

Sentenza del 23/02/2024 n. 4946 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La "GU.MAR Srl", in liquidazione, ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione tributaria centrale - sezione di Firenze il 27 ottobre 2014, n. 2034/12/2014, che, in controversia su impugnazione di avviso di liquidazione per l'imposta di registro in dipendenza della registrazione della sentenza depositata dal Tribunale di Lucca il 17 novembre 1983, n. 542, per l'omologazione del concordato preventivo della "ELBANA PIOMBINESE Soc. Coop. a r.l." con la garanzia della "GU.MAR Srl", in liquidazione, ha accolto il ricorso proposto dall'Ufficio del Registro di Lucca avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria di II° grado di Lucca il 5 giugno 1995, n. 82/13/1995, la quale aveva parzialmente accolto l'appello proposto dall'Ufficio del Registro di Lucca avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria di I° grado di Lucca il 17 gennaio 1991, n. 203/02/1991, nel senso che la sentenza di omologazione del concordato preventivo con garanzia fosse soggetta ad imposta proporzionale di registro nei limiti consentiti dalla circolare emanata dal Ministero delle Finanze il 5 luglio 1991, n. 32/221085, anziché ad imposta di registro in misura fissa (come era stato deciso dal giudice di prime cure).

2. La Commissione tributaria centrale ha riformato la decisione di secondo grado, ritenendo che la sentenza di omologazione del concordato preventivo con garanzia fosse soggetta ad imposta di registro in misura proporzionale ai sensi dell'art. 8, lett. c), della tariffa - parte prima annessa al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, senza alcun limite della circolare emanata dal Ministero delle Finanze il 5 luglio 1991, n. 32/221085.

3. L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

4. Con ordinanza interlocutoria, il collegio ha valutato l'opportunità di rinviare la causa a nuovo ruolo per la trattazione in pubblica udienza in considerazione della particolare rilevanza della questione di diritto sulla quale la Corte deve pronunciare.

Motivi della decisione 1. Il ricorso è affidato ad un unico motivo, con il quale si denuncia violazione e falsa applicazione dell' art. 8, lett. g), del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, e/o dell' art. 8, lett. f), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, in relazione all' art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dalla Commissione tributaria centrale che la sentenza di omologazione del concordato preventivo con garanzia fosse soggetta ad imposta di registro in misura proporzionale ai sensi dell'art. 8, lett. c), della tariffa - parte prima annessa al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, dovendo escludersi l'applicabilità dell'imposta di registro in misura fissa ai sensi dell' art. 8, lett. f), d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634.

1.1 Il motivo è fondato.

1.2 A norma dell' art. 160 , comma 2, del r.d. 16 marzo 1942, n. 267 (c.d. "legge fallimentare"), nel testo vigente *ratione temporis* (cioè, prima delle modifiche apportate dal d.l. 14 marzo 2005, n. 35 , convertito, con modificazioni, dalla legge 14 maggio 2005, n. 80), si possono delineare due tipi di concordato preventivo: il "concordato preventivo con garanzia" (n. 1) e il "concordato preventivo con cessione dei beni ai creditori" (n. 2).

1.3 Nel concordato preventivo con garanzia, il debitore deve: offrire serie garanzie reali o personali di pagare almeno il quaranta per cento dell'ammontare dei crediti chirografari entro sei mesi dalla data di omologazione del concordato; ovvero, se è proposta una dilazione maggiore, offrire le stesse garanzie per il pagamento degli interessi legali sulle somme da corrispondere oltre i sei mesi; nel concordato preventivo con cessione dei beni ai creditori, il debitore deve offrire ai creditori, per il pagamento dei suoi debiti, la cessione di tutti i beni esistenti nel suo patrimonio alla data della proposta di concordato, tranne quelli indicati dall' articolo 46 del r.d. 16 marzo 1942, n. 267 , *semperché* la valutazione di tali beni faccia fondatamente ritenere che i creditori chirografari possano essere soddisfatti almeno nella misura del quaranta per cento.

1.4 Ai sensi dell' art. 181 , commi 1 e 2, del r.d. 16 marzo 1942, n. 267 , nel testo vigente *ratione temporis* (cioè, prima delle modifiche apportate dal d.l. 14 marzo 2005, n. 35 , convertito, con modificazioni, dalla legge 14 maggio 2005, n. 80), dopo aver valutato, oltre alle condizioni di ammissibilità: 1) la convenienza economica del concordato preventivo per i creditori, in relazione alle attività esistenti e all'efficienza dell'impresa; 2) il raggiungimento delle maggioranze prescritte dalla legge, anche in relazione agli eventuali creditori esclusi che abbiano fatto opposizione all'esclusione; 3) l'offerta di garanzie idonee alla sicurezza dell'adempimento del concordato preventivo ovvero la sufficienza dei beni offerti al pagamento dei crediti nella misura suindicata; 4) la meritevolezza del concordato preventivo per l'imprenditore, in relazione alle cause del dissesto; nella concorrenza delle prescritte condizioni, il tribunale pronunzia sentenza di omologazione del concordato preventivo.

1.5 In relazione alla seconda tipologia di concordato preventivo, questa Corte ha più volte affermato che, in tema di imposta di registro, la sentenza di omologazione del concordato preventivo con cessione dei beni ai creditori di cui all' art. 160 , comma 2, n. 2, del r.d. 16 marzo 1942, n. 267 , deve essere inquadrata, valorizzando il criterio nominalistico, nella previsione dell'art. 8, lett. g), della tariffa - parte prima annessa al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , comprendente, genericamente, gli atti "di omologazione", con la conseguenza che ad essa si applica l'imposta non in misura proporzionale, ma fissa (in termini: Cass., Sez. 5[^], 7 settembre 2010, n. 19141 ; Cass., Sez. 5[^], 1 ottobre 2015, nn. 19596 , 19597, 19598, 19599 e 19600; Cass., Sez. 6[^]-5, 12 febbraio 2018, n. 3286; Cass., Sez. 6[^]-5, 14 marzo 2018, n. 6207; Cass., Sez. 5[^], 21 dicembre 2021, n. 40913 ; Cass., Sez. 5[^], 4 luglio 2022, n. 21113).

1.6 Parimenti, anche con riguardo alla prima tipologia di concordato preventivo, questa Corte ha ritenuto che, in tema di imposta di registro, la sentenza di omologazione del concordato preventivo con garanzia di cui all' art. 160 , comma 2, n. 1, del r.d. 16 marzo 1942, n. 267 , va assoggettata all'imposta in misura fissa ai sensi della lett. g) (atti "di omologazione") dell'art. 8

della tariffa - parte prima annessa al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , non essendo inquadrabile l'atto giudiziario in discorso in nessuna delle ipotesi formulate nelle precedenti lett. da a) ad f) del predetto art. 8 (Cass., Sez. 5[^], 7 maggio 2007, n. 10351 ; Cass., Sez. 5[^], 18 maggio 2007, n. 11585 ; Cass., Sez. 5[^], 29 febbraio 2008, n. 5474 ; Cass., Sez. 5[^], 10 dicembre 2009, n. 3847; Cass., Sez. 5[^], 12 marzo 2009, n. 5950 ; Cass., Sez. 5[^], 18 marzo 2009, n. 6544 ; Cass., Sez. 5[^], 19 maggio 2010, n. 12255 ; Cass., Sez. 5[^], 23 aprile 2014, n. 9165 ; Cass., Sez. 5[^], 4 luglio 2022, n. 21113).

1.7 Adeguandosi a tale approdo della giurisprudenza di legittimità, la risoluzione emanata dall'Agenzia delle Entrate il 26 marzo 2012, n. 27/E, a cui ha fatto seguito in senso conforme la circolare emanata dall'Agenzia delle Entrate il 27 giugno 2012, n. 27/E, ha preso atto che: "(...) si deve ritenere che i decreti di omologazione dei concordati con garanzia, così come quelli aventi ad oggetto i concordati con cessione dei beni (dopo le modifiche apportate al r.d.16 marzo 1942, n. 267 , dal d.l. 14 marzo 2005, n. 35 , convertito, con modificazioni, dalla legge 14 maggio 2005, n. 80), devono essere assoggettati ad imposta di registro in misura fissa, in quanto annoverabili tra gli atti di cui alla lettera g) dell'articolo 8 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, relativa agli "atti di omologazione"".

1.8 Tuttavia, va considerato che la fattispecie in decisione (atto giudiziario del 17 novembre 1983) risale ad epoca antecedente all'entrata in vigore del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (1 luglio 1986), e soggiace, quindi, alla previgente disciplina in materia di imposta di registro del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634 .

1.9 A tal proposito, si rammenta che, pur senza discostarsi da un risalente orientamento secondo cui, agli effetti dell'imposta di registro, la sentenza di omologazione del concordato preventivo con garanzia - la quale non costituisce un mero momento di controllo rispetto al patto concordatario, ma rappresenta l'atto conclusivo di un procedimento giurisdizionale, di per sé produttivo di effetti obbligatori a contenuto economico - è soggetta all'imposta proporzionale di cui all'art. 8, lett. c), della tariffa - parte prima annessa al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634 , riguardante gli atti giudiziari aventi per oggetto beni e diritti diversi da quelli indicati nelle lett. a) e b) del medesimo art. 8, e non all'imposta fissa prevista dalla lett. f) del medesimo art. 8 per gli atti giudiziari "di omologazione" (in termini: Cass., Sez. 1[^], 13 giugno 1990, n. 5769 ; Cass., Sez. 1[^], 9 marzo 1992, n. 11967; Cass., Sez. 1[^], 24 novembre 1993, n. 4253; Cass., Sez. 1[^], 20 marzo 1998, n. 2957 ; Cass., Sez. 1[^], 17 aprile 1998, n. 3917 ; Cass., Sez. 5[^], 16 settembre 2015, n. 18435), questa Corte ha rivisto tale giurisprudenza alla luce delle modifiche introdotte con il d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , posto che l'art. 8 della tariffa - parte prima annessa al citato d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , ha innovato la disciplina degli "atti dell'autorità giudiziaria ordinaria o speciale in materia di controversie civili che definiscono, anche parzialmente il giudizio", ridefinendo le varie ipotesi (si vedano: Cass., Sez. 1[^], 23 maggio 1990, n. 4665 ; Cass., Sez. 5[^], 7 maggio 2007, n. 10351 ; Cass., Sez. 5[^], 18 maggio 2007, n. 11585).

1.10 Mentre, infatti, l'originaria formulazione della seconda parte della lett. c) che ricomprendeva gli atti "portanti condanna al pagamento di somme, valori ed altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura" trova ora il suo omologo nella lett. b) relativa agli atti "recanti condanna al pagamento di somme o valori, ad altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura",

è, invece, scomparsa qualsiasi previsione di carattere residuale già rinvenibile nella previsione relativa agli atti "aventi per oggetto beni e diritti diversi da quelli indicati alle lettere a) e b)", in cui la giurisprudenza aveva ricompreso la sentenza di omologazione del concordato preventivo con garanzia.

1.11 Pertanto, si è ritenuto che la nuova formulazione della lett. a) contempla testualmente gli atti "recanti trasferimento o costituzione di diritti reali su beni immobili o su autoveicoli, ovvero su altri beni e diritti"; come è reso evidente dal ripetuto utilizzo della preposizione "su" il trasferimento o la costituzione di diritti si riferisce sempre ai diritti reali per cui anche il riferimento agli "altri (...) diritti" contenuto nella seconda parte della lett. a) non può essere letto come riferito a diritti di credito o ad obbligazioni, ma pur sempre alla costituzione e al trasferimento di diritti reali su altri diritti, il che non si attaglia evidentemente ai diritti di natura personale nascenti dalla omologazione di concordato preventivo; se, dunque, la sentenza di omologazione del concordato preventivo con garanzia non può essere ricompresa nella previsione della lett. a), non può neppure essere inquadrata nelle ulteriori previsioni di cui alle lett. da b) ad f), né può essere certamente inclusa nella lett. b), non trattandosi di sentenza di condanna o ad essa assimilabile; neppure può inquadrarsi: nella lett. c), che attiene ad atti di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale, stante la diversa natura già riconosciuta alla sentenza di omologazione che ne aveva già comportato l'impossibilità di inserimento nell'ipotesi de qua; nella lett. d), già esclusa dalla giurisprudenza richiamata; nella lett. e), che attiene a declaratorie di nullità o pronunce di annullamento; nella lett. f) che contempla gli atti concernenti rapporti patrimoniali derivanti dal matrimonio; esclusa, dunque, la possibilità di inquadramento in una delle ipotesi dalla lett. a) alla lett. f), non resta che rivalutare il criterio nominalistico e quindi ritenere che la sentenza di omologazione del concordato preventivo rientri nella dizione di cui alla lett. g) che per l'appunto comprende genericamente gli atti "di omologazione" (Cass., Sez. 5[^], 7 maggio 2007, n. 10351 ; Cass., Sez. 5[^], 18 maggio 2007, n. 11585).

1.12 A ben vedere, le fattispecie decise dai richiamati arresti (Cass., Sez. 5[^], 7 maggio 2007, n. 10351 ; Cass., Sez. 5[^], 18 maggio 2007, n. 11585) riguardavano sentenze di omologazione di concordato preventivo che erano state pubblicate dopo l'1 luglio 1986, per cui la riflessione della Corte si era allora concentrata sulla disciplina applicabile sotto la vigenza del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , seppure nell'ottica di un confronto comparativo con le disposizioni previgenti del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634 .

1.13 Ora, ove si consideri la specularità testuale della lett. f) dell'art. 8 della tariffa - parte prima annessa al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634 , e della lett. g) dell'art. 8 della tariffa -parte prima annessa al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , che contemplano l'identica categoria degli atti "di omologazione", la differenziazione del trattamento fiscale della sentenza di omologazione del concordato preventivo con garanzia in relazione all'epoca di formazione del titolo giudiziale (cioè, prima o dopo l'1 luglio 1986, in base all' art. 81 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131) mina la coerenza interna dell'ordinamento vigente e ingenera un'aporia nel sistema normativo, arrecando un vulnus ai principi consacrati dagli artt. 3 e 53 Cost., a fronte di un'identica manifestazione di capacità contributiva in relazione al medesimo presupposto impositivo.

1.14 Pertanto, ispirandosi ad un'esegesi costituzionalmente orientata, si può enunciare - o, forse meglio, esplicitare, essendo rimasto latente nelle conclusioni raggiunte dalla Corte con riguardo all'analizzata disciplina del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 - il seguente principio di diritto: "In tema di imposta di registro, anche in epoca antecedente all'1 luglio 1986 (data di entrata in vigore del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131), la sentenza di omologazione del concordato preventivo con garanzia di cui all' art. 160 , comma 2, n. 1, del r.d. 16 marzo 1942, n. 267 , è assoggettata all'imposta in misura fissa ai sensi dell'art. 8, lett. f), della tariffa - parte prima annessa al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634 (applicabile *ratione temporis*), non essendo sussumibile l'atto giudiziario in discorso in alcun'altra delle ipotesi formulate nelle precedenti lett. da a) a d) del predetto art. 8".

2. Nella specie, quindi, il giudice di appello si è discostato dal principio enunciato per aver ritenuto che la sentenza di omologazione del concordato preventivo con garanzia debba essere assoggettata all'imposta di registro in misura proporzionale ai sensi dell'art. 8, lett. c), della tariffa - parte prima annessa al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634 , la cui applicabilità non trova giustificazione alla stregua degli effetti tipici del provvedimento giudiziario (art. 19 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634).

3. Dunque, valutandosi la fondatezza del motivo dedotto, il ricorso può trovare accoglimento e la sentenza impugnata deve essere cassata; non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell' art. 384 , primo comma, ultima parte, cod. proc. civ., con l'accoglimento del ricorso originario della contribuente.

4. La novità del principio enunciato in questa sede (con riguardo alla disciplina applicabile *ratione temporis*) giustifica la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M. La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario della contribuente; compensa le spese dell'intero giudizio.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza