

Civile Ord. Sez. 5 Num. 25620 Anno 2022

Presidente: DE MASI ORONZO

Relatore: BILLI STEFANIA

Data pubblicazione: 31/08/2022

### ORDINANZA

1707  
2022

sul ricorso iscritto al n. 13157/2020 R.G. proposto da  
AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore p.t., rappresentata  
e difesa dall'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, presso i cui uffici  
ha eletto domicilio, in Roma, via dei Portoghesi, n. 12;

– *ricorrente* –

contro

B

ALBERTO GASPAROTTI, CONSORZIO VENEZIA NUOVA, in persona dei  
rappresentanti legali e commissari straordinari, BANCA NAZIONALE  
DEL LAVORO S.P.A., in persona del responsabile tax, procuratore  
speciale, tutti rappresentati e difesi dall'Avv. Gabriele Escalar, con  
domicilio eletto presso il suo studio in Roma, viale Giuseppe Mazzini,  
n. 11

y

– *controricorrenti e ricorrenti in via incidentale* –

avverso la sentenza della Commissione Regionale Tributaria del Veneto n. 731/19 depositata il 23 luglio 2019.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 12 maggio 2022 dal Consigliere Stefania Billi;

**RITENUTO CHE**

- l'Agenzia propone tre motivi di impugnazione avverso la sentenza in epigrafe indicata che, confermando la pronuncia di primo grado, ha ritenuto illegittimo un avviso di liquidazione con cui l'ente aveva rideterminato l'imposta di registro chiedendo il pagamento di € 959.832,00 ad integrazione dell'imposta in misura fissa versata in precedenza;
- l'atto sottoposto a tassazione è una cessione di crediti dal Consorzio Venezia Nuova (d'ora in poi Consorzio) alla Banca Nazionale del Lavoro s.p.a. (d'ora in poi Banca) a garanzia di un finanziamento contestualmente erogato dalla Banca, per il quale il notaio Gasparotti aveva liquidato l'imposta di registro in misura fissa, mentre l'Agenzia delle Entrate aveva ritenuto di applicare l'imposta in misura proporzionale con un'aliquota dello 0,50%;
- la rideterminazione dell'imposta è stata fondata sul presupposto che la cessione dei crediti dovesse considerarsi negozio autonomo e non collegato al contratto di finanziamento;
- destinatario dell'avviso di liquidazione è il notaio Gasparotti, il quale ha versato l'ammontare richiesto, la cui provvista gli era stata fornita dal Consorzio Venezia Nuova; il Gasparotti ha, quindi, proposto il ricorso originario, mentre la Banca e il Consorzio si sono costituiti nel giudizio, quali soggetti passivi della richiesta maggiore imposta; il Consorzio ha chiesto la condanna dell'Agenzia delle Entrate alla restituzione dell'imposta di cui aveva fornito la provvista;
- la CTR nel rigettare l'appello dell'Agenzia delle Entrate ha esposto che: la fattispecie va ricondotta al collegamento negoziale tra la cessione dei crediti e il contratto di finanziamento; la cessione del credito è un negozio con causa variabile che deve essere

B

Q

integrata con quella del contratto sottostante; nella specie la cessione trova la sua causa nella connessione con il contratto di finanziamento contestualmente stipulato tra la Banca e il Consorzio; la causa di garanzia rende doverosa l'applicazione dell'imposta in misura fissa, poiché l'art. 6 della Tariffa, Parte I, allegata al d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, assoggetta a tassazione proporzionale nella misura dello 0,50% le cessioni dei crediti, mentre le garanzie reali e personali sono parimenti tassate solo se a favore di terzi; va escluso il diritto al rimborso in capo al notaio rogante per difetto di legittimazione, in quanto l'art. 77 del d.p.r. n. 131 del 1986 limita il diritto al contribuente e al soggetto nei cui confronti la sanzione è stata applicata; il notaio è, dunque, solo responsabile d'imposta che conserva il diritto di rivalsa verso i soggetti obbligati, in ogni caso è accertato che la provvista gli è stata corrisposta dal Consorzio;

- Alberto Gasparotti, il Consorzio e la Banca si costituiscono con controricorso, proponendo ricorso incidentale.

#### **CONSIDERATO CHE**

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate lamenta la violazione di legge, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. in relazione all'art. 6 della Tariffa, Parte I, allegata al d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131. Ribadisce l'autonomia dei due negozi, il contratto di finanziamento e la cessione di crediti in garanzia, ritenendo priva di rilievo, ai fini fiscali, che la cessione avesse lo scopo di garantire il finanziamento.
2. Con il secondo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate lamenta la violazione di legge, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. in relazione agli artt. 36, comma 2, n. 4 e 61 del d.lgs. n. 546 del 1992, 132, comma 2, c.p.c. e 118 disp. att. c.p.c., art. 111, comma 4, Cost. Si duole della contraddittorietà della sentenza impugnata nella parte in cui, per un verso ha affermato il difetto di legittimazione del notaio a richiedere il rimborso delle somme versate e, dall'altro, ha ribadito che il notaio ha effettuato il

pagamento con le somme messe a disposizione dal Consorzio. Tali affermazioni indurrebbero incertezza in ordine al soggetto legittimato a richiedere l'eventuale rimborso.



3. Con il terzo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate lamenta la violazione di legge, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. in relazione all'art. 56 del d.p.r. n. 131 del 1986 e 68, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992. Con tale motivo l'Agenzia censura il medesimo capo di sentenza sotto l'aspetto sostanziale laddove impropriamente richiama gli ultimi articoli citati, i quali dettano termini diversi per la disposizione del rimborso da parte dell'Ufficio; la sentenza avrebbe, inoltre, richiamato una disciplina riferibile all'imposta complementare non applicabile al caso di specie, in cui la stessa sentenza ha ritenuto che nella fattispecie si trattasse di un'imposta di registro principale.
4. Con il primo motivo del ricorso incidentale il notaio Gasparotti e il Consorzio lamentano la violazione di legge, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c. in relazione agli artt. 100, 112 e 333 c.p.c., all'art. 54 e 62 del d.lgs. n. 546 del 1992. Censurano che la sentenza impugnata abbia erroneamente qualificato come formulati in via condizionata, e dichiarato, poi, improcedibili, i motivi di appello con cui hanno chiesto che l'Agenzia delle Entrate fosse condannata al rimborso in loro favore, in qualità di creditori solidali, dell'imposta di registro versata in pendenza del giudizio; questi, infatti, a seguito del rigetto dell'appello principale vantavano un interesse effettivo alla pronuncia del loro gravame a cui la sentenza impugnata non ha risposto con violazione dell'art. 112 c.p.c.; ribadiscono, inoltre, la sussistenza della legittimazione del Gasparotti alla richiesta di rimborso.
5. Con il secondo motivo del ricorso incidentale lamentano la violazione di legge, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. in relazione agli artt. 62 e 68 del d.lgs. n. 546 del 1992 e degli artt. 56 e 77 del d.p.r. n. 131 del 1986. Sostengono che la sentenza, avendo ritenuto improcedibili i motivi di appello incidentale, abbia svolto

solo *ad abundantiam* le altre motivazioni che non devono essere oggetto di impugnazione nel presente giudizio; ove solamente dovesse ritenersi che l'appello incidentale sia stato respinto chiedono l'annullamento della sentenza *in parte qua*.

6. In subordine i controricorrenti insistono sulla necessità di rinviare il giudizio al giudice del merito per l'esame delle questioni rimaste assorbite, in particolare: l'illegittimità dell'avviso di liquidazione oggetto del presente giudizio per essere stato emesso in violazione del diritto al contraddittorio preventivo garantito dal diritto nazionale e dal diritto comunitario; l'illegittimità dell'avviso di liquidazione che pretende dal notaio il pagamento di un'imposta di registro complementare per la quale non è responsabile d'imposta; l'improduttività di effetti dell'avviso di liquidazione nei confronti degli altri controricorrenti. Si insiste, inoltre, sulla necessità del rinvio al giudice nel merito anche nel caso in cui si consideri la motivazione della sentenza impugnata errata in punto di diritto, ma si ritengano comunque necessari accertamenti di fatto per decidere sulla assoggettabilità dell'atto di cessione di crediti ad imposta di registro in misura fissa, ai sensi del principio di alternatività fra Iva e imposta di registro.
7. Il ricorso principale è fondato. Con riferimento al primo motivo di impugnazione occorre premettere in fatto che nel 1985 il Magistrato alle acque di Venezia, organo periferico del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti, ha stipulato una convenzione per l'affidamento in concessione unitaria degli interventi relativi alla regolazione dei flussi di marea nella laguna di Venezia, nonché delle opere alla stessa connesse, cd. sistema Mose. Nel 2011 il Cipe, prendendo atto della circostanza che tutte le risorse finanziarie assegnate fino a quella data per l'esecuzione delle opere relative al sistema Mose erano state impegnate e che, quindi, non era più possibile proseguire le attività relative agli interventi entro le scadenze temporali fissate, ha deliberato l'assegnazione a favore

del Consorzio di un importo pari a 600 milioni di euro in 5 *tranches*, con cadenza annuale.

Nelle more del perfezionamento di tale operazione, tuttavia, il Magistrato alle Acque di Venezia e il Consorzio hanno concordato di procedere alla consegna dei lavori. La consegna era subordinata all'impegno da parte del predetto consorzio di non addebitare alcun onere finanziario all'amministrazione. In vista della necessità, dunque, di sostenere gli oneri relativi alla realizzazione e consegna dei lavori urgenti prima ancora di avere ottenuto dagli enti pubblici preposti il pagamento delle relative spettanze, il Consorzio ha stipulato con la Banca un contratto di finanziamento fino all'ammontare di 160 milioni finalizzato anche a ottenere la provvista finanziaria sufficiente per la realizzazione delle predette opere. Tale erogazione è stata subordinata ad una serie di condizioni sospensive riguardanti la consegna di documenti individuati negli allegati del contratto, la costituzione del pegno sul conto corrente e, per quanto rileva nel presente giudizio, la cessione in garanzia a favore della Banca di tutti i crediti presenti e futuri vantati dal Consorzio nei confronti del Magistrato alle acque in relazione a quanto da questi dovuto per la realizzazione delle opere relative al sistema Mose. Tale atto stipulato il 27 settembre 2012 in pari data con il contratto di finanziamento, è stato qualificato come atto di cessione di crediti in garanzia. Con esso sono stati ceduti tutti i crediti presenti e futuri ora indicati *"a garanzia dell'integrale e puntuale pagamento dei crediti vantati dalla BNL s.p.a. nei confronti del Consorzio Venezia Nuova"*.

- 
8. Sulla questione in diritto circa l'autonomia del contratto di cessione di crediti, occorre fare riferimento al consolidato principio di legittimità, per cui il discrimine tra tassazione unica e tassazione separata è ancorato alla distinzione fra negozio complesso e negozi collegati, posta dall'art. 21 del d.p.r. n. 131 del 1986, in virtù della quale il primo è contrassegnato da una causa unica, mentre, in caso di collegamento, distinti ed autonomi negozi si riannodano ad una
- 

fattispecie pluricausale, della quale ciascuno realizza una parte, ma pur sempre in base ad interessi immediati ed autonomamente identificabili: di qui la tassazione separata di ciascuno di essi (Cass. n. 16417 del 2015, Rv. 636101-01). Deve essere ulteriormente precisato che, ai fini dell'accertamento del collegamento negoziale, occorre verificare l'autonomia degli effetti che i singoli negozi sono destinati a produrre. Tale soluzione interpretativa ha trovato ulteriore conferma nella giurisprudenza della Corte Costituzionale che ha ribadito la natura di "imposta d'atto" dell'imposta di registro (C. Cost. n. 158 del 2020, n. 39 del 2021).

9. Nella fattispecie sono stati stipulati due negozi: un'apertura di credito della Banca in favore del Consorzio destinata a finanziare le opere urgenti del Mose; una cessione di crediti, anche futuri in garanzia del finanziamento, che il Consorzio matura nei confronti del Magistrato alle Acque di Venezia. La circostanza che i due negozi siano funzionalmente collegati, in particolare che il finanziamento sia subordinato alla condizione sospensiva della cessione dei crediti in garanzia, non esclude che ognuno di essi mantenga la propria causa: da un lato quella di finanziamento per la realizzazione delle opere sopra richiamate, dall'altro, il trasferimento dei crediti vantati dal Consorzio nei confronti del Magistrato alle Acque e, per esso, del Ministero dei Trasporti e delle infrastrutture in garanzia.

9.1. L'approccio nell'interpretazione dell'atto impositivo, dunque, non può essere esclusivamente di stampo civilistico, come ha chiarito la S.C, laddove ha affermato la tassazione separata di più atti che, pur essendo collegati, restino, comunque, distinti ed autonomi dando vita ad una fattispecie negoziale costituita da più cause di cui ciascuno realizza una parte. Il criterio da utilizzare è, pertanto, quello diretto alla verifica degli effetti che i negozi sono destinati a produrre.

Ha da tempo chiarito la S.C. che le disposizioni soggette a tassazione unica sono soltanto quelle fra le quali intercorre, in virtù della legge o per esigenza obiettiva del negozio giuridico, e non per

volontà delle parti, un vincolo di connessione, o compenetrazione, immediata e necessaria. È necessario, pertanto, che sussista tra le convenzioni, ai fini della tassazione unica, un collegamento che non dipenda dalla volontà delle parti, ma sia, con carattere di oggettiva causalità, connaturato, come necessario giuridicamente e concettualmente, alle convenzioni stesse (Cass., Sez. 5, n. 10180/2009, Rv. 607851-01, Sez. 5, n. 17948/2012, Rv. 624009-01, Sez. 6 - 5, n. 22899/2014, Rv. 632744-01, Sez. 6 - 5, n. 19245/2014, Rv. 632288-01, Sez. 6 - 5, n. 14866/2016, Rv. 640627-01) Lo stesso principio era stato affermato già sotto la vigenza della precedente disciplina del registro dalle S.U. (Cass., Sez. U, n. 406/1973, Rv. 362370-01, Sez. 1, n. 1886/1973, Rv. 364934-01).

3

9.2. La CTR ha, dunque, errato nel ritenere sufficiente la sussistenza di un collegamento negoziale tra il contratto di finanziamento e la cessione di crediti in garanzia e nell'affermare che fossero integrati i presupposti per l'applicazione dell'imposta in misura fissa. Essa, rilevando come la causa della cessione dei crediti, negozio propriamente a causa variabile, trovi nella specie, la causa nella connessione con il contratto di finanziamento, ha di fatto dato rilevanza più all'intenzione delle parti, allo scopo dell'operazione, invece, di verificare l'autonomia degli effetti dei singoli negozi posti in essere. Da quanto esposto segue l'accoglimento del primo motivo del ricorso principale.

10. Il secondo e il terzo motivo del ricorso principale dell'Agenzia delle Entrate, a seguito dell'accoglimento del primo motivo, restano assorbiti. L'accertata legittimità della maggiore imposta oggetto degli avvisi di liquidazione per cui è causa fa cadere, infatti, ogni questione circa il diritto al rimborso.

11. I motivi del ricorso incidentale sono, in parte, inammissibili e, in parte, infondati e, stante la loro stretta connessione possono essere trattati congiuntamente.



11.1. Con riferimento alla censura, riguardante la dichiarazione di improcedibilità dei motivi di appello con cui il notaio Gasparotti e il Consorzio, in qualità di creditori solidali dell'imposta di registro versata in pendenza del giudizio, hanno chiesto che l'Agenzia delle Entrate fosse condannata al rimborso in loro favore si osserva quanto segue.

Preliminarmente si ritiene che, avendo la CTR respinto l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, annullando così l'avviso di liquidazione impugnato, era sussistente l'interesse del Consorzio e del notaio Gasparotti ad una pronuncia sulla loro domanda di rimborso. La sentenza impugnata, quindi, dichiarando assorbiti i motivi dell'appello incidentale sul presupposto *"che risulta improcedibile, in quanto proposto in via condizionata all'accoglimento dell'appello principale"* è incorsa nella violazione dell'art. 112 c.p.c. che pone il principio di corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato. Tale violazione, tuttavia, non impone la rimessione della causa al giudice del merito, risultando infondata la questione di diritto posta con i motivi di appello incidentale.

Si ritiene, infatti, di confermare il consolidato principio di legittimità, secondo cui, alla luce dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo come costituzionalizzato nell'art. 111, comma 2, Cost., nonché di una lettura costituzionalmente orientata dell'attuale art. 384 c.p.c. ispirata a tali principi, una volta verificata l'omessa pronuncia su un motivo di gravame, la Suprema Corte può omettere la cassazione con rinvio della sentenza impugnata e decidere la causa nel merito quando la questione di diritto posta con quel motivo risulti infondata, di modo che la statuizione da rendere viene a confermare il dispositivo della sentenza di appello (determinando l'inutilità di un ritorno della causa in fase di merito), sempre che si tratti di questione che non richiede ulteriori accertamenti di fatto (Cass., Sez. 2, n. 2313/2010, Rv. 611365-01, Sez. 5, n. 16171/2017, Rv. 644892-01, Sez. 5, n. 9693/2018, Rv. 647716-01).

11.2. I motivi del ricorso incidentale riguardano la questione del rimborso e della condanna dell'Agenzia delle Entrate alla restituzione di quanto indebitamente ricevuto e sono volti ad ottenere una pronuncia sulla legittimazione al rimborso del notaio Gasparotti e alla condanna alla restituzione in favore del Consorzio di quanto versato da parte del notaio per conto di questi.

Le due censure sono inammissibili, in quanto non sorrette da alcun concreto interesse, non sussistendo alcun diritto al rimborso in favore del Consorzio per le ragioni che hanno portato all'accoglimento del primo motivo del ricorso principale (punto 9 della presente sentenza).

Le medesime censure sono, altresì, infondate, in quanto, per le ragioni sopra indicate non spetta alcun rimborso al notaio, il quale, peraltro, non sarebbe neppure legittimato, avendo provveduto al pagamento dell'imposta con la provvista del Consorzio.

12. Non hanno, infine, fondamento le domande subordinate proposte dai controricorrenti finalizzate al rinvio del giudizio al giudice del merito per l'esame delle questioni rimaste assorbite nella sentenza impugnata.

12.1. Deve escludersi, infatti, una violazione del diritto al contraddittorio preventivo. Nel caso di specie si tratta di un tributo interno, quindi, non armonizzato con il diritto comunitario per il quale il nostro ordinamento non impone automaticamente un obbligo del rispetto del principio del contraddittorio (in tal senso v. Cass., Sez. 6 - 5, n. 27420/2018, Rv. 651436-01, Sez. 5, n. 19638/2020, Rv. 658930-01).

A tale proposito va ribadito che, in ogni caso, in materia di garanzie del contribuente, la violazione del diritto di difesa, ed in particolare del diritto di essere sentiti, determina l'invalidità del provvedimento conclusivo solo se in mancanza di tale irregolarità il procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso, come si desume dalle sentenze della Corte di giustizia del 3 luglio 2014 in C-129/13 e del 22 ottobre 2013 in C-276/12 (Cass., Sez. 5, n. 992/2015, Rv.

634407 – 01, Sez. 5, n. 16036/2015, Rv. 636335-01). Non sono state esposte in ricorso le ragioni per le quali un contraddittorio preventivo avrebbe comportato un diverso esito processuale.

12.2. Deve essere, inoltre, ritenersi infondata la richiesta di riesame in sede di merito perché l'avviso avrebbe avuto ad oggetto il pagamento di un'imposta complementare. Nel caso di specie, si tratta, infatti, di imposta principale.

Ai fini della qualificazione dell'imposta occorre fare sempre riferimento all'art. 42 del d.p.r. n. 131 del 1986, secondo cui *"è principale l'imposta applicata al momento della registrazione e quella richiesta dall'ufficio se diretta correggere errori omissioni effettuati in sede di autoliquidazione nei casi di presentazione della richiesta di registrazione per via telematica; è suppletiva l'imposta applicata successivamente se diretta a correggere errori ed omissioni dell'ufficio; è complementare l'imposta applicata in ogni altro caso"*. Nel definire la portata applicativa di tale articolo la giurisprudenza di legittimità ha affermato che la nozione di imposta principale ricomprende un duplice prelievo: quello direttamente versato al momento della registrazione, quale imposta contestuale o autoliquidata; quello integrativamente richiesto dall'ufficio allo scopo di correggere errori o omissioni incorsi nell'autoliquidazione medesima, cd imposta principale postuma (Cass. n. 10329 del 2021), ipotesi quest'ultima ricorrente nel caso di specie.

12.3. Sulla base di quanto esposto al punto 9 della presente sentenza, l'avviso di accertamento per cui è causa è produttivo di effetti anche nei confronti degli altri controricorrenti e non sono, infine, necessari ulteriori accertamenti in fatto.

13. Segue l'accoglimento del ricorso principale, il rigetto del ricorso incidentale e la condanna alle spese secondo la soccombenza.

14. Si dà atto che sussistono i presupposti per il versamento da parte dei controricorrenti, ricorrenti incidentali, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato dell'art. 13, comma 1 quater, del D.P.R. n. 115 del 2002.

**P.Q.M.**

La Corte:

accoglie il primo motivo del ricorso principale, assorbiti il secondo e il terzo;

rigetta il ricorso incidentale;

cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, dichiara la legittimità dell'avviso di accertamento impugnato;

condanna i controricorrenti a pagare in solido le spese in favore dell'Agenzia delle Entrate che liquida in € 7000,00 oltre le spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1 quater del D.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte dei ricorrenti incidentali, dell'ulteriore importo pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1 — bis dello stesso articolo 13. Così deciso in Roma, il 12 maggio 2022

Il Presidente