27153.22

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Oggetto:

Composta da

Domenico Chindemi	- Presidente-	Oggetto
Oronzo De Masi	- Consigliere -	Cron. 27153
Liberato Paolitto	- Consigliere -	U – 16/03/2022
Ugo Candia	- Consigliere -	
Stefania Billi	- Consigliere Rel.-	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 1324/2018 R.G. proposto da

973/22

(omissis) n persona dell'amministratore delegato, rappresentata e difesa dagli avv. V (omissis)

;

– ricorrente –

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del direttore p.t., rappresentato e difeso dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio eletto presso i propri uffici in Roma, via dei Portoghesi n. 12

– RESISTENTE ~~*controricorrente*~~ –

avverso la sentenza della Commissione Regionale tributaria del LOMBARDIA ~~Lazio~~, n. 2712/17 depositata il 16 giugno 2017.

Udita la relazione svolta nella udienza del 16 marzo 2022 dal Consigliere Stefania Billi

RITENUTO CHE

- la controversia ha ad oggetto un avviso di liquidazione con cui l'Agenzia delle Entrate ha tassato il decreto ingiuntivo n. 18721/2011, munito di formula esecutiva il 3.7.2012, emesso dal Tribunale di Milano, con cui la (omissis) odierna ricorrente aveva ingiunto all'Azienda Sanitaria Provinciale di (omissis) il pagamento dell'importo di € 850.294,01 per il mancato saldo di n. 188 fatture, di cui alcune relative a forniture, altre a servizi riguardanti gli anni dal 2006 al 2011;
- con scrittura privata di transazione del 29.3.2013 la (omissis) rinunciava al decreto ingiuntivo e risolveva in via stragiudiziale la controversia con l'Azienda Sanitaria Provinciale di (omissis) ;
- la contribuente ha impugnato il provvedimento per i seguenti motivi: 1) violazione dell'art. 7 della l. n. 212 del 2000; 2) illegittimità dell'avviso di liquidazione per omesso preventivo contradditorio; 3) violazione dell'art. 40 del d.p.r. m. 131 del 1986, riguardante il principio di alternatività tra Iva e Imposta di registro; 4) violazione e falsa applicazione dell'art. 37 del d.p.r. n. 131 del 1986;
- la C.T.R. della Lombardia, riformando la sentenza della commissione tributaria provinciale, ha accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate sulla base delle seguenti ragioni: a) l'art. 37 del d.p.r. n. 131 del 1986, prevede il conguaglio del tributo richiesto nel caso in cui la sentenza passata in giudicato o l'atto di conciliazione giudiziale oppure l'atto di transazione stragiudiziale dispongano la liquidazione di una somma diversa da quella originariamente tassata; b) l'equiparazione tra la sentenza passata in giudicato e gli atti di conciliazione giudiziale e stragiudiziale in cui è parte l'amministrazione dello Stato, sulla base della giurisprudenza di legittimità, deve essere intesa in senso restrittivo e, dunque,

non è invocabile nel caso di specie in cui l'Amministrazione finanziaria non ha partecipato alla transazione;

- avverso la sentenza ricorre la contribuente proponendo quattro motivi di impugnazione, mentre l'Agenzia delle Finanze si costituisce al solo fine di un'eventuale partecipazione all'udienza di discussione.

CONSIDERATO CHE

1. Con il primo motivo di ricorso la contribuente lamenta, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la violazione dell'art. 112 c.p.c. per omessa pronuncia su tre motivi di impugnazione, prospettati come eccezioni nel giudizio di primo grado e riproposti in appello; in particolare, 1) la violazione dell'art. 7 della l. n. 212 del 2000; 2) l'illegittimità dell'avviso di liquidazione per omesso preventivo contradditorio; 3) la violazione dell'art. 40 del d.p.r. n. 131 del 1986, riguardante il principio di alternatività tra Iva e Imposta di registro.
2. Il motivo è inammissibile. Ritiene il collegio di non doversi discostare dall'orientamento di legittimità secondo cui la parte che, in sede di ricorso per cassazione, deduce che il giudice di appello sarebbe incorso nella violazione dell'art. 112 c.p.c. per non essersi pronunciato su un motivo di appello o, comunque, su una conclusione formulata nell'atto di appello, è tenuta, ai fini dell'astratta idoneità del motivo ad individuare tale violazione, a precisare - a pena di inammissibilità - che il motivo o la conclusione sono stati mantenuti nel giudizio di appello fino al momento della precisazione delle conclusioni (Sez. 3 - , n. 41205 del 22/12/2021, Rv. 663494 - 01). La contribuente nel ricorso ha solamente dedotto di avere riproposto in appello le eccezioni sollevate in primo grado, sopra ricordate, omettendo di precisare se le stesse siano state mantenute fino all'udienza di precisazione delle conclusioni.
3. Con il secondo motivo di ricorso la contribuente lamenta, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione dell'art. 7 della l.

n. 212 del 2000, dell'art. 3 della l. n. 241 del 1990 con riferimento al difetto di motivazione in ordine all'entità della pretesa avanzata, nonché alla violazione dell'onere della prova; in proposito evidenzia che: l'avviso di liquidazione è privo di indicazioni sulle ragioni e sugli elementi di prova circa la determinazione della base imponibile, determinata in € 247.604,45; nel decreto ingiuntivo, oltre alla somma capitale erano stati chiesti interessi moratori al tasso legale solo sulle fatture di fornitura dalla data di scadenza al saldo; l'Agenzia delle Entrate non ha mai chiarito, né nell'avviso di liquidazione, né nei giudizi di merito, come è giunta a liquidare la cifra sopra indicata e neanche se ha tenuto conto della limitazione della domanda sugli interessi moratori.

4. Il motivo è fondato. Il collegio condivide l'orientamento di legittimità secondo cui, in tema di imposta di registro su atti giudiziari, il contenuto minimo dell'avviso di liquidazione consiste nell'indicazione della data e del numero della sentenza civile o del decreto ingiuntivo o comunque del titolo dell'atto per il quale viene richiesta l'imposta. Nel caso di specie, il testo dell'avviso di liquidazione, riportato dalla contribuente nel ricorso e non contestato dall'Agenzia delle Entrate, contiene l'indicazione del numero del decreto ingiuntivo, il nome della parte nei cui confronti è stato emesso, individua un importo a titolo di Iva con l'enunciazione della relativa condanna ed infine indica come titolo di condanna il pagamento di somme per l'importo di € 247.604,45.

5. Risulta, tuttavia, accertato in sede di merito che le parti hanno rinunciato al giudizio stipulando una conciliazione stragiudiziale in data 3.5.2011, in cui, a fronte della rinuncia della contribuente al 7% dell'importo di € 714.036,44 con obbligo di emissione di una nota di credito pari ad € 49.9082,55, della rinuncia al 100% degli interessi moratori maturati e maturandi, oltre alla rinuncia al decreto ingiuntivo, l'Azienda Sanitaria Provinciale di Cosenza si

impegnava a pagare la somma di € 664.053,89, come risulta da dalla documentazione allegata al ricorso. Nell'avviso di liquidazione non risulta, tuttavia, affatto riportata l'avvenuta conciliazione e l'importo indicato come base imponibile non coincide né con il decreto ingiuntivo, ma neanche con la differenza tra questo e l'importo concordato in sede di liquidazione.

6. Il titolo per il quale è stata liquidata l'imposta, pertanto, non esiste, in quanto superato dalla conciliazione stragiudiziale.

   Il collegio condivide l'orientamento prevalente in sede di legittimità, secondo cui l'avviso di liquidazione emesso ex art. 54, comma 5, del d.P.R. n. 131 del 1986 in relazione a un atto giudiziario deve contenere l'indicazione dell'imponibile, l'aliquota applicata, l'imposta liquidata e ribadisce che, in ogni caso, il contenuto delle informazioni fornite deve garantire la conoscenza dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa fiscale fornendo informazioni facilmente intellegibili (Sez. 5, n. 239 del 12/01/2021, Rv. 660232 - 01). Ciò al fine di 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.

7. Presupposto indispensabile per la validità dell'atto impositivo è, dunque, che venga esattamente indicato l'atto oggetto di imposizione. Nel caso in esame difetta l'indicazione della transazione stragiudiziale che ha disposto, tra le varie pattuizioni, anche la rinuncia al decreto ingiuntivo oggetto di liquidazione. In mancanza del contenuto minimo richiesto per l'avviso di liquidazione l'atto impugnato deve essere annullato.

8. Con il terzo motivo di ricorso la contribuente lamenta, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione dell'art. 40 del d.p.r. n. 131 del 1986, riguardante il principio di alternatività tra Iva e Imposta di registro. Ci si duole che l'Agenzia delle Entrate abbia sostenuto di avere tassato in misura proporzionale solo gli

interessi sul capitale oggetto della condanna posto che essi sarebbero esclusi dal computo della base imponibile Iva, in quanto interessi moratori o di penalità per ritardi; in proposito si evidenzia che il principio di alternatività prescrive che l'imposta fissa si applichi agli atti complessivamente considerati, considerando il carattere unitario dell'imposizione relativa sia al capitale sia agli interessi.

9. Il motivo è assorbito dall'accoglimento del secondo motivo di impugnazione. L'indicazione della base imponibile, effettuata nell'avviso di liquidazione con riferimento al decreto ingiuntivo, per i deficit sopra esposti, non consente di chiarire le modalità di computo degli interessi, necessarie nel caso di specie. Caducandosi l'atto impugnato per le ragioni esposte in relazione al secondo motivo di impugnazione, restano assorbite le doglianze del terzo motivo di impugnazione.

10. Con il quarto motivo di ricorso la contribuente lamenta, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione dell'art. 37 del d.p.r. n. 131 del 1986; si contesta, in particolare, che la sentenza impugnata non abbia ritenuto, ai fini dell'applicazione dell'art. citato, equiparabile all'amministrazione dello Stato le altre amministrazioni pubbliche, quali le aziende sanitarie locali (nella specie si trattava della partecipazione alla transazione stragiudiziale della Azienda Sanitaria Provinciale di Cosenza); in tal senso richiama l'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 165 del 2001, Norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche.

11. Il motivo è infondato. L'art. 37 ora richiamato dispone che: "*Gli atti dell'autorità giudiziaria in materia di controversie civili che definiscono anche parzialmente il giudizio, i decreti ingiuntivi esecutivi, i provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrali e le sentenze che dichiarano efficaci nello Stato sentenze straniere, sono soggetti all'imposta anche se al momento della registrazione siano stati impugnati o siano ancora impugnabili,*

salvo conguaglio o rimborso in base a successiva sentenza passata in giudicato". Ai fini del rimborso dell'imposta di registro pagata in base a sentenza di primo grado soggetta ad impugnazione, la disposizione prevede, inoltre, l'equiparazione alla successiva sentenza di riforma passata in giudicato dell'atto di conciliazione giudiziale e dell'atto di transazione stragiudiziale in cui sia parte l'amministrazione dello Stato.

La giurisprudenza di legittimità, nell'esame dell'art. 37 sopra citato, ha sempre inteso l'espressione "amministrazione dello Stato" nel senso di Amministrazione finanziaria, in nome della *ratio* della norma, individuata nell'evitare fittizi accordi transattivi, posti in essere tra le parti in frode al fisco (Sez. 1, n. 5098 del 09/06/1997, Rv. 505014 – 01; Sez. 6 - 5, n. 16069 del 14/07/2014, Rv. 632525 – 01, la quale ha escluso l'applicazione della norma nell'ipotesi di transazione stragiudiziale stipulata da una curatela fallimentare). In tal senso è stato posto un chiaro distinguo tra l'amministrazione statuale ed altri enti che fanno parte delle amministrazioni pubbliche (Sez. 5, Sentenza n. 16738 del 24/08/2004 Rv. 576204 – 01 ha escluso che i comuni potessero considerarsi amministrazione dello stato, ai fini dell'applicazione dell'art. 37; v. anche Sez. 6 - 5, n. 3687 del 24/02/2016, Rv. 638797 – 01, secondo cui la nozione di amministrazione dello Stato va intesa in senso restrittivo).

Il collegio non intende discostarsi da tale impostazione e, a tale proposito, ritiene opportuno che sia adottata un'interpretazione uniforme dell'espressione "amministrazione dello Stato", all'interno del d.p.r n. 131 del 1986. In tal senso si richiama l'art. 59 del citato d.p.r. che utilizza la stessa espressione con riferimento alla registrazione a debito delle sentenze e dei provvedimenti e degli atti nei quali sono interessate le Amministrazioni dello Stato. A questo proposito, Sez. 5, n. 23879 del 29/10/2020, Rv. 659480 – 01 ha ben chiarito che in tema di spese processuali, gli enti territoriali (nella specie, il Comune) non

sono ammessi alla prenotazione a debito del contributo unificato ex art. 158 del d.P.R. n. 115 del 2002, trattandosi di tributo erariale e non locale e non essendo i detti enti "altra amministrazione pubblica", diversa dall'amministrazione dello Stato, ammessa, da specifiche norme di legge, alla detta prenotazione in forza dell'estensione operata dall'art. 3, lett. q), del citato decreto.

E' pur vero che nell'art. 158 del d.p.r. da ultimo citato la ragione sottesa alla previsione di esenzione dello Stato e delle altre amministrazioni ad esso parificate risiede nel fatto che, altrimenti, lo Stato verrebbe ad essere al contempo debitore e creditore di sé stesso e che la *ratio* sottesa alla previsione di partecipazione dell'amministrazione dello Stato sia il controllo sulle elusioni, ma in entrambi i casi si può ritenere che il d.p.r. abbia inteso effettivamente restringere il campo di applicazione dell'espressione in esame alle amministrazioni statuali, ovvero a quelle amministrazioni che in qualche modo siano espressione dello Stato. Sono da ritenere esclusi, dunque, gli enti territoriali e tutti quegli enti che possono operare in termini di alterità rispetto allo Stato.

Né in tal senso può essere d'ausilio l'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 165 del 2001, come ipotizzato dalla contribuente, che ha, invece, fornito una definizione delle p.a. solo per la finalità di disciplinare la materia del pubblico impiego.

Correttamente, pertanto, la sentenza impugnata ha escluso nel caso di specie l'applicazione dell'art. 37 del d.p.r. n. 131 del 1986 per la partecipazione alla transazione stragiudiziale della Azienda Sanitaria Provinciale di Cosenza.

12. Ne consegue l'accoglimento del secondo motivo e la cassazione della sentenza impugnata senza rinvio dovendosi annullare l'atto impugnato.

13. Le spese del giudizio seguono la soccombenza e vengono liquidate in dispositivo.

P.Q.M

1) accoglie il secondo motivo del ricorso, assorbito il terzo, dichiara inammissibile il primo e rigetta il quarto;

2) cassa la decisione impugnata e, decidendo nel merito, annulla l'atto impugnato;

3) condanna l'Agenzia delle Entrate a pagare a (omissis) le spese di lite del presente giudizio, che liquida nell'importo complessivo di € 1.500 comprensivo di esborsi, nonché il 15% per spese generali e accessori di legge.

Così deciso in Roma, 16 marzo 2022

Il Presidente
Domenico Chindemi

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi, 15 SET. 2022

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO
Dott.ssa Isabella Panacchia