

Sentenza del 14/03/2024 n. 6819 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

- Registro - Credito già ammesso in via chirografaria dal giudice delegato già assoggettato ad imposta di registro proporzionale - Sentenza che ne riconosce la natura privilegiata - Mera natura dichiarativa di diritti patrimoniali - Imposta di registro in misura fissa - dovuta -

Massima:

In tema di imposta di registro la sentenza che, in sede di opposizione allo stato passivo di una procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, abbia accertato il definitivo mancato avveramento del "beneficium excussionis" rispetto ad un credito già ammesso in via condizionata al passivo dal commissario straordinario, come pure nel caso in cui ne riconosca la natura privilegiata a fronte di una iniziale ammissione chirografaria, costituisce una sentenza puramente dichiarativa di diritti a contenuto patrimoniale, ricognitiva dell'esistenza di un diritto già oggetto di accertamento, come tale assoggettabile ad imposta fissa ex art. 8, comma 1, lett. d), della parte prima della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 ".

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

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. La Commissione Tributaria Regionale per la Sicilia, Sezione Staccata di Catania, con la sentenza n. 4621/13/2022 depositata in data 17 maggio 2022 e non notificata, in controversia avente ad oggetto impugnazione avverso la cartella n.(-----) scaturente dall' avviso di liquidazione dell'imposta di registro in relazione alla sentenza depositata dal Tribunale Civile di Catania il 22 maggio 2013 n. 1945/2013 , accoglieva parzialmente il ricorso in appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Catania n. 3312/2018.

1.1. Con la sentenza da ultimo indicata i giudici di primo grado avevano accolto parzialmente il ricorso proposto dalla F.Ili @1Co@ Spa in Amministrazione Straordinaria annullando la pretesa dell'Agenzia delle Entrate sia nella parte in cui quest'ultima aveva ritenuto di applicare l'aliquota proporzionale con riferimento ai crediti ammessi al passivo - in ordine ai quali la sentenza del

Tribunale si era limitata a modificare il rango - sia nella parte in cui l'Agenzia aveva preteso di applicare l'aliquota proporzionale con riferimento ai crediti, già ammessi, per i quali la sentenza aveva semplicemente espunto la condizione con cui detti crediti erano stati già ammessi ed ancora nella parte in cui aveva applicato l'aliquota proporzionale per pretesa enunciazione delle fideiussioni.

1.2. I giudici di secondo grado confermavano il ragionamento della Commissione Tributaria Provinciale che aveva escluso che nel caso di specie sussistevano i presupposti della "enunciazione" ex art. 22 d.P.R. 131/1986 e, nell'accogliere parzialmente l'appello dell'Agenzia delle Entrate, ritenevano, diversamente da quanto affermato dai primi giudici, che l'imposta proporzionale doveva essere applicata anche con riferimento ai crediti per i quali la sentenza del Tribunale Civile di Catania aveva espunto la condizione con cui gli stessi erano stati ammessi al passivo.

2. L' Agenzia delle Entrate propone ricorso per la cassazione affidato a due motivi.

3. La Curatela del fallimento della F.Ili @1Co@ Spa resiste con controricorso proponendo a sua volta ricorso incidentale.

4. L'Ufficio ha depositato controricorso al ricorso incidentale.

5. Agenzia delle Entrate - Riscossione è rimasta intimata.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo l'Ufficio lamenta, ex art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. , violazione e falsa applicazione degli artt. 5 , 22 e 43 del d.P.R. n. 131/1986 nonché dell'art. 6, Parte Prima della Tariffa di cui al d.P.R. citato.

1.1. Rileva che dalle disposizioni menzionate era dato evincere che deve essere sottoposta ad imposta di registro, in misura proporzionale alla somma garantita, una fideiussione non registrata che sia enunciata in una sentenza pronunciata tra le stesse parti, precisando che, nel caso in esame, era indubbio che la fideiussione di cui trattasi era stata richiamata nel suo contenuto essenziale dalla sentenza del Tribunale di Catania n. 1945/2013 ma tuttavia, erroneamente la Commissione Tributaria Regionale aveva ritenuto che non si trattava di enunciazione che poteva dare luogo a imposizione, perché la fideiussione era stata, comunque, già enunciata in precedenti scritture private, a loro volta registrate.

1.2. Assume che i giudici di appello, nel violare la normativa richiamata, non avevano considerato che la registrazione di altri atti in cui la fideiussione era stata enunciata non voleva dire che era stata sottoposta ad imposta di registro la fideiussione in essi enunciata, non ponendosi, quindi, un problema di duplicazione d'imposta.

2. Con il secondo motivo lamenta, ex art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. , la violazione e falsa applicazione degli artt. 15 e 17 del d.P.R. 29.9.1973, n. 601 , in combinato disposto con gli artt. 22 e 43 del d.P.R. 26.4.1986, n. 131 , nonché dell'art. 6 della Parte Prima della Tariffa di cui al medesimo d.P.R.

Osserva che, per quanto concerneva la parte della sentenza con cui la Commissione Tributaria Regionale aveva, in ogni caso, escluso la debenza dell'imposta di registro in misura proporzionale perché l' art. 15 d.p.r. 601/1973 espressamente si riferisce anche alle garanzie di qualunque tipo da chiunque e in qualsiasi momento prestate il giudice di merito, mal interpretando la portata dell'art. 15 d.P.R., in connessione col regime agevolativo dell'art. 17 dello stesso atto normativo, aveva erroneamente esteso tale regime a qualsivoglia garanzia, senza accertare se, nel caso di specie, essa concernesse operazioni di credito a medio e lungo termine.

3. La Curatela del fallimento della F.Ili @1Co@ Spa, con l'unico motivo del ricorso incidentale, lamenta, ex art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. , violazione e falsa dell' art. 20 del d.P.R. n. 131/1986 , dell'art. 8, lett. c), d), e), e dell'art. 9, della Tariffa, Parte prima, allegata al predetto d.P.R. n.131/1986, dell'art. 27 del d.P.R. 131/1986 nonché degli artt. 55 , 96 , 113 , 113-bis , 117 e della legge fallimentare nel suo complesso per avere i giudici di appello, in contrasto con la normativa di cui in rubrica e con i principi affermati dalla Suprema Corte, ritenuto che la suddetta sentenza del Tribunale Civile di Catania che, in accoglimento di alcune opposizioni allo stato passivo della società sottoposta ad Amministrazione straordinaria ex lege 95/1979 , aveva espunto la condizione della preventiva escussione con cui taluni crediti erano stati ammessi, andava assoggetta ad imposta di registro in misura proporzionale (dell'1%) e non in misura fissa.

4. Il ricorso dell'ufficio non può trovare accoglimento risultando entrambi i motivi di ricorso, i quali possono essere esaminati congiuntamente in quanto fra loro connessi, privi di fondamento sulla scorta dei principi già affermati dalla Corte di Cassazione con le sentenze nn. 10490/2022 e 11841/2022 che si sono pronunziate su questioni analoghe riguardanti la medesima sentenza del Tribunale di Catania 1945/2013 e che vanno in questa sede richiamati.

4.1. La tematica fondamentale posta all'attenzione di questa Corte attiene, in sostanza, alla questione se l'imposta di registro debba essere applicata agli atti giudiziari che enuncino contratti di garanzia anche quando tali contratti siano stati già tassati con l'imposta sostitutiva ai sensi dell' art.17 del citato d.P.R. n. 601/1973 .

4.2. A tale proposito la tesi preferibile appare quella negativa dovendosi dare continuità all'orientamento della Suprema Corte secondo cui il fatto che l' art. 15, secondo comma , del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 , non estenda l'assoggettamento delle operazioni di credito ad un'unica imposta sostitutiva anche per gli atti giudiziari ad esse relativi (i quali perciò sono soggetti ad imposizione secondo il regime ordinario), non comporta che le operazioni in questione, per essere enunciate in sede di quegli atti giudiziari, divengano soggette anche ad imposta di registro ai sensi dell' art. 22 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , che disciplina l'imposizione degli atti "enunciati" e non registrati e non riguarda né l'enunciazione di atti esenti, né gli atti soggetti ad imposizione sostitutiva, i quali, avendo già scontato detta imposta, non possono essere nuovamente soggetti ad imposizione. (In applicazione di tale principio, la S.C. ha ritenuto non dovuta, in quanto già assolta in via sostitutiva, l'imposta relativa alla registrazione di un contratto di conto corrente e della garanzia fideiussoria, enunciati nel decreto ingiuntivo). (Sez. 5, Sentenza n. 22829 del 08/10/2013, Rv. 628486 - 01), principio successivamente ribadito, in relazione a fattispecie analoghe (vedi ex multis Cass. 18 aprile 2018, n. 9502 ; Cass. 4 luglio

2019, n. 17938 ; Cass. 22 gennaio 2021, n. 1300 ; 24 marzo 2021, n. 8341 ; da ultimo, Cass. 31 marzo 2022, n. 10490).

4.3. Va premesso che non sussiste dubbio alcuno che, in via generale, la fideiussione debba sottostare, anche se enunciata in sentenza, all'imposta di registro proporzionale. L'art.6, Tariffa Parte Prima del TUR include le garanzie reali e personali fra quelle soggette a tributo a termine fisso, con aliquota pari al 0,50%. L' art. 43 TUR prevede che la base imponibile sia pari alla somma garantita. Ai sensi dell' art. 22 TUR , 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 chiarisce che la base imponibile dell'imposta debba essere determinata considerando la parte dell'atto enunciato "non ancora eseguita".

Su tali presupposti normativi questa Corte ha, quindi, stabilito che é soggetto ad imposta di registro in misura proporzionale il contratto di fideiussione enunciato in una sentenza di Tribunale, dal momento che la natura accessoria del contratto di fideiussione in campo civilistico (art. 1939 cod. civ.) non può essere riprodotta nel diverso ambito tributario; men che meno in quello dell'imposta di registro, come detto improntata all'autonoma rilevanza dei singoli negozi ed atti presentati alla registrazione (Cass. nn. 17899/05; 2230/15; 17237/13).

4.4. Purtuttavia, una diversa conclusione si impone nella peculiarità della fattispecie in esame caratterizzata dall'essere le fideiussioni correlate, secondo quanto accertato in fatto, quanto meno implicitamente, dai giudici di merito, ad operazioni di finanziamento a medio - lungo termine ammesse al regime sostitutivo.

L' art.15 del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 601 dispone che queste operazioni 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".

Occorre, quindi, considerare che questa Corte di legittimità ha già affermato il principio secondo cui la mancata estensione, ad opera dell' art. 15, secondo comma , d.P.R. n. 601 del 1973 , del regime agevolativo previsto per le operazioni di credito anche agli 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 venir enunciate in quegli atti giudiziari, divengano perciò soggette anche ad imposta di registro, ai sensi dell' art.22 d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 . In particolare, è stato rilevato che: a) il d.P.R. n. 601 del 1973, art. 15 , prevede non già un'esenzione fiscale ma un'agevolazione, realizzata con il metodo della imposizione sostitutiva, in quanto a norma del successivo art. 17 "gli enti che effettuano le operazioni indicate negli artt. 15 e 16, sono tenuti a corrispondere, in luogo delle imposte di registro, di bollo, ipotecarie e

catastali e delle tasse sulle concessioni governative, una imposta sostitutiva"; b) l'art. 17, secondo comma, in esame, nel fare "salvo quanto stabilito dall'art. 15, secondo comma per gli atti giudiziari e le cambiali", si limita a sottrarre al regime dell'imposizione sostitutiva gli atti giudiziari relativi alle operazioni di finanziamento dalle quali il contenzioso ha preso origine, i primi restando assoggettati alle normali imposte sugli atti giudiziari e le seconde ad imposizione sostitutiva; c) l'art. 22 d.P.R. n. 131 del 1986 che disciplina la imposizione degli atti "enunciati" e non registrati, non riguarda l'enunciazione di atti esenti, nè, tanto meno, riguarda gli atti soggetti ad imposizione sostitutiva, i quali, avendo già scontato detta imposta non possono essere nuovamente assoggettati ad imposizione, in assenza di diverso ed autonomo presupposto di imposta; d) diversamente opinando, "gli atti favoriti dall'erario, in caso di azioni giudiziarie, sarebbero incisi in misura maggiore degli atti non favoriti". In definitiva, "il pagamento dell'imposta sostitutiva, in tanto ha un senso in quanto da diritto alla registrazione senza ulteriori oneri. Altrimenti, il metodo sostitutivo avrebbe dovuto essere scorporato dal titolo delle agevolazioni fiscali e ricondotto a quello delle sanzioni" (così, Cass. 2019 n. 17938).

4.5. Dunque, la Commissione tributaria regionale ha correttamente escluso l'applicabilità dell'imposta di registro assumendo che le fideiussioni in oggetto, in quanto relative, secondo quanto implicitamente ritenuto in fatto, ad operazioni di finanziamento a medio e lungo termine, potessero usufruire di un regime sostitutivo ai sensi degli artt. 15 e 17 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, con esclusione dall'applicazione dell'imposta di registro. Difatti, come detto, questa Corte ha affermato che la mancata estensione, ad opera dell'art. 15, secondo comma 2, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, del regime agevolativo previsto per le operazioni di credito alla cooperazione 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 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 22 (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). Il d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 22, non riguarda, infatti, 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 dall'art. 15, secondo comma, 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).

4.6. Non può, infine, sottacersi che l'ufficio, nell'affermare che i giudici di appello mal interpretando la portata dell'art. 15 d.P.R. cit., in connessione col regime agevolativo dell'art. 17 dello stesso atto normativo, avevano esteso tale regime a qualsivoglia garanzia "senza accertare se, nel caso di specie, essa concernesse operazioni di credito a medio e lungo termine" finisce per sollecitare una indagine di fatto (circa la natura dei finanziamenti de quibus) certamente preclusa in questa sede.

4.7. In conclusione il ricorso principale deve essere rigettato.

5. Il ricorso incidentale è, per contro, fondato.

5.1. In base all'art. 8 Tariffa cit., mentre gli atti di "accertamento di diritti a contenuto patrimoniale" sono assoggettati ad imposta di registro proporzionale dell'1% (lett. c), sono invece sottoposti ad imposizione in misura fissa gli atti "non recanti trasferimento, condanna o accertamento di diritti a contenuto patrimoniale" (lett. d).

Nel caso di specie si controverte della tassazione di una sentenza con la quale il Tribunale, pronunciandosi su opposizione a stato passivo in procedura di amministrazione straordinaria, ha stabilito che il credito dovesse essere ammesso, senza necessità di previa escussione delle garanzie dalle quali era assistito, in via chirografaria e non ipotecaria o pignoratizia, senza con ciò pronunciarsi sull'an né sul quantum della sua ammissione.

Questa Corte ha più volte affermato che la pronuncia sulla qualità chirografaria o privilegiata del credito incide esclusivamente sulla graduazione del medesimo nel concorso, senza incidere sé sul titolo né sulla quantificazione della sua ammissione allo stato passivo, come già disposta dal giudice delegato (vedi ex plurimis Cass. nn. 10588/07; 14146/13; 21310/13; 22253/20), non trattandosi, invero, di atto accertativo del diritto di credito in quanto tale, si rende ad essa applicabile l'imposta di registro in misura fissa ai sensi della lett. d) - e non c) - dell'art.8 cit.

Una simile conclusione è stata recentemente accolta anche dalla richiamata Cass. ord. n. 11841/22 in una fattispecie del tutto sovrapponibile alla presente, anch'essa relativa alla procedura di amministrazione straordinaria di società del "Gruppo @2Co@". Si è in tale occasione affermato che: "In tema di imposta di registro, la sentenza che, in sede di opposizione allo stato passivo di una procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, abbia accertato il definitivo mancato avveramento del "beneficium excussionis" rispetto ad un credito già ammesso in via condizionata al passivo dal commissario straordinario, come pure nel caso in cui ne riconosca la natura privilegiata a fronte di una iniziale ammissione chirografaria, costituisce una sentenza puramente dichiarativa di diritti a contenuto patrimoniale, ricognitiva dell'esistenza di un diritto già oggetto di accertamento, come tale assoggettabile ad imposta fissa ex art. 8, comma 1, lett. d), della parte prima della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 ". Dalla motivazione si evince che in quel caso, come nel presente, l'ammissione del credito era avvenuta in via amministrativa per somme già indicate nello stato passivo, ed era stata caratterizzata solamente dalla eliminazione della condizione di preventiva escussione delle fideiussioni e dal rigetto della richiesta di ammissione al rango ipotecario. Ebbene, si è in proposito argomentato che in tal caso l'accertamento operato dal giudice del merito è tipicamente ricognitivo e, per detta sua natura, non può essere sottoposto ad imposizione proporzionale. La natura meramente ricognitiva non è, de resto, inficiata né dall'esclusione della condizione di preventiva escussione delle fideiussioni prestate né dalla dichiarazione di inefficacia della prelazione ipotecaria, "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".

5.2. Non ignora questo Collegio che in altre decisioni (v. Cass. n. 14146/13 cit., 35442 e 35443 del 2021 nonché 37386/21 , le ultime tre pur esse rese con riguardo alla procedura di amministrazione straordinaria di società facenti parte del medesimo gruppo), il principio in questione (comportante l'imposizione fissa per le indicate ragioni) è stato sì riaffermato, ma anche subordinato nella sua concreta operatività al fatto che la tassazione proporzionale abbia invece colpito il decreto di ammissione del credito allo stato passivo, posto che solo a questa condizione l'imposizione in misura fissa della pronuncia giudiziale sull'opposizione varrebbe, trovando in ciò la sua giustificazione, ad escludere una inammissibile doppia imposizione. È su questo presupposto che, in tali pronunce, la tesi dell'Agenzia delle Entrate ha trovato accoglimento (con la cassazione delle sentenze impugnate), dal momento che: "il pagamento dell'imposta di registro in misura fissa è consentito purché però sia stata già pagata quella in misura proporzionale relativamente al decreto di ammissione dei crediti allo stato passivo (Cass. n. 22253 del 2020)". E nel caso in esame la C.T.R. nell' adottare la statuizione in questa sede impugnata ha pure posto l'accento sulla circostanza che nell'ambito della procedura di ammissione al passivo non era intervenuta alcuna registrazione.

Si ritiene tuttavia che, pur nella oggettiva controvertibilità dell'argomento, questo indirizzo debba essere rivisto proprio là dove instaura un collegamento impositivo necessitato e condizionante tra la sentenza in sede di opposizione allo stato passivo ed il decreto di ammissione dei crediti.

Va infatti osservato che: - un simile collegamento, comportante (con il passaggio del prelievo dalla misura fissa a quella proporzionale) effetti pratici propriamente impositivi, non si rinviene nella disciplina dell'imposta di registro e non sembra ritraibile sul piano prettamente ermeneutico; - l'esigenza di evitare, se del caso anche in via applicativa ed interpretativa, una doppia imposizione della medesima fattispecie non può originare un più gravoso prelievo sulla sentenza ex art.98 l. fall. , dal momento che il regime di tassazione proprio di quest'ultima è quello autonomamente previsto dall'art.8 tariffa lett. d) cit., in modo tale che la misura fissa trova fondamento e giustificazione direttamente in questa previsione tariffaria, e non, indirettamente, nell'esigenza di evitare effetti distorsivi in accordo con l'imposizione di atti diversi; - l'imposta di registro, proprio perché "imposta d'atto", trova il proprio presupposto esclusivo appunto nell'atto, per giunta da considerarsi nella sua specifica autonomia ed autosufficienza, ad esclusione di ogni rilevanza con atti diversi, esterni e collegati (da ultimo, sent. C. Cost. nn.158/20 e 39/21 con riguardo alla riqualificazione ex art.20 TUR). Principio, questo, che a maggior ragione va applicato in relazione alla tassazione degli atti non negoziali ma giudiziali, la cui imposizione muove esclusivamente e tassativamente dal contenuto decisorio e dispositivo da essi espresso secondo le tipologie di effetti previste per tariffa.

Del resto certamente esterno e contingente (e come tale insuscettibile di condizionare il regime di tassazione della sentenza ex art.98 l. fall.) è il fatto che il decreto del giudice delegato sia stato effettivamente e concretamente imposto in misura proporzionale (come per legge), fermo restando che rientra nella discrezionalità del legislatore (con il solo limite dell'arbitrio e della palese irragionevolezza) l'individuazione tanto delle fattispecie e degli atti imponibili, quanto della misura dell'imposizione partitamente su ciascuno di essi applicabile, senza che

quest'ultima possa variare in ragione di elementi diversi da quelli adottati per tariffa dal legislatore stesso.

Sotto quest'ultimo profilo vale, poi, osservare come, nel caso di specie la procedura concorsuale (per quanto è pacifico, amministrazione straordinaria ex l. 95/79 nella disciplina vigente *ratione temporis*) neppure prevedeva un decreto di ammissione al passivo del giudice delegato, bensì un provvedimento amministrativo dato dall'elenco dei crediti ammessi predisposto dal commissario straordinario cioè di un provvedimento non tassabile (al pari di quello predisposto dal commissario liquidatore nella liquidazione coatta amministrativa) come atto giudiziario. In modo tale che, ragionando in termini di collegamento tra i due atti costituiti dal provvedimento di ammissione al passivo e dalla sentenza in opposizione, quest'ultima verrebbe ad essere tassata in maniera diversa (fissa o proporzionale) a seconda delle procedure concorsuali (fallimento, liquidazione coatta o amministrazione straordinaria) nell'ambito delle quali sia resa; il che contrasta con l'impostazione tariffaria unitaria del tributo e con la specifica previsione ex art.8 cit. il quale non opera alcuna distinzione di questo tipo (Cass.n. 32604/19; 29383/20; 16783/21), avendo unicamente a mente gli effetti giuridici del *decisum* ("non recanti trasferimento, condanna o accertamento di diritti a contenuto patrimoniale").

5.4. Va, dunque, qui recepito l'assunto ancora recentemente ribadito da Cass. n. 11841/22 cit., secondo cui: "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".

5.5. Occorre, infine, osservare che alla stessa conclusione dell'imposizione in misura fissa dovrebbe qui pervenirsi anche in forza dello *jus superveniens* costituito dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 177 del 2017 la quale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 8, comma 1, lettera c), della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR, 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 nel fallimento con l'accertamento di crediti derivanti da operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto. A seguito della pronuncia di incostituzionalità in esame questa Corte di legittimità ha in più occasioni rilevato che la decisione che definisce il giudizio di opposizione allo stato passivo del fallimento con l'accertamento di crediti derivanti da operazioni imponibili ai fini IVA deve essere assoggettata all'imposta in misura fissa, in conformità al principio di alternatività stabilito dall' art. 40 TUR (Cass. nn. 31409/18; 29144/18; 16783/21 cit.) e nel caso di specie l'Agenzia delle Entrate non contesta, per come dedotto dalla parte controricorrente, che si verta effettivamente in ipotesi di crediti rinvenienti da operazioni bancarie di finanziamento in campo Iva, con conseguente operare del regime di alternatività.

5.6. Ne consegue, quindi, che erroneamente i giudici di appello hanno ritenuto che l'imposta proporzionale doveva essere applicata anche con riferimento ai crediti per i quali la sentenza del Tribunale Civile di Catania aveva espunto la condizione con cui gli stessi erano stati ammessi al passivo.

6. In conclusione va accolto il ricorso incidentale e non essendo necessari ulteriori accertamenti, decidendo nel merito va confermata la sentenza di primo grado.

In ragione del consolidarsi nel corso del giudizio degli orientamenti giurisprudenziali richiamati appare opportuna la integrale compensazione delle spese di causa.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso principale; accoglie il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito conferma integralmente la sentenza di primo grado; compensa le spese di causa.

Così deciso nella camera di consiglio della Sezione Tributaria in data 11 gennaio 2024 .

Depositato in Cancelleria il 14 marzo 2024.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza