



Civile Ord. Sez. 5 Num. 14139 Anno 2022

Presidente: CHINDEMI DOMENICO

Relatore: STALLA GIACOMO MARIA

Data pubblicazione: 04/05/2022

REPUBBLICA ITALIANA  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

### SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

DOMENICO CHINDEMI	Presidente
GIACOMO MARIA STALLA	Consigliere-Rel.
LIBERATO PAOLITTO	Consigliere
RITA RUSSO	Consigliere
GIUSEPPE LO SARDO	Consigliere

Oggetto:

REGISTRO INVIM  
RISCOSSIONE  
Ud.13/04/2022 CC

ha pronunciato la seguente

### ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 19579/2016 R.G. proposto da:

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore *pro tempore*,  
rappresentato e difeso in giudizio dall'Avvocatura Generale dello Stato  
presso la quale è *ex lege* domiciliato in Roma, Via dei Portoghesi n.12;

- *parte ricorrente* -

contro

Mael spa (incorporante Leonessa Investimenti srl), con sede in Brescia,  
in persona del legale rapp.n.te *pro tempore*, rappresentato e difeso in  
giudizio dagli avv.ti Giuseppe Corasaniti ed Elisa Bonzani, presso la  
quale è el.dom.to, come da procura in atti, in Brescia, Via Solferino n.  
20/c;

- *parte controricorrente e ricorrente incidentale condizionato nonché  
ricorrente incidentale avverso diniego di condono* -

Ricorso avverso sentenza Commissione Tributaria Regionale Lombardia  
n. 172/67/16 del 18.1.2016;

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 13 aprile 2022 dal  
Consigliere Giacomo Maria Stalla;

### Fatti rilevanti e ragioni della decisione.



**§ 1.** L'Agenzia delle Entrate propone due motivi di ricorso per la cassazione della sentenza in epigrafe indicata, con la quale la commissione tributaria regionale, in riforma della prima decisione, ha ritenuto illegittimo **l'avviso di liquidazione notificato** alla Leonessa Investimenti srl (poi incorporata in Mael spa) in **recupero dell'imposta proporzionale di registro** (3 % ex art.8 lett.a) tariffa all. d.P.R. 131/86) **sul decreto con il quale il Tribunale** di Bergamo **aveva omologato la proposta di concordato nel Fallimento** Rizzauto srl; proposta nella quale Leonessa Investimenti fungeva da terzo assuntore.

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha osservato che nella specie la proposta concordataria omologata non prevedeva alcun trasferimento di diritti reali in capo all'assuntore, *'con conseguente necessaria applicazione della tassa fissa'* ai sensi della lett.g) art. 8 cit. (là dove la Commissione Tributaria Provinciale aveva erroneamente applicato l'imposta proporzionale del 3%, sebbene sul solo ammontare dell'attivo fallimentare trasferito, non anche sull'ammontare dei debiti accollati come sostenuto dall' Agenzia delle Entrate).

Resiste con controricorso la Leonessa Investimenti srl (Mael spa) la quale formula anche un motivo di ricorso incidentale condizionato.

**§ 2.** Con il *primo motivo di ricorso principale* l' Agenzia delle Entrate lamenta – ex art.360, co. 1<sup>^</sup> n.3, cod.proc.civ. – violazione e falsa applicazione dell'art.8 lett. a) tariffa all. d.P.R. 131/86, dal momento che l'omologa del concordato fallimentare con terzo assuntore (a differenza di altre forme concordatarie) aveva effetti traslativi immediati, e che la norma tariffaria contemplava gli atti traslativi di diritti reali non solo su immobili o beni da diporto, ma anche su *'altri beni e diritti'*.

Con il *secondo motivo di ricorso principale* l' Agenzia delle Entrate deduce violazione e falsa applicazione dell'art.21 d.P.R. 131/86, dal momento che la proposta concordataria in questione (trascritta in



ricorso) non poneva l'accollo dei debiti da parte dell'assuntore in connessione né con l'esito favorevole delle azioni revocatorie proposte né con la, pur contestuale, cessione dei crediti in suo favore; il che deponeva per l'applicazione del secondo comma dell'articolo 21, e non del primo; disposizione, quest'ultima, che richiedeva il collegamento e la contestualità degli accoli di debiti con altre disposizioni.

Con l'unico motivo di ricorso incidentale la società deduce, in via condizionata all'accoglimento del ricorso principale, la violazione o falsa applicazione dell'articolo 7 l. 212/00 e dell'articolo 3 l. 241/90. Per non avere la Commissione Tributaria Regionale considerato che l'avviso di liquidazione in oggetto era nullo per difetto di motivazione, in quanto privo dell'indicazione delle disposizioni normative poste a base della pretesa, e quindi privo del ragionamento che aveva indotto l'amministrazione finanziaria ad adottare quei criteri impositivi.

**§ 3. In data 21 maggio 2019 Leonessa Investimenti depositava domanda di definizione agevolata della controversia trasmessa telematicamente all'amministrazione finanziaria ai sensi degli articoli 6 e 7 d.l. 119/18 conv. in l. 136/18, con la relativa quietanza di versamento in unica soluzione degli importi a questo titolo dovuti.**

In data 17.11.2020 l'agenzia delle entrate comunicava che l'istanza di definizione non era stata accolta, come da provvedimento di diniego n. 24538 del 1<sup>^</sup> giugno 2020; diniego basato sul fatto che l'atto tributario oggetto di lite non aveva natura impositiva ovvero accertativa, ma di mera riscossione sulla base dei valori esposti dalla stessa società contribuente e rinvenienti dall'omologa. Chiedeva quindi che venisse fissata l'udienza per la trattazione del ricorso.

In data 6 ottobre 2020 la Mael spa notificava all'Agenzia delle entrate ricorso incidentale avverso il diniego di condono, di cui assumeva la nullità per violazione dell'articolo 6 d.l. 119/18. Ciò perché, diversamente da quanto sostenuto dall'amministrazione finanziaria,



l'atto opposto - indipendentemente dal *nomen* - aveva natura sostanziale di tipo impositivo, perché non limitato al conteggio dell'imposta dovuta, ma basato su una determinata valutazione giuridica contrapposta a quella sostenuta dalla società e recepita dalla commissione tributaria regionale.

L'Agenzia delle Entrate ha depositato controricorso al ricorso incidentale avverso diniego di condono.

**§ 4.** Il ricorso della società contribuente avverso il diniego di condono è fondato.

L'art.6, co. 1<sup>^</sup>, d.l. 119/18 stabilisce che: *"Le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui e' parte l'Agenzia delle entrate, aventi ad oggetto atti impositivi, pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e anche a seguito di rinvio, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o di chi vi e' subentrato o ne ha la legittimazione, con il pagamento di un importo pari al valore della controversia"*.

In deroga al criterio del valore della controversia, i commi successivi prevedono che la lite possa essere definita con il versamento di importi inferiori, a seconda dell'esito dei precedenti gradi di merito.

Soggiunge quindi il co. 6 che: *"La definizione si perfeziona con la presentazione della domanda di cui al comma 8 e con il pagamento degli importi dovuti ai sensi del presente articolo o della prima rata entro il 31 maggio 2019"*.

Nel caso di specie sussistono tutti i presupposti di legge per la definizione, trattandosi di lite pendente attribuita alla giurisdizione del giudice tributario, e nella quale è parte l'agenzia delle entrate.

Indipendentemente dal *nomen* utilizzato (parametro formale non dirimente) la lite ha poi ad oggetto proprio un atto impositivo, e non di mera liquidazione o riscossione.



E' costante l'indirizzo di legittimità – formatosi su altra disposizione condonistica, ma analogamente strutturata – secondo cui *“in tema di condono fiscale ciò che rileva ai fini della qualificazione dell'atto come impositivo e della conseguente inclusione della relativa controversia nell'ambito applicativo della L. n. 289 del 2002, art. 16, è la sua effettiva funzione, a prescindere dalla qualificazione formale dell'atto stesso. Pertanto, con specifico riferimento agli avvisi di liquidazione dell'imposta di registro, la definizione dell'atto come "avviso di liquidazione" non vale ad escludere la sua natura di atto impositivo, quando esso sia destinato ad esprimere, per la prima volta, nei confronti del contribuente, una pretesa fiscale maggiore di quella applicata, essendo sufficiente che la sua contestazione da parte del contribuente sia idonea ad integrare una controversia effettiva, e non apparente, sui presupposti e sui contenuti dell'obbligazione tributaria”* (Cass.nn. 5158/14; 20731/10; 13136/16 ed altre).

Questa impostazione, incentrata su un criterio di effettività, è stata successivamente recepita anche dalla stessa Amministrazione finanziaria con la Circolare 6/E del 1<sup>^</sup> aprile 2019, dove si osserva (§ 2.3.4): *“con riferimento agli avvisi di liquidazione dell'imposta di registro, delle imposte ipotecarie e catastali e dell'imposta di successione, si osserva che tali atti non presuppongono, di norma, operazioni di rettifica delle dichiarazioni presentate dai contribuenti. Occorre tuttavia evidenziare che, ai fini della definizione, rileva la natura sostanziale dell'atto impugnato, che prescinde dal "nomen iuris" utilizzato nella specie. In tal senso si è espressa la Corte di cassazione con riferimento all'avviso di liquidazione dell'imposta di registro, volto a far valere "per la prima volta nei confronti del contribuente una pretesa fiscale maggiore di quella applicata al momento della richiesta di registrazione”* (Cass. 6 ottobre 2010, n. 20731). In questo caso, infatti, l'avviso di liquidazione assume natura di atto impositivo, in quanto



*destinato ad esprimere, per la prima volta, nei confronti del contribuente una pretesa fiscale maggiore di quella applicata, in via provvisoria, al momento della richiesta di registrazione”.*

Sul punto sono poi intervenute anche le Sezioni Unite di questa Corte (sent. n. 18298 del 25/06/2021) le quali – pur pronunciandosi su una fattispecie diversa dalla presente (definizione su cartella emessa in sede di controllo automatizzato ex art. 36 bis del d.P.R. n. 600 del 1973) – hanno tuttavia evidenziato come anche un atto basato sugli stessi elementi forniti dal contribuente possa originare una controversia suscettibile di definizione ai sensi dell'art. 6 del d.l. n. 119 del 2018, conv. dalla l. n. 136 del 2018, qualora esso “costituisca il primo ed unico atto col quale la pretesa fiscale è comunicata al contribuente, essendo come tale impugnabile, ex art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, non solo per vizi propri, ma anche per motivi attinenti al merito della pretesa impositiva”.

Orbene, nel caso di specie l'avviso di 'liquidazione' in oggetto, pur tenendo fermi i valori economici così come risultanti dalla proposta concordataria omologata, esprimeva in realtà una finalità sostanzialmente impositiva là dove:

- applicava un'imposta proporzionale del 3% in luogo di quella (richiesta dalla parte) in misura fissa;
- ciò all'esito di una valutazione prettamente giuridica in ordine sia alla applicabilità nel caso concreto della lett.a) (trasferimento di diritti reali) invece che della lett.g) (omologazione) dell'art.8 Tariffa cit., sia (pur nell'ambito della lett.a) alla individuazione della base imponibile nell'intero fabbisogno concordatario piuttosto che nel solo controvalore dell'attivo fallimentare e delle azioni revocatorie trasferite al terzo assuntore.

Si tratta di problematiche oggettivamente delicate, come si evince dai complessi e non incontrovertiti argomenti sollevati dalla stessa



Amministrazione Finanziaria (anche ex art.21 2<sup>^</sup> e 3<sup>^</sup> co. d.P.R. 131/86) nel suo ricorso per cassazione.

**Può dunque effettivamente sostenersi che, con l'avviso in questione, l'amministrazione finanziaria non si sia limitata a semplicemente calcolare l'imposta dovuta in un contesto nel quale tutti gli elementi della fattispecie tributaria potevano ritenersi pacifici, ma abbia invece manifestato alla società contribuente - per la prima volta - una vera e propria pretesa impositiva che disattendeva l'impostazione offerta dalla società medesima a favore di una ricostruzione giuridica dei presupposti del prelievo obiettivamente recante ampi margini di controvertibilità.**

**Ne segue, in definitiva, l'annullamento del diniego e l'affermazione della definibilità della presente lite ex articolo 6 d.l. 119/18.**

Considerato che l'agenzia delle entrate non ha opposto altre ragioni di rifiuto e che, in particolare, non è stato contestato che la contribuente abbia tempestivamente versato quanto dovuto ai sensi di legge, il presente giudizio dovrà essere dichiarato estinto.

Quanto alle spese di lite, se ne dispone la compensazione integrale stante la particolarità del caso e l'esito estintivo della lite.

### **PQM**

#### **La Corte**

- accoglie il ricorso avverso il diniego di condono e dichiara definibile la lite ex art.6 d.l. 119/18 conv.in l. 136/18;
- dichiara conseguentemente estinto il giudizio;
- compensa le spese di lite.

Così deciso nella camera di consiglio della quinta sezione civile, riunitasi con modalità da remoto in data 13 aprile 2022.

Il Presidente

Domenico Chindemi

