

Ordinanza del 14/11/2023 n. 31590 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Concordato Fallimentare - Decreto di omologa - Imposta di registro proporzionale al valore dei beni.

Massima:

Al decreto di omologa del concordato fallimentare, con intervento di terzo assuntore, va applicato il criterio di tassazione correlato all'art. 8, lettera a), della tariffa, parte prima, allegata al DPR n. 131 del 1986, con l'applicazione, così, dell'imposta di registro in misura proporzionale sul valore dei beni e dei diritti fallimentari trasferiti, mentre la contestuale assunzione delle passività rappresenta un effetto legale naturale del decreto di omologa del concordato con terzo assuntore e come tale non autonomamente assoggettabile a tassazione, ex art. 21, comma 3, DPR del 26 aprile 1986, n. 131. In applicazione del citato art. 21, 3° comma, l'accollo delle passività di cui al decreto di omologa del concordato, onde evitare un'illegittima duplicazione del prelievo fiscale, non può formare oggetto di tassazione e conseguentemente l'imposizione graverà solo sugli assets costituenti l'attivo fallimentare trasferito all'assuntore, che rappresenta la base imponibile e l'importo del debito accollato che non partecipa al calcolo della base imponibile ai fini della liquidazione dell'imposta di registro, risultando quest'ultima derivante esclusivamente dal calcolo delle aliquote sui beni oggetto di cessione.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

RILEVATO CHE:

1. La presente controversia trae origine dalla pretesa di una maggiore imposta di registro avanzata dall'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Brescia, nei confronti di Leonessa Investimenti Srl (ora Mael S.p.a.) con l'avviso di liquidazione (n. (-----)) della maggiore imposta di registro relativo al decreto con cui il Tribunale di Brescia aveva omologato la proposta di concordato fallimentare, depositata dal terzo assuntore Leonessa Investimenti Srl il (-----) - successivamente modificata in data (-----), relativa al Fallimento (-----).

Con l'avviso di liquidazione in oggetto, l'Agenzia, in relazione al decreto di omologa pocanzi citato, ha liquidato l'imposta principale di registro (per atti giudiziari) in misura pari ad Euro 31.115, Tariffa parte prima del D.P.R. n. 131 del 1986, ex art. 8, comma 1, lett. b), per l'omologa del concordato fallimentare con terzo assuntore, applicando l'aliquota applicata 3%. La società Mael Spa impugnava il citato avviso di liquidazione innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Brescia chiedendo che venisse dichiarata l'illegittimità della pretesa impositiva avanzata nel predetto atto. La Commissione tributaria provinciale di Brescia con sentenza n. 215/2020, pronunciata in data 6.12.2019 e depositata in data 26.05.2020 respingeva il ricorso della contribuente sul rilievo che "il terzo assuntore, acquista i beni fallimentari già con l'omologa del concordato, essendo gli eventuali successivi provvedimenti del giudice atti meramente esecutivi". Aggiungendo che "di fronte al trasferimento immediato della proprietà di tali beni, con la conseguenza che sugli stessi, divenuti di proprietà della società, andrà applicata la tassazione in misura proporzionale, come correttamente ha fatto l'Ufficio. Diverso appunto sarebbe stato il caso in cui il decreto di omologa avesse previsto non il trasferimento, ma la cessione dei beni parte dell'attivo, in questo caso, appunto, sarebbe soltanto stato dato l'onere della gestione e successiva vendita degli stessi".

La società interponeva appello avverso la sentenza di primo grado chiedendo che, in riforma di essa, fosse riconosciuta l'illegittimità dell'atto impugnato. La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, con sentenza n. 2958/26/21 del 26.04.2021, depositata il 28.07.2021, respingeva l'appello della contribuente statuendo che "nel concordato con terzo assuntore, il terzo acquista i beni fallimentari già con l'omologa del concordato stesso, essendo gli eventuali successivi provvedimenti del giudice delegato atti meramente esecutivi... In tema di imposta di registro, il decreto di omologa del concordato fallimentare con intervento di terzo assuntore deve essere tassato in misura proporzionale ai sensi della lett. a) dell'art. 8 della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, in ragione degli effetti immediatamente traslativi del provvedimento, con il quale il terzo assuntore acquista i beni fallimentari, senza che assuma conseguentemente rilevanza il generico e nominalistico riferimento agli "atti di omologazione" contenuto nella lett. g) del detto articolo...la fattispecie va ricondotta nell'ambito dell'art. 6 della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, che tassa le cessioni di credito e non già nell'alveo dell'art. 8 cit., che prevede l'applicazione dell'imposta in misura fissa per il provvedimento di omologa.

La società ricorre, svolgendo due motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe.

Replica con controricorso l'amministrazione finanziaria.

CONSIDERATO CHE:

2. Con la prima censura si denuncia la nullità della sentenza per contrasto tra dispositivo e motivazione; la violazione e falsa applicazione dell'art. 132 c.p.c., e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4). Ad avviso della contribuente, la sentenza gravata manifesta un evidente vizio di attività generato dal contrasto tra dispositivo e motivazione. Ed infatti, da un lato (nel dispositivo) la CTR "conferma la sentenza impugnata" con cui - si ricorda - i primi giudici avevano avallato la legittimità dell'atto impugnato (id est, la tassazione con aliquota proporzionale del 3% sul passivo fallimentare acquisito dal terzo

assuntore); dall'altro lato (in motivazione) la Commissione, ritenendo che "la fattispecie va ricondotta nell'ambito della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 6", radica la propria decisione sulla base di argomentazioni giuridiche che valorizzano l'applicazione dell'imposta proporzionale in misura pari allo 0,50% sull'ammontare delle attività trasferite al terzo assuntore, dimenticando che, però, l'Agenzia, con l'avviso di liquidazione impugnato, ha tassato (con aliquota del 3%) il passivo fallimentare, dato dai debiti che l'assuntore si è accollato".

Conclude la ricorrente che, volendo ammettere che il decreto di omologa de quo abbia comportato un trasferimento dell'attivo, e volendo essere coerenti con le considerazioni esposte dalla CTP nella motivazione della sentenza, l'aliquota (proporzionale) da applicare al fine del calcolo dell'imposta di registro (semmai) dovuta sarebbe pari allo 0,50% dell'ammontare della liquidità trasferita, ai sensi dell'art. 6 della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR. La società reputa di immediata percezione l'assoluta illogicità e contraddittorietà del ragionamento decisorio laddove nella sentenza gravata la CTR: - da un lato, ha ricondotto la fattispecie all'art. 6 della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR, con ciò riconoscendo che il decreto di omologa in parola, ai fini dell'imposta di registro, debba essere tassato con aliquota proporzionale dello 0,50% sull'ammontare dei crediti trasferiti in capo al terzo assuntore; - dall'altro lato, in antitesi a quanto sopra, ha respinto l'appello della contribuente con un dispositivo ("conferma la sentenza impugnata") che contraddice le argomentazioni giuridiche esplicitate in motivazione e che finisce per avallare la tassazione applicata dall'Ufficio nell'avviso di liquidazione impugnato (id est applicazione dell'imposta proporzionale di registro con aliquota del 3% sull'ammontare dell'accollo dei debiti di cui si è fatto carico il terzo assuntore per effetto del decreto di omologa).

3. Il secondo motivo deduce la violazione e/o falsa applicazione della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 8, lett. g), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

La contribuente insiste nell'affermare la illegittimità dell'avviso di liquidazione impugnato in quanto l'imposta di registro in misura proporzionale è stata applicata in violazione dell'art. 8, lett. g), della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR, il quale dispone espressamente che le sentenze "di omologazione" sono soggette all'imposta di registro in misura fissa ("Euro 200,00"). In specie, la contribuente osserva che la lett. g) in argomento "essendo norma di carattere speciale è l'unica disposizione normativa applicabile nel caso di specie, in cui si verte del regime di tassazione (ai fini dell'imposta di registro) di una sentenza di omologazione" (pag. 4 del ricorso di primo grado), con ciò richiamando il "principio nominalistico" espresso dalla Suprema Corte di Cassazione con sentenza n. 17584 del 12 ottobre 2012. Il Giudice d'appello, affermando che "contrariamente a quanto accade nella procedura di concordato con cessione di beni o in quella con garanzia, nel caso di concordato con terzo assuntore, l'atto giudiziario di omologa produce effetti immediatamente traslativi" e facendo rinvio al contenuto di alcune pronunce di codesta Corte (n. 3286/2018 e n. 13352/2020), ha respinto erroneamente l'appello della contribuente affermando che "la fattispecie va ricondotta nell'ambito della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 6, che tassa le cessioni di credito e non già nell'alveo dell'art. 8 cit., che prevede l'applicazione dell'imposta in misura fissa per il provvedimento di omologa".

In tal modo, i giudici territoriali avrebbero violato il disposto dell'art. 8, lett. g) della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR, ritenendo insussistente l'eccepta sussistenza di una disparità di trattamento tra fattispecie identiche (omologazione con o senza trasferimento di beni), sul presupposto che l'art. 8 della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR, ""(...) prevede l'imposta fissa per gli atti di homologazione pura di cui alla lett. g), mentre nella specie all'omologa si sovrappone un trasferimento di diritti, da tassare come tale ai sensi della lett. a)"".

La CTR, attraverso il rinvio ai precedenti della Suprema Corte, avrebbe valorizzato una diversità (meramente formale) esistente tra il concordato fallimentare con cessione di beni e il concordato fallimentare con intervento del terzo assuntore, fondata sul fatto che il concordato fallimentare con cessione di beni al momento dell'omologazione non produce un immediato effetto traslativo (effetto destinato a prodursi nella fase immediatamente successiva di esecuzione del concordato mediante la liquidazione dei beni), mentre, quello con intervento del terzo assuntore già al momento dell'omologazione produrrebbe un effetto traslativo di tutto l'attivo fallimentare a favore del terzo assuntore, con contestuale accollo dei debiti da parte di quest'ultimo; in tal modo determinando un'ingiustificata disparità di trattamento, in quanto entrambe le ipotesi di concordato fallimentare, nella sostanza, assolvono ad una identica funzione giuridico-economica, ossia la "ristrutturazione dei debiti e la soddisfazione dei crediti" L. Fall., ex art. 124, comma 2, lett. c). Secondo la tesi della società, qualsiasi decreto di homologazione (di qualsivoglia concordato) deve essere assoggettato ad imposta di registro in misura fissa, in quanto annoverabile tra gli atti di cui dell'art. 8, lett. g) della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR, essendo del tutto irrilevante il contenuto del singolo atto sottoposto alla registrazione. Ciò che, del resto, risulterebbe essere conforme al sistema dell'imposta di registro (quale "imposta d'atto"), appunto improntato a prevedere che ciò che rileva ai fini della tassazione è la formazione di un atto in sè considerato (e non il trasferimento), a nulla rilevando le vicende successive al medesimo, giacchè la tassazione si cristallizza al momento di perfezionamento dell'atto. Tanto è vero che all'interno del TUR non si parla di "presupposto d'imposta", ma di "oggetto dell'imposta".

4. La prima censura è destituita di fondamento.

Premesso che "il contrasto tra formulazione letterale del dispositivo (di rigetto della domanda) e pronunzia adottata in motivazione (di accoglimento) integra, non un vizio incidente sul contenuto concettuale e sostanziale della decisione, bensì un errore materiale, come tale emendabile con la procedura ex art. 287 c.p.c. (applicabile anche al procedimento dinanzi alle commissioni tributarie), e non denunciabile (in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5) con ricorso per Cassazione" (v. Cass. 26074 del 17/10/2018; Cass. 19325 del 17/09/2020 secondo cui "la presenza nel provvedimento giurisdizionale di un errore che con l'uso dell'ordinaria diligenza, per la sua intrinseca grossolanità, è immediatamente riconoscibile come mero errore materiale, non determina alcuna conseguenza in termini di nullità della motivazione"), si osserva che, nella fattispecie, non si rileva alcun contrasto tra il dispositivo e la motivazione, atteso che la Regionale, dopo aver applicato correttamente le disposizioni del Tur al decreto di omologa con terzo assuntore, in particolare l'art. 8, lett. a) del D.P.R. cit., ha richiamato, in motivazione, una sentenza di questa Corte n. 13352 del primo luglio 2020 in materia di imposta di registro su decreto di omologa citando erroneamente della Tariffa, parte prima, del D.P.R. n. 131 del 1986,

art. 6, anzichè l'art. 8, applicato dalla sentenza in esame, ma confermando l'atto impositivo anche nel dispositivo; il quale è pertanto conforme alla motivazione della decisione gravata che ha applicato l'imposta in misura proporzionale del 3% ex art. 8 cit..

5. La seconda doglianza merita accoglimento per quanto di ragione. Un precedente di legittimità diffusamente argomentato giustifica la tassazione fissa in base al "criterio nominalistico" riveniente dall'art. 8 lett. g), cioè per il generico e nominale riferimento di questa disposizione agli atti "di omologazione" (Cass. 11585/2007 Rv. 598633), ma detto precedente concerne un concordato senza immediato effetto traslativo (i.e. concordato con garanzia), del quale pertanto la Corte ha dovuto constatare l'estraneità alla previsione dell'art. 8, lett. a). Definendo il criterio nominalistico in senso residuale, ovvero facendone applicazione solo qualora all'atto nominato come "omologazione" non si correlino effetti traslativi autonomamente inquadrabili, il richiamato precedente getta le basi per escludere dall'ambito applicativo di quel criterio la fattispecie odierna, appunto perchè caratterizzata da effetti traslativi propri; in linea, d'altronde, col principio generale che ancora l'imposizione di registro agli "effetti" dell'atto, piuttosto che al relativo "titolo" (D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, pur dopo la modifica di cui alla L. n. 205 del 2017).

5.1. Questa Corte, tuttavia, ha già avuto modo di rilevare che il decreto di omologa del concordato fallimentare, con intervento di terzo assuntore, deve essere tassato in misura proporzionale ai sensi della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 8, lett. a), in ragione degli effetti immediatamente traslativi del provvedimento, con il quale il terzo assuntore acquista i beni fallimentari, senza che assuma conseguentemente rilevanza il generico e nominalistico riferimento agli "atti di omologazione" contenuto nella lett. g) del detto articolo (Cass., Sez. 6-5, 12 febbraio 2018, n. 3286; Cass., Sez. 6-5, 14 marzo 2018, n. 6207; Cass., Sez. 1, 20 marzo 2018, n. 6983; Cass., Sez. 6-5, 11 luglio 2020, n. 13352; Cass., Sez. 5, 20 novembre 2020, n. 26441; Cass., Sez. 5, 6 maggio 2021, n. 11925).

5.2 Quanto alla eccepita sussistenza di una disparità di trattamento tra fattispecie identiche (omologazione con o senza trasferimento di beni) essa non sussiste trattandosi di ipotesi diverse e con differente disciplina.

Come rilevato da questa Corte, il concordato fallimentare (R.D. n. 267 del 1942, art. 124) non ha natura contrattuale, posto che i relativi effetti, - anche traslativi (v. ex plurimis, nella giurisprudenza civile della Corte, Cass., 15 marzo 2013, n. 6643; Cass., 1 marzo 2010, n. 4863; Cass. n. 34249/2021; Cass. n. 11925/2021; n. 27669/2021; n. 34249/2021; 27086/2022, tutte in motiv.), - non derivano dalla convenzione delle parti ma dalla legge, che attribuisce alla omologazione l'effetto di sovrapporsi agli accordi tra le parti, che ne costituiscono soltanto il presupposto e che in essa sono trasfusi e rimangono assorbiti (così Cass., 19 gennaio 1984, n. 455; v., altresì, Cass., 5 luglio 2019, n. 18125; Cass., 15 marzo 2013, n. 46643; Cass., 17 marzo 2004, n. 5391); e tanto che la stessa disciplina della risoluzione del concordato prescinde dall'accertamento della non imputabilità della causa, il cui esame "è precluso dai limitati poteri spettanti al tribunale, il quale, non avendo altro compito che quello di accertare se il concordato sia stato eseguito o meno nei termini e con le modalità stabiliti dalla sentenza di omologazione, non gode di alcun margine di discrezionalità nella valutazione della gravità e dell'imputabilità

dell'inadempimento" (Cass., 4 agosto 2017, n. 19604; Cass., 27 dicembre 1996, n. 11503; Cass., 10 gennaio 1996, n. 157).

5.3 La prevalente tesi pubblicistica valorizza l'aspetto procedurale dell'istituto del concordato e la finalità di rimuovere lo stato di insolvenza, mentre la pronuncia di omologazione integra il momento perfezionativo della fattispecie. Come ribadito da questa Corte, gli effetti del concordato fallimentare non derivano dall'intesa delle parti, caratterizzata da un contenuto remissorio o liberatorio, ma dalla legge, la quale, come già anticipato, accorda al decreto di omologazione l'effetto di sovrapporsi agli accordi fra le parti, che di quella "costituiscono solamente il presupposto e che in essa sono trasfusi e rimangono assorbiti" (Cass. n. del 15.11.2021, n. 34249; Cass. del 9.3.2021, n. 40913; Cass. del 21.07.2020, n. 13352; Cass. del 6.05.2021, n. 11925 tutte in motiv.).

5.4. La disciplina del concordato con assuntore evidenzia, dunque, come gli effetti dell'assunzione derivano direttamente dalla legge, o meglio, la legge conferisce un particolare effetto all'istituto in vista sia del forte carattere processuale sia delle conseguenti garanzie, tale per cui non può essere direttamente paragonato ad un accordo siglato tra le parti. Nel concordato fallimentare, - che costituisce modalità di chiusura del fallimento alternativa alla procedura fallimentare, con l'apertura di una fase sostitutiva della liquidazione fallimentare cui si correla la permanenza degli organi fallimentari, in relazione al perdurante interesse dei creditori alla conservazione del patrimonio del fallito, per il buon fine del concordato medesimo o per l'eventualità della sua risoluzione od annullamento (Cass., 9 maggio 2013, n. 11027; Cass., 21 luglio 2011, n. 16040), - gli obblighi del terzo assuntore, - corrispondano o meno - per espressa previsione recepita nella omologazione del concordato- ai soli crediti ammessi al passivo, - non possono intendersi alla stregua del prezzo dei beni ceduti (D.P.R. n. 131 del 1986, art. 43, comma 2) in quanto l'assunzione di detti debiti costituisce effetto legale naturale ed imprescindibile, del mezzo di liquidazione alternativo alla procedura fallimentare (mezzo che, come tale, rimane sottoposto al controllo degli organi fallimentari) e, tenuto conto che nella fattispecie in esame non siamo in presenza di un mero contratto con correlativi corrispettivi, per il quale vigono le diverse regole di cui alla citata disposizione. In particolare, questa Corte, tornata recentemente a pronunciarsi sul tema ha preliminarmente osservato che l'accollo del debito concordatario non può essere equiparato al "corrispettivo" dovuto dall'assuntore per i beni ad esso trasferiti, in quanto "l'assunzione di detti debiti costituisce effetto legale naturale, ed imprescindibile, del mezzo di liquidazione alternativo alla procedura fallimentare", (mezzo che, come tale, rimane sottoposto al controllo degli organi fallimentari) (Cass. del 15.11.2021, n. 34249; Cass. del 15.11.2021, n. 34219; Cass. del 12.10.2020, n. 13352 tutte in motiv.).

5.5 In altri termini, analizzando la disciplina fallimentare, si osserva come l'assunzione delle passività rappresenti un effetto fisiologico del concordato con terzo assuntore, in quanto disposta direttamente dalla legge e correlata anche all'interesse del terzo assuntore che, animato da intenti legittimamente speculativi, mira a conseguire, dal ricavato della vendita dei beni e dall'esperimento delle azioni, un quid, economicamente apprezzabile, rispetto ai debiti che si è accollato.

Sul piano fiscale, proprio in ragione della dedotta connessione tra beni ceduti al terzo assuntore ed accollo dei debiti del fallimento, nella fattispecie deve trovare applicazione la diversa disposizione di cui al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 21, comma 3, alla cui stregua (v. già il D.P.R. n. 634 del 1972, art. 20, comma 3, come modificato dal D.L. 30 dicembre 1982, n. 953, art. 5, conv. in L. 28 gennaio 1984, n. 6), "non sono soggetti ad imposta gli accolli di debiti ed oneri collegati e contestuali ad altre disposizioni" (Cass., Sez. 5, 6 maggio 2021, n. 11925; Cass. 34249/2021 cit.); laddove, con il termine "disposizione" la norma intende riferirsi al concetto di negozio giuridico (o di provvedimento) e, quindi, non a quello di obbligazione e tanto meno a quello di mero vincolo obbligatorio (Cass. del 3.2.2022, n. 3315; Cass., 4 maggio 2009, n. 10180; Cass., 7 giugno 2004, 5 n. 10789; Cass., 19 novembre 1987, n. 8508, con riferimento al D.P.R. n. 634 del 1972, art. 20). La giurisprudenza rimarca, infatti, il ruolo assunto dall'accollo dei debiti come "effetto legale naturale" in modo da sottolineare la dipendenza necessaria tra le singole disposizioni oggetto del provvedimento; quindi, l'alveo applicativo del cit. art. 21, comma 3, si limita alle ipotesi di accolli e quietanze che non assumono il ruolo di autonome disposizioni, ma che permangono come clausole contrattuali, o, in questo caso, come effetto legale naturale dell'istituto.

6. L'accollo non costituisce pertanto, nel caso in esame, un atto negoziale a sè stante e autonomo, come erroneamente sostenuto dall'Ufficio, ma un atto accessorio e dovuto, alla stregua di una clausola negoziale del debito (accollato), oggetto dell'atto di concordato in esame, come tale non autonomamente sottoponibile all'imposta di registro. Gli effetti del concordato fallimentare si producono a seguito della definitività del decreto di omologazione della proposta e assommano una componente esdebitatoria - avuto riguardo alla liberazione del fallito dalle obbligazioni originarie - e una componente obbligatoria - avuto riguardo agli obblighi assunti dal fallito o dall'assuntore o dal terzo proponente - nei confronti dei creditori, nei limiti di quanto stabilito dalla proposta approvata e omologata (Cass., Sez. I, del 3.10.2022, n. 25924).

Muovendo da tali considerazioni, quindi, è stato rilevato come l'accollo delle passività, trovando ragione non solo nel trasferimento dei beni ceduti all'assuntore, ma soprattutto nell'accordo complessivo omologato, non possa assumere una propria autonomia ai fini del registro, nè la connessione fra l'una e l'altra prestazione ha carattere meramente pattizio, non intrinseco e necessario, come affermato dal risalente indirizzo di legittimità (4520 del 11/08/1982; Cass. n. 4044 del 10/07/1984; Cass. n. 4665 del 23/05/1990), tenuto conto che il decreto di omologazione del concordato fallimentare è atto autoritativo, conclusivo di una complessa procedura, che trasforma in obbligo giuridicamente vincolante, per l'imprenditore e per tutti i creditori, la proposta originaria sicchè non trova applicazione dell'art. 21, comma 2 TUR, ove prevede la tassabilità di una delle prestazioni più onerose.

Se si muove dalle stesse conclusioni dell'Agenzia, secondo cui l'assunzione delle obbligazioni passive e il trasferimento dell'attivo fallimentare integrano una operazione complessa, inscindibile e unitaria, soggetta all'imposta di registro ex art. 21, comma 2, del T.U.R., si può trarre una unica considerazione: l'art. 21, comma 3, esclude da tassazione "gli accolli di debiti ed oneri collegati e contestuali ad altre disposizioni" e posto che, per stessa "ammissione" dell'Agenzia delle Entrate, le due disposizioni - accollo del debito e acquisto dell'attivo - sono strettamente connesse e ciascuna non può essere considerata autonoma espressione di

capacità contributiva, è gioco forza concludere, in virtù e in applicazione dell'art. 21, comma 3, che l'accollo, onde evitare un'illegittima duplicazione del prelievo fiscale, non può formare oggetto di tassazione e conseguentemente l'imposizione graverà solo sugli assets costituenti l'attivo fallimentare trasferito all'assuntore.

7. Alla luce della natura dell'accollo del debito e a chiarimento dei precedenti di legittimità (Cass. del 2.03.2020, n. 13352; Cass. del 15.11.2021, n. 34249; Cass. del 6.09.2021, n. 11925; Cass. Del 15.06.2021, n. 27669; Cass. del 12.12.2021, n. 4009; Cass. del 17.11.2021, n. 40913; Cass. del 22.02.2022, n. 27086; Cass. del 13.05.2022, n. 141239), occorre puntualizzare che al decreto di omologa del concordato fallimentare, con intervento di terzo assuntore, va applicato il criterio di tassazione correlato all'art. 8, lett. a), della tariffa, parte prima, allegata al cit. D.P.R. n. 131 del 1986, con commisurazione dell'imposta di registro in misura proporzionale al valore dei beni e dei diritti fallimentari trasferiti (Cass., Sez. 5, 6 maggio 2021, n. 11925; Cass. del 10.05.2023, n. 29649), tenuto conto che l'aliquota applicabile dipende dalle voci dell'attivo trasferito (cessioni di crediti, cessione di beni, trasferimento dell'attivo) - mentre il contestuale accollo dei debiti - collegato a detta cessione dei beni fallimentari - è escluso dalla tassazione ex art. 21, comma 3, cit. e dalla base imponibile.

La conclusione non è destinata a mutare ove pure si tenga conto che il concordato fallimentare non preveda alcun trasferimento di beni mobili o immobili a favore del terzo assuntore, consistendo magari le attività trasferite, come implicitamente dedotto dalla contribuente, in "liquidità disponibile del Fallimento" o "crediti nei confronti dell'Erario" e crediti derivanti da "azioni giudiziali (..) che risultano tuttora pendenti". Invero, questa Corte ha avuto modo di chiarire che l'imposta di registro in misura proporzionale deve essere applicata al concordato fallimentare con terzo assuntore anche in assenza di trasferimento di beni mobili o immobili, dovendo tenersi conto degli "effetti" dell'atto, piuttosto che del relativo "titolo" (D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20, quale modificato dalla L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 87, e dalla L. 30 dicembre 2018, n. 145, art. 1, comma 1084), per cui, ove la massa attiva di una società soggetta a procedura concorsuale comprenda soltanto crediti, si deve applicare l'aliquota prevista per la cessione dei crediti (art. 6 della tariffa - parte prima allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131) (in termini: Cass., Sez. 6-5, 11 luglio 2020, n. 13352 - vedasi anche, incidenter tantum: Cass., Sez. 5, 6 maggio 2021, n. 11925; Cass. del 15.11.2021, 34249).

L'art. 21 cit., comma 3, costituisce *lex specialis* rispetto al comma precedente del medesimo articolo, per cui l'ambito applicativo della norma si rinviene in tutte le ipotesi in cui risulterebbe applicabile il comma 2, ma la fattispecie prevede accoli di debiti ed oneri collegati.

In questo panorama, il Legislatore ha previsto un favor espresso di esclusione dalla imposta di registro, verificandosi altrimenti un'eccessiva imposizione per lo stesso atto, non conforme alla capacità contributiva manifestata.

L'intento del Legislatore è difatti quello di limitare l'imposizione su alcune fattispecie contrattuali caratterizzate dall'accollo come metodo soddisfattivo delle pretese del cedente, ma introducendo tale norma il Legislatore *plus dixit quam voluit*, in guisa che anche la fattispecie dell'assuntore di concordato fallimentare possa, astrattamente, rientrarvi.

8. Nel caso di cui dell'art. 21, comma 3, l'importo del debito accollato non parteciperà al calcolo della base imponibile ai fini della liquidazione dell'imposta di registro, risultando quest'ultima derivante esclusivamente dal calcolo delle aliquote sui beni oggetto di cessione. L'Erario può pertanto percepire soltanto l'imposta normalmente dovuta sul trasferimento all'assuntore dell'attivo fallimentare, secondo la composizione di questo e la tesi erariale della tassabilità degli accolti dei debiti nel concordato si pone, com'è evidente, in contrasto con il consolidato indirizzo giurisprudenziale, in quanto, come detto, valorizzando la connessione prevista ope legis tra la dazione pecuniaria ed il trasferimento dei beni, esclude la tassabilità dell'accollo in virtù dell'art. 21, comma 3, del Testo Unico.

9. In conclusione vanno affermati i seguenti principi di diritto:

a) " al decreto di omologa del concordato fallimentare, con intervento di terzo assuntore, va applicato il criterio di tassazione correlato della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 8, lett. a), con l'applicazione, così, dell'imposta di registro in misura proporzionale sul valore dei beni e dei diritti fallimentari trasferiti, mentre la contestuale assunzione delle passività rappresenta un effetto legale naturale del decreto di omologa del concordato con terzo assuntore e come tale non autonomamente assoggettabile a tassazione, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, ex art. 21, comma 3";

b) "in applicazione del cit. art. 21, comma 3, l'accollo delle passività di cui al decreto di omologa del concordato, onde evitare un'illegittima duplicazione del prelievo fiscale, non può formare oggetto di tassazione e conseguentemente l'imposizione graverà solo sugli assets costituenti l'attivo fallimentare trasferito all'assuntore, che rappresenta la base imponibile";

c) "l'importo del debito accollato non partecipa al calcolo della base imponibile ai fini della liquidazione dell'imposta di registro, risultando quest'ultima derivante esclusivamente dal calcolo delle aliquote sui beni oggetto di cessione".

L'impugnata sentenza va, pertanto, cassata con riferimento alla seconda censura, respinta la prima e la causa va rinviata, anche per la disciplina delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia che procederà al riesame della controversia in applicazione dei principi di diritto sopra esposti.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo del ricorso, come in motivazione, respinto il primo, cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, il 18 ottobre 2023.

Depositato in Cancelleria il 14 novembre 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza