

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORI
ANTONIO E VICTOR UCKMAR

DIRETTORE
CESARE GLENDI
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

CLAUDIO CONSOLO
UNIVERSITÀ LA SAPIENZA DI ROMA

ENRICO DE MITA
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. DI MILANO

PIERA FILIPPI
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

FRANCO GALLO
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

MAURIZIO LOGOZZO
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. MILANO

ANTONIO LOVISOLO
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIUSEPPE MELIS
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

**SEBASTIANO MAURIZIO
MESSINA**
UNIVERSITÀ DI VERONA

FRANCO RANDAZZO
UNIVERSITÀ DI CATANIA

LIVIA SALVINI
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

DARIO STEVANATO
UNIVERSITÀ DI TRIESTE

Luglio-Agosto
2018

edicolaprofessionale.com/DPT



Wolters Kluwer

LA TASSAZIONE DEGLI ATTI DELL'AUTORITÀ GIUDIZIARIA

SOMMARIO: 1. Il quadro normativo. – 2. Gli atti dell'Autorità Giudiziaria esenti da registrazione. – 3. Gli atti dell'Autorità Giudiziaria soggetti a registrazione. – 3.1. Gli atti dell'Autorità Giudiziaria recanti definizione di controversie civili. – 3.1.1. Gli atti dell'Autorità Giudiziaria “ordinaria e speciale”. – 3.1.2. Gli atti dell'Autorità Giudiziaria recanti definizione, anche parziale, di “controversie”. – 3.1.3. Gli atti dell'Autorità Giudiziaria non recanti definizione di “controversie”. – 3.1.4. Gli atti dell'Autorità Giudiziaria recanti definizione di controversie “civili”. – 3.1.5. Gli atti dell'Autorità Giudiziaria anche impugnati o impugnabili (il principio di “unicità” della tassazione). – 4. I provvedimenti del Giudice di Pace. – 5. La tassazione degli atti dell'Autorità Giudiziaria; la base imponibile. – 5.1. Gli atti dell'Autorità Giudiziaria recanti trasferimento di diritti reali; i provvedimenti di aggiudicazione e di assegnazione. – 5.1.1. La sentenza di usucapione. – 5.1.2. La sentenza che subordina un trasferimento immobiliare al pagamento di un prezzo. – 5.2. Gli atti dell'Autorità Giudiziaria recanti una condanna. – 5.3. Gli atti dell'Autorità Giudiziaria recanti un accertamento. – 5.4. Gli atti dell'Autorità Giudiziaria non recanti un trasferimento, una condanna o un accertamento. – 5.5. Gli atti dell'Autorità Giudiziaria che pronunciano la nullità, l'annullamento, la risoluzione. – 5.6. Gli atti dell'Autorità Giudiziaria inerenti la separazione coniugale o la cessazione degli effetti civili del matrimonio. – 5.7. Gli atti dell'Autorità Giudiziaria recanti una omologazione. – 6. Il pagamento dell'imposta relativa agli atti dell'Autorità Giudiziaria. – 7. La “enunciazione” di atti non registrati in provvedimenti dell'Autorità Giudiziaria. – 8. La registrazione ad opera del cancelliere degli atti non registrati prodotti in giudizio.

1. – *Il quadro normativo*

Il legislatore dell'imposta di registro ha inteso ravvisare una manifestazione di capacità contributiva negli “Atti dell'Autorità Giudiziaria” (così la rubrica e il testo dell'articolo 37, d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131⁽¹⁾, e il testo dell'art. 8, TP1⁽²⁾ e dell'articolo 2, TAB⁽³⁾) che definiscano una “controversia civile” o una sua fase: evidentemente, è stato inteso come “valore” tassabile il fatto che, mediante un procedimento giurisdizionale, una lite sia definita, che un diritto sia affermato e soddisfatto, che una situazione giuridica sia accertata, costituita, modificata o

(1) Il d.p.r. n. 131 del 1986 reca il testo unico dell'imposta di registro, d'ora innanzi indicato con l'acronimo t.u.r.

(2) Con l'acronimo TP1 viene indicata la Tariffa Parte Prima allegata al t.u.r.

(3) Con l'acronimo TAB viene indicata la Tabella degli atti per i quali non vi è l'obbligo di richiedere la registrazione, allegata al t.u.r.

estinta, che un soggetto sia condannato a tenere un certo comportamento, eccetera⁽⁴⁾.

Nel normare questa materia, peraltro, il legislatore è indubbiamente incorso in una certa farraginosità. L'art. 37, 1° comma, t.u.r., e l'alinea dell'art. 8, TP1, hanno infatti un contenuto spesso identico:

a) in entrambi gli articoli si fa riferimento agli “[a]tti dell'autorità giudiziaria in materia di controversie civili, che definiscono anche parzialmente il giudizio”, ai “decreti ingiuntivi esecutivi”, ai “provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrali”, alle “sentenze che dichiarano efficaci nello Stato sentenze straniere”;

b) nel solo art. 37, 1° comma, t.u.r., si fa riferimento al fatto che si possa trattare di provvedimenti giudiziari “che siano stati impugnati o siano ancora impugnabili” e che, dunque, alla loro tassazione possa conseguire un “conguaglio” o un “rimborso in base a successiva sentenza passata in giudicato”;

c) nel solo art. 8, TP1, si fa riferimento al fatto che si possa trattare di provvedimenti emanati sia dalla “Autorità Giudiziaria ordinaria” che dalla “Autorità Giudiziaria [...] speciale”;

d) nel solo art. 8, TP1, si fa riferimento al fatto che la tassazione possa appuntarsi anche sui “provvedimenti di aggiudicazione e quelli di assegnazione, anche in sede di scioglimento di comunioni”.

In altre parole, il presupposto impositivo è descritto sia nell'art. 37, 1° comma, t.u.r. (con maggiore ampiezza), sia nell'art. 8, TP1 (nel quale ultimo poi si passa a dettare le aliquote corrispondenti ai singoli provve-

(4) È dominante l'opinione (cfr. M. Basilavecchia, *Spunti in tema di tassazione degli atti di riparto nelle procedure esecutive e concorsuali*, in *Rass. trib.*, 1988, 123; F. Mattedi, *Interpretazione degli atti nell'imposta di registro e abuso del diritto*, in *Fisco*, 2009, 541; F. F. Preziosi, *L'atto giudiziario tassabile*, in *Rass. trib.*, 2009, 667; B. Santamaria, *Registro (Imposta di)*, in *Enc. dir.*, XXXIX, Milano, 1988, 533; V. Uckmar – R. Dominici, *Registro (Imposta di)*, in *Digesto comm.*, XII, Torino, 1996, 259) che è l'atto giudiziario in sé a essere manifestazione di capacità contributiva (in quanto fonte di situazioni giuridiche “nuove”, perché trovano la loro genesi non più negli atti di autonomia privata sottoposti a giudizio nel processo, ma nella sopravvenuta statuizione del giudice).

Una tesi minoritaria (cfr. A. Fantozzi – G. Tinelli, *Il regime tributario del processo civile*, Torino, 1984, 80; ma cfr. anche A. Giuffredì, *Imposta di registro e piano di riparto fallimentare*, in *Giur. it.*, 1984, 987; e G. Tarzia, *Decreto di esecutività del piano di riparto e imposta di registro*, in *Dir. fall.*, 1979, 334) sostiene che in tanto l'atto giudiziario contemplato nell'art. 8, TP1, sarebbe tassabile in quanto sia dotato di innovatività rispetto alle situazioni giuridiche preesistenti, e cioè dotato dell'attitudine a costituire la definitiva regolamentazione dei diritti oggetto di controversia (ne deriverebbe, ad esempio, che non sarebbero imponibili gli atti meramente liquidativi o attuativi di diritti soggettivi preesistenti, come sarebbe il caso del provvedimento che definisca una controversia sorta nell'ambito della distribuzione dell'attivo fallimentare).

dimenti giudiziari, a seconda della loro specifica “natura”); e questo rilievo è abbastanza sorprendente, in quanto nell’intero Testo Unico dell’imposta di registro non vi è un solo altro caso di trattazione della medesima materia (con le medesime espressioni verbali) sia nell’articolato della legge che nella Tariffa. Inevitabile dunque una riflessione finalizzata a comprendere come questa situazione debba essere “letta” (5).

Ora, posto che l’art. 1, t.u.r., stabilisce che l’imposta di registro ha per “oggetto” gli “atti soggetti a registrazione” e che l’art. 2, t.u.r., reca, a sua volta, l’esplicazione del concetto di “atti soggetti a registrazione” affermando che “[s]ono soggetti a registrazione” (tra l’altro e principalmente) “a) gli atti indicati nella tariffa, se formati per iscritto nel territorio dello Stato”, appare inevitabile concludere che dall’articolato della legge ci si aspetta di cogliere il *proprium* della tassazione e di apprendere le “regole generali” (e cioè “le norme dedicate all’individuazione del presupposto” (6)) per la tassazione di una data fattispecie e che dalle Tariffe ci si aspetta di conoscere la tempistica della tassazione (se “in termine fisso” o “in caso d’uso”) e le aliquote applicabili alle diverse situazioni di cui quella data fattispecie si compone: “la tariffa può rappresentare una mera precisazione, mai una integrazione o una revisione della norma generale” (7).

In sostanza, quando il legislatore “copia” gran parte dell’art. 37, 1° comma, t.u.r., e la “incolla” nell’alinea dell’art. 8, TP1, altro non fa che effettuare un’operazione maldestra: invece dell’espressione che oggi si legge in detto alinea (“Atti dell’Autorità Giudiziaria ordinaria e speciale in materia di controversie civili che definiscono, anche parzialmente, il giudizio, compresi i decreti ingiuntivi esecutivi, i provvedimenti di aggiudicazione e quelli di assegnazione, anche in sede di scioglimento di comunioni, le sentenze che rendono efficaci nello Stato sentenze straniere e i provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrali”) con identico risultato si sarebbe potuto scrivere solamente “Atti dell’Autorità Giudiziaria”, e cioè eliminando in questo alinea le mere ripetizioni rispetto all’art.

(5) L’attribuzione della preminenza al dettato dell’art. 37, 1° comma, t.u.r., oppure al dettato dell’art. 8, TP1, è stato uno degli argomenti di disputa sui quali si sono divise le menzionate teorie in ordine all’individuazione della capacità contributiva espressa dai provvedimenti dell’Autorità Giudiziaria. Secondo la predetta opinione dominante, il disposto dell’articolo 37, TUR, deve essere inteso come dettato al fine di delineare (l’an della tassazione, e cioè) il presupposto dell’imposizione degli atti giudiziari (vale a dire l’esistenza di un provvedimento del giudice che decide una controversia civile definendo anche parzialmente una fase di giudizio) mentre il disposto dell’articolo 8, TP1, deve essere considerato come dettato al fine di stabilire il *quantum* dell’imposta.

(6) A. Benigni, *La tassazione degli atti delle procedure concorsuali*, Napoli, 2015, 33.

(7) F. Preziosi, *L’atto giudiziario tassabile*, in *Rass. trib.*, 2009, 672.

37, 1° comma, t.u.r., e pure le inutili precisazioni contenute nell'art. 8, TP1 (in quanto: è un'ovvietà che la tassazione – concernendo le “controversie civili” riguardi sia gli atti della “Autorità Giudiziaria ordinaria” che quelli della “Autorità Giudiziaria [...] speciale”; e pure è un'ovvietà che siano definiti come tassabili “i provvedimenti di aggiudicazione e quelli di assegnazione, anche in sede di scioglimento di comunioni” i quali, in effetti, in tanto sono tassabili in quanto sia possibile classificarli in una delle fattispecie che l'art. 8, TP1, enumera nelle lettere dalla *a*) alla *g*) del suo primo comma).

Ascrivendo, dunque, questa singolare questione a un evidente difetto di raffinatezza editoriale da parte del legislatore (il cui prodotto dovrebbe essere considerato perfetto per definizione e per presupposto, ma che, essendo un prodotto umano, perfetto non può essere), si può dunque iniziare a trattare l'argomento dell'applicazione dell'imposta di registro agli atti dell'Autorità Giudiziaria osservando che essi devono essere suddivisi prioritariamente in:

a) atti “esenti” da registrazione, vale a dire quelli individuati, principalmente, nell'art. 2, TAB⁽⁸⁾; e in:

b) atti “soggetti” a registrazione, vale a dire quelli delineati nell'art. 37, t.u.r. (la cui tassazione è poi da effettuare in base al disposto dell'art. 8, TP1), il quale predica il seguente perimetro: (*i*) atti promananti da una Autorità Giudiziaria; (*ii*) atti emessi nell'ambito di controversie civili; (*iii*) atti che definiscono il giudizio o una sua fase.

La regola generale che governa la “distribuzione” degli atti tra questi due insiemi è recata dal predetto art. 2, TAB, secondo il quale sono esenti da registrazione gli “atti” giudiziari “diversi da quelli espressamente contemplati nella parte prima della tariffa”.

2. – *Gli atti dell'Autorità Giudiziaria esenti da registrazione*

Ai sensi dell'art. 2, TAB, sono dunque esenti (non solo dall'imposta di registro, ma anche) dalla registrazione⁽⁹⁾ (pur potendovi essere volontariamente sottoposti⁽¹⁰⁾, ai sensi dell'art. 8, t.u.r., su istanza di chiunque vi abbia interesse) gli “atti”:

⁽⁸⁾ Per la Circolare (del Ministero della Giustizia) n. 30 del 28 giugno 2002, i provvedimenti giurisdizionali non soggetti a imposta di registro non sono soggetti nemmeno alla formalità della registrazione.

⁽⁹⁾ Cfr. in materia la circ. 27 febbraio 2002, n. 21/E.

⁽¹⁰⁾ In tal caso si applica l'imposta di registro in misura fissa: art. 7, primo periodo, t.u.r.

- a) “della Corte costituzionale”;
- b) “del Consiglio di Stato”;
- c) “della Corte dei conti”;
- d) “dei Tribunali Amministrativi Regionali”;
- e) “delle Commissioni tributarie”;
- f) “degli organi di giurisdizioni speciali”;
- g) “del contenzioso in materia elettorale”;
- h) “dei procedimenti disciplinari”;

(e, più in generale, tutti gli “atti” “dell’Autorità giudiziaria”) “diversi da quelli espressamente contemplati nella parte prima della tariffa” (e gli atti “dei relativi procedimenti”):

Questi ultimi (e cioè gli “atti [...] espressamente contemplati nella parte prima della tariffa”) sono (come oltre si specificherà) i seguenti atti dell’Autorità Giudiziaria “ordinaria e speciale” (art. 8, TP1) seppure “al momento della registrazione siano stati impugnati o siano ancora impugnabili” (art. 37, 1° comma, t.u.r.):

a) gli “atti dell’autorità giudiziaria in materia di controversie civili, che definiscono anche parzialmente il giudizio” (art. 37, 1° comma, t.u.r.; art. 8, TP1) e, quindi quelli:

a.1. “recanti trasferimento o costituzione di diritti reali su beni immobili o su unità da diporto ovvero su altri beni e diritti” (art. 8, lett. *a*), TP1);

a.2. “recanti condanna al pagamento di somme o valori, ad altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura” (articolo 8, lett. *b*), TP1);

a.3. recanti “accertamento di diritti a contenuto patrimoniale” (art. 8, lett. *c*), TP1);

a.4. “non recanti trasferimento, condanna o accertamento di diritti a contenuto patrimoniale” (art. 8, lett. *d*), TP1);

a.5. “che dichiarano la nullità o pronunciano l’annullamento di un atto, ancorché portanti condanna alla restituzione di denaro o beni, o la risoluzione di un contratto” (art. 8, lett. *e*), TP1); e infine:

a.6. “di omologazione” (art. 8, lett. *g*), TP1);

b) i “decreti ingiuntivi esecutivi” (art. 37, 1° comma, t.u.r.; art. 8, TP1);

c) i “provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrari” (art. 37, 1° comma, t.u.r.; art. 8, TP1);

d) le “sentenze che dichiarano efficaci nello Stato sentenze straniere” (art. 37, 1° comma, t.u.r.; art. 8, TP1);

e) i “provvedimenti di aggiudicazione” nelle vendite forzate e “i provvedimenti [...] di assegnazione” (e cioè quelli che dispongono la diretta attribuzione al creditore del bene pignorato, ai sensi dell’articolo 590, codice di procedura civile), nonché i “provvedimenti di aggiudicazione e di assegnazione [...] in sede di scioglimento di comunioni” (art. 8, TP1).

Da quanto sopra consegue, dunque, che, nell’area dell’esenzione da registrazione rientrano, ad esempio⁽¹¹⁾:

1) le ordinanze di convalida delle intimazioni di licenza o di sfratto per morosità o finita locazione (in quanto appunto non si tratta di “atti dell’autorità giudiziaria [...] che definiscono anche parzialmente il giudizio” ma di atti preordinati a prevenire l’instaurarsi di una lite);

2) i verbali di apposizione e di rimozione di sigilli;

3) i verbali di deposito giudiziario;

4) i decreti di svincolo di depositi giudiziari;

5) gli atti processuali con i quali ai sensi degli articoli 306 e 307, codice di procedura civile, viene dichiarata l’estinzione del processo e disposta la cancellazione della trascrizione della domanda giudiziale effettuata ai sensi dell’articolo 2668, codice civile, nonché la cancellazione della trascrizione del pignoramento⁽¹²⁾;

6) l’ordinanza di assegnazione a creditore di somma vincolata per conversione di pignoramento⁽¹³⁾;

7) il decreto di liquidazione dei compensi del difensore d’ufficio⁽¹⁴⁾;

⁽¹¹⁾ Cfr. circ. 22 gennaio 1986, n. 8/201201; ris. 28 gennaio 1991, n. 260339; ris. 3 giugno 1991, n. 310106; ris. 13 luglio 1992, n. 260131.

⁽¹²⁾ Cfr. ris. 3 giugno 1991, n. 310106, con la quale si afferma che essendo disposta la tassazione dei provvedimenti giudiziari “in materia di controversie civili che definiscono, anche parzialmente, il giudizio” non rientrano in tale ambito (ma in quello di cui all’art. 2, TAB) “gli atti processuali con i quali ai sensi degli artt. 306 e 307 c.p.c., viene dichiarata l’estinzione del processo e disposta la cancellazione della trascrizione della domanda giudiziale effettuata *ex art.* 2668 c.c. e la cancellazione della trascrizione del pignoramento”.

⁽¹³⁾ Cfr. la ris. 13 luglio 1992, n. 260131, che dispone l’esenzione da registrazione, ai sensi dell’art. 2, TAB, dell’ordinanza di assegnazione a creditore di somma vincolata per conversione di pignoramento.

⁽¹⁴⁾ Cfr. ris. 26 giugno 2008, n. 267/E, secondo cui “l’articolo 32, comma 1, delle Disposizioni di Attuazione del Codice di Procedura Penale, con riguardo al recupero crediti dei difensori d’ufficio, dispone che: “Le procedure intraprese per il recupero dei crediti professionali vantati dai difensori d’ufficio nei confronti degli indagati, degli imputati e dei condannati inadempienti sono esenti da bolli, imposte e spese”. Ciò detto, va rilevato che l’ambito applicativo dell’esenzione di cui all’articolo 32, comma 1, delle Disposizioni di Attuazione del Codice di Procedura Penale non si estende anche nei riguardi dell’Iva, imposta avente natura comunitaria. In conclusione, alla luce di quanto precede, si ritiene che il decreto di liquidazione dei compensi emanato nei confronti del difensore d’ufficio è esente da imposta di registro, bolli e spese, e che detti compensi assumono rilevanza ai fini iva”.

8) il decreto di pagamento delle spettanze agli ausiliari del magistrato (di cui all'articolo 168, d.p.r. 30 maggio 2002, n. 115) ⁽¹⁵⁾.

Altre norme di esenzione (dalla stessa procedura di registrazione oppure dal pagamento dell'imposta di registro) sono recate sia dal t.u.r. che dalla legislazione al di fuori del t.u.r. stesso. Più precisamente:

a) ai sensi dell'art. 10, TAB:

a.1. non sono soggetti a registrazione gli "atti, documenti e provvedimenti previsti dalla l. 11 agosto 1973, n. 533" ⁽¹⁶⁾ e, quindi, gli atti inerenti alle controversie individuali di lavoro e a quelle in materia di previdenza e di assistenza obbligatoria, gli atti concernenti le opposizioni all'esecuzione gli atti esecutivi e i lodi pronunciati nelle stesse materie ⁽¹⁷⁾;

a.2. non sono soggetti a registrazione gli "atti, documenti e provvedimenti di cui all'art. 57 della l. 27 luglio 1978, n. 392 ⁽¹⁸⁾" ⁽¹⁹⁾; detto art. 57 dispone che gli "atti, i documenti ed i provvedimenti relativi alle controversie in materia di locazione il cui valore non eccede le lire 600.000, nonché i provvedimenti di cui all'articolo 44, sono esenti dall'imposta di bollo e di registro; negli stessi casi gli onorari di avvocato e procuratore sono ridotti alla metà" ⁽²⁰⁾;

Per una specifica fattispecie, cfr. Comm. trib. prov. Milano, 21 gennaio 2015, n. 442, in *Banca Dati Eutekene*.

⁽¹⁵⁾ Cfr. in tal senso la ris. 24 febbraio 2017, n. 23/E, secondo cui "il decreto di pagamento delle spettanze agli ausiliari del magistrato di cui all'articolo 168 del d.p.r. 30 maggio 2002, n. 115, non possa essere annoverato tra gli atti dell'autorità giudiziaria in materia di controversie civili che definiscono il giudizio. Infatti, il decreto de quo altro non è che un provvedimento di volontaria giurisdizione privo del carattere della decisorietà, non idoneo ad incidere sulla posizione giuridica delle parti processuali, e, pertanto, non riconducibile alla previsione normativa contenuta nell'articolo 8 della tariffa parte I. Ne consegue che – non essendo un provvedimento che interviene nel merito del giudizio – non sussiste, sulla base di quanto previsto dall'articolo 2 della tabella, l'obbligo di registrazione per il decreto di pagamento delle spettanze agli ausiliari del magistrato di cui all'articolo 168 del d.p.r. n. 115 del 2002".

⁽¹⁶⁾ Intitolata "Disciplina delle controversie individuali di lavoro e delle controversie in materia di previdenza e di assistenza obbligatori".

⁽¹⁷⁾ Cfr. anche Cass., 3 novembre 1999, n. 12272, in *Ced Cassazione*, rv. 530866, secondo cui "gli atti, i documenti ed i provvedimenti nel processo esecutivo relativo all'esecuzione delle sentenze ed ordinanze emesse in controversie agrarie, anche se aventi ad oggetto somme di denaro, non sono tassabili e godono dei benefici fiscali di cui all'art. 10 l. 11 agosto 1973, n. 533".

⁽¹⁸⁾ Intitolata "Disciplina delle locazioni di immobili urbani".

⁽¹⁹⁾ Cfr. sul punto la circ. del Ministero di Grazia e Giustizia 4 ottobre 1986, n. 4/2191 (in tema di verbali di conciliazione concernenti la determinazione, l'aggiornamento e l'adeguamento del canone di locazione di immobili urbani); nonché la circ. 31 ottobre 2001, n. 94/E (in tema di istanze di fissazione della esecuzione dei provvedimenti di rilascio di immobili ad uso abitativo).

⁽²⁰⁾ Cfr. anche l'art. 19, 1° comma, l. 13 maggio 1999, n. 133 (intitolata "Disposizioni

a.3. non sono soggette a registrazione le sentenze concernenti crediti di natura tributaria o previdenziale nonché crediti per prestazioni di lavoro dipendente ⁽²¹⁾;

b) ai sensi dell'art. 82, l. 4 maggio 1983, n. 184 ⁽²²⁾, gli “atti, i documenti ed i provvedimenti relativi alle procedure previste dalla presente legge nei riguardi di persone minori di età, sono esenti dalle imposte di bollo e di registro e da ogni spesa, tassa e diritto dovuti ai pubblici uffici” (1° comma); inoltre, sono “ugualmente esenti gli atti ed i documenti relativi all'esecuzione dei provvedimenti pronunciati dal giudice nei procedimenti su indicati” (2° comma) ⁽²³⁾;

c) ai sensi dell'art. 73, comma 2-*bis*, d.p.r. 30 maggio 2002, n. 115 ⁽²⁴⁾, non sono soggetti a registrazione i “provvedimenti della Corte di Cassazione”;

d) ai sensi dell'art. 23, 10° comma, l. 24 novembre 1981, n. 689 ⁽²⁵⁾, non sono soggetti a registrazione “gli atti del processo e la decisione” in materia di giudizi di opposizione a provvedimenti applicativi di sanzioni amministrative ⁽²⁶⁾;

in materia di perequazione, razionalizzazione e federalismo fiscale”) secondo il quale “[l]e disposizioni dell'articolo 57 della legge 27 luglio 1978, n. 392, si applicano alle istanze di fissazione dell'esecuzione presentate dal conduttore ai sensi dell'articolo 6, commi 3 e 4, della legge 9 dicembre 1998, n. 431, e ai procedimenti di opposizione previsti dallo stesso articolo 6, commi 3 e 4”.

⁽²¹⁾ Cfr. la ris. 10 settembre 1992, n. 260221, secondo cui vi è esonero dall'obbligo della registrazione per le sentenze concernenti crediti di natura tributaria o previdenziale nonché crediti per prestazioni di lavoro dipendente, posto che detti crediti rientrano nelle previsioni di cui agli articoli 5 e 10, TAB.

Cfr. anche la Nota del Ministero delle Finanze n. 39001/95 del 1° ottobre 1999, per una fattispecie di applicazione dell'art. 5, TAB (esonazione dall'obbligo di registrazione), relativamente a sentenze di condanna al pagamento di tasse e imposte.

⁽²²⁾ Intitolata “Diritto del minore ad una famiglia”.

⁽²³⁾ Secondo la ris. 9 aprile 1991, n. 310753, “la formulazione del predetto articolo di legge, piuttosto ampia e generica esprime la volontà intenzionale del legislatore a rendere esenti da qualsiasi imposta tutti gli atti riguardanti la sfera giuridica dei minori”.

⁽²⁴⁾ Intitolato “Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia (Testo A)”.

⁽²⁵⁾ Intitolata “Modifiche al sistema penale”.

⁽²⁶⁾ Per la ris. 30 ottobre 2008, n. 408, “tenuto conto del tenore letterale della disposizione recata dall'articolo 23, comma 10, della legge n. 689 del 1981, e della finalità perseguita dal legislatore, resa manifesta dalla Corte Costituzionale, di favorire il ricorso alla tutela giurisdizionale non aggravando i costi del procedimento, si ritiene che nel giudizio di opposizione all'irrogazione di sanzioni amministrative l'esenzione da ogni tassa e imposta degli atti del processo e della decisione si applica anche ai gradi del processo successivi al primo”.

e) ai sensi dell'art. 696-*bis*, c.p.c., è “esente da imposta di registro” il “processo verbale di conciliazione” che viene formato in esito al tentativo di conciliazione esperito dal consulente tecnico prima di provvedere al deposito della sua relazione in esito a un incarico di espletamento di consulenza tecnica “preventiva” “ai fini dell'accertamento e della relativa determinazione dei crediti derivanti dalla mancata o inesatta esecuzione di obbligazioni contrattuali o da fatto illecito”;

f) ai sensi dell'art. 9, 9° comma⁽²⁷⁾, l. 23 dicembre 1999, n. 488⁽²⁸⁾, non sono soggetti a registrazione “i processi verbali di conciliazione [cui si addivenga a seguito della instaurazione della fase di merito] di valore non superiore a lire 100 milioni”;

g) ai sensi dell'art. 35, 3° comma, l. 24 novembre 2000, n. 340⁽²⁹⁾, “[t]utti gli atti, i documenti e i provvedimenti relativi ai procedimenti, anche esecutivi, cautelari e tavolari relativi alle controversie in materia di masi chiusi, nonché quelli relativi all'assunzione del maso chiuso, in seguito all'apertura della successione, sono esenti dall'imposta di bollo, di registro, da ogni altra imposta e tassa e dal contributo unificato”;

h) ai sensi dell'art. 7, l. 4 aprile 2001, n. 154⁽³⁰⁾, “[t]utti gli atti, i documenti e i provvedimenti relativi all'azione civile contro la violenza nelle relazioni familiari, nonché i procedimenti anche esecutivi e cautelari diretti a ottenere la corresponsione dell'assegno di mantenimento previsto dal comma 3 dell'articolo 282-*bis* del codice di procedura penale e dal secondo comma dell'articolo 342-*ter* del codice civile, sono esenti dall'imposta di bollo e da ogni altra tassa e imposta, dai diritti di notifica, di cancelleria e di copia nonché dall'obbligo della richiesta di registrazione, ai sensi dell'articolo 9, comma 8, della legge 23 dicembre 1999, n. 488, e successive modificazioni”;

i) ai sensi dell'art. 2, 26° comma, l. 23 dicembre 2009, n. 191⁽³¹⁾, “[l]e vittime di atti di terrorismo e delle stragi di tale matrice e i loro superstiti,

(27) Tale “norma esentativa [...] riguarda i verbali, di carattere giudiziale, che statuiscono la conciliazione tra le parti dinanzi ad un giudice, nell'ambito di un processo”: ris. 6 agosto 2009, n. 206/E.

Invece, i verbali di conciliazione in sede non contenziosa davanti al Giudice di Pace sono esonerati da imposta di registro ai sensi dell'art. 46, l. 21 novembre 1991, n. 374.

(28) Intitolata “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato. (Legge finanziaria 2000)”.

(29) Intitolata “Disposizioni per la delegificazione di norme e per la semplificazione di procedimenti amministrativi – Legge di semplificazione 1999”.

(30) Intitolata “Misure contro la violenza nelle relazioni familiari”.

(31) Intitolata “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2010)”.

compresi i figli maggiorenni, gli ascendenti, i fratelli e le sorelle che siano stati parti in causa in un procedimento civile, penale, amministrativo o contabile comunque dipendente da atti di terrorismo o da stragi di tale matrice, sono esenti dall'obbligo di pagamento dell'imposta di registro previsto, quali parti in causa, dall'articolo 57 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e di ogni altra imposta".

Più oltre verrà affrontato il tema dell'esenzione da registrazione:

- dei provvedimenti giudiziari "aventi per oggetto lo scioglimento o la cessazione degli effetti civili del matrimonio o la separazione personale" dei coniugi (di cui all'art. 19, l. 6 marzo 1987, n. 74)⁽³²⁾;

- della "convenzione di negoziazione assistita [...] conclusa tra coniugi al fine di raggiungere una soluzione consensuale di separazione personale, di cessazione degli effetti civili del matrimonio" (art. 6, 1° comma, d.l. 12 settembre 2014, n. 132)⁽³³⁾;

- dei provvedimenti emessi in applicazione dell'art. 148, c.c., nell'ambito dei rapporti genitori/figli⁽³⁴⁾;

⁽³²⁾ Intitolata "Nuove norme sulla disciplina dei casi di scioglimento di matrimonio".

⁽³³⁾ Intitolato "Misure urgenti di degiurisdizionalizzazione ed altri interventi per la definizione di arretrato in materia di processo civile" e convertito in l. 10 novembre 2014, n. 162.

⁽³⁴⁾ Cfr. Corte cost., 11 giugno 2003, n. 202, in *Boll. trib.*, 2004, 1031, con la quale è stata dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 8, lett. b), TP1, nella parte in cui non esenta detti provvedimenti dall'imposta ivi prevista (nella specie, si trattava di una sentenza di condanna del genitore naturale al pagamento, all'altro genitore, di un assegno di mantenimento del figlio naturale affidato a quest'ultimo); e ciò, in quanto "l'esenzione tributaria disposta in tema di atti recanti condanna al pagamento di somme in materia di procedimenti relativi ai giudizi di separazione e divorzio ricomprende anche i provvedimenti relativi alla prole, come è dimostrato dal richiamo, nell'art. 19 della l. n. 74 del 1987, all'art. 6 della l. n. 898 del 1970, e da ciò deriva che è irragionevole la mancata estensione di tale esenzione anche ai provvedimenti adottati ai sensi dell'art. 148 cod. civ., in tema di determinazione del contributo di mantenimento fissato a carico del genitore naturale obbligato ed a favore del genitore affidatario. La mancanza del rapporto di coniugio fra le parti non può giustificare la diversità di disciplina tributaria del provvedimento di condanna, in quanto ciò che rileva è che si è in presenza di identico provvedimento di quantificazione del contributo di mantenimento a favore della prole, in relazione al quale ricorrono le stesse considerazioni che militano a favore dell'esenzione tributaria qualora lo stesso sia assunto in tema di separazione e di divorzio. La circostanza che tale provvedimento è stato adottato, in un caso, in costanza di un rapporto di coniugio esistente o esistito e, nell'altro, in mancanza di tale rapporto, non giustifica in alcun modo la diversità di disciplina fiscale. Si deve, poi, rilevare che, in caso di divorzio e di separazione, l'esenzione è prevista anche con riferimento ai provvedimenti di revisione degli assegni e, cioè, in relazione ad ipotesi in cui il rapporto di coniugio non viene in considerazione. L'esenzione, seppure posta a favore del destinatario delle somme, in realtà tutela il figlio minore per il cui mantenimento è disposta, con la conseguenza che la sua omessa previsione, quando si è in presenza di prole naturale, oltre ad

- della sentenza di delibazione della sentenza ecclesiastica di nullità del matrimonio.

3. – *Gli atti dell’Autorità Giudiziaria soggetti a registrazione*

Occorre osservare anzitutto che la normativa in commento concerne gli “atti dell’autorità giudiziaria” (art. 37, 1° comma, t.u.r.; art. 8, TP1); quindi, non concerne (salvo eccezioni previste dalla legge) ⁽³⁵⁾ ogni attività che, pur svolzasi nel corso di un procedimento giurisdizionale, non sia un’attività promanante dal giudice (come ad esempio è il caso della dichiarazione di debito di cui all’art. 547, c.p.c., resa dal terzo pignorato nell’ambito della procedura di espropriazione) ⁽³⁶⁾.

Deve poi passarsi a notare che, delineando il perimetro degli atti giudiziari soggetti a registrazione (seppure “al momento della registrazione siano stati impugnati o siano ancora impugnabili”), la legge di registro enuncia:

a) una regola generale, secondo cui sono soggetti a imposta di registro, come già accennato, gli “atti ⁽³⁷⁾ dell’autorità giudiziaria” (vale a dire le sentenze, le ordinanze e i decreti) “in materia di controversie civili, che definiscono anche parzialmente il giudizio” (art. 37, 1° comma, t.u.r.; art. 8, TP1);

b) tre regole particolari, finalizzate a sottoporre a tassazione fattispecie che, per loro natura (non essendo provvedimenti che “definiscono [...] il giudizio”), non rientrerebbero nel perimetro applicativo della predetta regola generale, disponendo dunque che sono soggetti a registrazione anche:

b.1. i “decreti ingiuntivi esecutivi” (art. 37, 1° comma, t.u.r.; art. 8, TP1) ⁽³⁸⁾;

essere irragionevole, con violazione dell’art. 3 della Costituzione, si risolve in un trattamento deteriore dei figli naturali rispetto ai figli legittimi, come esattamente rilevato dal giudice rimettente, in contrasto con l’art. 30 della Costituzione”.

⁽³⁵⁾ Si veda oltre per la rilevanza del verbale di conciliazione giudiziale con il quale, in udienza, viene dichiarata cessata la materia del contendere.

⁽³⁶⁾ Cfr. F. Preziosi, *L’atto giudiziario tassabile*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 678.

⁽³⁷⁾ La rilevanza dell’elemento della decisorietà avrebbe imposto l’utilizzo (in luogo del termine “atti”) del termine “provvedimenti”: cfr. sul punto M. Di Fiore, *Commento all’art. 37, d.p.r. 131/1986*, in G. Marongiu (a cura di), *Imposta sul valore aggiunto e Imposte sui trasferimenti*, in G. Falsitta – A. Fantozzi – G. Marongiu – F. Moschetti (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo IV, Padova, 2011, 847.

⁽³⁸⁾ Per Comm. trib. prov. Salerno, 12 settembre 1996, n. 451, in *Giur. it.*, 1997, III, 2, 102, il decreto ingiuntivo è soggetto ad imposta proporzionale di registro anche nel caso in cui sia divenuto inefficace perché non notificato nel termine di quaranta giorni dalla sua pronuncia.

per “esecutivi” ⁽³⁹⁾ intendendosi quelli immediatamente (anche se provvisoriamente) esecutivi e quelli diventi tali per mancata opposizione dell’ingiunto, per rigetto dell’opposizione con sentenza passata in giudicato e per concessa esecuzione provvisoria ⁽⁴⁰⁾;

occorre anche rammentare che i decreti ingiuntivi emessi in sostituzione di quelli divenuti inefficaci (e per i quali sia stata assolta l’imposta in misura proporzionale) ai sensi dell’art. 644, c.p.c., sono soggetti all’imposta in misura fissa (ai sensi della Nota I all’art. 8, TP1);

b.2. i “provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrari” (art. 37, 1° comma, t.u.r.; art. 8, TP1) ⁽⁴¹⁾, cosicché, in caso di dichiarazione di esecutività, alla decisione contenuta nel lodo si applica la medesima tassazione ⁽⁴²⁾ dovuta per il provvedimento dell’autorità giudiziaria che avesse il medesimo contenuto del lodo (invece, i “lodi arbitrari non dichiarati esecutivi” – essendo il deposito del lodo meramente eventuale, in quanto rimesso all’iniziativa della parte che intenda darvi esecuzione – sono soggetti alle medesime aliquote di cui all’art. 8, TP1, ma solo “in caso d’uso”: art. 2, 2° comma, TP2 ⁽⁴³⁾);

Cfr. anche la circ. 8 luglio 2002, n. 3, per la quale “la sola emanazione dei provvedimenti di cui trattasi” (vale a dire di un decreto ingiuntivo esecutivo) “è motivo necessario e sufficiente per assoggettare gli stessi all’imposta di registro, a nulla rilevando l’eventuale apposizione della formula esecutiva”. Nel medesimo senso cfr. Cass., 17 settembre 2001, n. 11663, in *BIG Suite*, Ipsoa.

Secondo la ris. 7 novembre 2006, n. 122, qualora vi sia il passaggio in giudicato della sentenza di revoca del decreto ingiuntivo prima della notifica dell’avviso di liquidazione del decreto ingiuntivo stesso, “deve ritenersi, invero, che sia venuto meno l’obbligo di corrispondere l’imposta proporzionale per la registrazione del decreto ingiuntivo”. Peraltro, “considerato che decreto ingiuntivo e sentenza sono entrambi atti giudiziari soggetti distintamente all’obbligo di registrazione in “termine fisso”, per ciascuno di essi deve essere corrisposta l’imposta in misura fissa (artt. 37 e 41, 2° comma, t.u.r.)”.

⁽³⁹⁾ La correlazione della tassazione all’esecutività del decreto ingiuntivo è una innovazione del d.p.r. n. 131 del 1986 rispetto al previgente art. 35, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 634, il quale esponeva il ricorrente a tassazione fin dal momento dell’emissione del decreto, gravandolo quindi del tempo occorrente per l’ottenimento dell’esecutività.

⁽⁴⁰⁾ Cfr. in tal senso ris. 13 gennaio 1987, n. 220698.

Cfr. Comm. trib. prov. Lecco, 30 maggio 2013, n. 70, in *BIG Suite*, Ipsoa, per una fattispecie di decreto ingiuntivo provvisoriamente esecutivo.

⁽⁴¹⁾ Cfr. Cass., sez. un., 21 agosto 1990, n. 8533, in *Corr. trib.*, 1991, 888, secondo cui “a norma dell’art. [...] 57 del d.p.r. n. 131/1986 – i soggetti tenuti al pagamento del tributo, per la registrazione del decreto di esecutività del lodo arbitrare, sono tutte le parti in causa e non solo coloro nel cui interesse il decreto è stato richiesto”.

⁽⁴²⁾ Cfr. F. Scopacasa, *Le somme dovute in base a lodo arbitrare tra Iva e registro*, in *L’Iva*, 2008, 10, 19.

⁽⁴³⁾ Con l’acronimo TP2 viene indicata la Tariffa Parte Seconda allegata al t.u.r.

b.3. le “sentenze che dichiarano efficaci nello Stato sentenze straniere” (art. 37, 1° comma, t.u.r.; art. 8, TP1).

3.1. – *Gli atti dell’Autorità Giudiziaria recanti definizione di controversie civili*

Come detto, ai sensi dell’art. 37, 1° comma, t.u.r., e dell’art. 8, TP1, sono soggetti a imposta di registro gli “atti dell’autorità giudiziaria in materia di controversie civili, che definiscono anche parzialmente il giudizio”.

Già sopra s’è osservato che, trattandosi di “atti dell’autorità giudiziaria”, deve essersi al cospetto di un’attività specificamente promanante dal giudice e non di una qualsiasi attività che si sia svolta nel corso di un procedimento giurisdizionale (come ad esempio è il caso della dichiarazione di debito di cui all’art. 547, c.p.c., resa dal terzo pignorato nell’ambito della procedura di espropriazione)⁽⁴⁴⁾.

Atto dell’Autorità Giudiziaria è anche il verbale di conciliazione giudiziale⁽⁴⁵⁾, in quanto atto che, definendo, anche parzialmente il giudizio⁽⁴⁶⁾, incide sulla situazione giuridica delle parti in causa⁽⁴⁷⁾.

⁽⁴⁴⁾ Cfr. F. Preziosi, *L’atto giudiziario tassabile*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 678.

⁽⁴⁵⁾ Tenendo conto del fatto che l’art. 9, 9° comma, l. 23 dicembre 1999, n. 488, sancisce che “[s]ono esenti dall’imposta di registro i processi verbali di conciliazione di valore non superiore a lire 100 milioni” (e cioè euro 51.645,69).

⁽⁴⁶⁾ Cfr. ris. 6 agosto 2009, n. 206/E, secondo cui, nel caso di “verbale di udienza che dichiara di non doversi procedere nei confronti dell’imputato per estinzione del reato a seguito di remissione di querela, avendo tale atto carattere meramente procedurale e non decisorio” non si fa luogo alla sua registrazione “ai sensi dell’art. 2 della tabella allegata al t.u.r.”. Differente è, invece, il trattamento fiscale della conciliazione, nell’ambito del processo penale, che contenga anche accordi di natura patrimoniale intercorsi tra le parti. Con riferimento a tale fattispecie, occorre in primo luogo considerare se il rimettente la querela si sia costituito parte civile o meno (art. 23, d.lgs. n. 274 del 2000). Nel primo caso, l’accordo patrimoniale intervenuto tra le parti per le restituzioni e il risarcimento del danno (art. 77 c.p.p.), definendo (anche solo parzialmente) la causa civile innestata nel processo penale, è soggetta a registrazione in termine fisso, in quanto rientra nell’ambito applicativo degli artt. 37 del t.u.r. e 8 della Tariffa, parte I allegata allo stesso. Pertanto, con riferimento al caso di specie, sulla base del contenuto intrinseco dell’atto, se la conciliazione giudiziale intervenuta in un procedimento penale, per effetto della costituzione di parte civile, ha la funzione di definire una controversia di natura civilistica, come nel caso di accordo patrimoniale per il risarcimento del danno, assume rilevanza agli effetti dell’imposta di registro, ai sensi dell’art. 37 del t.u.r. Al di fuori di tale ambito, qualsiasi accordo di natura patrimoniale intervenuto tra le parti non avrà alcuna funzione definitoria del giudizio in corso, rientrando eventualmente nella categoria degli “atti aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale”, ai sensi della norma residuale, contenuta nell’art. 9 della Tariffa, parte I, allegata al t.u.r.

⁽⁴⁷⁾ Cfr. Comm. centr., sez. un., 4 giugno 1998, n. 3107, in *BIG Suite*, Ipsosa, ove si legge che pur se la conciliazione giudiziale ha “natura negoziale”, essa “non è assimilabile ad un negozio di diritto privato, in quanto si caratterizza strutturalmente per il necessario

3.1.1. – *Gli atti dell’Autorità Giudiziaria “ordinaria e speciale”*

Mentre l’art. 37, t.u.r., si riferisce genericamente alla “autorità giudiziaria”, l’art. 8, TP1, chiarifica che si può trattare indifferentemente di atti dell’Autorità Giudiziaria sia “ordinaria” (tanto in sede civile quanto in sede penale, ove vengano decise fattispecie di natura civilistica)⁽⁴⁸⁾ che “speciale”⁽⁴⁹⁾ in materia di controversie di tipo “civile”; e, quindi, sono compresi nel perimetro dell’imponibilità, ad esempio gli “atti del Consiglio

intervento del giudice e funzionalmente da un lato, per l’effetto processuale di chiusura del giudizio nel quale interviene, con l’ordinanza di cancellazione dal ruolo e l’estinzione del processo e, dall’altro, per gli effetti sostanziali derivanti dal negozio giuridico contestualmente stipulato dalle parti”.

Cfr. anche la ris. 6 agosto 2009, n. 206/E, secondo cui “l’articolo 37 del TUR, inoltre, equipara agli atti giudiziari anche gli atti di conciliazione giudiziale. Tali atti, pertanto, concorrono a determinare l’imposta definitivamente dovuta sulle sentenze cui si riferiscono e, quindi, possono dar luogo a conguagli o a rimborsi con riferimento alla tassazione in precedenza operata sulle sentenze medesime (cfr. Circolare 10 giugno 1986 n. 37/E). Detto orientamento interpretativo deriva dalla considerazione che, in materia di controversie civili, la tassazione degli atti dell’Autorità Giudiziaria ricomprende tutti quegli atti che, definendo, anche parzialmente il giudizio, abbiano la concreta potenzialità di incidere sulla situazione giuridica dei soggetti stessi (cfr. risoluzione 3 giugno 1991, n. 310106; circolare 9 maggio 2001, n. 45/E). La sussistenza dell’obbligo di registrazione inerisce alla natura della questione processuale trattata che deve riguardare pretese civilistiche anche se fatte valere nell’ambito del processo penale (cfr. Circolare 7 aprile 1997, n. 100/E)”.

In giurisprudenza, cfr. pure Cass., 29 febbraio 2008, n. 5480, in *Ced Cassazione*, rv. 602126, secondo cui “ai fini dell’assolvimento dell’imposta di registro, il verbale di conciliazione giudiziale non è equiparabile alle sentenze, ma va soggetto all’imposta dovuta in base al contenuto dell’accordo in esso recepito. Ne consegue che se, in sede giudiziale, le parti raggiungono un accordo costitutivo, modificativo od estintivo di diritti, il suddetto verbale costituirà il presupposto d’imposta, e ad esso occorrerà fare riferimento per quanto concerne la misura dell’imposta dovuta ed i termini di pagamento. Se, invece, il verbale di conciliazione si limita a recepire il contenuto di un accordo già raggiunto in precedenza tra le parti, sarà quest’ultimo atto a costituire il presupposto d’imposta quanto a misura e termini di pagamento”; Cass., 21 dicembre 2011, n. 27979, in *BIG Suite*, Ipsa, secondo cui “il verbale di conciliazione non è assimilabile alla pronuncia giurisdizionale e deve pertanto essere tassato sulla base delle disposizioni di cui consta l’accordo raggiunto dalle parti in quella sede od in altra laddove il documento si limiti a recepire il contenuto di altra convenzione”; Cass., 14 luglio 2017, n. 17511, in *BIG Suite*, Ipsa, secondo cui “l’imposta di registro applicabile ad un verbale di conciliazione giudiziale, avente ad oggetto il trasferimento di quote di società verso corrispettivo monetario deve essere calcolata in misura fissa ex art. 4, lett. d), n. 2, e lett. a), n. 3, tariffa parte I, d.p.r. n. 131/1986, e non, invece, in misura proporzionale (nel caso di specie 3%). L’oggetto del verbale, infatti, non è una condanna al pagamento di somme di danaro, ma il trasferimento di quote sociali”.

⁽⁴⁸⁾ Cfr. circ. 10 giugno 1986, n. 37/E, secondo cui “sono da assoggettare a registrazione non soltanto le sentenze del giudice civile, ma anche quelle del giudice penale o speciale quando, nello statuire in materia di controversie civili, assumono perciò stesso rilevanza agli effetti dell’imposta di registro”.

⁽⁴⁹⁾ Secondo l’art. 1, r.d. 30 gennaio 1941, n. 12, sono giudici “ordinari” il Giudice di Pace, il Tribunale (ordinario e dei minorenni), la Corte d’Appello e la Cassazione; sono

di Stato e dei Tribunali Amministrativi Regionali [...] che recano condanna al pagamento di somme di danaro diverse dalle spese processuali” (art. 8, comma 1-*bis*, TP1) (ad esempio, la condanna al risarcimento di un danno) ⁽⁵⁰⁾.

3.1.2. – *Gli atti dell’Autorità Giudiziaria recanti definizione, anche parziale, di “controversie”*

Gli atti giudiziari sono dunque soggetti a registrazione (ai sensi dell’art. 37, 1° comma, t.u.r., e dell’art. 8, TP1) se:

a) intervengono “in materia di controversie civili”; e

b) “definiscono anche parzialmente il giudizio” seppure “al momento della registrazione siano stati impugnati o siano ancora impugnabili”.

Dovendosi trattare di provvedimenti inerenti la “definizione” (anche parziale, ad esempio in quanto, nel caso di una pluralità di domande, sia stato provveduto solo su talune di esse mentre sulle altre il processo prosegue) ⁽⁵¹⁾ di “controversie” (situazioni di conflitto demandate al giudice per la loro composizione), la legge si riferisce dunque agli atti giudiziari che hanno un contenuto “decisorio” e che, cioè, provengono da un organo dotato di *potestas iudicandi* (essendo dunque estranei all’art. 37, t.u.r., tutti gli atti posti in essere da soggetti diversi dal giudice) il quale non si limiti a dettare disposizioni di carattere ordinatorio, ma esamini in modo irrevocabile e immodificabile la lite insorta e sottoposta al suo giudizio (così consumando il suo potere giurisdizionale di statuire nuovamente sulle domande già decise e potendo la decisione pronunciata essere rimossa – ove sia possibile – solo mediante un’impugnazione innanzi a un giudice di grado superiore) ⁽⁵²⁾. Sono quindi soggetti a registrazione, in particolare:

invece giudici “speciali” il Tribunale Amministrativo Regionale, il Consiglio di Stato, la Corte dei Conti, i Tribunali Militari, le Commissioni tributarie provinciali e regionali.

⁽⁵⁰⁾ Sulle sentenze dell’Autorità giurisdizionale amministrativa recanti condanne al pagamento di somme di denaro, in dipendenza della l. n. 205 del 2000, cfr. la ris. 17 settembre 2002, n. 63512, nella quale si puntualizza che, trattandosi di un procedimento contenzioso nel quale è interessata una Pubblica Amministrazione, la registrazione deve essere eseguita “a debito” e “in termine fisso”.

⁽⁵¹⁾ Sulla discussa materia delle sentenze “definitive-parziali” e “parziali-non definitive”, cfr. Cass., sez. un., 28 aprile 2011, n. 9441, in *Rep. Foro it.*, 2011, voce *Sentenza civile*, n. 46.

⁽⁵²⁾ Cfr. in tal senso M. Di Fiore, *Commento all’art. 37, d.P.R. 131/1986*, in G. Marongiu (a cura di), *Imposta sul valore aggiunto e Imposte sui trasferimenti*, in G. Falsitta – A. Fantozzi – G. Marongiu – F. Moschetti (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo IV, Padova, 2011, 847.

- a) l'ordinanza di accoglimento o rigetto della domanda giudiziale di manutenzione del possesso (di cui all'art. 1170 c.c.)⁽⁵³⁾;
- b) l'ordinanza di accoglimento o rigetto della domanda giudiziale di reintegrazione nel possesso (di cui all'art. 1168 c.c.)⁽⁵⁴⁾;
- c) l'ordinanza di accoglimento o rigetto della domanda di provvedimento d'urgenza (di cui all'art. 700 c.p.c.)⁽⁵⁵⁾;
- d) l'ordinanza di accoglimento o rigetto della denuncia di nuova opera e di danno temuto (di cui all'art. 669-*octies*, 6° comma, c.p.c.)⁽⁵⁶⁾;
- e) il decreto in tema di equa riparazione per mancato rispetto del

⁽⁵³⁾ Secondo la ris. 20 settembre 2007, n. 257/E (sulla quale cfr. Busani, *Atti sul possesso: la registrazione è in termine fisso*, in *Il Sole 24 Ore*, 21 settembre 2007) e la ris. 14 settembre 2007, n. 255/E (sulla quale cfr. A. Busani, *Ordinanze cautelari con obbligo di registro*, in *Il Sole 24 Ore*, 18 settembre 2007), sono soggette alla formalità della registrazione, con pagamento della relativa imposta, in quanto “atti del l'autorità giudiziaria in materia di controversie civili che definiscono anche parzialmente il giudizio” (art. 37, 1° comma, TUR), le ordinanze di accoglimento o rigetto delle domande giudiziali di manutenzione (art. 1170 c.c.) o reintegrazione (art. 1168 c.c.) nel possesso: nella disciplina del procedimento possessorio viene infatti operata una distinzione tra la fase “sommatoria” e quella “di merito”, prevista come meramente eventuale, al fine di conseguire in tempi brevi la formazione di un titolo esecutivo cui attribuire una certa stabilità nonché l'attitudine alla definizione della controversia in caso di successiva inerzia delle parti.

⁽⁵⁴⁾ Cfr. la ris. 20 settembre 2007, n. 257/E e la ris. 14 settembre 2007, n. 255/E appena sopra menzionate.

⁽⁵⁵⁾ Secondo la ris. 20 settembre 2007, n. 257/E e la ris. 14 settembre 2007, n. 255/E, appena sopra menzionate, sono soggette alla formalità della registrazione, con pagamento della relativa imposta, in quanto “atti del l'autorità giudiziaria in materia di controversie civili che definiscono anche parzialmente il giudizio” (art. 37, 1° comma, t.u.r.), le ordinanze che accolgono o rigettano la domanda di provvedimento d'urgenza (art. 700 c.p.c.) e la denuncia di nuova opera e di danno temuto (art. 669-*octies*, 6° comma, c.p.c.): anche in questi casi la fase di merito è puramente eventuale e quindi il provvedimento cautelare è idoneo a produrre la definizione della controversia in caso di inerzia delle parti.

Cfr. anche la ris. 13 ottobre 2016, n. 91/E, secondo cui, con riguardo “ai provvedimenti cautelari di cui all'articolo 700 del codice di procedura civile, [...] tali provvedimenti, così come le sentenze, sono da sottoporre alla formalità della registrazione in termine fisso, come chiarito con la risoluzione n. 255/E del 14 settembre 2007, qualora abbiano contenuto definitorio analogo a quello riferibile alle fattispecie elencate nell'articolo 8 della Tariffa, parte I, allegata al TUR. Pertanto, l'eventuale provvedimento d'urgenza ex articolo 700 del codice di procedura civile, richiesto dalla società istante, qualora abbia contenuto definitorio dovrà essere assoggettato a registrazione in termine fisso, riconducendolo ad una delle fattispecie indicate nell'articolo 8 della Tariffa, parte I, allegata al TUR, in considerazione del contenuto e degli effetti giuridici dallo stesso prodotti”.

In materia cfr. anche S. Servidio, *Tutela giudiziale possessoria e tassazione di registro*, in *Prat. Fisc. Prof.*, 2007, 41, 23.

⁽⁵⁶⁾ Cfr. la ris. 20 settembre 2007, n. 257/E e la ris. 14 settembre 2007, n. 255/E, appena sopra menzionate.

termine di ragionevole durata del processo⁽⁵⁷⁾ (di cui alla l. 24 marzo 2001, n. 89)⁽⁵⁸⁾;

f) l'ordinanza di riparazione per ingiusta detenzione (di cui all'art. 314, c.p.p.)⁽⁵⁹⁾;

g) il verbale di conciliazione, formato nell'ambito di un procedimento penale nel corso del quale sia intervenuta una remissione di querela (e a cui consegua una sentenza di non luogo a procedere per estinzione del reato), qualora il querelante si fosse costituito parte civile, dato che l'accordo intervenuto tra le parti definisce la causa civile innestata nel processo penale⁽⁶⁰⁾;

⁽⁵⁷⁾ Cfr. la circ. 23 marzo 2004, n. 13, secondo la quale sono soggetti a registrazione i decreti in tema di equa riparazione per mancato rispetto del termine di ragionevole durata del processo, emessi dalle Corti di appello ai sensi della l. 24 marzo 2001, n. 89; questa registrazione deve essere effettuata "a debito", ai sensi dell'art. 59, 1° comma, lett. a), t.u.r., e ciò in quanto si registrano a debito, cioè senza contemporaneo pagamento delle imposte dovute, "le sentenze, i provvedimenti e gli atti che occorrono nei procedimenti contenziosi nei quali sono interessate le amministrazioni dello Stato" (i decreti di equa riparazione sono pronunciati in procedimenti in cui è sempre parte lo Stato, giacché, ai sensi dell'art. 3, 3° comma, l. n. 89 del 2001, "il ricorso è proposto nei confronti del Ministro della Giustizia, [...] del Ministro della Difesa, [...] del Ministro delle Finanze, del Presidente del Consiglio dei Ministri"); pertanto, nel caso di rigetto, con provvedimento passato in giudicato, della domanda di "equa riparazione", l'imposta di registro, prenotata a debito, deve essere recuperata dagli uffici giudiziari in capo al ricorrente, mentre non si procederà a nessun recupero nell'ipotesi di condanna dello Stato alla riparazione dei danni subiti per l'irragionevole durata del processo.

Su questa materia cfr. anche la Risoluzione n. 63507 del 17 settembre 2002; nonché Comm. trib. prov. Roma, 12 luglio 2010, n. 199, in *BIG Suite*, Ipsos.

⁽⁵⁸⁾ Intitolata "Previsione di equa riparazione in caso di violazione del termine ragionevole del processo e modifica dell'articolo 375 del codice di procedura civile".

⁽⁵⁹⁾ Cfr. la ris. 11 luglio 2005, n. 86, secondo la quale sono soggette a registrazione le ordinanze di riparazione per ingiusta detenzione, pronunciate ai sensi dell'art. 314 c.p.p. L'istituto della riparazione per ingiusta detenzione riconosce a favore di chi ha subito una detenzione "ingiusta" un diritto alla equa riparazione del danno subito, attuata, ai sensi dell'art. 643 c.p.p., con diverse modalità, che tengono conto delle condizioni dell'avente diritto e della natura del danno, vale a dire mediante il pagamento di una somma di denaro oppure mediante la costituzione di una rendita vitalizia. Il provvedimento giudiziario comporta quindi l'obbligo al pagamento di somme o valori e rientra perciò tra gli atti giudiziari soggetti a registrazione in "termine fisso" in quanto riconducibile agli "atti dell'Autorità giudiziaria in materia di controversie civili, che definiscono anche parzialmente il giudizio" (art. 37, 1° comma, t.u.r.). Più precisamente, si tratta di atti "recanti condanna al pagamento di somme o valori, ad altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura" per i quali l'art. 8, 1° comma, lett. b), TP1, stabilisce l'imposta nella misura del tre per cento. Inoltre, trattandosi di provvedimenti rientranti tra "i provvedimenti e gli atti che occorrono nei procedimenti contenziosi nei quali sono interessate le amministrazioni dello Stato" per i quali è prevista la registrazione a debito, cioè senza contemporaneo pagamento dell'imposta dovuta (art. 59, 1° comma, lett. a), t.u.r.).

⁽⁶⁰⁾ Cfr. in tal senso la ris. 6 agosto 2009, n. 206/E.

h) l'ordinanza di assegnazione del credito pignorato presso il terzo debitore⁽⁶¹⁾;

i) l'ordinanza che dichiara l'inammissibilità dell'appello (di cui all'art. 348-ter c.p.c.)⁽⁶²⁾;

l) l'ordinanza emessa a seguito di ricorso avverso il provvedimento di rigetto dell'istanza di ammissione al patrocinio a spese dello Stato nel processo penale⁽⁶³⁾ (di cui all'art. 99, d.p.r. 30 maggio 2002, n. 115)⁽⁶⁴⁾.

3.1.3. – *Gli atti dell'Autorità Giudiziaria non recanti definizione di "controversie"*

Non essendo invece inerenti alla "definizione" di "controversie", non sono quindi soggetti a registrazione (in base al principio enunciato nell'art. 2, TAB):

a) il provvedimento con il quale il giudice dichiara la propria incompetenza per territorio⁽⁶⁵⁾;

b) il provvedimento che dichiara l'estinzione del processo⁽⁶⁶⁾;

⁽⁶¹⁾ Cfr. in tal senso la ris. 17 novembre 1994, n. IV-8-350.

⁽⁶²⁾ Cfr. in tal senso la ris. 12 marzo 2014, n. 28/E.

⁽⁶³⁾ Cfr. in tal senso la ris. 11 agosto 2009, n. 213/E.

⁽⁶⁴⁾ Intitolato "Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia".

⁽⁶⁵⁾ Secondo la circ. 9 maggio 2001, n. 45/E, non è soggetto a registrazione il provvedimento dell'Autorità Giudiziaria con il quale viene dichiarata l'incompetenza per territorio del giudicante: invero, sono rilevanti agli effetti dell'imposta di registro gli atti dell'Autorità Giudiziaria che definiscono anche parzialmente il giudizio (anche se impugnati o ancora impugnabili) e, pertanto, "non tutti i provvedimenti – né tanto meno quelli di rito – emessi dall'Autorità Giudiziaria devono essere assoggettati a tassazione, ma esclusivamente quelli che intervengono nel merito del giudizio"; con la conseguenza che le declaratorie di incompetenza per territorio, "non presentando un contenuto tipicamente definitorio analogo a quello caratteristico delle fattispecie elencate all'art. 8", TP1 non sono da sottoporre alla formalità della registrazione. Nel medesimo senso, cfr. Direzione Regionale delle Entrate della Calabria, Parere n. 919-9/2010 dell'11 maggio 2010.

Cfr. anche la ris. 20 settembre 2007, n. 257/E (sulla quale cfr. A. Busani, *Ordinanze cautelari con obbligo di registro*, in *Il Sole 24 Ore*, 18 settembre 2007) e la ris. 16 novembre 2007, n. 332/E entrambe sulla materia di una sentenza di incompetenza (emessa da un Giudice di Pace).

⁽⁶⁶⁾ Cfr. ris. 21 settembre 2007, n. 263/E, secondo la quale, essendo soggetti a registrazione solo gli "atti dell'autorità giudiziaria in materia di controversie civili che definiscono anche parzialmente il giudizio" (art. 37, 1° comma, t.u.r.), non rientrano in questo ambito gli atti processuali che, ai sensi degli artt. 306 e 307 c.p.c., dichiarano l'estinzione del processo; infatti, gli atti che definiscono anche parzialmente il giudizio sono quelli che hanno "la concreta potenzialità di incidere sulla situazione giuridica dei soggetti" (cfr. in tal senso la ris. 3 giugno 1991, n. 310106); invece, la rinuncia agli atti del giudizio consiste nell'espressa dichiarazione della parte che ha intrapreso il giudizio di voler porre fine al processo senza giungere ad una pronuncia definitiva del giudizio stesso. Ne consegue

c) il provvedimento con il quale vengono disposti il sequestro conservativo e il sequestro giudiziario⁽⁶⁷⁾;

d) i provvedimenti di ripartizione di somme tra creditori adottati in mancanza di controversie⁽⁶⁸⁾;

pertanto che “gli atti in parola non sono idonei ad incidere sulla posizione giuridica delle parti processuali e che, quindi, per i provvedimenti che dichiarino l’estinzione del processo non sussiste l’obbligo di registrazione”; e ciò anche nei confronti dei provvedimenti giudiziari che dichiarano estinto il giudizio e, al contempo, liquidano le spese processuali, in base al disposto dell’articolo 306, comma 4, codice di procedura civile, in quanto la liquidazione delle spese in calce alla declaratoria di estinzione del giudizio per rinuncia agli atti, “non muta la natura meramente procedurale del provvedimento che la contiene, ne’ attribuisce ad esso contenuto definitivo”.

⁽⁶⁷⁾ Secondo la ris. 14 settembre 2007, n. 255/E sulla quale cfr. A. Busani, *Ordinanze cautelari con obbligo di registro*, in *Il Sole 24 Ore*, 18 settembre 2007, non sono soggetti a registrazione, in quanto privi di natura definitiva, i provvedimenti cautelari non anticipatori (o conservativi) quali il sequestro conservativo (articolo 671, codice di procedura civile) e il sequestro giudiziario (art. 670 c.p.c.).

⁽⁶⁸⁾ Con riferimento ai provvedimenti che dispongono la ripartizione di somme tra i creditori (ad esempio, i decreti che rendono esecutivi i piani di riparto dell’attivo fallimentare e le ordinanze di distribuzione delle somme ricavate dall’esecuzione forzata), la giurisprudenza ha fornito una soluzione unitaria: per Comm. centr., 3 aprile 2003, n. 2678, in *BIG Suite*, Ipoa, “non è soggetta all’imposta di registro l’ordinanza di distribuzione della somma ricavata dalla vendita di beni nella esecuzione immobiliare, qualora il giudice dell’esecuzione non abbia risolto contestazioni tra i creditori, ma si sia limitato a una mera verifica del consenso degli stessi in relazione al piano di riparto” (in senso conforme cfr. anche, in precedenza, Cass., 24 novembre 1986, n. 4391, in *BIG Suite*, Ipoa); inoltre, secondo Cass., 25 giugno 1988, n. 4284, in *BIG Suite*, Ipoa, il provvedimento del giudice delegato volto alla ripartizione dell’attivo fallimentare è assoggettabile all’imposta proporzionale solo per la parte in cui, eventualmente, decida una contestazione sulla collocazione dei crediti e, quindi, sulle posizioni di diritto soggettivo dei creditori mentre, per la parte restante, si sottrae a detta tassazione, “in difetto di un provvedimento decisorio dell’autorità giudiziaria fallimentare e in presenza di un mero atto di giurisdizione esecutiva di precedenti statuizioni contenute nel decreto sulla formazione e l’esecutorietà dello stato passivo” (in senso conforme Trib. Torino, 8 marzo 1989, in *Fisco*, 1989, 2260).

Di conseguenza, secondo la circ. 30 luglio 1990, n. 58/260228 (in senso conforme cfr. la ris. 21 aprile 2008, n. 168; cfr. anche la precedente Riunione degli Ispettori Compartmentali del 21 giugno 1988), sono ipotizzabili tre distinte situazioni:

a) approvazione del piano di riparto senza modifiche per mancanza di osservazioni dei creditori ovvero con modifiche corrispondenti ad osservazioni o richieste di alcuni creditori non contestate dagli altri creditori o dal curatore; in tal caso non corre l’obbligo di registrazione dell’atto, giacché il medesimo esula dalla sfera applicativa dell’art. 8, TP1;

b) approvazione del piano di riparto previa definizione di contestazioni non concernenti modifiche allo stato passivo: si rende quindi applicabile l’imposta fissa o proporzionale a seconda, rispettivamente, che vengano respinte o accolte le relative istanze;

c) approvazione del piano di riparto previa definizione di contestazioni su crediti non fatti valere in precedenza: in questo caso l’imposta è dovuta in misura fissa se l’istanza sia dichiarata inammissibile e in misura proporzionale ove si passi all’esame di merito e si provveda di conseguenza.

e) tutti i provvedimenti emessi nel contesto di procedimenti di giurisdizione volontaria⁽⁶⁹⁾;

Cfr. in questa materia, V. Mastroiacovo, *Imposte di registro e ipocatastali nella procedura fallimentare*, in *Corr. trib.*, 2010, 2363.

⁽⁶⁹⁾ Invece, secondo la ris. 21 settembre 2007, n. 260/E (sulla quale cfr. A. Busani, *Niente registro sugli atti di estinzione dei processi*, in *Il Sole 24 Ore*, 22 settembre 2007), sebbene sia pronunciata in sede di volontaria giurisdizione l'ordinanza che definisce il procedimento di opposizione (di cui agli artt. 84 e 170 del t.u. in materia di spese di giustizia, approvato con d.p.r. 30 maggio 2002, n. 115) al decreto di pagamento del compenso al difensore, all'ausiliario del magistrato e al consulente tecnico di parte e pure sia di volontaria giurisdizione il procedimento di opposizione al decreto di pagamento emesso a favore dell'ausiliario del magistrato, del custode e delle imprese private cui è affidato l'incarico di demolizione e riduzione in pristino, si rientrerebbe, in tali fattispecie, nell'ambito applicativo dell'articolo 9, TP1 (e tali atti andrebbero quindi registrati in "termine fisso", con l'aliquota del 3 per cento), a meno che non si tratti di corrispettivi di prestazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, caso nel quale opera il principio di alternatività tra Iva e imposta di registro.

Anche secondo la ris. 7 giugno 1988, n. 220660, sarebbero da registrare, ai sensi dell'art. 9, TP1, pur trattandosi di atti di volontaria giurisdizione, "il provvedimento previsto dall'art. 379, secondo comma, Codice civile, per la concessione di una equa indennità al tutore, nonché l'atto con cui il pretore liquida un compenso al curatore dell'eredità giacente". Secondo quest'ultimo documento di prassi, pur dovendosi riconoscere la "non inquadrabilità degli atti in discorso nell'ambito di previsione dell'art. 8 della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. 26-4-1986, n. 131", non si "ritiene tuttavia che possa pervenirsi alla conclusione dell'applicabilità, nella specie, della disciplina prevista nell'art. 2 della tabella allegata al citato decreto. È bensì vero infatti [...] che debbono ritenersi esclusi dal regime previsto dal citato art. 8 tutti gli atti dell'Autorità giudiziaria che non siano riconducibili alla giurisdizione contenziosa in materia civile. Sembra altrettanto vero, inoltre, che in tale categoria negativa debbono essere indubbiamente annoverati gli atti di volontaria giurisdizione [...]. Sennonché tali premesse non autorizzerebbero, a parere della scrivente, a concludere per la operatività nella fattispecie della disciplina di cui all'art. 2 della tabella, il cui carattere di residualità va posto in rapporto non già esclusivamente con l'art. 8 della tariffa, bensì con tutte le ipotesi normative di quest'ultima, compreso l'art. 9. L'ambito di previsione dell'art. 2 della tabella dovrebbe in altri termini essere destinato ad abbracciare tutta l'area degli atti giudiziari che non trovi la propria collocazione né nell'art. 8, né subordinatamente nell'art. 9. Induce a siffatte conclusioni un'interpretazione della normativa condotta sia sul piano letterale che finalistico. Va rilevato infatti che la formulazione testuale, di carattere lato ed estensivo, dell'art. 9, sembra destinata a comprendere tutte le categorie di "atti" – compresi pertanto gli atti giudiziari – non previsti specificamente in altre voci della tariffa. Appare infatti abbastanza evidente l'intenzione del legislatore di attribuire al più volte richiamato art. 9 funzione di norma di chiusura e residuale che compensi in qualche modo il divieto di interpretazione analogica delle voci della tariffa, da ritenersi appunto "a fattispecie esclusiva" fin dall'entrata in vigore del d.p.r. n. 634/1972. La *ratio* della disposizione va ricercata nella finalità di colpire tutti gli atti che comportino attribuzioni patrimoniali e che non siano inquadrabili specificamente in altri articoli della tariffa. Non sembra pertanto fondato ritenere che il legislatore abbia inteso esonerare dal ricordato art. 9 gli atti giudiziari i quali hanno un oggetto di carattere patrimoniale. In altri termini sarebbe arduo individuare la ragione in base alla quale identici effetti sarebbero colpiti da imposta di registro, se prodotti da atti negoziali, mentre sfuggirebbero a imposizione, se provocati da provvedimenti giudiziari. In conclusion" si "ritiene che l'art. 2 della tabella

f) le ordinanze di convalida delle intimazioni di licenza o di sfratto per morosità o finita locazione (infatti, gli atti giudiziari in questione non intervengono a conclusione di una “controversia” nel senso voluto dall’art. 37, t.u.r., ma “rappresentano provvedimenti intesi a prevenire l’instaurarsi della lite stessa”)⁽⁷⁰⁾;

g) le sentenze di non luogo a procedere per avvenuta estinzione del reato conseguente a intervenuta condotta riparatoria-risarcitoria del danno⁽⁷¹⁾ (ai

citata regoli il trattamento tributario di quei provvedimenti giudiziari che, oltre a non essere specificatamente previsti nell’art. 8 della tariffa parte prima, non hanno nemmeno ad oggetto prestazioni a carattere patrimoniale. Il regime stabilito dalla suddetta disposizione non può quindi essere esteso agli atti di volontaria giurisdizione di cui trattasi, i quali, costituendo *ex novo* diritti di credito e correlative obbligazioni di pagamento, rientrano al contrario nell’ambito di previsione dell’art. 9 della stessa tariffa e vanno pertanto obbligatoriamente registrati in termine fisso”.

A queste conclusioni si oppone A. Contrino, *Commento all’art. 9, Tariffa Parte I, d.p.r. n. 131 del 1986*, in Marongiu (a cura di), *Imposta sul valore aggiunto e Imposte sui trasferimenti*, in G. Falsitta – A. Fantozzi – G. Marongiu – F. Moschetti (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo IV, Padova, 2011, 1048, per il quale “Tale ricostruzione, con la conseguente conclusione, va respinta. Occorre innanzitutto rilevare che [...] la lettera dell’art. 9 menziona gli atti a contenuto patrimoniale “diversi da quelli altrove indicati”, mostrando di non limitare il riferimento, ai fini della definizione del perimetro applicativo della disposizione, agli atti non nominati in altre voci della tariffa ma di accogliere – si deve ritenere – anche quelli non indicati nella tabella: ergo, gli atti menzionati nelle voci della tabella, e dunque anche quelli individuati dall’art. 2 della stessa, sono esclusi dalla sfera di applicazione dell’art. 9 ma anche del complementare art. 11. E la prassi erra nel ritenere che l’art. 2 sia passibile di accogliere solo i provvedimenti giudiziari estranei all’art. 8 e privi di contenuto patrimoniale, postulando la riconduzione di quelli aventi tale contenuto nell’art. 9, in ragione del suo carattere residuale. Se tale ragionamento fosse vero, i provvedimenti giudiziari estranei all’art. 8 e privi di contenuto patrimoniale dovrebbero rientrare nell’art. 11, che reca la fattispecie residuale complementare rispetto a quella dell’art. 9, con la conseguenza assurda di svuotare di contenuto il citato art. 2 della tab. A ciò, se non dovesse bastare, si può aggiungere che la stessa prassi ha riconosciuto che “l’art. 8 della trf. I del t.u., alle lett. dalla a) alla g), reca un’elencazione tassativa degli atti soggetti a registrazione” (v. circ. Ag. entr. 9 maggio 2001, n. 45): ebbene, se la si legge linearmente a contrario, si ricava da tale affermazione che tutti gli atti diversi da quelli tassativamente indicati nell’art. 8 non sono soggetti a obbligo di registrazione, che è niente altro se non il contenuto – correttamente interpretato – della norma recata dall’art. 2 della tab.”.

⁽⁷⁰⁾ Circ. 22 gennaio 1986, n. 8.

⁽⁷¹⁾ Cfr. ris. 6 agosto 2009, n. 206/E, per la quale “la sentenza che dichiara l’estinzione del reato, ai sensi dell’articolo 35 del d.lgs. n. 274 del 2000, si limita a prendere atto di una condotta riparatoria/risarcitoria, avvenuta al di fuori del processo e quindi non formalizzata nella sentenza di rito. Ciò si evince dal fatto che la sentenza *ex* articolo 35 del D.Lgs. n. 274 del 2000 non si sostanzia né in un provvedimento di condanna, né di accertamento nei confronti delle parti, ma “dichiara (...) estinto il reato, enunciandone la causa nel dispositivo”. Ne consegue che il provvedimento in parola non avendo natura definitiva del giudizio non è soggetto all’obbligo di registrazione, ai sensi dell’articolo 2 della Tabella, allegata TUR”.

sensi dell'art. 35, d. lgs. 28 agosto 2000, n. 274)⁽⁷²⁾;

h) le ordinanze del giudice istruttore nel corso del processo civile⁽⁷³⁾.

3.1.4. – *Gli atti dell'Autorità Giudiziaria recanti definizione di controversie "civili"*

Non tutti i provvedimenti dell'Autorità Giudiziaria devono essere assoggettati a registrazione, ma solo quelli i quali intervengano "in materia di controversie civili" (per tali intendendosi – ai sensi dell'articolo 1, codice di procedura civile, dell'art. 2907 c.c., e dell'art. 24 Cost. – quelle in cui si invochi la tutela giurisdizionale verso una pretesa violazione di un diritto soggettivo e che quindi attengano alla esistenza, alla attuazione, alla modificazione e alla estinzione di un diritto soggettivo)⁽⁷⁴⁾ che il giudice, con essi, "definisca, anche parzialmente" mediante una pronuncia dichiarativa, costitutiva, modificativa o estintiva di un diritto o con una condanna a un dare o a un fare, con ciò affermando quale sia la volontà della legge e dando ad essa attuazione⁽⁷⁵⁾.

Una fattispecie civilistica può ben essere oggetto di una decisione assunta anche nell'ambito di un giudizio penale⁽⁷⁶⁾: si pensi, ad esempio, ai provvedimenti del giudice penale che comportano condanna al pagamento di provvisori⁽⁷⁷⁾ (con la precisazione che le sentenze penali le

⁽⁷²⁾ Intitolato "Disposizioni sulla competenza penale del giudice di pace, a norma dell'art. 14 della l. 24 novembre 1999, n. 468".

⁽⁷³⁾ Cfr. Comm. trib. prov. Chieti, 6 ottobre 2000, n. 392, in *Fisco*, 2001, 3923, con nota di M. D'Orsogna, secondo cui "l'ordinanza, emessa dal giudice istruttore nel corso di un ordinario giudizio civile ai sensi dell'art. 186-bis c.p.c., per la sua natura di provvedimento revocabile, anche d'ufficio, non ha contenuto decisorio, ancorché parziale della controversia, non è da ricomprendere tra quegli atti per i quali vi è l'obbligo della registrazione in termine fisso e va esclusa da ogni imposizione ai fini dell'imposta di registro".

⁽⁷⁴⁾ Cfr. in tal senso A. Uricchio, *Attività giudiziaria e imposizione tributaria tra imposta di registro e contributo unificato per l'iscrizione a ruolo*, in *Boll. trib.*, 2006, 5, 380.

⁽⁷⁵⁾ Cfr. F. Preziosi, *L'atto giudiziario tassabile*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 684.

⁽⁷⁶⁾ Cfr. circ. 10 giugno 1986, n. 37/E, secondo cui "sono da assoggettare a registrazione non soltanto le sentenze del giudice civile, ma anche quelle del giudice penale o speciale quando, nello statuire in materia di controversie civili, assumono perciò stesso rilevanza agli effetti dell'imposta di registro".

⁽⁷⁷⁾ Cfr. in tal senso la circ. 10 giugno 1986, n. 37; e la circ. 4 luglio 1989, n. 33/310333.

Cfr. anche Cass., 28 ottobre 2000, n. 14238, in *BIG Suite*, Ipsa, secondo la quale "la condanna provvisoria fondata sull'art. 489 c.p.p. nel testo previgente, al pari di quella ora disciplinata dagli art. 539 e 540 c.p.p., postula l'accertamento della sussistenza del diritto reclamato dalla parte lesa, rimanendo incerta (e rimessa ad un autonomo giudizio) unicamente la definitiva determinazione del "quantum" della pretesa: non può pertanto dubitarsi che siffatta statuizione del giudice penale si risolva nella delibazione della controversia promossa dalla parte civile per quanto concerne l'"*an debeatur*" con la contestuale condanna

quali importino una condanna generica al risarcimento del danno e che, quindi, definiscono la controversia sull'*an debeat*, sono soggette alla sola imposta di registro in misura fissa)⁽⁷⁸⁾.

Ai sensi dell'articolo 73-*bis*, 1° comma, d.p.r. 30 maggio 2002, n. 115, “[L]a registrazione della sentenza” emessa nell’ambito di un processo penale “di condanna al risarcimento del danno prodotto da fatti costituenti reato deve essere richiesta entro trenta giorni dal passaggio in giudicato” (ai sensi dell’art. 73-*ter*, d.p.r. n. 115 del 2002, “[L]a trasmissione della sentenza all’ufficio finanziario è curata dal funzionario addetto all’ufficio del giudice dell’esecuzione”).

Ai sensi dell’art. 59, 1° comma, lett. *c*), t.u.r., devono essere registrate “a debito” “le sentenze”⁽⁷⁹⁾, anche se non definitive (e ciò ai sensi dell’art. 37, 1° comma, t.u.r.), “che condannano al risarcimento del danno”⁽⁸⁰⁾

del debitore al pagamento di una provvisionale. Quindi la pronuncia rientra a pieno titolo nell’ambito degli “atti dell’autorità giudiziaria in materia di controversie civili che definiscono anche parzialmente il giudizio” assoggettati all’imposta di registro *ex art.* 37 d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131”.

⁽⁷⁸⁾ Cfr. ris. 7 aprile 1997, n. 100/E, secondo cui “qualora l’imposta venga determinata – sulla base della sentenza o del provvedimento interinale emessi nel successivo giudizio sul *quantum debeat* – in misura proporzionale potrà darsi luogo al conguaglio tra l’imposta come sopra determinata e quella fissa dovuta per la registrazione delle sentenze penali di cui trattasi”; sulla medesima materia, cfr. anche la ris. 19 febbraio 1975, n. 302113.

⁽⁷⁹⁾ Cfr. la circ. 4 luglio 1989, n. 33/310333, secondo la quale “i dipendenti Uffici dovranno procedere alla registrazione a debito dei provvedimenti giudiziari ascrivibili ad una delle seguenti categorie:

1) ordinanze penali emesse ai sensi dell’art. 24 della legge 24 dicembre 1962, n. 990 e portanti liquidazione provvisionale;

2) sentenze penali di condanna al risarcimento del danno in separata sede e liquidazione provvisionale esecutiva;

3) sentenze civili che contengono condanna al risarcimento danni allorché si configuri una delle seguenti ipotesi:

- il danno patrimoniale e non patrimoniale oggetto della condanna trova il proprio titolo, secondo la motivazione della sentenza, in un reato accertato precedentemente dal giudice penale;

- l’autore del fatto illecito è condannato, pur in assenza di procedimento penale, oltre al risarcimento dei danni patrimoniali, anche di quelli non patrimoniali (o morali)”.

Cfr. anche la circ. 4 luglio 1989, n. 33/310333, secondo cui la *ratio* della norma “è fondata anche su motivi etico – morali, in quanto il legislatore ha ritenuto di non dover gravare il danneggiato del reato di ulteriori spese tenuto anche conto, peraltro, che il recupero del credito cui di regola si riferisce l’imposta, si appalesa spesso aleatorio”.

⁽⁸⁰⁾ Sul tema delle sentenze penali portanti condanne al risarcimento del danno in separata sede, senza liquidazione di provvisionale esecutiva, cfr. la circ. 7 aprile 1997, n. 100/E ove “si osserva, in via preliminare, che l’allora Direzione Generale delle Tasse e delle II.II. sugli Affari ebbe modo di impartire istruzioni circa l’ambito di applicazione del succitato art. 59, lett. *d*), prima con risoluzione n. 302113 del 19 febbraio 1975 e, successivamente, d’intesa con il Ministero di Grazia e Giustizia, con la circolare n. 33/310333/89 del

prodotto da fatti costituenti reato”⁽⁸¹⁾ (art. 59, 1° comma, lett. c), t.u.r.)⁽⁸²⁾, in modo da non gravare di ulteriori costi il danneggiato da

4 luglio 1989. Invero, con l’emanazione della summenzionata circolare, l’allora Direzione Generale delle Tasse e delle II.II. sugli Affari, – basando le proprie conclusioni su motivi di carattere etico – morale – ebbe ad affermare l’applicabilità del già citato art. 59 lett. d), del vigente Testo Unico in materia di imposta di registro, approvato con d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, anche alle sentenze penali recanti condanna al risarcimento del danno in separata sede e liquidazione di provvisoria esecutiva. In altri termini, si è voluto sancire l’obbligo della registrazione, anche se a debito, per le sentenze che contengano la “liquidazione di una provvisoria esecutiva”. Non sembra superfluo aggiungere anche nella medesima circolare è stato precisato che lo stesso trattamento tributario si applica anche alle ordinanze penali, emesse ai sensi dell’art. 24 della legge 24 dicembre 1962, n. 990 (concernente norme in materia di assicurazione obbligatoria degli autoveicoli) recante liquidazione di provvisoria; nessuna precisazione, invece, è stata fatta per quel che riguarda le sentenze penali recanti condanna generica al risarcimento del danno. Con nota n. 8/838/17 Ques. 87 del 15 marzo 1995, il Ministero di Grazia e Giustizia confermando l’orientamento precedentemente assunto con circolare n. 8/2533/17 quesito 87/111 del 18 novembre 1989, peraltro non trasmessa a questo Ministero, ha espresso il proprio convincimento circa l’obbligatorietà – con l’applicazione dell’imposta in misura fissa – della registrazione per le sentenze penali di condanna generica al risarcimento dei danni, nella quali il valore economico della prestazione non è espressamente determinato. Conseguentemente, sempre secondo il Ministero di Grazia e Giustizia, le sentenze penali che importano condanna generica al risarcimento del danno e che, quindi, definiscono la controversia sull’*an debeatur* e cioè sulla sussistenza di un fatto potenzialmente produttivo di conseguenze dannose”, sono soggette, nel caso di specie, a registrazione con imposta fissa, sebbene contengano una mera declaratoria *iuris*, da cui esula ogni statuizione relativa alla misura ed all’esistenza del *quantum*. [...] Considerate le argomentazioni svolte dal Ministero di Grazia e Giustizia, lo Scrivente ritiene di condiderne le conclusioni e, pertanto è possibile affermare che le sentenze penali che definiscono la controversia sull’*an debeatur* e cioè sulla sussistenza di un fatto potenzialmente produttivo di conseguenze dannose, sono soggette a registrazione in termine fisso, con l’applicazione della sola imposta di registro in misura fissa. È appena il caso di precisare, inoltre, che alle stesse è applicabile la registrazione a debito per il principio sancito dall’art. 59, lett. d) già precedentemente richiamato. Infine, è opportuno rammentare che qualora l’imposta venga determinata – sulla base della sentenza o del provvedimento interinale emessi nel successivo giudizio sul *quantum debeatur* – in misura proporzionale (articolo 8 della Tariffa Parte Prima allegata al più volte menzionato d.p.r. n. 131 del 1986), potrà darsi luogo al conguaglio (art. 37, comma 1 del d.p.r. n. 131 del 1986) tra l’imposta come sopra determinata e quella fissa dovuta per la registrazione delle sentenze penali di cui trattasi”.

⁽⁸¹⁾ Cfr. Cass., 18 settembre 2013, n. 21311, in *Ced Cassazione*, rv. 628313, “la disposizione contenuta nell’art. 59, lett. d), del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, riguardante la registrazione a debito delle sentenze che condannano al risarcimento del danno prodotto da fatti costituenti reato, non si applica anche agli atti esecutivi delle medesime sentenze, nella specie l’ordinanza di assegnazione di crediti del debitore esecutato nei confronti dei terzi ex art. 553 c.p.c.; trattasi, infatti, di norma eccezionale e, dunque, di stretta interpretazione ai sensi dell’art. 14 prel., che non trova applicazione con riguardo a provvedimenti aventi forma diversa dalle sentenze”.

⁽⁸²⁾ Cfr. Cass., 14 marzo 2007, n. 5952, in *Fisco*, 2007, 2069; e *retro*, 2007, II, 693, secondo cui “il disposto del d.p.r. n. 131/1986, secondo cui l’imposta prenotata a debito, per “le sentenze che condannano al risarcimento del danno prodotto da fatti costituenti reato” (art. 59, lettera d), deve essere recuperata, in deroga al principio di cui all’art. 57,

un reato (salvo poi, per lo Stato, in persona del cancelliere addetto all'ufficio giudiziario che ha emanato la sentenza⁽⁸³⁾ di tentarne il recupero verso il condannato).

Il presupposto relativo al fatto che si verta "in materia di controversie civili" ricorre, dunque, ad esempio, nelle seguenti principali ipotesi:

a) la sentenza di condanna al pagamento di una somma di denaro; in base al principio, di cui all'art. 35, t.u.r., relativo ai contratti con corrispettivo indeterminato, se la condanna è "generica", cioè la sentenza dispone sull'*an* ma non sul *quantum*, la sentenza deve essere registrata con l'imposta in misura fissa, in quanto a tassazione proporzionale va assoggettato il successivo atto (sentenza o accordo transattivo) che individua il *quantum* dovuto dal debitore:

b) la (già sopra menzionata) sentenza di condanna al pagamento di una provvisoria⁽⁸⁴⁾;

c) il decreto ingiuntivo recante ordine di pagamento di una somma di denaro (come già osservato, l'assoggettamento a tassazione dei "decreti ingiuntivi esecutivi" è espressamente contemplata nell'art. 37, 1° comma, t.u.r., e nell'art. 8, TP1);

d) la sentenza di condanna alla consegna di un bene o alla esecuzione di qualunque altra prestazione;

secondo cui l'imposta è solidalmente dovuta da tutte "le parti in causa" "nei confronti della (sola) parte obbligata al risarcimento del danno" (art. 60), va inteso in senso ampio, e ricomprende tutti quei fatti che possano "astrattamente" configurare un'ipotesi di reato, non essendo necessario che le sentenze siano pronunziate solo a seguito di un giudizio penale"; Cass., 12 novembre 2014, n. 24096, in *Ced Cassazione*, rv. 633408, secondo cui "l'art. 59, comma 1, lett. d), del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, facendo generico riferimento, per la prenotazione a debito, alle "sentenze di condanna al risarcimento del danno prodotto da fatti costituenti reato", non presuppone il concreto accertamento del reato, ma solo la sua astratta configurabilità, con la conseguenza che il fatto può essere apprezzato anche nell'ambito di una sentenza di condanna emessa in esito a un giudizio civile, senza che siano, in tal caso, necessarie l'imputazione in sede penale o la contestuale trasmissione degli atti alla procura della Repubblica per l'esercizio della relativa azione".

Nel medesimo senso cfr. Comm. trib. reg. Campania, 21 gennaio 2015, n. 577, in *BIG Suite*, Ipsoa.

Per una specifica fattispecie, cfr. anche Comm. trib. reg. Campania, 21 gennaio 2015, n. 577, in *BIG Suite*, Ipsoa, sulla registrazione a debito di sentenza recante condanna ai sensi delle norme penali in materia societaria contenute nel codice civile.

⁽⁸³⁾ Cfr. sul punto la circ. 30 marzo 1989, n. 16/310213.

⁽⁸⁴⁾ Cfr. in materia Cass., 12 maggio 2008, n. 11793, in *Ced Cassazione*, rv. 603141 (identica a Cass., 28 luglio 2010, n. 17607, in *Ced Cassazione*, rv. 614920, sulla quale cfr. A. Montesano, *Applicabilità dell'imposta proporzionale di registro alle ordinanze provvisoriamente esecutive*, in *Fisco*, 2011, 4471; e a Cass., 28 febbraio 2011, n. 4803, in *Ced Cassazione*, rv. 616941), in una fattispecie di l'assegnazione di somme non contestate dalle parti nel giudizio civile di cui all'articolo 186-bis, codice di procedura civile.

e) la sentenza di accertamento di un diritto o di una situazione (ad esempio, la sentenza che accerti la simulazione di un contratto);

f) la sentenza di esecuzione in forma specifica dell'obbligo di contrarre, di cui all'art. 2932 c.c.;

g) la sentenza che pronuncia la risoluzione, l'annullamento o la nullità di un contratto.

3.1.5. – *Gli atti dell'Autorità Giudiziaria anche impugnati o impugnabili (il principio di "unicità" della tassazione)*

Come sopra accennato, l'obbligo di registrazione si origina solo se si tratta di atti giudiziari che "definiscono" il giudizio (e cioè lo concludono in un dato grado), seppur "parzialmente" (si pensi, ad esempio, a un giudizio che verta su una pluralità di domande) e seppure "al momento della registrazione" essi "siano stati impugnati o siano ancora impugnabili" (art. 37, 1° comma, t.u.r., e art. 8, TP1).

Al riguardo, occorre, anzitutto, sottolineare che non è quindi soggetto a registrazione ogni provvedimento "non definitivo" del giudizio e che, quindi, restano al di fuori dell'applicazione dell'imposta di registro tutti gli atti formati dal giudice nel corso del processo e tutti i provvedimenti giudiziari che vengano adottati nel corso del processo ma senza definirlo⁽⁸⁵⁾.

Inoltre, dato che la registrazione deve essere effettuata a prescindere dal fatto che i provvedimenti giudiziari in questione siano, o meno, "definitivi", va notato che la tassazione riscossa, in caso di provvedimento non definitivo, è una tassazione "provvisoria"⁽⁸⁶⁾; il completamento del procedimento di tassazione (con un conguaglio a favore dell'erario o con un

⁽⁸⁵⁾ Cfr. la circ. 22 gennaio 1986, n. 8/201201, per la quale nel caso delle ordinanze di convalida delle intimazioni di licenza o di sfratto per morosità o finita locazione non si ha una fattispecie di definizione di controversie civili.

Cfr. la ris. 28 gennaio 1991, n. 260339, per la quale non si ha una fattispecie di definizione di controversie civili nel caso di:

- a) verbali di apposizione di sigilli;
- b) verbali di deposito;
- c) decreti di svincolo di depositi giudiziari.

Cfr. la ris. 12 marzo 2014, n. 28/E, per la quale si ha una fattispecie di definizione, anche parziale, del giudizio nel caso delle ordinanze che dichiarano l'inammissibilità dell'appello di cui all'articolo 348-ter, codice di procedura civile.

Cfr. Comm. trib. prov. Enna, 11 novembre 1998, n. 208, in *BIG Suite*, Ipsoa, secondo cui non sono soggetti a registrazione i verbali redatti nel corso di un procedimento giurisdizionale.

⁽⁸⁶⁾ Ris. 7 novembre 2006, n. 122/E.

rimborso a favore del contribuente) si ha pertanto con l'intervento della "successiva sentenza passata in giudicato" (art. 37, 1° comma, t.u.r.).

In altri termini, al fine di evitare la moltiplicazione della tassazione di un'unica manifestazione di capacità contributiva, la legge esprime il concetto della "unicità della tassazione" ⁽⁸⁷⁾, in base al quale soggetta a registrazione è la sentenza pronunciata in ogni grado di giudizio, salvo conguaglio o rimborso in occasione della sentenza del grado di giudizio successivo: "l'applicazione dell'imposta è considerata [...] provvisoria essendo espressamente ammessa la possibilità del conguaglio o del rimborso in base alle risultanze dell'eventuale sentenza emessa in sede di impugnazione e passata in giudicato" ⁽⁸⁸⁾.

A seguito della intervenuta definitività del procedimento giurisdizionale, si fa dunque luogo agli occorrenti "conguaglio" o "rimborso" ⁽⁸⁹⁾ (art. 37, 1° comma, t.u.r.); il rimborso deve essere richiesto "all'ufficio che ha riscosso l'imposta" (art. 37, 2° comma, t.u.r.) innescando – con apposita istanza – un autonomo procedimento (entro tre anni dal pagamento oppure dal successivo giorno nel quale è sorto il diritto alla restituzione: art. 77, t.u.r.), senza cioè che l'insorgere del diritto al rimborso in alcun modo contamini ⁽⁹⁰⁾ l'avviso di liquidazione emesso in conseguenza della senten-

⁽⁸⁷⁾ Cfr. D. Ferrari, *Registro (Imposta di)*, in *Enc. giur. Treccani*, XXVI, Roma, 1991, 61.

⁽⁸⁸⁾ Ris. 15 dicembre 1989, n. 220528.

Cfr. anche, nel medesimo senso, la ris. 7 ottobre 1995, n. 250/E IV/8/648.

⁽⁸⁹⁾ Cfr. Cass., 29 febbraio 2008, n. 5474, in *Ced Cassazione*, rv. 602281, per il rimborso dovuto a seguito della risoluzione della sentenza di omologazione del concordato preventivo e conseguente riapertura della procedura fallimentare.

Cfr. inoltre la ris. 15 dicembre 1989, n. 220528, in tema di annullamento della sentenza del Tribunale da parte della Corte d'appello.

⁽⁹⁰⁾ Cfr. Cass., 1° agosto 1996, n. 6952, in *BIG Suite*, Ipsoa, secondo cui "la riforma totale o parziale nei successivi gradi di giudizio (e fino alla formazione del giudicato) della sentenza tassata non si riflette sull'avviso di liquidazione relativo a detta sentenza, ma fa sorgere un (autonomo) diritto del contribuente al conguaglio o al rimborso. Tale diritto non può essere fatto valere nel giudizio eventualmente insorto a seguito di ricorso avverso l'avviso di liquidazione, ma deve essere azionato nelle forme ed entro i termini di decadenza di cui all'art. 77 del d.p.r. n. 131 del 1986, che prevede la presentazione di un'apposita domanda di rimborso all'ufficio che ha eseguito la registrazione".

Nel medesimo senso cfr. Cass., 15 ottobre 2001, n. 12551, in *Giust. civ.*, 2002, I, 2842; e *retro*, 2003, 2, 382; Cass., 29 maggio 2006, n. 12757, in *Ced Cassazione*, rv. 590146; Comm. trib. reg. Lazio, 30 ottobre 2007, n. 117, in *BIG Suite*, Ipsoa; Cass., 7 agosto 2008, n. 21311, in *BIG Suite*, Ipsoa; Cass., 12 novembre 2007, n. 23468, in *Ced Cassazione*, rv. 601574, per la quale "la sentenza di trasferimento della proprietà, pronunciata ai sensi dell'art. 2932 c.c., comporta l'obbligo per il contribuente di pagare la relativa imposta di registro, a nulla rilevando che essa sia impugnabile o sia stata impugnata. Ne consegue, da un lato, che la riforma della suddetta sentenza non incide sulla legittimità dell'avviso di

za poi riformata e il relativo giudizio che si sia instaurato (nel quale ha rilievo – determinando la cessazione della materia del contendere – solo il provvedimento dell’Amministrazione che accolga l’istanza di rimborso conseguente alla sentenza di riforma della decisione per la quale venne emesso l’avviso di liquidazione fatto poi oggetto di contenzioso).

Da notare, infine, che la norma in esame (art. 37, 1° comma, t.u.r.) condiziona il rimborso (per ragioni di tutela verso eventuali comportamenti fraudolenti ai danni dell’erario) al fatto che, con riferimento all’atto giudiziario tassato, intervengano (oltre che una “successiva sentenza passata in giudicato”, cui vengono dalla legge equiparati) un “atto di conciliazione giudiziale”⁽⁹¹⁾ oppure un “atto di transazione stragiudiziale in cui è parte”⁽⁹²⁾ l’amministrazione dello Stato”⁽⁹³⁾ (peraltro, se l’atto di conci-

liquidazione emesso sulla base di essa, ma integra un autonomo titolo per l’esercizio dei diritti al conguaglio o al rimborso dell’imposta medesima, e dall’altro che nel giudizio avente ad oggetto la legittimità del suddetto avviso il contribuente non può opporre in compensazione il credito relativo al rimborso, il quale dev’essere valutato alla stregua dei criteri fissati dall’art. 77 del d.p.r. n. 131 del 1986”; Cass., 19 gennaio 2018, n. 1340, in *BIG Suite*, Ipsoa.

Cfr. anche Cass., 5 giugno 2014, n. 12736, in *Ced Cassazione*, rv. 631094, secondo cui “ai sensi dell’art. 37, comma 1, del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, la sentenza che definisce il giudizio – anche solo parzialmente e pur non passata in giudicato – è soggetta a tassazione, sicché l’Ufficio del registro provvede legittimamente alla liquidazione, emettendo il corrispondente avviso, il quale è impugnabile per vizi, formali o sostanziali, inerenti all’atto in sé, al procedimento che lo ha preceduto, oppure ai presupposti dell’imposizione. Né l’eventuale riforma, totale o parziale, della decisione nei successivi gradi di giudizio, e fino alla formazione del giudicato, incide sull’avviso di liquidazione, integrando, piuttosto, un autonomo titolo per l’esercizio dei diritti al conguaglio o al rimborso dell’imposta da far valere separatamente e non nel medesimo procedimento”.

⁽⁹¹⁾ Cfr. Cass., 14 luglio 2014, n. 16069, in *Ced Cassazione*, rv. 632525, secondo cui “in caso di conciliazione giudiziale tra le parti, intervenuta nel corso del processo di appello, il diritto della parte al rimborso dell’imposta di registro corrisposta in forza della sentenza di primo grado sorge solo ove all’atto abbia partecipato l’Amministrazione finanziaria, attesa la necessità, sottesa all’equiparazione prevista dall’art. 37 del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, della transazione stragiudiziale alla sentenza passata in giudicato di impedire indebite sottrazioni all’obbligazione tributaria”.

⁽⁹²⁾ Lo Stato deve essere parte della controversia; e quindi non si tratta della chiamata dello Stato ad assistere a una transazione stipulata in esito a un contenzioso di cui lo Stato non sia parte: cfr. in tal senso S. Burelli, *Commento all’art. 37, d.p.r. 131/1986*, in A. Fedele – G. Mariconda - V. Mastroiaco (a cura di), *Codice delle leggi tributarie*, Torino, 2014, 201. Nel senso invece che lo Stato sarebbe parte terza rispetto ai soggetti litiganti, cfr. R. Fanelli – S. Lamponi, *Imposta di registro*, Milano, 2003, 287.

⁽⁹³⁾ La partecipazione dell’Amministrazione dello Stato concerne solo le transazioni stragiudiziali e non anche gli atti di conciliazione giudiziale, poiché, secondo la ris. del 5 ottobre 1990, n. 260165, “mentre il verbale di conciliazione in corso di causa e con l’intervento del giudice istruttore costituisce una solida garanzia per porre al riparo il fisco dai pericoli di abusi e frodi fiscali, tali condizioni non si verificano nell’ipotesi di transazione convenzionale tra le parti, al di fuori del giudizio. Limitatamente a tale ultima ipotesi (transazione stragiudiziale) viene pertanto richiesta, in funzione antielusiva, ai fini della

liazione giudiziale e la transazione stragiudiziale di cui sia parte l'amministrazione dello Stato rilevano ai fini di un conguaglio o di un rimborso d'imposta, evidentemente sono fattispecie autonomamente tassabili qualora intervengano a definire un giudizio nel quale ancora non vi sia stato alcun precedente atto giudiziario).

4. – *I provvedimenti del Giudice di Pace*

Per quanto concerne la tassazione dei provvedimenti del Giudice di Pace⁽⁹⁴⁾, la l. 21 novembre 1991, n. 374, istitutiva dell'ufficio del Giudice

operatività del particolare meccanismo di determinazione dell'imponibile previsto nella prima parte della disposizione, la partecipazione in qualità di parte della pubblica Amministrazione”.

Nel medesimo senso cfr. anche Cass., 9 giugno 1997, n. 5098, in *BIG Suite*, Ipsoa. Nel senso che la norma in questione concerne la partecipazione alla transazione stragiudiziale della sola “amministrazione dello Stato”, fattispecie cui non si rende equiparabile la partecipazione di una amministrazione comunale, cfr. Cass., 24 agosto 2004, n. 16738, in *Ced Cassazione*, rv. 576204. Per un rilievo di incostituzionalità nella disparità di trattamento tra enti pubblici, cfr. G. Donnamaria, *L'imposta di registro nel nuovo testo unico*, Milano, 1987, 83.

Nel senso che la partecipazione dell'Amministrazione dello Stato sia indispensabile e sia irrilevante, nel caso di mancata partecipazione, il fatto che essa sia stata edotta della data dell'atto notarile programmato per stipulare la transazione e sia stata invitata a parteciparvi, cfr. Cass., 24 febbraio 2016, n. 3687, in *Ced Cassazione*, rv. 638797.

Secondo Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 190-2010/T del 21 gennaio 2011, *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione di cui al d. lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, in *CNN Notizie* del 9 marzo 2011, la predetta opinione dell'Amministrazione “appare criticabile per più profili, innanzitutto non è concepibile, in un assetto stragiudiziale, un concetto di parte estranea agli effetti dell'atto negoziale, inoltre il riferimento testuale della disposizione “all'amministrazione dello Stato” è talmente indefinito, quanto all'individuazione dell'ufficio cui eventualmente notificare l'atto, da rendere sostanzialmente inattuabile il comportamento utile al raggiungimento dell'effetto o (più probabilmente) vanificato il fine antielusivo con una notifica a qualsivoglia ufficio dell'amministrazione dello Stato. Sembra allora preferibile un'interpretazione che limiti questo effetto, relativo alla determinazione complessiva dell'imposta di registro, ai soli processi verbali in cui l'amministrazione dello Stato è parte in senso tecnico. Per quanto ciò possa apparire irragionevole dal punto di vista della disparità di trattamento degli assetti esclusivamente tra privati esso troverebbe appunto giustificazione in funzione antielusiva”.

⁽⁹⁴⁾ Si tratta non solo dei provvedimenti del Giudice di Pace, ma anche dei provvedimenti relativi a tutti i gradi di giudizio successivi a quello in cui è intervenuto il Giudice di Pace: cfr. in tal senso la ris. 10 novembre 2014, n. 97/E la quale (alla luce di alcune decisioni in tal senso in sede di giurisprudenza di legittimità: Cass., 16 luglio 2014, n. 16310, in *Fisco*, 2014, 3479, con nota di F. Brandi, *L'esenzione dall'imposta di registro per le liti dinanzi al giudice di pace si applica anche in appello*; Cass., 24 luglio 2014, nn. 16978, 16979, 16980, 16981, in *BIG Suite*, Ipsoa) ha cancellato il contrario avviso espresso nella ris. 18 aprile 2011, n. 48/E, con la quale era stato precisato che la normativa di favore trova applicazione solo per gli atti e i provvedimenti relativi allo specifico giudizio dinanzi al Giudice di Pace e

di Pace, all'articolo 46, dispone che le "cause e le attività conciliative in sede non contenziosa il cui valore non eccede la somma di euro 1033,00 e gli atti e i provvedimenti ad esse relative sono soggetti soltanto [e, perciò, non sono soggetti a imposta di registro né a registrazione] al pagamento del contributo unificato secondo gli importi previsti dall'articolo 13 del Testo unico di cui al d.p.r. 30 maggio 2002, n. 115 e successive modificazioni" ⁽⁹⁵⁾.

Questa normativa ha implicitamente abrogato l'art. 10, TAB, nella parte in cui esonerava da registrazione "[s]entenze, decreti ingiuntivi ed altri atti dei conciliatori".

Al fine di stabilire l'esenzione (non solo dall'imposta di registro, ma anche) dalla registrazione per i provvedimenti del Giudice di Pace occorre pertanto far riferimento al *decisum* della controversia: essi quindi non sono soggetti alla registrazione se il loro valore non eccede euro 1.033, anche se inerenti a una causa iniziata per un valore superiore; diversamente, qualora detti provvedimenti abbiano un valore superiore a euro 1.033, essi sono soggetti alla registrazione e all'applicazione della relativa imposta, anche quando la domanda sia stata introdotta per un valore inferiore ⁽⁹⁶⁾.

non anche per quelli emessi dal tribunale ordinario in sede di appello avverso i predetti provvedimenti.

Cfr. anche Cass., 16 maggio 2016, n. 10044, in *Fisco*, 2016, 2295, secondo cui «le cause e le attività conciliative in sede non contenziosa relative a controversie il cui valore non eccede la somma di euro 1.033 e gli atti e i provvedimenti ad esse relativi sono soggetti soltanto al pagamento del contributo unificato. La norma si riferisce genericamente alle cause ed alle attività conciliative in sede non contenziosa, e ciò abilita l'interprete a ritenere che il legislatore abbia voluto fare riferimento, ai fini dell'esenzione, alle sentenze adottate in tutti i gradi di giudizio. Tale interpretazione di una esenzione generalizzata dal pagamento della tassa di registro per tutte le sentenze adottate nelle procedure giudiziarie di valore modesto, indipendentemente dal grado di giudizio e dall'Ufficio giudiziario adito, deve ritenersi del tutto legittima. Si tratta, del resto, di ratio analoga a quella in virtù della quale l'Agenzia delle entrate ritiene che, nel giudizio di opposizione all'irrogazione di sanzioni amministrative, l'esenzione da ogni tassa e imposta degli atti del processo e della decisione si applica anche ai gradi del processo successivi al primo».

⁽⁹⁵⁾ Cfr. la Nota del Ministero delle Finanze 1° ottobre 1999, n. 24954/95, in tema di decreti ingiuntivi, emessi dal Giudice di Pace, di valore inferiore a lire 2 milioni.

⁽⁹⁶⁾ Cfr. in tal senso la circ. 30 marzo 2001, n. 34/E; cfr. pure la ris. 20 settembre 2007, n. 257/E sulla quale cfr. A. Busani, *Ordinanze cautelari con obbligo di registro*, in *Il Sole 24 Ore*, 18 settembre 2007; nonché Comm. trib. prov. Roma, 31 agosto 2010, n. 350, in *BIG Suite*, Ipsoa.

Cfr. anche A. Lo Iacono, *Provvedimenti del Giudice di pace esenti dall'imposta di bollo e registro*, in *Fisco*, 2011, 1879.

5. – *La tassazione degli atti dell'Autorità Giudiziaria; la base imponibile*

Per l'applicazione dell'imposta di registro agli atti giudiziari per i quali ricorrono i presupposti dell'applicazione dell'imposta di registro, occorre innanzitutto osservare l'art. 43, 4° comma, t.u.r., il quale sancisce che, per determinare la base imponibile cui applicare le aliquote d'imposta (oltre illustrate) occorre far riferimento agli "effetti" prodotti dagli atti giudiziari in parola; e ciò in quanto la base imponibile dell'atto giudiziario che produce un dato effetto giuridico deve essere determinata con gli stessi criteri con cui si determina la base imponibile dell'atto (non giudiziario) che produce il medesimo effetto giuridico.

Quanto, poi, alla misura della tassazione degli Atti dell'Autorità Giudiziaria, l'art. 8, TP1, la dispone ("in termine fisso") nel modo illustrato nei paragrafi seguenti.

5.1. – *Gli atti dell'Autorità Giudiziaria recanti trasferimento di diritti reali; i provvedimenti di aggiudicazione e di assegnazione*

I provvedimenti giudiziari che recano "trasferimento o costituzione di diritti reali su beni immobili o su unità da diporto ovvero su altri beni e diritti" (art. 8, 1° comma, lett. a), TP1) devono essere tassati con la stessa imposizione ("le stesse imposte stabilite per i corrispondenti atti") applicabile agli atti (non giudiziari) che abbiano il medesimo effetto e, quindi, secondo quanto dispongono (fatto salvo il caso dell'imponibilità a iva dei trasferimenti disposti con il provvedimento giudiziario, il che degrada alla misura fissa l'imposta di registro, ai sensi dell'art. 40, 1° comma, t.u.r.)⁽⁹⁷⁾:

a) l'art. 1, TP1, per i trasferimenti della proprietà di immobili e per la costituzione o il trasferimento di diritti reali sugli immobili⁽⁹⁸⁾; in questo ambito rientrano:

⁽⁹⁷⁾ Cfr. ris. 8 settembre 1998, n. 140/E-IV-8-132790 in tema di alternatività Iva/registro con riguardo al decreto di omologa di un concordato.

⁽⁹⁸⁾ Se ne ricorrono i presupposti, anche al provvedimento giudiziario è applicabile l'agevolazione "prima casa" (disposta dall'art. 1, secondo e quarto periodo, TP1): la chiara dimostrazione che la disciplina agevolativa per l'acquisto della "prima casa" sia applicabile anche nell'ambito dei trasferimenti coattivi proviene dalla considerazione che l'articolo 1, secondo periodo, TP1 ("Se il trasferimento ha per oggetto case di abitazione, ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9, ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II-bis"), fa evidente riferimento al disposto dell'articolo 1, primo periodo ("Atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi"), nel quale dunque detti "trasferimenti coattivi" sono esplicitamente considerati.

a.1. la sentenza di esecuzione in forma specifica del contratto preliminare⁽⁹⁹⁾;

⁽⁹⁹⁾ Nel senso che la sentenza di esecuzione in forma specifica ai sensi dell'articolo 2932 c.c., è da tassare a norma dell'art. 8, 1° comma, lett. a), TP1, cfr. Cass., 27 marzo 2003, n. 4612, in *Gius*, 2003, 15, 1761; e in *Arch. Civ.*, 2004, 139; Cass., 27 marzo 2003, n. 4627, in *Gius*, 2003, 15, 1756; e in *Arch. Civ.*, 2004, 140; Cass., 8 ottobre 2007, n. 21055, in *Fisco*, 2007, 6054; Cass., 18 dicembre 2008, n. 29649, in *Ced Cassazione*, rv. 606027; Cass., 6 marzo 2009, n. 5511, in *Notariato*, 2009, n. 4, 367; Cass., 16 marzo 2011, n. 6116, in *Ced Cassazione*, rv. 617170; Cass., 10 luglio 2013, n. 17053, in *Ced Cassazione*, rv. 627175; Cass., 3 dicembre 2014, n. 25558, in *Ced Cassazione*, rv. 633828; Cass., 25 marzo 2015, n. 5978, in *BIG Suite*, Ipsoa.

Peraltro, secondo Cass., 6 giugno 2012, n. 9097, in *Notariato*, 2012, 586, “la sentenza che subordini il trasferimento di un immobile alla condizione del previo pagamento del prezzo è assoggettata a tributo solo al verificarsi di tale evento, atteso che in tale momento l'atto produce effetti traslativi, né può ritenersi applicabile l'art. 27, 3° comma, del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, secondo il quale non sono considerati sottoposti a condizione gli atti subordinati a condizione meramente potestativa, perché questa ricorre quando l'evento futuro ed incerto consiste nel comportamento attivo od omissivo determinato da mero arbitrio della parte, dovendo invece qualificarsi come potestativa la condizione costituita da un atto di esercizio della volontà dipendente da un complesso di motivi connessi ad apprezzabili interessi, che, pur essendo rimessi all'esclusiva valutazione di una parte, incidano sulle sue scelte, come quando la decisione attenga al pagamento di un prezzo di notevole import”. Con identico contenuto, cfr. Cass., 11 dicembre 2006, n. 26354, in *Ced Cassazione*, rv. 595678; Cass., 26 luglio 2013, n. 18180, in *BIG Suite*, Ipsoa; Comm. trib. reg. Sicilia, 23 maggio 2014, n. 1771, in *BIG Suite*, Ipsoa; Cass., 11 giugno 2014, n. 13151, in *Ced Cassazione*, rv. 631167; Comm. trib. reg. Lombardia, 13 giugno 2014, n. 3130, in *BIG Suite*, Ipsoa; Comm. trib. reg. Veneto, 27 gennaio 2015, n. 253, in *BIG Suite*, Ipsoa; Comm. trib. reg. Lombardia, 22 febbraio 2016, in *Fisco*, 2016, 1398.

Di avviso opposto è invece Cass., 11 aprile 2014, n. 8544, in *Notariato*, 2014, 451; e in *Foro it.*, 2015, I, 2166, per la quale “la sentenza che, ai sensi dell'art. 2932 c.c., abbia disposto il trasferimento di un immobile in favore del promissario acquirente, subordinatamente al pagamento da parte sua del corrispettivo pattuito, è di per sé soggetta ad imposta proporzionale e non in misura fissa, dovendo trovare applicazione, in via estensiva, il terzo comma dell'art. 27 del d.p.r. 26 aprile 1986 n. 131, alla stregua del quale non sono considerati sottoposti a condizione sospensiva gli atti sottoposti a condizione che ne fanno dipendere gli effetti dalla mera volontà dell'acquirente”. Nel medesimo senso, cfr. Cass., 27 marzo 2003, n. 4627, *retro*, 2004, II, 1045; Cass., 11 dicembre 2006, n. 26354, in *Ced Cassazione*, rv. 595678; Cass., 12 maggio 2008, n. 11780, in *Ced Cassazione*, rv. 603038; Cass., 16 marzo 2011, n. 6116, in *Ced Cassazione*, rv. 617170; Cass., 24 luglio 2014, n. 16818, in *Ced Cassazione*, rv. 632233; Cass., 23 aprile 2014, n. 9166, in *BIG Suite*, Ipsoa (ove si giustifica, come segue, la ragione della considerazione della condizione di pagamento come condizione meramente potestativa, e cioè il cui avveramento dipende dalla mera volontà del soggetto obbligato: “le ragioni di convenienza o meno ad effettuare il detto pagamento sono già state oggetto di valutazione prima dell'iniziativa giudiziaria e sono pertanto divenute irrilevanti, con la conseguenza che il versamento del prezzo è ormai assimilabile ad una condizione meramente potestativa”); Comm. trib. reg. Toscana, 29 aprile 2015, n. 795, in *Fisco*, 2015, 2591, con nota di A. Piccolo, *Sentenze traslative di proprietà immobiliari tassate in misura proporzionale*; Cass., 23 ottobre 2015, n. 21625, in *Fisco*, 2015, 4196; Cass., 3 agosto 2016, n. 16172, in *BIG Suite*, Ipsoa; Cass., 3 agosto 2016, n. 16173, in *BIG Suite*, Ipsoa.

Anche per Comm. trib. reg. Lazio, 6 novembre 2013, n. 259, in *BIG Suite*, Ipsosa, “è legittimo l’assoggettamento ad imposta proporzionale di registro in relazione al decreto di trasferimento immobiliare emesso dal tribunale a seguito del decreto ingiuntivo richiesto dal venditore per l’intervenuto inadempimento del preliminare di compravendita originariamente stipulato in quanto, la subordinazione dell’esecuzione del trasferimento immobiliare al preventivo pagamento del corrispettivo pattuito, non può comunque integrare alcuna condizione sospensiva”.

Quanto alla base imponibile del trasferimento disposto con sentenza di esecuzione in forma specifica ai sensi dell’art. 2932 c.c., deve aver luogo riguardo non al momento di stipula del contratto preliminare ma “al momento del trasferimento realizzatosi ex art. 2932 c.c., considerando anche le costruzioni insistenti sul terreno a tale momento, sebbene il contribuente avesse asserito di averle realizzate dopo la stipula del preliminare”: Cass., 10 agosto 2010, n. 18525, in *Ced Cassazione*, rv. 615224. Identicamente, cfr. Cass., 26 maggio 2011, n. 11648, in *BIG Suite*, Ipsosa, secondo cui “agli effetti del calcolo dell’imposta di registro per i contratti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali, il valore del bene deve essere calcolato alla data dell’atto traslativo, con la conseguenza che, nell’ipotesi in cui il trasferimento sia intervenuto (come nella specie) con sentenza adottata ai sensi dell’art. 2932 c.c. occorre fare riferimento non alla data del contratto preliminare, ma a quella della sentenza, attesa la sua efficacia costitutiva”; Cass., 21 novembre 2014, n. 24807, in *Ced Cassazione*, rv. 633273, secondo cui “in caso di preliminare di compravendita avente ad oggetto un terreno, seguito dalla costruzione di un immobile da parte del promissario acquirente, la sentenza ex art. 2932 cod. civ. estende i suoi effetti, ai sensi dell’art. 934 cod. civ., anche all’opera, sicché, ai fini della liquidazione dell’imposta di registro, il valore del bene va determinato in modo comprensivo di quello del terreno e della costruzione, attesa la presunzione di trasferimento all’acquirente dell’immobile anche delle relative accessioni, ai sensi dell’art. 24, primo comma, del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131”; Cass., 7 ottobre 2016, n. 20303, in *Ced Cassazione*, rv. 641251, secondo cui “l’art. 43, comma 1, lett. a), del d.p.r. n. 131 del 1986, prevede che, nel caso di contratti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali, il valore del bene deve essere calcolato alla data dell’atto traslativo, sicché, qualora il trasferimento sia intervenuto con sentenza pronunciata ai sensi dell’art. 2932 c.c., occorre fare riferimento non alla data del contratto preliminare, ma a quella della sentenza, attesa la sua efficacia costitutiva”; Cass., 10 marzo 2017, n. 6173, in *BIG Suite*, Ipsosa, secondo cui “nel caso di contratti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali, il valore del bene deve essere calcolato alla data dell’atto traslativo, sicché nel caso di contratto preliminare di compravendita il valore del bene deve essere calcolato con riferimento al valore venale in comune commercio dell’immobile al momento della stipula del contratto definitivo”.

Occorre, peraltro, precisare che ai trasferimenti derivanti da una procedura di “espropriazione forzata” (e quindi anche nel caso esecuzione in forma specifica di un contratto preliminare, ai sensi dell’art. 2932 c.c.) si rende applicabile il sistema valutativo (delle abitazioni) noto come sistema del “prezzo-valore” (art. 1, 497° comma, l. 23 dicembre 2005, n. 266) e cioè la tassazione sulla base della rendita catastale rivalutata mediante determinati coefficienti: la Corte costituzionale (Corte cost., 23 gennaio 2014, n. 6, in *Fisco*, 2014, 573) ha esteso infatti a queste fattispecie l’applicabilità del sistema del “prezzo-valore” sancendo l’illegittimità costituzionale dell’art. 1, 497° comma, l. 23 dicembre 2005, n. 266, nella parte in cui non prevede la facoltà, per gli acquirenti di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze acquisiti in sede di espropriazione forzata o a seguito di pubblico incanto, i quali non agiscono nell’esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, di chiedere che, in deroga all’art. 44, 1° comma, t.u.r., la base

a.2. la sentenza che pronuncia il riscatto a favore dell'avente diritto a prelazione⁽¹⁰⁰⁾;

a.3. la sentenza che proclama l'accessione invertita (con la quale il costruttore del manufatto acquisisce la proprietà del suolo⁽¹⁰¹⁾);

b) l'art. 2, TP2, per i trasferimenti della proprietà di beni diversi dagli immobili e per la costituzione o il trasferimento di diritti reali sui beni diversi dagli immobili;

c) l'art. 6, TP1, per i trasferimenti di crediti⁽¹⁰²⁾; e:

imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali sia costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'art. 52, 4° e 5° comma, t.u.r.

In tema di sentenza recante esecuzione in forma specifica dell'obbligo di stipulare un contratto avente a oggetto la cessione di partecipazioni societarie, non divisibile è la sentenza di Comm. trib. reg. Lombardia, 29 settembre 2014, n. 5049, in *BIG Suite*, Ipsosa, secondo cui a tale sentenza deve essere applicata (non l'imposta di registro in misura fissa, ma) l'imposta proporzionale con l'aliquota del 3 per cento, da calcolarsi sul prezzo pattuito (al cui pagamento il promissario acquirente venne condannato, in corrispettività di detto coattivo trasferimento di azioni ai sensi dell'art. 2932 c.c.).

⁽¹⁰⁰⁾ Cfr. Cass., 15 ottobre 2001, n. 12551, in *Giust. civ.*, 2002, I, 2842; e *retro*, 2003, II, 849, secondo cui "la sentenza che pronuncia sulla domanda avente ad oggetto l'esercizio del diritto di riscatto ai sensi dell'art. 39, legge 27 luglio 1978 n. 392 di immobile urbano destinato ad uso non abitativo, ancorché non divenuta definitiva, deve essere assoggettata all'imposta proporzionale di registro (aliquota dell'8%) ai sensi degli art. 1 del d.p.r. n. 131 del 1986, 8, lett. a) e 1, comma 1, della allegata Tariffa, parte prima".

Nel medesimo senso, in precedenza: Comm. centr., 10 aprile 1989, n. 2578, in *Comm. Trib. Centr.*, 1989, I, 307; in *Fisco*, 1989, 5210; e in *Rass. Imp.*, 1989, 1284; Comm. centr., 11 ottobre 1994, n. 3312, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1995, 696; e in *Giur. it.*, 1995, III, 2, 11, con nota di M.C. Fregni.

In senso contrario, invece, si era espressa la Risoluzione n. 250923 del 14 febbraio 1983, secondo cui "la sentenza con cui si accerta che una compravendita immobiliare è lesiva del diritto di prelazione spettante ad un terzo (il quale abbia altresì esercitato il diritto di riscatto) non ha efficacia costitutiva del trasferimento in favore del retraente. Tale effetto, invero, si riconnette alla dichiarazione di riscatto dell'avente diritto. Detta sentenza, peraltro, è soggetta all'imposta con l'aliquota propria degli atti di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale".

Secondo Cass., 22 marzo 2012, n. 4620, in *Vita Not.*, 2012, 793, il pagamento dell'imposta relativa alla sentenza di riscatto grava sul retraente e non sul retrattato "dovendosi individuare il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, ai sensi degli artt. 10 e 37 del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, in colui che acquista il bene".

Di conseguenza, dato che la sentenza è assoggettata a imposta proporzionale, che grava sul soggetto riscattante, l'acquirente che ha subito il riscatto ha diritto di rimborso dell'imposta di registro assolta in sede di registrazione del suo contratto d'acquisto (da esercitare entro tre anni dal passaggio in giudicato della sentenza di riscatto): cfr. in tal senso la ris. 12 giugno 2012, n. 64/E.

⁽¹⁰¹⁾ In caso di accessione "invertita", il proprietario della costruzione acquisisce la proprietà del suolo e, quindi, la relativa sentenza ha come valore imponibile non il valore del manufatto ma il valore dell'area: cfr. in tal senso Comm. trib. reg. Abruzzo, 15 febbraio 1999, n. 23, in *Fisco*, 1999, 12025, con nota di M. D'Orsogna.

⁽¹⁰²⁾ Cfr. la ris. 17 novembre 1994, n. IV-8-350 per la quale in caso in cui l'inademp-

d) l'art. 7, TP1, per i trasferimenti di proprietà di unità da diporto e per la costituzione o il trasferimento di diritti reali su unità da diporto);

e) l'art. 11, TP1⁽¹⁰³⁾, per i trasferimenti di “quote di partecipazione in società o enti di cui al precedente art. 4⁽¹⁰⁴⁾ o di titoli di cui all'art. 8⁽¹⁰⁵⁾ della tabella”.

La norma in questione sollecita la riflessione sul tema della tassazione dei “provvedimenti di aggiudicazione” menzionati nell'art. 8, TP1⁽¹⁰⁶⁾: si tratta dell'ordinanza con la quale il giudice dell'esecuzione individua l'aggiudicatario dei beni esecutati. Se è vero che l'effetto traslativo si ha solo⁽¹⁰⁷⁾ con l'emanazione del decreto di trasferimento (art. 586 c.p.c.) e che l'aggiudicazione è un passaggio meramente ordinatorio del procedimento, volto a individuare l'assegnatario e a permettergli di divenire titolare del bene esecutato versandone il prezzo, occorre concludere che

mento all'obbligo di pagamento discendente da una sentenza di condanna comporti il pignoramento di un credito del condannato, l'ordinanza di assegnazione di detto credito al creditore pignorante sconta l'imposta di registro con l'aliquota dello 0,5 per cento di cui all'articolo 6, TP1; e pure Cass., 29 luglio 2005, n. 16022, in *Foro it.*, 2006, I, 3186; e in *Dir. Prat. Lav.*, 2007, 2, 238, secondo cui “l'ordinanza di assegnazione di crediti emessa dal giudice dell'esecuzione è assoggettabile a imposta proporzionale di registro a prescindere dalla tassazione del titolo (nella specie, decreto ingiuntivo) posto a base della relativa procedura esecutiva”.

Cfr. anche la ris. 17 novembre 1994, n. IV-8-350, sulla tassazione con l'aliquota dello 0,5 per cento della ordinanza di assegnazione del credito pignorato presso terzi.

⁽¹⁰³⁾ L'art. 8, 2° comma, TAB, sancisce espressamente che si applica l'art. 8, TP1, alle “sentenze [...] relative alla negoziazione dei titoli indicati nel primo comma”. In detto primo comma sono contemplati “[a]zioni, obbligazioni, altri titoli in serie o di massa”, “titoli di Stato o garantiti”.

⁽¹⁰⁴⁾ L'art. 4, TP1, concerne le “società di qualunque tipo ed oggetto” e gli “enti diversi delle società, compresi i consorzi, le associazioni e le altre organizzazioni di persone o di beni, con o senza personalità giuridica, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o Agricole”.

⁽¹⁰⁵⁾ L'art. 8, 1° comma, TAB, concerne “[a]zioni, obbligazioni, altri titoli in serie o di massa”, “titoli di Stato o garantiti”.

⁽¹⁰⁶⁾ Sull'analogo tema dell'ordinanza che dichiara esecutivo il progetto di divisione del bene comune (di cui all'art. 789, 3° comma, c.p.c.) e sulla rilevanza che abbia un contenuto decisorio in ordine alle controversie insorte sul punto delle modalità della divisione, cfr. R. Di Giovine, *Commento all'art. 8, Tariffa Parte I, d.p.r. 131/1986*, in A. Fedele – G. Mariconda – V. Mastroiacovo (a cura di), *Codice delle leggi tributarie*, Torino, 2014, 490.

⁽¹⁰⁷⁾ Cfr. in tal senso Cass., 23 febbraio 1993, n. 2221, in *Giur. it.*, 1993, I, 2084, secondo cui “nella vendita immobiliare per incanto, l'effetto traslativo della proprietà è prodotto (come si evince dall'art. 586 c.p.c.) dal decreto che il giudice dell'esecuzione pronuncia dopo aver verificato l'avvenuto tempestivo versamento del prezzo; l'aggiudicazione definitiva, al contrario, non opera il trasferimento, ma è diretta soltanto a designare il soggetto in favore del quale – condizionatamente al versamento del prezzo entro il termine fissato nell'ordinanza che ha disposto la vendita – sarà effettuato il trasferimento del diritto reale sul bene stesso”.

l'ordinanza di aggiudicazione deve essere tassata con l'imposta in misura fissa (in quanto provvedimento non recante "trasferimento, condanna o accertamento di diritti a contenuto patrimoniale": art. 8, lett. *d*), TP1), rimandandosi l'applicazione dell'imposta proporzionale al decreto di trasferimento.

L'art. 8, TP1, menziona anche i "provvedimenti [...] di assegnazione", e cioè quelli che dispongono la diretta attribuzione al creditore del bene pignorato, ai sensi dell'art. 590 c.p.c.; in questo caso si tratta di un provvedimento che comporta il trasferimento della titolarità del bene esecutato, il quale pertanto deve essere tassato con le aliquote proprie degli atti giudiziari che hanno efficacia traslativa di diritti⁽¹⁰⁸⁾.

5.1.1. – *La sentenza di usucapione*

L'usucapione è un metodo di acquisto della proprietà (e degli altri diritti reali di godimento) "a titolo originario" (e cioè, il diritto non deriva al soggetto che usucapisce dal precedente titolare del diritto stesso, con la conseguenza che il diritto viene acquistato scevro dai limiti che lo gravassero in capo al precedente suo titolare) per effetto del solo *fatto* del possesso, dotato di certe caratteristiche (ad esempio: il possesso non deve esser stato conseguito in modo violento o clandestino) e continuato per un certo tempo (la regola generale per i beni immobili è quella che fissa in venti anni la durata del possesso: art. 1158 c.c.; durate più brevi sono previste per particolari fattispecie nei successivi articoli del codice civile); il compimento dell'usucapione, quale *fatto* o accadimento, prescinde pertanto dalla formazione di qualsiasi *atto*, fermo peraltro restando che, per l'acclaramento della verifica di quel *fatto*, si ricorre normalmente all'Autorità Giudiziaria, domandando l'emanazione di una sentenza di *accertamento* dell'intervenuta formazione dell'usucapione.

Sotto il profilo dell'imposizione indiretta⁽¹⁰⁹⁾, la Nota II-*bis* all'art. 8, TP1, sancisce che i "provvedimenti che accertano l'acquisto per usucapio-

⁽¹⁰⁸⁾ Cfr. Cass., 29 luglio 2005, n. 16022, in *Foro it.*, 2006, I, 3186; e in *Dir. Prat. Lav.*, 2007, 2, 238, secondo cui "l'ordinanza di assegnazione di crediti emessa dal giudice dell'esecuzione è assoggettabile a imposta proporzionale di registro a prescindere dalla tassazione del titolo (nella specie, decreto ingiuntivo) posto a base della relativa procedura esecutiva".

⁽¹⁰⁹⁾ Cfr. Cass., 27 gennaio 2014, n. 1554, in *Ced Cassazione*, rv. 629445, secondo cui "l'imposta di registro su atti giudiziari e l'imposta di successione hanno presupposti diversi anche quando la prima consegua a sentenza di usucapione emessa a conclusione di un processo proseguito dagli eredi della parte originaria, ai sensi degli artt. 110 e 300 cod. proc. civ.. Invero, l'imposta conseguente alla sentenza ha come presupposto l'atto giudiziale accertativo della proprietà, a titolo originario, in capo al defunto, mentre l'imposta di

ne della proprietà di beni immobili o di diritti reali di godimento sui beni medesimi sono soggetti all'imposta secondo le disposizioni dell'art. 1 della tariffa", vale a dire alle aliquote ordinariamente disposte per i trasferimenti immobiliari (il richiamo all'art. 1, TP1, dovrebbe inoltre comportare l'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 50 cadauna, ai sensi dell'art. 10, 3° comma, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23) ⁽¹¹⁰⁾.

Occorre qui rammentare che l'art. 26, 4° comma, t.u.r., con manifesto scopo antielusivo (e cioè per evitare che una procedura di usucapione venga "organizzata" al fine di frodare la presunzione di liberalità), estende l'applicazione della presunzione di liberalità al caso del provvedimento giurisdizionale che accerta l'avvenuta usucapione del diritto di proprietà di immobili o di diritti reali di godimento su immobili "da parte del coniuge o di un parente in linea retta dal precedente proprietario o titolare di diritto reale di godimento" ⁽¹¹¹⁾.

La finalità della norma è evidentemente antielusiva ⁽¹¹²⁾: essa dispone infatti l'applicazione della tassazione propria degli atti traslativi a un atto

successione ha la funzione di colpire il trasferimento di ricchezza a titolo derivativo, "*mortis causa*", in capo all'erede, sicché, ove vi sia stata la prosecuzione del processo di usucapione a opera degli eredi della parte defunta, la concorrenza delle due imposte è legittima e non contrasta col divieto di doppia imposizione".

⁽¹¹⁰⁾ Cfr. in materia A. Fedele, *Le sentenze che accertano l'usucapione immobiliare e le imposte sui trasferimenti della ricchezza: equiparazioni o rinvii?*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 685.

Cfr. anche Cass., 11 gennaio 2017, n. 473, in *BIG Suite*, Ipsoa, secondo cui "l'art. 57 d.p.r. 131/1986 prevede che le parti in causa sono solidalmente obbligate al pagamento dell'imposta di registro. Nei rapporti interni tra le parti in causa, tuttavia, l'obbligazione tributaria afferente al "trasferimento" immobiliare conseguente alla sentenza che ha accertato l'intervenuta usucapione in favore di una parte processuale, deve ritenersi sorta nell'interesse esclusivo del soggetto a vantaggio del quale è stato accertato l'acquisto della proprietà del bene. [...] nei rapporti interni, l'obbligazione tributaria [...] grava per intero sul debitore usucapente, che vi ha interesse esclusivo, mentre non grava affatto sul debitore che ha subito l'usucapione, trattandosi di soggetto che non vi ha interesse proprio. Ne deriva che la parte, in favore del quale è stato pronunciato l'acquisto della proprietà di un bene immobile per usucapione, che abbia provveduto a pagare l'imposta di registro afferente al trasferimento immobiliare, non può agire in regresso nei confronti delle altre parti processuali, trattandosi di obbligazione tributaria assunta nell'esclusivo interesse di chi ha usucapito. Poiché il debitore che ha interesse all'obbligazione è uno solo, l'obbligazione, nei rapporti interni, non si divide". Nel medesimo senso cfr., App. Brescia, 22 maggio 2017, n. 755, in *BIG Suite*, Ipsoa; e Cass., 26 settembre 2017, n. 22369, in *Fisco*, 2017, 4276, con nota di S. Baruzzi, *Registro per usucapione in solido ma a carico del solo usucapente*.

⁽¹¹¹⁾ Cfr. sul punto la circ. 10 settembre 1987, n. 56/220261.

⁽¹¹²⁾ Cfr. circ. 16 ottobre 1997, n. 267/E (sulla quale cfr. A. Busani, *Sentenze di usucapione prive di benefici fiscali*, in *Il Sole 24 Ore*, 17 ottobre 1997), secondo cui "il legislatore [...] ha soddisfatto un evidente scopo antielusivo, sottoponendo i provvedimenti che accertano l'acquisto di immobili per usucapione alle medesime aliquote previste per i normali atti di trasferimento".

tipicamente ricognitivo (quello che – giudizialmente o extragiudizialmente – accerta l'intervenuta usucapione), il quale, per detta sua natura, non dovrebbe essere percorso con l'imposizione proporzionale; e ciò, appunto, al fine di evitare che vengano mascherati, sotto la sembianza dell'acquisto per usucapione (e, quindi, di un acquisto a titolo originario), trasferimenti di diritti che, in realtà, sono, in effetti, posti in essere a titolo derivativo/costitutivo.

Quanto alla base imponibile⁽¹¹³⁾, in giurisprudenza è stato ritenuto che, nel caso della tassazione dell'acquisto originatosi per usucapione⁽¹¹⁴⁾:

In materia, cfr. anche G. Alemanno, *Appunti sul nuovo regime tributario dell'usucapione*, in *Fisco*, 1989, 2415; e A. Fantozzi – G. Tinelli, *Il regime tributario del processo civile*, Torino, 1994, 118.

⁽¹¹³⁾ Cfr. Cass., 9 marzo 2018, n. 5749, in *Ced Cassazione*, rv. 647310-01, secondo cui “ai sensi della nota 2-bis dell'art. 8 della tariffa allegata al d.p.r. n. 131 del 1986, i provvedimenti che accertano l'acquisto per usucapione della proprietà o di diritti reali di godimento su beni immobili sono soggetti all'imposta di registro in virtù dell'art. 1 della medesima tariffa, relativo agli atti traslativi della proprietà: ne deriva che la base imponibile deve essere determinata in base alle regole stabilite per detti atti, con l'ulteriore conseguenza che, ex art. 52, comma 5 bis, del d.p.r. n. 131 del 1986, il criterio della valutazione automatica può operare per i soli fabbricati ad uso abitativo”.

⁽¹¹⁴⁾ Cfr. Cass., 9 aprile 2003, n. 5590, *retro*, 2003, II, 1357; in *Gius*, 2003, 16-17, 1894, in *Arch. Civ.*, 2004, 288, secondo cui “in ipotesi di tassazione del bene usucapito, la determinazione del valore dell'immobile e, conseguentemente, della base imponibile va effettuata con riferimento al momento del passaggio in giudicato della sentenza di accertamento dell'usucapione, restando escluso, però, che a tal fine possano essere considerati ulteriori beni e, specificamente, fabbricati non esistenti al momento di maturazione dell'usucapione”; Cass., 18 novembre 2015, n. 23580, in *Ced Cassazione*, rv. 637546 (sulla quale cfr. E. Fronticelli Baldelli, *Imposta di registro anche sul fabbricato costruito prima del compimento dell'usucapione sul terreno*, in *Fisco*, 2016, 264), secondo cui “con riguardo alla registrazione della sentenza che ha dichiarato l'avvenuta usucapione di un terreno, la base imponibile, costituita dal valore di tale bene al momento del passaggio in giudicato della sentenza, va determinata tenendo conto, in virtù del principio dell'accessione, delle costruzioni realizzate prima del compimento dell'usucapione ed escludendo, invece, quelle realizzate dopo, che sono accessioni a favore non dell'usucapiente, ma direttamente del nuovo proprietario”.

In senso conforme, cfr. Cass., 7 agosto 2000, n. 10372, in *Foro it.*, 2001, I, 517; Cass., 9 maggio 2003, n. 7110, *retro*, 2004, II, 1048; e in *GT – Riv. giur. trib.*, 2004, 363, con nota di B. Ianniello, *Tassato il fabbricato solo se “menzionato” nella sentenza di usucapione del suolo*; Cass., 2 luglio 2003, n. 10435, in *Gius*, 2003, 24, 2844; e in *Arch. Civ.*, 2004, 693.

Nella prassi amministrativa, cfr. la cir. 16 ottobre 1997, n. 267, secondo cui nella “tassazione delle sentenze dichiarative dell'usucapione, la base imponibile è costituita dal valore complessivo dell'immobile inclusi accessioni, frutti e pertinenze in virtù non già del richiamato art. 24, ma della forza attrattiva esercitata dal suolo secondo i principi dell'incorporazione stabiliti dall'art. 934, codice civile per i quali tutto quello che si incorpora con il fondo, ancorché per unione meccanica (come nella costruzione) diviene parte integrante del fondo medesimo”.

a) la base imponibile è rappresentata dal valore del bene usucapito nel momento di passaggio in giudicato della sentenza che pronuncia l'usucapione (e ciò, evidentemente, in base alla considerazione che la legge di registro tassa non il *fatto* dell'usucapione ma l'*atto* di accertamento della avvenuta acquisizione di un diritto mediante il possesso protratto per un certo tempo; più convincente, forse, sarebbe una conclusione maggiormente sostanzialistica, e cioè che la valutazione del bene usucapito andrebbe effettuata nel momento in cui l'usucapione si è compiuta e non nel momento in cui è passata in giudicato la sentenza con la quale l'usucapione è stata accertata);

b) il bene oggetto di valutazione deve essere considerato nella sua consistenza al momento in cui si è compiuto il periodo utile alla maturazione dell'usucapione⁽¹¹⁵⁾ (e, quindi, non al momento del passaggio in giudicato della sentenza che accerta l'usucapione), in quanto appartiene al nuovo proprietario ciò che è stato costruito successivamente al compimento di detto periodo.

⁽¹¹⁵⁾ Cfr. Avvocatura generale dello Stato, parere 6 luglio 1991, n. 57796, secondo cui occorre “comprende[re] nella base imponibile il valore venale complessivo dei beni usucapiti, comprensivi di accessioni, frutti e pertinenze. È, infatti, palese la *ratio* della norma, che intende tassare gli acquisti per usucapione alla stessa stregua degli acquisti derivativi a titolo oneroso; ed è evidente, per altro verso, che in questo genere di trasferimenti la base imponibile è costituita dal valore venale complessivo dei beni ceduti. I dubbi suscitati dalla lettura dell'art. 24, d.p.r. n. 131/1986, non sembrano fondati. Invero, la tassazione delle accessioni, dei frutti e delle pertinenze non deriva affatto da tale norma, ma è già insita nei principi generali che disciplinano l'imposta di registro. È perciò sufficiente riferirsi a tali principi per desumerne la tassabilità anche nella ipotesi della quale si discute. Il citato art. 24 si pone all'interno di questo sistema e mira soltanto ad assicurarne il rispetto, contro possibili intenti elusivi che potrebbero manifestarsi nei trasferimenti a titolo oneroso. Infatti, introducendo la presunzione di trasferimento di accessioni, frutti e pertinenze, si vuole evitare che le parti simulino la cessione del solo bene principale, sfuggendo alla tassazione degli accessori, che pure andranno ad aggregarsi al patrimonio del cessionario in forza degli istituti che disciplinano la proprietà immobiliare. Una volta precisato che la disposizione in esame non ha carattere impositivo, ma solo funzione antievasiva, risulterà definitivamente chiarito che non occorre far ricorso a essa per affermare la tassabilità degli accessori di cui trattasi nell'ipotesi di avvenuta usucapione”.

Cfr. anche Cass., 30 giugno 2016, n. 13421, in *Notariato*, 2016, 529, secondo cui “in caso di acquisto per usucapione di un terreno sul quale successivamente all'inizio del periodo di possesso *uti dominus* rilevante è stato edificato un fabbricato, l'imposta di registro si applica sia sul valore del terreno che sul valore del fabbricato”; Cass., 15 giugno 2017, n. 14946, in *Fisco*, 2017, 2796, secondo cui “con riguardo alla registrazione della sentenza che ha dichiarato l'avvenuta usucapione di un terreno, la base imponibile, costituita dal valore di tale bene al momento del passaggio in giudicato della sentenza, va determinata tenendo conto, in virtù del principio dell'accessione, delle costruzioni realizzate prima del compimento dell'usucapione ed escludendo, invece, quelle realizzate dopo, che sono accessioni a favore non dell'usucapiente, ma direttamente del nuovo proprietario”.

Passando, ora, al tema dell'applicazione, agli acquisti per usucapione (sanciti sia in un provvedimento giurisdizionale, sia in un accordo conciliativo o transattivo), delle norme tributarie che dispongono agevolazioni, vi è da notare che, nonostante l'accennata equiparazione, sotto il profilo della tassazione, delle sentenze di accertamento dell'usucapione ai corrispondenti atti traslativi extragiudiziali, spesso, nella giurisprudenza e nella prassi amministrativa, si è registrata una decisa avversione (talora immotivata o suffragata da argomenti nient'affatto convincenti) verso l'applicazione, alle sentenze di usucapione, delle norme tributarie agevolative invero utilizzabili per i corrispondenti atti traslativi posti in essere al di fuori di un contesto giudiziario⁽¹¹⁶⁾. Infatti:

a) con riferimento, anzitutto, all'agevolazione che era disposta dalla l. 6 agosto 1954, n. 604⁽¹¹⁷⁾, in tema di "formazione" (espressione che significava "acquisto" della proprietà terriera da parte di chi non avesse alcuna altra proprietà terriera) o di "arrotondamento" (espressione che significava: "incremento" della proprietà terriera già di titolarità dell'acquirente) della "piccola proprietà contadina" (per tale intendendosi la proprietà del coltivatore diretto) è stato sostenuto che essa concerneva specificamente gli atti traslativi a titolo oneroso⁽¹¹⁸⁾ e, quindi, non si prestava ad essere

⁽¹¹⁶⁾ Sul tema dell'applicabilità di norme agevolative alle sentenze di accertamento dell'usucapione cfr. ad esempio Cass., 19 novembre 2007, n. 23900, in *Rep. Foro it.*, 2008, voce *Tributi in genere*, n. 1378, secondo cui l'estensione (di cui alla Nota II-bis all'articolo 8, TP1) all'usucapione del medesimo trattamento tributario disposto per i trasferimenti negoziali "non consente affatto un'automatica ed indiscriminata estensione agli atti giudiziari accertativi dell'usucapione di qualunque norma, anche a carattere generale, agevolatrice degli atti di trasferimento a titolo oneroso [...]. Né può essere invocata l'applicazione analogica a fattispecie di acquisizione della proprietà a titolo originario, sia per l'insuscettibilità di applicazione analogica delle leggi eccezionali sia per la insussistenza della identità della *ratio*". Nel medesimo senso cfr. anche Cass., 29 febbraio 2008, n. 5447, in *Corr. trib.*, 2008, 1058.

⁽¹¹⁷⁾ Intitolata "Modificazioni alle norme relative alle agevolazioni tributarie a favore della piccola proprietà contadina".

⁽¹¹⁸⁾ Invero, ai sensi dell'art. 1, l. n. 604 del 1954, e dell'articolo unico della l. 3 novembre 1971, n. 1059, l'agevolazione in parola era disposta non con riferimento al *genus* degli "atti traslativi a titolo oneroso" bensì con riferimento a una "serie" di atti tipici, specificamente elencati (tale elencazione è qui di seguito riportata). Tuttavia, non pareva impossibile coordinare l'originaria e minuziosa elencazione recata dalle predette leggi n. 604 del 1954, e n. 1059 del 1971, con l'espressione generica recata dal sopravvenuto art. 1, TP1 ("[a]tti traslativi a titolo oneroso della proprietà"; "atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento"), e concludere nel senso che avrebbe ben potuto a buon titolo esser compresa nell'agevolazione in parola ogni *species* di atto rientrante nel *genus* degli "atti traslativi a titolo oneroso". Comunque, l'art. 1, l. n. 604 del 1954, parlava, in effetti, specificamente di:

"1) atti di compravendita;

applicata alle sentenze di usucapione⁽¹¹⁹⁾; peraltro, questo orientamento è poi stato superato, essendosi ritenuto che “l’elenco degli atti per i quali operano i benefici fiscali per la piccola proprietà contadina, previsto dall’art. 1 della legge 604/1954, non ha carattere tassativo – come si desume anche dalla “*ratio legis*”, ravvisabile nell’intento del legislatore di favorire gli “atti posti in essere per la formazione o per l’arrotondamento della

2) atti di permuta, quando per ambedue i permutanti l’atto sia posto in essere esclusivamente per l’arrotondamento della piccola proprietà contadina;

3) atti di concessione di enfiteusi, di alienazione del diritto dell’enfiteuta e di affrancazione del fondo enfiteutico, nonché gli atti di alienazione del diritto ad usi collettivi inerenti alla piccola proprietà acquistata;

4) atti di affitto e compartecipazione a miglioria, con parziale cessione del fondo migliorato all’affittuario o compartecipante;

5) atti con i quali i coniugi ovvero i genitori e i figli acquistano separatamente ma contestualmente l’usufrutto e la nuda proprietà;

6) atti con i quali il nudo proprietario o l’usufruttuario acquista, rispettivamente, l’usufrutto o la nuda proprietà”;

mentre l’articolo unico della legge 1059/1971, faceva invece riferimento a “compravendite che avvengono tra parenti fino al terzo grado, che facciano parte anche dello stesso nucleo familiar” e ai “contratti di trasferimento della proprietà con la costituzione di vitalizio a favore del venditore”.

⁽¹¹⁹⁾ Cfr. circ. 16 ottobre 1997, n. 267, secondo cui “il legislatore si è limitato ad aggiungere un nuovo tipo alla categoria degli atti contemplati dalla più volte citata Tariffa, da regolare secondo i principi generali e le norme sostanziali che disciplinano l’imposta di registro ed ha soddisfatto un evidente scopo antielusivo, sottoponendo i provvedimenti che accertano l’acquisto di immobili per usucapione alle medesime aliquote previste per i normali atti di trasferimento. [...] Le suesposte argomentazioni non conducono, comunque, ad una automatica applicazione di qualunque legge o norma, anche di carattere speciale, che regola gli atti di trasferimento a titolo oneroso, dal momento che è necessario sempre verificare quale sia l’effettivo significato e la concreta portata di ogni legge o norma di carattere sostanziale emanata in materia e controllare se essa sia riferibile o meno alla specie di atti presi in considerazione. In altri termini si tratta di risolvere i problemi caso per caso, tenendo all’uopo presente l’analisi delle compatibilità tra le singole disposizioni – in particolare tra quelle speciali ed agevolative – e la fattispecie in esame. Da tali considerazioni emerge che le agevolazioni fiscali previste dalla legge 6 agosto 1954, n. 604 e successive modifiche (piccola proprietà contadina), non possono essere applicate in caso di acquisto per usucapione tenuto conto della specialità della disciplina e del carattere essenziale delle formalità previste dalla stessa legge per l’applicazione delle stesse. Ed invero, l’art. 1 della citata legge n. 604, nel prevedere la casistica cui torna applicabile il regime fiscale agevolato, fa espressamente riferimento a fattispecie negoziali *inter vivos* che, per la loro natura giuridica di normali atti di trasferimento, sono, sotto un profilo civilistico, distinte dalle sentenze dichiarative dell’usucapione del fondo. Queste ultime, infatti, “accertano” l’acquisto di immobili per usucapione e vanno ricondotte nei modi di acquisto “originario” del diritto di proprietà. [...] Per ciò che concerne, infine, l’ultima problematica sottoposta all’attenzione della Scrivente, va sottolineato che, in tema di usucapione di un immobile ad uso abitativo per il quale viene richiesta l’applicazione delle “agevolazioni prima casa”, valgono le medesime considerazioni suesposte in materia di riguardanti la piccola proprietà Contadina”.

piccola proprietà contadina” – ed è, quindi, compito dell’interprete superare all’incompletezza dell’elenco. Ne deriva che, in via di interpretazione costituzionalmente orientata, deve ritenersi applicabile l’agevolazione fiscale in esame all’acquisto per usucapione, giudizialmente accertata, di un fondo rustico”⁽¹²⁰⁾;

b) identica sorte è toccata all’agevolazione disposta per l’acquisto della “prima casa”, essendo stato ritenuto che la sua applicazione sarebbe stata strettamente riferita dalla legge ai soli “atti traslativi a titolo oneroso” (art. 1, secondo e quarto periodo, TP1; Nota II-*bis* all’art. 1, TP1; numero 21) della Tabella A, parte II, allegata al d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633; art. 2, 1° comma, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633): senonché, anche in questo caso, a fronte di tale iniziale chiusura rispetto alla concessione dell’agevolazione⁽¹²¹⁾, si è avuto un netto mutamento d’opinione della giurisprudenza⁽¹²²⁾, poi

⁽¹²⁰⁾ Cass., 19 maggio 2008, n. 12609, in *Ced Cassazione*, Rv 603205. Nel medesimo senso cfr. Cass., 16 giugno 2010, n. 14520, in *Notariato*, 2011, 108.

Cfr. anche Cass., 11 marzo 2011, n. 5834, in *Ced Cassazione*, rv. 617116, secondo cui “l’agevolazione tributaria prevista dall’art. 9, comma 2, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 601 è applicabile anche nel caso di acquisto della proprietà per usucapione ordinaria dei fondi rustici ricompresi nei territori montani, definiti dal comma 1 del medesimo art. 9, qualora l’acquisto realizzi il risultato di arrotondamento o di accorpamento di proprietà diretto-coltivatrici, singole o associate”.

Cfr. ris. 8 novembre 2013, n. 77/E che ha ammesso l’applicazione, agli acquisti per usucapione, del beneficio fiscale di cui alla l. 6 agosto 1954, n. 604, invertendo l’orientamento contenuto nella circ. 16 ottobre 1997, n. 267/E (sulla quale cfr. A. Busani, *Sentenze di usucapione prive di benefici fiscali*, in *Il Sole 24 Ore*, 17 ottobre 1997), secondo la quale, invece, il beneficio fiscale concesso per gli atti di acquisto di fondi finalizzati alla formazione o all’arrotondamento della piccola proprietà contadina non era ritenuto applicabile agli acquisti che avvenissero per usucapione.

⁽¹²¹⁾ Cfr. Cass., 10 luglio 2003, n. 10889, in *Gius*, 2004, I, 95; e Cass., 29 febbraio 2008, n. 5447, in *Corr. trib.*, 2008, 1058.

⁽¹²²⁾ Cfr. Cass., 16 dicembre 2008, n. 29371, in *Corr. trib.*, 2009, 315; in *Boll. trib.*, 2009, 742, con nota di G. Aiello, *Le sentenze dichiarative dell’usucapione e i benefici della “prima casa”*; e in *GT – Riv. giur. trib.*, 2009, 4, 343, con nota di B. Ianniello, *La Suprema Corte “limita” le agevolazioni fiscali nel caso di abitazione acquisita per usucapione*, secondo la quale “poiché la sentenza dichiarativa dell’usucapione viene equiparata per legge ai trasferimenti di cui all’articolo 1 non si vede per quale ragione non si debbano applicare le agevolazioni che a tale articolo fanno riferimento”; peraltro, secondo la medesima sentenza, “occorre aggiungere che l’acquisto per usucapione di un immobile destinato ad abitazione non dà diritto a fruire dei benefici fiscali previsti, in tema di imposte ipotecarie e catastali, per l’acquisto della “prima casa”. Infatti l’equiparazione delle sentenze che accertano la sopravvenuta usucapione agli atti di trasferimento a titolo oneroso, prevista dall’art. 8, nota II-*bis*, della Tariffa allegata al d.p.r. n. 131 del 1986, non è suscettibile di interpretazione estensiva od analogica e non consente, quindi, di estendere alle sentenze accertative dell’usucapione le agevolazioni di cui godono gli atti di trasferimento a titolo oneroso con riferimento ad imposte diverse da quelle di registro”. Se dunque questa sentenza è da salutare con favore perché essa adotta una interpretazione finalmente plausibile (in quanto, per usare

avallato anche dall'Amministrazione⁽¹²³⁾ (124).

le parole della stessa sentenza, nel caso dell'usucapione, "non si" vedeva "per quale ragione non si" dovessero "applicare le agevolazioni" in caso di acquisto per usucapione), non v'è chi non veda che resta implausibile la conclusione di applicare l'agevolazione alla sola imposta di registro e di non ammetterla per le imposte ipotecaria e catastale, fondando la tesi su ragionamenti formalistici, come quello svolto dalla Cassazione. Invero, una volta riconosciuta l'applicabilità dell'agevolazione, non si può limitarla alla sola imposta di registro, poiché non c'è bisogno di spendere molte parole per dimostrare che il beneficio fiscale in parola è stato concepito dal legislatore come un trattamento unitario per tutte le imposte coinvolte, senza possibilità dunque che esse vengano considerate atomisticamente e trattate ognuna per suo conto. Il ragionamento della Cassazione è comunque errato anche sotto il profilo tecnico-formale, in quanto la Nota all'articolo 1 della Tariffa TUIC (quanto all'imposta ipotecaria) e l'articolo 10, TUIC (quanto all'imposta catastale) sanciscono che le imposte ipotecaria e catastale vanno applicate in misura fissa qualora si tratti di effettuare trascrizioni e volture in dipendenza di atti e sentenze che importano trasferimenti per i quali ricorrono i presupposti per l'applicazione dell'agevolazione "prima casa": cosicché, se compete l'agevolazione con riferimento all'imposta di registro, essa deve essere applicata, conseguentemente, anche alle imposte ipotecaria e catastale.

Nel medesimo senso cfr. anche Cass., 15 gennaio 2010, n. 581, in *Corr. trib.*, 2010, 1017, con nota di V. Mastriacovo, *Imposte ipocatastali in misura ordinaria sull'acquisto per usucapione*; in *Boll. trib.*, 2010, 728; e in *Notariato*, 2010, 124 (sulla quale si veda anche A. Busani, *Bonus ridotto sulla casa in usucapione*, in *Il Sole 24 Ore*, 19 gennaio 2010), secondo cui "i benefici fiscali previsti per l'acquisto a titolo oneroso della "prima casa" si applicano anche alle sentenze dichiarative dell'acquisto per usucapione, ove l'immobile usucapito sia destinato a prima casa di abitazione, in virtù della previsione di cui all'art. 8, nota II bis, della Tariffa allegata al d.p.r. 26 aprile 1986 n. 131. In quest'ultimo caso, però, i suddetti benefici sono limitati all'imposta di registro [...], mentre ne restano escluse le imposte ipotecarie e catastali, in quanto il citato art. 8, nota II bis, non fa menzione di queste ultime e non è suscettibile di interpretazione estensiva"; Cass., 11 giugno 2010, n. 14120, in *Corr. trib.*, 2010, 2900, con nota di A. Busani, *Le condizioni di applicabilità dell'agevolazione «prima casa» agli acquisti per usucapione*, per la quale "l'aliquota agevolata dell'imposta di registro non è applicabile all'acquisto della "prima casa", per effetto di usucapione dichiarata con sentenza, qualora manchino le altre condizioni stabilite dalla legge. Fra tali condizioni, la Nota II-bis all'art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al d.p.r. n. 131/1986, richiede, alle lett. a), b) e c), che "nell'atto di acquisto" l'acquirente dichiari di volersi stabilire nel Comune dove si trova l'immobile; di non godere di altri diritti reali su immobili siti nello stesso Comune; di non avere già fruito dei medesimi benefici. In mancanza di tali dichiarazioni l'acquirente non può godere del beneficio in parola"; Cass., 7 giugno 2013, n. 14398, in *Ced Cassazione*, rv. 627153.

In precedenza cfr. Comm. trib. prov. Ravenna, 7 maggio 2005, n. 30, in *Fisco*, 2005, 6973; e *retro*, 2006, II, 198, secondo cui "in materia di imposta di registro, il rinvio operato dalle disposizioni sulla tassazione delle sentenze dichiarative di intervenuta usucapione alla disciplina dei trasferimenti reali immobiliari a titolo oneroso consente di affermare che il provvedimento dichiarativo dell'usucapione è equiparato, agli effetti tributari, ad un contratto traslativo della proprietà; ne consegue, anche per tale modalità di acquisto a titolo originario – ove ne ricorrano tutti i presupposti di legge – l'applicabilità delle agevolazioni fiscali "prima casa" prevista dalla nota II-bis) dell'art. 1 della Parte Prima della Tariffa allegata al d.p.r. n. 131 del 1986".

Ammette l'usucapione di una pertinenza dell'abitazione principale e la tassazione con l'agevolazione "prima casa" della sentenza con la quale viene accertata tale usucapione,

Invece, con riferimento alle sentenze di accertamento dell'usucapione di cui all'articolo 1159-*bis*, 2° comma, c.c., non vi è stata materia di di-

Comm. trib. reg. Lazio, 30 maggio 2008, n. 72, in *Fisco*, 2008, 5466.

Secondo Cass., 11 maggio 2007, n. 10802, in *Ced Cassazione*, rv 597745, "l'applicabilità dell'aliquota del 4%, prevista per il trasferimento di immobili destinati ad uso abitazione non di lusso, anche ai provvedimenti che accertano l'acquisto della proprietà per usucapione, dev'essere fatta decorrere non già dall'entrata in vigore dell'art. 16 del d.l. 22 maggio 1993, n. 155, [...] ma dall'entrata in vigore dell'art. 23 del d.l. 2 marzo 1989, n. 69, convertito con modificazioni dalla legge 27 aprile 1989, n. 154". Nel medesimo senso cfr. Cass., 16 dicembre 2008, n. 29371, in *Corr. trib.*, 2009, 315; in *Boll. trib.*, 2009, 742, con nota di G. Aiello, *Le sentenze dichiarative dell'usucapione e i benefici della "prima casa"*; e in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, 343, con nota di B. Ianniello, *La Suprema Corte "limita" le agevolazioni fiscali nel caso di abitazione acquisita per usucapione*.

⁽¹²³⁾ Cfr. ris. 20 marzo 2012, n. 25/E (su cui cfr. A. Busani, *L'usucapione con registro al 3%*, in *Il Sole 24 Ore*, 21 marzo 2012), secondo la quale "si reputa condivisibile l'interpretazione che vale ad estendere l'applicabilità dei benefici "prima casa", limitatamente all'imposta di registro, anche alle sentenze dichiarative dell'acquisto per usucapione, ove l'immobile usucapito sia destinato a prima casa di abitazione. L'applicabilità di tale agevolazione resta subordinata alla presenza delle condizioni stabilite dalla norma, fra cui le dichiarazioni contenute nelle lett. a), b) e c) che dovranno essere dedotte dagli interessati nell'atto introduttivo o nel corso del giudizio per la dichiarazione d'intervenuta usucapione". Quanto precede, sempre "limitatamente all'imposta di registro". Identicamente si esprime la circ. 29 maggio 2013, n. 18/E, paragrafo 3.11.3. Nella ris. 17 ottobre 2014, n. 90/E (sulla quale cfr. A. Busani, *Più tempo per le agevolazioni*, in *Il Sole 24 Ore*, 18 ottobre 2014), nella quale si tratta del momento in cui devono essere rilasciate dal contribuente le dichiarazioni occorrenti per ottenere l'agevolazione "prima casa", l'applicazione di tale agevolazione all'acquisto per usucapione è dato per scontato.

⁽¹²⁴⁾ Sul tema dell'individuazione del momento nel quale debbono sussistere i presupposti per l'ottenimento dell'agevolazione, va qui ripetuto che l'usucapione è una fattispecie acquisitiva che consta del possesso protratto per un certo tempo: pertanto, apparirebbe convincente, sotto un profilo sostanziale, ritenere che detti presupposti debbano sussistere nel momento in cui l'usucapione si compie. Peraltro, dato che la legge di registro tassa, come detto, non il fatto dell'usucapione ma l'atto di accertamento della avvenuta acquisizione di un diritto mediante il possesso protratto per un certo tempo, appare inevitabile concludere in un senso maggiormente formalistico, e cioè che il momento in cui debbono sussistere i presupposti che la legge richiede per la concessione dell'agevolazione "prima casa" è la data dell'atto di accertamento (e quindi, di regola, del passaggio in giudicato della sentenza che dichiara l'avvenuta usucapione). In tal senso cfr. ris. 20 marzo 2012, n. 25/E, per la quale "nonostante si tratti di un acquisto a titolo originario, con effetto ab origine, cioè sin dall'inizio del possesso ventennale, la verifica della sussistenza dei requisiti richiesti dalla nota II *bis* dell'art. 1 della Tariffa allegata al d.p.r. n. 131 del 1986 per l'accesso all'agevolazione, andrà effettuata, da parte dell'Amministrazione finanziaria, con riferimento alla data della sentenza con cui viene pronunciato l'acquisto per usucapione dell'immobile da adibire a prima casa e non dalla data da cui si esplicano gli effetti giuridici della medesima".

Quanto infine al tema della individuazione della data di decorrenza del termine di diciotto mesi (per il trasferimento della residenza nel Comune in cui la è ubicata la casa acquisita con l'agevolazione) di cui alla Nota II-*bis*, 1° comma, all'art. 1, TP1, è abbastanza plausibile ritenere che essa debba essere stabilita in coincidenza con il giorno nel quale l'acquirente formuli le predette dichiarazioni richieste dalla legge quale presupposto per la concessione dell'agevolazione.

scussione, in quanto l'agevolazione che era concessa dall'art. 9, 2° comma⁽¹²⁵⁾, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 601, è stata ritenuta pacificamente applicabile in virtù dell'espresso richiamo ad essa operato dall'art. 4⁽¹²⁶⁾, l. 10 maggio 1976, n. 346⁽¹²⁷⁾.

A quest'ultimo riguardo, è opportuno rammentare che l'art. 1159-*bis*, 2° comma, c.c., prevede due diverse tipologie di usucapione, e precisamente quella che matura nelle seguenti fattispecie:

a) “[L]a proprietà dei fondi rustici con annessi fabbricati situati in comuni classificati montani dalla legge si acquista in virtù del possesso continuato per quindici anni” (1° comma);

b) “[c]olui che acquista in buona fede da chi non è proprietario, in forza di un titolo che sia idoneo a trasferire la proprietà e che sia debitamente trascritto, un fondo rustico con annessi fabbricati, situati in comuni classificati montani dalla legge, ne compie l'usucapione in suo favore col decorso di cinque anni dalla data di trascrizione” (2° comma).

Peraltro, se, con riguardo alle sentenze di usucapione di cui all'art. 1159-*bis*, 2° comma, c.c., non vi sono mai stati contrasti interpretativi sull'applicazione dell'agevolazione in commento (e cioè quella di cui all'art. 9, 2° comma, d.p.r. n. 601 del 1973), detta agevolazione è stata invece inspiegabilmente negata dall'Amministrazione (senza peraltro addurre sul punto alcuna fondata motivazione) con riguardo all'usucapione di cui all'articolo 1159-*bis*, 1° comma, c.c.⁽¹²⁸⁾. L'ingiustificatazza di tale diniego risiedeva nella considerazione che la l. n. 346 del 1976, ha introdotto (con

⁽¹²⁵⁾ Secondo il quale “[n]ei territori montani di cui al precedente comma i trasferimenti di proprietà a qualsiasi titolo di fondi rustici, fatti a scopo di arrotondamento o di accorpamento di proprietà diretto-coltivatrici, singole o associate, sono soggetti alle imposte di registro e ipotecaria nella misura fissa e sono esenti dalle imposte catastali. Le stesse agevolazioni si applicano anche a favore delle cooperative agricole che conducono direttamente i terreni”.

⁽¹²⁶⁾ Secondo il quale “[a]i trasferimenti immobiliari, regolarizzati a norma degli articoli precedenti, che abbiano, realizzato arrotondamento o accorpamento di proprietà dirette coltivatrici, singole o associate, sono applicabili le agevolazioni previste dall'articolo 9, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601”.

⁽¹²⁷⁾ Intitolata “Usucapione speciale per la piccola proprietà rurale”.

⁽¹²⁸⁾ Cfr. ris. 2 agosto 2007, n. 201/E (sulla quale cfr. A. Busani, *Con l'usucapione la tassazione è a doppio binario*, in *Il Sole 24 Ore*, 4 agosto 2007). Cfr. nel medesimo senso anche ris. 16 giugno 2008, n. 244/E (sulla quale cfr. A. Busani, *Tassazione ordinaria per l'usucapione agricola*, in *Il Sole 24 Ore*, 17 giugno 2008), ove le Entrate argomentano che la norma in questione si riferirebbe a “trasferimenti immobiliari regolarizzati” e quindi non all'usucapione che matura per effetto del possesso quindicennale ma all'usucapione nella quale i presupposti al cui ricorrere essa matura (buona fede, titolo idoneo, possesso ultra quinquennale) in effetti determinano la “regolarizzazione” dell'acquisto che ha come dante causa un soggetto non proprietario del bene venduto.

il suo art. 1) nel codice civile l'intero art. 1159-*bis* e, nel disporre (con il suo art. 4) l'applicabilità dell'agevolazione di cui all'art. 9, 2° comma, d.p.r. n. 601 del 1973, non ha certo inteso discriminare tra la fattispecie del primo comma e la fattispecie del secondo comma di detto art. 1159-*bis* ⁽¹²⁹⁾.

Anche in questa vicenda si è però infine verificata un'inversione di rotta: sulla scorta dell'orientamento formatosi in giurisprudenza ⁽¹³⁰⁾, l'Amministrazione ⁽¹³¹⁾ ha ritenuto, in riforma di quanto aveva precedentemente sostenuto, che anche i decreti di usucapione speciale di fondi rustici con annessi fabbricati situati in territori montani, in virtù di possesso continuato per 15 anni (ai sensi dell'art. 1159-*bis*, 1° comma, c.c.), avrebbero dovuto scontare le imposte di registro e ipotecaria in misura fissa e avrebbero dovuto essere esenti dall'imposta catastale, e ciò a norma dell'art. 9, 2° comma, d.p.r. n. 601 del 1973 (in virtù dell'estensione operata dall'art. 4, l. n. 346 del 1976), qualora l'acquisto a titolo originario fosse stato finalizzato all'arrotondamento o accorpamento di proprietà diretto-coltivatrici, singole o associate.

⁽¹²⁹⁾ Ai sensi dell'art. 4 della l. 10 maggio 1976, n. 346, ai "trasferimenti immobiliari, regolarizzati a norma degli articoli precedenti, che abbiano realizzato arrotondamento o accorpamento di proprietà dirette coltivatrici, singole o associate, sono applicabili le agevolazioni previste dall'articolo 9, comma 2" del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 601, vale a dire l'applicazione delle imposte di registro e ipotecaria in misura fissa e l'esenzione dalla imposta catastale.

⁽¹³⁰⁾ Cfr. Cass., 16 giugno 2010, n. 14520, in *Vita Not.*, 2010, 880; e in *Boll. trib.*, 2011, 894, con nota di G. Aiello, *Riaffermati dalla Corte di Cassazione i benefici fiscali previsti per gli atti posti in essere per la formazione o l'arrotondamento della piccola proprietà contadina, anche alle sentenze di usucapione*, secondo la quale "in virtù di una interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 1 legge n. 604 del 1954, la elencazione degli atti ivi menzionati (compravendita, concessione di enfiteusi, alienazione del diritto dell'enfiteuta e affrancazione del fondo enfiteutico; affitto e compartecipazione a miglioria, con parziale cessione del fondo migliorato all'affittuario o compartecipante; atti con i quali i coniugi ovvero i genitori e i figli acquistano separatamente ma contestualmente l'usufrutto e la nuda proprietà; atti con i quali il nudo proprietario o l'usufruttuario acquista, rispettivamente, l'usufrutto o la nuda proprietà), per i quali sono previste agevolazioni tributarie qualora posti in essere per la formazione o per l'arrotondamento della piccola proprietà contadina, non ha carattere tassativo; beneficiano, pertanto, delle agevolazioni in questione anche (sussistendo le altre condizioni di legge) le sentenze dichiarative della perfezionata usucapione".

⁽¹³¹⁾ Cfr. ris. 27 luglio 2011, n. 76/E.

5.1.2. – *La sentenza che subordina un trasferimento immobiliare al pagamento di un prezzo*

La giurisprudenza si è occupata di alcuni casi di tassazione di sentenze che disponevano un trasferimento immobiliare subordinato al pagamento di un prezzo da parte dell'avente causa di detto trasferimento.

Per lo più si è trattato di sentenze di esecuzione in forma specifica, ai sensi dell'art. 2932, c.c., dell'obbligo di stipulare un contratto traslativo di beni immobili; dalla loro lettura è dato rilevare un notevole contrasto di opinioni:

a) da un lato, infatti, è stato deciso che le sentenze in questione sarebbero soggette all'imposta di registro in misura proporzionale e, quindi, non in misura fissa, anche quando non siano ancora passate in giudicato, a nulla rilevando che il prezzo non sia stato ancora pagato dall'acquirente, salvo conguaglio o rimborso in base alla sentenza passata in giudicato che definisca il processo⁽¹³²⁾;

b) d'altro lato, invece, è stato deciso che la sentenza produttiva degli effetti di un contratto non concluso di trasferimento della proprietà di un immobile deve essere assoggettata a imposta in misura fissa, essendo sospensiva e non meramente potestativa la condizione che subordina l'efficacia dell'atto di trasferimento al pagamento del prezzo⁽¹³³⁾.

È, peraltro, venuto in considerazione anche il caso di una sentenza che ha pronunciato (ai sensi dell'art. 39, l. 27 luglio 1978, n. 392)⁽¹³⁴⁾ il riscatto di un'unità immobiliare a uso non abitativo a seguito della violazione di un diritto di prelazione: in questo caso è stato deciso che è

⁽¹³²⁾ Cfr. Cass., 27 marzo 2003, n. 4627, *retro*, 2004, II, 1045; Cass., 11 dicembre 2006, n. 26354, in *Ced Cassazione*, rv. 595678; Cass., 16 marzo 2011, n. 6116, in *Ced Cassazione*, Rv 617170; Comm. trib. reg. Lazio, 6 novembre 2013, n. 259, in *BIG Suite*, Ipsa; Cass., 11 aprile 2014, n. 8544, in *Notariato*, 2014, 451; e in *Foro it.*, 2015, I, 2166; Cass., 23 aprile 2014, n. 9166, in *BIG Suite*, Ipsa; Cass., 24 luglio 2014, n. 16818, in *Ced Cassazione*, rv. 632233; Comm. trib. reg. Toscana, 29 aprile 2015, n. 795, in *Fisco*, 2015, 2591, con nota di A. Piccolo, *Sentenze traslative di proprietà immobiliari tassate in misura proporzionale*; Cass., 23 ottobre 2015, n. 21625, in *Fisco*, 2015, 4196; Comm. trib. reg. Lazio, 3 maggio 2016, in *BIG Suite*, Ipsa; Cass., 14 settembre 2016, n. 18006, in *Ced Cassazione*, rv. 641128; Comm. trib. prov. Varese, 25 gennaio 2017, in *BIG Suite*, Ipsa.

⁽¹³³⁾ Cfr. Cass., 11 dicembre 2006, n. 26354, in *Ced Cassazione*, Rv 595678; Cass., 6 giugno 2012, n. 9097, in *Notariato*, 2012, 586; Cass., 26 luglio 2013, n. 18180, in *BIG Suite*, Ipsa; Comm. trib. reg. Sicilia, 23 maggio 2014, n. 1771, in *BIG Suite*, Ipsa; Cass., 11 giugno 2014, n. 13151, in *Ced Cassazione*, rv. 631167; Comm. trib. reg. Lombardia, 13 giugno 2014, n. 3130, in *BIG Suite*, Ipsa; Comm. trib. reg. Veneto, 27 gennaio 2015, n. 253, in *BIG Suite*, Ipsa; Comm. trib. reg. Lombardia, 22 febbraio 2016, in *Fisco*, 2016, 1398.

⁽¹³⁴⁾ Intitolata "Disciplina delle locazioni di immobili urbani".

soggetta all'imposta proporzionale di registro la sentenza, ancorché non definitiva, che pronuncia sulla domanda di riscatto anche se essa subordini il trasferimento della proprietà al pagamento del prezzo entro il termine di tre mesi dal suo passaggio in giudicato⁽¹³⁵⁾.

Con riferimento, poi, a una sentenza che, nel disporre la divisione della comunione, pone a carico di uno dei condividenti l'obbligo di pagamento di una somma di denaro a titolo di conguaglio, è stato ritenuto che non si tratta di una condizione di efficacia della sentenza, la quale pertanto deve essere tassata con l'applicazione dell'imposta in misura proporzionale⁽¹³⁶⁾.

5.2. – *Gli atti dell'Autorità Giudiziaria recanti una condanna*

I provvedimenti giudiziari “recanti condanna al pagamento di somme o valori, ad altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura” devono essere tassati⁽¹³⁷⁾ con l'aliquota del 3 per cento da applicare all'importo per il quale la condanna è comminata⁽¹³⁸⁾ (art. 8, 1° comma,

⁽¹³⁵⁾ Cfr. Cass., 15 ottobre 2001, n. 12551, in *Giust. civ.*, 2002, I, 2842; e *retro*, 2003, II, 849.

⁽¹³⁶⁾ Cfr. Cass., 11 novembre 2016, n. 23043, in *Fisco*, 2016, 4596, secondo cui “la sentenza che, nel disporre la divisione della comunione, pone a carico di uno dei condividenti l'obbligo di pagamento di una somma di denaro a titolo di conguaglio, persegue il mero effetto di perequazione del valore delle rispettive quote, nell'ambito dell'attuazione del diritto potestativo delle parti allo scioglimento della comunione. Ne deriva che l'adempimento di tale obbligo, al contrario di quanto avviene nella sentenza costitutiva emessa *ex art.* 2932 c.c. per l'adempimento in forma specifica dell'obbligo di concludere il contratto, ove il pagamento del prezzo ad opera della parte acquirente rappresenta adempimento della controprestazione e se non avviene determina l'inefficacia della sentenza, non costituisce condizione di efficacia della sentenza di divisione e può essere soltanto perseguito dagli altri condividenti con i normali mezzi di soddisfazione del credito, restando comunque ferma la statuizione di divisione dei beni. Di talché, non costituendo il pagamento del conguaglio condizione, tanto meno meramente potestativa, di efficacia della sentenza di divisione, essa va assoggettata all'imposta proporzionale di registro, ipotecaria e di trascrizione”. Nel medesimo senso cfr. Cass., 16 dicembre 2016, n. 26048, in *Notariato*, 2017, 195; e in *Corr. trib.*, 2017, 1366, con nota di V. Pappa Monteforte, *Conguaglio divisionale e condizione di adempimento tra regolamento contrattuale e titolo giudiziale*.

⁽¹³⁷⁾ Cfr. comm. trib. prov. Milano, 11 novembre 1998, n. 382, in *GT – Riv. giur. trib.*, 1999, 158, con nota di G. Chiametti e P. Pajardi, secondo cui “la sentenza di condanna al pagamento di somme di denaro è soggetta all'imposta di cui all'art. 8, lett. b), tariffa, parte I, allegata al d.p.r. n. 131 del 1986, al cui pagamento sono tenute le sole parti nei cui confronti è stata pronunciata la condanna, non anche tutti coloro che hanno rivestito la qualità di parti nel relativo giudizio”. Cfr. anche Cass., 6 settembre 2010, n. 19116, in *Banca Dati Eutekne*, secondo cui è soggetta a imposta di registro proporzionale, a norma dell'articolo 8, comma 1, lett. b), TP1, la sentenza che condanna al pagamento del rimborso delle somme pagate da un compratore per evitare l'evizione del bene oggetto di compravendita immobiliare.

⁽¹³⁸⁾ Cfr. Cass., 21 settembre 2016, n. 18454, in *Fisco*, 2016, 3796, secondo cui “l'imposta di registro di un contratto enunciato in un atto giudiziario e non soggetto a registrazione a termine fisso si applica sulle sole prestazioni che, al tempo dell'uso, non siano

lett. *b*), TP1) ⁽¹³⁹⁾; ma con la precisazione che (ai sensi della Nota II all'art. 8, TP1) l'imposta proporzionale non si applica "per la parte in cui" detti provvedimenti "dispongono il pagamento di corrispettivi o prestazioni soggetti all'imposta sul valore aggiunto" ⁽¹⁴⁰⁾.

A quest'ultimo riguardo, il caso paradigmatico è quello delle somme dovute in restituzione a seguito di un finanziamento erogato da una banca; non è dunque in discussione che, se si tratta, come in tale ipotesi, di condanna al pagamento di somme dovute in relazione a cessioni di beni o prestazioni di servizi soggette a iva, il provvedimento giudiziario (sentenza o decreto ingiuntivo) debba essere registrato con l'imposta di registro in misura fissa ⁽¹⁴¹⁾, anche se emesso non a carico del debitore, ma del suo fideiussore ⁽¹⁴²⁾.

state ancora eseguite, sicché la fideiussione formata per corrispondenza (e, come tale, soggetta a registrazione in caso di uso) va tassata nei limiti del valore del credito il cui pagamento sia stato ingiunto al debitore ed al fideiussore"; Cass., 17 maggio 2017, n. 12240, in *Fisco*, 2017, 2395, secondo cui "il decreto ingiuntivo ottenuto dal garante che sia stato escusso dall'Agenzia delle Entrate per l'inadempimento di un'obbligazione d'imposta da parte del debitore principale è soggetto a registrazione con aliquota proporzionale al valore della condanna, in quanto il garante, a seguito del pagamento, non fa valere corrispettivi o prestazioni soggetti all'imposta sul valore aggiunto".

⁽¹³⁹⁾ Ma cfr. Corte cost., 11 giugno 2003, n. 202, in *Boll. trib.*, 2004, 1031, secondo cui la norma in questione è affetta da illegittimità costituzionale nella parte in cui non esenta dall'imposta i provvedimenti emessi in applicazione dell'art. 148 del codice civile nell'ambito dei rapporti fra genitori e figli.

⁽¹⁴⁰⁾ Nel caso della sentenza di condanna al pagamento di somme dovute a titolo di riserve relativamente a un contratto d'appalto, secondo Comm. trib. reg. Lazio, 27 maggio 2009, n. 137, in *BIG Suite*, Ipsoa, si tratta della condanna al pagamento di "maggiori compensi"; quindi, rientrandosi nel campo di applicazione dell'iva, la sentenza deve essere registrata con l'applicazione dell'imposta fissa.

⁽¹⁴¹⁾ Cfr. in tal senso Comm. centr., 21 febbraio 1996, n. 731, in *BIG Suite*, Ipsoa; Cass., 21 febbraio 2003, n. 2696, in *Giur. it.*, 2004, 210; in *Fisco*, 2003, 1891; e *retro*, 2003, II, 1080; Comm. trib. reg. Lazio, 27 maggio 2009, n. 137, in *BIG Suite*, Ipsoa; Comm. trib. reg. Lazio, 16 novembre 2011, n. 728, in *BIG Suite*, Ipsoa; Comm. trib. reg. Lombardia, 24 aprile 2012, n. 48, in *L'Iva*, 2012, 6, 69; Comm. trib. prov. Roma, 19 ottobre 2015, in *BIG Suite*, Ipsoa; Comm. trib. reg. Molise, 15 febbraio 2016, in *BIG Suite*, Ipsoa; Comm. trib. reg. Lombardia, 26 febbraio 2016, in *BIG Suite*, Ipsoa.

Cfr. anche la ris. 24 febbraio 1988, n. 220890, secondo cui "la restituzione delle somme mutate costituisce una delle prestazioni che formano l'oggetto del contratto di finanziamento, da considerarsi attratto nell'orbita dell'imposta sul valore aggiunto, anche se dichiarato esente da imposta, ai sensi dell'art. 10 del d.p.r. n. 633/1972. Ne consegue che la condanna a carico del debitore inadempiente, per la restituzione della somma anticipata con l'apertura di credito in conto corrente, integra il presupposto, per quanto innanzi detto, previsto dalla nota II dell'art. 8 citato, trattandosi di condanna e prestazioni (restituzione della somma) relative ad operazioni rientranti nella sfera di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto".

⁽¹⁴²⁾ Comm. trib. reg. Lombardia, 13 settembre 2012, n. 94, in *BIG Suite*, Ipsoa; Comm. trib. prov. Frosinone, 13 gennaio 2014, n. 51, in *BIG Suite*, Ipsoa.

Cfr. però Comm. trib. reg. Lombardia, 5 settembre 2017, in *BIG Suite*, Ipsoa, secondo

La vicenda si complica se, nel caso il debito scaturente da un'operazione soggetta a iva, fosse garantito da una fideiussione e la condanna al pagamento di tale debito sia cumulativa (cioè colpisca sia il debitore principale che il fideiussore); in numerosissime occasioni, sia nella giurisprudenza di merito⁽¹⁴³⁾, che nella giurisprudenza di legittimità⁽¹⁴⁴⁾, è stato deciso che l'imposta di registro applicabile all'atto giudiziario in

cui "dall'assetto normativo espresso dagli artt. 20 e 37 del testo unico approvato con d.p.r. 26 aprile 1986 n. 131, si evince che il decreto ingiuntivo di condanna al pagamento di somma di denaro, riferito ad una fideiussione relativa ad un rapporto commerciale soggetto ad Iva, debba essere assoggettato all'imposta proporzionale di registro, ai sensi dell'art. 8, lett. b), della tariffa, parte prima, allegato A, del medesimo d.p.r. n. 131 del 1986".

⁽¹⁴³⁾ Cfr. Comm. trib., 1° grado Lecce, 14 maggio 1991, n. 828, in *Banca Dati BIG*, Ipsoa; Comm. trib., 1° grado Genova, 24 gennaio 1992, n. 581, in *Corr. trib.*, 1992, 2241; Comm. trib., 2° grado Pavia, 22 aprile 1992, in *Fisco*, 1992, 8809; Comm. trib., 1° grado Asti, 23 ottobre 1993, n. 708, in *Banca Dati BIG*, Ipsoa; Comm. trib., 1° grado Bergamo, 5 gennaio 1994, n. 190, in *Fisco*, 1994, 2475; Comm. trib., 1° grado Milano, 21 novembre 1995, n. 264, in *Banca Dati BIG*, Ipsoa; Comm. trib., 2° grado Pordenone, 20 marzo 1996, n. 131, in *Banca Dati BIG*, Ipsoa; Comm. trib. prov. Milano, 18 novembre 1996, nn. 179-180-182, in *Banca Dati BIG*, Ipsoa; Comm. trib. prov. Reggio Emilia, 4 novembre 1996, n. 77, in *Banca Dati BIG*, Ipsoa; Comm. trib. reg. Lombardia, 7 marzo 1997, n. 16, in *Banca Dati BIG*, Ipsoa; Comm. trib. prov. Macerata, 19 maggio 1997, n. 92, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1998, 75, con nota di B. Ianniello; Comm. trib. reg. Venezia, 7 ottobre 1998, n. 117, in *Banca Dati BIG*, Ipsoa; Comm. trib. reg. Liguria, 20 marzo 2008, n. 30, in *Banca Dati BIG*, Ipsoa; Comm. trib. reg. Lombardia, 13 settembre 2012, n. 94, in *Banca Dati BIG*, Ipsoa; Comm. trib. reg. Molise, 21 giugno 2013, n. 30, in *Banca Dati BIG*, Ipsoa.

⁽¹⁴⁴⁾ Cass., 27 luglio 1992, n. 9007, in *Comm. Trib. Centr.*, 1992, II, 2211, secondo cui "il decreto ingiuntivo che condanni sia il debitore principale che il fideiussore al pagamento di una determinata somma, pur contenendo due condanne - in base alle quali difatti il creditore può perseguire l'uno e l'altro dei due obbligati - in sostanza ha un unico effetto giuridico: la condanna di più soggetti al pagamento della stessa somma. È solo questa, difatti, che costituisce lo (stesso) oggetto delle due condanne: tanto che il pagamento da parte di uno solo degli obbligati determina l'estinzione dell'obbligazione e rende, pertanto, non più azionabile il decreto di condanna nei confronti dell'altro obbligato. Si tratta, in definitiva, di due condanne alternative, che, come tali, non possono essere eseguite entrambe: se ciò, eventualmente, avvenisse, sorgerebbe il diritto a ripetere la somma pagata due volte. La duplice tassazione, pertanto, in relazione alla duplicità delle condanne, si risolverebbe in una ingiustificata duplicazione del tributo, in quanto colpirebbe la stessa somma due volte, nonostante che il decreto ingiuntivo disponga il trasferimento della stessa una sola volta".

Nel medesimo senso, cfr. Comm. centr., 7 novembre 1995, n. 3615, in *Corr. trib.*, 1996, 1225; in *Giur. it.*, 1996, III, 2, 53; in *GT - Riv. giur. trib.*, 1996, 753, con nota di A. Montesano; Comm. centr., 13 marzo 1996, n. 1092, in *Corr. trib.*, 1996, 3315; Cass., 7 aprile 1998, n. 3572, in *Giur. it.*, 1998, 2199; in *Giur. Imp.*, 1998, 791; *retro*, 1999, II, 1227, con nota di A. Gastaldo, *La registrazione dei decreti ingiuntivi per crediti bancari assistiti da fideiussione*; in *Foro it.*, 1999, I, 241; in *Rass. Adv. Stato*, 1998, I, 491; in *Corr. trib.*, 1998, 142; Cass., 14 maggio 1998, n. 4862, in *BIG Suite*, Ipsoa; Comm. centr., 4 febbraio 2002, n. 761, in *Ced Cassazione*, pd. 0005043; Comm. centr., 11 dicembre 2002, n. 9271, in *Fisco*, 2003, 950; e *retro*, 2003, II, 849; Cass., 21 febbraio 2003, n. 2696, in *Boll. trib.*, 2003, 1503; in *Fisco*, 2003, 1891; e *retro*, 2003, II, 1080; Cass., 20 aprile 2007, n. 9390, in *Ced Cassa-*

questione è una sola (anche se si tratta di atto giudiziario recante due condanne)⁽¹⁴⁵⁾ ed è dovuta in misura fissa (trattandosi di condanne al pagamento di prestazioni discendenti da un contratto soggetto a iva): infatti, l'unicità del rapporto dedotto in giudizio fa sì che siano attratte nella previsione di applicabilità di una sola imposta di registro in misura fissa, sia la condanna nei confronti del debitore principale sia quella nei confronti del garante; entrambi sono, infatti, condannati in dipendenza dell'inadempimento di una obbligazione creditizia; in altri termini, l'oggetto della prestazione del fideiussore, pur trovando la sua causa nel rapporto di garanzia, è la stessa obbligazione cui è tenuto il debitore principale; pertanto, la connessione del rapporto fideiussorio con quello principale comporta che il trattamento tributario dell'uno non può essere differente da quello dell'altro, nel presupposto che l'imposizione deve essere unica, colpendo l'atto e non i diversi soggetti in esso intervenuti⁽¹⁴⁶⁾.

Quanto, poi, alla sentenza emessa a favore del fideiussore (escusso dal creditore) a seguito della azione di regresso promossa dal fideiussore verso il debitore principale, vi è stata una radicale inversione di giurisprudenza:

zione, rv. 598191; Comm. centr., 2 maggio 2007, n. 3777, in *BIG Suite*, Ipsosa; Cass., 5 febbraio 2008, n. 2718, in *BIG Suite*, Ipsosa.

⁽¹⁴⁵⁾ Altra questione è se l'atto giudiziario enunci un negozio non sottoposto a registrazione (ad esempio, una fideiussione): in tal caso, oltre alla tassazione della condanna, vi è da effettuare la tassazione dell'enunciazione, secondo le regole relative alla enunciazione compiuta in atti giudiziari (di cui all'art. 22, 3° comma, t.u.r.).

⁽¹⁴⁶⁾ Cfr. la circ. 10 settembre 1998, n. 214/E, secondo cui "il trattamento fiscale dell'operazione (decreto ingiuntivo nei confronti del fideiussore) è determinato dalla sua natura oggettiva, che è unitaria ed inscindibile, a prescindere dalla circostanza che la prestazione sia adempiuta dal debitore in esecuzione del contratto principale o dal fideiussore, quale obbligato in solido, in virtù dell'obbligazione accessoria di garanzia"; e ciò con perfetta coerenza "con la causa del negozio fideiussorio che non origina un autonomo rapporto tra le parti, ma trova autonoma giustificazione necessaria in un altro rapporto obbligatorio e comporta un'assunzione di responsabilità per l'adempimento di una obbligazione altrui". Pertanto, "torna applicabile l'imposta di registro in misura fissa, prevista dalla nota II del più volte richiamato art. 8, per il noto principio dell'alternatività di cui all'art. 40 del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, nelle seguenti ipotesi: a) decreti ingiuntivi comportanti condanna al pagamento di somme da parte del debitore principale e del fideiussore sia esso soggetto all'Iva o non soggetto all'iva; b) decreti ingiuntivi recanti condanne nei confronti del debitore principale e del fideiussore nel caso in cui il credito derivi da un'operazione soggetta all'iva che viene adempiuta, in esecuzione dello stesso decreto, da un soggetto non iva".

Nel medesimo senso cfr. anche la circ. 30 marzo 2001, n. 34; e la ris. 31 dicembre 2014, n. 119/E.

In materia cfr. anche S. Barusco, *Tassazione dei decreti ingiuntivi per crediti derivanti da contratti di finanziamento*, in *Fisco*, 2010, 3768.

in precedenza, si riteneva⁽¹⁴⁷⁾ che la tassazione della sentenza in questione dovesse essere operata con l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa qualora il rilascio della fideiussione conseguisse a una prestazione di servizi (del fideiussore) soggetta a iva (come accade, ad esempio, nel caso della fideiussione rilasciata da una banca). Successivamente, in sede di giurisprudenza di legittimità⁽¹⁴⁸⁾, è stato invece affermato che questa sentenza di condanna deve essere tassata con l'imposta di registro in misura proporzionale (con l'aliquota del 3 per cento) poiché il pagamento preteso dal garante escusso nei confronti del debitore principale non costituisce il corrispettivo di una prestazione di servizi soggetta a iva⁽¹⁴⁹⁾.

⁽¹⁴⁷⁾ E ciò in quanto "l'obbligazione del fideiussore si identifica con quella dell'obbligato principale alla quale accede, ancorché derivi da una autonoma fonte negoziale. Ne consegue che il trattamento fiscale dell'operazione è determinato dalla sua natura oggettiva, che è unitaria ed inscindibile, a prescindere dalla circostanza che la prestazione principale sia adempiuta dal debitore in esecuzione del contratto principale o dal fideiussore, quale obbligato in solido, in virtù dell'obbligazione accessoria di garanzia [...]. Si tratta di una logica che può essere estesa anche al regime degli atti formati in conseguenza dell'esercizio dei diritti che competono al fideiussore per effetto della surroga di legge e perciò in ragione del fenomeno di sostituzione nella posizione attiva del rapporto obbligatorio, fideiussore cui competono diritti che sono i medesimi che competono al creditore principale (art. 1203 cod. civ.), sicché la condanna al pagamento in favore del fideiussore non può che considerarsi avere ad oggetto obbligazioni di natura (anche fiscalmente) identica a quella afferente le obbligazioni garantite": Cass., 15 luglio 2014, n. 16192, in *BIG Suite*, Ipsoa.

Nel medesimo senso, nella giurisprudenza di legittimità, cfr. Cass., 19 giugno 2014, n. 14000, in *Ced Cassazione*, rv. 631538; Cass., 15 luglio 2014, n. 16192 e 16193, in *BIG Suite*, Ipsoa; Cass., 16 luglio 2014, n. 16306, 16307 e 16308, in *BIG Suite*, Ipsoa; Cass., 24 luglio 2014, n. 16975, in *BIG Suite*, Ipsoa; Cass., 24 luglio 2014, n. 16975 e 16976, in *BIG Suite*, Ipsoa; Cass., 24 luglio 2014, n. 16977, in *BIG Suite*, Ipsoa; Cass., 16 settembre 2014, n. 19499, in *Fisco*, 2014, 3695.

Nel medesimo senso, nella giurisprudenza di merito, cfr. Comm. trib. prov. Milano, 14 gennaio 2011, n. 1, in *BIG Suite*, Ipsoa; Comm. trib. prov. Milano, 1° febbraio 2011, nn. da 26 a 34, in *BIG Suite*, Ipsoa; Comm. trib. reg. Lombardia Milano, 13 settembre 2012, n. 94, in *BIG Suite*, Ipsoa; Comm. trib. reg. Lombardia, 10 giugno 2013, n. 84, in *BIG Suite*, Ipsoa.

⁽¹⁴⁸⁾ Avallata anche dall'Amministrazione nella ris. 22 febbraio 2017, n. 22/E, ove si legge che "ai fini dell'individuazione del corretto trattamento fiscale da applicare in materia di imposta di registro alla statuizione di condanna contenuta in un decreto ingiuntivo ottenuto dal fideiussore nei confronti del debitore principale nell'ambito dell'azione di regresso, assume rilievo esclusivamente la circostanza che trattasi di provvedimento monitorio, recante una "condanna al pagamento di somme o valori", con applicazione dell'imposta proporzionale nella misura del 3%, ai sensi dell'articolo 8 della tariffa, parte I, senza involgere l'applicazione del principio di alternatività iva/registro".

⁽¹⁴⁹⁾ Cfr. Cass., 9 ottobre 2015, n. 20260, in *Fisco*, 2015, 3995; e in *Foro it.*, 2015, I, 3430; Cass., 9 ottobre 2015, n. 20261, in *BIG Suite*, Ipsoa; Cass., 9 ottobre 2015, n. 20262, in *Fisco*, 2015, 3995; e in *Foro it.*, 2015, I, 3430; Cass., 9 ottobre 2015, n. 20263, 20264, 20265, 20266, in *BIG Suite*, Ipsoa; Cass., 16 ottobre 2015, n. 20969, in *Corr. trib.*, 2016, 618, con nota di V. Mastroiacovo, *Fideiussioni: solo l'alternatività deroga all'imposta pro-*

Nell'ambito dei provvedimenti giudiziari "recanti condanna" rientrano, ad esempio:

a) la sentenza di condanna al risarcimento del danno⁽¹⁵⁰⁾ (al riguardo osservandosi che, anche se si tratta di un danno relativo a prestazioni soggette a iva, la natura risarcitoria della condanna porta la fattispecie al di fuori del campo di applicazione dell'iva)⁽¹⁵¹⁾;

b) la sentenza di condanna al pagamento di interessi moratori (anche se derivanti da una somma capitale dovuta in base a una prestazione di servizi o una cessione di beni soggette a iva; mentre agli interessi convenzionali si applica il principio di alternatività con l'iva)⁽¹⁵²⁾;

porzionale sul decreto ingiuntivo di condanna; Cass., 2 febbraio 2018, n. 2551, in *BIG Suite*, Ipsoa; Cass., 18 aprile 2018, n. 9505, in *BIG Suite*, Ipsoa.

⁽¹⁵⁰⁾ Cfr. in tal senso Cass., 14 maggio 2008, n. 12048, in *BIG Suite*, Ipsoa; Cass., 19 luglio 2013, n. 17688, in *BIG Suite*, Ipsoa; Cass., 18 novembre 2015, n. 23577, in *Ced Cassazione*, rv. 637547.

Per il caso di una sentenza di condanna a un "risarcimento reciproco" di danni, cfr. Comm. centr., 10 dicembre 1984, n. 38, in *BIG Suite*, Ipsoa, secondo cui nell'ipotesi di sentenza di condanna al risarcimento reciproco dei danni emessa nei confronti di più soggetti in relazione al medesimo accadimento, l'imposta di registro va liquidata non sull'ammontare complessivo delle singole condanne, bensì nei limiti delle somme effettivamente attribuite tenendo conto delle compensazioni effettuate.

⁽¹⁵¹⁾ Cfr. in tal senso Comm. trib. reg. Lazio, 18 aprile 2012, n. 278, in *BIG Suite*, Ipsoa.

⁽¹⁵²⁾ Cfr. Cass., 3 marzo 2006, n. 4748, in *Ced Cassazione*, rv. 588617, secondo la quale "a sentenza di condanna che un istituto di credito ottenga per il recupero delle somme ad esso dovute per un finanziamento, alla luce del principio di alternatività con l'iva consacrato nell'art. 40 del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, va sottoposto a tassazione fissa, in base alla previsione della nota II dell'art. 8 della tariffa, parte I, allegata al detto decreto, senza distinzione tra quota capitale e quota interessi, quando questi ultimi non abbiano natura moratoria (come tali esentati, a norma dell'art. 15 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, dalla base imponibile iva, con conseguente applicabilità dell'imposta di registro in misura proporzionale ai sensi dell'art. 8 della detta tariffa), ma siano (come nella specie) gli interessi convenzionali, e quindi (con la commissione di massimo scoperto e la capitalizzazione trimestrale) il corrispettivo prodotto dall'operazione di finanziamento, trattandosi di prestazioni, ancorché esenti, attratte pur sempre all'orbita dell'iva".

Nel medesimo senso, in sede di legittimità, cfr. Cass., 1° giugno 2007, n. 12906, in *Ced Cassazione*, rv. 599053; Cass., 15 ottobre 2014, n. 21775, in *Corr. trib.*, 2014, 3585, con nota di M. Peirolo, *L'alternativa iva-registro per gli interessi moratori dovuti dal debitore*; Cass., 13 luglio 2017, n. 17276, in *Ced Cassazione*, rv. 644900-01; Cass., 17 novembre 2017, n. 27304, in *BIG Suite*, Ipsoa.

Nella giurisprudenza di merito cfr. Comm. trib. reg. Lombardia 12 ottobre 2015, in *BIG Suite*, Ipsoa, secondo cui "gli interessi moratori (anche se maturati in relazione a somme rilevanti ai fini Iva), in quanto di natura risarcitoria, sono al di fuori del campo di applicazione dell'iva, per cui la sentenza di condanna è soggetta a imposta di registro fissa per le somme relative a prestazioni soggette a Iva (e relativi interessi convenzionali) e a imposta di registro proporzionale per gli interessi moratori". Nel medesimo senso cfr. Comm. trib. reg. Lazio, 24 maggio 2011, n. 96, in *BIG Suite*, Ipsoa; Comm. trib. reg. Lazio, 16 novembre

c) la sentenza che, in uno con l'accoglimento dell'azione revocatoria (la quale, di per sé, reca una decisione di inefficacia dell'atto revocato), condanna l'*accipiens* anche alla restituzione della somma corrispostagli⁽¹⁵³⁾;

2011, n. 728, in *BIG Suite*, Ipsosa; Comm. trib. prov. Brescia, 19 giugno 2015, n. 485, in *BIG Suite*, Ipsosa; Comm. trib. reg. Lombardia, 12 ottobre 2015, in *BIG Suite*, Ipsosa.

Nella prassi amministrativa, cfr., nello stesso senso, ris. 9 novembre 1990, n. 260042; e circ. 30 marzo 2001, n. 34/E.

In senso contrario cfr., però, Cass., 21 febbraio 2003, n. 2696, in *Fisco*, 2003, 1891; e *retro*, 2003, II, 1080, secondo cui “il decreto ingiuntivo esecutivo, che un istituto di credito ottenga per il recupero delle somme dovutegli sulla scorta di finanziamento, configura condanna ad un pagamento soggetto all'iva (artt. 3 e 6 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633). Pertanto, ai sensi dell'art. 4 del d.p.r. n. 131 del 1986 e della nota II dell'art. 8 della relativa Tariffa, deve essere applicata la tassa fissa di registro, senza che rilevi l'indirizzarsi dell'ingiunzione contro il solo debitore principale od il solo fideiussore, ovvero contro entrambi. Il carattere unitario dell'obbligazione alla base di un siffatto provvedimento monitorio ed il conseguente carattere unitario dell'imposizione investono anche gli interessi moratori e la rivalutazione monetaria, che dell'obbligazione per il capitale costituiscono meri accessori, senza che sia possibile suddividere il debito per sottoporlo a separate forme di tassazione”; concetto ribadito da Cass., 18 aprile 2018, n. 9502, in *BIG Suite*, Ipsosa, ove si legge: “il decreto ingiuntivo che un istituto di credito (figura avente – come tale – la qualità di soggetto Iva) ottenga per il conseguimento della controprestazione ad esso dovuta per la concessione di un prestito [...], assume la consistenza di condanna ad un pagamento sottoposto all'imposta sul valore aggiunto, di talché, in forza del canone della prevalenza di detta imposta su quella proporzionale di registro, l'atto, a norma e per gli effetti dell'art. 40 del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, va registrato a tassa fissa. Gli interessi e la rivalutazione monetaria fanno parte del credito, sono meri accessori dell'obbligazione per il capitale, e non possono essere assoggettati ad una tassazione separata. Né appare possibile distinguere a questi fini specifici tra interessi compensativi concordati per la dilazione del debito, ed interessi di mora dovuti per l'inadempimento dell'obbligazione. Gli uni e gli altri costituiscono accessori del capitale, e sono previsti contrattualmente nell'operazione di finanziamento, che sconta un'unica forma di tassazione relativa al suo intero ammontare (costituito dall'importo capitale, dagli interessi compensativi di cui all'art. 1282 c.c., ed in caso di inadempimento dagli interessi moratori di cui all'art. 1224 c.c., dalla rivalutazione monetaria, dalle spese accessorie), senza che sia possibile suddividere il debito nelle sue componenti per sottoporle a separate forme di imposizione”.

⁽¹⁵³⁾ Cfr. Cass., 7 maggio 2015, n. 9269, in *BIG Suite*, Ipsosa, secondo cui “la sentenza di accoglimento della domanda di revocatoria fallimentare determina la reintegrazione della garanzia patrimoniale dei creditori, di guisa che la pronuncia favorevole è, per tale capo, di condanna, così realizzando un trasferimento di ricchezza; di conseguenza, tale decisione è soggetta all'aliquota proporzionale di cui all'art. 8, comma 1, lett. b), della prima parte della tariffa allegata al d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, dovendosi escludere l'applicazione della successiva lett. e) del medesimo articolo, che riguarda, invece, i provvedimenti giudiziali aventi ad oggetto l'annullamento o la declaratoria di nullità di un atto e, quindi, in funzione meramente ripristinatoria o restitutoria della situazione patrimoniale anteriore, ancorché determinino la restituzione di denaro o beni ovvero la risoluzione di un contratto”.

Nel medesimo senso cfr. Cass., 31 ottobre 2005, n. 21160, *retro*, 2006, II, 702; Cass., 25 febbraio 2009, n. 4537, in *Ced Cassazione*, rv. 606856; Cass., 13 agosto 2010, n. 18707, in *BIG Suite*, Ipsosa; Cass., 12 ottobre 2012, n. 17584, in *Corr. trib.*, 2012, 3559, con nota di A. Busani, *Imposta proporzionale di registro per la sentenza di accoglimento della revocatoria fallimentare*; Cass., 6 novembre 2013, n. 24954, in *Ced Cassazione*, rv. 628720; Comm. trib.

d) la sentenza di condanna al pagamento di un credito ceduto, pur se originato da un rapporto soggetto a iva⁽¹⁵⁴⁾;

e) la sentenza di condanna al pagamento di somme derivanti da un contratto di finanziamento a medio-lungo termine, al quale venne applicata l'imposta sostitutiva di cui agli artt. 15 ss., d.p.r. 29 settembre 1973, n. 601 (in quanto l'imposta sostitutiva non "copre" anche il contenzioso che si origina da detti contratti)⁽¹⁵⁵⁾;

f) la sentenza che ordina il deposito, presso la Cassa Depositi e Prestiti, dell'indennità di esproprio⁽¹⁵⁶⁾;

g) l'ordinanza di liquidazione di cui all'art. 814, c.p.c., con la quale il Presidente del Tribunale liquida le spettanze degli arbitri⁽¹⁵⁷⁾;

h) la sentenza che condanna la Pubblica Amministrazione al risarcimento del danno per occupazione illegittima acquisitiva di un immobile (cui non è applicabile la disciplina di cui all'art. 44, 2° comma, t.u.r.)⁽¹⁵⁸⁾.

reg. Lombardia, 20 maggio 2015, in *BIG Suite*, Ipsoa; Comm. trib. reg. Umbria, 25 maggio 2016, in *BIG Suite*, Ipsoa; Cass., 7 luglio 2017, n. 16814, in *Ced Cassazione*, rv. 644890-01; Cass., 9 agosto 2017, n. 19813, in *BIG Suite*, Ipsoa; Cass., 23 agosto 2017, n. 20315, in *BIG Suite*, Ipsoa.

⁽¹⁵⁴⁾ Cass., 28 febbraio 2011, n. 4802, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, II, 554, con nota di Vaselli, *L'alternatività tra Iva ed imposta di registro nei provvedimenti di condanna emessi dal tribunale civile nei confronti del debitore ceduto: una svista della Cassazione?*

⁽¹⁵⁵⁾ Cfr. Cass., 23 aprile 2007, n. 9638, in *BIG Suite*, Ipsoa.

⁽¹⁵⁶⁾ Cfr. Cass., 23 aprile 2014, n. 9137, in *Ced Cassazione*, rv. 630772, secondo cui "alla sentenza che, rideterminandone l'entità, ordina il deposito, presso la Cassa Depositi e Prestiti, delle dovute indennità di esproprio e di occupazione legittima, si applica l'imposta percentuale di cui all'art. 8, lett. b), della Tariffa – Parte prima allegata al d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, trattandosi, "in parte qua", di statuizione di condanna, priva della funzione, propria del provvedimento amministrativo di espropriazione per pubblica utilità, di trasferire la proprietà del bene allo Stato, e che si limita, nel definire una controversia di natura patrimoniale derivante dalla opposizione alla stima, a determinare in via definitiva l'ammontare dell'indennità spettante all'espropriato per effetto del provvedimento ablatorio".

⁽¹⁵⁷⁾ Cfr. Cass., 19 giugno 2002, n. 8880, in *Arch. Civ.*, 2003, 463, secondo cui "l'ordinanza non impugnabile con la quale il presidente del tribunale, ai sensi dell'art. 814 c.p.c., determina l'onorario e le spese degli arbitri, avendo natura di sentenza, in quanto destinata a risolvere il conflitto di interessi creatosi con le parti del procedimento arbitrale, rientra fra gli atti dell'autorità giudiziaria che, definendo una controversia civile, vanno assoggettati al regime dettato dall'art. 8, parte prima, della tariffa allegata al d.p.r. 26 aprile 1986 n. 131, e segnatamente fra i provvedimenti recanti condanna al pagamento di somme o valori o altre prestazioni di cui alla lettera b) del comma 1, per i quali è prevista l'aliquota del 3%. Con l'ordinanza in esame, infatti, il presidente del tribunale non si limita ad accertare un fatto giuridico o la reale situazione esistente tra le parti, ma determina le spettanze degli arbitri e del segretario con un provvedimento che, potendo formare anche oggetto di esecuzione forzata, equivale sostanzialmente ad una vera e propria pronuncia di condanna".

⁽¹⁵⁸⁾ Cfr. Cass., 2 febbraio 2005, n. 2108, in *Fisco*, 2005, 1810, secondo cui "la sentenza che condanna l'ente pubblico ad una somma a titolo di risarcimento del danno

5.3. – *Gli atti dell’Autorità Giudiziaria recanti un accertamento*

I provvedimenti giudiziari “di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale”⁽¹⁵⁹⁾ devono essere tassati con l’aliquota dell’1 per cento (art. 8, 1° comma, lett. c), TP1), salvo che si tratti dell’accertamento di crediti derivanti da operazioni soggetto all’iva, caso nel quale si applica l’imposta di registro in misura fissa⁽¹⁶⁰⁾.

per illegittima irreversibile occupazione di una proprietà privata (così detta “occupazione acquisitiva”) non è equiparabile ad una sentenza relativa alla indennità di esproprio; quindi la relativa imposta di registro grava solidalmente su entrambe le parti e non (come invece previsto in caso di esproprio) solo sull’ente espropriante”.

Nel medesimo senso cfr. Cass., 22 maggio 2008, n. 13125, in *Ced Cassazione*, rv. 603687; Cass., 12 luglio 2005, n. 14649, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2005, 1095, con nota di F. Graziano, *Applicabile l’imposta di registro al decreto ingiuntivo e alla condanna a seguito di opposizione*, in *Fisco*, 2005, 6502; *retro*, 2005, II, 1513; in *Rass. trib.*, 2005, 1989, con nota di A. Uricchio, *Non dà luogo a doppia imposizione l’assoggettamento ad imposta di registro delle sentenze di condanna al pagamento di somme e valori e dei decreti ingiuntivi aventi ad oggetto le stesse somme*; Cass., 18 giugno 2007, n. 14094, in *Fisco*, 2007, 4794; Cass., 14 maggio 2008, n. 12048, in *BIG Suite*, Ipsoa; Cass., 28 giugno 2017, n. 16167, in *Ced Cassazione*, rv. 644883-01.

⁽¹⁵⁹⁾ Per una specifica fattispecie (sentenza di accertamento dell’ammontare di un credito pignorato) cfr. Cass., 29 dicembre 2010, n. 26244, in *Banca Dati Eutekne*, secondo cui «la sentenza che accerta l’esistenza o l’ammontare di un credito pignorato, definendo il giudizio di cognizione instaurato a norma dell’art. 548 c.p.c., è compresa fra gli atti dell’Autorità giudiziaria “di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale”, di cui all’art. 8 co. 1 lett. c) della Tariffa Parte I, allegata al d.P.R. 131/86, assoggettati all’imposta di registro nella misura proporzionale dell’1 per cento e non nella misura fissa, riferendosi la norma non soltanto all’accertamento costitutivo, ma anche a quei provvedimenti privi di contenuto traslativo o oblatorio, che si risolvono in un accertamento dell’esistenza di ricchezza».

⁽¹⁶⁰⁾ Cfr. in tal senso Corte cost., 13 luglio 2017, n. 177 (sulla quale cfr. A. Busani, *Credito nel passivo con Registro fisso*, in *Il Sole 24 Ore*, 14 luglio 2017; e A. Fedele, *L’alternatività Iva-registro ed i suoi limiti*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, II, 83), in *Fisco*, 2017, 3161, con nota di F. Gallio, *Incostituzionale l’imposta di registro proporzionale sulle pronunce nei giudizi di opposizione allo stato passivo con accertamento di crediti Iva*; e in *Foro It.*, 2017, 9, 1, 2517, la quale ha dichiarato l’illegittimità costituzionale dell’art. 8, 1° comma, lett. c), TP1, nella parte in cui assoggetta all’imposta di registro proporzionale, anziché in misura fissa, i provvedimenti giudiziari di accertamento (nella specie: il decreto che definisce il giudizio di opposizione allo stato passivo del fallimento, di cui all’art. 99, r.d. 16 marzo 1942, n. 267) di crediti derivanti da operazioni soggette all’imposta sul valore aggiunto.

La Corte costituzionale ha ritenuto “irragionevole” che il principio di alternatività tra Iva e imposta di registro, di cui all’art. 40, 1° comma, t.u.r., sia tenuto in considerazione dal legislatore (Nota II all’art. 8, TP1) solo per i provvedimenti giudiziari di cui all’art. 8, 1° comma, lett. b), t.u.r. (vale a dire per i provvedimenti giudiziari «recanti condanna al pagamento di somme o valori, ad altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura») e che la costante giurisprudenza di legittimità (Cass., 18 febbraio 2000, n. 1849, in *Giur. Imp.*, 2001, 93; e in *Fallimento*, 2001, 510; Cass., 10 giugno 2005, n. 12359, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2005, 1029, con nota di M. Del Vaglio, *Alle sentenze di mero accertamento si applica l’imposta di registro in misura proporzionale*; in *Fisco*, 2005, 4615; *retro*, 2005, II,

In questo ambito rientrano, ad esempio:

a) il decreto di ammissione di un credito allo stato passivo di un fallimento⁽¹⁶¹⁾;

b) la sentenza che (a seguito del giudizio di opposizione allo stato passivo di un fallimento) ammette allo stato passivo un credito precedentemente escluso⁽¹⁶²⁾;

1252; Cass., 26 giugno 2009, n. 15159, in *Riv. Canc.*, 2009, 578; Cass., 5 luglio 2011, n. 14816, in *Ced Cassazione*, rv. 618592; Cass., 19 ottobre 2012, n. 17946, in *BIG Suite*, Ipsoa; Cass., 19 ottobre 2012, n. 17947, in *BIG Suite*, Ipsoa; Cass., 7 novembre 2012, n. 19247, in *Ced Cassazione*, rv. 624219) abbia ritenuto la norma di detta Nota II all'art. 8, TP1, essere "una previsione agevolativa che, per la sua natura eccezionale e derogatoria, non è applicabile ad altri atti giudiziari" diversi da quelli per i quali essa è espressamente dettata. Infatti, secondo la Corte Costituzionale, "tenuto conto della *ratio* del principio di alternative, che mira a evitare la doppia imposizione dello stesso atto, si deve pervenire a una diversa conclusione con riguardo alle pronunce di accertamento dei crediti che definiscono il giudizio di opposizione allo stato passivo del fallimento. [...] il trattamento differenziato non risponde a ragionevolezza qualora l'accertamento del credito soggetto a iva sia, come nel caso dell'accoglimento dell'opposizione allo stato passivo, il presupposto necessario e sufficiente della partecipazione del creditore all'esecuzione collettiva [...]. [...] la *ratio* sottesa all'alternatività fra l'imposta di registro e l'Iva risulta comune a entrambe le situazioni messe a confronto ed esige pertanto che l'ambito di applicazione del beneficio fiscale sia esteso alle pronunce [...]".

Nel senso che alle sentenze di accertamento di crediti derivanti da cessioni o prestazioni soggette a iva debbano debba essere applicata l'imposta di registro in misura fissa, cfr. anche Comm. trib. prov. Milano, 21 novembre 2017, in *BIG Suite*, Ipsoa.

⁽¹⁶¹⁾ Cfr. in tal senso Cass., 5 giugno 2013, n. 14146, in *Ced Cassazione*, rv. 627109; Cass., 18 settembre 2013, n. 21310, in *Ced Cassazione*, rv. 627972.

In senso contrario cfr. però Comm. trib. prov. Reggio Emilia, 6 dicembre 2016, in *BIG Suite*, Ipsoa, secondo cui "la procedura di accertamento delle domande di insinuazione tardive come le domande di insinuazione tempestive rappresentano un endoprocedimento tipico della procedura fallimentare che si estrinseca in un verbale di udienza che dà atto di quanto fatto. Il Giudice Delegato ha funzioni solo di vigilanza e controllo ed emana provvedimenti nella procedura e non rappresenta un organo giudicante. Conseguentemente, l'ammissione tardiva del credito *ex art.* 101, L.F. non costituisce la definizione di una controversia e, pertanto, deve essere annullato l'eventuale atto di accertamento emesso in ordine all'imposta di registro".

Cfr. anche Comm. trib. prov. Milano, 23 dicembre 2016, in *Fisco*, 2017, 698, secondo cui "deve essere tassata in misura fissa la sentenza di accoglimento dell'opposizione allo stato passivo in relazione a crediti già ammessi in via chirografaria, mentre l'applicazione dell'aliquota proporzionale dell'1% è dovuta soltanto sulla sentenza che, a seguito di giudizio di opposizione, ammetta al passivo fallimentare un credito in precedenza escluso".

⁽¹⁶²⁾ Cfr. in tal senso Cass., 5 luglio 2011, n. 14816, in *Ced Cassazione*, rv. 618592, secondo cui "la sentenza, che, a seguito di giudizio di opposizione, ammette al passivo di un fallimento (o, come nella specie, di una liquidazione coatta amministrativa) un credito in precedenza escluso, deve essere assoggettata alla imposta proporzionale di registro dell'uno per cento, prevista dall'art. 8, lett. c), della tariffa, parte prima, allegato A) al d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, in quanto pronuncia emessa in esito ad un giudizio contenzioso di cognizione che contiene l'accertamento, nei confronti della procedura fallimentare, dell'esistenza e dell'efficacia del credito con l'effetto di consentire al contribuente la partecipazione al

c) la sentenza con la quale si accerta un trasferimento immobiliare convenuto per scrittura privata non autenticata (fermo restando che la scrittura in parola deve essere tassata con l'imposizione propria dei trasferimenti immobiliari) ⁽¹⁶³⁾;

d) la sentenza con la quale, in sede di giudizio di opposizione alla stima, si accerta l'indennità di esproprio dovuta all'espropriato ⁽¹⁶⁴⁾;

concorso, con possibile soddisfazione in sede di riparto; né ha, quindi, rilievo l'individuazione della natura del credito ammesso al passivo, dato che la tariffa agevolata, con l'imposta in misura fissa, in base alla nota 2 in calce all'art. 8 cit., non si applica (operando il principio di alternatività con l'iva, ex art. 40 del d.p.r. n. 131 del 1986), nei soli casi di cui alla lett. b) del citato art. 8 che è disposizione di stretta interpretazione”.

Nel medesimo senso cfr. Cass., 18 febbraio 2000, n. 1849, in *Giur. Imp.*, 2001, 93; e in *Fallimento*, 2001, 510; Cass., 10 giugno 2005, n. 12359, in *GT – Riv. giur. rib.*, 2005, 1029, con nota di M. Del Vaglio, *Alle sentenze di mero accertamento si applica l'imposta di registro in misura proporzionale*; Comm. trib. reg. Lazio, 7 aprile 2011, n. 159, in *BIG Suite*, Ipsoa; Cass., 5 luglio 2011, n. 14816, in *Ced Cassazione*, rv. 618592; Cass., 27 settembre 2017, n. 22502, in *Ced Cassazione*, rv. 645641-01.

Pure nel medesimo senso cfr. Agenzia delle entrate, nota 16 luglio 2002, n. 70572.

⁽¹⁶³⁾ Cfr. Cass., 18 giugno 2002, n. 8745, in *Arch. Civ.*, 2003, 462; e *retro*, 2003, II, 297, secondo cui “la sentenza avente quale contenuto l'accertamento che con la scrittura privata dedotta in giudizio è stato stipulato un contratto di trasferimento oneroso della proprietà di un immobile, poichè costituisce accertamento di diritto a contenuto patrimoniale, è soggetta, ai sensi degli art. 37 e 43 d.p.r. 26 aprile 1986 n. 131, e dell'art. 8, lett. c), della tariffa, parte prima, allegata al medesimo d.p.r., all'imposta proporzionale dell'1%, da calcolare sul valore della lite determinato con riferimento alla data di proposizione della domanda giudiziale (fermo restando che la scrittura privata va assoggettata ad autonoma imposizione, ex art. 1 della tariffa citata, sulla base del valore del bene alla data della scrittura stessa)”.

⁽¹⁶⁴⁾ Cfr. Comm. trib. reg. Lombardia, 14 febbraio 2003, n. 3, in *BIG Suite*, Ipsoa, secondo cui “mentre la registrazione a tassa fissa è applicabile esclusivamente all'atto amministrativo con il quale l'ente espropriante acquisisce d'autorità un bene immobile dell'espropriato, deve essere sottoposto a tassazione proporzionale l'atto che promani dall'Autorità Giudiziaria, emesso a seguito di opposizione all'indennità di espropriazione”; Cass., 13 giugno 2005, n. 12692, in *Ced Cassazione*, rv. 581722, secondo cui “in tema di imposta di registro per espropriazioni per pubblica utilità, il beneficio della registrazione a tassa fissa, anziché proporzionale, dei provvedimenti di esproprio trova la propria “ratio” nella funzione, propria di tali atti, di trasferire la proprietà del bene in favore dello Stato o di un ente pubblico territoriale, mentre tale funzione è del tutto estranea alla sentenza che, definendo una controversia di natura meramente patrimoniale derivante dalla opposizione alla stima, determina in via definitiva l'ammontare della indennità spettante all'espropriato per effetto del provvedimento ablatorio. Ne consegue che non merita censura il provvedimento con il quale l'Ufficio finanziario assoggetta tale tipo di sentenza all'imposta di registro nella misura proporzionale dell'1 per cento, ai sensi dell'art. 8 della tariffa allegata al d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, quale sentenza di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale”.

Cfr. in identico senso, Cass., 7 maggio 2007, n. 10346, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2007, 1041, con nota di B. Ianniello, *Tassazione indiretta delle sentenze sull'indennità di espropriazione*; e Cass., 17 settembre 2010, n. 19746, in *Ced Cassazione*, rv. 614241; Cass., 17 settembre 2010, n. 19747, in *Banca Dati Eutekne*; Cass., 26 gennaio 2018, n. 1962, in *Fisco*, 2018, 695.

e) la sentenza dichiarativa dell'illegittimità di atti espropriativi e ricognitiva della proprietà dei beni oggetto dell'espropriazione illegittima⁽¹⁶⁵⁾;

f) la sentenza che, ai sensi dell'art. 548 c.p.c., accerta l'esistenza o l'ammontare del credito pignorato, definendo il giudizio di cognizione instaurato in conseguenza della mancata o contestata dichiarazione del terzo⁽¹⁶⁶⁾.

Quanto alla sentenza che proclama l'intervenuta simulazione di un dato negozio (la quale è evidentemente una sentenza di accertamento) occorre distinguere una pluralità di situazioni:

1) se sia accertata la simulazione di un contratto dal quale apparentemente promanavano soltanto effetti obbligatori, allora la sentenza svela che quegli effetti (nel caso di simulazione assoluta) non si sono mai prodotti o (nel caso di simulazione relativa) si sono prodotti in modo diverso da quanto appariva dalla lettura del contratto simulato (in questo caso appare, dunque, plausibile applicare al valore imponibile di questa sentenza l'aliquota dell'1 per cento, ai sensi dell'art. 8, 1° comma, lett. c), t.u.r.; inoltre, nel caso di accertamento di una simulazione relativa, occorre confrontare la tassazione del contratto simulato con quella del contratto dissimulato e prelevare – se quest'ultima sia superiore – la differenza tra la tassazione effettuata per registrare il contratto simulato rispetto a quella applicabile al contratto dissimulato; se quest'ultima invece risultasse inferiore a quella del contratto simulato, non si potrebbe pretendere un rimborso, in quanto, in analogia con quanto accade per la sentenza di accertamento della nullità, la restituzione non è dovuta – ai sensi dell'art. 38, 2° comma, t.u.r. – quando la fattispecie oggetto di accertamento è derivata da “causa non imputabile alle parti”);

2) se sia accertata la simulazione assoluta di un contratto traslativo di diritti (ad esempio, la simulazione di una compravendita tra Tizio e Caio, la quale sia stata registrata applicandovi la inerente tassazione), la sentenza accerta che tali effetti traslativi non si sono mai prodotti e che, quindi,

⁽¹⁶⁵⁾ Cfr. Cass., 16 gennaio 2001, n. 545, in *BIG Suite*, Ipsoa, secondo la quale “la sentenza civile dichiarativa dell'illegittimità di atti espropriativi e ricognitiva della proprietà dei beni in favore del ricorrente, ha natura di una sentenza dichiarativa o di mero accertamento del diritto di proprietà, e quindi di diritti a contenuto patrimoniale; ad essa è applicabile l'imposta proporzionale all'1%, e non l'imposta in misura fissa, sia in base all'art. 8, lett. c), della tariffa allegata al d.p.r. 26 aprile 1986 n. 131, che in base all'art. 8, lett. d) della tariffa allegata al d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 634”. Cfr. in identico senso, Cass., 13 giugno 2005, n. 12692, in *Ced Cassazione*, rv. 581722, appena sopra menzionata.

⁽¹⁶⁶⁾ Cfr., in tal senso R. Di Giovine, *Commento all'art. 8, Tariffa Parte I, d.P.R. 131/1986*, in A. Fedele – G. Mariconda – V. Mastroiacovo (a cura di), *Codice delle leggi tributarie*, Torino, 2014, 495.

sotto il profilo civilistico, il diritto oggetto di compravendita non è mai fuoriuscito dalla sfera giuridica del soggetto venditore per entrare in quella del soggetto acquirente; tuttavia, dal punto di vista fiscale, un trasferimento si è bensì prodotto (ed è stato conseguentemente tassato), cosicché ci si deve porre il tema della tassazione del “ritrasferimento” dal simulato acquirente al simulato alienante;

3) se sia accertata la simulazione relativa di un contratto traslativo di diritti (ad esempio, la simulazione di una compravendita tra Tizio e Caio, che si deve intendere essere invece effettivamente intervenuta – per effetto di simulazione relativa soggettiva – tra Tizio e Sempronio; oppure, che si deve intendere qualificata – per effetto di simulazione relativa oggettiva – come donazione), dal punto di vista fiscale ci si deve porre il tema della tassazione del “ritrasferimento” tra il simulato acquirente e il reale acquirente oppure il tema della tassazione del contratto dissimulato e realmente stipulato.

Ebbene, nel caso b), la tesi secondo cui al valore imponibile della sentenza in questione deve applicarsi l'aliquota dell'1 per cento, pare contrastabile considerando che le sentenze le quali “dichiarano la nullità [...] di un atto” (l'atto nullo è inefficace tanto quanto è inefficace l'atto affetto da simulazione) sono tassate con l'imposta di registro in misura fissa “ancorché portanti condanna alla restituzione di denaro o beni” (art. 8, 1° comma, lett. e), TP1) e che, pertanto, non pare esservi ragione di distinguere la “restituzione” (o la “reintestazione”) che consegue a una sentenza dichiarativa della nullità rispetto alla “restituzione” (o alla “reintestazione”) che consegue a una sentenza dichiarativa della simulazione (con la conseguenza che deve essere ritenuta superata⁽¹⁶⁷⁾ la giurispru-

(167) Con l'emanazione del d.p.r. n. 131 del 1986, essendosi prevista l'imposta in misura fissa per le sentenze “che dichiarano la nullità o pronunciano l'annullamento di un atto” “ancorché portanti condanna alla restituzione di denaro o beni” (art. 8, TP1), dovrebbe dunque esser stata risolta l'annosa questione, sorta nel diritto previgente, sulla applicabilità della tassazione proporzionale (la cosiddetta imposta “di retrocessione”) sui trasferimenti conseguenti alla pronuncia giudiziale dichiarativa della simulazione: cfr. Cass., 21 novembre 1981, n. 6228, in *BIG Suite*, Ipsosa, secondo cui “la sentenza, la quale dichiara la simulazione, tanto assoluta quanto relativa, di un contratto, con effetti reali, costitutivo o traslativo di diritti, è soggetta al pagamento di una nuova imposta di registro ponendo in essere, ai fini tributari, un ritrasferimento del bene, oggetto del precedente contratto simulato”; Cass., 16 aprile 1983, n. 2633, in *Foro it.*, 1983, I, 1606; in *Giur. Imp.*, 1983, 963; in *Riv. giur. edil.*, 1983, I, 688; in *Riv. Leg. Fisc.*, 1983, 1643; in *Vita Not.*, 1983, 1183; in *Rass. trib.*, 1983, II, 170; in *Comm. Trib. Centr.*, 1983, II, 1142, secondo cui “in caso di sentenza dichiarativa della simulazione assoluta di un contratto con effetti reali, costitutivo o traslativo di diritti, la valutazione del bene, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, deve effettuarsi con riferimento alla data in cui sorge il titolo giuridico che opera la retrocessione

denza emanata in fattispecie di simulazione formatesi in epoca anteriore all'entrata in vigore dell'art. 8, 1° comma, lett. e), TP1 – innovativo rispetto al corrispondente testo dell'art. 8, Tariffa Parte Prima allegata al d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 634 – e deve essere ritenuta erronea⁽¹⁶⁸⁾ la giurisprudenza che afferma l'invarianza dell'attuale art. 8, 1° comma, lett. e), TP1, rispetto alla legislazione previgente).

Invece, con riferimento al caso c):

- nell'ipotesi della simulazione relativa soggettiva, la sentenza dovrebbe essere tassata per il “trasferimento” che essa “provoca” da Caio a Sempronio e, quindi, con l'imposta di donazione, poiché si tratta di un trasferimento a titolo gratuito, ai sensi dell'art. 2, 47° comma, d.l. 3 ottobre 2006, n. 262⁽¹⁶⁹⁾; nonché (se si tratta di immobili) applicando le imposte ipotecaria e catastale con le rispettive aliquote del 2 e dell'1 per cento, ai sensi dell'art. 1, Tariffa TUIIC, e dell'art. 10, 1° comma, TUIIC, senza poter detrarre, da tale tassazione, alcunché di ciò che venne pagato in sede di registrazione del contratto simulato;

- nell'ipotesi della simulazione relativa oggettiva, dovrebbe essere applicata alla sentenza la tassazione del negozio dissimulato (nell'esempio: la donazione), detratto l'importo versato per la tassazione del negozio simulato (nell'esempio: la compravendita); se, poi, quest'ultimo importo fosse maggiore rispetto all'altro, appare difficilmente plausibile pensare al rimborso dell'eccedenza, per il fatto che, come sopra accennato, il negozio

del bene dal simulato acquirente al simulato alienante e che coincide con quella della sentenza stessa, la quale opera il ritrasferimento del bene all'originario proprietario e costituisce il titolo necessario per procurarne la reintestazione al detto proprietario”; Cass., 24 giugno 2000, n. 8607, in *Fisco*, 2001, 1927; e in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, 603, con nota di R. Miceli, *Note in materia di atti plurimi e di retrocessione nell'imposta di registro*, secondo cui “la sentenza dichiarativa della simulazione assoluta di una vendita, siccome implicante “ritrasferimento” del cespite apparentemente negoziato, al simulato alienante, ai fini dell'imposta di registro, deve essere assoggettata a tassazione, non già fissa ma proporzionale”.

In senso contrario cfr. invece Comm. centr., 16 dicembre 1997, n. 6312, in *BIG Suite*, Ipsa, secondo cui “non è assoggettabile a imposta proporzionale di registro la sentenza contenente declaratoria di simulazione assoluta degli atti di compravendita immobiliare, in quanto ripristina, con effetto *ex tunc*, la situazione patrimoniale quale era prima dell'intervento degli atti di alienazione”; nonché Comm. centr., 11 marzo 1998, n. 1243, in *BIG Suite*, Ipsa.

⁽¹⁶⁸⁾ Cfr. Cass., 23 giugno 2014, n. 14197, in *BIG Suite*, Ipsa, secondo cui “per il negozio simulato la sentenza è assoggettata a tassazione doppia, come se ci fosse un “ritrasferimento” del bene oggetto del precedente contratto simulato. Quindi, sia l'atto simulato che la sentenza di accertamento danno luogo, ai fini dell'imposta di registro, a trasferimenti immobiliari da assoggettare ad imposizione”.

⁽¹⁶⁹⁾ Intitolato “Disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria” e convertito in l. 24 novembre 2006, n. 286.

simulato non è affetto da una inefficacia derivante da “causa non imputabile alle parti” (art. 38, 2° comma, t.u.r.).

5.4. – *Gli atti dell’Autorità Giudiziaria non recanti un trasferimento, una condanna o un accertamento*

La categoria residuale dei provvedimenti giudiziari “non recanti trasferimento, condanna o accertamento di diritti a contenuto patrimoniale” deve essere tassata con l’imposta in misura fissa (art. 8, 1° comma, lett. d), TP1).

In questo ambito rientrano, ad esempio:

a) la sentenza con la quale si accertano le sottoscrizioni apposte in calce a una scrittura privata non autenticata⁽¹⁷⁰⁾;

b) la sentenza che (in accoglimento dell’opposizione allo stato passivo) riconosce la natura privilegiata di un credito già ammesso in via chirografaria allo stato passivo⁽¹⁷¹⁾;

⁽¹⁷⁰⁾ Cfr. Cass., 21 maggio 1984, n. 1101, in *BIG Suite*, Ipsoa, secondo cui “la scrittura privata non autenticata contenente una compravendita immobiliare, producendo l’effetto traslativo della proprietà, è soggetta a imposta proporzionale di registro, anche se non idonea alla trascrizione. La successiva sentenza di accertamento dell’autenticità delle firme, costituendo titolo idoneo alla trascrizione, è soggetta all’imposta di trascrizione e voltura nonché all’imposta fissa di registro”.

Cfr. però Cass., 18 giugno 2002, n. 8745, in *Arch. Civ.*, 2003, 462; e *retro*, 2003, II, 297, secondo cui “la sentenza avente quale contenuto l’accertamento che con la scrittura privata dedotta in giudizio è stato stipulato un contratto di trasferimento oneroso della proprietà di un immobile, poiché costituisce accertamento di diritto a contenuto patrimoniale, è soggetta, ai sensi degli artt. 37 e 43 d.p.r. 26 aprile 1986 n. 131, e dell’art. 8, lett. c), della tariffa, parte prima, allegata al medesimo d.p.r., all’imposta proporzionale dell’1%, da calcolare sul valore della lite determinato con riferimento alla data di proposizione della domanda giudiziale (fermo restando che la scrittura privata va assoggettata ad autonoma imposizione, ex art. 1 della tariffa citata, sulla base del valore del bene alla data della scrittura stessa)”.

Tornando al tema della tassazione di una sentenza dichiarativa dell’autenticità delle sottoscrizioni apposte a una scrittura privata, cfr. anche cfr. Cass., 24 settembre 1994, n. 7852, in *BIG Suite*, Ipsoa, secondo cui “la sentenza che siasi limitata ad accertare l’autenticità delle sottoscrizioni apposte su di una scrittura privata (nella specie, preliminare di vendita) ricade nella previsione dell’art. 8 lett. d) della tariffa annessa al d.p.r. 26 aprile 1986 n. 131, secondo cui le sentenze non recanti trasferimento, condanna o accertamento di diritti a contenuto patrimoniale sono assoggettate ad imposta fissa”.

⁽¹⁷¹⁾ Cfr. in tal senso Cass., 5 giugno 2013, n. 14146, in *Ced Cassazione*, rv. 627109, secondo cui “la sentenza che, in accoglimento dell’opposizione allo stato passivo, riconosca la natura privilegiata di un credito fatto valere nella procedura fallimentare, e già ammesso in via chirografaria dal giudice delegato, è soggetta ad imposta di registro in misura fissa, ai sensi dell’art. 8, comma primo, lettera d), della parte I della tariffa allegata al d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131: essa, infatti, incide esclusivamente sul profilo qualitativo del credito, determinando un mutamento della sua posizione nel concorso, in quanto l’ammontare ed il titolo, che rappresentano gli unici aspetti rilevanti ai fini dell’imposta in esame, risultano già

- c) il caso dell'acquirente di immobile ipotecato che si renda pure aggiudicatario dell'immobile stesso sottoposto a esecuzione forzata⁽¹⁷²⁾;
- d) l'ordinanza, prevista dagli artt. 552 e 529, codice di procedura civile, con la quale il giudice dell'esecuzione assegna ai creditori esecutanti cose possedute da un terzo⁽¹⁷³⁾.

determinati per effetto del decreto di ammissione; d'altronde, essendo quest'ultimo assoggettato ad imposta in misura proporzionale, ai sensi dell'art. 8, comma primo, lettera c), di detta tariffa, l'applicazione della medesima disposizione, ovvero di quella di cui all'art. 9 della tariffa, alla sentenza in questione, comporterebbe una duplicazione dell'imposta, in contrasto con i principi costituzionali di eguaglianza e capacità contributiva, oltre che con la funzione dell'imposta di registro, che nella specie assume la natura di corrispettivo per il servizio complesso della registrazione”.

Nel medesimo senso, cfr. Cass., 9 maggio 2007, n. 10588, in *Ced Cassazione*, rv. 597334; Comm. trib. prov. Cremona, 21 marzo 2013, n. 34, in *BIG Suite*, Ipoa; Cass., 18 settembre 2013, n. 2131, in *Ced Cassazione*, rv. 627972.

Sempre nel medesimo senso cfr. ris. 21 aprile 2008, n. 168; e ris. 17 dicembre 2008, n. 479/E (sulla quale cfr. A. Busani, *Fallimenti, sentenza con registro ordinario*, in *Il Sole 24 Ore*, 18 dicembre 2008) ove è stato sancito che la sentenza sull'opposizione allo stato passivo di un fallimento sconta l'imposta di registro con l'aliquota dell'1 per cento (da applicare alla base imponibile rappresentata dall'intero importo del credito ammesso al passivo) anche se il credito in questione deriva da un finanziamento a medio/lungo termine concesso da una banca (alla società poi fallita) con un contratto che è stato sottoposto all'applicazione della cosiddetta imposta sostitutiva di cui al d.p.r. 29 settembre 1973, n. 601.

⁽¹⁷²⁾ Cfr. la ris. 26 giugno 2008, n. 266, sulla quale cfr. Busani, *Il riacquisto non ha registro proporzionale*, in *Il Sole 24 Ore*, 28 giugno 2008.

⁽¹⁷³⁾ Cfr. Cass., 20 aprile 2007, n. 9400, in *Ced Cassazione*, rv. 598197, secondo cui “l'ordinanza, prevista dagli artt. 552 e 529 c.p.c., con la quale il giudice dell'esecuzione assegna ai creditori esecutanti cose possedute da un terzo è teoricamente assoggettabile all'imposta, ai sensi dell'art. 8 della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, se definisce, anche parzialmente, il giudizio, ed è sussumibile nell'ipotesi di registrazione a tassa fissa di cui alla lettera d). Ciò in quanto un provvedimento siffatto non contiene alcuna condanna al pagamento di somme né alla consegna della merce (ipotesi di cui alla lettera b dell'art. 8), essendo finalizzata – quali che siano gli incidenti procedurali che lo stesso giudice dell'esecuzione abbia dovuto risolvere – alla mera attuazione di un titolo esecutivo, secondo un piano di riparto concordato; e poiché quella di registro è un'imposta d'atto – sicché in caso di provvedimenti plurimi dell'autorità giudiziaria ciascuno ha una propria ed autonoma veste e fine impositivo, non rilevando il fatto che tutti si riferiscano al medesimo oggetto e alle stesse parti –, deve aversi riguardo al contenuto del solo provvedimento, e cioè dell'ordinanza di assegnazione, della cui registrazione si tratta, il quale non risolve contestazioni fra i creditori. Né, infine, l'assegnazione, (una sorta di “*datio in solutum*”), nello schema processuale limitato dell'esecuzione mobiliare, costituisce la conseguenza della condanna che pone termine, decidendola, ad una controversia sulla proprietà dei beni, sicché non rientra nella previsione della lettera b) dell'art. 8”.

Cfr. però Cass., 29 luglio 2005, n. 16022, in *Foro it.*, 2006, I, 3186; e in *Dir. Prat. Lav.*, 2007, 2, 238, secondo cui “l'ordinanza di assegnazione di crediti emessa dal giudice dell'esecuzione è assoggettabile a imposta proporzionale di registro a prescindere dalla tassazione del titolo (nella specie, decreto ingiuntivo) posto a base della relativa procedura esecutiva”.

Dovrebbe pure rientrare in questo ambito la sentenza che accoglie l'azione revocatoria senza recare una pronuncia di condanna (si pensi, ad esempio, alla sentenza di revoca di una compravendita immobiliare, la quale invero non ha effetti traslativi, avendo l'esclusivo effetto di rendere la compravendita inopponibile ai creditori) ⁽¹⁷⁴⁾.

La base imponibile, in questo ambito, è data dall'oggetto della controversia; pertanto, in un giudizio di accertamento instaurato nell'ambito di una procedura di sequestro conservativo, la base imponibile è data dalla somma per la quale è stato autorizzato il sequestro, e non dal valore del bene oggetto del sequestro ⁽¹⁷⁵⁾.

5.5. – *Gli atti dell'Autorità Giudiziaria che pronunciano la nullità, l'annullamento, la risoluzione*

I provvedimenti giudiziari che:

- a) “dichiarano la nullità ⁽¹⁷⁶⁾ [...] di un atto [...] ancorché portanti condanna alla restituzione di denaro o beni”;
- b) “pronunciano l'annullamento di un atto ancorché portanti condanna alla restituzione ⁽¹⁷⁷⁾ di denaro o beni”;
- c) “pronunciano [...] la risoluzione di un contratto” ⁽¹⁷⁸⁾;

⁽¹⁷⁴⁾ Cfr. in questo senso Comm. trib. prov. Verona, 30 aprile 2008, in *BIG Suite*, Ipsoa. Ritiene applicabile l'imposta fissa (ma non ai sensi della lett. d) dell'art. 8, 1° comma, t.u.r., bensì ai sensi della successiva lett. e) anche Comm. trib. prov. Cremona, 9 aprile 2013, n. 37, in *BIG Suite*, Ipsoa.

⁽¹⁷⁵⁾ Cfr. in tal senso Cass., 21 marzo 2008, n. 7772, in *Fisco*, 2008, 2548, con nota di P. Turis, *Nel sequestro conservativo l'imposta di registro si applica sull'ammontare del credito e non sul valore del bene sottoposto a sequestro*; e in *Corr. trib.*, 2008, 1466.

⁽¹⁷⁶⁾ Per una fattispecie in tema di sentenza di nullità, cfr. Comm. centr., 13 ottobre 1987 n. 7238, in *Fisco*, 1987, 6955.

⁽¹⁷⁷⁾ Cfr. Cass., 7 giugno 2006, n. 13315, in *Ced Cassazione*, rv. 590728, secondo la quale “dall'assetto normativo espresso dagli artt. 20, 28 e 37 del testo unico approvato con d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, si evince che il decreto ingiuntivo di condanna al pagamento di somma di denaro, emesso sulla base della prova scritta costituita dal contratto recante la clausola risolutiva espressa, ha natura di sentenza di condanna, e, se esecutivo, deve essere assoggettato all'imposta proporzionale di registro, ai sensi dell'art. 8 lettera b) della tariffa, parte prima, allegato A), del medesimo d.p.r. n. 131 del 1986; mentre, se l'effetto restitutorio consegue alla pronuncia giudiziale di risoluzione del medesimo contratto (art. 1458 cod. civ.), all'atto dell'autorità giudiziaria deve applicarsi l'imposta di registro in misura fissa, ai sensi dell'art. 8 lettera e) della medesima tariffa”. Nel medesimo senso cfr. Cass., 27 giugno 2007, n. 14881, in *BIG Suite*, Ipsoa.

⁽¹⁷⁸⁾ Cfr. Comm. trib. prov. Roma, 22 dicembre 2010, n. 510, in *BIG Suite*, Ipsoa, per la quale “qualora l'effetto restitutorio di una somma di denaro consegua ad una pronuncia giudiziale di risoluzione del contratto, si rende applicabile l'art. 8 lett. e) del d.p.r. 131/86, secondo cui la tassa di registrazione prevista è pari ad euro 168,00”. Nel medesimo senso cfr. Comm. trib. reg. Lombardia, 21 giugno 2012, n. 72, in *BIG Suite*, Ipsoa.

devono essere tassati con l'imposta di registro in misura fissa (art. 8, 1° comma, lett. e), TP1).

Rientrano in questo ambito anche le sentenze che dichiarano la risoluzione di diritto di un contratto per effetto dell'operatività di una clausola risolutiva espressa⁽¹⁷⁹⁾; in questo caso, evidentemente, il profilo dell'accertamento (dell'intervenuta risoluzione) è stato ritenuto assorbito dalla considerazione che si tratta dell'accertamento della "risoluzione di un contratto".

L'imposizione in misura fissa dipende dal fatto che, da un lato, gli atti dichiarati nulli, annullati o risolti hanno comunque già assolto l'imposizione proporzionale (se dovuta) al momento della loro registrazione; e che, d'altro lato, nel caso degli atti dichiarati nulli o annullati (e non però per quelli dichiarati risolti) la legge dispone, al ricorrere di taluni presupposti, il rimborso di detta imposta versata in sede di registrazione, a causa del venir meno della capacità contributiva manifestatasi per effetto della loro stipulazione.

Quanto, poi, alla "restituzione" che sia provocata da una sentenza di nullità, annullamento o risoluzione, occorre notare (ai fini dell'imposta di registro)⁽¹⁸⁰⁾ che la sua tassazione:

a) è disattivata espressamente ("ancorché portanti condanna alla restituzione di denaro o beni": art. 8, 1° comma, lett. e), TP1) dalla legge nel caso delle sentenze di nullità⁽¹⁸¹⁾ e di annullamento (anche se, per il vero, non è perfettamente comprensibile la equiparazione tra la sentenza che pronuncia la nullità, la quale accerta che l'atto nullo non ha mai prodotto

⁽¹⁷⁹⁾ Secondo la ris. 21 marzo 1992, n. 260786, "la sentenza contenente declaratoria di risoluzione di diritto del contratto di cessione di azioni in forza della riconosciuta operatività della clausola risolutiva espressa deve essere sottoposta a tassazione in misura fissa".

⁽¹⁸⁰⁾ Questa statuizione dell'art. 8, 1° comma, lett. e) TP1, inerente la detassazione della "restituzione" conseguente a una sentenza di nullità o di annullamento dovrebbe potersi estendere, per analogia, alle imposte ipotecaria e catastale (cfr., in tal senso, S. Cardarelli, *Ipotecarie (imposte)*, in *Digesto comm.*, VII, Torino, 1992, 575); con riguardo, in particolare, all'imposta ipotecaria relativa alla sentenza che pronuncia la nullità di un atto trascritto, vi è da osservare che essa dovrebbe essere versata in misura fissa (ai sensi dell'art. 14, Tariffa TUIC), in quanto tale sentenza deve essere (non trascritta, ma) annotata a margine dell'atto dichiarato nullo.

Cfr. però la ris. 14 gennaio 1975, n. 301906, in tema di tassazione dell'atto con il quale il venditore con patto di riscatto esercita detto riscatto, secondo la quale, in tale fattispecie, si dovrebbero applicare (oltre che l'imposta di registro in misura fissa) l'imposta ipotecaria in misura fissa (stante la ritenuta natura non traslativa dell'atto di riscatto) e l'imposta catastale in misura proporzionale ("in quanto il presupposto di fatto per la sua applicazione è dato [...] dalla esecuzione di una voltura catastale, senza che abbia rilievo la natura traslativa o dichiarativa dell'atto che dà luogo alla voltura stessa").

⁽¹⁸¹⁾ Cfr. in tal senso, già nel diritto previgente, la ris. 5 maggio 1977, n. 251439.

effetti, e la sentenza che pronuncia l'annullamento, la quale mette nel nulla gli effetti che il negozio annullato ha prodotto o sta ancora producendo – con la conseguenza che, se è annullato un atto con efficacia traslativa, la sentenza ha l'effetto di retrocedere i diritti che vennero trasferiti; probabilmente, nella mente del legislatore ha prevalso l'idea che, sia nel caso della sentenza di nullità che nel caso della sentenza di annullamento, la situazione giuridica prodottasi con l'atto nullo e con l'atto annullato viene riportata allo *status quo erat ante* e, quindi, in sostanza, si può pensare che nessuna capacità contributiva sia stata espressa);

b) non viene invece disattivata dalla norma in questione nel caso della sentenza che pronuncia la risoluzione di un contratto (dalla quale consegue la retrocessione dei diritti trasferiti con l'atto poi risolto).

In quest'ultima fattispecie, occorre, dunque, riportarsi al disposto dell'art. 28, t.u.r., osservando che esso dispone l'applicazione della "imposta [...] dovuta per le prestazioni derivanti dalla risoluzione" "[i]n ogni altro caso" (e, quindi, anche nel caso della restituzione derivante da una sentenza) diverso da quelli di cui al comma 1 del medesimo art. 28, t.u.r. (il quale bensì dispone l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa, ma solo nel caso della risoluzione del contratto dipendente "da clausola o da condizione risolutiva espressa contenuta nel contratto stesso ovvero stipulata mediante atto pubblico o scrittura privata autenticata entro il secondo giorno non festivo successivo a quello in cui è stato concluso il contratto"). Cioché, ove sia ad esempio risolto il contratto di compravendita di vendita *a non domino*, a causa della altruità del bene venduto, sarebbe in effetti plausibile ritenere (ragionando astrattamente, nell'assetto di un laboratorio) che la relativa sentenza, "nel mentre non dà luogo alla restituzione della imposta pagata sulla vendita risolta, dà luogo alla imposta sulla assegnazione al proprietario che, intervenuto nel giudizio, è tenuto solidalmente a questa imposta, sebbene non abbia partecipato alla formazione dell'atto" (182). Tuttavia, probabilmente osservandosi, nel concreto, una ingiustificabile penalizzazione del proprietario (il quale dapprima subirebbe la vendita di un proprio bene senza il suo consenso e poi dovrebbe pagare l'imposta di trasferimento per ottenerne la restituzione) si è addivenuti alla più mite considerazione di ritenere nulla (nei confronti del proprietario) la vendita effettuata a suo danno (seppur non nulla, ma solo risolvibile, tra venditore e acquirente: art. 1479 c.c.) e, quindi, non

(182) Comm. centr., 21 gennaio 1953, n. 43547, in *Riv. Leg. Fisc.*, 1953, 787.

assoggettabile, la conseguente sentenza di risoluzione e di restituzione del bene, a imposta di retrocessione⁽¹⁸³⁾.

5.6. – *Gli atti dell’Autorità Giudiziaria inerenti la separazione coniugale o la cessazione degli effetti civili del matrimonio*

I provvedimenti giudiziari “*aventi per oggetto lo scioglimento o la cessazione degli effetti civili del matrimonio o la separazione personale, ancorché recanti condanne al pagamento di assegni o attribuzioni di beni patrimoniali, già facenti parte di comunione fra i coniugi*” nonché aventi per oggetto la “*modifica di tali condanne o attribuzioni*”, devono essere registrati, ma (differentemente da quanto testualmente appare dalla odierina lettura dell’art. 8, 1° comma, lett. f), TP1) non con l’imposta di registro in misura fissa, bensì in esenzione da imposta di registro⁽¹⁸⁴⁾ (ai sensi dell’art. 19, l. 6 marzo 1987, n. 74)⁽¹⁸⁵⁾.

⁽¹⁸³⁾ Cfr. in tal senso Comm. centr., 3 marzo 1954, n. 58182, in *Riv. Leg. Fisc.*, 1955, 532.

⁽¹⁸⁴⁾ Deve infatti ritenersi abrogato (cfr. in tal senso la circ. 16 marzo 2000, n. 49/E) il riferimento che la norma in questione faceva all’applicazione dell’imposta fissa, in quanto:

a) l’art. 19, l. 6 marzo 1987, n. 74 ha sancito che “[t]utti gli atti, i documenti al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili del matrimonio nonché ai procedimenti anche esecutivi e cautelari diretti ad ottenere la corresponsione o la revisione degli assegni di cui agli articoli 5 e 6 della legge 1° dicembre 1970, n. 898, sono esenti dall’imposta di bollo, di registro e da ogni altra tassa”;

b) la Corte costituzionale, con sentenza 15 aprile 1992, n. 176, in *Foro it.*, 1994, I, 41, ha dichiarato l’illegittimità costituzionale di detto art. 19, in relazione agli artt. 4 e 1, Tariffa, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 635 (recante la disciplina dell’imposta ipotecaria e catastale anteriormente al Testo Unico approvato con d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347), nella parte in cui non comprende nell’esenzione dal tributo anche le iscrizioni di ipoteca effettuate a garanzia delle obbligazioni assunte dal coniuge nel giudizio di separazione;

c) con sentenza 10 maggio 1999, n. 154, in *Giur. cost.*, 1999, 1553, la Corte costituzionale ha dichiarato l’illegittimità costituzionale dell’art. 19, nella parte in cui non estende l’esenzione in esso prevista a tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di separazione personale dei coniugi, in quanto “il profilo tributario non può ragionevolmente riflettere un momento di diversificazione delle due procedure (separazione e divorzio), atteso che l’esigenza di agevolare l’accesso alla tutela giurisdizionale, che motiva e giustifica il beneficio fiscale per gli atti di divorzio, è ancor più accentuata nel giudizio di separazione” e ciò fondamentalmente per due motivi: da una parte perché nella separazione “la situazione di contrasto tra i coniugi presenta di solito una maggiore asprezza e drammaticità, rispetto alla fase già stabilizzata dell’epilogo divorzile” e dall’altra “perché c’è l’esigenza di agevolare e promuovere nel più breve tempo una soluzione idonea a garantire l’adempimento delle obbligazioni che gravano, ad esempio, sul coniuge non affidatario della prole”.

⁽¹⁸⁵⁾ Intitolata “Nuove norme sulla disciplina dei casi di scioglimento di matrimonio”.

L'esenzione di cui all'art. 19, l. n. 74 del 1987, deve infatti ritenersi applicabile⁽¹⁸⁶⁾ anche alla "convenzione di negoziazione assistita [...] conclusa tra coniugi al fine di raggiungere una soluzione consensuale di separazione personale, di cessazione degli effetti civili del matrimonio" (art. 6, 1° comma, d.l. 12 settembre 2014, n. 132)⁽¹⁸⁷⁾; invero, tale "accordo [...] tiene luogo dei provvedimenti giudiziari che definiscono [...] i provvedimenti di separazione personale, di cessazione degli effetti civili del matrimonio" (art. 6, 1° comma, d.l. n. 132 del 2014).

Esenti da imposta di registro sono pure:

- a) i provvedimenti emessi in applicazione dell'art. 148 c.c. nell'ambito dei rapporti genitori/figli⁽¹⁸⁸⁾;
- b) la sentenza di delibazione della sentenza ecclesiastica di nullità del matrimonio⁽¹⁸⁹⁾;

⁽¹⁸⁶⁾ Cfr. in tal senso la ris. 16 luglio 2015, n. 65/E.

⁽¹⁸⁷⁾ Intitolato "Misure urgenti di degiurisdizionalizzazione ed altri interventi per la definizione di arretrato in materia di processo civile" e convertito in l. 10 novembre 2014, n. 162.

⁽¹⁸⁸⁾ Cfr. Corte cost., 11 giugno 2003, n. 202, in *Boll. trib.*, 2004, 1031, con la quale è stata dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 8, lett. b), TP1, nella parte in cui non esenta detti provvedimenti dall'imposta ivi prevista (nella specie, si trattava di una sentenza di condanna del genitore naturale al pagamento, all'altro genitore, di un assegno di mantenimento del figlio naturale affidato a quest'ultimo); e ciò, in quanto "l'esenzione tributaria disposta in tema di atti recanti condanna al pagamento di somme in materia di provvedimenti relativi ai giudizi di separazione e divorzio ricomprende anche i provvedimenti relativi alla prole, come è dimostrato dal richiamo, nell'art. 19 della legge n. 74 del 1987, all'art. 6 della legge n. 898 del 1970, e da ciò deriva che è irragionevole la mancata estensione di tale esenzione anche ai provvedimenti adottati ai sensi dell'art. 148 cod. civ., in tema di determinazione del contributo di mantenimento fissato a carico del genitore naturale obbligato ed a favore del genitore affidatario. La mancanza del rapporto di coniugio fra le parti non può giustificare la diversità di disciplina tributaria del provvedimento di condanna, in quanto ciò che rileva è che si è in presenza di identico provvedimento di quantificazione del contributo di mantenimento a favore della prole, in relazione al quale ricorrono le stesse considerazioni che militano a favore dell'esenzione tributaria qualora lo stesso sia assunto in tema di separazione e di divorzio. La circostanza che tale provvedimento è stato adottato, in un caso, in costanza di un rapporto di coniugio esistente o esistito e, nell'altro, in mancanza di tale rapporto, non giustifica in alcun modo la diversità di disciplina fiscale. Si deve, poi, rilevare che, in caso di divorzio e di separazione, l'esenzione è prevista anche con riferimento ai provvedimenti di revisione degli assegni e, cioè, in relazione ad ipotesi in cui il rapporto di coniugio non viene in considerazione. L'esenzione, seppure posta a favore del destinatario delle somme, in realtà tutela il figlio minore per il cui mantenimento è disposta, con la conseguenza che la sua omessa previsione, quando si è in presenza di prole naturale, oltre ad essere irragionevole, con violazione dell'art. 3 della Costituzione, si risolve in un trattamento deteriore dei figli naturali rispetto ai figli legittimi, come esattamente rilevato dal giudice rimettente, in contrasto con l'art. 30 della Costituzione".

⁽¹⁸⁹⁾ Detta delibazione infatti determina, nell'ordinamento statale italiano, la cessazione degli effetti civili prodotti dalla trascrizione nei registri di stato civile del matrimonio

c) la sentenza recante la divisione giudiziale con attribuzione della casa coniugale in proprietà esclusiva a uno dei coniugi se diretta a regolare rapporti economici insorti tra i coniugi a cagione della loro lite matrimoniale⁽¹⁹⁰⁾.

5.7. – *Gli atti dell’Autorità Giudiziaria recanti una omologazione*

I provvedimenti giudiziari di “omologazione” devono essere tassati con l’imposta in misura fissa (art. 8, 1° comma, lett. g), TP1).

In questo ambito rientrano, ad esempio⁽¹⁹¹⁾:

concordatario; la sentenza di delibazione è pertanto riconducibile (cfr. in tal senso la ris. n. 43 del 7 aprile 2005) tra “[t]utti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili del matrimonio” esenti dall’imposta di bollo, di registro e da ogni altra tassa, ai sensi dell’art. 19, l. 6 marzo 1987, n. 74 (secondo la ris. 7 aprile 2005, n. 43 e la circ. 30 marzo 2003, n. 70, i provvedimenti e gli atti giudiziari del procedimento di delibazione in questione, esenti da imposta di registro, non sono soggetti all’obbligo della registrazione, poiché, alla formalità predetta, sono soggetti solo gli atti giudiziari per i quali l’imposta di registro è dovuta). La genericità dell’espressione “cessazione degli effetti civili del matrimonio”, di cui al predetto art. 19, comporta anzi che la stessa possa riferirsi sia alla delibazione, in sede di Corte d’Appello, della sentenza ecclesiastica che dichiara la nullità del matrimonio canonico, sia alla pronuncia, ad opera dell’autorità giudiziaria ordinaria, di nullità del matrimonio civile e di nullità del matrimonio contratto in forma canonica e trascritto.

⁽¹⁹⁰⁾ Cfr. Cass., 5 giugno 2013, n. 14157, in *Ced Cassazione*, rv. 627108, secondo cui “l’agevolazione di cui all’art. 19 della legge 6 marzo 1987, n. 74, opera con riferimento a tutti i provvedimenti “relativi” al procedimento di cessazione degli effetti civili del matrimonio, compresi quelli (nella specie, la divisione giudiziale con attribuzione della casa coniugale in proprietà esclusiva al contribuente) pronunciati fuori dallo stesso, purché rivolti a regolare rapporti economici insorti tra i coniugi a cagione della loro lite matrimoniale”.

⁽¹⁹¹⁾ Cfr. in tal senso ris. 26 marzo 2012, n. 27/E (sulla quale cfr. A. Busani, *L’omologazione dei concordati è a imposta fissa*, in *Il Sole 24 Ore*, 27 marzo 2012; e V. Mastroiaco, *Imposta di registro in misura fissa per il decreto di omologa del concordato preventivo*, in *Corr. trib.*, 2012, 1873); e circ. 21 giugno 2012, n. 27/E (sulla quale cfr. A. Busani, *Accordi di ristrutturazione con imposta di registro fissa*, in *Il Sole 24 Ore*, 27 giugno 2012), le quali innovano quanto affermato nella ris. 31 gennaio 2008, n. 28/E (sulla quale cfr. S. Zenati, *La tassazione del decreto di omologa del concordato preventivo alla luce della riforma fallimentare*, in *Corr. trib.*, 2008, 1078), ove era stata affermata l’imposizione in misura proporzionale. Anteriormente:

- si erano espresse per l’applicazione dell’imposta in misura fissa (di cui all’art. 8, 1° comma, lett. g), TP1) al provvedimento di omologazione del concordato: Comm. trib., 1° grado Pisa, 21 novembre 1992, in *Fisco*, 1993, 3854 (in tema di concordato preventivo); Cass., 20 marzo 1998, n. 2957, in *BIG Suite*, Ipsoa (in tema di concordato preventivo con cessione di beni), ove è stato statuito che “dalla cessione concordataria non scaturisce a carico del debitore un obbligo giuridico in senso proprio, del quale infatti sarebbe vano ricercare un atto di adempimento da parte del debitore stesso nello sviluppo fisiologico della procedura. Il debitore non propone (e non sottopone all’approvazione dei creditori e al controllo giudiziale) l’assunzione di un nuovo obbligo bensì una particolare modalità (almeno parzialmente) soddisfattoria che possa essere giudicata conveniente nell’interesse comune: per contro i creditori si onerano del rischio della eventualità che la liquidazione non dia

a) il provvedimento di omologazione del concordato preventivo con garanzia;

luogo in concreto a un risultato soddisfacente corrispondente a quello previsto dalla legge in astratto e verificato preventivamente in concreto dai creditori stessi con l'approvazione e dall'autorità giudiziaria con l'omologazione, ma soltanto in via di attendibile probabilità, la cui mancata realizzazione non trova nel concordato con cessione, per espressa disposizione di legge, la sanzione della risoluzione, a differenza di quanto avviene nel concordato di garanzia nel caso di inadempimento. Viene meno quindi la possibilità di rinvenire nell'obbligo (inesistente) la fattispecie innovativa della situazione obbligatoria pregressa che, nell'altro tipo di concordato, assume il rilievo di fatto costitutivo della pretesa tributaria: il differente sistema di soddisfacimento dei crediti, di cui l'Amministrazione ricorrente non può non ammettere l'esistenza, si risolve, per tal modo, in una diversità di fenomenologia giuridica alla quale non può restare indifferente il modo di atteggiarsi del presupposto impositivo"; Cass., 7 maggio 2007, n. 10351, in *Fallimento*, 2008, 242, e Cass., 7 maggio 2007, n. 10352, in *Fallimento*, 2007, 759, con nota di G. Lo Cascio, *Omologazione del concordato preventivo e imposta di registro* (in tema di concordato preventivo con garanzia); Cass., 18 maggio 2007, n. 11585, in *Ced Cassazione*, rv. 598633 (in tema di concordato preventivo con garanzia); Cass., 12 marzo 2009, n. 5950, in *Ced Cassazione*, rv. 606923 (in tema di concordato preventivo con garanzia); Cass., 18 marzo 2009, n. 6544, in *Ced Cassazione*, rv. 607156 (in tema di concordato preventivo con garanzia); Cass., 19 maggio 2010, n. 12257, in *BIG Suite*, Ipoa (in tema di concordato preventivo con garanzia); Cass., 7 settembre 2010, n. 19141, in *Fisco*, 2010, 5858, con nota di P. Turis, *Concordato preventivo tassato in misura fissa* (in tema di concordato anche con cessione di beni);

- si erano espresse per l'applicazione dell'imposta proporzionale (di cui all'art. 8, 1° comma, lett. c), TP1) al provvedimento di omologazione del concordato: Comm. trib., 1° grado Pistoia, 2 maggio 1987, in *Fisco*, 1987, 4323 (in tema di concordato preventivo); Comm. centr., 19 aprile 1988, n. 3576, in *BIG Suite*, Ipoa, secondo cui "agli effetti dell'imposta di registro, nel sistema disciplinato dal d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 634, la sentenza di omologazione del concordato fallimentare – quale atto autoritativo, conclusivo di una complessa procedura, che trasforma in obbligo giuridicamente vincolante per l'imprenditore e per tutti i creditori, la proposta originaria (così attuando la manifestazione di capacità contributiva presupposta dall'imposizione) – è soggetta a tassazione proporzionale e risulta inquadrabile fra gli atti (giudiziali) genericamente indicati dall'art. 8 lettera c) tariffa di cui all'allegato A del decreto citato, e non quindi tra gli altri provvedimenti giurisdizionali di omologazione (che si limitano a controllare *ab externo* la realizzazione dell'effetto obbligatorio derivante dall'atto di autonomia) soggetti a tassa fissa a norma dell'art. 8 lettera f) stessa tariffa"; Cass., 13 giugno 1990, n. 5769, in *Fallimento*, 1990, 1211 (in tema di concordato preventivo con garanzia); Cass., 2 agosto 1990, n. 7767, in *BIG Suite*, Ipoa (in tema di concordato fallimentare); Comm. trib., 2° grado Chieti, 3 marzo 1995, n. 4, in *GT – Riv. giur. trib.*, 1996, 85 (in tema di concordato preventivo), con nota di A. Montesano; Cass., 17 aprile 1998, n. 3917, in *BIG Suite*, Ipoa (in tema di concordato preventivo).

A questa tesi dell'applicazione dell'imposta in misura proporzionale al provvedimento di omologazione del concordato conseguiva che, in caso di "risoluzione della sentenza di omologazione del concordato [...] il trasferimento di ricchezza determinato dall'omologazione giudiziale [...] risulta precluso, sicché, non essendo più giustificato il mantenimento del prelievo fiscale, [...] sussiste il diritto del contribuente al [...] rimborso della imposta versata": Cass., 29 febbraio 2008, n. 5474, in *Ced Cassazione*, rv. 602281.

In materia cfr. anche V. Mastroiaco, *Imposte di registro e ipocatastali nella procedura fallimentare*, in *Corr. trib.*, 2010, 2363; M. Miccinesi, *Fallimento nel diritto tributario*, in *Dig. IV, Disc. Priv. Sez. Comm.*, Torino, 1990, 469; G. Tarzia, *Aspetti fiscali del concordato*

b) il provvedimento di omologazione del concordato preventivo con cessione dei beni⁽¹⁹²⁾;

c) il provvedimento di omologazione del concordato fallimentare⁽¹⁹³⁾; occorre, poi precisare che:

- se un concordato preventivo evolve in un concordato fallimentare, essendovi l'emanazione di due provvedimenti giurisdizionali, vi è una tassazione autonoma per ciascuno di essi⁽¹⁹⁴⁾;

- gli "atti esecutivi", posti in essere a valle del provvedimento di omologazione del concordato, sono, ovviamente, caso per caso, soggetti alla tassazione loro propria, a seconda della loro specifica natura;

- resta al di fuori del perimetro dei provvedimenti di omologazione, ai quali si applica l'imposta di registro in misura fissa, il provvedimento di omologazione del concordato con terzo assuntore, in quanto, mentre nel caso del concordato con garanzia e del concordato con cessione di beni, non si ha alcun effetto traslativo⁽¹⁹⁵⁾, il terzo assuntore acquista i beni

fallimentare, in *Fall.*, 1989, 232; e S. Zenati, *Tassazione del decreto di omologa del concordato preventivo alla luce della riforma fallimentare*, in *Corr. trib.*, 2008, 1078.

⁽¹⁹²⁾ Cfr. Cass., 1 ottobre 2015, n. 19596, in *Fisco*, 2015, 3797, secondo cui "la sentenza di omologazione del concordato preventivo con cessione dei beni ai creditori, va inquadrata, valorizzando il criterio nominalistico, nella previsione di cui alla lett. g) dell'art. 8, della tariffa I, allegata al T.U. imposta di registro (d.p.r. n. 131 del 1986), comprendente, genericamente, gli atti "di omologazione", con la conseguenza che ad essa si applica l'imposta non in misura proporzionale, bensì fissa".

⁽¹⁹³⁾ Cfr. Comm. trib. prov. Milano, 13 febbraio 2017, in *Fisco*, 2017, 2287, con nota di F. Gallio, *Imposta di registro in misura fissa sul decreto di omologa di concordato fallimentare con terzo assuntore*, secondo cui "in caso di concordato fallimentare con terzo assuntore, l'imposta di registro non deve essere applicata in misura proporzionale, considerato che l'art. 8, lett. g), della Tariffa, Parte Prima, del d.p.r. n. 131 del 1986 assoggetta ad imposta fissa gli atti di omologazione senza distinzione alcuna".

Cfr. anche Consiglio Nazionale del Notariato, Quesito n. 282/2008/T, *In tema di registrazione sentenza omologativa del concordato fallimentare*, in *CNN Notizie* del 2 aprile 2009; e Consiglio Nazionale Del Notariato, Quesito n. 36-2016/T, *Concordato fallimentare con garanzia - registrazione decreto di omologa con applicazione di imposta di registro in misura fissa - possibilità di accertamento mancata tassazione della fidejussione e termini relativi*, in *CNN Notizie* del 26 giugno 2018, ove si afferma che pare possibile ritenere che le singole pattuizioni contenute nel concordato omologato non possano avere una autonoma rilevanza ai fini dell'imposizione di registro, risultando così indifferente, agli effetti della tassazione del decreto di omologa con l'imposta in misura fissa, se nel concordato sia stata prevista la prestazione di una garanzia.

Cfr. anche P. Marongiu, *Il decreto di omologa del concordato fallimentare con assunzione: imposta di registro, proporzionale o fissa ?, retro*, 2018, I, 59.

⁽¹⁹⁴⁾ Cfr. in tal senso Comm. trib., 2° grado Vercelli, 15 marzo 1988, in *Fisco*, 1988, 5996; e in *Fallimento*, 1988, 1253.

⁽¹⁹⁵⁾ Cfr. Cass., 21 gennaio 1993, n. 709, in *Fallimento*, 1993, 807; e in *Dir. Fall.*, 1993, II, 920, con nota di Di Fusco, secondo cui "la cessione dei beni ai creditori, quale particolare modo di attuazione del concordato preventivo, inquadrabile nell'ambito della *cessio*

fallimentari già con l'omologa del concordato ⁽¹⁹⁶⁾, con la conseguenza che

bonorum regolata dagli art. 1977 seg. c.c. – sia che la si configuri come *pro solvendo*, con diritto del debitore all'eventuale sopravanzo, oppure come *pro soluto*, con diritto dei creditori all'eventuale ricavo superiore alla percentuale garantita – non comporta (salvo patto contrario) il trasferimento di proprietà dei beni ceduti, con la conseguente immediata liberazione del debitore, ma il trasferimento in favore degli organi della procedura concordataria della legittimazione a disporre dei beni ceduti (risolvendosi in un mandato irrevocabile, perché conferito anche nell'interesse dei terzi, a gestire e a liquidare i beni ceduti), e produce la liberazione del debitore, a norma dell'art. 1984 c.c., soltanto quando i creditori conseguano sul ricavato della liquidazione le somme loro spettanti"; Cass., 1° giugno 1999, n. 5306, in *Fallimento*, 2000, 486; e in *Dir. Fall.*, 2000, II, 536, secondo cui "la cessione dei beni proposta con la istanza di concordato preventivo non si perfeziona già con il deposito di essa o – quantomeno – con il decreto di ammissione assecondata dalla pubblicità prevista dall'art. 166 l. fall., e neppure con la sentenza di omologazione del concordato, dovendosi invece l'istituto in questione ricondurre, sia pure con le caratteristiche proprie di un procedimento complesso ed articolato, alla figura generale della cessione dei beni ai creditori prevista dall'art. 1977 c.c., la quale si sostanzia in un mandato irrevocabile a gestire e liquidare i beni del debitore, senza alcuna efficacia traslativa della proprietà, e con il quale si conferisce agli organi della procedura la legittimazione a disporre dei beni dell'imprenditore al fine di soddisfare il ceto creditorio".

⁽¹⁹⁶⁾ Cfr. Cass., 8 novembre 2002, n. 15716, in *Impresa*, 2004, 1093, con nota di E. Sollini, secondo cui "la sentenza che omologa il concordato fallimentare e prevede il trasferimento di tutti i beni inventariati (mobili ed immobili) in sede fallimentare all'assuntore della proposta concordataria (prevedendo eventuali provvedimenti integrativi da parte del giudice delegato) rappresenta il titolo del trasferimento diretto ed immediato degli stessi nel patrimonio di questi. Dopo l'omologazione della proposta il giudice delegato, a mente dell'art. 136 della legge fallimentare, rimane in carica per sorvegliare il regolare adempimento secondo le modalità stabilite dalla sentenza e, in tale veste, ha il potere-dovere di emettere gli eventuali provvedimenti attuativi di mera esecuzione previsti nella sentenza"; Cass., 13 aprile 2007, n. 8832, in *Ced Cassazione*, rv. 597619, secondo cui "la sentenza di omologazione del concordato con la quale si disponga la vendita di tutti i beni inventariati all'assuntore costituisce titolo diretto ed immediato del trasferimento dei beni del fallimento nel patrimonio dell'assuntore stesso, segnandone, conseguentemente, il "*dies a quo*"; Cass., 1° marzo 2010, n. 4863, in *Notariato*, 2010, 246; e in *Giur. it.*, 2011, 552, con nota di Longobucco, secondo cui "la sentenza omologativa del concordato fallimentare ha natura di titolo diretto ed immediato del trasferimento dei beni del fallito nel patrimonio dell'assuntore, di cui segna, di conseguenza, il "*dies a quo*". Eventuali provvedimenti integrativi o attuativi assunti dal giudice delegato ex art. 136, comma 3, l. fall. in epoca successiva si pongono in funzione meramente esecutiva, mentre la sentenza di omologazione ha effetti costitutivi del trasferimento della proprietà, allo stesso modo di un contratto di compravendita o della sentenza di esecuzione in forma specifica pronunciata ex art. 2932 c.c."; Cass., 15 marzo 2013, n. 6643, in *Fallimento*, 2013, 1499, secondo cui "poiché il trasferimento dei beni all'assuntore del concordato fallimentare trova titolo diretto ed immediato nella relativa sentenza di omologazione, mentre i successivi decreti del giudice delegato – ivi compresi quelli contenenti la specifica descrizione di tali beni necessaria ai fini della trascrizione del suddetto titolo, nonché l'ordine di cancellazione delle iscrizioni gravanti sui cespiti ai sensi dell'art. 136, terzo comma, legge fall. – hanno carattere meramente esecutivo, in quanto resi nell'esercizio del suo potere dovere di sorveglianza sull'attuazione del concordato, e sono privi di carattere decisorio, non potendo influire con efficacia di giudicato sulle situazioni soggettive di natura sostanziale degli interessati, incise solo dalla menzionata

il “trasferimento di ricchezza che in altre tipologie di concordato (con garanzia o *cessio bonorum*) si produce ed è tassato solo nel momento degli eventuali negozi attuativi [...] viceversa nel concordato con terzo assuntore si produce e deve essere tassato come effetto immediato e attuale”⁽¹⁹⁷⁾;

d) il provvedimento di omologazione dell'accordo di ristrutturazione dei debiti, di cui all'art. 182-*bis*, r.d. 16 marzo 1942, n. 267 (in altre parole, nonostante si tratti di un accordo stipulato in sede stragiudiziale – al di là della discussione sul punto se si tratti di un “normale” contratto di diritto privato⁽¹⁹⁸⁾ oppure di un elemento di un complesso procedimento che

sentenza, ne deriva che tali decreti non sono impugnabili con ricorso straordinario per cassazione”.

⁽¹⁹⁷⁾ Cass., 12 febbraio 2018, n. 3286 (sulla quale cfr. A. Busani, *Niente sconti al «terzo assuntore»*, in *Il Sole 24 Ore*, 14 febbraio 2018), in *Ced Cassazione*, rv. 647115-01.

Cfr. anche la circ. 21 giugno 2012, n. 27/E (sulla quale cfr. A. Busani, *Accordi di ristrutturazione con imposta di registro fissa*, in *Il Sole 24 Ore*, 27 giugno 2012), in cui l'Amministrazione afferma la “applicazione” dell'imposta di registro “in misura proporzionale nella [...] ipotesi del concordato con trasferimento dei beni al terzo assuntore”; nello stesso senso l'Amministrazione si era già espressa con la risoluzione n. 27/E del 26 marzo 2012). In tal caso, “l'imposta di registro si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa, da determinare avendo riguardo sia all'aliquota che alla base imponibile. Occorre, quindi, porre a confronto l'imposizione gravante sulla parte del decreto relativo all'accollo dei debiti scaturenti dal concordato, soggetti all'imposta nella misura del 3 per cento ai sensi dell'art. 9 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, e l'imposizione gravante sui beni dell'attivo fallimentare trasferiti per effetto del concordato”.

Chi scrive questa circolare sta pensando, evidentemente, a una cessione di singoli *asset* unitamente ai debiti che l'assuntore si accolla, senza invece pensare al frequente caso che l'assuntore subentri nella titolarità di un complesso aziendale, nel qual caso non si può parlare, in senso tecnico, di un accollo di debiti, in quanto i debiti sono parte integrante del compendio oggetto di trasferimento dall'impresa in concordato e il soggetto assuntore. Pertanto, in questa ipotesi, la tassazione applicabile è quella propria della cessione a titolo oneroso dell'azienda, e cioè con le aliquote d'imposta afferenti ai beni trasferiti, applicate a un valore imponibile pari a quello venale di detti beni, diminuito delle passività che ad essi sono proporzionalmente riferibili. Ad esempio, se l'attivo aziendale (composto da beni immobili, beni mobili e avviamento) sia di valore 100 e le passività aziendali siano di valore 100, la base imponibile è pari a zero e, quindi, non vi è applicazione di imposta di registro in misura proporzionale; ed è quindi implausibile pensare che la tassazione da effettuare scaturisca dal confronto tra quella applicabile, da un lato, all'accollo dei debiti (calcolata con l'aliquota del 3 per cento) e quella applicabile, d'altro lato, al trasferimento dell'attivo (calcolata con le aliquote del 9 e del 3 per cento).

⁽¹⁹⁸⁾ Cfr. M. Fabiani, *Il regolare pagamento dei creditori estranei*, in *Foro it.*, 2006, 2364; D. Manente, *Non omologabilità degli accordi ex art. 182 bis della legge fall. e procedimento per dichiarazione di fallimento del debitore*, in *Dir. Fall.*, 2008, II, 308; G.B. Nardecchia, *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti ed il procedimento per la dichiarazione di fallimento*, in *Fallimento*, 2008, 704; G. Presti, *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti, ovvero la sindrome del teleobiettivo*, in S. Ambrosini (a cura di), *Le nuove procedure concorsuali*, Bologna, 2008, 561.

confluisce in una procedura concorsuale⁽¹⁹⁹⁾ –, sarebbe l'atto giudiziario a dover costituire oggetto di tassazione, con la conseguenza che le singole pattuizioni contenute nell'accordo non debbano considerarsi autonomamente ai fini dell'imposizione di registro, atteso che gli effetti rilevanti per l'applicazione di tale tributo sarebbero riconducibili all'atto giudiziario di omologa; di modo che la tassazione applicata al provvedimento di omologazione assorbe la tassazione delle disposizioni contenute nell'accordo, qualunque natura esse abbiano)⁽²⁰⁰⁾.

Dopo questa affermazione, peraltro, l'Amministrazione fa salvo il caso delle pattuizioni dell'accordo di ristrutturazione che comportino trasferimento della proprietà di beni immobili o trasferimento o costituzione di diritti reali immobiliari, le quali – sempre secondo l'Amministrazione – debbono ricevere tassazione con l'imposizione in misura proporzionale⁽²⁰¹⁾. Non è però ben comprensibile il perché di questa distinzione e cioè di questa disparità di trattamento tra i diversi effetti che possono conseguire a un accordo di ristrutturazione⁽²⁰²⁾.

In riferimento a quanto appena osservato e, più in generale, con riferimento all'ipotesi che l'accordo di ristrutturazione possa avere vita propria (a prescindere dall'omologazione e, pure, nel caso in cui l'omologazione non venga concessa) è bene espressamente subordinare l'accordo di ristrutturazione (il quale, peraltro, ben potrebbe considerarsi tacitamente subordinato alla condizione risolutiva della sua omologazione)⁽²⁰³⁾ alla

⁽¹⁹⁹⁾ Cfr. E. Frascaroli Santi, *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in F. Vassalli – F. P. Luiso – E. Gabrielli (diretto da), *Trattato di diritto fallimentare e delle altre procedure concorsuali*, IV, Le altre procedure concorsuali, Torino, 2014, 474.

⁽²⁰⁰⁾ Nella circ. 21 giugno 2012, n. 27/E (sulla quale cfr. Busani, *Accordi di ristrutturazione con imposta di registro fissa*, in *Il Sole 24 Ore*, 27 giugno 2012) si prende espressamente atto che l'accordo di ristrutturazione “può prevedere l'estinzione delle obbligazioni mediante novazione, remissione, differimento della scadenza, “*pactum de non petendo*” o cessione dei beni ai creditori ai sensi dell'art. 1977 e segg. del codice civile”.

⁽²⁰¹⁾ Fermo restando che qualora “l'atto giudiziario di omologazione di un accordo di ristrutturazione” “costituisca titolo per il trasferimento o la costituzione di diritti reali su beni immobili o su unità da diporto ovvero su altri beni e diritti reali”, esso deve “essere ricondotto all'ambito della disposizione recata dall'articolo 8, lettera a), della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, con applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale”: circ. 21 giugno 2012, n. 27/E (sulla quale cfr. Busani, *Accordi di ristrutturazione con imposta di registro fissa*, in *Il Sole 24 Ore*, 27 giugno 2012).

Cfr. in materia, Belli Contarini, *La fiscalità degli accordi di ristrutturazione dei debiti di cui all'art. 182-bis della legge fallimentare*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 823.

⁽²⁰²⁾ Cfr. sul punto Consiglio Nazionale del Notariato, Quesito n. 264-2016/T, *Accordo ristrutturazione debiti ex art. 182-bis l. fall. – regime fiscale*, in *CNN Notizie* del 6 marzo 2018.

⁽²⁰³⁾ Cfr. E. Gabrielli, *Autonomia privata e accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *Riv.*

condizione sospensiva del rilascio del provvedimento giudiziario di omologazione⁽²⁰⁴⁾.

6. – *Il pagamento dell'imposta relativa agli atti dell'Autorità Giudiziaria*

L'art. 57, 1° comma, t.u.r., dispone che “le parti in causa” “sono solidalmente obbligat[e] al pagamento dell'imposta”⁽²⁰⁵⁾.

dir. comm., 2009, 1091, il decreto di omologa, pur rappresentando un elemento esterno ed estraneo alla genesi e la conclusione dell'accordo, costituisce un elemento integrativo della fattispecie, stante il fatto che l'emissione del provvedimento si configura come fatto impeditivo della condizione risolutiva dell'accordo, sicché il rigetto dell'omologazione è da considerare come un fatto risolutivo dell'accordo. L'Autore, tuttavia non esclude che un accordo di ristrutturazione non sia esplicitamente sottoposto alla condizione risolutiva della mancata omologazione ed in tale ipotesi, in mancanza dell'omologa l'accordo rimane valido ed efficace tra le parti quale forma di negoziazione privata nell'ambito della crisi. Cfr. anche G. Falcone, *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti: genesi, evoluzione, fenomenologia*, in A. Didone (a cura di), *Le riforme delle procedure concorsuali*, II, Milano, 2016, 1972, il quale, muovendo dal presupposto che l'effetto protettivo si produce al momento della pubblicazione dell'accordo, osserva come la circostanza per cui la legge riconnette efficacia protettiva ad “atti, pagamenti, garanzie”, posti in essere in esecuzione di un accordo omologato deve allora spiegarsi nei termini per cui la mancata omologazione costituisce una condizione risolutiva degli effetti dell'accordo stesso.

⁽²⁰⁴⁾ Cfr. F. Ferro Luzzi, *Prolegomeni in tema di accordi di ristrutturazione dei debiti dell'imprenditore in stato di crisi: del paradosso del terzo creditore «...estraneo ma non troppo»*, in *Riv. dir. comm.*, 2008, I, 828, il quale reputa sia migliore “inserire l'omologazione quale condizione sospensiva dell'accordo”.

⁽²⁰⁵⁾ Cfr. Cass., 3 dicembre 2014, n. 25558, in *Ced Cassazione*, rv. 633828, secondo cui, nel caso di una sentenza emessa ai sensi dell'art. 2932 c.c., “entrambi i contraenti sono solidalmente gravati dell'onere fiscale”; Cass., 9 agosto 2017, n. 19815, in *Ced Cassazione*, rv. 645124-01, secondo cui “in tema di imposta di registro sugli atti dell'autorità giudiziaria, il notaio convenuto con l'azione di responsabilità professionale in un giudizio con più parti, che si sia costituito e abbia resistito con eccezioni aventi rilievo nel processo, anche nel caso in cui risulti vincitore, è obbligato in solido con le altre parti al pagamento dell'imposta dovuta per la registrazione della sentenza, ai sensi dell'art. 57 del d.p.r. n. 131 del 1986, non potendo ritenersi estraneo al rapporto sostanziale in essa regolato, che costituisce l'indice della capacità contributiva assoggettata ad imposta”.

Cfr. anche Cass., sez. un., 21 agosto 1990, n. 8533, in *BIG Suite*, Ipsoa, secondo cui “a norma dell'art. 55 del d.p.r. n. 634/1972 – riprodotto nell'art. 57 del d.p.r. n. 131/1986 – i soggetti tenuti al pagamento del tributo, per la registrazione del decreto di esecutività del lodo arbitrale, sono tutte le parti in causa e non solo coloro nel cui interesse il decreto è stato richiesto”.

In materia, cfr. A. Montesano, *Imposta di registro: la solidarietà passiva delle “parti in causa” sugli atti giudiziari*, in *Fisco*, 2013, 6895.

Secondo l'ordinanza di Corte cost., 19 giugno 2000, n. 215, *BIG Suite*, Ipsoa, è manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale del combinato disposto dell'art. 57, 1° comma, e dell'art. 58, 1° comma, del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, censurato, in riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione, nelle parti relative alla previsione della solidarietà nel pagamento dell'imposta di registro tra le parti in causa e alla mancata previsione della surrogazione a favore delle parti in causa che hanno pagato l'imposta stessa

Per “parti in causa” si intendono “tutti coloro che hanno preso parte al giudizio” “e la cui sfera giuridica è stata in qualche modo interessata dagli effetti della pronuncia”⁽²⁰⁶⁾ (e, quindi, l’attore, il convenuto, ancor-

nelle ragioni, azioni e ai privilegi spettanti all’Amministrazione finanziaria, per le seguenti ragioni: a) la solidarietà risulta perfettamente conforme ai principi (più volte affermati dalla Corte costituzionale) in ordine alle disposizioni legislative prevedenti la solidarietà in materia di imposte indirette, in quanto è giustificata da rapporti giuridico-economici tra gli obbligati idonei alla configurazione di motivazioni unitarie e che, quindi, ben possono ragionevolmente comportare il suddetto vincolo, in evidente parallelismo con quanto si verifica per le parti del contratto; b) il rischio per l’attore vittorioso di dover pagare l’imposta di registro, se rientra nel generale calcolo di convenienza dell’esercizio dell’azione giudiziaria, non si traduce, perciò solo, in un impedimento alla tutela giurisdizionale dei propri diritti; c) l’inapplicabilità alle parti in causa della surrogazione non rende incostituzionale la previsione della solidarietà, restando comunque salva la possibilità per le stesse parti di avvalersi dell’azione di regresso accordata in generale per le obbligazioni solidali dall’art. 1299 c.c.

⁽²⁰⁶⁾ Cfr. Cass., 29 gennaio 2008, n. 1925, in *BIG Suite*, Ipsoa, secondo cui “ai fini dell’applicazione dell’art. 57 del d.p.r. n. 131/1986, sono parti in causa tutti coloro che hanno preso parte al giudizio, nei cui confronti la pronuncia giurisdizionale si è espressa nella parte dispositiva e la cui sfera giuridica è stata in qualche modo interessata dagli effetti della pronuncia; per tale ragione, è solidalmente responsabile per l’imposta di registro anche il soggetto il cui intervento in causa sia stato dichiarato inammissibile”. Cfr. anche Comm. trib. prov. Milano, 24 ottobre 2016, in *BIG Suite*, Ipsoa, secondo cui “per il pagamento dell’imposta di registro sulle sentenze aventi natura patrimoniale, ai fini della responsabilità solidale delle “parti in causa”, è del tutto irrilevante che si tratti di parte attrice o convenuta o che la parte sia risultata soccombente o vittoriosa nel giudizio. Per “parti in causa” devono intendersi esclusivamente quei soggetti nei confronti dei quali è stata emessa la sentenza”.

Cfr. però App. Brescia, 22 maggio 2017, in *BIG Suite*, Ipsoa, secondo cui “nei rapporti interni, l’obbligazione tributaria – indice di capacità contributiva, e non mero costo per la fruizione del servizio pubblico dell’amministrazione della giustizia – grava per intero sul debitore usucapente, che vi ha interesse esclusivo, mentre non grava affatto sul debitore che ha subito l’usucapione, trattandosi di soggetto che non vi ha interesse proprio. La parte, in favore della quale è stato pronunciato l’acquisto della proprietà di un bene immobile per usucapione, che abbia provveduto a pagare l’imposta di registro afferente al trasferimento immobiliare, non può agire in regresso nei confronti delle altre parti processuali, trattandosi di obbligazione tributaria assunta nell’esclusivo interesse di chi ha usucapito. Poiché il debitore che ha interesse all’obbligazione è uno solo, l’obbligazione, nei rapporti interni, non si divide”; Cass., 26 settembre 2017, n. 22369, in *Fisco*, 2017, 4276, con nota di S. Baruzzi, secondo cui “le sentenze che accertano l’avvenuta usucapione sono equiparate agli atti di trasferimento a titolo oneroso e per l’imposta di registro a esse relativa vi è responsabilità in solido fra le parti in causa (art. 8, nota II-bis, Tariffa allegata al d.p.r. n. 131 del 1986 e art. 57, stesso d.p.r.), mentre nei rapporti interni l’obbligazione tributaria grava per intero sull’usucapente, in quanto unico soggetto interessato al trasferimento, essendo essa ancorata a un indice di capacità contributiva e non mero costo per la fruizione del servizio pubblico dell’amministrazione della giustizia. La parte, in favore della quale è stato pronunciato l’acquisto della proprietà di un bene immobile per usucapione, che abbia provveduto a pagare l’imposta di registro afferente al trasferimento immobiliare, non può quindi agire in regresso nei confronti delle altre parti processuali”.

Cfr. anche Cass., 14 luglio 2017, n. 17513, in *Ced Cassazione*, rv. 644910-01, secondo cui “in tema di imposta di registro sugli atti dell’autorità giudiziaria, la sentenza pronunciata sulla domanda di simulazione e revocatoria di un contratto, formulata dal creditore di uno

ché contumace, e gli eventuali altri soggetti intervenuti nel processo medesimo ai sensi degli artt. 105-107 c.p.c.)⁽²⁰⁷⁾, tenendo conto che:

a) nel caso di riunione di cause connesse, la sentenza che definisce il giudizio, pur formalmente unica, consta in realtà di tante pronunce quante sono le cause riunite⁽²⁰⁸⁾;

b) nel caso di litisconsorzio facoltativo, è oggetto dell'imposta, quale indice di capacità contributiva, "non la sentenza in quanto tale, ma il rapporto sostanziale in essa racchiuso, con conseguente esclusione del vincolo di solidarietà nei confronti dei soggetti ad esso estranei"⁽²⁰⁹⁾, e

dei contraenti, non può essere tassata a carico della parte negoziale non debitrice in misura proporzionale all'entità del credito dell'attore – anche ove questi abbia chiesto, ed ottenuto, il contestuale accertamento del proprio credito verso l'altra parte negoziale – giacché la solidarietà passiva ex art. 57 del d.p.r. n. 131 del 1986 non investe la sentenza in quanto tale, bensì il rapporto racchiuso in essa, quale indice di capacità contributive".

⁽²⁰⁷⁾ Cfr. sul punto la ris. 21 novembre 2013, n. 82/E (sulla quale cfr. A. Busani, *Nei processi pagano solo l'attore e il convenuto*, in *Il Sole 24 Ore*, 22 novembre 2013).

⁽²⁰⁸⁾ Cfr. Cass., 15 maggio 2006, n. 11149, in *Ced Cassazione*, rv. 589504, secondo cui "l'obbligazione solidale posta a carico delle parti in causa, ai sensi dell'art. 57 del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, per il pagamento dell'imposta dovuta in relazione ad una sentenza emessa a seguito della riunione di più cause tra loro connesse, non grava indiscriminatamente su tutti i soggetti che hanno preso parte ai giudizi riuniti, dovendosi distinguere tra coloro che sono parti del rapporto al quale la pronuncia oggetto dell'imposizione si riferisce e coloro che sono stati evocati in giudizio con distinti atti di citazione che avrebbero dovuto dar luogo a cause separate, poi riunite per motivi di opportunità. L'esercizio del potere discrezionale di riunione, giustificato dall'identità delle questioni da trattare, non incide infatti sulla posizione delle parti né comporta il venir meno dell'autonomia dei singoli giudizi e dei rispettivi titoli, con la conseguenza che la sentenza che li definisce, pur formalmente unica, consta in realtà di tante pronunce quante sono le cause riunite. E poiché l'imposta non colpisce la sentenza in quanto tale, ma il rapporto in essa racchiuso, quale indice di capacità contributiva, il presupposto della solidarietà non può essere individuato nella mera situazione processuale del soggetto che, pur avendo partecipato al giudizio, sia rimasto totalmente estraneo al rapporto considerato nella sentenza, ed abbia formulato domande non aventi immediato fondamento in quel rapporto". Nel medesimo senso cfr. Cass., 31 luglio 2007, n. 16917, in *Ced Cassazione*, rv. 599812.

⁽²⁰⁹⁾ Cass., 19 giugno 2009, n. 14305, in *Ced Cassazione*, rv. 608879, secondo cui "l'obbligazione solidale prevista dall'art. 57 del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131 per il pagamento dell'imposta dovuta in relazione ad una sentenza emessa in un giudizio con pluralità di parti non grava, quando si tratti di litisconsorzio facoltativo, indiscriminatamente su tutti i soggetti che hanno preso parte al procedimento unico, essendo oggetto dell'imposta, quale indice di capacità contributiva, non la sentenza in quanto tale, ma il rapporto sostanziale in essa racchiuso, con conseguente esclusione del vincolo di solidarietà nei confronti dei soggetti ad esso estranei" (fattispecie relativa alla registrazione di una sentenza emessa in una causa in materia societaria, in cui la Suprema Corte ha ritenuto non obbligato al pagamento dell'imposta il creditore cambiario di uno degli attori, intervenuto in via adesiva in giudizio al solo scopo di veder rafforzata la garanzia patrimoniale del suo debitore).

Cfr. anche Cass., 11 giugno 2010, n. 14112, in *Ced Cassazione*, rv. 613666, secondo cui nel caso di "un giudizio di risarcimento dei danni promosso nei confronti di una pluralità di soggetti asseritamente concorrenti nella produzione di un fatto illecito [che]

ciò in quanto il presupposto dell'obbligazione solidale per il pagamento dell'imposta di registro non può essere ravvisato in una mera situazione processuale, ma nel fatto che un dato soggetto sia destinatario degli effetti del capo di sentenza in ordine al quale è applicabile l'imposta⁽²¹⁰⁾;

c) nel caso di intervento adesivo dipendente, la solidarietà non si estende ai soggetti estranei al rapporto sostanziale considerato nella sentenza⁽²¹¹⁾;

si concluda con la condanna soltanto di alcuni dei convenuti, ed il rigetto della domanda nei confronti degli altri, questi ultimi non sono solidalmente responsabili per il pagamento dell'imposta proporzionale di registro relativa alla statuizione di condanna, ai sensi dell'art. 57 del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, vertendosi in ipotesi di litisconsorzio facoltativo, con la conseguente autonomia dei rapporti giuridici cui si riferiscono le statuizioni contenute nella sentenza”.

Nel medesimo senso, cfr. Comm. trib. prov. Milano, 11 novembre 1998, n. 382, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1999, 158, con nota di G. Chiametti e P. Pajardi, secondo cui “la sentenza di condanna al pagamento di somme di denaro è soggetta all'imposta di cui all'art. 8, lett. b), Tariffa, Parte I, allegata al d.p.r. n. 131/1986, al cui pagamento sono tenute le sole parti nei cui confronti è stata pronunciata la condanna, non anche tutti coloro che hanno rivestito la qualità di parti nel relativo giudizio”; Cass., 21 luglio 2009, n. 16891, in *Ced Cassazione*, rv. 609237 (in una fattispecie di opposizione a decreto ingiuntivo richiesto dal creditore verso il fideiussore con chiamata in garanzia del debitore principale); Cass., 16 luglio 2010, n. 16745, in *Ced Cassazione*, rv. 614539; Comm. trib. prov. Reggio Emilia, 8 agosto 2014, n. 380, in *BIG Suite*, Ipsoa (in una fattispecie di intervento in un giudizio divisionale di un creditore che aveva pignorato la proprietà indivisa); Cass., 8 ottobre 2014, n. 21134, in *Ced Cassazione*, rv. 632570; Cass., 5 dicembre 2014, n. 25790, in *Fisco*, 2015, 96; Comm. trib. reg. Lombardia, 16 marzo 2017, in *BIG Suite*, Ipsoa; Cass., 24 gennaio 2018, n. 1710.

⁽²¹⁰⁾ Cfr. Comm. trib. prov. Milano, 24 ottobre 2016, in *Fisco*, 2017, 97, secondo cui “per il pagamento dell'imposta di registro sulle sentenze aventi natura patrimoniale, ai fini della responsabilità solidale delle parti in causa, è del tutto irrilevante che si tratti di parte attrice o convenuta o che la parte sia risultata soccombente o vittoriosa nel giudizio. Quindi, per “parti in causa” devono intendersi esclusivamente quei soggetti nei confronti dei quali è stata emessa la sentenza. Con specifico riferimento all'ipotesi di pagamento dell'imposta dovuta in relazione a una sentenza emessa in presenza di pluralità di parti, in caso di litisconsorzio facoltativo, l'obbligazione solidale posta a carico delle parti in causa non grava indiscriminatamente su tutti i soggetti che hanno preso parte al procedimento unico. Il presupposto della solidarietà, quindi, non può essere individuato nella mera situazione processuale del soggetto che, pur avendo partecipato al giudizio, sia rimasto totalmente estraneo al rapporto considerato nella sentenza. Ciò in quanto l'imposta di registro colpisce un rapporto economico, nella forma giuridica nella quale esso si presenta; va da sé, pertanto, che i soggetti tenuti al pagamento dell'imposta siano tutti coloro che pongono in essere il negozio”.

⁽²¹¹⁾ Secondo la ris. 21 novembre 2013, n. 82/E (sulla quale cfr. A. Busani, *Nei processi pagano solo l'attore e il convenuto*, in *Il Sole 24 Ore*, 22 novembre 2013), “deve [...] ritenersi che il rapporto di solidarietà passiva previsto dall'art. 57 del TUR debba trovare applicazione solo con riferimento alle parti del processo coinvolte nel rapporto sostanziale considerato nella sentenza, con esclusione, pertanto, dei soggetti che a detto rapporto risultano estranei”; pertanto la solidarietà non si estende al soggetto che sia “intervenuto volontariamente nel procedimento” dispiegando un “intervento adesivo dipendente”, il quale “è

d) nel caso di condanna al risarcimento danni derivanti da reato, obbligato al pagamento dell'imposta è (ai sensi dell'art. 60, 2° comma, t.u.r.) solo il condannato, non essendovi in tale fattispecie alcun altro obbligato in solido (pertanto, evidentemente, non è obbligato al pagamento l'attore costituitosi parte civile nel processo penale) ⁽²¹²⁾;

e) nel caso in cui sia lo Stato ad essere parte in causa, dal combinato disposto dell'art. 57, 1° comma, t.u.r., e dell'art. 159, d.p.r. 30 maggio 2002, n. 115, si deve desumere che, qualora l'amministrazione dello Stato non si attivi per la registrazione, la parte privata è obbligata per l'intera imposta dovuta; in caso contrario, la parte d'imposta dovuta dallo Stato (di regola, la metà, ai sensi del predetto art. 159 d.p.r. n. 115 del 2002) è prenotata a debito e la controparte risponde unicamente per la quota residua ⁽²¹³⁾.

Inoltre, sempre ai sensi dell'art. 57, 1° comma, t.u.r., sono solidamente obbligati al pagamento dell'imposta "coloro che hanno richiesto i provvedimenti di cui agli artt. 633, 796, 800 e 825 del Codice di procedura civile" ⁽²¹⁴⁾ (e cioè i decreti ingiuntivi, le dichiarazioni di efficacia nello Stato di sentenze straniere, la dichiarazione di efficacia di sentenze arbitrali e i lodi arbitrali) ⁽²¹⁵⁾.

consentito in presenza di un interesse giuridicamente rilevante ad un esito della controversia favorevole alla parte adiuvata".

⁽²¹²⁾ Cfr. Comm. centr., 4 giugno 1991, n. 4355, in *BIG Suite*, Ipsoa, secondo cui "la pronuncia di condanna al risarcimento dei danni, contenuta nella sentenza penale, obbliga al pagamento del tributo il solo condannato, con esclusione del coimputato assolto. Ed invece, la locuzione "parti in causa", contenuta nell'art. 55 del d.p.r. n. 634/1972, non può estendersi fino a ricomprendere qualunque soggetto coinvolto nella sentenza"; Cass., 14 marzo 2007, n. 5952, in *Fisco*, 2007, 2069; e *retro*, 2007, II, 693, secondo cui "il disposto del d.p.r. n. 131/1986, secondo cui l'imposta prenotata a debito, per "le sentenze che condannano al risarcimento del danno prodotto da fatti costituenti reato" (art. 59, lettera d), deve essere recuperata, in deroga al principio di cui all'art. 57, secondo cui l'imposta è solidalmente dovuta da tutte "le parti in causa" "nei confronti della (sola) parte obbligata al risarcimento del danno" (art. 60), va inteso in senso ampio, e ricomprende tutti quei fatti che possano "astrattamente" configurare un'ipotesi di reato, non essendo necessario che le sentenze siano pronunziate solo a seguito di un giudizio penale".

⁽²¹³⁾ Cfr. in tal senso la ris. 21 novembre 2008, n. 450/E.

⁽²¹⁴⁾ Per una specifica fattispecie, cfr. Comm. trib. prov. Vicenza, 26 gennaio 2016, in *BIG Suite*, Ipsoa.

⁽²¹⁵⁾ Secondo S. Ghinassi, *Commento all'art. 57, d.p.r. 131/1986*, in A. Fedele – G. Mariconda – V. Mastroiacovo (a cura di), *Codice delle leggi tributarie*, Torino, 2014, 322, quanto all'articolo 633, c.p.c., l'obbligazione esclusiva del richiedente il decreto ingiuntivo ben si giustifica nel caso in cui lo stesso sia dichiarato provvisoriamente esecutivo (solo in tal caso infatti lo stesso è soggetto a registrazione ai sensi dell'art. 8, TP1); difficilmente giustificabile è invece il mancato coinvolgimento nell'obbligazione d'imposta dell'ingiunto nel caso in cui l'esecutività discenda da mancata opposizione (art. 647, c.p.c.) o da oppo-

7. – *La “enunciazione” di atti non registrati in provvedimenti dell’Autorità Giudiziaria*

Il principio in base al quale, al ricorrere di certi presupposti, la registrazione dell’atto “enunciante” (nel caso dell’atto giudiziario, si parla della cosiddetta “tassa di sentenza”), comporta la tassazione (cosiddetta “tassa di titolo”) dell’atto enunciato, è riprodotto dalla legge di registro anche nel caso in cui l’atto “enunciante” promani dall’Autorità giudiziaria⁽²¹⁶⁾. Nell’art. 22, 3° comma, t.u.r., è dettata infatti la regola in base alla quale “[s]e l’enunciazione di un atto non soggetto a registrazione in termine fisso è contenuta in uno degli atti dell’autorità giudiziaria indicati nell’art. 37⁽²¹⁷⁾, l’imposta si applica sulla parte dell’atto enunciato non ancora eseguita”⁽²¹⁸⁾.

sizione non fondata su prova scritta o di pronta soluzione (art. 648, c.p.c.); quanto all’art. 825, c.p.c., l’obbligazione esclusiva nei confronti della parte che richiede l’esecutività del lodo arbitrale appare di dubbia legittimità costituzionale; quanto agli artt. 796 e 800, c.p.c., gli stessi sono stati abrogati dalla l. 31 maggio 1995, n. 218, e, pertanto, si rende necessario un raccordo tra l’attuale testo dell’art. 57, 1° comma, t.u.r., e detta nuova normativa in tema di delibazione di sentenze e arbitrati esteri.

⁽²¹⁶⁾ Per una fattispecie di enunciazione di un accordo transattivo in un decreto ingiuntivo, cfr. Comm. trib. prov. Milano, 30 marzo 2017, in *Fisco*, 2017, 1989, con nota di A. Piccolo, *L’accordo transattivo va assoggettato all’imposta di registro*.

⁽²¹⁷⁾ Secondo la ris. 31 marzo 2003, n. 77 (in riforma della circ. 30 marzo 2001, n. 34/E, che aveva concluso in senso contrario), se il provvedimento giurisdizionale non è soggetto a registrazione (si pensi ai provvedimenti del Giudice di Pace in controversie di valore non superiore a euro 1.033: l. 21 novembre 1991, n. 374), esso resta estraneo a registrazione anche se enuncia un atto soggetto a registrazione “in termine fisso” e che non è stato registrato; peraltro, resta fermo in tal caso l’obbligo del cancelliere di attivare la procedura della registrazione d’ufficio dell’atto enunciato; nel medesimo senso pare anche la Circolare n. 34 del 30 marzo 2001.

Il valore predetto (secondo la circ. 30 marzo 2001, n. 34/E) va inteso riferito al *decisum* (e cioè al contenuto del provvedimento) e non al *petitum* (e cioè al valore della causa).

⁽²¹⁸⁾ La Corte costituzionale, 21 gennaio 1999, n. 7, in *GT – Riv. giur. trib.*, 1999, 379, con nota di N. Madama; in *Giust. civ.*, 1999, I, 1265, con nota di M. Vitale, *Il processo civile e l’“incubo fiscale”*; in *Giur. cost.*, 1999, 48, con nota di L. Antonini, *L’imposta “di titolo” non è incostituzionale. Cenni sul “dovere tributario” e sulla argomentazione costituzionale in diritto tributario*; in *Cons. Stato*, 1999, II, 18; in *Fisco*, 1999, 1841; in *Fin. Loc.*, 1999, 1115; e in *Giur. Imp.*, 1999, 608, ha ritenuto non fondata la questione di legittimità costituzionale dell’art. 21, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 634 (riprodotto nell’art. 22, d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131) sollevata in riferimento agli artt. 76, 77, 24 e 55 Cost., nella parte in cui prevede che siano sottoposte ad imposta di registro le disposizioni enunciate negli atti dell’autorità giudiziaria. Secondo questa sentenza, infatti, la tassazione in esame fa riferimento, non a qualsiasi generica menzione, in un provvedimento giudiziario, di un atto, ma alla “enunciazione” degli atti posti dal giudice alla base della propria decisione. Conseguentemente non si ravvisa alcun ostacolo fiscale al diritto dei cittadini di agire in giudizio al fine di tutelare i propri diritti ed interessi legittimi, né alcuna violazione al principio di capacità contributiva

Occorre, anzitutto, notare che la norma non si occupa degli atti (enunciati) soggetti a registrazione “in termine fisso”. La ragione è che, per questi ultimi, vale la regola di cui all’art. 22, 1° comma, t.u.r., per effetto della quale, se vi è identità di “parti” (nel caso specifico: identità tra le parti del giudizio e le parti del negozio enunciato nel provvedimento giurisdizionale), la tassazione dell’atto enunciante comporta la tassazione dell’atto enunciato⁽²¹⁹⁾.

Ovviamente, se sia enunciato un atto soggetto a iva, ne consegue la tassazione con l’imposta di registro in misura fissa⁽²²⁰⁾; se sia enunciata una fideiussione (la quale non sia, a sua volta, un’operazione soggetta all’iva) a garanzia di una operazione soggetta a iva (ad esempio, il rimborso di un finanziamento bancario), essa è tassata con l’imposta di registro proporzionale in quanto la natura accessoria della fideiussione, ben rilevante in campo civilistico, non ha rilievo invece in materia fiscale, ove vige il principio della autonoma tassazione di ogni singolo negozio presentato alla registrazione o enunciato in un atto presentato alla registrazione (a meno che, in caso di pluralità di negozi, vi sia tra essi una intrinseca e inscindibile connessione)⁽²²¹⁾.

che deve sempre essere intesa in senso oggettivo e non in riferimento a situazioni concrete del contribuente.

⁽²¹⁹⁾ Cfr. Comm. centr., 2 maggio 1994, n. 1371, in *Corr. trib.*, 1994, 38, 2530, secondo cui l’“enunciazione” di un atto in una sentenza passata in giudicato, dalla quale emerge che il negozio enunciato era soggetto alla condizione risolutiva piuttosto che a quella sospensiva, legittima la percezione dell’imposta proporzionale da parte dell’Ufficio del Registro.

Cfr. pure Cass., 22 giugno 2000, n. 8481, in *Rep. Foro it.*, 2000, voce *Spese giudiziali civili*, n. 74, secondo cui “tra le spese giudiziarie da porre a carico della parte soccombente ai sensi dell’art. 91 c.p.c. va compresa l’imposta di registrazione della sentenza, la quale è riscossa per la fruizione del servizio pubblico dell’amministrazione della giustizia e trova quindi causa immediata nella controversia, mentre resta escluso il tributo riguardante atti da registrare in “termine fisso” che risulti dovuto in sede di registrazione della sentenza con riguardo agli atti in essa enunciati, in relazione ai quali l’obbligo del pagamento dell’imposta sorge direttamente dalla legge di registro e dalla stipulazione del negozio e non dall’uso che degli atti stessi si faccia in giudizio. Pertanto, il soggetto che abbia provveduto all’adempimento dell’obbligazione tributaria è tenuto a far valere il suo diritto al rimborso proponendo una specifica domanda giudiziale, così da provocare il contraddittorio sull’obbligo e sui limiti di tale rimborso”.

⁽²²⁰⁾ Secondo la circ. 30 marzo 2001, n. 34/E, se il decreto ingiuntivo enuncia un rapporto soggetto a iva, a quest’ultimo va applicata per enunciazione l’imposta fissa di registro. Nel medesimo senso la Nota dell’Agenzia delle entrate prot. 7 marzo 2001, n. 55316/2001/E.

⁽²²¹⁾ Cfr. Cass., 12 luglio 2013, n. 17237, in *Notariato*, 2013, 556; e in *Vita Not.*, 2013, 1324, la quale ha enunciato il seguente principio di diritto: “la natura accessoria del contratto di fideiussione in campo civilistico (artt. 1939 e 1941 c.c.) non può essere riportata nell’ambito tributario, e segnatamente nell’ambito della disciplina dell’imposta di registro,

Se il provvedimento giurisdizionale (ad esempio, un decreto ingiuntivo) enunci un contratto (ad esempio, una fideiussione bancaria) che non sia stato registrato e per il quale fosse applicabile l'imposta sostitutiva di cui agli artt. 15 ss., d.p.r. 29 settembre 1973, n. 601, il pagamento dell'imposta sostitutiva non sottrae il decreto ingiuntivo dall'applicazione dell'imposta proporzionale (in altri termini, l'imposta sostitutiva non "copre" anche gli atti giudiziari formati in dipendenza di un atto soggetto a imposta sostitutiva)⁽²²²⁾, ma l'atto "enunciato" non sconta comunque alcuna imposizione, poiché essa fu applicata quando venne erogato il finanziamento⁽²²³⁾.

La ragione del fatto che la norma si occupa solo dell'enunciazione di un atto "non soggetto a registrazione in termine fisso" è che essa, per questa fattispecie, intende dettare una regola particolare (rispetto alla predetta regola generale di cui all'art. 22, 1° comma, t.u.r.), e cioè tassare la "parte dell'atto enunciato non ancora eseguita"⁽²²⁴⁾. Invero, la norma (nel contesto del carattere antielusivo dell'art. 22, t.u.r.) intende significare che, quando l'esistenza di un atto non soggetto a registrazione "in termine fisso" (in special modo: di un contratto verbale) viene "consacrata" in un altro atto, come il provvedimento giurisdizionale, soggetto invece a registrazione, quest'ultimo comporta la tassazione anche dell'atto enunciato non per l'intero suo valore ma per la sola parte del suo valore che coincide con la parte ancora "attiva" dell'atto enunciato⁽²²⁵⁾.

per la quale, ai sensi del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, art. 22, vale invece il principio dell'autonomia dei singoli negozi; la relativa tassazione non resta, quindi, attratta nella disciplina tributaria dell'iva per il solo fatto che il creditore sia un soggetto iva".

⁽²²²⁾ Cfr. in tal senso Cass., 8 ottobre 2013, n. 22829, in *BIG Suite*, Ipsa.

⁽²²³⁾ Cfr., in tal senso, Cass., 29 marzo 2002, n. 4586, in *Arch. Civ.*, 2003, 113; e Cass., 8 ottobre 2013, n. 22829, in *BIG Suite*, Ipsa, secondo la quale "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".

⁽²²⁴⁾ Per una fattispecie di enunciazione di un contratto (di transazione) le cui prestazioni erano completamente eseguite (e dal quale, pertanto, non poteva originarsi alcuna pretesa impositiva), cfr. Cass., 12 novembre 2014, n. 24102, in *Ced Cassazione*, rv. 633552; nonché Cass., 26 ottobre 2016, n. 21619, in *Fisco*, 2016, 44, 4296.

⁽²²⁵⁾ Cfr. ris. 5 luglio 2013, n. 46/E (sulla quale cfr. A. Busani, *Garanzie, tassata solo la parte escussa*, in *Il Sole 24 Ore*, 6 luglio 2013) ove (in contrasto con Cass., 12 marzo 2008, n. 6585, in *Ced Cassazione*, rv. 602743, sulla quale cfr. M. Pulcini, *Cass., sent. n. 6585 del 12 marzo 2008 – Enunciazione delle fideiussioni in un decreto ingiuntivo: base imponibile ai fini*

Quanto, poi, all'interpretazione dell'espressione "atto non soggetto a registrazione in termine fisso" occorre riflettere se essa comprenda "qualsiasi atto" ⁽²²⁶⁾ non soggetto a registrazione "in termine fisso" (e cioè i contratti verbali di cui non è prescritta la registrazione "in termine fisso", gli atti soggetti a registrazione solo "in caso d'uso" e gli atti di cui alla Tabella).

Appare strano che la norma in questione intenda comprendere gli atti soggetti a registrazione solo "in caso d'uso" (ove il "caso d'uso" non si sia verificato) e gli atti di cui alla Tabella, parendo più plausibile che l'espressione "atto non soggetto a registrazione in termine fisso" debba essere limitata:

a) ai contratti verbali ⁽²²⁷⁾ (salvo che si tratti di contratti soggetti a iva, i quali, se redatti per iscritto, sono soggetti a registrazione solo "in caso d'uso", ai sensi dell'art. 5, 2° comma, t.u.r.);

dell'imposta di registro, in *Fisco*, 2008, 3065, secondo cui soggetto a tassazione sarebbe "l'intero importo della fideiussione, anche nel caso in cui il credito sia stato azionato in sede monitoria per un importo minore") si afferma che la fideiussione formata per corrispondenza ed enunciata in un provvedimento giudiziario richiesto dal creditore a tutela del proprio diritto di credito, debba essere tassata (con l'aliquota dello 0,50 per cento) limitatamente alla parte della stessa che, non avendo ancora trovato esecuzione, sia ancora espressiva di attuale capacità contributiva. Cfr. anche *Comm. centr.*, 6 ottobre 2005, n. 7801, in *BIG Suite*, Ipsosa, secondo cui, nell'ipotesi di "enunciazione" di fideiussione contenuta in un decreto ingiuntivo, la base imponibile è costituita dall'entità della somma di cui è ingiunto il pagamento e non già dall'intero ammontare della garanzia; nonché *Cass.*, 21 settembre 2016, n. 18454, in *Fisco*, 2016, 3796, secondo cui "l'imposta di registro di un contratto enunciato in un atto giudiziario e non soggetto a registrazione a termine fisso si applica sulle sole prestazioni che, al tempo dell'uso, non siano state ancora eseguite, sicché la fideiussione formata per corrispondenza (e, come tale, soggetta a registrazione in caso di uso) va tassata nei limiti del valore del credito il cui pagamento sia stato ingiunto al debitore ed al fideiussore".

Per una fattispecie di enunciazione di una confideiussione, cfr. *Cass.*, 8 ottobre 2013, n. 22840, in *BIG Suite*, Ipsosa; e *Comm. trib. reg. Campania*, 1° aprile 2015, n. 3090, in *BIG Suite*, Ipsosa.

⁽²²⁶⁾ In Nussi, *Commento all'art. 22, d.p.r. 131/1986*, in G. Marongiu (a cura di), *Imposta sul valore aggiunto e Imposte sui trasferimenti*, in G. Falsitta – A. Fantozzi – G. Marongiu – F. Moschetti (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo IV, Padova, 2011, 798, si legge che "la tassazione in esame fa riferimento, non a qualsiasi generica menzione, in un provvedimento giudiziario, di un atto, ma all'enunciazione degli atti posti dal giudice alla base della propria decisione". Invero, dal testo della legge non pare evincersi questo restringimento del perimetro degli atti enunciati in provvedimenti giudiziari, solo a quelli "posti dal giudice alla base della propria decisione".

⁽²²⁷⁾ Per una fattispecie di enunciazione di un contratto verbale (di vendita di beni mobili) in una sentenza, cfr. *Comm. trib. reg. Piemonte Torino*, 3 maggio 2010, n. 32, in *BIG Suite*, Ipsosa.

b) agli atti soggetti a registrazione solo “in caso d’uso”, qualora il “caso d’uso” si sia verificato (ma l’atto non sia stato registrato).

Comunque, vi è da rilevare un indiscusso orientamento per effetto del quale l’espressione “atto non soggetto a registrazione in termine fisso” ricomprenda sia gli atti soggetti a registrazione “in caso d’uso” quando il “caso d’uso” non si sia ancora verificato⁽²²⁸⁾ sia gli atti di cui alla

⁽²²⁸⁾ Cfr. Comm. centr., 10 gennaio 2001, n. 135, in *Fisco*, 2001, 1599, nella quale, dopo essersi sancito che le “lettere di fideiussione” devono essere registrate in caso d’uso, in quanto formate per corrispondenza, si decide che dette lettere sono da tassare per “enunciazione” se poste a fondamento di un decreto ingiuntivo.

Cfr. anche Cass., 12 luglio 2013, n. 17237, in *Notariato*, 2013, 556; e in *Vita Not.*, 2013, 1324, per il caso dell’enunciazione di una fideiussione (che la Cassazione ha deciso dover essere tassata con imposta proporzionale) rilasciata a favore di una banca a garanzia di uno scoperto di conto corrente: irrilevante, secondo la Cassazione, che la fideiussione fosse accessoria a un contratto soggetto a Iva. Nel medesimo senso cfr. anche Cass., 12 luglio 2013, n. 17243, in *BIG Suite*, Ipsa.

Per una fattispecie di tassazione per enunciazione (in un decreto ingiuntivo) di una fideiussione formata mediante corrispondenza, cfr. Cass., 30 ottobre 2015, n. 22230, in *Ced Cassazione*, rv. 637216; e Comm. trib., 1° grado Trento, 23 febbraio 2016, in *BIG Suite*, Ipsa.

Secondo la circ. 30 marzo 2001, n. 34/E, se il decreto ingiuntivo riguarda un pagamento derivante da un contratto garantito da fideiussione, dall’enunciazione deriva la tassazione sia del contratto da cui deriva il pagamento dovuto sia della fideiussione. Anche nella ris. 5 luglio 2013, n. 46/E (sulla quale cfr. A. Busani, *Garanzie, tassata solo la parte escussa*, in *Il Sole 24 Ore*, 6 luglio 2013) si tratta il caso dell’enunciazione in un decreto ingiuntivo di una fideiussione formata per corrispondenza.

Sull’enunciazione di una fideiussione nel contesto di un decreto ingiuntivo, cfr. pure Comm. trib. centr., 22 marzo 1993, n. 1271, in *BIG Suite*, Ipsa; Cass., 10 giugno 2004, n. 11026, in *BIG Suite*, Ipsa; Comm. trib. reg. Umbria, 18 marzo 2005, n. 4, in *BIG Suite*, Ipsa; e Cass., 12 marzo 2008, n. 6585, in *BIG Suite*, Ipsa.

Cfr. anche Nota dell’Agenzia delle entrate prot. 7 marzo 2001, n. 55316/2001/E, per la quale (con riguardo a un “contratto verbale di fornitura di merci o di servizi”) “se l’atto enunciato, non soggetto a registrazione in termine fisso, riguarda operazioni rientranti nel sistema impositivo dell’iva, vale la regola generale dell’alternatività di cui all’articolo 40 del Testo unico, con conseguente applicazione dell’imposta di registro in misura fissa; qualora invece l’atto enunciato sia escluso dal campo di applicazione dell’Iva si renderà dovuta l’imposta proporzionale”; identicamente, cfr. la ris. 7 maggio 1979, n. 250358 per una fattispecie di enunciazione in un decreto ingiuntivo di un contratto verbale di fornitura di merci soggetto all’iva.

Cfr. però il singolare caso della circ. 8 luglio 2002, n. 3, nella quale, dopo essersi affermato che “ai sensi dell’art. 22 del citato d.p.r. n. 131 del 1986, sono soggette all’imposta anche le “disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati (in termine fisso o in caso d’uso) e posti in essere fra le stesse parti intervenute nell’atto (di cui si chiede la registrazione) che contiene la enunciazione...”” (e quindi dopo essersi lasciato intendere che sono soggetti a registrazione per enunciazione gli atti soggetti a registrazione solo in “caso d’uso” successivamente enunciati), si conclude però in un senso diametralmente opposto: facendosi infatti riferimento alla enunciazione di obbligazioni nascenti da un “bilancio condominiale” (ma intendendo probabilmente riferirsi al verbale dell’assemblea che approva tale bilancio), la circolare ne afferma correttamente la sua sottoponibilità a

Tabella ⁽²²⁹⁾).

Per attivare, dunque, il procedimento impositivo inerente l'atto "enunciato", non è tuttavia sufficiente il mero fatto della "enunciazione". Infatti, la legge stabilisce, quale condizione applicativa della normativa in esame, che l'atto "enunciante" (oltre che dover essere un atto soggetto a registrazione ⁽²³⁰⁾, poiché, altrimenti, manca il presupposto stesso dell'enunciazione) sia posto in essere "fra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene la enunciazione" (art. 22, 1° comma, t.u.r.): "traducendo" questa espressione nell'ambito dei provvedimenti dell'Autorità Giudiziaria, essa significa che ⁽²³¹⁾:

a) nei provvedimenti giurisdizionali che costituiscono l'esito di un contraddittorio, vi deve essere coincidenza tra le parti in causa e le parti dell'atto enunciato (se, invece, detta coincidenza non vi sia, si deve tassare solo l'atto "enunciante" ma non anche l'atto "enunciato", fermi restando peraltro i poteri dell'Amministrazione di acquisirlo e, conseguentemente, di tassarlo);

registrazione solamente "in caso d'uso" (errando peraltro il riferimento normativo: nella circolare si menziona l'art. 4 della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.p.r. n. 131 del 1986" quando invece il riferimento corretto è all'art. 4, TP2). Dal rilievo che detto verbale è dunque soggetto a registrazione solamente "in caso d'uso", la Circolare discende che non comporta la sua tassazione il fatto che esso sia enunciato nel decreto ingiuntivo emesso per condannare i condomini morosi, e ciò in quanto il deposito del verbale condominiale in una cancelleria giudiziaria finalizzato all'esplicazione di un'attività giurisdizionale non comporta la verifica del caso d'uso.

⁽²²⁹⁾ Secondo la circ. 30 marzo 2001, n. 34/E, se il decreto ingiuntivo riguarda una promessa cambiaria, a questa, stante la sua astrattezza, si applica per enunciazione l'aliquota residuale del 3 per cento ai sensi dell'art. 9, TP1.

Tuttavia, con riferimento alla "enunciazione" di un assegno in un decreto ingiuntivo, è stato ritenuto che la registrazione del decreto non comporti anche la tassazione dell'assegno (con l'aliquota del 3 per cento, come preteso dall'Amministrazione) in quanto l'assegno è contemplato quale "atto esente da registrazione" nella Tabella allegata al TUR. Dunque, l'assegno è esente da registrazione sia quando è emesso, sia quando è "enunciato" in un decreto ingiuntivo: cfr., in tal senso, Cass., 10 settembre 2004, n. 18313, in *Ced Cassazione*, rv. 577010.

⁽²³⁰⁾ Pertanto, non vi è tassazione per l'enunciazione che sia contenuta in un provvedimento del Giudice di Pace di valore inferiore a 1.033 euro.

⁽²³¹⁾ Cfr. Cass., 8 settembre 2005, n. 17899, in *Ced Cassazione*, rv. 585479, ove è stata ritenuta l'identità tra le parti del negozio "enunciato" (una banca, il debitore della banca e il fideiussore) e le parti del giudizio che ha avuto come esito la sentenza di condanna del debitore e del fideiussore.

Per una fattispecie nella quale l'atto "enunciante" (un decreto ingiuntivo) e l'atto "enunciato" (una scrittura privata) sono stati ritenuti non posti in essere "fra le stesse parti", cfr. Comm. trib. prov. Salerno, 24 febbraio 1997, n. 125, in *Corr. trib.*, 1997, 3453.

Cfr., in materia, anche M. Pulcini, *Tassazione dei decreti ingiuntivi esecutivi*, in *Fisco*, 1999, 8660; M. Pulcini, *L'imposta di registro sui decreti ingiuntivi per debiti bancari*, in *Corr. trib.*, 2010, 3411.

b) nei provvedimenti giurisdizionali che costituiscono l'esito di un procedimento nel quale non vi è stato un contraddittorio (ad esempio: nei decreti ingiuntivi), vi deve essere coincidenza tra le parti dell'atto "enunciato" e i soggetti del rapporto sul quale il giudice decide.

Ad esempio (dando per scontata – ciò che non pare, come sopra detto – la tassazione per enunciazione degli atti soggetti a registrazione solo "in caso d'uso"), se il decreto ingiuntivo porta condanna del cliente della banca al pagamento dello scoperto di conto corrente, la registrazione del decreto ingiuntivo (con l'imposta in misura fissa, in quanto si tratta di pagamento relativo a un contratto soggetto a iva: Nota II all'art. 8, TP1) comporta anche la tassazione del contratto "enunciato" (che pure peraltro deve essere effettuata con l'applicazione dell'imposta in misura fissa, per la medesima ragione); ancora, se si tratta della condanna di un fideiussore (che non agisca nell'esercizio di impresa, arte o professione) al pagamento dell'importo garantito, la tassazione dell'atto "enunciante" (che sconta l'aliquota del 3 per cento, in quanto provvedimento giurisdizionale di condanna a un pagamento: art. 8, 1° comma, lett. b), TP1), comporta la tassazione anche dell'atto "enunciato" (però immaginandone l'avvenuta formazione "per corrispondenza" e, quindi, il suo obbligo di registrazione solo "in caso d'uso", si può dunque pretenderne la tassazione, con l'aliquota dello 0,5 per cento, per la sola "parte dell'atto enunciato non ancora eseguita" ai sensi dell'art. 22, 3° comma, t.u.r.).

8. – *La registrazione ad opera del cancelliere degli atti non registrati prodotti in giudizio*

Ai sensi dell'art. 65, 1° comma, t.u.r., "[i] pubblici ufficiali non possono menzionare negli atti non soggetti a registrazione in termine fisso da loro formati, né allegare agli stessi, né ricevere in deposito, né assumere a base dei loro provvedimenti, atti soggetti a registrazione in termine fisso non registrati"; e che, allo stesso tempo, il successivo comma 2 stabilisce che "[g]li impiegati dell'amministrazione statale, degli enti pubblici territoriali e dei rispettivi Organi di controllo non possono ricevere in deposito né assumere a base dei loro provvedimenti atti soggetti a registrazione in termine fisso non registrati".

Questi divieti, peraltro (al fine di non scoraggiare la richiesta di giustizia con pretese meramente tributarie), "non si applicano per gli atti allegati alle citazioni, ai ricorsi e agli scritti defensionali, o comunque prodotti o esibiti davanti a giudici e arbitri, né per quelli indicati nei provvedimenti giurisdizionali o nei lodi arbitrali" (art. 65, 6° comma, t.u.r.); tuttavia, una volta che il provvedimento giurisdizionale o il lodo

arbitrale siano emessi, gli atti prodotti in giudizio senza esser stati registrati “devono essere inviati in originale o in copia autenticata al competente ufficio del registro, insieme con il provvedimento, a cura del cancelliere o del segretario, e insieme con il lodo” e “gli atti in base ai quali è stato emesso il lodo devono essere depositati in cancelleria dalla parte interessata, insieme con questo” (art. 65, 6° comma, t.u.r.)⁽²³²⁾.

Inoltre, ai sensi dell’art. 65, 7° comma, t.u.r., devono essere inviati all’Agenzia delle entrate (entro trenta giorni dalla data della loro pubblicazione), “a cura del cancelliere o del segretario” anche “gli atti in base ai quali sono stati emessi provvedimenti giurisdizionali non soggetti a registrazione, di cui alla tabella” allegata al t.u.r.

Ai fini di quanto precede, è opportuno rammentare che “[i] soggetti pubblici incaricati istituzionalmente di svolgere attività ispettive o di vigilanza nonché gli organi giurisdizionali, requirenti e giudicanti, penali, civili e amministrativi e, previa autorizzazione, gli organi di polizia giudiziaria che, a causa o nell’esercizio delle loro funzioni, vengono a conoscenza di fatti che possono configurarsi come violazioni tributarie devono comunicarli [...] al comando della Guardia di finanza competente in relazione al luogo di rilevazione degli stessi, fornendo l’eventuale documentazione atta a comprovarli” (art. 36, 4° comma, d.p.r. 29 settembre 1993, n. 600, applicabile anche all’accertamento dell’imposta di registro ai sensi dell’art. 54, t.u.r.).

dott. ANGELO BUSANI

⁽²³²⁾ Cfr. Cass., 27 luglio 2005, n. 15768, in *Ced Cassazione*, rv. 585397, secondo cui “gli atti allegati alla citazione o comunque prodotti in giudizio, in base ai quali venga emesso il provvedimento giurisdizionale, secondo quanto prescritto dall’art. 65, comma sesto, secondo periodo, del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, devono essere inviati a cura del cancelliere all’ufficio del registro competente insieme allo stesso provvedimento giurisdizionale, sicché è da tale momento – qualora gli atti non siano già stati registrati volontariamente – che l’amministrazione ne acquista conoscenza legale e decorre il termine di decadenza dell’azione della finanza, rimanendo quindi escluso che esso possa partire dal giorno in cui, a norma del precedente art. 15, lettere a), b) e c), si è verificato il fatto che legittima la registrazione d’ufficio”.

Questa sentenza appare difficilmente condivisibile, in quanto opera una non plausibile rimessione in termini dell’Amministrazione per atti in relazione ai quali si è verificata la decadenza dell’azione erariale, e ciò per il “solo” fatto di esser stati prodotti in un giudizio. La stessa Amministrazione Finanziaria, nella ris. 17 luglio 1992, n. 260069, ha ritenuto che “è precluso all’Amministrazione, decorso il quinquennio, procedere alla [...] registrazione d’ufficio” degli atti soggetti a registrazione in termine fisso e non registrati, ove siano inviati all’Ufficio dal cancelliere ai sensi dell’art. 65, 7° comma, t.u.r.