, che "*la semplice pronuncia sulle spese di lite non è interpretabile nel senso di*

imporre la divisione in parti uguali dell'imposta di registro" e che, "*sotto questo profilo, il ricorso per ottemperanza appare fondato, in quanto la giurisprudenza esclude la possibilità di stabilire un collegamento tra pronuncia sulle spese e la ripartizione dell'imposta di registro*", ma ha, nondimeno, aggiunto che, "*al di fuori di questo punto, il giudizio di ottemperanza deve essere respinto*".

2.3. Ad avviso del T.a.r., dunque, posto che "*non è possibile fare ulteriori deduzioni dalla sentenza n. 1158/2014 circa la sostanza del rapporto tributario, se la ricorrente intende contestare nei confronti del Commissario straordinario di liquidazione la presunzione di divisione in parti uguali dell'obbligazione tributaria, ed escludere quindi l'applicazione della regola generale ex art. 1298 comma 2 c.c., ha l'onere di proporre un'autonoma azione davanti al giudice ordinario*".

2.4. Il T.a.r. ha, altresì, precisato che, "*poiché il mancato inserimento dell'intera imposta di registro nella massa passiva non costituisce ritardo nell'esecuzione della sentenza n. 1158/2014, deve essere respinta anche la richiesta di risarcimento nella forma dell'art. 114 comma 4-e cpa*".

2.5. Il T.a.r., infine, ha compensato le spese di lite.

3. La società ha interposto appello, contestando il *decisum* di prime cure sia nel merito, sia nel regolamento delle spese di lite.

3.1. La società ha, inoltre, riproposto la richiesta di condanna dell'Ente al risarcimento del danno ai sensi dell'art. 114, comma 4, lett. *e*), c.p.a., già svolta in prime cure.

3.2. Il Comune si è costituito in resistenza.

3.3. Il ricorso è stato introitato in decisione alla camera di consiglio del giorno 28 gennaio 2021, svoltasi da remoto ai sensi dell'art. 25 d.l. n. 137 del 2020, convertito con l. n. 176 del 2020, previo scambio delle memorie conclusionali.

4. Il Collegio osserva, in via preliminare, che il Comune non ha impugnato la sentenza nella parte in cui il T.a.r. ha implicitamente affermato la propria giurisdizione: ai sensi dell'art. 9 c.p.a., dunque, la questione esula dal *thema decidendum*.

5. Il Collegio, inoltre, premette che il Comune non ha impugnato il capo della sentenza ove si afferma che "*la semplice pronuncia sulle spese di lite non è interpretabile nel senso di imporre la divisione in parti uguali dell'imposta di registro*": sul punto, dunque, si è formato il giudicato interno.

6. Venendo al merito, la materia del contendere inerisce alla ripartizione dell'onere economico di un tributo già assolto: più in particolare, si controverte in ordine al fatto se, fra le conseguenze rivenienti da una pronuncia amministrativa passata in giudicato, rientri anche l'individuazione del soggetto che dovrà sopportare il peso economico della relativa imposta di registro, già versata all'Erario.

6.1. Le argomentazioni comunali, recepite dalla sentenza impugnata, possono essere sintetizzate, per quanto qui di interesse, come segue: la ripartizione dell'onere tributario conseguente alla registrazione di una sentenza, quale atto strutturalmente successivo alla relativa pubblicazione, non rientra negli effetti dispositivi e conformativi della sentenza stessa.

6.2. Siffatta argomentazione, pur presentandosi *prima facie* ragionevole, non regge tuttavia ad un più attento esame.

7. Invero, il peso economico dell'imposta di registro dovuta in relazione ad una sentenza non può non gravare sul soggetto rimasto soccombente.

8. Ciò deriva da plurime considerazioni.

8.1. Il Collegio osserva, in termini generali, che l'imposta di registro va a colpire un indice di capacità contributiva, costituito dalla formazione di un atto giuridico dal contenuto economico (quale, tra l'altro, una sentenza), ed è dovuta solidalmente dai soggetti che hanno partecipato alla redazione o, comunque, alla confezione di tale atto.

8.2. Tuttavia, nel rapporto *inter partes* tra i soggetti passivi del tributo (ferma, dunque, la loro solidarietà nei confronti dell'Erario), il peso economico dell'imposta si concentra sul patrimonio del soggetto che abbia dato causa all'applicazione del

tributo (cfr. l'art. 1298 c.c.), quanto meno nel caso degli atti giudiziari emessi nell'ambito di un processo amministrativo.

8.3. Giova, invero, richiamare la disciplina prevista, nel processo amministrativo, per l'affine materia del contributo unificato.

8.4. In particolare, l'art. 13, comma 6-*bis. 1,* del d.P.R. n. 115 del 2002, introdotto dall'art. 2, comma 35-*bis*, lett. *e*), del d.l. n. 138 del 2011, convertito con modificazioni dalla l. n. 148 del 2011, secondo cui "*l'onere relativo al pagamento* [del contributo unificato nel processo amministrativo] *è dovuto in ogni caso dalla parte soccombente, anche nel caso di compensazione giudiziale delle spese e anche se essa non si è costituita in giudizio*", veicola, ad avviso del Collegio, il principio generale secondo cui il soggetto vittorioso all'esito di un giudizio amministrativo non può in alcun caso, neppure in ipotesi di compensazione delle spese, sopportare il costo tributario connesso con il radicamento dell'azione processuale, pena la vanificazione *ab interno* dei principi di cui agli articoli 24 e 113 Cost. (cfr. Cass., Sez. VI, ord. 12 dicembre 2017, n. 29679; Cons. Stato, Sez. III, 10 ottobre 2016, n. 4167; 13 marzo 2014, n. 1160).

8.5. Nel processo amministrativo, quindi, il regolamento delle spese di lite, come noto oggetto di lata discrezionalità giudiziale, attiene soltanto al costo per la difesa tecnica, ma non rileva ai fini della ripartizione dell'onere tributario connesso con l'instaurazione del giudizio, viceversa posto dalla legge senz'altro a carico del soccombente.

8.6. Ai fini in commento, la nozione di soccombenza ha schietta natura sostanziale ed identifica il soggetto che, all'esito della complessiva vicenda processuale, abbia visto rigettate le proprie prospettazioni difensive.

8.7. Orbene, nella specie l'accoglimento solo parziale (e, per giunta, oggettivamente limitato) dell'opposizione comunale a decreto ingiuntivo ha comportato il riconoscimento della fondatezza, per il resto, dell'originaria pretesa monitoria e,

dunque, ha enucleato in capo all'opponente Comune la condizione sostanziale di soccombente.

8.8. Il Collegio ritiene che i principi stabiliti dalla legge per il contributo unificato possano essere applicati, *a fortiori*, anche alla ripartizione dell'onere economico dell'imposta di registro: invero, se il contributo unificato è dovuto per l'instaurazione di un giudizio, l'imposta di registro sottopone ad imposizione l'atto che definisce il giudizio stesso.

8.9. Emerge, dunque, un'*eadem ratio* sostanziale, teleologica e pure logico-sistematica, posto che, se il soggetto vittorioso non può, per legge, sopportare le spese connesse con l'instaurazione del giudizio, non può a maggior ragione essere gravato da quelle afferenti alla registrazione della pronuncia giurisdizionale che ne ha dichiarato fondate le ragioni.

8.10. In chiave processuale, ciò comporta che la ripartizione del peso dell'imposta di registro è anch'essa un effetto della sentenza e, come tale, rientra nell'ambito del giudizio di ottemperanza.

8.11. Si ponga mente, del resto, al criterio della pienezza ed effettività della tutela stabilito dall'art. 1 c.p.a., disposizione non a caso posta in apertura del codice e che non solo guida l'interpretazione delle relative disposizioni, ma, più in generale, ne lumeggia la *ratio legis* di fondo.

9. Per di più, a fianco di tali pur dirimenti considerazioni, vi è un non meno rilevante profilo processuale da considerare: il principio della concentrazione delle tutele, corollario applicativo dell'art. 24 Cost., impone di interpretare le disposizioni processuali in maniera tale che le giurisdizioni risultino al servizio del cittadino, non viceversa.

9.1. Come noto, nel nostro ordinamento i plessi giurisdizionali sono plurimi e tra loro distinti al precipuo fine di apprestare, nel complesso, la migliore tutela possibile delle varie posizioni giuridiche soggettive dei consociati.

9.2. L'unità funzionale (o, se si preferisce, teleologica) della giurisdizione si realizza pienamente proprio mediante un'opportuna esegesi delle disposizioni processuali, tale da consentire la più sollecita evasione delle istanze di giustizia dei cittadini, *scilicet* compatibilmente con la preservazione delle ragioni di fondo (anch'esse di valenza costituzionale) che presiedono alla distinzione ordinamentale delle varie giurisdizioni.

9.3. In questa prospettiva assiologica, non deve farsi luogo ad una scissione di un contenzioso fra diversi plessi giurisdizionali, ove non ricorrano effettive ed apprezzabili ragioni d'ordine sostanziale.

9.4. Nella specie, la rimessione della questione ad un successivo giudizio di regresso avanti il giudice ordinario non aggiungerebbe nulla dal punto di vista sostanziale, ma, al contrario, si tradurrebbe in un mero aggravio degli oneri formali (*recte*, processuali) necessari per ottenere la doverosa tutela giurisdizionale, in violazione dello spirito sotteso all'art. 24 Cost.

10. In definitiva, il Collegio ritiene che il ricorso svolto dalla società debba essere accolto *in parte qua* e, per l'effetto, debba dichiararsi il Comune resistente (e, per esso, l'organismo straordinario di liquidazione) tenuto, in esecuzione della sentenza del T.a.r. per la Lombardia – Sezione staccata di Brescia n. 1158 del 2014, a rifondere integralmente all'appellante società, nelle forme di legge, quanto da questa versato all'Erario a titolo di imposta per la registrazione della sentenza stessa.

11. Non vi sono, viceversa, ragioni per accogliere la domanda di risarcimento del danno ai sensi dell'art. 114, comma 4, lett. *e)* c.p.a.: in disparte il fatto che la pendente procedura di dissesto rende *ex se* potenzialmente "*iniqua*" una simile disposizione, che si tradurrebbe in un danno per gli altri creditori dell'Ente, comunque la complessità della normativa in materia configura una "*ragione ostativa*" sufficiente a respingere l'istanza.

11.1. Resta salva, evidentemente, la facoltà della società di richiedere, in futuro, la nomina di un commissario *ad acta*.

12. La complessità e novità delle questioni impone la compensazione delle spese del doppio grado di giudizio.

P.Q.M.

Il Consiglio di Stato in sede giurisdizionale (Sezione Quarta), definitivamente pronunciando sull'appello, come in epigrafe proposto, lo accoglie ai sensi, per gli effetti e nei limiti di cui in motivazione.

Spese del doppio grado di giudizio compensate.

Ordina che la presente sentenza sia eseguita dall'autorità amministrativa.

Così deciso nella camera di consiglio del giorno 28 gennaio 2021, svoltasi da remoto ai sensi dell'art. 25 d.l. n. 137 del 2020, convertito con l. n. 176 del 2020, con l'intervento dei magistrati:

Raffaele Greco, Presidente

Luca Lamberti, Consigliere, Estensore

Alessandro Verrico, Consigliere

Silvia Martino, Consigliere

Giuseppe Rotondo, Consigliere

L'ESTENSORE
Luca Lamberti

IL PRESIDENTE
Raffaele Greco

IL SEGRETARIO