

Civile Ord. Sez. 5 Num. 11925 Anno 2021

Presidente: STALLA GIACOMO MARIA

Relatore: PAOLITTO LIBERATO

Data pubblicazione: 06/05/2021

**ORDINANZA**

sul ricorso 20852-2018 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende;

- *ricorrente* -

**contro**

MAGGI & ASSOCIATI FIDUCIARIA E DI REVISIONE SRL ,  
DAVID;

- *intimati* -

avverso la sentenza n. 12/2018 della COMM.TRIB.REG. di MILANO, depositata il 02/01/2018;

2020

4053

udita la relazione della causa svolta nella camera di  
consiglio del 06/11/2020 dal Consigliere Dott. LIBERATO  
PAOLITTO;

**Rilevato che:**

1. - con sentenza n. 12/2018, depositata il 2 gennaio 2018, la Commissione tributaria regionale della Lombardia ha rigettato l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la decisione di prime cure che, a sua volta, aveva accolto l'impugnazione di un avviso di liquidazione emesso in relazione alla omologa di concordato fallimentare;

- il giudice del gravame ha condiviso le conclusioni cui era pervenuto il giudice del primo grado statuendo che il decreto di omologa di concordato fallimentare, con cessione dei beni ai creditori, va tassato nella misura fissa prevista dal d.p.r. n. 131 del 1986, art. 8, lett. g), della tariffa allegata, parte prima;

2. - l'Agenzia delle Entrate ricorre per la cassazione della sentenza sulla base di due motivi;

- gli intimati Maggi & Associati Fiduciaria e di revisione S.r.l., quale socio unico della Investimenti Concordati S.r.l., e David, quale liquidatore della Investimenti Concordati S.r.l., non hanno svolto attività difensiva.

**Considerato che:**

1. - col primo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360, c. 1, n. 4, cod. proc. civ., la ricorrente denuncia nullità della gravata sentenza per violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., assumendo che il giudice del gravame, - omettendo, peraltro, di pronunciare sul primo motivo di appello che involgeva il vizio di extrapetizione in cui era incorsa la sentenza di primo grado, - era incorso nel medesimo *error in procedendo* nel confermare la decisione di prime cure per un profilo di illegittimità dell'avviso di liquidazione, - quello afferente al criterio di tassazione in misura fissa piuttosto che proporzionale, - che non era mai stato posto a fondamento del ricorso introduttivo del giudizio;

- il secondo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360, c. 1, n. 3, cod. proc. civ., espone la denuncia di violazione di legge in relazione al d.p.r.

n. 131 del 1986, art. 8, lett. g), della tariffa allegata, parte prima, e del r.d. n. 267 del 1942, art. 124, sull'assunto che, secondo gli stessi *dicta* della giurisprudenza di legittimità, il concordato fallimentare, con intervento di terzo assuntore, deve essere tassato in misura proporzionale [d.p.r. n. 131 del 1986, art. 8, lett. a), della tariffa allegata, parte prima], piuttosto che fissa [ai sensi della lett. g) dello stesso art. 8, cit.] in ragione degli effetti traslativi correlati all'acquisto dei beni da parte del terzo assuntore; nella fattispecie rilevando, oltretutto, il connesso accollo di debiti e, in ragione di tale connessione, l'applicazione del criterio di tassazione secondo la disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa (d.p.r. n. 131 del 1986, art. 21, c. 2);

2. - in via pregiudiziale rileva la Corte che viene in considerazione un avviso di liquidazione emesso nei confronti della Investimenti Concordati S.r.l., sicchè non sussiste la legittimazione passiva del liquidatore, che non è stato parte del giudizio di merito e nei cui confronti il ricorso risulta inammissibile (v. Cass., 19 aprile 2018, n. 9672; Cass., 7 aprile 2017, n. 9094);

- sussiste, per converso, la legittimazione passiva del socio, secondo il principio di diritto enunciato dalla Corte, ed alla cui stregua, in tema di contenzioso tributario, qualora l'estinzione della società di capitali, all'esito della cancellazione dal registro delle imprese, intervenga in pendenza del giudizio di cui la stessa sia parte, l'impugnazione della sentenza resa nei riguardi della società deve provenire o essere indirizzata, a pena d'inammissibilità, dai soci o nei confronti dei soci succeduti alla società estinta (v. Cass. Sez. U., 12 marzo 2013, n. 6070 cui *adde, ex plurimis*, Cass., 16 gennaio 2019, n. 897; Cass., 5 giugno 2018, n. 14446; Cass., 19 aprile 2018, n. 9672; Cass., 16 giugno 2017, n. 15035; Cass., 7 aprile 2017, n. 9094);

3. - tanto premesso, il primo motivo di ricorso è destituito di fondamento;

3.1 - avuto riguardo alla stessa esposizione dei fatti di causa, ed al criterio fondamentale secondo il quale l'atto impositivo, - nel delimitare la pretesa azionata dall'amministrazione che è quella risultante dall'atto impugnato, alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in esso indicati, - non esclude il potere del giudice di qualificare autonomamente la fattispecie a prescindere dalle allegazioni delle parti in causa (Cass., 11 maggio 2012, n. 7393; Cass., 13 maggio 2011, n. 10585; Cass., 29 settembre 2006, n. 21221; Cass., 21 ottobre 2005, n. 20398), - rileva la Corte che la gravata sentenza, nel pervenire alla statuizione censurata, ha qualificato *in iure* le allegazioni di parte che, ad ogni modo, contestavano il criterio di imposizione dell'atto impugnato sotto distinti profili di censura involgenti l'erronea identificazione dell'accollo debitorio col fabbisogno del concordato, i riflessi di una tale errata valutazione nella determinazione della base imponibile dell'imposta e la stessa violazione del principio di alternatività tra l'IVA e l'imposta di registro;

4. - il secondo motivo, per converso, è fondato, e va accolto, per quanto di ragione;

4.1 - la Corte ha già avuto modo di rilevare che il decreto di omologa del concordato fallimentare, con intervento di terzo assuntore, deve essere tassato in misura proporzionale ai sensi dell'art. 8, lett. a), della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. n. 131 del 1986, in ragione degli effetti immediatamente traslativi del provvedimento, con il quale il terzo assuntore acquista i beni fallimentari, senza che assuma conseguentemente rilevanza il generico e nominalistico riferimento agli «atti di omologazione» contenuto nella lett. g) del detto articolo (Cass., 1 luglio 2020, n. 13352; Cass., 14 marzo 2018, n. 6207; Cass., 12 febbraio 2018, n. 3286);

4.2 - se, dunque, la disposizione tariffaria, applicabile nella fattispecie [art. 8, lett. a), cit.], ha riferimento ai provvedimenti giudiziari «recanti trasferimento o costituzione di diritti reali su beni

immobili o su unità da diporto ovvero su altri beni e diritti», - e, quindi, anche alla cessione di crediti, - nella fattispecie, così come si desume dallo stesso avviso di liquidazione e dal motivo di ricorso, l'amministrazione ha correlato la base imponibile dell'imposta liquidata a quella disposizione (art. 9 della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. n. 131 del 1986) che ha riguardo agli «Atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale», sul presupposto che, - in ragione della necessaria connessione tra trasferimento dei beni compresi nell'attivo fallimentare e accollo delle obbligazioni scaturenti dal concordato, l'uno e l'altro conseguendo, dunque, dal decreto di omologa del concordato, - dovesse trovare applicazione la disposizione di cui al d.p.r. n. 131 del 1986, art. 21, c. 2, quanto alla tassazione della «sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa.»;

- rileva, però, la Corte che, - proprio in ragione della dedotta connessione tra beni ceduti al terzo assuntore ed accollo dei debiti del fallimento, - nella fattispecie deve trovare applicazione la diversa disposizione di cui al d.p.r. n. 131 del 1986, art. 21, c. 3, alla cui stregua (v. già il d.p.r. n. 634 del 1972, art. 20, c. 3, come modificato dal d.l. 30 dicembre 1982, n. 953, art. 5, conv. in l. 28 gennaio 1984, n. 6) «Non sono soggetti ad imposta gli accolti di debiti ed oneri collegati e contestuali ad altre disposizioni»;

4.3 - come rilevato dalla Corte, il concordato fallimentare (r.d. n. 267 del 1942, art. 124) non ha natura contrattuale, posto che i relativi effetti, - anche traslativi (v. *ex plurimis*, nella giurisprudenza civile della Corte, Cass., 15 marzo 2013, n. 6643; Cass., 1 marzo 2010, n. n. 4863), - non derivano dalla convenzione delle parti ma dalla legge, che attribuisce alla omologazione l'effetto di sovrapporsi agli accordi tra le parti, che ne costituiscono soltanto il presupposto e che in essa sono trasfusi e rimangono assorbiti (così Cass., 19 gennaio 1984, n. 455; v., altresì, Cass., 5 luglio 2019, n. 18125; Cass., 15 marzo 2013, n.

6643; Cass., 17 marzo 2004, n. 5391); e tanto che la stessa disciplina della risoluzione del concordato prescinde dall'accertamento della non imputabilità della causa, il cui esame «è precluso dai limitati poteri spettanti al tribunale, il quale, non avendo altro compito che quello di accertare se il concordato sia stato eseguito o meno nei termini e con le modalità stabiliti dalla sentenza di omologazione, non gode di alcun margine di discrezionalità nella valutazione della gravità e dell'imputabilità dell'inadempimento» (Cass., 4 agosto 2017, n. 19604; Cass., 27 dicembre 1996, n. 11503; Cass., 10 gennaio 1996, n. 157);

- nel concordato fallimentare, - che costituisce modalità di chiusura del fallimento alternativa alla procedura fallimentare, con l'apertura di una fase sostitutiva della liquidazione fallimentare cui si correla la permanenza degli organi fallimentari, in relazione al perdurante interesse dei creditori alla conservazione del patrimonio del fallito, per il buon fine del concordato medesimo, o l'eventualità della sua risoluzione od annullamento (Cass., 9 maggio 2013, n. 11027; Cass., 21 luglio 2011, n. 16040), - gli obblighi del terzo assuntore, - corrispondano o meno (per espressa previsione recepita nella omologazione del concordato) ai soli crediti ammessi al passivo, - non possono intendersi alla stregua del prezzo dei beni ceduti (d.p.r. n. 131 del 1986, art. 43, c. 2) in quanto l'assunzione di detti debiti costituisce effetto legale naturale, ed imprescindibile, del mezzo di liquidazione alternativo alla procedura fallimentare (mezzo che, come tale, rimane sottoposto al controllo degli organi fallimentari), i debiti in questione, piuttosto, concorrendo a diminuire intrinsecamente lo stesso valore dei beni trasferiti; e, del resto, la stessa ricorrente, come anticipato, evoca la necessaria connessione tra distinte disposizioni di cui all'art. 21, c. 2, ove, dunque, con il termine «disposizione» la norma intende riferirsi al concetto di negozio giuridico (o di provvedimento) e, quindi, non a quello di obbligazione e tanto meno a quello di mero vincolo obbligatorio (Cass., 4 maggio 2009, n. 10180; Cass., 7 giugno 2004,

n. 10789; Cass., 19 novembre 1987, n. 8508, con riferimento al dpr n. 634 del 1972, art. 20);

4.4 - viene, così, in rilievo la disposizione di cui all'art. 21, c. 3, cit., a fronte di un effetto legale tipico dell'omologazione di concordato, con terzo assuntore, che è necessariamente collegato e contestuale alla cessione dei beni; disposizione, questa, della quale la Corte ha già fatto applicazione con riferimento all'accollo cumulativo *ex lege* di cui all'art. 2560 cod. civ. (Cass., 5 aprile 2017, n. 8786), ovvero in tema di conferimento di azienda (v. Cass., 28 marzo 1996, n. 2849);

- al decreto di omologa del concordato fallimentare, con intervento di terzo assuntore, va, pertanto, applicato il criterio di tassazione correlato all'art. 8, lett. a), della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. n. 131 del 1986, con l'applicazione, così, dell'imposta di registro in misura proporzionale sul valore dei beni e dei diritti fallimentari trasferiti, e con esclusione, dalla base imponibile, del contestuale accollo dei debiti collegato a detta cessione dei beni fallimentari;

5. - l'impugnata sentenza va, pertanto, cassata e la causa va rinviata, anche per la disciplina delle spese del giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale della Lombardia che procederà al riesame della controversia in applicazione dei principi di diritto sopra esposti.

**P.Q.M.**

La Corte

- dichiara inammissibile il ricorso proposto nei confronti del liquidatore della Investimenti Concordati S.r.l.;

- accoglie il secondo motivo di ricorso, nei sensi di cui in motivazione, rigetta il primo, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione.



~~14/10~~

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 6 novembre 2020.

Il Presidente  
dott. Giacomo Maria Stalla