



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

GIACOMO MARIA STALLA

LIBERATO PAOLITTO

UGO CANDIA

MILENA BALSAMO

MARCO BENATTI

Presidente

Consigliere

Consigliere

Consigliere Rel.

Consigliere

Oggetto:

*REGISTRO accertamento negativo del credito. Principio di diritto

Ud.26/11/202

5 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 16508/2018 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE E DEL TERRITORIO, rappresentata e difesa
dall'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO

-ricorrente e controricorrente a ricorso incidentale -
contro

██████████ SPA, in persona del legale rappresentante, rappresentato e
difeso dall'avvocato ██████████

-controricorrente e ricorrente incidentale-



avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. SICILIA n. 4721/2017 depositata il 01/12/2017.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 26/11/2025 dal Consigliere MILENA BALSAMO.

FATTI DI CAUSA

1.La società [REDACTED] cessionaria della [REDACTED] [REDACTED] s.p.a., impugnava l'avviso con il quale l'Ufficio liquidava sia l'imposta di registro, nella misura dell'1% sull'intero importo dello stato passivo, sia l'imposta allo 0,50% sugli importi delle fidejussioni enunciate nella sentenza del Tribunale di Catania n. 3646 del 2012.

La vicenda aveva origine dal rapporto contrattuale tra l'allora [REDACTED] [REDACTED] e le società appartenenti al gruppo [REDACTED] con decreto del Ministero dell'Industria, del Commercio e dell'Artigianato del 21 ottobre 1996 la Società [REDACTED] appartenente al predetto gruppo veniva posta in amministrazione straordinaria.

Con separati ricorsi in opposizione allo stato passivo di detta società, le banche creditrici chiedevano il riconoscimento del privilegio ipotecario o pignoratizio che assisteva i loro crediti già ammessi al passivo della società in amministrazione straordinaria. Il Tribunale di Catania, con la sentenza citata, disposta la riunione dei ricorsi presentati dal ceto bancario, respingeva l'opposizione allo stato passivo proposto dalla [REDACTED] [REDACTED] oggi [REDACTED] s.p.a, relativa al credito richiesto; con la medesima sentenza accoglieva parzialmente le opposizioni proposte dalle altre banche in quanto tutte le fidejussioni rilasciate dalla società [REDACTED] escludevano il *beneficium excussionis*.



I giudici di prossimità accoglievano il ricorso dell'azienda di credito. L'appello interposto dall'amministrazione finanziaria, veniva respinto dall'adita Commissione tributaria regionale, con sentenza n. 264 del 2017.

In particolare, per quel che ancora interessa, il collegio d'appello così statuiva *<in tema di imposta di registro l'obbligazione solidale prevista dall'art. 57 dpr 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 su tutti i soggetti che hanno preso parte all'unico procedimento, poiché in tale ipotesi permane l'autonomia dei rispettivi titoli, dei rapporti giuridici e delle singole cause petendi, con la conseguenza che i rapporti giuridici oggetto del giudizio restano distinti. 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... la decisione impugnata appare indenne da errore, tenuto conto che la sentenza onerata di imposta di registro ha rigettato l'opposizione allo stato passivo proposto dall'odierna appellata la quale, quindi, a seguito della decisione non ha avuto riconoscimento di alcun credito, rimanendo quindi estraneo al rapporto giuridico riconosciuto>.*

Avverso detta decisione ricorre per cassazione l'amministrazione finanziaria proponendo due motivi, cui replica con controricorso l'azienda di credito, proponendo ricorso incidentale condizionato affidato a quattro motivi.

L'agenzia delle entrate replica con controricorso al ricorso incidentale.

L'azienda di credito ha depositato memoria illustrativa ai sensi dell'art. 380 bis- 1 c.p.c., in data 24 novembre 2024.



Il Procuratore Generale ha concluso per l'accoglimento del primo motivo di ricorso, assorbito il secondo e per il rigetto di quello incidentale.

MOTIVI DI DIRITTO

1. Alla prima censura del ricorso principale, proposta ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., si deduce la violazione o falsa applicazione degli artt. 22 e 57 del d.P.R. 26 Aprile 1986 n. 131, nonché dell'art. 8, comma 1, lettere C) ed E) della tariffa parte prima allegata al menzionato decreto. Si afferma che la sentenza del tribunale di Catania che ha respinto l'ammissione al passivo fallimentare del credito vantato dalla [REDACTED] deve essere assoggettata all'applicazione dell'imposta proporzionale dell'1 per cento. Ad avviso dell'amministrazione, la Corte distrettuale si è limitata ad affermare che il rigetto dell'opposizione allo stato passivo esclude la tassazione, mentre la Direzione centrale normativa e contenzioso dell'agenzia delle entrate, con risoluzione n. 168 del 2008, ha ribadito che <il provvedimento giudiziale emesso nel giudizio di opposizione allo stato passivo gode di una propria autonomia processuale che lo rende indipendente rispetto ad ulteriori azioni finalizzate a contestare il piano di riparto dell'attivo fallimentare. In ragione di tale natura, la sentenza emessa nel giudizio di opposizione allo stato passivo è assoggettata anch'essa all'obbligo della registrazione in termine fisso e l'imposta di registro dovuta non può essere quella di cui all'art. 8, la lettera c) della tariffa che prevede l'applicazione dell'aliquota dell'uno per cento degli atti dell'autorità giudiziaria>.

Secondo l'amministrazione, l'opposizione allo stato passivo è una fase giurisdizionale di cognizione ai sensi dell'art. 98 della legge fallimentare, volta all'accertamento dell'esistenza e dell'efficacia dei crediti, che si inserisce nella procedura concorsuale di verifica dei crediti. Si afferma che, poiché il decreto di approvazione allo stato passivo non è stato sottoposto



a registrazione in quanto non trasmesso all'agenzia delle entrate, la sentenza che conclude l'opposizione allo stato passivo - sempre che questa volesse essere l'argomentazione posta base del motivo in disamina - deve essere sottoposta all'imposta proporzionale.

2. Il secondo motivo - proposto ai sensi dell'art.360 primo comma, n. 3, c.p.c. - deduce <la violazione degli artt. 15 e 16 del d.P.R. n. 601 del 1973 e dell'art. 22 del d.P.R. n. 131 del 1986, nonché dell'art. 6 della tariffa allegata al menzionato decreto. Violazione o falsa applicazione dell'art. 112 in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c.>.

Afferma l'ufficio che la sentenza impugnata ha ommesso di pronunciare su un motivo di appello non meglio individuato.

Sì assume che l'art. 15 del d.P.R. n. 601/73 dispone l'esenzione dall'imposta di registro e quelle ipotecarie e catastali per le operazioni relative ai finanziamenti a medio e lungo termine e per tutti i provvedimenti e le formalità inerenti alle operazioni medesime; tuttavia, in deroga a tale disposizione, il secondo comma della norma citata dispone che gli atti giudiziari relativi alle stesse operazioni sono soggette alle suddette imposte secondo il regime ordinario. Si aggiunge che l'art. 6 della tariffa parte prima allegata al TUR include gli atti con cui sono costituite a favore di terzi garanzie reali o personali tra quelli soggetti al tributo in termine fisso, prevedendo altresì l'assoggettamento degli stessi all'imposizione in misura proporzionale dallo 0,50%.

Si conclude che la fideiussione enunciata in un provvedimento giudiziario richiesto dal creditore a tutela del proprio diritto di credito debba essere tassata limitatamente alla parte della stessa che non avendo trovato esecuzione è ancora espressiva di attuale capacità attributiva.



3. L'azienda di credito propone ricorso incidentale condizionato denunciando la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 62 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione a gli artt. 360, primo comma, n. 4, c.p.c. e 53 d.lgs. n. 546/1992; per avere la Commissione regionale siciliana implicitamente ritenuto ammissibile il primo motivo di appello proposto dall'ufficio, sebbene la censura formulata risultasse priva di attinenza con il *decisum* della sentenza di primo grado e non integrasse il requisito di specificità dei motivi di impugnazione prevista a pena di inammissibilità dall'art. 53 rubricato. In particolare, i primi giudici hanno annullato l'avviso di liquidazione, affermando che sono obbligati esclusivamente i soggetti coinvolti nel rapporto sostanziale del procedimento ai sensi dell'art. 57 della legge di registro, aggiungendo che al punto 2 della motivazione dell'avviso di liquidazione, tra i crediti ammessi allo stato passivo non era indicato alcun credito dell'odierna ricorrente né di [REDACTED] e neppure della [REDACTED]

Dunque, i giudici di prime cure hanno fondato la loro decisione sulla non configurabilità di una responsabilità solidale a carico della società [REDACTED]. Ciò nonostante, con il primo motivo di appello, l'ufficio, ritenendo non condivisibile la statuizione che escludeva la solidarietà passiva dell'istituto di credito ricorrente, ha insistito nel ritenere assoggettata [REDACTED] ad imposta di registro con aliquota proporzionale dell'uno per cento, ancorché il Tribunale di Catania avesse respinto l'opposizione allo stato passivo presentato dalla menzionata azienda di credito nei confronti della società in amministrazione straordinaria; pertanto il primo motivo di appello proposto dall'ufficio sarebbe inammissibile in quanto non coerente con il *decisum* della sentenza di primo grado.



Si argomenta che l'onere di specificità dei motivi di impugnazione può ritenersi integrato in misura sufficiente solo quando alle argomentazioni esposte nella decisione impugnata siano contrapposte quelle dell'appellante, in questo caso del tutto mancanti.

4. Con il secondo motivo di ricorso incidentale condizionato, l'istituto di credito denuncia la nullità della sentenza per violazione degli artt. 100 c.p.c. e 62 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., in quanto la Corte distrettuale della Sicilia avrebbe dovuto dichiarare l'inammissibilità del primo motivo di appello dell'ufficio per carenza di interesse ad impugnare, ritenendo che il suo eventuale accoglimento non avrebbe potuto comportare la conferma della pretesa impositiva avanzata dall'ufficio con l'avviso di liquidazione emesso nei confronti della [REDACTED]. Si sostiene che l'interesse ad impugnare va apprezzato in relazione all'utilità concreta che deriva alla parte dall'eventuale accoglimento dell'impugnazione stessa, non potendo esaurirsi in un mero interesse astratto ad una più corretta soluzione di una questione giuridica priva di riflessi pratici.

In altri termini, l'amministrazione nell'insistere nell'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale dell'uno per cento non avrebbe potuto ottenere alcun risultato nei confronti della [REDACTED] poiché nell'avviso di liquidazione impugnato lo stesso ufficio non ha individuato alcun credito di cui sarebbe stata titolare la predetta azienda e prima ancora la [REDACTED] avendo agito nei confronti di quest'ultima a titolo di responsabilità solidale in relazione all'ammissione al passivo di [REDACTED] di crediti vantati da altre banche (di [REDACTED] s.p.a., [REDACTED] s.p.a., [REDACTED] s.p.a. e [REDACTED] s.p.a.) e dunque se il credito facente capo a detto istituto era pari a zero, alcuna imposta poteva ad esso essere richiesto.



5. Con il terzo mezzo del ricorso incidentale - proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c. e 62 d.lgs. n. 546/1992 - si denuncia la nullità della sentenza per violazione dell'art. 53 del su menzionato d.lgs.. Si afferma che la sentenza impugnata sia nulla in quanto ha implicitamente ritenuto ammissibile il secondo motivo di appello dell'ufficio, sebbene la censura formulata risultasse priva di attinenza rispetto al *decisum* della sentenza di primo grado impugnata, non integrando il requisito di specificità dei motivi di impugnazione prevista a pena di inammissibilità dall'art. 53 del d.lgs. n. 546/1992, reiterando le argomentazioni svolte nel primo motivo del controricorso incidentale, ma con riferimento alla enunciazione delle fideiussioni.

Si obietta che con la seconda censura d'appello, l'Agenzia ha insistito nel non ritenere esenti da imposta di registro le fideiussioni enunciate nella sentenza catanese sottoposta a registrazione, ancorchè non avesse formulato alcuna critica attinente al *decisum* sulla inconfigurabilità della solidarietà ai sensi dell'art. 57 d.P.R. n. 131/1986.

6. Il quarto strumento di ricorso denuncia la nullità della sentenza per violazione dell'art. 100 c.p.c. in relazione agli artt. 360, primo comma, n. 4, c.p.c. e 62 d.lgs. n. 546/1992, in quanto la sentenza impugnata avrebbe dovuto dichiarare l'inammissibilità del secondo motivo di appello dell'ufficio per carenza di interesse ad impugnare, atteso che, ove fosse risultato astrattamente fondato, il suo eventuale accoglimento non avrebbe potuto comportare la conferma della pretesa impositiva avanzata dall'ufficio con l'avviso di liquidazione. Si argomenta che, anche a voler ritenere che le fideiussioni non fossero esenti dall'imposta di registro ai sensi dell'art. 15 menzionato, detta imposta avrebbe dovuto gravare unicamente sulle banche a favore delle quali sono state rilasciate e che risultano essere parti del relativo rapporto, mentre nessuna imposta risulta comunque dovuta dalla società [REDACTED] per stessa ammissione



dell'ufficio. Nella sentenza del tribunale di Catania non risulta enunciata alcuna fideiussione rilasciata in favore della contribuente.

7. L'ultimo motivo del ricorso incidentale denuncia la nullità della sentenza per violazione dell'art. 57 d.lgs. n. 546/1992, in relazione agli artt. 360, primo comma, n. 4, c.p.c. e 62 d.lgs. n. 546 del 1992, in quanto la Corte distrettuale avrebbe dovuto dichiarare inammissibile il gravame dell'ufficio per violazione del divieto dello *ius novorum* in grado d'appello. Difatti con l'avviso di liquidazione impugnato, l'ufficio ha tassato la dichiarazione di inefficacia dell'ipoteca concessa con un atto notaio Scaldaferri e l'ammissione allo stato passivo della [REDACTED] dei crediti della società [REDACTED] [REDACTED] e [REDACTED] [REDACTED] con l'aliquota proporzionale dell'imposta di registro nonché le enunciazioni di fideiussioni per complessivi euro 300.157.881,63 in favore delle società [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] e [REDACTED]. Si precisa che, come risulta dalle precedenti annotazioni, l'ufficio non ha liquidato alcuna imposta di registro a carico della [REDACTED] non avendo rilevato l'esistenza di alcuna statuizione con cui il tribunale di Catania abbia ammesso al passivo della società in amministrazione crediti di cui sarebbe stata titolare la banca [REDACTED].

Ciò nonostante, l'ufficio anziché domandare alla banca il pagamento della sola imposta fissa di registro ha richiesto il pagamento di un importo di euro 4.796.144,00 che corrisponde alla somma dell'imposta dell'1% dovuta per l'ammissione al passivo di [REDACTED] di tutti i crediti vantati dalle altre banche e dell'imposta dello 0,50% dovuta in relazione all'enunciazione della sentenza registrata di tutte le fideiussioni rilasciate a favore delle altre banche.

8. Il primo motivo di ricorso principale non merita accoglimento, assorbito il ricorso incidentale condizionato.



8.1. L'amministrazione, ponendo l'attenzione sul segmento del rapporto inerente esclusivamente la società [REDACTED] ha incentrato la censura in disamina sulla natura del provvedimento giudiziario che ha respinto la pretesa creditoria di [REDACTED] attribuendogli la natura di accertamento (seppur negativo) di un diritto patrimoniale, annoverabile nella categoria di atti di cui alla lett. c) dell'art. 8 d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

8.2. La tesi dell'Ufficio secondo la quale anche il provvedimento di rigetto della domanda di ammissione al passivo è attratto nell'alveo dei provvedimenti di accertamento di un diritto patrimoniale non è condivisibile.

8.3. Si osserva, preliminarmente, che l'art. 37 del d.P.R. n. 131 del 1986 assoggetta ad imposta di registro *"gli atti dell'autorità giudiziaria in materia di controversie civili che definiscono anche parzialmente il giudizio, i decreti ingiuntivi esecutivi, i provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrali e le sentenze che dichiarano efficaci nello Stato sentenze straniere"*. Per determinare la base imponibile di un atto giudiziario occorre far riferimento agli effetti che esso in concreto determina: l'art. 43, co. 4, T.U.R. – attraverso un rinvio *per relationem* – rende infatti applicabili ai provvedimenti giurisdizionali gli stessi criteri di computo della base imponibile previsti per gli altri tipi di atti (pubblici e privati) che producono analoghi effetti giuridici (cfr. Cass. n. 12013 del 19/06/2020; n. 15918 del 20/07/2011; n. 9456 del 12/06/2003; n. 4057 del 09/05/1997).

8.4. L'art. 8 della Tariffa, parte prima, allegata al citato decreto precisa che tra tali atti sono compresi anche «i provvedimenti di aggiudicazione e quelli di assegnazione» e assoggetta ad imposta in misura proporzionale gli atti «recanti trasferimento o costituzione di diritti reali su beni immobili o su unità da diporto ovvero su altri beni e diritti» (lett. a), gli atti recanti



condanna al pagamento di somme o valori, ad altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura (lett. b), e gli atti di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale (lett. c), mentre la successiva lettera d) – che ha una “portata residuale” rispetto alle lett. a), b) e c), disp. ult. cit., poichè tale norma è applicabile ad un limitato numero di atti processuali, a causa dell’esenzione dall’obbligo di registrazione previsto nell’art. 2 della Tabella - prevede che siano tassati in misura fissa tutti gli atti “non recanti trasferimento, condanna o accertamento di diritti a contenuto patrimoniale”, mentre la lett.e) tassa in misura fissa i 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».

8.4. L’interpretazione che l’amministrazione propone con riferimento agli atti di accertamento patrimoniale non è coerente con la lettera e la *ratio* della lett. d) dell’art. 8 tariffa I allagata al d.P.R. n. 131/1986, in cui sono indicate alcune categorie di atti che – in ragione della loro particolare natura – non vengono tassati mediante applicazione di un'aliquota proporzionale, scontando, invece, l'imposta nella misura fissa.

8.5. Si tratta di atti giudiziari che non danno luogo ad effetti di carattere traslativo ovvero non contengono né condanne al pagamento di somme di denaro né accertamenti di diritti o prestazioni a contenuto patrimoniale.

8.6. Ragionando nel senso proposto dall’amministrazione, vale a dire contemplando tra i provvedimenti recanti accertamento di contenuto patrimoniale anche gli accertamenti *negativi* di diritti di credito, si attribuirebbe alla previsione di cui alla lett. d) dell’art. 8 cit. un significato avulso dalla *ratio* legislativa che assoggetta a tassazione esclusivamente gli atti dell’autorità giudiziaria che “*riconoscono*” diritti di contenuto patrimoniale in favore di una delle parti, assimilando, con un’operazione



di pura e semplice ermeneutica, la dichiarazione di accertamento negativo del credito ad una statuizione positiva di carattere patrimoniale, nonostante l'eterogeneità funzionale delle tipologie provvedimentali.

8.7. Con riferimento alla previsione di cui all'art. 8, comma 1, lett. c), della tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, si è precisato che l'accertamento di diritti a contenuto patrimoniale va riferito a quei provvedimenti che siano privi di un contenuto traslativo o ablatorio ma che manifestino e accertino una «esistenza di ricchezza» (Cass., 26 giugno 2009, n. 15159; Cass., 21 marzo 2008, n. 7772; Cass. 29/12/2010, n. 26243).

8.8. Nella categoria sono pertanto state ricomprese, tra le altre, la sentenza civile dichiarativa dell'illegittimità di atti espropriativi e ricognitiva della proprietà dei beni in favore del ricorrente, avente natura dichiarativa o di mero accertamento del diritto di proprietà (Cass. n. 545 del 2001); ovvero la sentenza che, a seguito di giudizio di opposizione, ammetta al passivo del fallimento un credito in precedenza escluso (Cass. n. 1849 del 2000). In tale direzione, si è anche affermato che la sentenza che accerta l'esistenza o l'ammontare del credito pignorato, definendo il giudizio di cognizione instaurato, a norma dell'art. 548 cod. proc. civ., in caso di mancata o contestata dichiarazione del terzo, è compresa fra gli atti dell'autorità giudiziaria «di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale», di cui all'art. 8, comma 1, lett c) della tariffa - parte prima allegata al d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, assoggettati all'imposta di registro nella misura proporzionale dell'1%, e non all'imposta nella misura fissa, riferendosi la norma non soltanto all'accertamento costitutivo, ma anche a quei provvedimenti privi di contenuto traslativo o ablatorio, che si risolvono in un accertamento dell'esistenza di ricchezza (in termini: Cass., Sez. 5^a, 26 giugno 2009, n. 15159; Cass. 11/02/2021, n. 3459, in motiv.).



8.9. Ma non anche, come è evidente, la sentenza che si sia limitata ad accertare l'autenticità delle sottoscrizioni apposte su una scrittura privata ricadente, invece, negli atti "non recanti trasferimento, condanna o accertamento di diritti a contenuto patrimoniale" della successiva lett. d) dell'art. 8 della tariffa (Cass. n. 7852 del 1994). Né la sentenza che "*in accoglimento dell'opposizione allo stato passivo*" non ne accerta l'esistenza, ma si limita a riconoscere la natura privilegiata di un credito fatto valere nella procedura fallimentare, ed ammesso in via chirografaria dal giudice delegato, che è soggetta ad imposta di registro in misura fissa, ai sensi del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , tariffa – parte prima allegata, art. 8, comma 1, lett. d)" in quanto tale sentenza incide esclusivamente sul profilo qualitativo del credito, in quanto l'ammontare ed il titolo, che rappresentano gli unici aspetti rilevanti ai fini dell' imposta in esame, risultano già determinati per effetto del decreto di ammissione (Cass., Sez. 5, n. 32604 del 24/10/2019; n. 14146 del 5/06/2013 e n. 21310 del 18/09/2013).

9. Nel caso in esame, la pronuncia del Tribunale di Catania rientra a pieno titolo nell'alveo degli atti giudiziari che *non contengono un accertamento di contenuto patrimoniale in favore di una parte* e dunque non esprimono l'esistenza di una ricchezza, avendo, al contrario, negato l'esistenza del credito della società [REDACTED] potendosi configurare come fattispecie di cui alla lett. c) del menzionato art. 8, soltanto "quei provvedimenti" che manifestano o accertano l'esistenza di ricchezza (Cass. 26 giugno 2009, n. 15159; Cass. 29 dicembre 2010, n. 26243; Cass. 21 marzo 2008, n. 7772; Cass., Sez. 5", 8 ottobre 2014, n. 21134; Cass., Sez. 5°, 24 gennaio 2018, n.1710; Cass. 19.06.2020, n. 12009; Cass. 18.02.2021, n.n. 4328 e 4329; Cass.10.06.2021, n. 16232; Cass.29.07.2021, n. 21700; Cass. 24 maggio 2024, n. 14543).

9.1. Tale conclusione è coerente con la previsione dell'art. 53 Cost..



9.2. La natura di imposta d'atto dell'imposta di registro, ribadita dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 158 del 2020 - concernente la legittimità costituzionale degli interventi apportati all'art. 20 del d.P.R. n. 131/1986 dall'art. 1, comma 87, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 e dall'art. 1, comma 1084, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 - nella parte in cui dispone che l'imposta di registro va applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato, comporta che nel caso in cui l'atto da registrare sia una sentenza, è al contenuto e agli effetti della stessa che occorre fare riferimento, tenuto conto del principio di capacità contributiva, dal momento che i presupposti impostivi vanno individuati nei soli effetti giuridici desumibili dal provvedimento giudiziale (Cass., Sez. 5, n. 12013 del 2020; n. 19247 del 2012; n. 23243 del 2006).

10. La seconda ragione di contestazione non ha pregio.

10.1. Va premesso che non sussiste dubbio alcuno che, in via generale, la fideiussione debba sottostare, anche se enunciata in sentenza, all'imposta di registro proporzionale. L'art.6, Tariffa Parte Prima del TUR include le garanzie reali e personali fra quelle soggette a tributo a termine fisso, con aliquota pari al 0,50%. L'art. 43 TUR prevede che la base imponibile sia pari alla somma garantita. Ai sensi dell'art. 22 TUR, se in un atto sono enunciate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali e posti in essere fra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene l'enunciazione, l'imposta si applica anche alle disposizioni enunciate. Ai fini della determinazione dell'imponibile, lo stesso articolo 22 chiarisce che la base imponibile dell'imposta debba essere determinata considerando la parte dell'atto enunciato «non ancora eseguita». Su tali presupposti normativi questa Corte ha, quindi, stabilito che è soggetto ad imposta di registro in misura proporzionale il contratto di fideiussione enunciato in una sentenza di Tribunale, dal momento che la natura accessoria del contratto di



fideiussione in campo civilistico (art. 1939 cod. civ.) non può essere riprodotta nel diverso ambito tributario; men che meno in quello dell'imposta di registro, come detto improntata all'autonoma rilevanza dei singoli negozi ed atti presentati alla registrazione (Cass. nn. 17899/05; 2230/15; 17237/13).

10.2. Purtuttavia, una diversa conclusione si impone nella peculiarità della fattispecie in esame, caratterizzata dall'essere le fideiussioni correlate, secondo quanto asserisce la medesima ricorrente, ad operazioni di finanziamento a medio-lungo termine ammesse al regime sostitutivo.

10.3. L'art. 15 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 dispone che per queste operazioni e per: *"tutti i provvedimenti, atti, contratti e formalità inerenti alle operazioni medesime, alla loro esecuzione, modificazione ed estinzione, alle garanzie di qualunque tipo da chiunque e in qualsiasi momento prestate e alle loro eventuali surroghe, sostituzioni, postergazioni, frazionamenti e cancellazioni anche parziali, ivi comprese le cessioni di credito stipulate in relazione a tali finanziamenti, effettuate da aziende e istituti di credito e da loro sezioni o gestioni che esercitano, in conformità a disposizioni legislative, statutarie o amministrative, il credito a medio e lungo termine, sono esenti dall'imposta di registro, dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecarie e catastali e dalle tasse sulle concessioni governative"*.

10.4. Occorre, quindi, considerare che questa Corte di legittimità ha già affermato il principio secondo cui la mancata estensione, ad opera dell'art. 15, secondo comma, d.P.R. n. 601 del 1973, del regime agevolativo previsto per le operazioni di credito anche agli atti giudiziari ad esse relativi (i quali sono perciò soggetti ad imposizione secondo il regime ordinario) non comporta che le operazioni di credito in questione, per il fatto di venir enunciate in quegli atti giudiziari, divengano perciò soggette



anche ad imposta di registro, ai sensi dell' art.22 d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

10.5. In particolare, è stato rilevato che: a) il d.P.R. n. 601 del 1973, art 15, prevede non già un'esenzione fiscale ma un'agevolazione, realizzata con il metodo della imposizione sostitutiva, in quanto a norma del successivo art. 17 "gli enti che effettuano le operazioni indicate negli artt. 15 e 16, sono tenuti a corrispondere, in luogo delle imposte di registro, di bollo, ipotecarie e catastali e delle tasse sulle concessioni governative, una imposta sostitutiva"; b) l'art. 17 secondo comma, in esame, nel fare "salvo quanto stabilito dall'art. 15, secondo comma per gli atti giudiziari e le cambiali", si limita a sottrarre al regime dell'imposizione sostitutiva gli atti giudiziari relativi alle operazioni di finanziamento dalle quali il contenzioso ha preso origine, i primi restando assoggettati alle normali imposte sugli atti giudiziari e le seconde ad imposizione sostitutiva; c) l' art.22 d.P.R. n. 131 del 1986 che disciplina la imposizione degli atti "enunciati" e non registrati, non riguarda l' enunciazione di atti esenti, né, tanto meno, riguarda gli atti soggetti ad imposizione sostitutiva, i quali, avendo già scontato detta imposta non possono essere nuovamente assoggettati ad imposizione, in assenza di diverso ed autonomo presupposto di imposta; d) diversamente opinando, "gli atti favoriti dall'erario, in caso di azioni giudiziarie, sarebbero incisi in misura maggiore degli atti non favoriti".

10.6. Il regime derogatorio previsto dall' art. 15, secondo comma, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, è diretto ad escludere l'applicazione dell'esenzione stabilita dal comma 1 esclusivamente per gli atti giudiziari che definiscono giudizi aventi ad oggetto operazioni di finanziamento o di garanzia esenti. Tale previsione non comporta l'assoggettamento ad imposta di registro anche di contratti di finanziamenti e di garanzie già assoggettate ad imposta sostitutiva sui finanziamenti per il solo fatto di



essere enunciati in atti giudiziari (Cass., Sez. 6-5, 24 marzo 2021, n. 8341; Cass. 14 marzo 2024, n. 6893).

10.7. In definitiva, il pagamento dell'imposta sostitutiva, in tanto ha un senso in quanto dà diritto alla registrazione senza ulteriori oneri. Altrimenti, il metodo sostitutivo avrebbe dovuto essere scorporato dal titolo delle agevolazioni fiscali e ricondotto a quello delle sanzioni (Cass. nn. 4586/02; 3428/04; 22829/13; 17938/19; 8341/21; 35442 e 35443/21; 37386/21; Cass. 31 marzo 2022, n. 10490; Cass. 14 marzo 2024, n. 6893; Cass. 20 settembre 2024, n. 25338; Cass. 22 febbraio 2023, n. 5551; Cass. 14 marzo 2024, n.6893; Cass. 20 settembre 2024, n. 25338).

11.Segue il rigetto del ricorso principale, assorbito quello incidentale proposto da [REDACTED] s.p.a.

11.1. Le spese seguono il criterio della soccombenza.

Rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato, per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l'art. 13, comma 1-quater, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso principale, assorbito quello incidentale condizionato proposto dall'istituto di credito.

Condanna l'amministrazione ricorrente alla refusione delle spese di lite sostenute dalla controricorrente che liquida in euro 16.000,00 per compensi, 200,00 euro per esborsi, oltre rimborso forfettario ed accessori come legge.



Così deciso nella camera di consiglio della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione del 26 novembre 2025 .

Il Presidente

GIACOMO MARIA STALLA

