

Civile Ord. Sez. 5 Num. 21113 Anno 2022

Presidente: BALSAMO MILENA

Relatore: PICARDI FRANCESCA

Data pubblicazione: 04/07/2022

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 31767/2022 R.G. proposto da  
Integrated Technology Services s.r.l. in liquidazione (c.f. 09462710154), in  
persona del liquidatore, rappresentata e difesa dagli Avv. Giuseppe Maria  
Cipolla e Filippo Verna ed elettivamente domiciliata in Roma, Viale Giuseppe  
Mazzini n. 134

- *ricorrente* -

contro

Agenzia delle Entrate (cf. 063633391001), in persona del direttore p.t.,  
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato e elettivamente  
domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12

- *controricorrente* -

avverso la sentenza n. della Commissione tributaria della Regione Lombardia,  
n. 1389/11/2019, depositata il 27/03/2019;  
udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 26 aprile  
2022, dal Consigliere dott. Francesca Picardi;

1485  
2022

**Rilevato che:**

1. La Intagrated Technology Services s.r.l. in liquidazione ha impugnato l'avviso di liquidazione avente ad oggetto l'imposta di registro, recante l'importo di euro 14.680,00, relativa al decreto di omologazione del concordato preventivo, comprensivo dell'importo di euro 12.690,00 in relazione all'impegno assunto con il predetto concordato dalla società Borghi Italia s.r.l. al pagamento del fabbisogno concordatario, calcolato nella misura del 3%, ai sensi dell'art. 9 della tariffa del d.P.R. n. 131 del 1986, nonché della somma di euro 1.990,00, calcolata nella misura dell'0,5% ai sensi dell'art. 6 della medesima tariffa, per la fideiussione prestata da Agricolfidi Abruzzo.

2. La Commissione Tributaria Provinciale ha parzialmente accolto il ricorso, applicando l'aliquota dello 0,5% anche all'impegno di Borghi Italia s.r.l.

3. Avverso tale decisione hanno proposto appello principale l'Agenzia delle Entrate/Direzione provinciale di Milano ed appello incidentale la contribuente. 

4. La Commissione Tributaria Regionale, respinto l'appello incidentale, ha accolto quello principale, ed ha riconosciuta dovuta l'imposta di registro nella misura del 3%. Il giudice dell'impugnazione ha evidenziato che l'imposta di registro non si riferisce, come erroneamente asserito dalla ricorrente, al decreto di omologazione, ma all'impegno di pagamento assunto della Borghi Italia s.r.l. in favore della debitrice, garantito dal fideiussore: impegno che è stato qualificato come fonte di un'obbligazione del tutto autonoma sia rispetto a quella della debitrice sia rispetto a quella del terzo garante e conseguentemente ricondotto alle prestazioni a contenuto patrimoniale diverse da quelle indicate nelle altre disposizioni, disciplinate dall'art. 9 della tariffa, parte I, d.P.R. n. 131 del 1986.

5. Avverso tale sentenza ha proposto tempestivo ricorso per cassazione la contribuente, formulando due motivi. 

6. L'Agenzia delle Entrate ha resistito con contro-ricorso.

7. Per la trattazione della causa è stata fissata l'adunanza camerale del 26 aprile 2022.

8. La società ricorrente ha depositato ulteriore memoria difensiva in prossimità dell'udienza, insistendo per l'accoglimento dei motivi di ricorso.

**Considerato che:**

2. La contribuente deduce, con due autonomi motivi, la violazione degli artt. 53, comma 1, cost. e 9 e 6 della tariffa nella prima parte allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, per avere il giudice di appello ritenuto applicabile l'imposta proporzionale di registro, ancorché secondo il diritto vivente, la sentenza di omologa del concordato preventivo debba scontare l'imposta in misura fissa e l'impegno del terzo di apportare una somma di danaro al concordato, condizionato al decreto di omologa, non abbia causa autonoma.

In particolare, con la prima censura, si evidenzia che la tassazione della fideiussione prestata da Agricolfidi Abruzzo a beneficio della ricorrente ed a garanzia dell'impegno assunto da Borghi Italia si risolverebbe in realtà in una doppia tassazione - contraria all'art. 53 Cost - della stessa, identica ricchezza consistente nell'apporto effettuato da Borghi Italia; con il secondo motivo, la ricorrente assume che l'impegno assunto da Borghi Italia non avrebbe alcuna autonomia rispetto al concordato, alla cui omologazione era stato subordinato.

3. Preliminarmente deve rigettarsi l'eccezione di inammissibilità del ricorso, formulata dalla Agenzia delle entrate, sul rilievo che attraverso la dedotta violazione di legge, si tenderebbe in realtà ad ottenere una rivisitazione dei fatti oggetto di accertamento da parte del giudice di merito.

Con il denunciato vizio di violazione di legge, si lamenta l'erronea applicazione degli artt. 9 e 6, in luogo dell'art. 8, della Tariffa I, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, atteso che l'avviso di liquidazione concerne l'imposta di registro applicata al decreto di omologazione di un concordato preventivo (v. p. 1 e 2 del contro-ricorso, la contribuente ha impugnato, prima in via amministrativa e, poi, giudiziale, l'avviso di liquidazione per l'imposta di registro dovuta in relazione al decreto di omologa del concordato preventivo n. 10116/2014 del Tribunale di Milano: *"la proposta di concordato prevedeva il soddisfacimento dei creditori, suddivisi in classi, con disponibilità proprie della debitrice per una parte..., per la restante parte, invero prevalente,*

*mediante l'apporto di disponibilità da una società terza, Borghi Italia s.r.l., la quale si era impegnata a corrispondere l'importo necessario al buon esito della procedura per la complessiva somma di £423.000,00", con fideiussione, sino alla concorrenza di euro 398.000,00, rilasciata dalla Cooperativa Agricolfidì Abbruzzi a beneficio della ricorrente).*

4. Entrambi i motivi di ricorso sono fondati.

4.1 In primo luogo occorre chiarire che l'avviso di liquidazione concerne il decreto di omologazione del concordato preventivo. Nel caso di specie, non può, pertanto, richiamarsi Sez. 5, n. 40913 del 21/12/2021, Rv. 663511 - 01, che si riferisce ad una fattispecie del tutto diversa, in quanto, come si apprende dalla motivazione, *"l'atto soggetto a registrazione non è il decreto di omologa dell'accordo di ristrutturazione, ma quest'ultimo atto (negoziale) contenente sia la costituzione di una garanzia personale da parte di un terzo, ... sia la costituzione di una garanzia reale"*.

4.2 Nel caso di specie, deve, pertanto, farsi applicazione dell'art. 8 della Tariffa I del d.P.R. n. 131 del 1986, e non degli artt. 6 e 9 della medesima Tariffa, i quali regolano il primo gli atti negoziali (cessioni di crediti, compensazioni e remissioni di debiti, quietanze, tranne quelle rilasciate mediante scrittura privata non autenticata, garanzie reali e personali a favore di terzi, se non richieste dalla legge) ed il secondo gli atti diversi (negoziali o giudiziari) da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale. In particolare, l'art. 9 della Tariffa è una regola residuale (v., da ultimo, Sez. 5, n. 22425 del 22/10/2014, Rv. 632697 - 01), a cui può ricorrersi solo laddove l'atto in esame non sia riconducibile ad una specifica disposizione.

Come noto, l'originaria formulazione della seconda parte dell'art. 8, Tariffa, lett. c), del d.P.R. n. 634 del 1972 - recante atti dell'autorità giudiziaria *"aventi ad oggetto beni e diritti diversi da quelli indicati alle lett. a e b o portanti condanna al pagamento di somme, valori ed altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura"* - è stata sostituita con la lett. b) del medesimo art. 8, Tariffa, del d.P.R. n. 131 del 1986, da cui è stata espunta qualsiasi previsione di carattere residuale, rinvenibile nella prima parte della previgente lettera c), relativa agli atti *"aventi per oggetto beni e diritti diversi*

da quelli indicati alle lett. a) e b)”, in cui la giurisprudenza aveva ricompreso la sentenza di omologa del concordato preventivo con garanzia.

E' senz'altro corretto, in linea generale, ancorare l'imposta di registro agli "effetti" dell'atto, piuttosto che al relativo "titolo" (così Cass. n. 3286/2018), al fine di sottoporre l'atto medesimo a tassazione, applicando la tariffa più rispondente al contenuto del contratto ed alla volontà delle parti contraenti.

Tuttavia, esclusa, la possibilità di inquadramento in una delle ipotesi da a) ad f) dell 'art. 8 o dell 'art. 10, Tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. n. 131 del 1986, non resta che rivalutare il criterio "*nominalistico*" e ritenere, quindi, che il decreto di omologazione del concordato preventivo rientri nella dizione di cui alla lettera g) del più volte citato art. 8, che per l'appunto comprende genericamente gli atti "di omologazione "(Cass. n. 3286/2018; Cass. 20973/2021), tant'è che la sentenza di omologazione del concordato preventivo con garanzia, di cui all'art. 160, secondo comma, n. 1, della legge fallimentare, nel sistema delineato dal d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, va assoggettata all'imposta in misura fissa ai sensi dell'art. 8, lettera g) - atti "di omologazione" - della parte prima della Tariffa allegata, non essendo inquadrabile l'atto giudiziario in discorso in nessuna delle ipotesi formulate nelle precedenti lettere da a) ad f) del detto art. 8, il cui testo risulta significativamente diverso da quello dello stesso art. 8 della Tariffa allegata al previgente d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634 (v. Sez. 5, n. 10351 del 07/05/2007, Rv. 599474 - 01, in tema di imposta di registro).

4.3 La nuova formulazione normativa, unitamente alla valorizzazione della autonomia privata nella procedura concorsuale in esame ed alla riduzione dei poteri di controllo dell'authority giudiziaria, hanno, pertanto, comportato il superamento dell'orientamento della giurisprudenza di legittimità, secondo cui, agli effetti dell'imposta di registro, la sentenza di omologazione del concordato preventivo con garanzia fideiussoria è soggetta all'imposta proporzionale di cui all'art. 8, lett. c, prima parte, della tariffa allegata a del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 634, riguardante gli atti giudiziari aventi per oggetto beni e diritti diversi da quelli indicati nelle lettere a) e b), e non all'imposta fissa prevista dalla lett. f) del medesimo art. 8 per gli atti giudiziari di omologazione (Sez. 1, n. 5769 del 13/06/1990, Rv. 467725 - 01).

5. Difatti, la nuova formulazione della lettera a) contempla testualmente solo gli atti *"recanti trasferimento o costituzione di diritti reali su beni immobili o su autoveicoli ovvero su altri beni e diritti"* e non ha riprodotto la dizione della prima parte della vecchia lettera c), indicando, quindi, come tassabili con le stesse imposte stabilite per i corrispondenti atti, i provvedimenti dell'autorità giudiziaria *"recanti trasferimento o costituzione di diritti reali su beni immobili o su unità da diporto ovvero aventi ad oggetto beni e diritti diversi"*. Si è, perciò, ritenuto di non poter ricomprendere la sentenza di omologa del concordato preventivo con garanzia nella previsione della lettera a), ma neppure nelle ulteriori previsioni di cui alle lettere da b) ad f) - in particolare, non nella lett. b), non trattandosi di sentenza di condanna o ad essa assimilabile, né nella lett. c), che attiene ad atti di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale. Si è, in definitiva, rivalutato il criterio nominalistico, assoggettando il decreto di omologazione del concordato preventivo all'imposta di registro in misura fissa, come previsto dalla lett. g) che, per l'appunto, comprende genericamente gli atti *"di omologazione"*.

Il criterio nominalistico è stato talvolta superato, ma sempre ricorrendo ai criteri indicati nell'art. 8 citato - v., da ultimo, Sez. 5, n. 11925 del 06/05/2021, Rv. 661258 - 01, secondo cui, in tema d'imposta di registro, al decreto di omologa del concordato fallimentare, con intervento di terzo assuntore, deve essere applicato il criterio di tassazione correlato all'art. 8, lett. a), della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, con commisurazione dell'imposta in misura proporzionale al valore dei beni e dei diritti fallimentari trasferiti e con esclusione, dalla base imponibile, del contestuale accollo dei debiti collegato a detta cessione dei beni fallimentari. Ciò è avvenuto, però, esclusivamente nelle ipotesi in cui dal decreto di omologazione derivi un effetto immediatamente traslativo a favore del terzo e si possa, pertanto, applicare un altro dei criteri specificamente previsti dall'art. 8 della Tariffa in esame (nel caso esaminato dalla pronunciata citata quello indicato dall'art. a).

In definitiva, la individuazione della disciplina relativa alla tassazione del decreto di omologazione del concordato preventivo va risolta in considerazione dei rapporti tra norma generale e norma speciale. Ne deriva,

quindi, che la disciplina generale in ordine agli atti di giudiziari di omologazione, contenuta nell'art. 8, lett. g, della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, comporta l'assoggettamento ad imposta fissa di tali provvedimenti, mentre in presenza di un effetto traslativo o di altro effetto, considerato espressivo di ricchezza, in virtù di una specifica disposizione, e derivante dal decreto di omologa, assume rilevanza la norma speciale.

Nel caso di specie, al contrario, dal decreto di omologa sottoposto a tassazione non deriva né un effetto traslativo, né altro effetto oggetto di una specifica previsione tariffaria ai sensi dell'art. 8 o, comunque, ritenuto manifestazione di ricchezza in virtù di altra specifica previsione. In particolare, l'impegno del terzo di conferire una determinata somma di danaro (cd. finanza esterna), al fine di soddisfare, sia pure parzialmente, i creditori, non si traduce, con l'omologa, né in un acollo né una situazione assimilabile, comportando soltanto la messa a disposizione, a favore della procedura, della provvista necessaria ai fini della fattibilità del concordato e dell'estinzione di obbligazioni già esistenti: nulla si aggiunge, dunque, rispetto alla originaria situazione debitoria del proponente né si genera nuova ricchezza in favore dei creditori. Parimenti la garanzia prestata da un ulteriore soggetto, nelle more dell'approvazione del concordato e della concreta acquisizione della finanza esterna da parte della procedura, è solo funzionale all'esito positivo della votazione e non è uno degli effetti prodotti dal concordato, per cui può applicarsi l'orientamento ormai consolidato secondo cui, in tema di imposta di registro relativa alla sentenza di omologazione del concordato preventivo con garanzia, essa va inquadrata nella previsione di cui all'art. 8, lettera g), della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, comprendente appunto gli "atti di omologazione", con la conseguenza che non si applica la imposta di registrazione in misura proporzionale (v., tra le tante, Sez. 5, n. 11585 del 18/05/2007, Rv. 598633 - 01).

10. In conclusione, il ricorso per cassazione deve essere accolto e la sentenza impugnata deve essere cassata. La causa può essere decisa nel merito, con annullamento dell'avviso opposto, dichiarando dovuta l'imposta fissa nella misura di cui all'art. 8, lett g, Tariffa, parte prima, del d.P.R. n. 131 del 1986.

Le spese dell'intero giudizio devono essere integralmente compensate, tenuto conto della peculiarità della fattispecie (concordato preventivo con finanza esterna), rispetto a cui non sussistono precedenti specifici.

**P.Q.M.**

Accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, annulla l'avviso opposto e dichiara dovuta l'imposta di registro nella misura fissa di cui all'art. 8, lett. g, Tariffa, parte prima, d.P.R. n. 131 del 1986;

Dichiara integralmente compensate le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 26 aprile 2022.

