



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

composta dai seguenti magistrati:

dott. Giuseppe Lo Sardo, Presidente

dott. Alessio Liberati, Consigliere

dott.ssa Carmela Romano, Consigliere

dott. Francesco Bruno, Consigliere relatore

dott.ssa Annachiara Massafra, Consigliere

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al numero 9631 del Ruolo Generale dell'anno 2024, proposto

DA

██████████ S.R.L., IN LIQUIDAZIONE, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'avvocato **██████████**, come in atti domiciliata,

RICORRENTE

CONTRO

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, come in atti domiciliata,

CONTRORICORRENTE

avverso la sentenza numero 5507/23 della Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado della Campania, pubblicata in data 10 ottobre 2023.

udita la relazione del Consigliere designato, dott. Francesco Bruno, nella camera di consiglio del 15 gennaio 2026.

FATTI DI CAUSA

1. Con sentenza numero 5507/23, pubblicata in data 10 ottobre 2023, la Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado



della Campania accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza numero 5898/22 della Commissione Tributaria Provinciale di Napoli, con la quale era stato accolto parzialmente il ricorso proposto dalla [REDACTED] s.r.l., in liquidazione, -e, segnatamente, nella parte in cui era stata denunciata l'applicazione dell'articolo 8, comma 1, lettera b), della tariffa, parte I, allegata al d.P.R. n. 131/1986 anche con riferimento alle somme dovute a titolo di restituzione e non solo a quelle dovute a titolo di risarcimento (pari al doppio della caparra confirmatoria, equivalente ad euro 55.000,00)- avverso l'avviso di liquidazione numero [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] avente ad oggetto l'imposta di registro dovuta in relazione alla sentenza numero 3218/19 del Tribunale di Napoli, con la quale era stato dichiarato risolto il contratto preliminare stipulato in data 2 dicembre 2012 dalla [REDACTED] [REDACTED] s.r.l., condannandola al pagamento, in favore dell'attore, dell'importo di euro 155.000,00 (euro 45.000,00, a titolo di restituzione dell'acconto versato dal promissario acquirente, ed euro 110.000,00, pari al doppio della caparra confirmatoria da quest'ultimo corrisposta), oltre interessi.

2. La [REDACTED] s.r.l., in liquidazione, proponeva ricorso per cassazione avverso la suddetta sentenza, affidandone l'accoglimento a cinque motivi di gravame ed illustrando ulteriormente le sue difese con memoria.

3. L'Agenzia delle Entrate resisteva, depositando controricorso ed invocando la reiezione delle avverse argomentazioni e richieste.

4. La causa, all'adunanza camerale del 15 gennaio 2026, udita la relazione del Consigliere designato, dott. Francesco Bruno, veniva decisa.



RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il ricorso è affidato a cinque motivi.

2. Con il quarto motivo -da esaminare in via prioritaria per le ragioni di pregiudizialità logico-giuridica sulle quali è ancorato- la società ricorrente ha prospettato, ai sensi dell'articolo 360, comma 1, numero 4, del codice di procedura civile, la violazione dell'articolo 132 del codice di procedura civile, 118 delle disposizioni di attuazione del codice di procedura civile e 111 della Costituzione, in quanto la motivazione elaborata dalla corte territoriale era perplessa, generica ed intrinsecamente contraddittoria, addirittura omessa nel punto in cui non aveva esplicitato le ragioni per le quali aveva inteso discostarsi dalle coordinate ermeneutiche tracciate dal giudice di legittimità in tema di qualificazione dei provvedimenti giurisdizionali contenenti statuizioni di natura solutoria.

3. Il motivo è infondato.

3.1. La riformulazione dell'articolo 360, comma 1, numero 5, del codice di procedura civile, disposta dal d.l. n. 83/2012, convertito dalla legge n. 134/2012, deve essere interpretata alla luce dei criteri ermeneutici dettati dall'articolo 12 delle preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. E, quindi, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si atteggi quale violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella



“motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile”, esclusa qualsiasi rilevanza del semplice difetto di “sufficienza” della motivazione (cfr. Cass., sez. un., n. 8053/14). Secondo questi canoni assiologici, quindi, non sono più configurabili, nell’ambito di un ricorso per cassazione, le censure di contraddittorietà ed insufficienza della motivazione, in quanto il sindacato di legittimità su di essa non può che essere circoscritto alla mera verifica della violazione del “minimo costituzionale” richiesto dall’articolo 111, comma 6, della Costituzione (cfr. Cass. n. 22598/18).

La mancanza della motivazione, rilevante ai sensi dell’articolo 132, comma 2, numero 4, del codice di procedura civile e riconducibile all’ipotesi di nullità della sentenza, ai sensi dell’articolo 360, comma 1, numero 4, del codice di procedura civile, si configura quando essa manchi del tutto -nel senso che alla premessa dell’oggetto del decidere, risultante dallo svolgimento del processo, segua l’enunciazione della decisione, senza alcuna argomentazione- o quando essa formalmente esista come parte del documento, ma le argomentazioni in essa contenute siano svolte in modo talmente contraddittorio da non permettere di individuarla, di riconoscerla, cioè, come giustificazione del *decisum* (cfr. Cass. n. 6626/22). La motivazione, invece, è solo apparente -e la sentenza è nulla perché affetta da *error in procedendo*- allorquando, benché graficamente esistente, non renda percepibile il fondamento della decisione, in quanto recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudicante per la formazione del proprio convincimento e, quindi, tali da lasciare all’interprete il compito di integrarla con le più varie ed ipotetiche congetture (cfr.



Cass., sez. un., n. 22232/16, Cass., sez. un., n. 16159/18, Cass. n. 13977/19, Cass. n. 6758/22 e Cass. n. 1986/25).

3.2. Nel caso di specie, la Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado della Campania, sia pure in maniera sintetica, ha spiegato le ragioni in virtù delle quali ha reputato tassabile l'atto *de quo*, ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera B, della tariffa, parte I, allegata al d.PR. n. 131/1986, per cui non è possibile ritenere che, sul punto, la sentenza impugnata sia caratterizzata da una motivazione assente o apparente.

4. Con il primo motivo, la società ricorrente ha denunciato, ai sensi dell'articolo 360, comma 1, numero 3, del codice di procedura civile, la violazione o falsa applicazione dell'articolo 8 della tariffa, parte I, allegata al d.P.R. n. 131/1986, per essere stati reputati corretti i criteri adottati dall'amministrazione finanziaria per la determinazione dell'imposta di registro, in quanto il versamento del doppio della caparra confirmatoria rappresentava -a dire della Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado della Campania- una statuizione di condanna avente natura risarcitoria per il mancato rispetto delle condizioni contrattuali, che doveva consequenzialmente essere tassata con applicazione dell'aliquota del 3%. Tuttavia, la sentenza del Tribunale di Napoli oggetto di tassazione non atteneva esclusivamente alla condanna al pagamento di somme di denaro, ma anche alla risoluzione di un contratto preliminare, alla quale era correlato l'obbligo di restituzione delle suddette somme di denaro, di talché doveva essere applicata la tassazione in misura fissa, ai sensi dell'articolo 8, lettera e) -e non b)- della tariffa, parte I, allegata al d.P.R. n. 131/1986. La tassazione per questa tipologia di atti, d'altronde, aveva natura speciale e doveva prevalere rispetto



all'altra forma di tassazione, generalmente prevista per gli atti traslativi o di condanna al pagamento di somme di denaro.

5. Con il secondo motivo, la società ricorrente ha dedotto, ai sensi dell'articolo 360, comma 1, numero 3, del codice di procedura civile, la violazione o falsa applicazione dell'articolo 8 della tariffa, parte I, allegata al d.P.R. n. 131/1986, sotto un diverso profilo, incentrato -qualora non fosse stato possibile reputare applicabile esclusivamente la tassazione in misura fissa- sulla natura, non presa debitamente in considerazione dall'autorità giudiziaria adita in secondo grado, della condanna al pagamento dell'importo di euro 110.000,00, costituito dalla somma di euro 55.000,00, pari a quanto versato dal promissario acquirente a titolo di caparra confirmatoria, avente natura restitutoria, e dalla somma di euro 55.000,00, pari al doppio della caparra confirmatoria, avente natura risarcitoria.

5. I predetti motivi -esaminabili congiuntamente in ragione della correlazione delle questioni esposte- sono fondati.

5.1. In materia di imposta di registro, l'articolo 8, lettera b), della tariffa, parte I, allegata al d.P.R. n. 131/1986, prevede l'aliquota proporzionale per le sentenze e gli altri provvedimenti dell'autorità giudiziaria recanti condanna al pagamento di somme o valori, ad altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura, mentre, alla successiva lettera e), è fissata l'imposta in misura fissa in relazione ai provvedimenti 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 (cfr., in ordine al diverso regime che contraddistingue le due ipotesi summenzionate, con riferimento, tra l'altro, ad una vicenda attinente anche ad una statuizione di condanna al



pagamento del doppio della caparra confirmatoria, Cass. n. 32969/18).

Un'interpretazione tanto letterale quanto sistematica di tali disposizioni, considerato anche il contenuto delle altre previsioni del suddetto articolo 8, induce a ravvisare tra le stesse un rapporto di genere a specie, non essendovi dubbio, anche in ragione del loro tenore letterale, che la norma di cui alla lettera b) abbia carattere di regola generale, mentre la previsione di cui alla lettera e) abbia, rispetto ad essa, carattere speciale, tenuto conto del fatto che essa si occupa, sottoponendole a diversa disciplina, di fattispecie (in particolare, provvedimenti di condanna alla restituzione di somme o beni) che altrimenti ricadrebbero nella precedente lettera b).

La *ratio* della diversa disciplina è dovuta al fatto che la disposizione di cui alla lettera b) colpisce i provvedimenti giudiziari che dispongono un trasferimento di ricchezza, mentre il legislatore ha ritenuto di applicare l'aliquota in misura fissa - alla lettera e)- nei casi in cui il provvedimento comporti il venir meno del titolo del precedente spostamento patrimoniale e la condanna conseguente abbia contenuto e funzione meramente restitutori, mirando a ripristinare la situazione patrimoniale *quante actum* (cfr. Cass. n. 4537/09).

5.2. L'articolo 8, comma 1, lettera b), parte I, della tariffa, invero, postula la fisiologica validità (*in toto et in qualibet parte*) del contratto originante le obbligazioni per le quali sia stata fatta richiesta all'autorità giudiziaria di pronunciare la condanna al pagamento o alla consegna (cfr. Cass. n. 25610/22 e, nello stesso senso, Cass. n. 32476/24) e disciplina, quindi, una diversa ipotesi rispetto a quella



contemplata dalla successiva lettera e), che presuppone la caducazione di un atto o degli effetti di un atto -che era già stato tassato- per effetto di una declaratoria di nullità del contratto (o della sua parziale nullità) o del suo annullamento o risoluzione, che, appunto, non comportano alcun incremento di ricchezza, giacché, in siffatti casi, la decisione altro non fa che ripristinare lo *status quo ante* dei rispettivi patrimoni delle parti, in quanto le prestazioni adempiute sono private *ab origine* di titolo giustificativo, ciò legittimando di per sé la ripetizione di quanto corrisposto (cfr. Cass. n. 16441/25).

L'applicazione dell'aliquota proporzionale si giustifica, infatti, allorquando la sentenza determini un effetto giuridico acquisitivo di uno o più beni, che, in precedenza, non facevano parte del patrimonio dei contraenti, determinando la sentenza oggetto di tassazione, in tali casi, un vero e proprio spostamento di ricchezza (cfr. Cass. n. 21206/25).

5.3. L'articolo 8, comma 1, lettera e), della tariffa, parte I, allegata al d.P.R. n. 131/1986, allorquando fa riferimento alla risoluzione di un contratto, ancorché implicante una condanna -pronunciata con il provvedimento da tassare- alla restituzione di denaro o beni, intende disciplinare i casi di risoluzione giudiziale e, cioè, i casi in cui la risoluzione sia dichiarata o pronunciata in sede giudiziale, a differenza delle ipotesi disciplinate dall'articolo 28 del d.P.R. n. 131/1986, attenendo -i casi presi in considerazione dal suddetto articolo 8- ad un "vizio di funzionamento" del rapporto e non alla concorde volontà delle parti (cfr. Cass. n. 4134/15, Cass. n. 24218/16, Cass. n. 5745/18, Cass. n. 17631/21 e Cass. n. 33036/24).

E, tra i suddetti casi, deve estensivamente ricomprendersi anche l'ipotesi del recesso, che, quando accertato



giudizialmente ed, in dipendenza di esso, sia adottata una pronuncia di condanna, comporta l'applicazione dell'aliquota fissa, dovendosi assimilare alla risoluzione, essendo uno strumento speciale di scioglimento del vincolo negoziale, collegato alla pattuizione di una caparra confirmatoria, intesa come liquidazione convenzionale del danno risarcibile. Al fenomeno risolutivo, infatti, lo collegano sia i presupposti, rappresentati dall'inadempimento dell'altro contraente, che deve essere gravemente colpevole e di non scarsa importanza, sia le conseguenze, ravvisabili nel venir meno *ex tunc* degli effetti del contratto (cfr. Cass. n. 2969/19).

All'esito dello scioglimento del vincolo, del resto, si pongono le medesime esigenze di ripristinare lo *status quo ante*, in modo da riportare i patrimoni dei contraenti nella stessa situazione in cui si trovavano al momento della stipula del contratto.

5.4. In quest'ottica, anche il pagamento di somme che scaturisca -giusta caducazione del contratto- da una statuizione di condanna -analoga a quella emessa con la sentenza tassata- al versamento del doppio della caparra confirmatoria (cfr., in ordine alla natura -duplice- di tale istituto, che, in caso di inadempimento, assolve alla funzione di determinare il *quantum* del danno risarcibile ed, in caso di adempimento, a quella di anticipato parziale pagamento, Cass. n. 23592/25) si iscrive nell'esigenza di reintegrare i patrimoni dei contraenti nella situazione antecedente alla stipula, che non attiene ad un incremento o ad un trasferimento di ricchezza, non esprimendo, conseguentemente, una forma autonoma di capacità contributiva, ma, piuttosto, al ripristino della stessa situazione in cui si sarebbe trovato il patrimonio del contraente



non inadempiente se non fosse stato stipulato il contratto e non ci fosse stato l'inadempimento dell'altro contraente.

Allorché una statuizione di condanna abbia natura restitutoria o ripristinatoria e dipenda dalla dichiarata nullità o dall'annullamento o dalla risoluzione di un contratto o dal recesso ad opera del contraente non inadempiente, come può dirsi nell'ipotesi in cui sia stata pattuita una caparra confirmatoria, con la quale i contraenti, in caso di inadempimento, abbiano previsto la misura di quel ripristino, vuoi che sia accertato il diritto alla ritenzione, vuoi che sia disposta la condanna al pagamento del doppio, deve reputarsi applicabile, quindi, l'articolo 8 comma 1, lettera e), della tariffa, parte I, allegata al d.P.R. n. 131/1986, avendo -la statuizione giudiziale inerente alla caparra confirmatoria, conseguente all'esercizio del diritto di recesso- una natura -ed una funzione- accessoria rispetto a quella insita nella pronuncia demolitoria o solutoria del vincolo negoziale, volta a conseguire il ripristino *ex tunc* dello *status quo ante* e di ristabilire, quindi, la consistenza originaria del patrimonio vulnerato dagli effetti derivati dal contratto o anche di un atto unilaterale (cfr., in ordine alla natura delle statuizioni restitutorie e risarcitorie, accessorie ad una pronuncia con la quale sia posto nel nulla un atto, ed alla funzione da esse assolta, Cass. n. 21020/25).

5.5. Si può, dunque, enunciare il seguente principio di diritto: **«In tema di registrazione degli atti giudiziari, in caso di recesso del promissario acquirente ex articolo 1385, comma 2, del codice civile da un contratto preliminare di compravendita per inadempienza del promittente venditore, la condanna di quest'ultimo alla restituzione del doppio della caparra confirmatoria**



ricevuta in sede di stipulazione è soggetta ad imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera e), della tariffa, parte I, allegata al d.P.R. n. 131/1986, trattandosi di pronuncia diretta al ripristino dello *status quo ante* a seguito dello scioglimento (per recesso) del contratto preliminare».

6. Con il terzo motivo, la società ricorrente ha lamentato, ai sensi dell'articolo 360, comma 1, numero 3, del codice di procedura civile, la violazione dell'articolo 7 della legge n. 212/2000 e dell'articolo 3 della legge n. 241/1990, per avere la corte regionale campana rigettato il motivo di gravame inerente alla mancata allegazione all'avviso impugnato della sentenza oggetto di tassazione, senza specificare nemmeno congruamente per quali ragioni, essendosi limitata a richiamare la decisione assunta dalla Commissione Tributaria Provinciale di Napoli.

7. Il predetto motivo è infondato.

7.1. In disparte la commistione che spesso traspare, avuto riguardo al precipuo tenore del motivo di gravame *de quo*, tra vizi di violazione o falsa applicazione di norme di diritto e di motivazione, basti ricordare che la società ricorrente ben conosceva, già prima della notifica dell'avviso impugnato, la pronuncia del Tribunale di Napoli oggetto di tassazione, come evidenziato, peraltro, anche dall'Agenzia delle Entrate, la quale, al riguardo, ha richiamato le argomentazioni spese, sul punto, dall'autorità giudiziaria adita in primo grado (cfr. il controricorso depositato nell'interesse dell'amministrazione finanziaria, a pagina 10).

7.2. In materia tributaria, del resto, l'onere di allegazione attiene a quegli atti e documenti dei quali il contribuente non



abbia avuto conoscenza, non essendo necessaria, in particolare, l'allegazione del provvedimento giudiziario all'avviso di liquidazione dell'imposta di registro, essendo sufficiente che sia richiamato tramite gli estremi, come è avvenuto nella vicenda in esame (cfr., agli atti, l'avviso di liquidazione impugnato dalla società ricorrente), e, comunque, permetta di comprendere il motivo della richiesta formulata dall'amministrazione finanziaria (cfr. Cass. n. 14582/25).

8. Con il quinto motivo, la società ricorrente, ai sensi dell'articolo 360, comma 1, numero 3, del codice di procedura civile, ha evidenziato la violazione dell'articolo 91 del codice di procedura civile, in quanto, in seguito alla cassazione della sentenza impugnata, avrebbe dovuto essere regolamentata, in suo favore, la disciplina della spese di lite.

8.1. Il predetto motivo è assorbito dall'accoglimento del primo motivo e del secondo motivo, risultandone superfluo e ultroneo lo scrutinio. Difatti, la caducazione della sentenza impugnata travolge anche la relativa regolamentazione delle spese giudiziali.

9. Alla luce, pertanto, delle osservazioni fin qui esposte, valutandosi la fondatezza del primo motivo e del secondo motivo, nonché l'infondatezza dei restanti motivi, il ricorso può trovare accoglimento entro tali limiti e la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione ai motivi accolti con rinvio della causa alla Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado della Campania, in diversa composizione, affinché, tenuto conto dei principi precedentemente espressi, effettui un nuovo giudizio *in parte qua* e provveda anche alla regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.



La Corte accoglie il primo motivo e il secondo motivo; rigetta i restanti motivi; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia la causa alla Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado della Campania, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del 15 gennaio 2026.

Il Presidente
dott. Giuseppe Lo Sardo

