

11841/22



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

riunita in camera di consiglio nella seguente composizione:

Dott. Domenico Chindemi	Presidente
Dott. Oronzo De Masi	Consigliere
Dott. Liberato Paolitto	Consigliere
Dott. Ugo Candia	Consigliere
Dott. Giuseppe Lo Sardo	Consigliere relatore

ha pronunciato la seguente

Oggetto

REGISTRO

Ud. 16/3/2022 CC

R.G.N. 16010/2018

Rep.

lwn 11841

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 16010/2018 R.G., proposto

DA

l'Agenzia delle Entrate e del Territorio, con sede in Roma, in persona del Direttore Generale *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con sede in Roma, ove elettivamente domiciliata;

RICORRENTE

CONTRO

863
2022

la " (omissis) " (società anonima di diritto francese), con sede legale in (omissis) e sede secondaria in (omissis), in persona dei mandatari sub-delegati *pro tempore*, in virtù di sub-delega conferita con rogito redatto dal Notaio (omissis) (omissis) da (omissis), nella qualità di incorporante la " (omissis) S.p.A.", con sede in (omissis), in virtù di atto di fusione per incorporazione stipulato con rogito redatto dal Notaio (omissis) (omissis) da (omissis), rappresentata e difesa dall'Avv. (omissis), con studio in (omissis), ove elettivamente domiciliata, giusta procura in

marginale al controricorso di costituzione nel presente procedimento;

**CONTRORICORRENTE/RICORRENTE INCIDENTALE
AVVERSO**

la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale della Sicilia – Sezione Staccata di Catania il 22 febbraio 2018 n. 839/13/2018, notificata il 23 marzo 2018;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata (mediante collegamento da remoto, ai sensi dell'art. 27, comma 1, del D.L. 28 ottobre 2020 n. 137, convertito, con modificazioni, dalla Legge 18 dicembre 2020 n. 176, in virtù della proroga disposta dall'art. 16, comma 3, del D.L. 30 dicembre 2021 n. 228, convertito, con modificazioni, dalla Legge 25 febbraio 2022 n. 15, con le modalità stabilite dal decreto reso dal Direttore Generale dei Servizi Informativi ed Automatizzati del Ministero della Giustizia il 2 novembre 2020) del 16 marzo 2022 dal Dott. Giuseppe Lo Sardo;

RILEVATO CHE:

L'Agenzia delle Entrate e del Territorio ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale della Sicilia – Sezione Staccata di Catania il 22 febbraio 2018 n. 839/13/2018, notificata il 23 marzo 2018, che, in controversia su impugnazione di avviso di liquidazione dell'imposta di registro in relazione alla sentenza depositata dal Tribunale Civile di Catania il 22 maggio 2013 n. 1945/2013, con la quale, in accoglimento della relativa opposizione, il credito della “ (omissis)

S.p.A.” – unitamente ad altri crediti di diverse società, per un totale complessivo di € 518.977.254,00 - era stato ammesso puramente e semplicemente allo stato passivo dell'amministrazione straordinaria della “ (omissis)

S.p.A.", ha rigettato l'appello proposto in via principale dall'Agenzia delle Entrate e del Territorio ed ha accolto in parte l'appello proposto in via incidentale dalla " (omissis) ", nella qualità di incorporante la " (omissis) (omissis) S.p.A.", avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Catania il 9 gennaio 2017 n. 132/16/2017, con compensazione delle spese giudiziali. La Commissione Tributaria Regionale ha parzialmente riformato la decisione di primo grado, sul presupposto che la sentenza resa sull'opposizione allo stato passivo dovesse essere assoggettata ad imposta di registro in misura fissa, essendosi limitata a statuire sulla sola collocazione del credito nella graduatoria dello stato passivo, al quale la creditrice era stata già ammessa *sub condicione* nello stato passivo formato dal commissario straordinario. Il ricorso è affidato a due motivi. La " (omissis) S.A.", nella qualità di incorporante la " (omissis) S.p.A.", si è costituita con controricorso, proponendo ricorso incidentale avverso la medesima sentenza. Il ricorso incidentale è affidato a tre motivi. La ricorrente incidentale ha depositato memoria.

CONSIDERATO CHE:

CON RIGUARDO AL RICORSO PRINCIPALE

1. Con il primo motivo, si denunciano, al contempo, violazione e/o falsa applicazione degli artt. 22 e 40 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, 8, comma 1, lett. c) e d), della tariffa – parte prima allegata al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., nonché violazione e/o falsa applicazione degli artt. 36 del D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546 e 132, comma 2, n. 4, cod. proc. civ., in relazione (verosimilmente) all'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., per aver erroneamente ritenuto – peraltro, con motivazione

meramente apparente in relazione all'applicabilità della sentenza depositata dalla Corte Costituzionale il 5 luglio 2017 n. 177, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 8, comma 1, lett. c), della tariffa – parte prima allegata al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 - che la sentenza di accoglimento parziale delle opposizioni allo stato passivo fosse soggetta ad imposta di registro in misura fissa, essendosi limitata la pronuncia alla graduazione del credito nello stato passivo.

2. Con il secondo motivo, si denuncia violazione e/o falsa applicazione degli artt. 15 e 16 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 601, 22 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, e 6 della tariffa – parte prima allegata al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per aver erroneamente ritenuto che le fideiussioni enunciate nella sentenza soggetta a registrazione fossero esenti da imposta di registro, beneficiando dell'applicazione dell'imposta sostitutiva per le operazioni di finanziamento a medio e lungo termine.

CON RIGUARDO AL RICORSO INCIDENTALI

3. Con il primo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 7, comma 1, della Legge 27 luglio 2000 n. 212, 3 della Legge 7 agosto 1990 n. 241 e 24 Cost., in relazione agli artt. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ. e 62 del D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546, per aver erroneamente escluso che l'avviso di liquidazione fosse nullo per l'omessa allegazione della sentenza soggetta a tassazione e che l'adeguatezza della relativa motivazione potesse essere valutata *ex post* sulla base delle difese dell'amministrazione finanziaria.

4. Con il secondo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 5, 6, 7, 10 e 12 della Legge 27 luglio 2000 n. 212, 3, 24, 97 e 111 Cost., 6 della Convenzione

europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo, in relazione agli artt. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ. e 62 del D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546, per aver erroneamente escluso che l'avviso di liquidazione fosse nullo per l'inosservanza del contraddittorio endo-procedimentale.

5. Con il terzo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 15, commi 1 e 2, del D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546 e del D.M. 10 marzo 2014 n. 55, in relazione agli artt. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ. e 62 del D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546, per aver erroneamente disposto la compensazione delle spese giudiziali, nonostante la parziale soccombenza della controparte, sulla base della mera affermazione della peculiarità e della complessità della fattispecie esaminata.

RITENUTO CHE:

1. Il primo motivo del ricorso principale è infondato.

1.1 La questione in esame è stata recentemente decisa da questa Corte in precedenti controversie tra le medesime parti con analogo *thema decidendum* (Cass., Sez. 5[^], 19 novembre 2021, nn. 35442 e 35443; Cass., Sez. 5[^], 30 novembre 2021, n. 37386).

1.2 Infatti, secondo l'insegnamento costante di questa Corte, la sentenza che, in accoglimento dell'opposizione allo stato passivo, riconosca la natura privilegiata di un credito fatto valere nella procedura fallimentare, ed ammesso in via chirografaria dal giudice delegato, è soggetta ad imposta di registro in misura fissa, ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. d), della tariffa - parte prima allegata al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131: essa, infatti, incide esclusivamente sul profilo qualitativo del credito, determinando un mutamento della sua posizione nella graduatoria dello stato passivo, in quanto l'ammontare ed

CL

il titolo, che rappresentano gli unici aspetti rilevanti ai fini dell'imposta in esame, risultano già determinati per effetto del decreto di ammissione; d'altronde, essendo quest'ultimo assoggettato ad imposta in misura proporzionale, ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. c), della tariffa - parte prima allegata al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131. L'applicazione della medesima disposizione, ovvero di quella di cui all'art. 9 della medesima tariffa, alla sentenza in questione, comporterebbe una duplicazione o una triplicazione dell'imposta, in contrasto con i principi costituzionali di eguaglianza, capacità contributiva e difesa giurisdizionale, oltre che con la funzione dell'imposta di registro, che nella specie assume la natura di corrispettivo per il servizio complesso della registrazione (tra le tante: Cass., Sez. 5[^], 9 maggio 2007, n. 10588; Cass., Sez. 5[^], 5 giugno 2013, n. 14146; Cass., Sez. 5[^], 28 settembre 2013, n. 21310; Cass., Sez. 6^{^-5}, 14 ottobre 2020, n. 22253; Cass., Sez. 5[^], 23 dicembre 2020, n. 29383; Cass., Sez. 5[^], 15 giugno 2021, n. 16783; Cass., Sez. 5[^], 5 novembre 2021, n. 31860; Cass., Sez. 5[^], 19 novembre 2021, nn. 35442 e 35443; Cass., Sez. 5[^], 23 novembre 2021, n. 36256; Cass., Sez. 5[^], 30 novembre 2021, n. 37386).

1.3 Analogo indirizzo si è consolidato anche per l'opposizione allo stato passivo nella liquidazione coatta amministrativa.

In un primo momento, questa Corte aveva ritenuto che, in tema di imposta di registro, la sentenza che, a seguito di giudizio di opposizione, ammette al passivo di una liquidazione coatta amministrativa un credito in precedenza escluso, deve essere assoggettata all'imposta proporzionale dell'1%, prevista dall'art. 8, lett. c), della tariffa - parte prima allegata al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, trattandosi di una pronuncia adottata all'esito ad un giudizio contenzioso, che ha l'effetto di

consentire al contribuente la partecipazione al concorso dei creditori, con possibile soddisfazione in sede di riparto dell'attivo, senza che assuma rilievo l'individuazione della natura del credito, dato che la tariffa agevolata, prevista nella nota II in calce al sopra menzionato art. 8, si applica nei soli casi di cui all'art. 8, lett. b), della tariffa - parte prima allegata al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 (in virtù del principio di alternatività con l'IVA, ex art. 40 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131) ed è norma di stretta interpretazione (Cass., Sez.5[^], 5 luglio 2011, n. 14816; Cass., Sez. 5[^], 27 settembre 2017, n. 22502).

Questo convincimento muoveva dalle seguenti principali affermazioni:

- la previsione di cui alla citata nota II va assoggettata a stretta interpretazione perché di carattere agevolativo; ciò in quanto essa estende ad un atto diverso (vale a dire, la pronuncia giudiziale assunta quale specifico ed autonomo oggetto di imposizione) il regime di alternatività con l'IVA previsto in via generale soltanto per l'atto sostanziale sottostante, avente ad oggetto la cessione imponibile di beni o servizi;
- in quanto tale, essa deve essere tassativamente limitata alle sentenze di condanna (lett. b), senza possibilità di estensione a quelle di mero accertamento (lett. c) le quali, proprio per tale natura, sono svincolate, perché inidonee alla formazione di un titolo esecutivo atto a fondare l'espropriazione, dall'attuazione degli obblighi insiti nel negozio sostanziale avente ad oggetto la cessione o prestazione IVA;
- la sentenza che definisce il giudizio di opposizione allo stato passivo rientra tra quelle di cui alla citata lett. c), poiché essa non è suscettibile di esecuzione forzata (preclusa, in ambito fallimentare, dall'art. 51 del R.D. 16 marzo 1942 n. 267),

in quanto reca un contenuto che non è di condanna, bensì di mero accertamento dei presupposti di opponibilità del credito alla massa e di sua ammissione allo stato passivo, e ciò al fine, appunto, non dell'espropriazione individuale, bensì del concorso al riparto fallimentare.

1.4 Tuttavia, questo assetto interpretativo deve essere oggi rivisto alla luce della sentenza della Corte Costituzionale n. 177 del 2017, la quale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 8, comma 1, lett. c), della tariffa – parte prima allegata al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, *«nella parte in cui assoggetta all'imposta di registro proporzionale, anziché in misura fissa, anche le pronunce che definiscono i giudizi di opposizione allo stato passivo del fallimento con l'accertamento di crediti derivanti da operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto»*.

Dopo aver ripercorso il riportato orientamento di cassazione, il giudice delle leggi - riprendendo temi già emergenti dalla sua precedente sentenza n. 198 del 2010, che aveva dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 66, comma 2, del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, *«nella parte in cui non prevede che la disposizione di cui al comma 1 non si applichi al rilascio di copia dell'atto conclusivo (sentenza o verbale di conciliazione) della causa di opposizione allo stato passivo fallimentare, ai fini della variazione di quest'ultimo»* - è giunta a ritenere irragionevole la diversa imposizione (in regime di alternatività IVA) basata sulla sola considerazione che la sentenza ex art. 98 del R.D. 16 marzo 1942 n. 267 non conterrebbe (né potrebbe contenere, visto il divieto di azione esecutiva nel fallimento ex art.51 del R.D. 16 marzo 1942 n. 267) un contenuto di condanna, ma solo di accertamento dei presupposti di ammissione del credito al concorso.

In particolare, la Corte Costituzionale ha osservato che:
*«Nondimeno, tenuto conto della ratio del principio di
alternatività, che mira a evitare la doppia imposizione dello
stesso atto, si deve pervenire a una diversa conclusione con
riguardo alle pronunce di accertamento dei crediti che
definiscono il giudizio di opposizione allo stato passivo del
fallimento. (...). Invero, il trattamento differenziato non
risponde a ragionevolezza qualora l'accertamento del credito
soggetto a IVA sia, come nel caso dell'accoglimento
dell'opposizione allo stato passivo, il presupposto necessario e
sufficiente della partecipazione del creditore all'esecuzione
collettiva, che è strumentale al pagamento del credito stesso,
sia pure in "moneta fallimentare". Sotto tale profilo, la
differenza tra le pronunce di accertamento e le pronunce di
condanna, da cui la richiamata giurisprudenza trae la
conclusione dell'inapplicabilità del regime fiscale agevolato alle
prime, tende a sfumare sino a dissolversi. Per la soddisfazione
del credito ammesso al passivo, infatti, non è richiesta una
successiva pronuncia di condanna suscettibile di esecuzione
forzata, preclusa dal divieto ex art. 51 della legge fallimentare.
Da questo angolo visuale, la ratio sottesa all'alternatività fra
l'imposta di registro e l'IVA risulta comune a entrambe le
situazioni messe a confronto ed esige pertanto che l'ambito di
applicazione del beneficio fiscale sia esteso alle pronunce in
questione, non essendo rilevante che il pagamento del
corrispettivo soggetto a IVA, in sede di riparto dell'attivo
fallimentare, sia un evento futuro e incerto nell'an e nel
quantum, ben potendo valere questa stessa affermazione
anche per il pagamento coattivo in seguito a condanna, che
dipende comunque dalla capienza del patrimonio del debitore».*

Di qui la conclusione che la sentenza che definisce il giudizio di opposizione allo stato passivo del fallimento [o della liquidazione coatta amministrativa], accertando crediti correlati ad operazioni imponibili ai fini IVA deve essere assoggettata all'imposta di registro in misura fissa, in applicazione del principio di alternatività ex art 40 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, a seguito della pronuncia della Corte Costituzionale n. 177 del 2017, la quale ha dichiarato, *in parte qua*, l'illegittimità costituzionale dell'art. 8, comma 1, lett. c), della tariffa – parte prima allegata al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 (Cass., Sez. 5[^], 5 dicembre 2018, n. 31409; Cass., Sez. 5[^], 13 novembre 2018, n. 29144; Cass., Sez. 5[^], 15 giugno 2021, n. 16783).

1.5 Nella fattispecie pervenuta al vaglio del collegio, l'ammissione del credito al passivo è avvenuta in via amministrativa per somme già indicate nello stato passivo, ed è stata caratterizzata soltanto dalla eliminazione della condizione di preventiva escussione delle fideiussioni, mentre è stata rigettata l'opposizione relativa alla richiesta di ammissione al rango ipotecario dei crediti vantati dalla "(omissis) (omissis) S.p.A." nei confronti dell'amministrazione straordinaria della " (omissis) S.p.A.".

Ne consegue che l'accertamento operato dal giudice del merito è tipicamente ricognitivo e, per detta sua natura, non può essere percorso con l'imposizione proporzionale. L'esclusione della condizione di preventiva escussione delle fideiussioni prestate non inficia la natura ricognitiva dell'accertamento giudiziale atteso che l'ammontare ed il titolo rappresentano gli unici aspetti rilevanti ai fini dell'imposta di registro, nella specie incontestabilmente determinati per effetto del provvedimento

di ammissione (Cass., Sez. 5[^], 19 novembre 2021, nn. 35442 e 35443; Cass., Sez. 5[^], 30 novembre 2021, n. 37386).

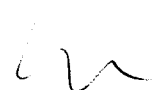
1.6 Nell'escludere l'onere della previa escussione del debitore principale, il Tribunale di Catania ha emesso una sentenza dichiarativa di diritti a contenuto patrimoniale, tassabile ad imposta fissa, ai sensi dell'art. 8, comma 1, della tariffa – parte prima allegata al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, in quanto l'esistenza di tali diritti era stata oggetto di accertamento al momento della formazione dello stato passivo in sede amministrativa da parte del commissario straordinario.

Tale sentenza, infatti, è stata meramente ricognitiva dell'esistenza di un diritto già oggetto di accertamento, ossia già prodotto nella realtà fattuale, perché la dichiarazione del definitivo mancamento del beneficio di preventiva escussione non innova, ma conferma e consolida, una situazione preesistente non incerta, acclarandone l'esatta consistenza, e non determina alcuna conseguenza di natura patrimoniale, poiché non vi è la produzione né di alcun effetto reale né di alcun effetto obbligatorio.

Ne consegue che, sotto tale profilo, correttamente i giudici di appello hanno ritenuto che la sentenza avrebbe dovuto assoggettarsi ad imposta fissa e non ad imposta proporzionale con l'aliquota dell'1% (Cass., Sez. 5[^], 19 novembre 2021, nn. 35442 e 35443; Cass., Sez. 5[^], 30 novembre 2021, n. 37386).

1.7 Ciò premesso, si deve chiarire un ulteriore aspetto fatto oggetto di specifica censura.

L'amministrazione finanziaria ha precisato che il decreto di ammissione allo stato passivo non sarebbe stato assoggettato ad imposta in misura proporzionale, ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. c), della tariffa – parte prima allegata al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, in quanto, nella specie, la pura e semplice



ammissione allo stato passivo non costituirebbe una controversia ex art. 37 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131.

Tuttavia, al di là della considerazione che l'imposta di registro, che è imposta d'atto, va applicata in relazione all'atto che viene presentato per la registrazione, di talché, nel caso di specie, ove oggetto di imposta è la sentenza che ha accertato la diversa natura del credito già ammesso al passivo, non può essere pretesa l'imposta sul presupposto della asserita mancata registrazione di un atto affatto diverso, ovvero il decreto di ammissione allo stato passivo che è, esso sì, assoggettabile ad imposta di registro proporzionale (Cass., Sez. 5[^], 23 dicembre 2020, n. 29383), è dirimente il rilievo che l'ammissione allo stato passivo non riguarda un fallimento (art. 96 del R.D. 16 marzo 1942 n. 267), ma un'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi (artt. 1, comma 6, del D.L. 30 gennaio 1979 n. 95, convertito, con modificazioni, dalla Legge 3 aprile 1979 n. 95, e 209 del R.D. 16 marzo 1942 n. 267, in vigore *ratione temporis*).

Difatti, applicandosi *in parte qua* le norme sulla liquidazione coatta amministrativa (artt. 195 ss. del R.D. 16 marzo 1942 n. 267, in base al rinvio fattone dall'art. 1, comma 6, del D.L. 30 gennaio 1979 n. 95, convertito, con modificazioni, dalla Legge 3 aprile 1979 n. 95), nell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, i crediti devono essere fatti valere nella fase amministrativa di verifica dello stato passivo davanti al competente organo della procedura concorsuale (Cass., Sez. Un., 15 gennaio 1983, n. 329; Cass., Sez. Un., 17 giugno 1986, n. 4037; Cass., Sez. Un., 23 ottobre 1986, n. 6224; Cass., Sez. Un., 29 novembre 1986, n. 7084; Cass., Sez. 2[^], 22 novembre 2000, n. 15115), essendo meramente eventuale l'instaurazione successiva di una fase giudiziaria in sede di

opposizione davanti al Tribunale (artt. 98 e 209, comma 2, del R.D. 16 marzo 1942 n. 267).

Dunque, avendo natura di atto amministrativo, lo stato passivo formato dal commissario straordinario nell'amministrazione straordinaria (come quello formato dal commissario liquidatore nella liquidazione coatta amministrativa) non ha carattere giurisdizionale (Cass., Sez. Un., 15 ottobre 2008, n. 25174; Cass., Sez. 1[^], 15 febbraio 2016, n. 2917; Cass., Sez. 1[^], 13 settembre 2017, n. 21216; Cass., Sez. Lav., 9 ottobre 2019, n. 25347; Cass., Sez. 1[^], 19 giugno 2020, n. 11983).

Per cui, come è stato rilevato dalla contribuente, nessun provvedimento di natura giudiziale poteva essere stato adottato sull'ammissione dei crediti allo stato passivo, giacché la previgente disciplina dell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi (prima delle modifiche apportate dal D.L.vo 8 luglio 1999 n. 270) prevedeva che il commissario straordinario formasse l'elenco dei crediti ammessi o respinti, depositandolo presso la Cancelleria del luogo dove l'impresa (individuale o collettiva) aveva la sede principale e dandone notizia a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento a coloro la cui pretesa fosse stata, in tutto o in parte, ammessa.

Non caso, la stessa amministrazione finanziaria ha dato atto che l'opposizione ha riguardato lo «*stato passivo redatto dal commissario straordinario*», non potendosi aver riguardo ad un (inesistente) decreto di esecutività del giudice delegato.

Per conseguenza, nel caso di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, non c'è un decreto giudiziale di ammissione allo stato passivo da sottoporre a registrazione (con l'aliquota proporzionale) prima della sentenza resa sull'opposizione allo stato passivo e l'atto amministrativo di

formazione dello stato passivo da parte del commissario straordinario è esente dall'obbligo di registrazione (art. 1 della tabella allegata al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131)

1.8 In ogni caso, alla luce della richiamata pronuncia di incostituzionalità, la diversità rispetto all'ordinaria procedura fallimentare della procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, nella quale lo stato passivo è formato con atto del commissario straordinario e, quindi, con atto non giurisdizionale, viene a perdere ogni rilievo. Ciò che assume valore determinante è l'applicazione del principio di alternatività tra IVA e imposta di registro allorché il credito oggetto dell'accertamento derivi da operazioni di finanziamento nell'esercizio dell'attività bancaria (quindi, soggette ad IVA, ancorché in regime di esenzione: art. 10, comma 1, n. 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633), circostanza che nella specie non è contestata e, comunque, è stata accertata dalla sentenza impugnata.

Tale situazione non è condizionata al fatto che il decreto di ammissione al passivo sia stato assoggettato ad imposta. A tale proposito, confermando l'orientamento di questa Corte, si deve ribadire che, anche nell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, la sentenza che, in accoglimento dell'opposizione allo stato passivo, riconosca la natura privilegiata di un credito fatto valere nella procedura fallimentare, ed ammesso in via chirografaria dal giudice delegato, è soggetta ad imposta di registro in misura fissa, per la determinante ragione che *«incide esclusivamente sul profilo qualitativo del credito, determinando un mutamento della sua posizione nella graduatoria dello stato passivo, in quanto l'ammontare ed il titolo, che rappresentano gli unici aspetti rilevanti ai fini dell'imposta in esame, risultano già determinati*



per effetto del decreto di ammissione». Pertanto, la circostanza che il provvedimento di ammissione allo stato passivo non sia stato sottoposto ad imposta - come nel caso del provvedimento del commissario straordinario nella procedura di amministrazione straordinaria - non può comportare l'applicazione di tale imposta al diverso provvedimento che ha qualificato diversamente un credito già ammesso al passivo (Cass., Sez. 5[^], 24 ottobre 2019, n. 32604; Cass., Sez. 5[^], 15 giugno 2021, n. 16783).

1.9 Nella specie, quindi, il giudice di appello si è uniformato ai principi enunciati, avendo escluso l'applicazione dell'imposta proporzionale di registro nella misura dell'1%, sia in relazione al contenuto della pronuncia resa sulla collocazione del credito già ammesso al passivo (con provvedimento amministrativo del commissario straordinario), che in relazione all'operatività del principio di alternatività per le operazioni soggette ad IVA in ragione della sentenza della Corte Costituzionale n. 177 del 2017.

2. Il secondo motivo di ricorso principale è infondato.

2.1 La fideiussione rappresenta un atto autonomo rispetto all'obbligazione principale ed ha natura accessoria (ex art. 1939 cod. civ.). Ma la natura accessoria del contratto di fideiussione in campo civilistico non può essere riportata in ambito tributario, e segnatamente in quello della disciplina dell'imposta di registro, per la quale vale invece il principio dell'autonomia dei singoli negozi (Cass., Sez. 5[^], 12 luglio 2013, n. 17237).

2.2 La disciplina delle garanzie ai fini dell'imposta di registro è contenuta nell'art. 6 della tariffa - parte prima allegata al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, il quale include le garanzie reali

e personali fra quelle soggette a tributo a termine fisso, con aliquota pari al 0,50%.

L'art. 43 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 prevede che la base imponibile sia pari alla somma garantita. Ai sensi dell'art. 22 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, se in un atto sono enunciate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali e posti in essere fra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene l'enunciazione, l'imposta si applica anche alle disposizioni enunciate. Ai fini della determinazione dell'imponibile lo stesso articolo 22 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 chiarisce che la base imponibile dell'imposta debba essere determinata considerando la parte dell'atto enunciato «*non ancora eseguita*».

Questa Corte ha stabilito che è soggetto ad imposta di registro in misura proporzionale il contratto di fideiussione enunciato in una sentenza di Tribunale, chiarendo che: «*In tema di imposta di registro, ove viene colpita la singola manifestazione di ricchezza e la connessa capacità contributiva, vale il principio dell'autonomia dei singoli negozi come si desume in modo inequivoco dalla previsione dell'art. 22 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, la quale stabilisce che, se in un atto sono enunciate disposizioni in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere tra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene l'enunciazione, l'imposta si applica anche sulle disposizioni enunciate. Ne consegue che va assoggettato ad imposta proporzionale il contratto di fideiussione enunciato in una sentenza intervenuta tra le stesse parti del negozio di garanzia*» (Cass., Sez. 5[^], 8 settembre 2005, n. 17899; Cass., Sez. 5[^], 30 ottobre 2015, n. 2230).

Tuttavia, l'art. 15 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 601 dispone che: «*Le operazioni relative ai finanziamenti a medio e lungo*

termine e tutti i provvedimenti, atti, contratti e formalità inerenti alle operazioni medesime, alla loro esecuzione, modificazione ed estinzione, alle garanzie di qualunque tipo da chiunque e in qualsiasi momento prestate e alle loro eventuali surroghe, sostituzioni, postergazioni, frazionamenti e cancellazioni anche parziali, ivi comprese le cessioni di credito stipulate in relazione a tali finanziamenti, effettuate da aziende e istituti di credito e da loro sezioni o gestioni che esercitano, in conformità a disposizioni legislative, statutarie o amministrative, il credito a medio e lungo termine, sono esenti dall'imposta di registro, dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecarie e catastali e dalle tasse sulle concessioni governative. In deroga al precedente comma, gli atti giudiziari relativi alle operazioni ivi indicate sono soggetti alle suddette imposte secondo il regime ordinario e le cambiali emesse in relazione alle operazioni stesse sono soggette all'imposta di bollo di lire 100 per ogni milione o frazione di milione. Agli effetti di quest'articolo si considerano a medio e lungo termine le operazioni di finanziamento la cui durata contrattuale sia stabilita in più di diciotto mesi».

2.3 Dunque, la Commissione Tributaria Regionale ha correttamente escluso l'applicabilità dell'imposta di registro, assumendo che la fideiussione in oggetto, in quanto relativa ad operazioni di finanziamento a medio e lungo termine, potesse usufruire di un regime sostitutivo ai sensi degli artt. 15 e 17 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 601, con esclusione dall'applicazione dell'imposta di registro.

Difatti, questa Corte ha affermato che la mancata estensione, ad opera dell'art. 15, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 601, del regime agevolativo previsto per le operazioni di credito alla cooperazione (regime rappresentato

dall'assoggettamento di esse ad un'unica imposta sostitutiva) anche gli atti giudiziari ad esse relativi (i quali sono, perciò, soggetti ad imposizione secondo il regime ordinario) non comporta che le operazioni di credito in questione, per il fatto di venire enunciate in sede di quegli atti giudiziari, divengano perciò soggette anche ad imposta di registro, ai sensi dell'art. 22 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 (Cass., Sez. 5[^], 29 marzo 2002, n. 4586; Cass., Sez. 5[^], 20 febbraio 2004, n. 3428; Cass., Sez. 5[^], 8 ottobre 2013, n. 22829; Cass., Sez. 5[^], 4 luglio 2019, n. 17938; Cass., Sez. 6^{^-5}, 24 marzo 2021, n. 8341; Cass., Sez. 5[^], 19 novembre 2021, nn. 35442 e 35443; Cass., Sez. 5[^], 30 novembre 2021, n. 37386).

L'art. 22 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 non riguarda l'enunciazione di atti esenti, né riguarda gli atti soggetti ad imposta sostitutiva (Cass., Sez. 5[^], 8 ottobre 2013, n. 22829).

Il regime derogatorio previsto dal comma 2 dell'art. 15 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 601 è diretto ad escludere l'applicazione dell'esenzione stabilita dal comma 1 esclusivamente per gli atti giudiziari che definiscono giudizi aventi ad oggetto operazioni di finanziamento o garanzia esenti. Tale previsione non comporta l'assoggettamento ad imposta di registro anche di contratti di finanziamenti e di garanzie già assoggettate ad imposta sostitutiva sui finanziamenti per il solo fatto di essere enunciati in atti giudiziari (Cass., Sez. 6^{^-5}, 24 marzo 2021, n. 8341).

3. Il primo motivo del ricorso incidentale è infondato.

3.1 Il mezzo censura la sentenza impugnata per l'erroneo apprezzamento che l'adeguatezza motivazionale dell'avviso di liquidazione fosse stata soddisfatta con la mera indicazione della sentenza civile soggetta ad imposta di registro, dei capi

fondanti la pretesa tributaria, dell'aliquota applicata e dell'imposta liquidata.

3.2 Come è noto, l'art. 7, comma 1, della Legge 27 luglio 2000 n. 212 (c.d. "*Statuto del contribuente*") dispone, in linea generale, che: *«Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama»*.

3.3 Ancorché non richiamato dalla ricorrente incidentale a supporto della doglianza, un sedimentato orientamento di questa Corte ha ritenuto che, in tema di imposta di registro, l'avviso di liquidazione emesso ex art. 54, comma 5, del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 che indichi soltanto la data e il numero della sentenza civile oggetto della registrazione, senza allegarla, è illegittimo, per difetto di motivazione, in quanto l'obbligo di allegazione, previsto dall'art. 7, comma 1, della Legge 27 luglio 2000 n. 212, mira a garantire al contribuente il pieno ed immediato esercizio delle sue facoltà difensive, laddove, in mancanza, egli sarebbe costretto ad una attività di ricerca, che comprimerebbe illegittimamente il termine a sua disposizione per impugnare (così: Cass., Sez. 5[^], 10 agosto 2010, n. 18532; Cass., Sez. 6^{^-5}, 17 giugno 2015, n. 12468; Cass., Sez. 6^{^-5}, 7 dicembre 2017, n. 29402; Cass., Sez. 6^{^-5}, 16 novembre 2018, n. 29491; Cass., Sez. 6^{^-5}, 9 dicembre 2020, n. 28095; Cass., Sez. 6^{^-5}, 16 dicembre 2020, nn. 28800, 28801, 28802, 28803, 28804; Cass., Sez. 6^{^-5}, 10 febbraio 2021, nn. 3297, 3298, 3299 e 3300; Cass., Sez. 6^{^-5}

5, 15 febbraio 2021, n. 3871; Cass., Sez. 6⁻⁵, 9 marzo 2021, nn. 6506, 6507 e 6508; Cass., Sez. 6⁻⁵, 10 marzo 2021, nn. 6723 e 6724; Cass., Sez. 6⁻⁵, 12 marzo 2021, n. 7116 - vedansi anche, sia pure con motivazione sintonica con l'indirizzo più recente: Cass., Sez. 6⁻⁵, 18 maggio 2021, n. 13385; Cass., Sez. 6⁻⁵, 3 giugno 2021, n. 15368; Cass., Sez. 6⁻, 8 giugno 2021, nn. 15873, 15874 e 15895).

3.4 Parallelamente, un altro orientamento di questa Corte si è costantemente espresso nel senso che l'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche *per relationem*, ovvero sia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione, però, che questi ultimi siano allegati all'atto notificato ovvero che lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, per tale dovendosi intendere l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento che risultino necessari e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, e la cui indicazione consente al contribuente - ed al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale - di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono quelle parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento, o, ancora, che gli atti richiamati siano già conosciuti dal contribuente per effetto di precedente notifica (così: Cass., Sez. 5⁻, 25 luglio 2012, n. 13110; Cass., Sez. 5⁻, 4 luglio 2014, n. 15327; Cass., Sez. 5⁻, 20 febbraio 2019, n. 4176; Cass., Sez. 5⁻, 19 novembre 2019, n. 29968).

In particolare, si ritiene che l'art. 7 della Legge 27 luglio 2000 n. 212, nel prevedere che debba essere allegato all'atto dell'amministrazione finanziaria ogni documento da esso richiamato in motivazione, si riferisca esclusivamente agli atti di cui il contribuente non abbia già integrale e legale

conoscenza, al fine di consentirgli il pieno ed immediato esercizio delle sue facoltà difensive, laddove in mancanza egli sarebbe costretto ad un'attività di ricerca che comprimerebbe illegittimamente il suo diritto di difesa (così: Cass., Sez. 5[^], 4 luglio 2014, n. 15327; Cass., Sez. 5[^], 11 aprile 2017, n. 9323; Cass., Sez. 5[^], 11 maggio 2017, n. 11623; Cass., Sez. 5[^], 24 novembre 2017, n. 28060; Cass., Sez. 5[^], 19 novembre 2019, n. 29968; Cass., Sez. 5[^], 10 luglio 2020, n. 14723).

3.5 Quest'ultima posizione è stata puntualmente ribadita anche in relazione al tema specifico dell'onere di allegazione della sentenza civile all'avviso di liquidazione per l'imposta di registro. Anzitutto, in base alla formulazione dell'art. 54, comma 4, del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, secondo cui *«nell'avviso devono essere indicati gli estremi dell'atto da registrare (...) e la somma da pagare»*, si è ritenuto che tali indicazioni risultano riportate nell'atto e sono sufficienti ai fini della motivazione dell'avviso di liquidazione, non essendo neanche necessario allegare agli atti la sentenza o il suo contenuto essenziale ai fini del pagamento dell'imposta di registro, allorquando la pronuncia sia resa a seguito di giudizio che ha visto i ricorrenti quali parti in causa, trattandosi di provvedimento quindi conosciuto dalle parti, non potendosi ravvisare alcuna violazione del diritto di difesa tutelato dall'art. 7 della Legge 27 luglio 2000 n. 212 (c.d. "*Statuto dei diritti del contribuente*") (Cass., Sez. 5[^], 12 novembre 2014, n. 24098). Invero, si è detto anche che, trattandosi di atto da presumere conosciuto o comunque certamente conoscibile dal contribuente, il riferimento che ad essa è fatto nell'avviso di accertamento soddisfa certamente l'onere motivazionale, senza alcun ulteriore obbligo di allegazione all'atto impositivo (così: Cass., Sez. 5[^], 4 agosto 2020, n. 16663). Inoltre, si è

aggiunto che l'obbligo per l'amministrazione finanziaria di comunicare, in allegato all'avviso di liquidazione, un atto già noto al contribuente integrerebbe un adempimento superfluo ed ultroneo, che, da un lato, determinerebbe un eccessivo aggravamento degli oneri connessi all'esercizio della potestà impositiva e, dall'altro, non varrebbe a fornire elementi utili e significativi per la tutela del diritto di difesa nei confronti della pretesa tributaria e che, per quanto possa apparire paradossale, la mera allegazione della sentenza civile può essere talora insufficiente ad integrare il contenuto dell'avviso di liquidazione, come nel caso in cui l'elevato grado di complessità delle statuizioni giudiziali non assicuri un'agevole comprensione in ordine alle modalità di individuazione della base imponibile ed ai criteri di calcolo dell'imposta (così: Cass., Sez. 5[^], 8 ottobre 2020, n. 21713; Cass., Sez. 5[^], 12 gennaio 2021, n. 239). Da qui gli ulteriori corollari che, in ossequio ai canoni generali della collaborazione e della buona fede, l'amministrazione finanziaria deve considerarsi esonerata dall'obbligo di allegazione ex art. 7, comma 1, della Legge 27 luglio 2000 n. 212 con riguardo agli atti presupposti (negoziali, amministrativi o giudiziali) di cui il contribuente abbia avuto conoscenza, sia stato destinatario ovvero sia stato parte (anche a mezzo di rappresentante legale o volontario), trattandosi di incombenza ridondante rispetto alla finalità di garantire un'informazione adeguata e commisurata ad un efficace esercizio del diritto di difesa in ordine all'incidenza degli atti impositivi, e che l'omissione o l'assolvimento dell'allegazione, rispettivamente, nulla toglie e nulla aggiunge alle cognizioni del contribuente sui presupposti fattuali e sulle ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione

dell'amministrazione finanziaria (così: Cass., Sez. 5[^], 8 ottobre 2020, n. 21713).

In tale direzione, si è anche affermato che tale interpretazione è in sintonia con il testo dell'art. 52, comma 2-*bis*, seconda parte, del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 (quale introdotto dall'art. 4, comma 1, del D.L.vo 26 gennaio 2001 n. 32), secondo il quale, in relazione al contenuto dell'avviso di rettifica e di liquidazione per l'imposta di registro su atti aventi ad oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari, *«se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale»* (così: Cass., Sez. 5[^], 8 ottobre 2020, n. 21713; Cass., Sez. 5[^], 12 gennaio 2021, n. 239).

La predetta interpretazione è stata pedissequamente confermata anche in relazione al verbale di conciliazione. Difatti, si è asserito che, in tema di imposta di registro, l'avviso di liquidazione emesso ex art. 54, comma 5, del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 in relazione a una conciliazione giudiziale deve contenere, a pena di nullità, l'indicazione dell'articolo applicato, sulla cui base è avanzata la pretesa impositiva, e l'aliquota dell'imposta, ma non deve necessariamente recare, in allegato, il relativo verbale, rispondendo l'obbligo di motivazione di cui all'art. 7, comma 1, della Legge 27 luglio 2000 n. 212 all'esigenza di garantire il pieno e immediato esercizio delle facoltà difensive del contribuente, senza costringerlo ad attività di ricerca, e non riguardando perciò atti o documenti da lui conosciuti o, a maggior ragione, redatti (così: Cass., Sez. 5[^], 1 luglio 2020, n. 13402).

3.6 Ancorché all'apparenza antinomici, a ben vedere, i due indirizzi sono accomunati dal presupposto che l'avviso di

liquidazione (sia in relazione al suo contenuto, che in relazione ai suoi allegati) deve essere autosufficiente sul piano dell'informazione fornita al contribuente circa la causa e l'oggetto della pretesa impositiva. Non a caso, l'allegazione della copia all'avviso di liquidazione o la riproduzione del contenuto nell'avviso di liquidazione assumono una valenza paritaria ed equipollente rispetto alla funzione di assicurare al contribuente la conoscenza della sentenza civile (come di qualsiasi altro tipo di provvedimento giudiziario), le cui enunciazioni o statuizioni siano assoggettate ad imposta di registro (Cass., Sez. 6⁻⁵, 7 aprile 2021, n. 9344; Cass., Sez. 6⁻⁵, 26 ottobre 2021, n. 30084).

E siffatto principio tende a consolidarsi anche nei più recenti arresti della Sezione Tributaria di questa Corte, che lo ha condiviso e recepito nella decisione di fattispecie analoghe (in particolare: Cass., Sez. 5[^], 11 maggio 2021, n. 12377; Cass., Sez. 5[^], 12 maggio 2021, nn. 12457 e 12459; Cass., Sez. 5[^], 29 settembre 2021, n. 26340; Cass., Sez. 5[^], 17 novembre 2021, n. 34926; Cass., Sez. 5[^], 30 novembre 2021, n. 37370).

3.7 Ora, cercando di ricomporre le distonie interpretative, che non appaiono di per sé sintomatiche di un contrasto ermeneutico, all'esito di un'attenta rimediazione, questa Corte ha ritenuto che la valutazione del giudice tributario deve essere rapportata al corretto assolvimento dell'onere informativo, verificando che l'avviso di liquidazione, attraverso il corredo esterno di documenti allegati ovvero attraverso la riproduzione interna di documenti richiamati, garantisca in ogni caso al contribuente l'agevole intelligibilità dei valori imponibili, delle aliquote applicate e dell'imposta liquidata in relazione alla registrazione di un titolo giudiziale, senza alcuna differenza per

la rilevanza fiscale delle enunciazioni (preliminari) e/o delle statuizioni (finali) (Cass., Sez. 6⁻⁵, 7 aprile 2021, n. 9344; Cass., Sez. 6⁻⁵, 26 ottobre 2021, n. 30084).

In definitiva, anche in assenza di una specifica disposizione che imponga tale adempimento (con una eventuale sanzione per l'inosservanza), l'allegazione della copia della sentenza civile o del decreto ingiuntivo può rivelarsi indispensabile ed imprescindibile quando l'avviso di liquidazione non riproduca o non menzioni le enunciazioni o le statuizioni soggette ad imposta di registro, sempre che il contribuente si sia trovato nell'incolpevole impossibilità di averne conoscenza (Cass., Sez. 6⁻⁵, 7 aprile 2021, n. 9344; Cass., Sez. 5[^], 11 maggio 2021, n. 12377; Cass., Sez. 5[^], 12 maggio 2021, nn. 12457 e 12459; Cass., Sez. 6⁻⁵, 26 ottobre 2021, n. 30084; Cass., Sez. 5[^], 30 novembre 2021, n. 37370 - in linea col nuovo indirizzo, pur riaffermando nei casi esaminati l'obbligo di allegazione, si possono citare: Cass., Sez. 6⁻⁵, 6 aprile 2021, n. 9226; Cass., Sez. 6⁻⁵, 14 aprile 2021, nn. 9757, 9758, 9759 e 9760; Cass., Sez. 6⁻⁵, 4 maggio 2021, nn. 11652 e 11653; Cass., Sez. 6⁻⁵, 3 giugno 2021, n. 15368; Cass., Sez. 6⁻⁵, 8 giugno 2021, nn. 15873, 15874 e 15895). Per cui, non si può presumere in via generale che il contribuente (magari assistito e rappresentato da difensore di fiducia) ignori la sentenza civile resa in un giudizio contenzioso di cui egli è stato parte (attrice, convenuta o interventrice) ovvero il decreto ingiuntivo emanato in un giudizio sommario che egli ha promosso (ricorrente), ponendo a carico dell'amministrazione finanziaria l'onere di curarne l'allegazione o la riproduzione in occasione della notificazione dell'avviso di liquidazione per l'imposta di registro sulle relative enunciazioni e/o statuizioni. Dunque, l'avviso di liquidazione può anche limitarsi a contenere

l'indicazione della data e del numero della sentenza civile o del decreto ingiuntivo, sempre che sia certo o presumibile che il contribuente ne abbia avuto pregressa conoscenza (Cass., Sez. 6^{^-5}, 26 ottobre 2021, n. 30084; Cass., Sez. 5[^], 30 novembre 2021, n. 37370).

3.8 Punto di approdo del dibattito interno alla giurisprudenza di legittimità può considerarsi la recente formulazione del principio per cui: *«In materia di imposta di registro su atti giudiziari definitivi di procedimenti nei quali il contribuente sia stato parte, l'avviso di liquidazione può ritenersi adeguatamente motivato anche quando, riportando esso gli estremi identificativi essenziali sia dell'atto giudiziario medesimo (natura del provvedimento, ufficio emanante, estremi di ruolo e pubblicazione) sia dei criteri normativi e matematici di determinazione del dovuto (base imponibile, aliquota tariffaria applicata ed imposta), non allegghi l'atto in sé. Tuttavia, nel caso in cui il contribuente contesti in maniera specifica e circostanziata la sufficienza motivazionale dell'avviso e la comprensibilità della pretesa impositiva rinveniente da quelle sole indicazioni, il giudice di merito deve procedere al vaglio complessivo del livello motivazionale dell'avviso stesso, indipendentemente dalla allegazione o non allegazione ad esso dell'atto giudiziario tassato, anche in relazione agli eventuali elementi di complessità ed equivocità che possano in concreto emergere da quest'ultimo»* (Cass., Sez. 5[^], 29 settembre 2021, n. 26340 – da ultima, vedasi anche: Cass., Sez. 6^{^-5}, 24 gennaio 2022, n. 1973).

3.9 Nel pervenire a tale conclusione, la Corte ha rimarcato come, *«nel caso di sentenze o lodi, in particolare, questa valutazione di congruità motivazionale non può prescindere dalla maggiore o minore complessità e varietà tipologica e di*

effetti delle statuizioni giudiziali tassate in ragione, a titolo meramente esemplificativo, del numero delle parti interessate dal giudizio; del numero, complessità, interdipendenza e connessione dei capi decisorî e della loro specifica riferibilità ed inerenza (in caso di pluralità di parti) alla sfera giuridica del contribuente inciso quale parte in senso sostanziale del rapporto racchiuso nel giudizio e dei suoi effetti decisorî; della eventuale sussistenza di fenomeni successori nel processo che possano aver determinato la scissione soggettiva tra parte del medesimo e parte del rapporto tributario da esso poi derivato; della più o meno immediata individuabilità in esse degli elementi economici rilevanti per l'imposizione; della presenza di dubbi interpretativi sulla reale portata della statuizione, così come desumibile dall'integrazione di motivazione e dispositivo; della pluralità delle voci tariffarie astrattamente applicabili agli effetti giuridici del decisum ecc... Deriva quindi da questa impostazione, volta ad ampliare e non a restringere la tutela del contribuente, che il criterio discrezionale non passa attraverso la formalità della 'allegazione - non allegazione', vista una varia e sfuggente fenomenologia che può presentare tanto avvisi adeguatamente motivati pur in assenza di allegazione dell'atto giudiziale in esso specificamente indicato, quanto avvisi non adeguatamente motivati pur in presenza di allegazione - bensì attraverso un controllo sostanziale ed effettivo (spettante al giudice di merito perché di natura prettamente fattuale) della concreta congruità motivazionale dell'avviso nella valutazione complessiva ed interdipendente del contenuto suo proprio (livello di specificazione ed identificazione del provvedimento giudiziale tassato, oltre che degli elementi essenziali e dei parametri di liquidazione dell'imposta applicati), degli elementi già noti al contribuente (in quanto parte del processo definitosi

con quel provvedimento), del livello di maggiore o minore complessità ed intellegibilità di tale provvedimento in rapporto alla imposizione» (Cass., Sez. 5[^], 29 settembre 2021, n. 26340).

3.10 Nella specie, in sostanziale adesione ai principi enunciati, il giudice di appello ha dato conto che *«(...) l'avviso di liquidazione impugnato indica la sentenza a cui si riferisce l'imposta di registro, i capi su cui si fonda la pretesa tributaria, l'aliquota applicata e l'ammontare dell'imposta», valutando che «la Società ha esercitato il suo diritto di difesa con ampia e articolata impugnazione e ciò conferma la sufficiente motivazione dell'atto impugnato».*

Aggiungasi che l'avviso di liquidazione – il cui contenuto è stato integralmente riprodotto nel ricorso incidentale in ossequio al canone dell'autosufficienza – contiene una dettagliatissima spiegazione dei criteri di liquidazione dell'imposta di registro in relazione a ciascuno dei crediti ammessi allo stato passivo con la sentenza soggetta a registrazione, con la puntuale specificazione del calcolo della base imponibile e dell'imposta liquidata (pagine 68, 69 e 70 del ricorso incidentale).

3.11 Pertanto, alla luce delle coordinate fornite dai più recenti arresti di questa Corte in ordine al controllo sul giudizio di congruità motivazionale dell'avviso di liquidazione dell'imposta di registro sui provvedimenti giudiziari, si può ritenere che la contribuente sia stata posta in condizione di avere piena consapevolezza del valore imponibile, dell'aliquota applicata e dell'imposta liquidata, come, peraltro, è indirettamente confermato dalla sintetica elencazione, in sede di esposizione degli antefatti processuali, delle originarie ragioni di opposizione all'avviso di liquidazione innanzi al giudice tributario.

4. Il secondo motivo del ricorso incidentale è infondato.

4.1 Disciplinando i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, della Legge 27 luglio 2000 n. 212 dispone che: «*Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza*».

4.2 Secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, l'obbligo generale di contraddittorio preventivo esiste unicamente per i tributi armonizzati, mentre per i tributi non armonizzati occorre una specifica previsione normativa (tra le tante: Cass., Sez. Un., 9 dicembre 2015, n. 24823; Cass., Sez. 6⁻⁵, 31 maggio 2016, nn. 11283, 11284, 11285 e 11286; Cass., Sez. 5[^], 15 marzo 2017, nn. 6757 e 6758; Cass., Sez. 6⁻⁵, 7 ottobre 2020, nn. 21616 e 21618; Cass., Sez. 5[^], 1 dicembre 2020, n. 27382; Cass., Sez. 5[^], 16 dicembre 2021, n. 40482; Cass., Sez. 5[^], 21 dicembre 2021, nn. 41041, 41106, 41110, 41116 e 41119; Cass., Sez. 5[^], 10 gennaio 2022, n. 366).

Per cui, in tema di tributi "*non armonizzati*" (come l'IRPEF, l'IRAP o l'imposta di registro), l'obbligo dell'amministrazione finanziaria di instaurare il contraddittorio nel corso del procedimento non sussiste per gli accertamenti c.d. "*a tavolino*", per cui non si pone la questione di un'eventuale inosservanza del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, della Legge 27 luglio 2000 n. 212; tuttavia, tale principio non vale per i tributi "*armonizzati*" come l'IVA, ipotesi nella quale,

tuttavia, il contribuente che faccia valere il mancato rispetto di detto termine è in ogni caso onerato di indicare, in concreto, le questioni che avrebbe potuto dedurre in sede di contraddittorio preventivo (tra le tante: Cass., Sez. Un., 9 dicembre 2015, n. 24823; Cass., Sez. 6⁻⁵, 29 ottobre 2018, n. 27420; Cass., Sez. 6⁻⁵, 5 novembre 2020, n. 24793; Cass., Sez. 5[^], 29 dicembre 2020, n. 29726; Cass., Sez. 5[^], 6 luglio 2021, nn. 19176 e 19177).

4.3 Ne consegue che, rispetto all'imposta di registro, la quale si applica *«secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, (...) sulla base degli elementi desumibili»* (art. 20, comma 1, del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131), in assenza di una specifica previsione di legge, l'amministrazione finanziaria non ha alcun obbligo di instaurare un contraddittorio preventivo col contribuente prima dell'emanazione dell'avviso di liquidazione, limitandosi la sua funzione alla valutazione della rilevanza fiscale dell'atto negoziale o giudiziale, al momento della registrazione su richiesta o d'ufficio (artt. 10, 11, 12 e 15 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131), mediante la determinazione della base imponibile (artt. 43 – 53 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131), l'applicazione dell'imposta nella misura (fissa o proporzionale) stabilita secondo le prescrizioni tariffarie corrispondenti alla tipizzazione delle fattispecie negoziali (art. 41 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131) ed il recupero dell'imposta non versata o versata in misura inferiore all'importo dovuto (artt. 54, 55 e 56 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131).

Altrettanto vale nel caso di riqualificazione dell'atto presentato alla registrazione (art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131), trattandosi di una mera operazione ermeneutica del testo negoziale (Cass., Sez. 5[^], 11 febbraio 2021, n. 3456), che,

comunque, non può travalicare gli elementi desumibili dal suo contenuto intrinseco (anche alla luce delle modifiche apportate dall'art. 1, comma 87, della Legge 27 dicembre 2017 n. 205 e dall'art. 1, comma 1084, della Legge 30 dicembre 2018 n. 145).

Per cui, non essendo ipotizzabile un accesso dell'amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente esercente un'attività professionale o imprenditoriale anche per la sola assunzione di informazioni o l'acquisizione di documenti, non può venire in rilievo la violazione dell'obbligo del contraddittorio endo-procedimentale nell'accertamento dei presupposti per la liquidazione dell'imposta di registro.

4.4 Nella specie, quindi, il giudice di appello ha fatto corretta applicazione del principio enunciato, che è stato espressamente richiamato in motivazione, rilevando *ad abundantiam* che: «*Nel caso in esame peraltro l'imposta deriva dall'esistenza di una sentenza da sottoporre ad imposta di registro e non si possono ipotizzare fatti opinabili da discutere e approfondire con il contribuente*».

5. Il terzo motivo del ricorso incidentale è infondato.

5.1 Secondo le ricorrenti, pur avendo riformato l'impugnata sentenza in senso favorevole alla contribuente e pur avendo rigettato *in toto* l'appello principale dell'amministrazione finanziaria, la Commissione Tributaria Regionale avrebbe disposto l'integrale compensazione delle spese giudiziali tra le parti, senza, tuttavia, fornire la minima motivazione circa la sussistenza, nel caso di specie, di «*gravi ed eccezionali ragioni*».

5.2 L'art. 15, comma 1, seconda parte, del D.L.vo 31 dicembre 1992, nel testo vigente *ratione temporis* (ossia quella

antecedente alla modifica introdotta dall'art.13, comma 1, del D.L.vo 12 settembre 2014 n.132), prevedeva che il giudice tributario potesse disporre la compensazione integrale o parziale delle spese giudiziale a norma dell'art. 92, comma 2, cod. proc. civ..

Pertanto, considerando il tenore di quest'ultima disposizione nel testo novellato dall'art. 45, comma 1, della Legge 18 giugno 2009 n. 69, la compensazione totale o parziale delle spese giudiziali è eccezionalmente consentita, in via alternativa, in caso di soccombenza reciproca ovvero in caso di gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate (tra le tante: Cass., Sez. 5[^], 29 novembre 2021, n. 37155). Ne deriva che la reciprocità (anche soltanto parziale) della soccombenza non esige alcuna ulteriore motivazione per la compensazione delle spese giudiziali.

5.3 Nella specie, si rileva che vi è stata reciproca parziale soccombenza delle parti nel giudizio di merito, atteso che il giudice di secondo grado, oltre a rigettare l'appello principale proposto dall'amministrazione finanziaria, ha anche parzialmente rigettato l'appello incidentale della contribuente, disattendendo il primo motivo di impugnazione, con cui la contribuente aveva denunciato la violazione dell'art. 7, comma 1, della Legge 27 luglio 2000 n. 212 per carenza motivazionale dell'avviso di liquidazione, ed il secondo motivo di impugnazione, con cui la contribuente aveva denunciato la violazione dell'art. 12, comma 7, della Legge 27 luglio 2000 n. 212 per inosservanza dell'obbligo del contraddittorio preventivo.

5.4 Per cui, la sentenza impugnata ha correttamente disposto la compensazione delle spese giudiziali in ragione della reciproca parziale soccombenza delle parti rispetto alle

contrapposte impugnazioni, essendo superfluo ed ininfluyente aver richiamato «*la peculiarità e la complessità della fattispecie esaminata*».

6. Pertanto, valutandosi la infondatezza dei motivi dedotti, alla stregua delle suesposte argomentazioni, il ricorso principale ed il ricorso incidentale devono essere rigettati.

7. La reciproca soccombenza delle parti giustifica la compensazione delle spese giudiziali.

8. Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del D.P.R. 30 maggio 2002 n. 115:

- in relazione al ricorso principale, si rammenta che, nei casi di impugnazione respinta integralmente o dichiarata inammissibile o improcedibile, l'obbligo di versare, ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del D.P.R. 30 maggio 2002 n. 115 (nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della Legge 24 dicembre 2012 n. 228), un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, non può trovare applicazione nei confronti delle Amministrazioni dello Stato che, mediante il meccanismo della prenotazione a debito, sono esentate dal pagamento delle imposte e tasse che gravano sul processo (tra le tante: Cass., Sez. 5[^], 28 gennaio 2022, n. 2615; Cass., Sez. 5[^], 3 febbraio 2022, n. 3314; Cass., Sez. 5[^], 7 febbraio 2022, nn. 3814 e 3831);

- in relazione al ricorso incidentale, si dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-*bis* dello stesso art. 13, se dovuto.

P.Q.M.

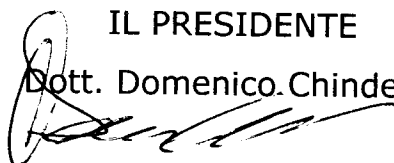
La Corte rigetta il ricorso principale ed il ricorso incidentale; compensa le spese giudiziali; dà atto della sussistenza, in

ordine al ricorso incidentale, dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente incidentale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, se dovuto.

Così deciso a Roma nell'adunanza camerale effettuata da remoto il 16 marzo 2022.

IL PRESIDENTE

Dott. Domenico Chindemi



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

12 APR 2022



oggi

IL CANCELLIERE ESPERTO

Sabrina 