

Documento firmato digitalmente

Il Relatore

GIANLUCA DI VITA

Il Presidente

STEFANO APRILE

Sentenza n. 4211/2022

Depositato il 05/04/2022

Il Segretario

PAOLA DURANTI

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Commissione Tributaria Provinciale di NAPOLI Sezione 01, riunita in udienza il 31/03/2022 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

**APRILE STEFANO**, Presidente

**DI VITA GIANLUCA**, Relatore

**MAIELLO UMBERTO**, Giudice

in data 31/03/2022 ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n. 4392/2021 depositato il 06/05/2021

**proposto da**

**Difeso da**

**ed elettivamente domiciliato presso**

**contro**

Ag. Entrate Direzione Provinciale Ii Di Napoli - Piazza Duca Degli Abruzzi 31 80142 Napoli NA

**elettivamente domiciliato presso** dp.2napoli@pce.agenziaentrate.it

**Avente ad oggetto l'impugnazione di:**

- AVVISO DI LIQUIDAZIONE n.

REGISTRO

- sul ricorso n. 4444/2021 depositato il 07/05/2021

**proposto da**

Fallimento

Difeso da

ed elettivamente domiciliato presso profavvstefanoflorentino@pec.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale li Di Napoli

elettivamente domiciliato presso dp.2napoli@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI LIQUIDAZIONE n.

REGISTRO

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Come da costituzioni in atti.

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il ricorso n. 4392/2021 ha ad oggetto l'avviso n. \_\_\_\_\_ emesso dall'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale II di Napoli recante liquidazione dell'imposta dovuta per la registrazione del decreto del Tribunale di Torre Annunziata di omologa del concordato proposto dalla società (terzo assuntore) in relazione al fallimento della società dichiarata in data \_\_\_\_\_.

Secondo quanto riportato nel provvedimento impugnato, trattandosi di concordato con terzo assuntore, tale omologa comporta un immediato trasferimento dei beni di pertinenza del fallimento, oltre che delle azioni di responsabilità ex art. 146 della legge fallimentare contro gli ex amministratori e sindaci della società fallita,

in favore dell'assuntore

il quale si accolla le relative passività.

Pertanto, secondo l'Ufficio, trattandosi di un atto traslativo della proprietà dei beni, il decreto va assoggettato all'imposta di registro in misura proporzionale ai sensi dell'art. 8, lett. a) della tariffa parte prima allegata al D.P.R. n. 131/1986 (*"Atti dell'Autorità Giudiziaria ordinaria ..recanti trasferimento o costituzione di diritti reali su beni immobili o su unità da diporto ovvero su altri beni e diritti"*).

Inoltre, l'amministrazione ha evidenziato che nel concordato fallimentare con terzo assuntore, l'accollo delle obbligazioni scaturenti dal concordato configura una disposizione intrinsecamente connessa a quella relativa al trasferimento dell'attivo fallimentare.

Pertanto, ha ritenuto che, ai sensi dell'art. 21, comma 2, del TUR (*"Se le disposizioni contenute nell'atto derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa"*) il decreto di omologa deve essere tassato in relazione alla disposizione più onerosa e, a tale scopo, l'Ufficio ha posto a confronto:

I) l'imposizione gravante sulla parte del decreto relativa all'accollo dei debiti derivanti dal concordato cui si applica l'aliquota del 3% ai sensi dell'art. 9 della tariffa, parte prima allegata al TUR;

II) l'imposizione gravante sui beni dell'attivo fallimentare trasferiti al terzo assuntore per effetto del concordato, cui si applicano le aliquote proprie dei singoli beni trasferiti.

All'esito del predetto raffronto è risultata più favorevole all'amministrazione, ai sensi del citato art. 21 del TUR, la tassazione derivante dall'accollo delle passività che, pertanto, è stata applicata alla fattispecie.

Avverso tale avviso di liquidazione insorge la società che deduce i seguenti profili di illegittimità:

1) violazione dell'art. 8, lett. a) della tariffa parte prima allegata al D.P.R. n. 131/1986: si assume l'illegittimità dell'attività impositiva in relazione alla determinazione della base imponibile, per avere l'Ufficio, nonostante il richiamo al predetto articolo 8, liquidato l'imposta dovuta sul totale delle passività della fallita e non sul valore dell'azienda; non sarebbe pertinente il richiamo al principio del cumulo giuridico di cui all'art. 21, comma 2, del TUR in quanto, ai sensi dell'art. 20 del medesimo decreto, occorreva tener conto unicamente degli effetti giuridici del provvedimento, quindi del trasferimento dell'azienda e non delle passività trasferite; l'amministrazione avrebbe dovuto pertanto considerare il valore attivo dell'azienda scomputando le relative passività (art. 23, comma 4: *"Nelle cessioni di aziende o di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa, ai fini dell'applicazione delle diverse aliquote, le passività si imputano ai diversi beni sia mobili che immobili in proporzione del loro rispettivo valore"*; art. 51, comma 4 *"Per gli atti che hanno per oggetto aziende o diritti reali su di esse il valore di cui al comma primo è controllato dall'Ufficio con riferimento al valore complessivo dei beni che compongono l'azienda ...al netto delle passività risultanti dalle scritture contabili obbligatorie"*); nel caso in esame attività e passività hanno costituito oggetto di apposita valutazione da parte degli organi della procedura ed è emerso che le seconde sono superiori alle prime sicché, a fronte di un valore negativo della cessione, appariva preclusa la liquidazione dell'imposta;

2) violazione dell'art. 21 del D.P.R. n. 131/1986: risulterebbe inconciliabile sul piano sistematico una disposizione che preveda che le passività inerenti l'azienda trasferita costituiscano oggetto di imposizione fiscale, allorché la disciplina specifica dettata per i trasferimenti d'azienda impone di sottrarre le medesime passività dal valore dell'attivo ex artt. 23, comma 4, e 51 del TUR, al fine di individuare il valore venale del compendio aziendale, cui applicare le aliquote previste dal Testo Unico; per di più, l'istante rileva che l'attività impositiva si porrebbe in contrasto con l'art. 21, comma 3, del TUR (*"Non sono soggetti ad imposta gli accolti di debiti ed oneri collegati e contestuali ad altre disposizioni nonché le quietanze rilasciate nello stesso atto che contiene le disposizioni cui si riferiscono"*);

3) in via subordinata, qualora si ritenga di aderire alla tesi dell'amministrazione finanziaria, la ricorrente

chiede di sollevare questione di legittimità costituzionale degli artt. 8, lett. a), Tariffa Parte Prima, allegata al TUR, e 21, comma 2, del Testo Unico, per contrasto con gli artt. 3 e 53 della Costituzione in quanto sarebbe previsto un trattamento peggiore per le cessioni di azienda effettuate in sede di concordato fallimentare con terzo assuntore rispetto a quelle disposte *in bonis* per cui, tra l'altro, si finirebbe per tassare una fattispecie in assenza di manifestazione di capacità contributiva;

4) in via ulteriormente gradata parte ricorrente contesta il valore dell'attivo fallimentare calcolato dall'Ufficio sotto due distinti profili, innanzitutto perché si è tenuto conto solo del valore dell'attivo, senza dedurre le passività (che risulterebbero superiori), inoltre perché sarebbe stata erroneamente applicata l'aliquota ai singoli beni immobili commisurata a quella prevista per i terreni agricoli (15%);

5) subordinatamente alle precedenti censure, l'istante osserva che l'unica manifestazione di ricchezza potrebbe in teoria essere rappresentata dall'apporto di finanzia esterna che la deducente ha offerto al ceto creditorio e, quindi, chiede che la base imponibile venga rideterminata in ragione del predetto importo;

6) ancora, in via gradata, la ricorrente assume l'erronea quantificazione delle passività stimate dall'amministrazione finanziaria.

Si è costituita l'Agenzia delle Entrate chiedendo la riunione del ricorso a quello iscritto al numero di R.G. 4444/2021.

Nel merito, l'amministrazione contesta le argomentazioni di parte ricorrente che, a suo dire, opererebbe una indebita sovrapposizione della fattispecie in esame (omologazione di concordato fallimentare con accollo di debiti da parte del terzo assuntore) a quella di cessione di azienda.

Espone la parte resistente che, nel caso in esame, l'accollo rileva come mezzo di pagamento degli asset aziendali, quindi come prezzo della cessione sul quale grava la tassazione. A conferma di tale assunto, l'Ufficio rammenta che la cessione dei beni non ha avuto altra contropartita ma, per l'appunto, rappresenta il corrispettivo dell'accollo dei debiti (in disparte il ricorso alla finanzia esterna).

Ritiene quindi che l'accollo dei debiti debba essere considerato come il corrispettivo pagato per ottenere la proprietà dei beni aziendali; sotto distinto profilo, evidenzia che il decreto di omologazione non ha riguardato solo la cessione di azienda ma anche altre poste (es. azioni giudiziali nei confronti degli ex amministratori e sindaci ex art. 146 della legge fallimentare).

Con successiva memoria illustrativa depositata il 22.10.2021 parte ricorrente insiste per l'accoglimento del ricorso.

Il ricorso n. 4444/2021 è proposto avverso l'avviso n. fattispecie impositiva - dalla curatela fallimentare della riportate:

- riferito alla medesima ed ha ad oggetto le censure di seguito

- difetto di motivazione, nella parte in cui l'Ufficio richiama, a fondamento della pretesa impositiva, l'accollo dei debiti da parte del terzo assuntore che, tuttavia, non sarebbe stato adeguatamente documentato;

- violazione dell'art. 8 della Tariffa, parte prima allegata al D.P.R. n. 131/1986 che, per i decreti di omologa, prevede una imposta di registro in misura fissa di € 200,00 e non in misura proporzionale come sostenuto dall'amministrazione finanziaria;

- violazione dell'art. 21 del D.P.R. n. 131/1986: posto che, come rilevato dall'amministrazione, il decreto di omologa de quo è assoggettabile ad imposta proporzionale di registro in quanto recante plurime disposizioni di trasferimento di diritti reali su beni (art. 8, comma 1, lett. a, tariffa parte prima), la curatela ritiene che la base imponibile dovrebbe essere costituita dal valore dei beni aziendali ceduti e non dall'accollo dei debiti

che, nel caso in esame, non sarebbe ravvisabile e, in ogni caso, il valore passivo dovrebbe essere detratto dalle attività;

- violazione dell'art. 21 del D.P.R. n. 131/1986: in ogni caso, anche a voler ravvisare tale accollo ai fini della determinazione della imposta, la predetta disposizione esclude il relativo assoggettamento ad imposta di registro (*"Non sono soggetti ad imposta gli accolti di debiti ed oneri collegati e contestuali ad altre disposizioni nonché le quietanze rilasciate nello stesso atto che contiene le disposizioni cui si riferiscono"*);

- in subordine, il fallimento deduce l'erroneità dell'aliquota applicata dall'Ufficio ai beni che compongono l'attivo (15% per i terreni agricoli).

Anche nel predetto giudizio resiste l'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale II di Napoli che oppone la cessata materia del contendere evidenziando che parte ricorrente ha provveduto all'integrale versamento di quanto dovuto.

Nel merito, l'amministrazione replica alle censure e rileva che nel decreto di omologa è effettivamente contenuto l'accollo delle passività da parte del terzo assuntore che rappresenterebbe il prezzo della cessione dei beni dell'azienda.

Con successiva memoria difensiva depositata il 22.7.2021 la difesa di parte ricorrente replica alle eccezioni ed insiste per l'accoglimento del ricorso.

All'udienza del 31.3.2022 le cause sono state trattenute in decisione.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

Preliminarmente, in adesione alla richiesta di parte resistente, va confermata la riunione dei ricorsi in epigrafe ai sensi dell'art. 29 del D.Lgs. n. 546/1992 sussistendo evidenti profili di connessione soggettiva ed oggettiva.

Non ha pregio l'eccezione sollevata dall'Ufficio circa la cessazione della materia del contendere: in senso contrario, si rammenta che il pagamento dell'imposta non integra acquiescenza alla pretesa impositiva e rinuncia alla impugnazione, specie allorquando sia diretto ad evitare l'aggravio di sanzioni. Secondo condivisibile giurisprudenza, infatti, non può attribuirsi al puro e semplice riconoscimento d'essere tenuto al pagamento di un tributo, contenuto in atti della procedura di accertamento e di riscossione, l'effetto di precludere ogni contestazione in ordine all'an debeatur, salvo che non siano scaduti i termini di impugnazione e non possa considerarsi estinto il rapporto tributario (Cass. Civ. n. 20962/2020).

Nel merito, i ricorsi sono fondati.

In particolare, la Sezione non ritiene di doversi discostare dall'indirizzo espresso dalla Corte di Cassazione, Sez. Trib. n. 11925/2021 in materia di applicazione della imposta di registro al decreto di omologa del concordato fallimentare con intervento del terzo assuntore.

Nello specifico, gli ermellini hanno precisato quanto segue:

- il decreto di omologa del concordato fallimentare, con intervento di terzo assuntore, deve essere tassato in misura proporzionale ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, della tariffa allegata, parte prima, art. 8, lett. a), in ragione degli effetti immediatamente traslativi del provvedimento, con il quale il terzo assuntore acquista i beni fallimentari;

- la disposizione tariffaria, applicabile nella fattispecie (cit. art. 8, lett. a), fa 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"*; nello specifico, così come si desume dagli avvisi di liquidazione, l'amministrazione ha

correlato la base imponibile dell'imposta liquidata a quella disposizione (D.P.R. n. 131 del 1986, della tariffa allegata, parte prima, art. 9), 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, comma 2, quanto alla tassazione della "sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa",

- tuttavia, 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, comma 3, alla cui stregua (v. già il D.P.R. n. 634 del 1972, art. 20, comma 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",

- va anche rammentato che il concordato fallimentare costituisce una 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, comma 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;

- del resto, nel provvedimento impugnato è evocata la necessaria connessione tra distinte "disposizioni" di cui all'art. 21, comma 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 D.P.R. n. 634 del 1972, art. 20);

- in altri termini, il trasferimento delle passività non rappresenta il prezzo dei beni assunti dal terzo, bensì l'effetto giuridico dell'accoglimento della proposta concordataria; peraltro, nel caso in esame, tale effetto, oltre ad essere previsto ex lege, è connaturato alla natura dei beni ceduti, trattandosi di un'azienda;

- viene, così, in rilievo la previsione di cui al cit. art. 21, comma 3, a fronte di un effetto legale tipico dell'omologazione di concordato con terzo assuntore, che è necessariamente collegato e contestuale alla cessione dei beni ("Non sono soggetti ad imposta gli accolti di debiti ed oneri collegati e contestuali ad altre disposizioni nonché le quietanze rilasciate nello stesso atto che contiene le disposizioni cui si riferiscono").

In conclusione, si è quindi ritenuto che al decreto di omologa del concordato fallimentare, con intervento di terzo assuntore, va applicato il criterio di tassazione correlato al D.P.R. n. 131 del 1986, della tariffa allegata, parte prima, art. 8, lett. a), 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.

Dalle svolte considerazioni discende l'accoglimento dei ricorsi in epigrafe, con conseguente annullamento degli atti impugnati.

La novità e complessità delle questioni esaminate giustifica l'integrale compensazione delle spese di giudizio tra le parti costituite.

**P.Q.M.**

La Commissione Tributaria Provinciale di Napoli, Sez. 1, definitivamente pronunciando, previa riunione, accoglie i ricorsi in epigrafe.

Spese compensate.

Così deciso in Napoli, nella camera di consiglio del giorno 31.3.2022.

Il Relatore

Il Presidente