

UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI FOGGIA

DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

**DOTTORATO DI RICERCA IN DOTTRINE GENERALI DEL DIRITTO
(Ciclo XXVII)**

**LA TASSAZIONE DEGLI ATTI GIUDIZIARI
AI FINI DELL'IMPOSTA DI REGISTRO**

Dottorando

Dott. Raffaele Di Giovine

Coordinatore

Chiar.mo Prof. Marco Miletti

Tutor

Chiar.mo Prof. Guglielmo Frasoni

Anno Accademico 2013-2014

CAPITOLO I

INQUADRAMENTO STORICO ED EVOLUZIONE DELL'IMPOSTA DI REGISTRO SUGLI ATTI GIUDIZIARI

1. Premesse generali.
2. La tassazione degli atti giudiziari.
3. Origini storiche dell'imposta di registro sugli atti giudiziari.
4. Evoluzione della disciplina nell'ordinamento francese dal XVI al XVIII sec. e negli Stati italiani preunitari.
5. La legislazione italiana in materia di imposta di registro sugli atti giudiziari dopo la costituzione del Regno d'Italia: analisi della legge 21 aprile 1862, n. 585.
6. Analisi della tassa sugli atti giudiziari, alla luce del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269 e delle successive leggi.
7. Gli orientamenti emersi nella giurisprudenza della Corte costituzionale.
8. Analisi del D.P.R. n. 634 del 26 ottobre 1972.

CAPITOLO II

IL TRATTAMENTO TRIBUTARIO DEGLI ATTI DELL'AUTORITÀ GIUDIZIARIA ALLA LUCE DEL D.P.R. 131/1986

1. Osservazioni generali. Commento alla legge delega n. 825 del 1971 ed analisi della rimozione degli *"impedimenti fiscali al diritto dei cittadini di agire in giudizio"* a fronte del denunciato *"incubo fiscale"* nel processo.
2. Analisi del D.P.R. n. 131 del 26 aprile 1986.
3. Il rapporto tra l'art. 37 del D.P.R. n. 131 del 1986 e l'art. 8, Tariffa I, Parte I, all. al D.P.R. n. 131 del 1986.
4. Le fattispecie imponibili.

5. Esame degli elementi costitutivi della fattispecie imponibile di carattere generale: *“gli atti dell’Autorità giudiziaria in materia di controversie civile che definiscono anche parzialmente il giudizio”*.
6. Il principio dell’unicità della tassazione ed il meccanismo applicativo del tributo.
7. Le fattispecie imponibili derogatorie.
8. L’imponibilità dei decreti ingiuntivi esecutivi.
9. L’imposizione fiscale del provvedimento che dichiara esecutivo il lodo arbitrale.
10. Analisi del trattamento tributario della sentenza che dichiara efficace nello Stato la sentenza straniera.
11. Osservazioni critiche sull’imponibilità dell’atto di conciliazione giudiziale e dell’atto di transazione stragiudiziale in cui è parte l’Amministrazione dello Stato.
12. Le problematiche relative al rimborso dell’imposta.

CAPITOLO III

IL REGIME FISCALE DEI PROVVEDIMENTI GIUDIZIARI

AI SENSI DELL’ART. 8, TARIFFA I,

PARTE I, ALLEGATA AL D.P.R. 131 DEL 1986

1. Premessa. Il rapporto di correlazione tra l’art. 8 Tariffa e l’art. 37 del D.P.R. n. 131 del 1986 registro.
2. I provvedimenti di aggiudicazione.
3. I provvedimenti di assegnazione.
4. I provvedimenti di aggiudicazione e di assegnazione in sede di scioglimento di comunioni.
5. I provvedimenti giurisdizionali amministrativi imponibili, *ex art. 8, comma 1 bis*, Tariffa.
6. Gli atti giudiziari *sub lett. a)*, recanti trasferimenti o costituzione di diritti reali su beni immobili o su unità da diporto ovvero su altri beni e diritti e l’individuazione dell’aliquota d’imposta.

7. Gli atti giudiziari *sub* lett. *b)*, recanti condanna al pagamento di somme o valori ad altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura.
8. Gli atti giudiziari *sub* lett. *c)*, di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale.
9. Gli atti giudiziari *sub* lett. *d)*, non recanti il trasferimento, condanna o accertamento di diritti a contenuto patrimoniale.
10. Gli atti giudiziari *sub* lett. *e)*, che dichiarano la nullità o pronunciano l'annullamento di un atto ancorché portanti condanna alla restituzione di danaro o beni o la risoluzione di un contratto.
11. Gli atti giudiziari *sub* lett. *f)*, aventi per oggetto lo scioglimento o la cessazione degli effetti civili del matrimonio o la separazione personale ancorché recanti condanne al pagamento di assegni o attribuzioni di beni patrimoniali già facenti parte di comunione tra i coniugi; modifica di tali condanne o attribuzioni.
12. Gli atti giudiziari di omologazione *sub* lett. *g)*.
13. Gli atti giudiziari *sub* nota I: i decreti ingiuntivi emessi in sostituzione di quelli divenuti inefficaci.
14. Il principio di alternatività Iva – imposta di registro, nell'ambito della tassazione degli atti giudiziari, *sub* nota 2 dell'art. 8 Tariffa.
15. La tassazione dei provvedimenti che accertano l'acquisto per usucapione, *sub* nota 2 *bis* dell'art. 8 Tariffa.
16. Prime considerazioni critiche.

CAPITOLO IV

L'ORDINAMENTO TRIBUTARIO INGLESE

IN TEMA DI TASSAZIONE DEGLI ATTI GIUDIZIARI.

1. Analisi della *Stamp duty land tax*.

Conclusioni

Bibliografia

Introduzione

La presente trattazione è volta ad illustrare le problematiche sottese alla tassazione degli atti giudiziari, con specifico riferimento all'imposta di registro e a definire gli esatti ambiti applicativi e di interpretazione dell'imposizione tributaria, previsti dalle disposizioni normative di cui al D.P.R. n. 131 del 1986, così come innovate dai recenti orientamenti giurisprudenziali e dottrinali.

L'analisi avrà come punto di partenza l'*excursus* storico dell'imposizione di registro sugli atti giudiziari, conosciuta fin dai primordi delle comunità organizzate, sino alla legislazione francese del XVI secolo, antesignana dell'odierna legislazione.

Non ci si potrà, poi, esimere dall'effettuare un approfondito esame della legislazione degli anni settanta e della sua evoluzione, alla luce degli imprescindibili interventi della Corte Costituzionale, che hanno consentito di inquadrare la normazione, in tema di imposta di registro sugli atti giudiziari, in un'ottica costituzionalmente orientata e diretta, altresì, a considerare l'esercizio della tutela giurisdizionale quale espressione di capacità contributiva.

Degli importanti spunti di riflessione riguarderanno la portata normativa delle disposizioni di cui all'art. 37 del D.P.R. n. 131 del 1986 ed art. 8 della Tariffa, allegata al detto D.P.R., al fine di verificare in quale rapporto di specificazione il legislatore abbia inteso porre le due disposizioni. A tal fine si procederà ad una disamina dettagliata della formulazione delle citate norme, volta ad evidenziare le criticità, in ordine all'individuazione delle fattispecie imponibili, in esse previste, nonché il rapporto tra le stesse e gli effetti delle pronunce giurisdizionali.

Particolare attenzione sarà, poi, dedicata all'analisi dei singoli provvedimenti giudiziari alla luce della loro qualificazione in ambito processuale e, conseguentemente, alla verifica della loro assoggettabilità all'imposta di registro, in forza dell'elencazione di cui all'art. 8 della Tariffa I, Parte I, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986.

Il presente studio sarà, inoltre, diretto a valutare se nei fatti sia stato rimosso quell'*"incubo fiscale sul processo civile"*, evidenziato da autorevole dottrina sin dai primi anni trenta del secolo scorso, attraverso l'analisi degli oneri fiscali come

limite interno all'azione ed alla difesa giudiziale ovvero quale limite esterno al giudizio, tale da comprimere o, persino, grandemente inibire la stessa difesa giudiziale, poiché diretti a perseguire delle finalità ad esso del tutto estranee.

Infatti, gli elevati costi fiscali del processo, utilizzati talvolta come strumento di leva fiscale costituiscono un limite all'accesso alla giustizia e alla compiuta realizzazione della garanzia costituzionale del diritto di difesa, ex art. 24 Cost.

Dopo aver esaminato il dato testuale delle disposizioni di cui all'art. 37 D.P.R. 131 del 1986 ed art. 8 della Tariffa, allegata al detto D.P.R., si procederà con il verificare se l'imposizione di registro ricada sul provvedimento giurisdizionale o sui suoi effetti ed, in che modo, il tributo si rapporti alla pronuncia e agli stessi effetti giuridici, che l'atto è destinato a realizzare.

L'atto processuale, infatti, non viene più considerato quale oggetto della tassazione, bensì quale espressione di un rapporto giuridico - economico rilevante sul piano fiscale, che trova in sede attuativa del tributo, le garanzie legislative per adeguare la stessa imposizione al precetto costituzionale di capacità contributiva.

A completamento di tale trattazione si analizzeranno gli aspetti comparatistici tra l'ordinamento fiscale inglese e quello interno, con riferimento all'imposizione sugli atti giudiziari, evidenziando gli elementi di sicura peculiarità offerti dalla *Stamp Duty Land Tax*. Si evidenzierà, altresì, come tra le caratteristiche di maggiore rilievo della disciplina tributaria inglese vi è l'assenza di una normazione specifica in tema di atti giudiziari, poiché l'applicazione di tale imposta è rimessa ai *tax cases* ed alle Corti è demandata la ricerca dello "spirito" del contratto o della transazione, ai fini della stessa tassazione.

CAPITOLO I
INQUADRAMENTO STORICO ED EVOLUZIONE
DELL'IMPOSTA DI REGISTRO SUGLI ATTI GIUDIZIARI.

1. Premesse generali.

L'imposta di registro può definirsi, in termini generali, quale tributo percepito dallo Stato in occasione della registrazione degli atti formati per iscritto, nel suo territorio.

In passato, il fondamento della suddetta imposta era rinvenibile nell'esigenza dello Stato di introitare dei tributi in occasione dei trasferimenti di ricchezza, nonché nell'assolvimento di un interesse pubblico diretto alla custodia, alla garanzia e all'attribuzione dell'autenticità degli atti pubblici e delle scritture private¹; tale funzione veniva assolta attraverso uffici all'uopo preposti, che svolgevano un servizio pubblico di carattere obbligatorio, reso in favore delle parti contrattuali, di terzi o, anche, dei contendenti in giudizio² ed in occasione della registrazione veniva riscossa una somma ragguagliata all'importanza dell'atto³.

Pur tuttavia, deve evidenziarsi che, nel corso degli anni, il carattere di servizio pubblico ha perso sempre più rilevanza, poiché la registrazione degli atti eseguita su base volontaria, da parte dei contribuenti, si è quanto mai affievolita, cedendo il passo ad una registrazione di carattere prevalentemente obbligatorio⁴, ragion per

¹ A. BERLIRI, *Le leggi di registro*, Milano, 1961, 1; *Id.*, *L'ordinamento tributario nella prima metà del secolo XIV nell'opera di Bartolo da Sassoferrato*, Milano, 1952, 51 ss; A. UCKMAR, *La legge di registro*, Padova, 1958, I, 7 ss.

² P. CLEMENTINI, *Leggi sulle tasse di registro*, Torino, 1907, XXVI.

³ Come scrive il LEROY-BEAULIEU, *Traité de la science des finances*, Parigi, 1899, vol. I, *Les droits sur les successions et les transactions*, 483. Secondo l'A. " *Sul diritto di registro il servizio reso dallo Stato in cambio della imposta è evidente, è attuale: le tasse di registro hanno un carattere in effetto d'interesse sociale. Lo Stato, registrando gli atti e custodendo i registri in cui sono iscritti, conserva la nota delle transazioni, ne assicura la prova facile, se gli atti originali venissero a perdersi; dà a queste transazioni una data certa, un carattere d'autenticità incontestabile e la pubblicità che è in molti casi necessaria e quasi sempre utile; è un fatto innegabile che le transazioni sono infinitamente più sicure e più facili nei paesi che hanno un servizio di registro che in quelli che non ne hanno. I registri pubblici rendono le ricerche sulle proprietà molto più pronte, le contestazioni meno numerose; essi agiscono letteralmente di fronte ai contraenti e dei loro aventi causa come una sicurtà. In questo caso la somma pagata allo Stato non è solamente un'imposta, è una remunerazione regolarmente dovuta*".

⁴ Il legislatore ha sentito il bisogno di creare artificiosamente, accanto all'interesse tipico alla registrazione un altro e più forte interesse, riconoscendo agli atti registrati una posizione di vantaggio rispetto a quelli non registrati o, meglio, ponendo questi ultimi in una posizione di

cui a fronte dei crescenti e rilevanti bisogni finanziari dello Stato la stessa registrazione ha assunto una funzione di strumento di leva fiscale⁵.

In ragione delle peculiarità proprie dell'imposta di registro e dell'evoluzione dell'istituto, si sono registrati diversi orientamenti dottrinali, in ordine all'esatta qualificazione della detta imposta⁶.

Secondo le prime interpretazioni, al tributo di registro poteva attribuirsi una valenza "nobile"⁷, poiché ai fini della sua applicazione non solo era richiesta l'esistenza di un atto scritto, concretantesi in una manifestazione di volontà delle parti, ma era altresì indispensabile la ricerca della causa giuridica, fonte di produzione del contratto, al fine di collegare le ragioni dell'imposizione a quelle astratte e proprie del diritto civile. Dunque, il tributo di registro doveva cercare la sua legittima misura nei principi di diritto comune, così come rinvenibili nelle disposizioni del Codice civile, del Codice di commercio, poi abrogato, del Codice di procedura civile ed, in parte, del Codice di procedura penale.

Successivamente, tale tributo è stato concepito più semplicemente quale prestazione pecuniaria riconducibile alla redazione di atti ed inquadrabile nell'ambito dello svolgimento un servizio pubblico divisibile e riferibile direttamente in capo all'obbligato, tanto da poter esser qualificato in termini di tassa o di prestazione paracommutativa.

svantaggio rispetto a quelli registrati, il che si è ottenuto negando ai primi (cioè a quelli *non* registrati) la possibilità di esser prodotti in giudizio o allegati a determinati altri atti, possibilità invece riconosciuta ai secondi (cioè a quelli registrati).

⁵ A. BERLIRI, *Le leggi di registro*, cit., 1.

⁶ A. BERLIRI, *Le leggi di registro*, cit., 3.

⁷ M. TROP LONG, *Revue de législation et jurisprudence*, Parigi, 1846, Tomo X, 147, secondo il quale: "La legge sul registro è per noi legali la più nobile o per meglio dire, la sola che sia nobile fra tutte le leggi fiscali. Queste non agiscono che sopra oggetti materiali, che colpiscono in quanto sono materie, che per ciò si chiamano propriamente materia imponibile. La cosa è colpita da se stessa, sia perchè la sua esistenza fisica dà titolo all'imposta, come il sale, il tabacco, sia perchè si trova in certe condizioni materiali che il legislatore volle conseguire uno scopo d'utilità pubblica, come per esempio quando i vini si trasportano nell'interno del Regno, o quando i prodotti dell'industria o del suolo straniero entrano nella nostra frontiera. Al contrario, la legge sul registro è lungi dall'essere ristretta a questo perpetuo contatto della materia. Nelle sue investigazioni per stabilire la percezione dell'imposta, ricerca meno la cosa che il diritto sulla cosa. Che i contratti a titolo oneroso o a titolo gratuito facciano trasferire gli immobili, che le successioni s'aprano per gli eredi testamentari e legali, in tutti questi casi, la fonte dell'imposta altro non è che la mutazione del diritto di proprietà nel suo passaggio d'uno in altro.... Allora che l'esistenza di un atto scritto, è una condizione necessaria dell'imposizione vi hanno altri elementi a considerare oltre la manifestazione materiale della volontà dei contraenti; è indispensabile di legarla alla causa giuridica che la produce, alla relazione civile di cui è l'espressione. Per questo motivo la necessità per il fisco di elevarsi alle ragioni più astratte del diritto civile e di contrarre con lui un'onorevole associazione".

Secondo altra parte della dottrina, invero, nel tributo di registro veniva a coesistere sia la tassa, intesa quale vantaggio che il singolo rinveniva dalla registrazione, sia l'imposta, che colpiva una manifestazione di capacità contributiva⁸.

In base ad un altro orientamento dottrinario, invece, il tributo di registro presentava sia i caratteri propri della tassa, che quelli dell'imposta, anche se veniva espressamente riconosciuto “... *che la quota dell'imposta soverchia di gran lunga quella della tassa, seppure non è un elemento decisivo perché si accolga la prima soluzione, può essere un notevole indizio dell'intendimento del legislatore di attribuire, nella configurazione del tributo, la prevalenza al presupposto dell'imposta di fronte a quello della tassa*”⁹.

Tuttavia, un autorevole indirizzo dottrinale respingeva decisamente tale interpretazione, affermando che: “*in un tributo non possono coesistere in diversa misura la tassa e l'imposta: il tributo o è tassa o è imposta o è altro genere di tributo, ma non può essere ad un tempo tassa ed imposta*”¹⁰.

Ed ancora, secondo un'altra autorevole corrente dottrinale, poteva distinguersi la nozione d'imposta da quella di tassa, in considerazione di criteri essenzialmente giuridici, individuando nell'imposta l'obbligazione e nella tassa l'onere¹¹.

Pertanto, il tributo di registro trovava la sua ragion d'essere in un'obbligazione *ex lege*, che “... *possiede tutti i requisiti necessari per poter venire definita come imposta, a nulla rilevando la circostanza che alla produzione del fatto generatore*

⁸ A. GRAZIANI, *Istituzioni di scienza delle finanze*, Torino, 1929, 260-261. Aderisce a tale tesi M. PUGLIESE, *Le tasse nella scienza e nel diritto positivo italiano*, Padova, 1930, 70, secondo cui “... *coesistono in diversa misura, caso per caso, la tassa e l'imposta ... In tale legge troviamo atti soggetti a registro a causa del doppio carattere del tributo (così le sentenze di condanna per le quali è stabilita una tassa graduale o proporzionale che in parte riflette il servizio giuridico dello Stato e in parte riflette il trasferimento dei beni che ne deriva*” ed atti soggetti a registro a causa del solo carattere di tassa vera e propria del tributo (così le sentenze puramente interlocutorie soggette a tassa fissa in relazione unicamente al servizio giuridico dello Stato”.

⁹ A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1956, 46. Nello stesso senso O. RANELLETTI, *Diritto finanziario*, Milano, 1928, 156. V. anche D. JARACH, *Principi per l'applicazione della tassa di registro*, Padova, 1937, 27.

¹⁰ A. UCKMAR, *La legge dei registro*, Padova, 1958, Vol. I, 63.

¹¹ A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1957, vol. I, 208 e 295 ss.; A. BERLIRI, *Le leggi di registro*, Milano, 1961, 5.

(la registrazione dell'atto) abbia concorso anche la pubblica amministrazione e che da tale fatto il contribuente possa aver risentito un vantaggio"¹².

2. La tassazione degli atti giudiziari.

L'attività di protezione,¹³ nonché di sorveglianza, *"equivalente ad un vero premio di sicurezza"*¹⁴, posta in essere dallo Stato è stata, altresì, garantita nell'ambito dell'esplicazione della funzione giurisdizionale, che, da sempre, ha rappresentato uno strumento di risposta alla violazione dei diritti tutelati nei diversi ordinamenti, costituendo un mezzo strumentale ed attuativo dei diritti contesi e sostitutivo del comportamento doveroso, non assunto spontaneamente dalle parti in causa¹⁵.

I provvedimenti giurisdizionali, infatti, sono volti a realizzare, in via indiretta e sostitutiva, una protezione agli interessi posti alla base dei diritti sostanziali violati, contestati o vantati dai contendenti in causa, al fine di pervenire ad un atto che abbia contenuto equivalente a quello del negozio giuridico, fonte del diritto violato, conteso o vantato, che, conseguentemente, deve essere assoggettato ad imposizione ai fini dell'imposta di registro¹⁶.

Tale imposizione, oltre a garantire le esigenze di gettito fiscale dello Stato¹⁷, ha rappresentato l'occasione per far emergere nel processo quelle manifestazioni di capacità contributiva, che altrimenti sarebbero sfuggite alla tassazione¹⁸.

Pertanto, parte della dottrina ha utilizzato l'espressione seppur atecnica di *"fiscalità giudiziaria"*¹⁹, proprio per intendere la necessità per lo Stato di

¹² Così, A. BERLIRI, *Le leggi di registro*, op. op. cit., 6. e *Principi di diritto tributario*, cit., vol. II, tomo I, 8.

¹³ A. DALLOZ, *Rèpertoire de législation*, Parigi, 1927, tomo XXI, titolo I, cap. II. Secondo l'A. *"la registrazione è il corrispettivo della protezione sociale accordata alla proprietà natura e civile nelle trasmissioni e nei trasferimento che le imprimono il movimento naturale delle cose e l'attività delle convenzioni"*.

¹⁴ P. CLEMENTINI, *Leggi sulle tasse di registro*, op. cit., Vol. I, XXV.

¹⁵ G. CHIOVENDA, *Istituzioni di diritto processuale civile*, Roma, 1955, I, 35. Secondo l'A. *"la funzione giurisdizionale sta nell'attuazione della volontà concreta della legge mediante la sostituzione dell'attività di organi pubblici ad un'attività altrui, sia nell'affermare l'esistenza della volontà della legge, sia nel mandarla praticamente ad effetto"*.

¹⁶ A. BONFIGLIO, *Gli atti dell'autorità giudiziari a e l'imposta di registro*, Rimini, 1990, 41 ss.

¹⁷ A. FANTOZZI – G. TINELLI, *Il regime tributario del processo civile*, Torino, 1994, 30 ss., secondo gli A. *"una scelta normativa fondata sulla totale gratuità della giustizia troverebbe quindi un insormontabile ostacolo non solo nell'impraticabilità finanziaria, a causa del cospicuo costo derivante dall'organizzazione dell'amministrazione della giustizia a totale carico dello Stato, ma soprattutto nello svilimento della tutela giurisdizionale che finirebbe per diventare un normale metodo di consolidamento giuridico degli accordi privati"*.

¹⁸ A. FANTOZZI – G. TINELLI, *Il regime tributario del processo civile*, cit., 11 ss.

finanziare, attraverso dei tributi giudiziari, il servizio pubblico della giustizia,²⁰ nonché per far emergere all'interno del processo quelle manifestazioni di capacità contributiva da assoggettare, comunque, all'imposizione²¹, anche attraverso l'uso di atti e l'esercizio di attività che altrimenti sarebbero vietate²².

Tuttavia, l'imposizione fiscale degli atti giudiziari ai fini del registro ha da sempre rappresentato un "costo fiscale" del processo, il cui onere non deve essere "tale e di tanta misura da rendere presumibilmente impossibile lo svolgimento delle attività processuali..." risultando, altrimenti, "... in evidente contraddizione logica con la funzione del processo e con il principio sancito nell'art. 24 Cost.; la conclusione deve essere invece del tutto diversa se la prestazione abbia lo scopo e produca l'effetto di assicurare il migliore esercizio dei poteri processuali"²³.

Pertanto, il prelievo tributario deve essere determinato in misura ragionevole²⁴, in rapporto all'interesse di parte ad ottenere la tutela ed il riconoscimento del proprio diritto azionato giudizialmente e diretto ad assolvere alla funzione di garanzia del superiore interesse pubblico all'accesso alla giustizia²⁵.

¹⁹ A. URICCHIO, *Attività giudiziaria e imposizione tributaria*, Bologna, 2009, 11.

²⁰ Si veda, in questo senso G. MARINI, *Oneri fiscali e tutela giurisdizionale* in *Rass. Trib.*, 2003, 735, secondo cui "la giustizia è un servizio naturalmente costoso e che, al di là delle facili demagogie, è incontestabile che la rapidità e l'efficienza del servizio dipendono, in larga misura, dall'impiego di adeguati mezzi finanziari, che lo Stato, in via di approssimazione, può reperire in due modi: con l'imposizione fiscale o con prestazioni di carattere pecuniario a carico di chi richiama il servizio"; L. EINAUDI, *Imposta o tassa giudiziaria?*, in *Riv. Dir. fin.*, 1937, 359, secondo l'A. "la giustizia è invero il tipico servizio pubblico per il quale è stato fabbricato il concetto di imposta.. le spese della giustizia ... devono essere ripartite coll'imposta di tutti, perché non si conosce chi ne sia avvantaggiato in modo particolare ed in quale misura". P. CALAMANDREI, *Il processo civile sotto l'incubo fiscale*, in *Riv., Dir. Proc. civ.*, 1931, I, 50, per il quale l'imposta giudiziaria doveva essere addossata non solo sulle parti del giudizio ma nei confronti di tutti coloro che fossero interessati all'applicazione delle disposizioni giuridiche.

²¹ A. URICCHIO, *Attività giudiziaria ed imposizione tributaria*, op. cit., 77 ss. ; N. D'AMATI, *L'imposta di bollo*, Torino, 1962, 113.

²² P. CALAMANDREI, *Il processo civile sotto l'incubo fiscale*, cit., 50 ss.

²³ Corte Cost., 3 luglio 1963, n. 113, in *Giur. It.*, 1963, I, 1175.

²⁴ P. CLEMENTINI, *Leggi sulle tasse di bollo*, Torino, 1894, 8, secondo l'A. "Ecco, dunque, come ad evitare siffatte conseguenze dannose, sia necessario che le leggi che impogono i diritti di bollo e di registro siano ispirate a moderazione circa la misura delle tasse (e cioè il tributo sia piuttosto tenue per la maggior parte dei contribuenti, che grave per pochi), ed a prudente circospezione nello stabilire le formalità da osservarsi dai contribuenti".

²⁵ A. FANTOZZI – G. TINELLI, *Il regime tributario del processo civile*, cit., 31 ss.; S. SATTA, *Riflessi tributari della teoria generale del processo*, in *Riv. Dir. Comm.*, 1938, I, 192 ss.

3. Origini storiche dell'imposta di registro sugli atti giudiziari.

Dalle embrionali forme di comunità organizzata²⁶, l'esercizio del potere giudiziario costituì un momento di realizzazione di pubbliche entrate, che assunsero, nel corso tempo, le più diverse accezioni, ora acquisendo la forma di *sportule*, corrisposte dalle parti di un giudizio direttamente ai magistrati per i servizi loro resi, talora di tasse sugli atti giudiziari, poiché versate dai contendenti allo Stato, che remunerava, poi, i giudici.

Le origini delle imposte di registro sugli atti giudiziari possono farsi risalire ai primordi della storia dell'antica Grecia, all'epoca delle *polis*, allorquando, le tasse giudiziarie erano finalizzate a stipendiare i magistrati²⁷ ed, in parte, a soddisfare altri pubblici bisogni²⁸.

Le cosiddette *pritanie*, infatti, erano versate dalle parti, prima della proposizione del giudizio e del deposito delle relative istanze giudiziali, ragion per cui nel caso di soccombenza, la parte perdeva la somma depositata²⁹.

Le *paracatabole*, invece, venivano incassate dallo Stato e rappresentavano una sanzione, nel caso in cui fosse stato proposto un giudizio temerario³⁰.

Presso i Romani, il tributo di registro veniva pagato, nella misura di un quarantesimo del valore in contestazione, direttamente ai giudici da parte dei

²⁶ L'istituto della registrazione era presente all'epoca degli Egizi come forma obbligatoria di registrazione dei contratti. V. UKCMAR, *La tassa di registro, 1953*, I, 6, afferma che “*interessante la lettera di un tal Panisco, impegnato dell'ufficio per la registrazione, ad un tel Tolomeo, nella quale è narrato come i funzionari eseguivano formalità: «essi fanno descrivere da un segretario il contratto, che loro viene presentato, di poi indicano il nome delle parti contraenti; essi analizzano sommariamente l'operazione che è stata fatta; attestano che la loro firma che la registrazione hanno avuto luogo; infine menzionano la data del contratto e quella della seguita registrazione»*”.

²⁷ A. BOECK, *Economia politica degli Ateniesi*, 1830, in *Annali universali di statistica economia pubblica, storia, viaggi e commercio*, 1830, 66, tomo II, cap. IX e X.

²⁸ L. RASTELLO, *Il tributo di registro*, Roma, 1955, 14.

²⁹ L. RASTELLO, *Il tributo di registro, op. cit.*, 14.

³⁰ P. CLEMENTINI, *op. cit.*, XX. L'A. precisa che “*al valore dell'oggetto dedotto in causa corrispondeva la misura del deposito, che poteva essere di tre dragme, per un affare da 100 a 1000 dragme; di 30 per un affare da 1001 a 10,000 dragme. Nelle cause per immissione in possesso dell'eredità o della dote di un erede, o per pagamento di somme di danaro date in prestito, la pritania consisteva nel decimo del valore domandato*”.

magnati³¹, nella forma della cosiddetta *sportula*, che consisteva in denaro, in doni o altri viveri³².

Nel medioevo e specificatamente all'epoca della dominazione dei Franchi in Italia, affinché fosse amministrata la giustizia, i litiganti erano obbligati al pagamento del *placito*³³, che veniva riscosso dai feudatari, poiché era loro devoluta l'amministrazione della giustizia³⁴. Nel periodo comunale, invece, venivano corrisposte al Comune le *sportule* o *date*, al fine di stipendiare il magistrato, detto console, a cui era attribuita la giurisdizione di giudice ordinario³⁵.

L'espandersi del diritto canonico nel territorio italiano determinò l'abolizione delle predette forme di contribuzione ed, in particolare, delle *sportule* e delle *date*, poiché l'amministrazione della giustizia, a partire da quel momento, era resa in forma gratuita³⁶.

Nel XVII secolo, la Rota Romana ripristinò le tasse giudiziali, dovute per la spedizione delle sentenze definitive, nella forma delle cosiddette *propine* o *sportule*, che i litiganti versavano in misura variabile ed in virtù del valore dell'oggetto libellato³⁷.

³¹ N. D'AMATI, *L'imposta di bollo*, Torino, 1962, 113 ss., sulla funzione tributaria della *taxatio* nel processo civile romano. L. MATTIROLLO, *Trattato di diritto giudiziario civile italiano*, I, Torino, 1931, 574 ss.

³² P. CLEMENTINI, *op. cit.*, XX.; L. RASTELLO, *Il tributo di registro*, *op. cit.*, 14; DUREAU DE LA MALLE, *Economia politica dei Romani*, Milano, 1900, V, lib. IV, cap. XI. L'A. precisa che sotto Caligola, era stata imposta la tassa del *quarantesimo* sulle liti e sulle sentenze che avessero luogo in tutto l'impero. V. SVETONIO, *Caligola*, cap. XL "*exigebatur pro litibus atque judiciis ubicumque conceptis quadragesima summae de qua litigabatur, nec sine poena si quis composuisse vel donasse negotium convinceretur*". Questa tassa comunemente ingiusta e gravosa fu abolita da Galba, ed a memoria di questo fatto furono coniate medaglie portanti il segno R. XXXX (*remissa quadragesima*).

³³ Il *placito* veniva corrisposto per l'amministrazione della giustizia due volte all'anno, conforme al numero delle tornate annuali dei giudizi fissati in vari luoghi sulle basi della costituzione di Carlo Magno.

³⁴ In Napoli, sotto Federico di Svevia, i litiganti, oltre le sportole, pagavano la *trentesima* del valore della lite decisa o transatta, che in una alle sportule andava ad esclusivo vantaggio dei giudici, i quali poi percepivano dallo Stato il salario. V. *Costituzione del Regno*, tit. LXXIV, liv. 1, *cum circa justitiae tramites*.

³⁵ P. CLEMENTINI, *op. cit.*, XX.; L. RASTELLO, *Il tributo di registro*, *op. cit.* In qualche Comune le tasse giudiziali venivano appellate *date*, e si riscuotevano alla contestazione della lite, variandone la misura. Sulle controversie ereditarie la tassa era del decimo.

³⁶ V. Regno del Piemonte sotto Amedeo VIII.

³⁷ V. a tal proposito, L. CIBRARIO, *Economia politica del medioevo*, Torino, 1852; F.P. SCLOPIS, *Storia della legislazione italiana*, Torino, 1840, vol. II, 407 ss. Si graduavano le propine sul valore della causa, e nelle cause profane la tassa era di 10 scudi d'oro se la cosa litigiosa non eccedeva gli scudi mille; di scudi 25 tra i mille e i diecimila; di scudi 50 tra i dieci e ventimila; al

4. Evoluzione della disciplina nell'ordinamento francese dal XVI al XVIII sec. e negli Stati italiani preunitari.

Nella Francia *post* feudale, l'amministrazione della giustizia era sostanzialmente resa in forma gratuita, tant'è che la parte vittoriosa nella controversia donava ai giudici, per i servizi resi, dei beni o del denaro, detti *apice*.

Di poi, nel corso del XVI secolo³⁸, le *épices* assunsero la connotazione di tributo da versarsi obbligatoriamente, ad opera delle parti in giudizio ed a partire dal 1771 venne abolita ogni venalità delle cariche ed i magistrati furono retribuiti direttamente dallo Stato³⁹.

A seguito della Rivoluzione francese venne, poi, definitivamente abolito il predetto sistema di tassazione sugli atti giudiziari e venne introdotta, dapprima con la legge 21 *ventoso* anno VII e, di poi, con la legge 22 *frimaio* anno VII, un sistema di tassazione organico sulla registrazione delle sentenze e dei diritti di cancelleria, da riscuotersi per conto dello Stato⁴⁰.

di sopra, qualunque potesse essere la somma, non si pagava più di cento scudi. Nelle cause beneficiari poi, se il valore dell'oggetto in litigio non oltrepassava cento ducati, se ne pagavano 10; tra cento e mille, 25; tra mille o tremila, 50; e quando si andava al di là, mai più di cento scudi. Trattandosi di cause giurisdizionali o d'altre materie non tassabili per valore intrinseco, si facevano tasse moderate secondo la varietà dei casi. Pagavasi inoltre un diritto al notaio o cancelliere per la registrazione e qualche altro onorario.

³⁸ L. RASTELLO, *op. cit.*, 15. L'A. precisa che "... in Francia, dopo il periodo feudale — in cui il pagamento del tributo rappresentava piuttosto il riconoscimento della sovranità del signore sul territorio — troviamo le prime tracce della registrazione concepita come istituto organico nel cosiddetto *contròl* (1581), con il quale coesisteva l'istituto della *insinuazione* per le donazioni e altri contratti. Nel 1693 il *contròl* (registrazione) fu esteso in maniera più completa alle diverse specie di rapporti giuridici e il tributo dovuto fu chiamato *droit d'enregistrement* come tuttora si chiama".

³⁹ P. CLEMENTINI, *op. cit.*, XXI – XXII. L'A. afferma che "In Francia si trova l'origine delle tasse giudiziali, dette *épices*, sotto il regno di Luigi XII, verso l'anno 1510. Dapprima, ad imitazione del diritto canonico, la giustizia era gratuita per i litiganti, e la spedizione delle decisioni fatte in parlamento sopra affari di diritto privato veniva sostenuta dalla cassa del re. I giudici però ricevevano le *épices*, o doni consistenti in dolci e confetti, e poi in danaro dalla parte che rimaneva vittoriosa in lite. Da Luigi XII, delle *épices* si formò un'imposta, divenuta obbligatoria per le parti. Per impedire gli abusi nel secolo XVII si proibì la consegna delle *épices* prima del giudizio, ordinandosi che il pagamento seguisse dopo finita la causa, in base ad un atto esecutivo, a mani dei cancellieri incaricati di riscuotere le *épices* per ripartirle fra i giudici. Le *épices*, in caso di appellazione, venivano ridotte dalle Corti superiori, ordinandosi la restituzione del soprappiù incompetentemente riscosso". V. anche P. CLEMENTINI, *op. cit.*, XXII, richiama BAILLY, *Storia finanziaria della Francia*, T. I, 208, 209, 270, il quale precisava che "Nel 1564 si assoggettò ad una tassa del 5 per 100 il capitale della lite, che si doveva pagare anticipatamente all'inizio della causa. Di poi a questa tassa del 5 per 100, si sostituì quella d'un *parisis* e del quintodanaro delle *épices*, che andava a profitto dei giudici, ai quali lo Stato non corrispondeva se non che un tenue stipendio che appena eguagliava un modico interesse della somma dai giudici versata in prezzo della carica".

⁴⁰ L. RASTELLO, *op. cit.*, 15.

Nel periodo napoleonico, nel territorio italiano sotto la dominazione francese, con la legge del 16 aprile 1804 furono recepite le leggi dell'anno VII e, pertanto, abolite tutte le tasse giudiziarie fino a quel momento conosciute, quali le sportule, onoranze, salari e simili ed introdotte le tasse sugli atti giudiziari.

Con la legge del 17 luglio 1805, fu introdotto il tributo sugli atti civili e commerciali ed, infine, con il decreto del 21 settembre 1807, entrò in vigore la tariffa sulle competenze e sulle spese dei giudici di pace, dei cancellieri, degli uscieri, patrocinatori ed altri⁴¹.

Di poi, nel 1815, dopo il Congresso di Vienna, con la restaurazione dell'*Ancien Régime* e, quindi, degli antichi Stati sovrani, ogni Stato italiano⁴² adottò la propria legge del registro, rifiutando l'impostazione della legislazione francese del 22 *frimaio* anno VII.

Pertanto, in alcuni Stati d'Italia l'amministrazione della giustizia fu esercitata gratuitamente, in altri vennero applicate delle tasse sulle sentenze rese dai giudici. Nel ducato di Toscana, ad esempio, furono esentati dall'imposizione i provvedimenti adottati in sede giudiziale, in materia di controversie sulle imposte; mentre, le altre pronunce giudiziali furono assoggettate a tassazione, in misura fissa o graduale, a seconda della diversa autorità adita ovvero in base all'ammontare della *res* controversa.

Nell'ex ducato di Parma, invece, fu prevista l'applicazione di una tassa fissa solo nell'ipotesi in cui fosse stata richiesta una copia del provvedimento reso dalla Cassazione ovvero delle sentenze interlocutorie pronunciate dai tribunali; si faceva luogo alla riscossione della tassa proporzionale, nei casi di collocazione di crediti, le pronunce d'omologazione, di concordati in materia commerciale o in presenza di una sentenza definitiva, nel qual caso la tassa veniva versata in misura corrispondente all'ammontare della condanna stessa.

Nel Regno Sardo era prevista l'esenzione dalla corresponsione della tassa, nell'ambito dei giudizi di merito, per le sentenze di carattere preparatorio ed interlocutorio; le sentenze definitive di condanna, invece, erano soggette al versamento di una tassa proporzionale da calcolarsi sull'ammontare della controversia; infine, era prevista la corresponsione di una tassa a carattere fisso,

⁴¹ Così P. CLEMENTINI, *op. cit.*, XXII.

⁴² Ad eccezione del Regno Lombardo Veneto, ove vigevo la legislazione austriaca.

nell'ipotesi in cui fosse stata adottata una sentenza di mantenimento in possesso, di dichiarazione di nullità del contratto, di collocazione di crediti per ciascun creditore.

Nel Regno delle Due Sicilie era prevista una tassazione fissa, seppur graduata per le sentenze preparatorie e per quelle definitive, che fossero state emanate dalle autorità giudiziarie o dalle Corti amministrative.

Nel Regno Lombardo - Veneto, in luogo dell'imposta di registro, si assolveva, invece, al versamento di un'imposta di bollo sulle sentenze, che veniva applicata in misura fissa, nel caso in cui la *res* controversa fosse stata di valore inferiore a L. 500, mentre se superiore era dovuta in misura proporzionale⁴³.

5. La legislazione italiana in materia di imposta di registro sugli atti giudiziari dopo la costituzione del Regno d'Italia: analisi della legge 21 aprile 1862, n. 585.

Dopo l'unificazione d'Italia, il legislatore avvertì l'esigenza di procedere ad uniformare le diverse legislazioni fiscali in materia di registro, precedentemente previste nei singoli Stati preunitari, al fine di evitare dei trattamenti diseguali tra i diversi "*regnicoli*" nell'applicazione della detta imposta; si resero così uniformi sull'intero territorio nazionale le formalità della registrazione degli atti.

Tale progetto fu attuato con la legge 21 aprile 1862, n. 585⁴⁴, che si ispirava alla legge 22 *frimaio* anno VII⁴⁵, anche se rispetto quest'ultima presentava un minor carattere fiscale.

Secondo la dottrina maggioritaria⁴⁶ era fuor di dubbio che la legislazione di registro trovasse il proprio fondamento nell'ordinamento francese e, precisamente, nella legge 22 *frimaio* anno VII⁴⁷.

⁴³ Per l'*excursus* storico si v., P. CLEMENTINI, *op. cit.*, XXIII.

⁴⁴ Il progetto di legge presentato in data 9 aprile 1862 veniva approvato alla Camera e definitivamente confermato dal Senato in data 15 aprile 1862, tradotto poi nella legge 21 aprile 1862, n. 585. V. sul punto Discussioni alla Camera dei deputati, tornata del 9 aprile 1862.

⁴⁵ Il progetto di legge presentato dal Ministro delle finanze Bastogi alla Camera il 4 luglio 1861 si ispirava, nella parte principale, alla legge 22 *frimaio* anno VII. Ciò risulta dai Documenti parlamentari, sessione 1861, 196, vol. II

⁴⁶ P. CLEMENTINI, *op. cit.*, XV

⁴⁷ G. FRANSONI, *Commento all'art. 1 del D.P.R. n. 131 del 1986*, in *Codice delle leggi tributarie*, a cura di A. FEDELE, 2014, 8, secondo l'A. "*si tratta... della codificazione a livello normativo delle soluzioni dottrinali elaboratae oltralpe*".

Per altra parte della dottrina, invece, la legge fondamentale del 1862, trovava il proprio fondamento negli statuti comunali del medioevo, poiché la legge 22 *frimaio* anno VII, traeva da essi la propria sostanza.⁴⁸ Anche in questo caso la tassa giudiziale veniva concepita quale corrispettivo per il servizio speciale reso dallo Stato alle parti di un giudizio, affinché le stesse potessero invocare la tutela giurisdizionale dei propri diritti e chiedere l'esercizio del ministero del giudice, tant'è che tale tassa veniva assolta in maniera separata da quella del bollo sulle sentenze, sugli atti d'uscire ed altri atti emessi dall'autorità giudiziaria, per i quali era prescritta anche la formalità della registrazione.

Tale legge era suddivisa in 11 titoli e 106 articoli. In particolare, il titolo III trattava delle sentenze e nel titolo IV era previsto l'obbligo del pagamento della tassa, in via solidale, *“tra i consorti di lite, nonché fra questi ed i loro rispettivi procuratori o speciali mandatari ad litem sino a una somma determinata”*.

In tal modo, veniva garantita all'Amministrazione una maggiore facilità di riscossione delle tasse, anche di modico valore, obbligando solidalmente tutti i contribuenti, poiché ad avviso del legislatore *post* unitario non era accettabile porre il pagamento dell'imposta solo sulla parte maggiormente interessata al giudizio, così come stabilito nella legge francese.

Di poi, nel titolo X si stabiliva quali atti dovessero essere registrati a debito ovvero fossero esenti da imposizione. In proposito era prevista la registrazione a debito solo per le sentenze definitive nelle cause in cui erano parte dei soggetti indigenti; erano, invece, esenti da tassazione i provvedimenti interlocutori adottati in giudizio; infine, era prevista la registrazione a debito per gli atti e contratti, prodotti in giudizio da parte dei contenenti, i quali erano legittimati a beneficiare del gratuito patrocinio.

La legge n. 585 del 21 aprile 1862, fu modificata nel corso degli anni soprattutto per le esigenze finanziarie del nuovo Regno d'Italia; in particolare, la legge n. 3121 del 1866 dispose l'ampliamento delle basi del tributo, con conseguente obbligatoria registrazione di una molteplicità di atti, con specifico riferimento a tutte le sentenze relative ai procedimenti contenziosi emessi sia in materia civile, che commerciale.

⁴⁸ Sul punto G. VIGNALI, *Le tasse di registro*, Milano, 1907, I, 32; A. UCKMAR, *La legge di registro, op. cit.*, 10.

6. Analisi della tassa sugli atti giudiziari alla luce del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269 e delle successive leggi.

Con il R.D. 30 dicembre 1923 n. 3269⁴⁹, a seguito della riforma dell'ordinamento finanziario fu introdotta una modifica sostanziale al regime di tassazione indiretta, prevedendo la scissione del tributo di registro da quello successorio⁵⁰.

Tale R.D. costituiva una “ *legge organica*”⁵¹, poiché presentava le caratteristiche di una vera e propria legge e non anche e semplicemente di un testo unico, in quanto seppur adottato nell'intento di ammodernare il precedente R.D. n. 217 del 20 maggio 1897, in realtà aveva una struttura ed impostazione del tutto nuova e si scindeva in due parti fondamentali: la prima costituita dalla legge vera e propria⁵², nella quale era disciplinata la struttura e il funzionamento del rapporto d'imposta, completata dalla Tariffa all. A)⁵³; la seconda parte, invece, risultava composta dalle Tabelle, con gli allegati B), C), D) ed E).

Più specificamente, la Tariffa all. A), agli artt. 68, 69, 70, 71 e dall'art. 114 al 137, disciplinava la registrazione delle “ *sentenze, convenzioni e atti giudiziari, e gli atti degli ufficiali giudiziari e degli usceri*”. Le Tabelle di cui agli allegati B), C), D) ed E), invece, riguardavano la tassazione di atti sottoposti ad un particolare trattamento tributario.

Nelle richiamate disposizioni di cui alla Tariffa A) era previsto che fossero assoggettate all'imposta di registro in misura fissa, graduale o proporzionale le sentenze definitive rese dai giudici ovvero da arbitri e tribunali esteri, in ragione della natura dichiarativa, di condanna o traslativa del provvedimento adottato, oltrechè le convenzioni e gli atti giudiziari ed, infine, gli atti degli ufficiali giudiziari e dei messi.

La prevista differenziazione delle aliquote denotava la nuova natura del tributo, non più considerato in una mera ottica di compensazione del servizio prestato dallo Stato, ma quale imposta diretta a colpire le manifestazioni di capacità

⁴⁹ Pubblicato nella Gazz. Uff. 17 maggio 1924, n. 117, S.O.

⁵⁰ Tale decreto reale fu emanato in virtù dei pieni poteri conferiti al Governo dalla L. 3 dicembre 1922, si. 1601.

⁵¹ L. RASTELLO, *op. cit.*, 37 ss.

⁵² La legge era distribuita su sette titoli e constava, complessivamente, di 155 articoli.

⁵³ Tale Tariffa contiene l'elenco non tassativo, di tutti gli atti soggetti a registrazione in termine fisso, con la specificazione della misura del tributo dovuto, nonché delle note integrative delle norme riguardano la tassazione; si precisa che la Tariffa si compone di 141 articoli ed è divisa in tre parti.

contributiva, che gli atti giudiziari, nei loro effetti, erano in grado di produrre nel momento in cui realizzavano dei trasferimenti di ricchezza⁵⁴.

Successivamente, furono approvate molteplici leggi⁵⁵ dirette a modificare ed integrare, anche con carattere definitivo, le disposizioni di cui al R.D. n. 3269 del 1923⁵⁶.

Con l'entrata in vigore del nuovo codice processuale civile del 1942 si pose un problema di incompatibilità con le disposizioni dello stesso R.D. del 1923, che facevano rimando dell'originario codice di rito del 1865.

Pertanto, non essendo possibile far ricorso alla nomenclatura degli atti processuali utilizzata originariamente dal R.D., all'interprete si pose il problema di verificare la corrispondenza degli atti giudiziari previsti nel nuovo codice di rito con riferimento ai provvedimenti richiamati nella citata legge tributaria, da assoggettare a registrazione.

Ad esempio, nell'art. 6 della richiamata legge, era previsto che il tributo si applicasse alle *decisioni e agli atti giudiziari* contemplati nella parte II della Tariffa all. A); in tal modo, il legislatore intendeva per *atti giudiziari*, più specificamente le *convenzioni giudiziali*, che contrapponeva alle *decisioni*, aventi carattere giurisdizionale e natura decisoria⁵⁷.

Il R.D. del 1923 chiariva, inoltre, all'art. 68, che con il termine *decisioni* ci si riferiva alle “*sentenze definitive che pronunciano sulla domanda di merito, accogliendola o respingendola (sentenze definitive nel merito, nonchè alle sentenze definitive che assolvono dalla osservanza del giudizio perché il rapporto processuale non si è regolarmente costituito (sentenze definitive, assolutorie dall'osservanza del giudizio)*”⁵⁸.

⁵⁴ A. FANTOZZI – G. TINELLI, *Il regime tributario del processo civile*, Torino, 1994, 12 ss.

⁵⁵ Interessante è, inoltre, il R.D.L. 7 agosto 1936, n. 1531, con il quale veniva regolato il procedimento per ingiunzione prima dell'entrata in vigore del Codice di procedura civile del 1942. Tale Decreto all'art. 28, che disciplina il trattamento tributario dei decreti ingiuntivi, e tale disposizione è rimasta in vigore anche dopo la promulgazione del Codice di rito, che ha abrogato il D. n. 1531, e sino all'entrata in vigore del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 634. Al riguardo v. anche Circ. 5 settembre 1951, n. 136127, *Riv. Leg. fisc.*, 1951, 947.

⁵⁶ A tale riguardo v. R.D.L. 7 agosto 1936, n. 1639 conv. nella L. 7 giugno 1937, n. 1016, con il quale il legislatore apportò una riforma generale agli ordinamenti tributari.

⁵⁷ L. RASTELLO, *op. cit.*, 387 ss.

⁵⁸ G. CHIOVENDA, *Istituzioni di diritto processuale civile*, Napoli, 1934, 11, 351. L'A. precisava che per “*sentenza definitiva non deve intendersi la sentenza passata in giudicato, ma soltanto quella che, chiudendo definitivamente un grado del giudizio, esaurisce i poteri del giudice nel grado stesso. Così la sentenza pronunciata dal Tribunale, ancorchè soggetta ad appello e al*

Pertanto, il tributo di registro non risultava applicabile alle cosiddette “*sentenze interlocutorie*”⁵⁹, che non definivano il giudizio in un determinato grado, ma che incidavano unicamente su quegli elementi processuali indispensabili per decidere il merito della controversia⁶⁰.

Pur tuttavia, nel far applicazione del tributo doveva sempre considerarsi il principio sancito dall’art. 8 della prefata legge, in forza del quale gli atti erano assoggettabili al tributo, in ragione della loro natura e secondo i loro effetti, indipendentemente dalla loro forma esteriore⁶¹.

Infatti, la riconduzione dei provvedimenti giudiziari nelle più ampie categorie delle sentenze, delle ordinanze e dei decreti si palesava talvolta incerta, poiché, in taluni casi, il giudice utilizzava la forma apparente di un provvedimento, ma da questo si discostava sostanzialmente nella sostanza⁶²; in altri casi, l’incertezza era determinata dalla circostanza che la legge regolava ogni singolo provvedimento in modo autonomo⁶³.

Orbene, al fine di superare le suddette incertezze tra la forma e la sostanza dei provvedimenti adottati dall’autorità giudiziaria, il codice di rito del 1942 ha espressamente prescritto all’art. 131, comma 1, c.p.c., in quali casi il giudice si pronuncia con sentenza, ordinanza o decreto anche se, al secondo comma della citata disposizione, in virtù del criterio della *atipicità* delle decisioni, i predetti

ricorso per cassazione, è tuttavia definitiva perché conclude il giudizio avanti al giudice di primo grado”. Tuttavia, l’A. riteneva che nell’ambito delle sentenze interlocutorie fossero ricomprese anche le *sentenze incidentali, che pronunciavano sulla esistenza del rapporto processuale (ad es., quelle relative alla determinazione della competenza), le sentenze provvisoriale, che provvedevano su domande di misure cautelari o provvisorie*. Tali pronunce nonostante la loro natura erano da ritenersi soggette al tributo.

⁵⁹ L’art 127, Tar. all. A) prevedeva un’eccezione al principio menzionato, in quanto sanciva che dovevano essere assoggettate alla registrazione anche le sentenze interlocutorie della Corte di Cassazione.

⁶⁰ L. RASTELLO, *op. cit.*, 388.

⁶¹ A. UCKMAR, *La legge del registro*, Padova, 1953, II, 481.

⁶² L. RASTELLO, *op. cit.*, 389. L’A. sostiene che “... *la forma della sentenza è stata utilizzata per provvedimenti sostanzialmente diversi dalla sentenza e viceversa la forma della ordinanza è stata estesa a provvedimenti di contenuto diverso. E la incertezza deriva appunto da questo intreccio continuo tra provvedimenti intesi come forma e provvedimenti intesi come sostanza*”. L’A. per esemplificare affermava che “*quantunque il provvedimento avesse la forma di sentenza, come quando autorizzava la vendita forzata di immobili (l’art. 666 c.p.c. abrog.), tuttavia era da considerarsi esente da registrazione perché la decisione del giudice non riguarda nè il merito delle contestazioni nè una questione pregiudiziale, ma si limitava soltanto a stabilire i presupposti processuali per la esecuzione forzata della vendita*”. Ris. Min., 27 gennaio 1867, *Collez. Deman.*, IX, 22.

⁶³ G. CHIOVENDA, *op. cit.*, II, 350 e 351.

provvedimenti possono rivestire qualunque forma, purchè idonea a raggiungere lo scopo perseguito⁶⁴.

Pertanto, nei confronti dei provvedimenti giudiziari trova applicazione il principio secondo cui il regime tributario di un atto si determina in rapporto alla sua natura e agli effetti che produce, poichè potrebbe verificarsi, sia pure involontariamente, una divergenza tra le espressioni adottate dal giudice e la sostanza e gli effetti dell'atto⁶⁵.

Il R.D. del 1923 sanciva, inoltre, il principio in base al quale l'obbligo di pagare il tributo sorgeva non solo nel caso in cui fosse stato stipulato un atto valido, ma anche laddove questi fosse nullo.

Tale principio permetteva di superare la *fictio iuris*, talvolta adoperata in giurisprudenza, secondo cui di fronte ad un atto nullo, lo stesso doveva considerarsi, comunque, un valido strumento di trasferimento, seppure inverso di ricchezza⁶⁶.

⁶⁴ Vedansi V. ANDRIOLI, *Commento al C.p.c.*, Napoli, 1957, 13, I, 349, secondo cui “il giudice possa adoperare addirittura a suo piacimento una forma qualsiasi; egli deve scegliere tra le tre forme tipiche — sentenza, ordinanza o decreto —, perché un provvedimento innominato, come giustamente è stato rilevato dalla dottrina più autorevole, sarebbe privo di disciplina positiva, e cioè di quella fitta rete di norme, parte descrittive e parte precettive sparse per il codice “; come, ad es., quelle concernenti le impugnazioni”.

⁶⁵ A. BERLIRI, *op. cit.*, 339, secondo l'A. “una chiara riprova dell'applicabilità di tale principio anche alle sentenze è fornita dall'ultimo comma dell'art. 68 che dichiara dovuta la tassa graduale - propria delle sentenze di condanna o di attribuzione — anche ai provvedimenti concepiti nei termini di una semplice dichiarazione di diritto quando operano gli effetti dell'attribuzione o della condanna ed un'ulteriore riprova se ne ha nel disposto dell'art. 69, lettere b) e c), che assoggetta a tassa fissa le sentenze di omologazione emesse nei giudizi di graduazione e quelle che omologano un concordato a condizione che tanto le prime quanto le seconde non risolvano alcuna contestazione, giacché in tal caso, malgrado la loro apparenza, esso debbono considerarsi come vere e proprie sentenze di condanna”; cfr. A. UCKMAR, *op. cit.*, II, 531; L. RASTELLO, *op. cit.* 386.

⁶⁶ La Corte di Cassazione con sentenza del 28 febbraio 1927, affermava che: “si presenta per la prima volta all'esame della Corte di cassazione unificata la questione per cui si chiede se si debba assoggettare alla tassa di registro la sentenza che pronuncia la risoluzione di un contratto di vendita per non avere il compratore pagato il prezzo, risoluzione che sia dichiarata dal giudice in applicazione della norma posta all'art. 1165 cod. civ., per il quale la condizione risolutiva è sempre sottintesa nei contratti bilaterali... La Corte di cassazione di Roma con sentenza 9 gennaio 1890 aveva affermato che non fosse dovuta la tassa proporzionale, bensì quella graduale. Con altro giudicato 4 ottobre 1893 la medesima Corte aveva ancora deciso che quando la risoluzione di un contratto avvenga per sentenza in forza di condizione risolutiva dipendente dal contratto, la sentenza è esonerata dalla tassa proporzionale La stessa Corte venne invece nell'opposto avviso con la pronuncia 4 dicembre 1902. ... Ora ritiene questa suprema Corte che non sia il caso di continuare l'indirizzo segnato dall'ultima sentenza, che un ponderato esame assicura costituire deviazione dal sicuro e diritto cammino che era stato in precedenza tracciato e seguito”. A. BERLIRI, *op. cit.*, 343, secondo l'A. “E' doveroso peraltro rilevare come successivamente la suprema Corte sia andata in avviso contrario sul riflesso che se l'art. 12 vieta (salvo le eccezioni di cui all'art. 14) la restituzione dell'imposta pagata su di un atto di poi risoluto o dichiarato nullo ciò vuol dire che, agli effetti fiscali, quell'atto importa un trasferimento e quindi la sentenza

Sul punto, la dottrina si presentava divisa. Vi era, infatti, chi riteneva che la sentenza risolutiva di un contratto non fosse in grado di manifestare alcuna capacità contributiva e, quindi, non dovesse essere soggetta all'imposta proporzionale⁶⁷.

Altra parte della dottrina, invece, riteneva che dovesse darsi luogo al versamento dell'imposta proporzionale, sulla scorta del principio generale in forza del quale il regime tributario di un atto si determina in rapporto alla sua natura ed agli effetti che è idoneo a produrre, anche in presenza di una pronuncia di risoluzione di un contratto, con disposta retrocessione dei beni⁶⁸.

Tale tesi era contrastata da altra autorevole dottrina⁶⁹, che osservava come qualsiasi atto di retrocessione dei beni e, quindi, anche le sentenze, non potessero considerarsi assoggettabili ad imposta proporzionale, poichè tale imposizione era esclusa per la mancata inclusione di tale fattispecie nell'art. 68 del R.D. del 1923, ed anche in ragione del fatto che nella Tariffa, cui la norma rinviava espressamente, non era prevista l'assoggettabilità ad imposta proporzionale delle sentenze di risoluzione dei contratti⁷⁰.

che lo risolve o lo dichiara nullo deve necessariamente attuare un trasferimento in senso inverso... E fatto quindi che l'atto simulato dia luogo al pagamento di una tassa di trasferimento si spiega perfettamente senza bisogno di fare ricorso a nessuna finzione, evitando così il pericolo gravissimo di costruire, accanto alla realtà economica e giuridica, una seconda realtà, meramente fittizia, ad uso del fisco, costruzione della quale è facile immaginare, ma non valutare esattamente, tutti i pericoli".

⁶⁷ F. MAFFEZZONI, *Gli effetti giuridici degli atti soggetti alla imposta di registro*, Padova, 1947, 116.

⁶⁸ A. UCKMAR, *op. cit.*, II, 532; L. RASTELLO, *op. cit.* 405.

⁶⁹ A. BERLIRI, *op. cit.*, 344 ss.

⁷⁰ L. RASTELLO *op. cit.* 405, il quale, contrastando la tesi di A. BERLIRI, si richiama A. UCKMAR affermando che *"le sentenze di risoluzione dei contratti rientrerebbero nella sfera di applicazione dell'art. 121 della tariffa non potendosi contrastare che tale articolo comprenda anche le sentenze "perchè esso parla anche genericamente di "atti.. giudiziari" così come di "atti giudiziari" "parla l'art. 1 della legge intendendo per tali anche le sentenze. Nè potrebbe negarsi, come invece vorrebbe il Berliri, che le sentenze possono avere anche la natura degli atti specificamente designati nella prima parte della tariffa; basta ricordare l'esempio delle sentenze che provvedono alla esecuzione specifica di cui all'art. 2932, addotto dall'Uckmar, per convincersi del contrario".*

7. Gli orientamenti emersi nella giurisprudenza della Corte costituzionale.

Il quadro normativo, così come innanzi delineato, si presentava variegato e privo di sistematicità, con evidente condizionamento del regime della tassazione su quello proprio della tutela giurisdizionale.

Pertanto, le pronunce della Corte Costituzionale⁷¹ dei primi anni sessanta erano dirette a realizzare un “*sistema organico*” di imposizione fiscale costituzionalmente orientato⁷².

La Corte, infatti, operava una distinzione tra l'imposizione volta a garantire l'ordinaria trattazione del processo, da quella che, perseguendo una mera finalità fiscale, limitava la tutela dei diritti e degli interessi perseguiti dalle parti in causa⁷³.

Il criterio discretivo utilizzato dalla Corte era “*tra oneri finalizzati al miglior funzionamento del processo e oneri fiscali*”⁷⁴, che costituivano esclusivamente un'occasione di prelievo e di controllo fiscale.

La predetta bipartizione era fondata sul criterio del “*razionale collegamento*”⁷⁵ tra la disposizione normativa, che prevedeva l'imposizione fiscale e la pretesa dedotta in giudizio dalle parti contendenti; inoltre, oggetto del sindacato costituzionale risultava pure il parametro della misura e della natura dell'onere stesso, poiché questo non poteva assumere una connotazione e gravità tale, da porsi in contrasto con l'ordinario svolgimento del processo⁷⁶.

⁷¹ Corte Cost., 31 marzo 1961, n. 21, in *Giur. Cost.*, 1961, 138 ss., con nota di G.A. MICHELI, *Considerazioni sull'incostituzionalità del solve et repete*, *ivi*, 1187. Con tale sentenza la Corte dichiarò l'illegittimità del *solve et repete* sotto il profilo dell'art. 3 anziché quello dell'art. 24 Cost.

⁷² Così A. FEDELE, *Oneri fiscali e processo nella giurisprudenza Corte Costituzionale*, in *Giur. cost.*, 1969, 2362.

⁷³ Questa distinzione di fondo nella giurisprudenza della Corte è sottolineata da A. FEDELE, *op. cit.*, 2362 ed, in particolare, da L.P. COMOGLIO, *L'art. 24 Costituzione e gli oneri fiscali nel processo*, in *Riv. dir. proc.*, 1965, 443 ss.; *Idem*, *La garanzia costituzionale dell'azione ed il processo civile*, Padova, 1970, 27; *Idem*, *L'incubo fiscale sul processo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1974, 1, 85 Ss.; *Idem*, *Processo civile e la riforma tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1973, I, 779 ss. Tra sentenze della Corte si vedano in particolare la sent. Corte Cost., 3 luglio 1963, n. 113, in *Giur. It.*, 1963, I, 1175 e Corte Cost., 3 luglio 1967, n. 81, in *CED Cassazione*, 1967.

⁷⁴ A. FANTOZZI – G. TINELLI, *op. cit.*, 14.

⁷⁵ Così Corte Cost., 2 luglio 1966, n. 80, in *CED Cassazione*, 1966 e Corte Cost., 3 maggio 1963, n. 56, in *CED Cassazione*, 1963; L.P. COMOGLIO, in *Tutela giurisdizionale e “razionalità” degli oneri fiscali nel processo civile*, in *Riv. dir. proc.*, 1971, 468 ss.

⁷⁶ Corte Cost., 3 luglio 1963, n. 113, in *Giur. It.*, 1963, I, 1175, nella quale sottolinea che “*l'imposizione di un onere che sia tale e di tanta misura da rendere presumibilmente impossibile lo svolgimento delle attività processuali è in evidente contrasto logico con lo svolgimento del processo*”.

La Corte, nelle richiamate pronunce, fondava ogni propria censura sugli oneri fiscali del processo, in base al criterio dell'interesse generale alla riscossione dei tributi, ex art. 53 Cost., temperato dal divieto di compressione del diritto di difesa costituzionalmente garantito⁷⁷.

Negli arresti innanzi citati, il complesso degli oneri fiscali veniva legittimato nei limiti menzionati⁷⁸, ragion per cui le tasse giudiziarie e gli stessi oneri fiscali potevano essere ritenuti costituzionalmente legittimi, in forza del presupposto che non v'è *“nessuna norma costituzionale che assicuri tutela giurisdizionale gratuita o impedisca di accollare al privato una parte del costo del servizio, purché sussista un “collegamento razionale” tra l’oggetto della prestazione tributaria e l’azionabilità delle pretese sostanziali”*⁷⁹.

8. Analisi del D.P.R. n. 634 del 26 ottobre 1972.

La legge delega n. 825 del 9 ottobre 1971,⁸⁰ ha rappresentato un elemento di sicura frattura con la normazione in tema di imposta di registro, introducendo significative novità anche in tema di rapporti tra l'imposizione tributaria e gli atti giudiziari⁸¹.

⁷⁷ A. FEDELE, *Oneri fiscali e processo nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, cit., 2363; Corte Cost., 09 aprile 1963, n. 45, in *Giur. Costit.*, 1963, 173 e Corte Cost., 07 dicembre 1964, n. 100, in *CED Cassazione*, 1964, in base alla quale: *“Non viola il diritto alla tutela giurisdizionale la imposizione di oneri fiscali che siano razionalmente collegati alla pretesa dedotta in giudizio, e siano di tal natura da costituire un regolamento delle modalità di esercizio dell’azione giudiziaria che non renda difficile o impossibile l’esperimento”*.

⁷⁸ Corte Cost., 02 luglio 1966, n. 80, in *CED Cassazione*, 1966 e Corte Cost., 22 dicembre 1969, n. 157, in *CED Cassazione*, 1969, secondo cui: *“Nell’ordinamento giuridico posto in essere dalla vigente Costituzione repubblicana i diritti individuali dei cittadini sono armonicamente coordinati con quelli della comunità in modo tale da limitarsi a vicenda, restando nella legittimità costituzionale. Deriva da ciò che il principio che garantisce al cittadino la tutela giurisdizionale dei suoi diritti (art. 24 Cost.) va coordinato con quello dell’interesse generale alla riscossione dei tributi che è pure garantito dall’art. 53 della Costituzione”*.

⁷⁹ A. FANTOZZI – G. TINELLI, *op. cit.*, 19.

⁸⁰ L’art. 7, n. 7, della legge delega, disponeva: *“La revisione delle imposte e tasse afferenti i procedimenti civili, penali e amministrativi per raggiungere il fine di rendere più spediti i procedimenti, anche con la possibilità di eliminare le imposte di bollo su atti e documenti e di sostituirle con una imposta una tantum, ed eliminare ogni impedimento fiscale al diritto dei cittadini di agire in giudizio per la tutela dei propri diritti ed interessi legittimi”*.

⁸¹ R. DINI, *Aspetti nuovi dell’imposta di registro secondo il progetto del decreto delegato predisposto dal governo a seguito della legge delega 9 ottobre 1971 n. 825*, in *Boll. Trib.*, 1972, 1621 ss.; *Idem*, *Prime osservazioni esegetiche alla nuova legge di registro*, in *Dir. prat. trib.*, 1973, 1, 214 ss.; M. SCARLATA FAZIO, *La nuova legge del registro, Commento al D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 634*, in *Boll. Trib.*, 1973, 961 ss.; A. VEZZA, *Imposta di registro, Commento al D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 634*, Milano, 1973; F.G. TESAURO, *Novità e problemi nella disciplina dell’imposta di registro*, in *Riv. dir. sc. fin.*, 1975, I, 90.

Ad avviso di una parte della dottrina, tuttavia, le esigenze di semplificazione prescritte nella citata legge delega e nel D.P.R. n. 634 del 1972, pregiudicavano la certezza diritto, determinando notevoli dubbi interpretativi, risolti nel corso degli anni dalla prassi e dalla giurisprudenza⁸².

Sul punto, la dottrina rilevava l'esistenza di alcuni profili di dubbia formulazione nel dettato normativo di cui all'art. 35 del D.P.R. n. 634 del 1972, nella parte in cui il legislatore statuiva che erano soggetti ad imposta di registro gli *“atti dell’Autorità giudiziaria ordinaria che definiscono anche parzialmente il giudizio”*.

La citata disposizione legislativa, ad una prima lettura, induceva l'interprete ad escludere dall'imponibilità le sentenze e le decisioni adottate dai giudici speciali, anche se l'art. 8 della Tariffa, allegato A), assoggettava ad imposizione gli atti dell'autorità giudiziaria sia ordinaria, che speciale, da intendersi quale organo giudicante investito del potere decisorio da parte delle leggi dello Stato.

Inoltre, risultava di indubbia importanza l'abolizione del doppio regime impositivo previsto, sino ad allora, tra i decreti ingiuntivi muniti di formula esecutiva o successivamente dichiarati tali e quelli che non lo erano. Per i primi era prevista l'applicazione di un'imposta proporzionale o graduale, mentre per i secondi era dovuta un'imposta in misura fissa.

Tuttavia, un elemento di indubbia novità era rappresentato dall'applicazione dell'imposta di registro, in misura proporzionale, anche con riferimento alle sentenze non definitive, contenute disposizioni di carattere patrimoniale.

Pertanto, la finalità perseguita dal legislatore era quella di eliminare le imposizioni provvisorie, che avevano determinato, sino ad allora, sicure incertezze nella prassi operativa dell'Amministrazione finanziaria, oltrechè degli operatori giudiziari.

Dunque, a seguito dell'introduzione del citato D.P.R., l'imposta di registro doveva corrispondersi nella misura e con le aliquote stabilite in ragione del contenuto della sentenza o del decreto, potendo il contribuente, ove ve ne fossero stati i

⁸² G. AVEZZA, *Imposta di registro*, Milano, 1977, 95 ss. L'A. sostiene che la normazione abrogata, invece, *“... articolava in una minuziosa casistica, la quale, se poteva apparire a volte eccessiva e pleonastica, aveva tuttavia il pregio di rispondere autenticamente a tutte le ipotesi”*.

presupposti, richiedere il rimborso o versare l'integrazione di tributo al passaggio in giudicato della sentenza riformatrice⁸³.

Tale costrutto, quindi, risultava conforme ai principi costituzionalmente sanciti, anche rispetto alla questione dell'imposizione di registro della sentenza di condanna, poi, successivamente riformata.

Infine, veniva prevista la registrazione anche dei lodi arbitrali e delle sentenze di esecutività di sentenze straniere, prevedendo che la relativa imposizione fosse commisurata al contenuto condannatorio o dichiarativo degli atti resi esecutivi⁸⁴.

⁸³ In giurisprudenza v. Corte Cost., 15 novembre 1985, n. 285, in *CED Cassazione*, 1985, che così statuiva: “*Gli artt. 12 e 14 R.D. 30 dicembre 1923 n. 3269, non consentendo la restituzione totale o parziale dell'imposta graduale di registro versata all'atto della registrazione della sentenza di primo grado, allorché la sentenza di secondo grado, passata in giudicato, abbia annullato o riformato quella di primo grado, si pongono in contrasto con principi posti nella Costituzione in tema di capacità contributiva e di ragionevolezza dei trattamenti differenziati dei cittadini, in quanto in esito alla definitiva riforma della sentenza di primo grado viene a mancare totalmente o parzialmente l'oggetto stesso della imposizione tributaria, sicché la impossibilità di ottenere la restituzione dell'importo versato, non appare giustificata. Sono pertanto costituzionalmente illegittimi gli artt. 12 e 14 R.D. 30 dicembre 1923 n. 3269, in parte qua, per violazione degli artt. 3 e 53 Cost*”.

⁸⁴ G. AVEZZA, *Imposta di registro*, op. cit., 96.

CAPITOLO II

IL TRATTAMENTO TRIBUTARIO DEGLI ATTI DELL'AUTORITÀ GIUDIZIARIA

ALLA LUCE DEL D.P.R. 131/1986

1. Osservazioni generali. Commento alla legge delega n. 825 del 1971 ed analisi della rimozione degli “impedimenti fiscali al diritto dei cittadini di agire in giudizio” a fronte del denunciato “incubo fiscale” nel processo.

L'*excursus* della legislazione italiana in tema di imposta di registro sugli atti giudiziari, così come analizzata nel precedente capitolo, permette di ricostruire la *ratio* della disciplina attualmente vigente in termini totalmente nuovi rispetto al passato, se considerata anche alla luce dell'evoluzione dottrinale e giurisprudenziale⁸⁵, nonché della normazione dettata *in subiecta materia* nel 1972 e del successivo approdo normativo, rappresentato dall'adozione del D.P.R. n. 131 del 1986.

L'applicazione dell'imposta di registro agli atti giudiziari rappresenta uno strumento di emersione, in sede giurisdizionale, degli interessi giuridici privati, espressione di capacità contributiva⁸⁶ e, nel contempo, di garanzia del “preminente interesse erariale”⁸⁷ all'assoggettamento ad imposizione degli atti del processo; tale interesse erariale, comunque, non deve porsi in contrasto con i principi costituzionalmente sanciti e, quindi, non deve condizionare “... *l'esercizio del diritto del cittadino alla tutela giurisdizionale all'adempimento del*

⁸⁵ Corte Cost. n. 21 del 31 marzo 1961, in *Giur. cost.* 1961, 139 ss., con note di G. TREVES, *Exit solve et repete*, 139 ss. e C. ESPOSITO, *Considerazioni sulla morte del solve et repete*, 142 ss.

⁸⁶ P. CALAMANDREI, *Il processo civile sotto l'incubo fiscale*, in *Riv. Dir. Proc. Civ., cit.*, 50 ss.

⁸⁷ Corte Cost., 22 dicembre 1969, n. 157, in *Giur. Cost.*, 1969, 2377. La Corte così statuisce: “Sono illegittimi, per contrasto con gli artt. 3, 24 e 113 della Costituzione, gli artt. 117 e 118 del R.D. 30 dicembre 1923 n. 3269, che approva la legge di registro, modificati con l'art. 1 del R.D. 13 gennaio 1936 n. 2313, nella parte in cui stabiliscono che i funzionari delle Cancellerie giudiziarie non possono rilasciare copie o estratti di sentenze non registrate ed i giudici emettere sentenze, decreti o altri provvedimenti sulla base di tali copie od estratti, anche quando si contesti la legittimità dell'imposta di titolo, accertata in base alle sentenze stesse. È di tutta evidenza, infatti, che il condizionare il rilascio della copia di tali sentenze al pagamento della tassa, contro l'imposizione della quale si intende agire in giudizio, si traduce in una vera applicazione della regola del “solve et repete”, già dichiarata incostituzionale”. In dottrina v. A. FEDELE, *Oneri fiscali e processo nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, cit., 2361. Ad avviso dell'A. la Corte opera una distinzione tra oneri che frappongono degli ostacoli allo svolgimento del processo, giustificati da un preminente interesse erariale e quelli per i quali manca tale giustificazione. Pertanto, secondo l'A. “l'interesse generale alla riscossione dei tributi, che trova espressione nell'art. 53 Cost. appare quindi idoneo a giustificare la previsione di oneri fiscali nel processo purchè questi ultimi non appaiano di siffatta entità o così congegnati da comprimere addirittura il diritto di azione”.

suo dovere di contribuente e dall'altro ..." ritenendo "... legittime costituzionalmente le norme che prevedono oneri fiscali razionalmente collegati con la pretesa dedotta in giudizio e che non impediscano al processo uno svolgimento conforme alla sua funzione"⁸⁸.

Peraltro, la nuova disciplina legislativa ha contribuito ad un radicale mutamento della natura del tributo, originariamente concepito come tassa dovuta per il servizio della giustizia, in imposta sugli effetti degli atti giudiziari⁸⁹.

Le disposizioni di cui al D.P.R. n. 131 del 1986, infatti, si limitano a determinare le categorie degli atti giudiziari e le modalità di soggezione all'imposta, mentre l'effettiva quantificazione è commisurata agli effetti dell'atto.

Tale nuova impostazione, dunque, ha determinato anche il superamento della discussa distinzione tra le tasse giudiziali⁹⁰ e contrattuali, così come quella

⁸⁸ Corte Cost., 06 dicembre 2002, n. 522, in *Rass. Trib.*, 2003, 725. La Corte ha così statuito: "L'art. 66 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro) nella parte in cui non prevede che la disposizione di cui al 1° comma non si applica al rilascio dell'originale o della copia della sentenza o di altro provvedimento giurisdizionale, agli effetti della loro spedizione in forma esecutiva, per essere utilizzati al fine di procedere all'esecuzione forzata, è illegittimo per violazione degli artt. 3 e 24 Cost.". La Corte ha, inoltre, espressamente affermato che: "... in epoca anteriore alla riforma - che la Costituzione "non vieta di imporre prestazioni fiscali in stretta e razionale correlazione con il processo, sia che esse configurino vere e proprie tasse giudiziarie sia che abbiano riguardo all'uso di documenti necessari alla pronunzia finale dei giudici" (sentenza n. 45 del 1963, e poi sentenze n. 91 e n. 100 del 1964); che occorre distinguere fra "oneri che siano razionalmente collegati alla pretesa dedotta in giudizio, allo scopo di assicurare al processo uno svolgimento meglio conforme alla sua funzione", da ritenersi consentiti, e oneri che invece tendano "alla soddisfazione di interessi del tutto estranei alle finalità predette, e, conducendo al risultato di precludere o ostacolare gravemente l'esperienza della tutela giurisdizionale, incorrono nella sanzione dell'incostituzionalità" (sentenza n. 80 del 1966, sull'illegittimità costituzionale della norma che vietava di rilasciare copie di sentenze non ancora registrate, il cui deposito in giudizio condizionasse la procedibilità dell'impugnazione); ed ancora che l'interesse del cittadino alla tutela giurisdizionale e quello generale della comunità alla riscossione dei tributi "sono armonicamente coordinati" (sentenze n. 157 del 1969 e n. 61 del 1970). In altre decisioni questa Corte ha invece affermato che "condizionare l'esercizio del diritto del cittadino alla tutela giurisdizionale, all'adempimento del suo dovere di contribuente" non contrasta con la Costituzione, salvo il caso dell'azione giudiziaria diretta a contestare la legittimità del tributo (sentenze n. 157 del 1969 e n. 111 del 1971). Il principio secondo cui l'onere fiscale non lede il diritto alla tutela giurisdizionale ove tenda ad assicurare al processo uno svolgimento conforme alla sua funzione ed alle sue esigenze (e non miri, invece, al soddisfacimento di interessi del tutto estranei alle finalità processuali) è stato infine ripreso dalla sentenza n. 333 del 2001, dichiarativa dell'illegittimità costituzionale della norma che condizionava al pagamento di alcune imposte, fra cui quella di registro, l'esercizio dell'azione esecutiva di rilascio dell'immobile locato".

⁸⁹ La qualificazione del tributo come "imposta" si è avuta dapprima con il D.P.R. 25 giugno 1953, n. 492 e, di poi, fu mantenuta con il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642.

⁹⁰ La "tassa giudiziaria" era originariamente prevista dalla legge del 21 aprile 1862, n. 586 e 14 settembre 1862, n. 949, nonché dai testi Unici 13 settembre 1874, n. 2077; 6 gennaio 1918, n. 135 e 30 dicembre 1923, n. 3268. Sull'evoluzione legislativa del tributo di v. A. BERLIRI, *La legge del*

relativa alla distinzione tra la tassa di enunciatazione, dovuta nel caso di menzione di un atto o di una convenzione in un altro atto enunciante, e quella di tassa titolo, riferibile alle pronunce giudiziali fondate su convenzioni verbali o su titoli non registrati, poiché entrambe sono state ricondotte nell'ambito dell'enunciatazione⁹¹.

Nel corso della presente trattazione si analizzeranno, quindi, gli atti giudiziari rilevanti ai fini dell'imposizione di registro ed il diverso atteggiarsi del tributo, in base al rapporto tra la portata dispositiva della pronuncia e l'effetto giuridico che viene a realizzarsi, poiché il processo non può considerarsi presupposto dell'imposizione, ma *"l'occasione in cui atti, già di per sé tassabili in via astratta, vengono ad essere assoggettati ad imposta in funzione del proprio contenuto giuridico per effetto della loro acquisizione nell'ambito di un processo stesso"*⁹².

Dunque, il presupposto dell'imposta deve individuarsi in atti, che già di per sé posseggono una certa attitudine contributiva, ma che assumono rilevanza tributaria qualora vengano devoluti in ambito processuale⁹³.

In tal modo l'intervento dell'autorità giurisdizionale deve considerarsi accessorio, poiché al di là dell'adozione del provvedimento giudiziale, i termini della tassazione rimangono collegati alla natura dell'atto dedotto in giudizio⁹⁴ rendendo oltremodo difficoltosa la coesistenza del binomio rappresentato dall'interesse

bollo, Milano, 1953, 41 ss.; v. P. CLEMENTINI, *Leggi sulle tasse di registro*, cit., Vol. I, XX ss.; *Idem*, *Leggi sulle tasse di bollo*, cit., 95 ss.

⁹¹ A. FANTOZZI – G. TINELLI, *Il regime tributario*, op. cit., 92 ss. G. FRANSONI, *Commento all'art. 1 del D.P.R. n. 131 del 1986*, in *Codice delle Leggi Tributarie*, a cura di A. FEDELE, 2014, 13, l'A. osserva che: *"la massima conseguenza dell'enunciatazione è quella di dare autonoma rilevanza all'atto enunciato, senza che si pervenga mai ad una considerazione unitaria di atto enunciato e atto enunciante"*.

⁹² A. FANTOZZI – G. TINELLI, *Il regime tributario*, op. cit., 79 ss.

⁹³ Sul punto si v., F. G. TESAURO, *Novità e problemi nella disciplina dell'imposta di registro*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. fin.*, 1975, I, 105, secondo cui: *"La sottoposizione all'imposta di registro degli atti giudiziari è pienamente giustificata quando essi producono lo stesso tipo di effetti (ad esempio, trasferimenti di beni) che, se prodotti con atto privato, postulano l'imposta. ... La vecchia idea, secondo cui il contribuente verserebbe allo Stato una sorta di corrispettivo per il servizio giudiziale ("tassa giudiziale") regge per la tassa ma non per l'imposta. Fruire degli apparati giudiziali non è un fatto di capacità contributiva"*; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 122 ss.

⁹⁴ A. FANTOZZI – G. TINELLI, *Il regime tributario del processo civile*, op. cit., 81. Gli A. specificano che: *"il processo non costituisce propriamente il presupposto dell'imposizione, ma soltanto l'occasione che rende concreta l'astratta soggezione a tributo dell'atto, in quanto in tal modo l'atto cui viene ad attribuirsi rilevanza processuale diventa al tempo stesso rilevante ai fini impositivi. Per cui non è il processo a creare l'atto economico soggetto ad imposta, ma è l'atto economico, già di per sé astrattamente tassabile, a diventare il presupposto di tassazione allorquando viene devoluto nel processo civile"*.

generale alla riscossione dei tributi, rispetto al diritto del singolo ad ottenere un'effettiva tutela giurisdizionale.

Sul punto la normativa previgente incideva in modo assolutamente pregnante sulle tutele costituzionalmente garantite, realizzando una compressione della libera iniziativa processuale delle parti, che si risolveva in una violazione del diritto di difesa e di uguaglianza⁹⁵.

Tale costruzione giuridica risentiva indubbiamente di una *“visione assolutistica del processo, attraverso cui consolidare le garanzie patrimoniali dello Stato, se non i privilegi dello stesso”*⁹⁶.

Anche la giurisprudenza costituzionale⁹⁷ aveva, in parte, legittimato la previgente disciplina normativa, come nel caso dell'enunciazione, giustificando la limitazione del diritto d'azione nel caso del mancato assolvimento degli oneri fiscali⁹⁸.

Pertanto, al fine di eliminare tale insostenibile situazione di illegittimità, vi è stata ad una modifica radicale del sistema tributario attraverso la previsione di un criterio direttivo, dettato dall'art. 7, n. 7 della citata Legge n. 825 del 1971, con il quale si è sancita la necessità di pervenire alla rimozione di *“ogni impedimento*

⁹⁵ Il R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269 prevedeva: *“gli atti soggetti a registrazione in termine fisso non possono essere prodotti in giudizio o inseriti nelle cancellerie se non sono stati registrati...”* (art. 85); gli stessi atti non possono farsi valere in giudizio finché non siano stati registrati (art. 106); per le denunce concernenti la riunione dell'usufrutto alla nuda proprietà, o per altre similari (ad es., relative alla devoluzione dei lucri dotali), *“nessun interessato può agire in giudizio senza dare la prova della eseguita denuncia ed eventualmente dell'eseguito pagamento...”* (artt. 86 e 107); l'inefficacia e l'ineseguitabilità degli atti, cui gli oneri si riferiscono, possono essere opposte dalle parti in qualunque *“stadio”* del giudizio, ma devono in ogni caso essere rilevate d'ufficio dal giudice; per l'effetto, *“il giudizio resta immediatamente sospeso e non può riprendere il suo corso, finché gli atti e trasferimenti non siano messi in regola”* con le prescrizioni fiscali, ma al giudice non è sottratto il potere di adottare, interinalmente, gli eventuali *“provvedimenti conservativi”* (art. 108); sono nulli *“agli effetti tributari”* i *“patti anche indirettamente contrari”* alle precedenti previsioni (art. 109); è fatto divieto (fra gli altri) ai giudici civili, ordinari o speciali, ed agli arbitri di pronunciare sentenze o emettere decreti ed altri provvedimenti in base ad atti soggetti a registrazione e non registrati; analogo divieto è, poi, fatto agli avvocati ed ai procuratori di trascrivere nelle citazioni, nelle comparse o nei ricorsi, a fondamento di azioni, eccezioni o domande di qualsiasi natura il contenuto, totale o parziale, di quegli atti non registrati, fermo restando il connesso divieto di produrli comunque dinanzi a giudici o ad arbitri (art. 118, comma 1, nn. 2-3); i trasgressori sono tutti tenuti al pagamento del tributo e degli accessori, salvo regresso nei confronti delle parti (art. 118, comma 2).

⁹⁶ M. VITALE, *Il processo civile e “l'incubo fiscale”* in *Giust. Civ.*, 1999, 1267.

⁹⁷ Corte Cost. n. 45 del 9 aprile 1963, in *Giur. cost.* 1963, 176; Corte Cost. n. 157 del 22 dicembre 1969, in *Giur. cost.* 1969, 2360 ss.

⁹⁸ Il presupposto logico su cui si fondava l'intero convincimento, infatti, consisteva nell'inquadrare l'attività correlata alle enunciazioni nell'ambito della più ampia funzione probatoria, in quanto tale, quindi, rientrando nella piena disponibilità della parte e implicante altresì la possibilità di rinunciare a far valere in giudizio l'atto non registrato in precedenza.

fiscale al diritto dei cittadini di agire in giudizio per la tutela dei propri diritti ed interessi legittimi”, per garantire la preminenza del diritto di difesa sulle esigenze di natura tributaria.

La *ratio* di tale disposizione era, infatti, quella di eliminare le situazioni di disuguaglianza cui dava luogo la previgente disciplina⁹⁹, che, ad esempio, non permetteva la produzione in giudizio degli atti per i quali non fosse stata osservata la formalità della registrazione¹⁰⁰.

Gli oneri fiscali che gravavano sul processo, infatti, costituivano un fattore di grande disfunzione del nostro sistema giudiziario, poiché determinavano una subordinazione dell’esercizio dell’azione o della difesa giudiziale, garantiti dall’art. 24 Cost., all’assolvimento di oneri fiscali¹⁰¹, anche per esigenze non direttamente connesse alla tutela giurisdizionale¹⁰².

L’onere fiscale, infatti, posto a carico delle parti in giudizio si riverberava sul loro interesse processuale e condizionava l’adozione del provvedimento giudiziario all’adempimento delle obbligazioni tributarie ad esso correlate.

Il legislatore, infatti, comminava al mancato assolvimento degli oneri fiscali l’inefficacia, l’ineseguibilità, l’inutilizzabilità probatoria o l’improduttività della stessa azione ovvero sanciva l’inefficacia dei rapporti giuridici controversi oggetto della domanda di tutela giurisdizionale, determinando, nei fatti, anche un’inversione del criterio preferenziale delle prove precostituite, in favore di quelle costituenti, qualora per le prime non vi fosse stata una regolarizzazione del predetto onere fiscale¹⁰³.

Un punto di sicura frattura con tale impostazione normativa è rappresentato dalle pronunce di incostituzionalità dell’istituto del *solve et repete*, previsto nel quadro delle leggi dell’Italia post-unitaria, in base al quale si subordinava l’ammissibilità in giudizio delle opposizioni contenziose al previo adempimento

⁹⁹ L.P. COMOGLIO, *L’incubo fiscale sul processo*, cit., *Riv. Dir. Fin.*, 1974, I, 87-88; V. UCKMAR – R. DOMINICI, *Registro (imposta di)*, in *Digesto comm.*, XII, 1999, 546-547.

¹⁰⁰ Corte Cost. n. 157 del 22 dicembre 1969, in *Giur. cost.*, 1969, 2360, con nota di A. FEDELE, *Oneri fiscali e processo nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, 2361 ss.; Corte Cost. n. 45 del 9 aprile 1963, in *Giur. cost.*, 1963, 171 ss.; L.P. COMOGLIO, *L’art. 24 della Costituzione e gli oneri fiscali nel processo*, in *Riv. dir. proc.* 1965, 443 ss.; E. SCANDALE, *Sulla pretesa incostituzionalità delle norme che fanno divieto ai giudici di emettere decisioni in base ad atti non regolari con il registro e con il bollo*, in *Foro pad.* 1961, I, 1319.

¹⁰¹ A. PIZZORUSSO, *Garanzia costituzionale dell’azione*, in *Digesto CD- Rom*, 1992.

¹⁰² E. SCANDALE, *op. cit.*, 1319.

¹⁰³ L.P. COMOGLIO, (Voce) *Oneri fiscali del processo*, in *Digesto CD-rom*, 1995.

dell'obbligazione tributaria¹⁰⁴, nonché delle disposizioni che vietavano ai cancellieri di rilasciare copie o estratti di sentenze non registrate¹⁰⁵.

Da ultimo, i recenti interventi normativi e giurisprudenziali hanno definitivamente sancito che il diritto d'azione non possa affievolirsi, né costituire un' "occasione di tassazione" per garantire l'esigenza di assicurare il gettito delle entrate statuali¹⁰⁶, non essendo possibile rendere un diritto sprovvisto della relativa azione, né negare la pienezza della difesa e la tutela degli interessi legittimi vantati dalle parti in giudizio, a fronte dell'assolvimento degli oneri fiscali¹⁰⁷.

Una parte della dottrina ha, infatti, definito quale "incivile criterio", l'utilizzo dell'esercizio della funzione giurisdizionale al fine di incrementare le entrate tributarie¹⁰⁸.

Non può, inoltre, sfuggire il ricorrente tentativo del legislatore, già denunciato da un'autorevole e insigne dottrina¹⁰⁹, di reintrodurre nel processo delle punitive preclusioni di carattere fiscale, che si pongono in contrasto non solo con la citata disposizione legislativa di cui all'art. 7, n. 7, della Legge n. 825 del 1971, ma anche con le pronunzie della Corte costituzionale, attraverso le quali è stata evidenziata una netta differenza tra gli oneri imposti, che siano diretti ad

¹⁰⁴ Corte cost., 30 dicembre 1961, n. 79, in *CED Cassazione*; Corte cost., 31 marzo 1961, n. 21, in *Giur. Cost.*, 1961, 138 ss. L'art. 6, comma 2, Legge 20 marzo 1865, n. 2248, All. E, abolitiva del contenzioso, statuiva, infatti: "in ogni controversia d'imposte gli atti di opposizione per essere ammissibili in giudizio dovranno accompagnarsi dal certificato di pagamento dell'imposta, eccetto il caso che si tratti di domanda di supplemento".

¹⁰⁵ Corte cost., 10 giugno 2010, n. 198, in *Corr. Giur.*, 2010, 8, 1085, secondo cui: "È costituzionalmente illegittimo l'art. 66, comma 2, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), nella parte in cui non prevede che la disposizione di cui al comma 1 - la quale stabilisce il divieto per cancellieri e segretari degli organi giurisdizionali di rilasciare originali, copie ed estratti degli atti soggetti a registrazione in termine fisso, da essi formati o autenticati, se non dopo la registrazione degli stessi, con relativo pagamento dell'imposta - non si applichi al rilascio di copia dell'atto conclusivo (sentenza o verbale di conciliazione) della causa di opposizione allo stato passivo fallimentare, ai fini della variazione di quest'ultimo"; Corte cost., 06 dicembre 2002, n. 522, in *Foro It.*, 2003, 1, 1650, statuisce che: "L'art. 66 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro) nella parte in cui non prevede che la disposizione di cui al 1° comma non si applica al rilascio dell'originale o della copia della sentenza o di altro provvedimento giurisdizionale, agli effetti della loro spedizione in forma esecutiva, per essere utilizzati al fine di procedere all'esecuzione forzata, è illegittimo per violazione degli artt. 3 e 24 Cost."

¹⁰⁶ A. FANTOZZI - G. TINELLI, *op. cit.*, 79.

¹⁰⁷ Trib. Venezia del 30 ottobre 1961, in *Foro pad.* 1961, 1321, secondo cui la Costituzione non pone alcuna relazione tra l'art. 24 e l'adempimento dell'obbligo di concorrere alle spese pubbliche, con la conseguenza che non può "la legge ordinaria effettuare una simile subordinazione, senza viziarsi di illegittimità".

¹⁰⁸ L. COMOGLIO, *Garanzia costituzionale dell'azione ed il processo civile*, Padova, 1970, 275.

¹⁰⁹ P. CALAMANDREI, *Il processo civile sotto l'incubo fiscale*, in *Riv. dir. proc.*, 1931, I, 51.

“assicurare il miglior esercizio dei poteri processuali e la rispondenza di questi a quella funzione” e quelli che, invece, perseguono delle finalità estranee al processo¹¹⁰.

Pertanto, alla luce di quanto innanzi è evidente che permangono obiettivamente difficili i rapporti funzionali tra processo e fisco, per cui l’exasperata “fiscalità” nel processo crea indubbie interferenze di carattere fiscale che si palesano come inevitabili, costituendo una sorta di “*male necessario*”¹¹¹.

2. Analisi del D.P.R. n. 131 del 26 aprile 1986.

Con l’adozione del D.P.R. n. 131 del 1986¹¹², il legislatore ha introdotto delle sostanziali modifiche rispetto alla previgente disciplina della tassazione degli atti giudiziari, prevista dal D.P.R. n. 634 del 1972, giungendo ad una sistemazione organica dell’intera materia e superando le questioni, che attanagliavano la vecchia disciplina¹¹³, quali ad esempio, quelle relative alla distinzione tra la fase di formazione dell’atto giudiziario, della sua pubblicazione ovvero dell’emanazione, che attribuiva rilevanza giuridica allo stesso provvedimento¹¹⁴.

¹¹⁰ N. IZZO, *Pregiudiziale fiscale per lo sfratto di immobili: la fine dell’ennesimo “incubo”*, in *Giust. Civ.*, 2001, 2595. In giur. v. Corte Cost., 05 ottobre 2001, n. 333 in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2002, 297, secondo cui: *tale onere, imposto al locatore a pena di improcedibilità dell’azione esecutiva, ha fini esclusivamente fiscali e risulta privo di qualsivoglia connessione con il processo esecutivo e con gli interessi che lo stesso è diretto a realizzare, sicchè esso si traduce in una preclusione o in un ostacolo all’esperienza della tutela giurisdizionale, in violazione dell’art. 24 Cost.*”; Corte Cost. 3 luglio 1963 n. 113, in *Giur. It.*, 1963, I, 1175, in base alla quale: “*un adempimento di carattere fiscale del tutto estraneo alle esigenze di un processo diretto a porre in esecuzione un titolo giudiziale*” e che risulta particolarmente corretto anche sotto il profilo del soggetto direttamente onerato, ma che il giudice delle leggi non ha potuto prendere in considerazione perché estraneo alla fattispecie concreta del giudizio a quo. Infatti, deve osservarsi che, in generale, l’obbligo della registrazione incombe solidalmente su entrambi i contraenti - secondo le specifiche norme fiscali non derogate da quelle dettate in materia di locazione - mentre, nei rapporti interpretati, l’adempimento in concreto di curare tale registrazione poteva essere accollato contrattualmente anche esclusivamente al conduttore, pur nella vigenza dell’art. 79 Legge n. 392 del 1978 non essendo configurabile alcun contrasto con le disposizioni della legge c.d. “sull’equo canone”.

¹¹¹ L. COMOGLIO, (Voce) *Oneri fiscali del processo*, in *Digesto CD-rom*, 1995. L’A. sostiene che: “*Sui principi, la giurisprudenza costituzionale si mantiene coerente, postulando la soppressione di qualsiasi onere fiscale residuo, o di qualsiasi altro limite tributario alle possibilità di azione e di prova in giudizio, il cui impatto sul processo sia irrazionale o “sproporzionato”*”.

¹¹² In G.U. n. 99 del 30 aprile 1986, entrato in vigore il 1° luglio 1986.

¹¹³ Sul punto G. TESAURO, *Il procedimento applicativo dell’imposta di registro sugli atti giudiziari*, in *Boll. trib.*, 1977, 1496 ss; P. PENCO, *Sulla disciplina del tributo di registro per gli atti giudiziari*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1980, I, 152; A. LACAGNINA, *In tema di registrazione dei provvedimenti giudiziari e di applicazione delle penalità*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1977, 11, 255.

¹¹⁴ In tal senso v., Circ. Min. 10 giugno 1986, n. 37, in *Boll. Trib.*, 1986, 969.

Dunque, l'attuale disciplina dell'imposta di registro sugli atti giudiziari, enunciata nel combinato disposto degli art. 37 del D.P.R. n. 131 del 1986 e art. 8 della Tariffa I, Parte I, allegata al citato D.P.R., rinviene il proprio fondamento nel principio di tassativa elencazione degli atti soggetti alla formalità del registro, ragion per cui i provvedimenti non menzionati nelle categorie impositive normativamente previste, non sono soggetti ad imposta, né per essi vi è obbligo di registrazione¹¹⁵.

Per espressa previsione normativa, deve evidenziarsi che alcuni atti giudiziari sono esenti dall'imposizione, mentre per altri è stato previsto un trattamento agevolativo, in virtù delle finalità cui sono diretti ed in ragione della materia devoluta nel processo¹¹⁶.

In via generale, l'art. 37 del D.P.R. n. 131 del 1986 enuclea i principi generali per l'applicazione dell'imposta, nonché le regole fondamentali che consentono l'individuazione degli atti giudiziari soggetti a registrazione in termine fisso.

L'art. 8 della Tariffa, invece, prevede un'elencazione dettagliata degli atti soggetti ad imposizione, distinguendo i provvedimenti in base all'oggetto o alla natura della controversia e prevedendo per essi una differente misura del tributo.

3. Il rapporto tra l'art. 37 del D.P.R. n. 131 del 1986 e l'art. 8, Tariffa I, Parte I, all. al D.P.R. n. 131 del 1986.

L'analisi dell'art. 37 del D.P.R. n. 131 del 1986, impone ai fini della sua interpretazione testuale e teleologica, di esser posto in correlazione con l'art. 8, Tariffa I, Parte I, allegata al citato D.P.R.

Una parte della dottrina ha sostenuto che l'art. 37 del D.P.R. n. 131 del 1986 costituisce una norma fondamentale, ai fini dell'individuazione del presupposto di fatto e dell'assoggettamento degli atti giudiziari all'applicazione ed al prelievo del tributo, ossia all'*an* dell'imposizione.

L'art. 8 Tariffa I, Parte I, invece, avrebbe uno scopo complementare e di mera specificazione della norma di carattere generale, *ex art. 37* del D.P.R. n. 131 del 1986, in quanto diretta a stabilire il *quantum* ed il *quomodo* della tassazione,

¹¹⁵ Sul punto v., Cass. 26 maggio 1990, n. 4923, in *Corr. trib.*, 1990, 2307; Cass. 22 giugno 1983, n. 4277, in *Boll. trib.*, 1983, 1550.

¹¹⁶ A. FANTOZZI – G. TINELLI, *Il regime tributario del processo civile, op. cit.*, 109.

poiché in essa vi è l'esatta specificazione ed individuazione delle singole tipologie di atti giudiziari soggetti ad imposizione¹¹⁷.

Secondo un altro orientamento dottrinario, invece, tra le due disposizioni vi sarebbe una reciproca complementarità, volta a realizzare l'applicazione del tributo, nonché ad evitare una tassazione generalizzata sui provvedimenti giudiziari, anche privi del carattere della definitività¹¹⁸.

Per contro, altra parte della dottrina ha affermato che all'art. 37 del D.P.R. n. 131 del 1986 andrebbe attribuita una funzione integrativa e chiarificatrice dell'art. 8 Tariffa I, Parte I, al quale dovrebbe essere riconosciuta una funzione primaria di individuazione degli atti tassabili.

Deve ulteriormente registrarsi l'orientamento assunto da altra parte della dottrina, che ha ritenuto del tutto sterile la disputa sulla natura esplicativa o tassativa dell'elencazione di atti di cui all'art. 8, Tariffa I, Parte I, in rapporto all'art. 37 del D.P.R. n. 131 del 1986¹¹⁹, poiché l'imponibilità degli atti giudiziari sarebbe da ricollegare alla natura della controversia dedotta in giudizio. Infatti, l'art. 2 della Tabella, prescrive che non vi è obbligo di registrazione per tutti quei provvedimenti diversi da quelli elencati nelle categorie indicate dall'art. 8 della Tariffa¹²⁰.

4. Le fattispecie imponibili.

L'analisi della disposizione di cui all'art. 37 del D.P.R. n. 131 del 1986 deve essere condotta, primariamente, effettuando un'ipotetica bipartizione del dato testuale, in una prima parte, ove vengono in rilievo gli *“atti dell'Autorità giudiziaria in materia di controversie civili, che definiscono parzialmente il giudizio”* ed in una seconda, nella quale vengono individuate delle fattispecie impositive derogatorie rispetto alla disposizione generale, di cui alla parte prima.

¹¹⁷ C. PREZIOSI, *L'atto giudiziario tassabile*, in *Riv. Trib.*, 2009, 667 ss.

¹¹⁸ Così, M. BASILAVECCHIA, *Spunti in tema di tassazione degli atti di riparto nelle procedure esecutive e concorsuali*, in *Rass. Trib.*, 1988, I, 128.

¹¹⁹ A. URICCHIO, *Attività giudiziaria e imposizione tributaria*, *op. cit.*, 80.

¹²⁰ A. UCKMAR, R. DOMINICI, *Registro (imposta di)*, in *Digesto comm.*, XII, 1999, 591; A. FANTOZZI - G. TINELLI, *Il regime tributario del proc. civ.*, *cit.*, 106, secondo cui *“la disciplina dell'imposta di registro sugli atti giudiziari viene a fondarsi sul principio di tassatività dell'elencazione degli atti soggetti alla formalità del registro per cui gli atti non includibili, in base alle comuni regole ermeneutiche, nell'ambito delle categorie impositive devono ritenersi non soggetti ad imposta e conseguentemente, non idonei a rendere obbligatoria la registrazione”*; *contra* P. PENCO, *Le sentenze penali nell'imposta di registro* in *Boll. Trib.*, 1984, 1420.

Un'ulteriore distinzione può essere, poi, effettuata nell'ambito della seconda parte della norma in esame, tra le disposizioni di carattere derogatorio di tipo oggettivo e quelle di tipo soggettivo.

Nelle disposizioni derogatorie di tipo oggettivo sono ricompresi i decreti ingiuntivi esecutivi, i provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrali e le sentenze, che dichiarano efficaci nello Stato le sentenze straniere, mentre nell'ambito delle deroghe soggettive rientrano l'atto di conciliazione giudiziale e l'atto di transazione stragiudiziale in cui è parte l'Amministrazione dello Stato¹²¹. Gli atti diversi da quelli testé richiamati, compresi quelli relativi al contenzioso elettorale, ai procedimenti disciplinari ed alle procure alle liti, non devono essere presentati per la registrazione neanche in caso d'uso, ex art. 2 della Tabella, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986.

Nel caso specifico della procura alle liti, il beneficio dell'assenza dell'obbligo di registrazione si inquadra nell'esigenza di "... *eliminare ogni impedimento fiscale al diritto di agire in giudizio per la tutela dei propri diritti ed interessi legittimi*", così come già chiarito dall'art. 7, n. 7, della legge delega 9 ottobre 1971 n. 825.¹²²

5. Esame degli elementi costitutivi della fattispecie imponibile di carattere generale: "gli atti dell'Autorità giudiziaria in materia di controversie civile che definiscono anche parzialmente il giudizio".

Ai fini dell'esegesi dell'art. 37 del D.P.R. n. 131 del 1986 è necessario svolgere un'analisi puntuale delle singole espressioni riportate nel dettato normativo.

In via preliminare, la disposizione normativa in commento richiede, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, l'adozione di un "*atto giudiziario*", che definisca una controversia tra le parti e che sia qualificato e formato dall'Autorità giudiziaria, senza che assuma rilievo l'ambito giurisdizionale dal quale il provvedimento promana¹²³.

¹²¹ F. DI FIORE, *Commento all'art. 37 al T.U. 131 del 26 aprile 1986*, in *Commentario breve alle leggi tributarie*, IV, *Iva e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. MARONGIU, Padova, 2011, 846

¹²² V. MASTROIACOVO, *Procura alle liti – regime fiscale* in *Studi del Consiglio Nazionale del Notariato*, Studio n. 11/2004/T.

¹²³ C. PREZIOSI, *op. cit.*, 682 ss.

Una parte della dottrina ha rilevato che il legislatore ha utilizzato impropriamente l'espressione "atti giudiziari", in luogo di provvedimenti giudiziari, poiché in essi deve ritenersi immancabile l'elemento della decisorietà¹²⁴.

Il presupposto impositivo della fattispecie in esame va ricercato nel suo profilo oggettivo e, quindi, nell'esistenza di un "atto giudiziario", che non deve essere considerato nella sua materialità, ma in una proiezione effettuale, ossia in base agli effetti che è potenzialmente in grado di produrre, poiché questi sono i soli a manifestare l'effettiva attitudine del contribuente al concorso delle spese pubbliche¹²⁵.

Tale orientamento dottrinale è stato fatto proprio anche dalla Suprema Corte di Cassazione¹²⁶, oltreché condiviso dall'Amministrazione finanziaria¹²⁷.

Ai fini dell'imposizione, non sarebbe sufficiente la mera esistenza di un atto dell'Autorità giudiziaria, ma sarebbe necessaria l'emanazione di un provvedimento idoneo a formare un giudicato sostanziale sui diritti devoluti in giudizio ed oggetto della controversia.

Sarebbero, quindi, esclusi dall'imposizione quei provvedimenti strumentali all'attuazione di una procedura giudiziale, come nell'ipotesi della distribuzione dell'attivo fallimentare¹²⁸.

L'espressione "controversie civili", di poi, è stata utilizzata per includervi qualsiasi questione in cui si pretenda esser stato leso un diritto soggettivo e di cui si invochi la tutela giurisdizionale¹²⁹.

La formulazione della disposizione di cui al richiamato art. 37 costituisce un ulteriore elemento di novità ed è volta a garantire una maggiore organicità

¹²⁴ F. DI FIORE, 847.

¹²⁵ P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Parte speciale, Milano, 2009, 372 ss.; G. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Parte speciale, Torino, 2008, 306 ss.

¹²⁶ Cass. civ., Sez. V, 20 aprile 2007, n. 9400, in *Fisco on line*, 2007; Cass. civ., Sez. V, 12 luglio 2005, n. 14649, in *Rass. Trib.*, 2005, 1989; *Comm. Trib. Centr.*, 24 giugno 1982, n. 3409, in *Comm. Trib. Centr.*, 1983, I, 26.

¹²⁷ *Ris. Min.* 7.11.2005, n. 122/E

¹²⁸ A. FANTOZZI – G. TINELLI, *Il regime tributario del processo civile*, op. cit., 80. Gli A. sostengono che "l'art. 8 della Tariffa, la cui funzione non può ridursi a mera discriminazione tra atti già soggetti a registrazione, ma deve ritenersi estesa fino alla precisazione delle regole giuridiche per l'individuazione dell'obbligo stesso di registrazione e per la conseguente "chiusura" dell'ambito degli atti soggetti a tale formalità, in coerenza con il disposto, altrimenti ultroneo, dell'art. 2 della Tabella".

¹²⁹ A. URICCHIO, *Attività giudiziaria e imposizione tributaria tra imposta di registro e contributo unificato per l'iscrizione a ruolo*, *Boll. Trib.*, 2006, 5, 380.

dell'imposizione, in sede di applicazione del tributo, rispetto a quanto originariamente previsto dall'art. 35 del D.P.R. n. 634 del 1972.

La previgente disposizione, infatti, prevedeva che l'imposta trovasse applicazione solo con riguardo alle sentenze emesse dal giudice civile e dal giudice penale, su questioni aventi carattere civile, ex art. 8, lett. c), della Tariffa, all. a) al D.P.R. n. 634 del 1972. La disposizione abrogata, quindi, escludeva gli atti promanati dalle altre Autorità giudiziarie dal novero dei provvedimenti soggetti a registrazione.

Pertanto, nell'art. 37 ult. cit. il legislatore, superando tale impostazione, ha introdotto un criterio di tipo oggettivo, che elimina ogni discriminazione tra i diversi ambiti ed estensioni del riparto di giurisdizione, attribuendo rilievo alla natura civile della controversia e all'idoneità della statuizione a formare il giudicato sostanziale sul punto¹³⁰.

L'imposta di registro, quindi, trova applicazione nell'ipotesi in cui l'Autorità giudiziaria risolva una controversia adottando una decisione, dichiarativa o costitutiva del diritto oggetto della contesa ovvero qualora emetta una condanna ad un dare o ad un *facere*¹³¹.

Con riferimento alla concreta qualificazione dell'espressione "*atti che definiscono anche parzialmente il giudizio*", deve farsi rimando all'ordinamento processual-civilista.

Secondo la dottrina processual-civilistica, infatti, "*definire il giudizio*" significa pervenire all'atto conclusivo del procedimento giudiziale di cognizione o anche solo di un suo grado,¹³² poiché, in ossequio al principio generale di concentrazione delle decisioni, il Giudice di cognizione, ai sensi dell'art. 277,

¹³⁰ N. D'AMATI, *sub art. 37*, in *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, a cura di N. D'AMATI, Torino, 1989, 241; A. FANTOZZI, G. TINELLI, *Il regime tributario del processo civile*, *op. cit.*, 63.

¹³¹ N. D'AMATI, 1989, 241.

¹³² V. ANDRIOLI, *Corso di diritto processuale civile*, VIII, Torino, 2010, II, 194 ss.. Si v., A. URICCHIO, *Attività giudiziaria e imposizione tributaria*, *op. cit.*, 84, secondo cui "*non ha alcun rilievo quando si forma il giudicato poichè la determinazione del tributo non è rapportata al numero delle decisioni emesse nell'iter processuale, bensì al valore definitivo espresso dalla controversia dedotta in giudizio, sulla base del contenuto e degli effetti giuridici che la sentenza è idonea a produrre*". In tal senso v. anche Cass., sez. trib., 15 maggio 2003, n. 7557 in *Boll. Trib.*, 2003, 1276, ove la Suprema Corte statuisce che "*ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, occorre fare riferimento, al contenuto e agli effetti che emergono dalla sentenza stessa, senza possibilità di utilizzare elementi ad essa estranei né di ricercare contenuti diversi da quelli su cui si sia formato il giudicato*"; Cass., sez. trib., 12 giugno 2003, n. 9456 in *Notariato*, 2003, 463; Cass., sez. trib., 2 luglio 2003, n. 10435, in *Giust. civ. Mass.*, 2003, f. 7/8.

comma 1, c.p.c., può definire il giudizio con sentenza, pronunciandosi su tutto il contenuto delle domande proposte e delle relative eccezioni.

La decisione può essere anche parziale, ai sensi degli artt. 277, comma 2, e 279 c.p.c., assumendo anche in tal caso la forma della sentenza¹³³, come ad esempio nel caso in cui vi sia una situazione di *simultaneus processus* ovvero qualora il giudizio verta su una pluralità di domande¹³⁴.

Sul punto, si è formato un acceso dibattito giurisprudenziale e dottrinale con riferimento all'esatta distinzione tra le sentenze non definitive, pronunciate ai sensi dell'art. 279, comma 2, n. 4 c.p.c., ossia le sentenze che quando decidono alcune delle "questioni", di cui ai n.ri 1, 2 e 3 dello stesso articolo, non definiscono il giudizio e le sentenze definitive, adottate ai sensi dell'art. 279, comma 2, n. 5 c.p.c., che sono emesse quando, ai sensi degli artt. 103, comma 2, c.p.c. e 104, comma 2, c.p.c., vi sia una decisione solo su alcune delle domande e con separato provvedimento venga disposta la separazione delle altre.

Tali contrasti interpretativi hanno visto fronteggiarsi due orientamenti, l'uno cosiddetto sostanzialista e l'altro formalista.

In virtù del primo orientamento, la sentenza viene ritenuta, comunque, definitiva nel caso in cui concluda "... *l'intera controversia su una o più domande, così esaurendo la decisione delle questioni dalle medesime implicate ed acquistando connotati di autonomia ed autosufficienza*"¹³⁵.

Secondo l'orientamento formalista, invece, debbono considerarsi non definitive le pronunce, che decidendo soltanto una parte dell'oggetto del giudizio e, quindi, non totalmente il merito, siano emesse in mancanza di un provvedimento formale

¹³³ S. SATTA, *Commentario al codice di procedura civile*, II, Milano, 1959, 232.

¹³⁴ F. CARNELUTTI, *Istituzioni del processo civile italiano*, cit., II, 90; C. CONSOLO, F.P. LUISO, *Codice di procedura civile commentato*, Milano, 2007, 2138.

¹³⁵ Cass., 7 settembre 1995, n. 9448, in *Mass. Giur. It.*, 1995, secondo cui: "*Affinchè una sentenza possa configurarsi come definitiva, con conseguente esclusione della possibilità di differirne l'impugnazione, è necessario che essa concluda l'intera controversia su una o più domande così esaurendo la decisione delle questioni dalle medesime implicate ed acquistando connotati di autonomia ed autosufficienza, laddove costituisce sentenza non definitiva quella che rinviando al prosieguo il riconoscimento del bene in contestazione (o di una parte di esso) statuisca su questioni in senso lato pregiudiziali o su domande connesse o su alcuni capi dell'unica domanda ovvero solo sull'an debeatur*"; Cass., 20 maggio 1993, n. 5703, in *Foro It.*, 1994, I, 829; Cass., 12 giugno 1992, n. 7225, in *Foro It.*, 1993, I, 480; Cass., 2 Maggio 1991, 4778, in *Mass. Giur. It.*, 1991. In dottrina, v. A. PROTO PISANI, *Litisconsorzio facoltativo e separazione di cause*, in *Riv. Dir. Proc.*, 1968, 136.

di separazione delle cause, a norma degli artt. 103 e 104, comma 2, c.p.c., come nell'ipotesi prevista dall'art. 279, comma 2, n. 5, c.p.c.¹³⁶.

Le Sezioni Unite della Cassazione hanno, in maniera dirimente, statuito che le sentenze sono da considerarsi “*non definitive*” nell'ipotesi in cui, in presenza di domande cumulate, il giudice decida una o più delle domande proposte, disponendo la prosecuzione del procedimento per le altre, senza disporre una formale separazione ai sensi dell'art. 279, comma 2, n. 5 c.p.c.; mentre sono da considerarsi sentenze “*definitive – parziali*” le pronunce nelle quali il giudice statuisca su talune domande, reputate così autonome rispetto alle altre, da doversi disporre la separazione con provvedimento espresso o implicito¹³⁷.

Tuttavia, ai fini dell'imposizione fiscale, nell'art. 37 del D.P.R. n. 131 del 1986, non sono stati accolti gli orientamenti emersi nella dottrina processual-civilista, poiché ai fini impositivi si verificherebbe un trattamento discriminatorio tra fattispecie decisorie strutturalmente identiche, in ragione della possibilità di proporre o meno l'impugnazione dell'atto giudiziario¹³⁸.

¹³⁶ Cass. civ., Sez. III, 27 giugno 1988, n. 4325, in *Foro It.*, 1989, I; Cass. civ., Sez. III, 27 marzo 1987, n. 2992, in *Mass. Giur. It.*, 1987; Cass. civ., Sez. I, 28 giugno 1986, n. 4331, in *Foro It.*, 1987, I, 144; Cass. civ., 06 febbraio 1985, n. 883, in *Mass. Giur. It.*, 1985; Cass. civ., 06 luglio 1984, n. 3965, in *Giur. It.*, 1986, I, 1, 1114; Cass. civ., 15 marzo 1984, n. 1758, in *Mass. Giur. It.*, 1984; Cass. civ., 22 novembre 1982, n. 6284, in *Foro It.*, 1983, I, 1619; Cass. civ., 10 giugno 1982, n. 3523, in *Mass. Giur. It.*, 1982; Cass. civ., 02 aprile 1982, n. 2020, in *Mass. Giur. It.*, 1982. In dottrina, v. A. CERINO CANOVA, *Sul contenuto delle sentenze non definitive di merito*, in *Riv. Dir. Priv.*, 1971, 249; R. MACCARONE, *Profili sistematici dell'effetto espansivo esterno della sentenza di riforma*, Milano, 1983, 73; C. CEA, *Pluralità di domande e sentenze non definitive*, in *Foro It.*, 1987, I, 145; *Idem*, *Sentenze definitive e non definitive: una “querelle” interminabile*, in *Foro It.*, 1993, I, 480.

¹³⁷ Cass. civ., Sez. Unite, 28 aprile 2011, n. 9441, in *CED Cassazione*, 2011; Cass. civ., Sez. II, 9 agosto 2005, n. 16736, in *Mass. Giur. It.*, 2005; Cass., Sez. II, 15 aprile 2002, n. 5443, in *Mass. Giur. It.*, 2002, secondo cui: “*E’ da considerarsi definitiva la sentenza con la quale il giudice si pronuncia su una (o più) delle domande o su capi autonomi della domanda, mentre è da considerarsi non definitiva, agli effetti della riserva di impugnazione differita, la sentenza resa su questioni preliminari alla decisione finale e che non contenga quegli elementi formali sulla base dei quali va operata la distinzione, cioè la pronuncia sulle spese o in ordine alla separazione dei giudizi*”; Cass., Sez. Unite, 08 ottobre 1999, n. 711, in *Foro It.*, 2000, I, 123, nella quale si afferma che: “*E’ da considerare non definitiva agli effetti della riserva di impugnazione differita, la sentenza con la quale, in ipotesi di domande cumulate tra gli stessi soggetti, il giudice decide una o più delle domande proposte, con prosecuzione del procedimento per le altre, senza disporre la separazione ai sensi dell’art. 279 comma 2 n. 5 c.p.c., e senza provvedere sulle spese in ordine alla domanda o alle domande decise, ma rinviandone la liquidazione all’ulteriore corso del giudizio*”; Cass. civ., Sez. Unite, 1 marzo 1990, n. 1577, in *Foro It.*, 1990, I, 836; Cass. civ., Sez. II, 25 marzo 2011, n. 6993, in *CED Cassazione*, 2011; Cass. civ., Sez. II, 27 febbraio 2007, n. 4618, in *Mass. Giur. It.*, 2007.

¹³⁸ F. DI FIORE, *cit.*, 849.

Deve ritenersi, quindi, maggiormente condivisibile la soluzione interpretativa, offerta da una parte della dottrina, secondo cui il significato dell'espressione "definizione", contenuta nell'art. 37 del D.P.R. n. 131 del 1986, deve ritenersi diversa da quella propria dell'ordinamento processualcivilista e da intendersi quale consumazione del potere giurisdizionale di statuire nuovamente su domande già decise.

Secondo un autorevole indirizzo dottrinario, infatti, risulteranno "... *soggetti a registrazione in termine fisso tutte e sole quelle sentenze e quegli atti dell'Autorità giurisdizionale ordinaria che concludono, esauriscono una fase del processo indipendentemente dal fatto che abbiano deciso il merito, accogliendo o respingendo la domanda attrice, o si siano limitati a negare la regolare costituzione del processo o l'esperibilità dell'azione*", rimanendo fuori dall'ambito di applicazione "... *sia i decreti e le ordinanze con i quali il giudice dispone mezzi istruttori sia quelli con cui ordina il sequestro conservativo o giudiziario, provvede sulle denunce di danno temuto o di nuova opera o emette i provvedimenti d'urgenza di cui all'art. 700 c.p.c.*", atteso che "*in tutti questi casi... l'ordinanza o il decreto, lungi dal definire il giudizio, ne regola lo svolgimento o ne determina l'inizio ...*"¹³⁹.

Quindi, può ritenersi che siano soggette ad imposizione tutte le sentenze relative a domande definitive, definitive parziali e parziali non definitive, purché in esse sia presente il requisito della definitività, da intendersi quale esaurimento del potere giurisdizionale di adottare una nuova pronuncia sulle questioni già definite¹⁴⁰.

La corretta soluzione interpretativa, quindi, è fondata sul principio enunciato dall'art. 20 del D.P.R. n. 131 del 1986, secondo cui l'imposta di registro è applicabile indipendentemente dal titolo e dalla forma, in ragione dell'intrinseca natura e degli effetti giuridici, che l'atto sottoposto a registrazione è in grado di produrre¹⁴¹.

¹³⁹ A. BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, III, 1, Milano, 1987, 89.

¹⁴⁰ C. PREZIOSI, *cit.*, 695 ss.

¹⁴¹ G. TESAURO, *cit.*, 306. Tale orientamento è stato condiviso sia dalla giurisprudenza: Cass., S.U., 11 dicembre 2007, n. 25837, in *Nuova Giur. Civ.*, 2006, 6, 1, 721; Cass., S.U., 24 ottobre 2005, n. 20470, in *Mass. Giur. It.*, 2005; Cass., S.U., 20 luglio 1999, n. 480, in *Giur. It.*, 1999; Cass., Sez. II, 22 febbraio 2010, n. 4245, in *Giur. It.*, 2010, 12, 2595; Cass., Sez. II, 27 luglio 2006, n. 17098, in *Mass. Giur. It.*, 2006. In dottrina V. ANDRIOLI, *Corso di diritto processuale civile, op. cit.*, VIII, 39. La Cassazione ha enunciato il principio della prevalenza della sostanza sulla forma Cass., sez.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro agli atti giudiziari diversi da quelli menzionati dal combinato disposto degli artt. 37 del D.P.R. n. 131 del 1986 ed 8 allegato alla Tariffa I, Parte I, del citato D.P.R., il requisito della definitività della decisione deve intendersi assolto, qualora l'atto sia in grado di realizzare una stabilità degli effetti, che potrà essere modificata o revocata soltanto a seguito dell'apertura di una nuova fase processuale, da svolgersi nel contraddittorio tra le parti in causa.

Tale impostazione è stata, altresì, condivisa dall'Amministrazione finanziaria¹⁴², che ha ritenuto soggetto ad imposizione il decreto di condanna all'equa riparazione, nel caso in cui tale provvedimento abbia sostanzialmente carattere decisorio ed abbia natura e contenuto di sentenza.

Dunque, hanno carattere definitorio nel senso menzionato e, quindi, sono da sottoporre a tassazione in termine fisso, le ordinanze di accoglimento o rigetto delle domande giudiziali di manutenzione, *ex art. 1170 c.c.*, o di reintegrazione nel possesso, *ex art. 1168 c.c.*, poiché nei procedimenti possessori, aventi natura sommaria, la formazione del titolo esecutivo è dotata di stabilità ed acquista il carattere di definitività nel caso di successiva inerzia delle parti.¹⁴³

Sono, altresì, soggette ad imposta di registro le ordinanze che accolgono o rigettano la domanda relativa ad un provvedimento d'urgenza, *ex art. 700 c.p.c.*, nonché la denuncia di nuova opera e di danno temuto, *ex art. 669 octies*, comma 6,

un., 11 dicembre 2007, n. 25837, in *Nuova Giur. Civ.*, 2006, 6, 1, 721, secondo la quale *“Posto che, al fine di stabilire se un provvedimento abbia natura di sentenza o di ordinanza, è decisiva non già la forma adottata ma il suo contenuto (cosiddetto principio della prevalenza della sostanza sulla forma), al provvedimento del giudice, il quale - nel deliberare come rilevante e non manifestamente infondata, ai sensi dell'art. 23 della legge n. 87 del 1953, la questione di legittimità costituzionale della norma che è tenuto ad applicare, rimettendo gli atti alla Corte costituzionale, con sospensione del giudizio in corso - affermi, altresì, la propria giurisdizione nella materia controversa, va riconosciuta, per questa parte, natura non già di ordinanza (priva di carattere decisorio e, dunque, non impugnabile, qual è appunto quella con cui viene proposto l'incidente di costituzionalità), bensì di sentenza non definitiva ai sensi dell'art. 279, comma secondo, n. 4, cod. proc. civ., con l'ulteriore conseguenza che, a norma dell'art. 361 cod. proc. civ., avverso la stessa va fatta riserva di ricorso per cassazione o deve essere proposto ricorso immediato, determinandosi, in difetto, il passaggio in giudicato della decisione, senza che rilevi in contrario che, nella sentenza definitiva, lo stesso giudice abbia poi ribadito la propria giurisdizione”*; Cass., 7 aprile 2006, n. 8174, in *Mass. Giur. It.*, 2006.

¹⁴² Circ. Ag. Entrate, del 23 marzo 2004, n. 13.E.

¹⁴³ Cass., S.U. 29 dicembre 2004, n. 24071, in *Guida al Diritto*, 2005, 8, 69; Cass., S.U., 24 febbraio 1998, n. 1984, in *Foro It.*, 1998, I, 1054; Cass., Sez. II, 25 ottobre 2005, n. 20648, in *CED Cassazione*, 2005; Cass., Sez. II, 23 febbraio 2001, n. 2667, in *Mass. Giur. It.*, 2001.

c.p.c., in ragione della sommarietà del giudizio cautelare, poiché il provvedimento sarà definitivo nel caso di successiva inerzia delle parti¹⁴⁴.

Una parte della giurisprudenza, inoltre, ha affermato che sono soggetti a tassazione anche i provvedimenti di assegnazione, ex art. 186 *bis* c.p.c., delle somme non contestate delle parti nel giudizio civile. In tal caso, infatti, il provvedimento giudiziario di assegnazione, analogamente alla domanda provvisoria fondata sugli artt. 539 e 540 c.p.c., postula l'accertamento dell'esistenza del diritto reclamato da una delle parti in giudizio, con condanna del debitore al pagamento di una provvisoria, rimanendo incerta la determinazione del *quantum* della pretesa¹⁴⁵.

Anche l'ordinanza ingiuntiva di cui all'art. 186 *ter* c.p.c., deve ritenersi atto giudiziario soggetto all'imposizione di cui all'art. 37 del D.P.R. n. 131 del 1986, in quanto tale provvedimento giurisdizionale pur non essendo espressamente indicato nella menzionata disposizione, deve considerarsi ricompreso nella categoria del decreto ingiuntivo, esplicitamente prevista dall'art. 37 *ult. cit.* Inoltre, la caratteristica di tale provvedimento deve rinvenirsi nell'essere esecutivo e conclusivo di un giudizio o di un suo grado ovvero di una fase o sub-procedimento¹⁴⁶.

¹⁴⁴ Ris. Min. 20.9.2007, n. 257; Ris. Min. 14.9.2007, n. 255.

¹⁴⁵ Cass., Sez. V, 12 maggio 2008, n. 11793, in *Mass. Giur. It.*, 2008; Cass., Sez. V, 28 ottobre 2000, n. 14238, in *Giust. Civ. Mass.*, 2000, 2197. *Contra* Comm. Trib. Prov. Chieti, Sez. II, 06 ottobre 2000, n. 392, in *Fisco*, 2001, 392, ha affermato che: "L'ordinanza, emessa dal giudice istruttore nel corso di un ordinario giudizio civile ai sensi dell'art. 186 *bis* c.p.c., per la sua natura di provvedimento revocabile, anche d'ufficio, non ha contenuto decisorio, ancorchè parziale della controversia, non è da ricomprendere tra quegli atti per i quali vi è l'obbligo della registrazione in termine fisso e va esclusa da ogni imposizione ai fini dell'imposta di registro".

¹⁴⁶ Cass., Sez. V, 28 febbraio 2011, n. 4803, in *CED Cassazione*, 2011, la Corte afferma che: "In tema di imposta di registro, l'ordinanza ingiuntiva di cui all'art. 186-*ter* cod. proc. civ. rientra tra i provvedimenti giudiziari assoggettabili all'imposta, ai sensi dell'art. 37, comma 1, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, in quanto, pur non essendo espressamente indicata nella norma da ultimo citata, va considerata come rientrante nella medesima categoria del decreto ingiuntivo, invece esplicitamente previsto dall'art. 37 *cit.*"; Cass., Sez. V, 28 luglio 2010, n. 17607, in *CED Cassazione*, 2010, secondo cui: "In tema di imposta di registro, tra i provvedimenti giudiziari assoggettati all'imposta proporzionale, ai sensi dell'art. 37 del d.P.R. n. 131 del 1986 e dell'art. 8 della tariffa (annesso A, parte prima), rientra anche l'ordinanza ingiuntiva di cui all'art. 186 *ter* cod. proc. civ., non essendo richiesto che il provvedimento giudiziario sia passato in giudicato ma solo che sia conclusivo di un giudizio o di un suo grado, di una fase o un sub-procedimento e che sia esecutivo, a nulla rilevando che nelle categorie di atti tassabili ex art. 37 *cit.* manchi il riferimento a quello contemplato dall'art. 186 *ter* cod. proc. civ., sia perchè la norma processuale è sopravvenuta al d.P.R. n. 131 del 1986 sia per l'espresso riferimento alla normativa sul decreto ingiuntivo contenuto nella legge sull'imposta di registro. (Cassa e decide nel merito, Comm. Trib.

L'aspetto formale attribuito dall'Autorità giudiziaria al provvedimento giurisdizionale, quindi, può risultare inidoneo ad incidere sull'esistenza del presupposto impositivo, nell'ipotesi in cui la veste giuridica attribuita all'atto sia diversa da quella che lo stesso provvedimento sia diretta a perseguire, come nel caso degli atti che, seppur adottati dal giudice e qualificati come sentenza, non siano in grado di definire, anche parzialmente, il giudizio, poiché aventi natura di atto ordinatorio¹⁴⁷, nonché dei provvedimenti, che siano inficiati da inesistenza giuridica, ad esempio, per l'assenza della sottoscrizione da parte del giudice, *ex* artt. 132, 134 e 135 c.p.c.¹⁴⁸.

In tal caso, non si realizza il presupposto di fatto necessario per dar luogo all'applicazione dell'imposta di registro, di cui all'art. 37 del D.P.R. n. 131 del 1986.

Inoltre, non sono soggette ad imposizione le sentenze che dichiarano l'infondatezza della domanda giudiziale ovvero quelle che risolvono questioni processuali di mero rito, come ad esempio le declaratorie di incompetenza per territorio, poiché in tali provvedimenti non sono sottoposti alla formalità della registrazione ed in essi non si rileva alcun contenuto tipicamente definitorio¹⁴⁹.

Non rientrano, neppure, nel novero degli atti processuali soggetti ad imposizione i provvedimenti, che dichiarano l'estinzione del processo, *ex* artt. 306 e 307 c.p.c. Tali atti giudiziari, infatti, hanno carattere meramente procedurale e non decisorio e, quindi, non posseggono alcuna concreta potenzialità nel determinare una modifica delle situazioni giuridiche dei soggetti coinvolti in causa¹⁵⁰.

In virtù del medesimo principio, secondo parte della dottrina, non rientrerebbero nel novero degli atti giudiziari di cui all'art. 37 del D.P.R. n. 131 del 1986, i provvedimenti non emanati dal giudice, come nel caso della dichiarazione di debito resa dal terzo pignorato, ai sensi degli artt. 547 e ss. c.p.c., nella procedura di espropriazione forzata¹⁵¹.

Reg. Venezia, 13/04/2006"); Cass. civ., Sez. V, 12 maggio 2008, n. 11793, in *Mass. Giur. It.*, 2008.

¹⁴⁷ C. PREZIOSI, *cit.*, 679.

¹⁴⁸ F. DI FIORE, *cit.*, 846.

¹⁴⁹ Circ. Ag. Entrate, del 9 maggio 2001, n. 45.

¹⁵⁰ Ris. min., del 3 giugno 1991, n. 310106; Ris. Min., 21 settembre 2007, n. 263.

¹⁵¹ C. PREZIOSI, *cit.*, 679; A. URICCHIO, *Attività giudiziaria e imposizione tributaria, op. cit.*, 92.

Analogamente non possono annoverarsi negli atti soggetti a tassazione quei provvedimenti giurisdizionali estranei al processo di cognizione e, pertanto, privi di dignità di giudicato, sia in senso formale, che in senso sostanziale, come nel caso delle ordinanze di convalida delle intimazioni di licenza o di sfratto per morosità o per finita locazione ovvero le sentenze di convalida di sequestro conservativo, adottate ai sensi dell'art. 617 c.p.c. L'esclusione di tali atti giudiziari dal novero dei provvedimenti soggetti ad imposizione trova il proprio fondamento nella loro natura di pronunce intese a prevenire l'istaurarsi di una controversia¹⁵².

Invero, sono sottoposti a registrazione ed assoggettati ad imposizione i verbali di conciliazione giudiziaria, redatti materialmente dal cancelliere e sottoscritti dal giudice, nei quali viene formalizzata la volontà dispositiva attribuibile esclusivamente alle parti. Tali atti, infatti, sono soggetti all'imposta dovuta in base al contenuto dell'accordo in essi recepito, sia esso costitutivo, modificativo od estintivo di diritti¹⁵³.

Un elemento di indubbia particolarità è rappresentato dalla previsione, nell'art. 37 del D.P.R. n. 131 del 1986, della registrazione obbligatoria per le sole conciliazioni e transazioni in cui sia parte l'Amministrazione dello Stato. Tale formulazione normativa è "*indefinita*"¹⁵⁴ ed esclude dalla sua portata applicativa gli enti pubblici territoriali o le altre Pubbliche amministrazioni non statuali, realizzando così una disparità di trattamento di dubbia legittimità costituzionale, poichè fondata sulla qualifica rivestita delle parti del giudizio¹⁵⁵.

¹⁵² A. BUSANI, *L'imposta di registro*, Milano, 2009, 743, nt. 902.

¹⁵³ Cass., Sez. V, 29 febbraio 2008, n. 5480 in *Mass. Giur. It.*, 2008, secondo la quale: "*Ai fini dell'assolvimento dell'imposta di registro, il verbale di conciliazione giudiziale non è equiparabile alle sentenze, ma va soggetto all'imposta dovuta in base al contenuto dell'accordo in esso recepito. Ne consegue che se, in sede giudiziale, le parti raggiungono un accordo costitutivo, modificativo od estintivo di diritti, il suddetto verbale costituirà il presupposto d'imposta, e ad esso occorrerà fare riferimento per quanto concerne la misura dell'imposta dovuta ed i termini di pagamento. Se, invece, il verbale di conciliazione si limita a recepire il contenuto di un accordo già raggiunto in precedenza tra le parti, sarà quest'ultimo atto a costituire il presupposto d'imposta quanto a misura e termini di pagamento*".

¹⁵⁴ V. MASTROIACOVO, *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione di cui al D.Lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, in *CNN Studio* 190-2010/T, 14.

¹⁵⁵ G. DONNAMARIA, *L'imposta di registro nel nuovo testo unico*, Milano, 1987, 83. In giurisprudenza, v. Cass., 24 agosto 2004, n. 16738, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2005, 2, 738; la Corte così statuisce: "*Ai fini del rimborso dell'imposta di registro pagata sugli atti che definiscono, anche parzialmente, il giudizio civile in cui è parte l'Amministrazione dello Stato, l'equiparazione, disposta dall'art. 37, primo comma, del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, alla sentenza di riforma di essi passata in giudicato, della conciliazione giudiziale e della transazione stragiudiziale che compone la vertenza, non è invocabile se parte di questi atti sono i Comuni, la cui*

Infine, la norma in commento richiede, ai fini della sua materiale applicazione, il necessario coinvolgimento di alcuni soggetti incaricati di adempiere alle pubbliche funzioni ed, in particolare, i cancellieri ed i segretari, i quali hanno l'obbligo di richiedere la registrazione degli atti giudiziari¹⁵⁶ all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate¹⁵⁷ e trasmetterne il relativo fascicolo processuale¹⁵⁸.

Tale attività è richiesta dal legislatore in un'ottica di "cautela fiscale", poiché tali soggetti manifestano un sicuro "disinteresse all'evasione fiscale"¹⁵⁹ e sono direttamente coinvolti nella fase in cui si verifica il presupposto impositivo, ossia allorquando l'Autorità giudiziaria adotta il provvedimento oggetto di tassazione.

*Amministrazione è sì pubblica (art. 1, comma secondo, del D.Lgs. n. 29 del 1993), ma non statale". Tuttavia, sul punto l'art. 59 del D.P.R. 131 del 1986, nel prevedere che "la registrazione delle sentenze in cui è parte lo Stato deve avvenire a debito", non distingue l'Amministrazione dello Stato dagli enti pubblici territoriali. In ordine alla registrazione a debito v. M.A. FERRARI, *Commento agli artt. 59, 60 e 61*, in N. D'AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, cit., 370. Comm. Trib. Reg. Roma, Sez. VIII, 23 maggio 2000, n. 10 in *Fisco*, 2000, 10692, secondo cui: "la legge di registro, la registrazione delle sentenze in cui è parte lo Stato deve sempre avvenire "a debito", ossia senza il contestuale pagamento dell'imposta, quale che sia la "veste processuale" dell'amministrazione e quale che sia l'esito del contenzioso in atto; solo in un secondo momento, e limitatamente all'ipotesi in cui la controparte privata risulti soccombente e condannata alle spese - anche parzialmente - in base a sentenza passata in giudicato, si procederà al recupero dell'imposta prenotata a debito in proporzione alla condanna alla rifusione degli oneri processuali".*

¹⁵⁶ A. FANTOZZI, G. TINELLI, cit., 94.

¹⁵⁷ L'art. 13, comma 3, del D.P.R. n. 131 del 1986, prescrive che: "Per i provvedimenti e gli atti di cui all'articolo 10, comma 1, lettera c), diversi dai decreti di trasferimento e dagli atti da essi ricevuti, i cancellieri devono richiedere la registrazione entro cinque giorni da quello in cui il provvedimento è stato pubblicato o emanato quando dagli atti del procedimento sono desumibili gli elementi previsti dal comma 4-bis dell'articolo 67 e, in mancanza di tali elementi, entro cinque giorni dalla data di acquisizione degli stessi".

¹⁵⁸ L'art. 73 del D.P.R. 115 del 30 maggio 2002 prevede che: "1. In adempimento dell'obbligo previsto dall'articolo 10, comma 1, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, il funzionario addetto all'ufficio trasmette all'ufficio finanziario le sentenze, i decreti e gli altri atti giudiziari soggetti ad imposta di registro ai fini della registrazione. L'ufficio finanziario comunica gli estremi di protocollo e di registrazione entro dieci giorni, dalla ricezione nei casi di imposta prenotata a debito, dal pagamento negli altri casi. L'ufficio annota questi dati in calce all'originale degli atti. 2. La trasmissione dei documenti avviene secondo le regole tecniche telematiche stabilite con decreto dirigenziale del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero della giustizia, nel rispetto del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445 e delle relative norme di attuazione. 2-bis. I provvedimenti della Corte di cassazione sono esenti dall'obbligo della registrazione". Sulle funzioni dei cancellieri e segretari giudiziari v. S. EVANGELISTA, voce *Cancelliere*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1988.

¹⁵⁹ A. FANTOZZI, G. TINELLI, cit., 94.

6. Il principio dell'unicità della tassazione ed il meccanismo applicativo del tributo.

Il legislatore tributario, al fine di evitare una doppia o plurima tassazione del medesimo presupposto impositivo, ha enunciato il principio dell'unicità dell'imposta per tutto il giudizio, ritenendo che “... *il prelievo tributario si rivolge alla causa nella sua interezza, nei vari gradi di giudizio fino al passaggio in giudicato della sentenza*”¹⁶⁰, ragion per cui il momento impositivo si verifica all'atto dell'adozione del provvedimento giudiziario e non anche nel momento in cui avviene il passaggio in giudicato della pronuncia¹⁶¹.

La dottrina ha ritenuto che il corollario del principio di unicità della tassazione sia individuabile nella provvisorietà della stessa, sino al momento in cui il giudizio sia definito, con il conseguente passaggio in giudicato della sentenza¹⁶².

In virtù di quanto innanzi, non può attribuirsi alcun rilievo al momento della formazione del giudicato, poiché la determinazione del tributo è rapportata al valore della controversia dedotta in giudizio, in riferimento al contenuto e agli

¹⁶⁰ N. D'AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, cit., 240.

¹⁶¹ A. FANTOZZI, G. TINELLI, cit., 112; gli A. sostengono che: “*la combinazione dei principi dell'unità della tassazione, indipendentemente dal numero dei gradi di giudizio, e della provvisoria applicazione della sentenza sulla sentenza di primo grado vale a dire a garantire la coerenza costituzionale della disciplina impositiva in rassegna, in quanto diretta ad evitare la duplicazione d'imposta, facendo in ogni caso salvo il diritto del contribuente al costante adeguamento del prelievo tributario all'effettiva portata decisoria della sentenza*”. In giurisprudenza, v. Cass., 15 ottobre 2001, n. 12551 in *Dir. e Prat. Trib.*, 2003, 2, 382, che ha così statuito: “... *detto sistema delineato dal citato art. 37 - e cioè: assoggettamento ad imposta di registro (nella misura fissata per le diverse ipotesi previste dall'art. 8 della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986) di provvedimenti giurisdizionali anche non definitivi, perchè impugnati od ancora impugnabili, salvo esercizio dei diritti al conguaglio o al rimborso sulla base di successiva sentenza passata in giudicato - non può ritenersi in contrasto con gli art. 3, 53 e 97 cost.*”

¹⁶² M.A. FERRARI, *Registro (imposta di)*, in *Enc. Giur. Treccani*, XXVI, Roma, 1991, 6. In giurisprudenza, v. Comm. Trib. Reg., Lazio, 28 aprile 1997, n. 89 in *Fisco*, 1997, 8277, secondo cui: “*L'art. 37 d.P.R. n. 131 del 1986 assoggetta all'imposta di registro gli atti dell'autorità giudiziaria anche se al momento della registrazione siano stati impugnati o siano ancora impugnabili, salvo conguaglio o rimborso in base a successiva sentenza passata in giudicato. “Ratio” dell'articolo in questione è determinare una volta per tutte l'imposta in base a quel grado di certezza assicurato solo dalla cosa giudicata, onde evitare di procedere a nuovi rimborsi o conguagli ogni volta che la sentenza venga successivamente riformata. Non si ritiene applicabile nel caso di specie poichè, estinguendosi il giudizio di rinvio, si è estinto l'intero processo (art. 393 c.p.c.), con conseguente caducazione di tutti gli atti in esso compiuti*”. Sulla restituzione dell'imposta nell'ipotesi in cui la sentenza già assoggetta a tassazione venga ad essere poi dichiarata nulla, v. Ris. Min. 15 dicembre 1989, 220528, in *Boll. trib.*, 1990, 615.

effetti giuridici, che la sentenza è idonea a produrre e non anche al numero delle decisioni emesse durante l'*iter* processuale¹⁶³.

Inoltre, il principio dell'unicità della tassazione garantisce, insieme a quello della provvisoria applicazione dell'imposta sulla sentenza di primo grado, la coerenza del sistema impositivo esaminato al dettato costituzionale, poiché è volta ad evitare la duplicazione d'imposta, salvo comunque il diritto, riconosciuto al contribuente, di poter conformare "il prelievo tributario all'effettiva portata decisoria della sentenza".¹⁶⁴

Pertanto, si darà luogo all'applicazione del tributo, nel corso del primo grado di giudizio, a fronte di una pronuncia, che definisca anche parzialmente la controversia, salvo, poi, procedere al conguaglio o al rimborso dell'imposta, nell'ipotesi in cui vengano adottati dei provvedimenti di modifica o di revoca del precedente atto giudiziario, nel corso dello stesso grado di giudizio ovvero nei successivi gradi¹⁶⁵.

7. Le fattispecie imponibili derogatorie.

Nella seconda parte dell'art. 37 del D.P.R. n. 131 del 1986, il legislatore prevede delle disposizioni derogatorie rispetto alle fattispecie imponibili di carattere generale, dettate al primo comma della medesima disposizione.

¹⁶³ Cass., Sez. trib., 2 luglio 2003, n. 10435, in *Giust. Civ. Mass.*, 2003, 7/8; Cass., 12 giugno 2003, n. 9456, in *Notariato*, 2003, 463; Cass., Sez. trib., 15 maggio 2003, n. 7557, in *Boll. Trib.*, 2003, 1276, secondo cui: "In tema di imposta di registro, quando l'atto da registrare sia una sentenza, per stabilire i presupposti e i criteri della tassazione, occorre fare riferimento al contenuto ed agli effetti che emergono dalla sentenza stessa, senza possibilità di utilizzare elementi ad essa estranei né di ricercare contenuti diversi da quelli su cui si sia formato il giudicato, atteso che la valutazione giuridica del rapporto operata dal giudice che ha pronunciato detta sentenza, se non esplica - tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria, che al relativo giudizio sia rimasta estranea - la forza di giudicato nell'aspetto tipico considerato dall'art. 2909 c.c., fa parte tuttavia di quell'affermazione obbiettiva di verità i cui effetti anche i terzi sono tenuti a subire".

¹⁶⁴ A. FANTOZZI, G. TINELLI, *cit.*, 112. L'A. prosegue citando la giurisprudenza della Corte Cost., secondo cui "esaminando il sistema di tassazione degli atti giudiziari previsto dal T.U. del 1923, ha ritenuto inammissibili i limiti imposti alla restituzione dell'imposta a seguito della modifica dell'oggetto dell'imposizione, in quanto lesivi del principio della capacità contributiva" v. Corte Cost., 15 novembre 1985, n. 285, in *Boll. trib.*, 1986, 600.

¹⁶⁵ Cass. civ., Sez. V, 22 maggio 2001, n. 6943, in *Mass. Giur. It.*, 2001, secondo cui: "In tema di imposta di registro, la sentenza non definitiva, perchè appellata, rientra tra gli atti soggetti a tassazione, consentendo l'art. 37 d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, la tassazione delle sentenze impugnate o ancora impugnabili, salvo il diritto al rimborso riconosciuto al contribuente a sensi dell'art. 77 stesso d.P.R. in presenza di sentenza di riforma passata in giudicato".

Le deroghe normativamente previste presentano un carattere oggettivo, allorquando si riferiscono all'adozione, da parte dell'autorità giudiziaria, dei decreti ingiuntivi esecutivi, dei provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrali, nonché delle sentenze che dichiarano efficaci nello Stato le sentenze straniere; per converso, hanno un carattere soggettivo, nell'ipotesi in cui vengano pronunciati atti di conciliazione giudiziale e atti di transazione stragiudiziale in cui sia parte l'Amministrazione dello Stato e di cui si tratterà successivamente¹⁶⁶.

8. L'imponibilità dei decreti ingiuntivi esecutivi.

L'art. 37 del D.P.R. n. 131 del 1986, ispirandosi all'art. 28 del R.D. n. 153 del 17 agosto 1936¹⁶⁷, ha previsto che la registrazione dei decreti ingiuntivi avvenga solo nel momento in cui il decreto acquista efficacia esecutiva, ai sensi degli artt. 642, 647, 648 e 653 c.p.c., scaturendone la registrazione obbligatoria, in un termine fisso¹⁶⁸.

L'art. 37 ult. cit., quindi, si discosta dalla precedente formulazione dell'art. 35, D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 634, poichè tale ultima disposizione prevedeva che il decreto ingiuntivo doveva essere assoggettato ad imposizione proporzionale nel momento della sua adozione, *ex art. 641 c.p.c.*¹⁶⁹.

Dunque, il ricorrente, pur in assenza del requisito dell'esecutività del decreto ingiuntivo, doveva sopportare ingiustamente l'onere della registrazione e del versamento della relativa imposta.

Nella nuova formulazione normativa, il legislatore in un'ottica costituzionalmente orientata e conformemente alle osservazioni dottrinali ha statuito che il decreto ingiuntivo, non munito di formula esecutiva, non possa essere considerato idoneo a manifestare alcuna capacità contributiva e, quindi, a determinare alcuna imposizione fiscale nell'ambito dell'imposta di registro.

¹⁶⁶ C. PREZIOSI, *cit.*, 675.

¹⁶⁷ Disposizione vigente fino entrata in vigore del D.P.R. 26.10.1972 n. 634.

¹⁶⁸ V. Cass., 17 settembre 2001, n. 11663, in *Giur. Imp.*, 2002, 91, nella quale statuisce: "il presupposto dell'applicazione dell'imposta di registro è la natura esecutiva del decreto ingiuntivo. Conseguentemente, risultano irrilevanti sia l'apposizione della formula esecutiva da parte della cancelleria, sia concreta esecuzione".

¹⁶⁹ Comm. Trib. Centr. 17 ottobre 1988, n. 6762, in *Fisco*, 1989, 22447; per la dottrina si v., B. AIUDI, *Sul regime tributario dei decreti ingiuntivi*, in *Boll. trib.*, 1980, 1236.

Peraltro, nel caso di adozione di un decreto ingiuntivo non esecutivo la sfera patrimoniale del contribuente potrebbe essere incisa, determinando un nocumento per la parte istante, ad esempio, rispetto ai lunghi tempi di definizione del giudizio ordinario di opposizione al decreto emanato ovvero nel caso in cui sia disposta la revoca dello stesso decreto da parte dell'Autorità giudiziaria¹⁷⁰.

L'attuale portata precettiva dell'art. 37 del D.P.R. n. 131 del 1986, ai fini della realizzazione della fattispecie imponibile, prevede che il creditore presenti al Giudice di pace ovvero al Tribunale in composizione monocratica un ricorso per decreto di ingiunzione per il pagamento o consegna di un bene e che, conseguentemente, il giudice emetta il decreto richiesto, attribuendone l'esecutività nel momento dell'emissione, ex art. 642 c.p.c. ovvero nel corso del giudizio di merito, ai sensi degli artt. 648 e 652 c.p.c.¹⁷¹.

Il termine per la registrazione del decreto ingiuntivo inizia a decorrere nel momento in cui esso diviene esecutivo¹⁷², mentre il presupposto dell'imposizione nasce nel momento in cui al decreto viene attribuita l'esecutività e non quando

¹⁷⁰ A. URICCHIO, *Attività giudiziaria ed imposizione tributaria*, op. cit., 97 ss.

¹⁷¹ V. ANDRIOLI, III, cit., 181 ss.; Ris. Min. Finanze 13 gennaio 1987, n. 220698. In passato l'art. 10 Tabella prevedeva un trattamento di favore dei decreti ingiuntivi esecutivi emessi dal Giudice Conciliatore, prevedendo che non fossero assoggettati ad imposizione. Il Ministero aveva, inoltre, affermato piena equiparabilità, ai fini impositivi, della sentenza al decreto ingiuntivo, in quanto espressioni di una completa attività giurisdizionale del conciliatore, e quindi l'esenzione dall'obbligo di registrazione di tali atti al pari delle sentenze. Sul punto v. G. MESIANO, *Decreti ingiuntivi emessi dal conciliatore e imposta registro*, in *Boll. Trib.*, 1985, 1128. I Giudici Conciliatori furono, poi, sostituiti dai Giudici di Pace con la legge 21 novembre 1991 n. 374. L'art. 46, comma 1, della L. 21 novembre 1991, n. 374 ha previsto, comunque, un trattamento di favore esentando da imposta di registro gli atti e i provvedimenti, nonché gli atti di conciliazione in sede non contenziosa, del Giudice di pace, il cui valore non superi la somma di € 1.033,00 (prima lire due milioni). Ove tale valore superato si applicano le normali imposte previste per il giudizio pretorile ai sensi del secondo comma della predetta norma. V. Cass. 16 luglio 2014, n. 16310, in banca dati *Pluris on line*, che ha così statuito: "L'art. 46 della legge 21 novembre 1991 n. 374 (*"Istituzione del Giudice di Pace"*), che prevede il pagamento del solo contributo unificato per le cause e le attività conciliative in sede non contenziosa di valore non superiore ad euro 1.033,00 e per gli atti e i provvedimenti ad esse relativi, è applicabile alle sentenze adottate in tutti i gradi di giudizio (e, quindi, anche in sede di gravame), non essendo necessario, ai fini dell'esenzione dall'imposta di registro, che il provvedimento sia adottato dal Giudice di Pace".

¹⁷² G. ARNAO, *Manuale dell'imposta di registro*, Milano, 2005, 93, 146; A. FANTOZZI, G. TINELLI, cit., 143, gli A. affermano che "L'intervenuta esecutività del decreto a seguito della mancata opposizione nei termini del debitore ingiunto, ... consegue al provvedimento del giudice che, su istanza anche verbale del richiedente, accerta la regolarità della notifica e la mancanza di opposizione ... analogamente a quelli che dispongono la provvisoria esecuzione ed a quelli emessi ai sensi degli artt. 653 e 654 c.p.c. in caso di rigetto dell'opposizione, non sfugge alla conoscenza del cancelliere che è tenuto ad iscrivere a repertorio il decreto divenuto esecutivo ed a provvedere alla richiesta di registrazione trasmettendo l'originale all'Ufficio del Registro. V. anche Ris. Min. 13 gennaio 1987, n. 220698, in *Dir. Prat. Trib.*, 1987, I, 511.

viene materialmente apposta la formula esecutiva da parte della cancelleria del Tribunale o del Giudice di Pace, che ha adottato il decreto stesso¹⁷³.

Il presupposto della tassazione è individuabile nella manifestazione di capacità contributiva riconducibile all'adozione del provvedimento giurisdizionale, con cui il creditore potrà ottenere il pagamento di una somma di denaro, a prescindere dall'eventuale proposizione di un procedimento esecutivo sui beni del debitore.

Il fenomeno impositivo, dunque, si realizza indipendentemente dall'eventuale impugnazione del decreto e prescinde, persino, dal rapporto ad esso sottostante, poiché l'imposta implica una manifestazione di capacità contributiva, che promana da una dichiarazione di credito, azionata esecutivamente¹⁷⁴.

Nel caso in cui il decreto ingiuntivo provvisoriamente esecutivo divenga inefficace, a causa del decorso del termine utile per la sua notifica al debitore, ex art. 644 c.p.c. e art. 188 disp. att. c.p.c., l'ingiunto non potrà essere coinvolto, per vincolo di solidarietà, nell'obbligazione tributaria relativa all'imposta di registro¹⁷⁵.

¹⁷³ In tal senso Cass., Sez. V, 28 ottobre 2000, n. 14238 in *Mass. Giur. It.*, 2000, secondo cui: *"In tema di imposte indirette, la condanna provvisoria fondata sull'art. 489 c.p.p. nel testo previgente, al pari di quella ora disciplinata dagli art. 539 e 540 c.p.p., postula l'accertamento della sussistenza del diritto reclamato dalla parte lesa, rimanendo incerta (e rimessa ad un autonomo giudizio) unicamente la definitiva determinazione del "quantum" della pretesa: non può pertanto dubitarsi che siffatta statuizione del giudice penale si risolva nella deliberazione della controversia promossa dalla parte civile per quanto concerne l'"an debeatur" con la contestuale condanna del debitore al pagamento di una provvisoria. Quindi la pronuncia rientra a pieno titolo nell'ambito degli "atti dell'autorità giudiziaria in materia di controversie civili che definiscono anche parzialmente il giudizio" assoggettati all'imposta di registro ex art. 37 d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131"* e la prassi amministrativa con Circ. Ag. Entrate, 8 luglio 2002, n. 3.

¹⁷⁴ Cass., Sez. V, 17 settembre 2001, n. 11663, in *Giur. Imp.*, 2002, 91, afferma che: *"In tema di imposta di registro, ai sensi dell'art. 37 del t.u. n. 131 del 1986, i decreti ingiuntivi esecutivi sono soggetti ad imposta proporzionale, salvo conguaglio in base a successiva sentenza passata in giudicato, indipendentemente dal rapporto sottostante, come dalla circostanza della mancata apposizione della formula esecutiva. Nè acquista rilievo la eventuale revoca, da parte della p.a., degli atti che hanno dato luogo alla emissione del decreto (nella specie, delibere inerenti all'acquisizione, da parte del Comune, a seguito di cessione volontaria da parte del privato proprietario, di un castello assoggettato ad espropriazione per pubblica utilità), poichè solo una rinuncia accettata dalla controparte potrebbe porre nel nulla la imposizione tributaria, senza che tale interpretazione si ponga in contrasto con l'art. 53 cost., in quanto l'imposta di registro colpisce una dichiarazione di credito, azionata esecutivamente, per un determinato importo, ciò che implica una manifestazione di capacità contributiva"*.

¹⁷⁵ Comm. Trib. Centr., Sez. XXV, 16 novembre 1993, n. 3160, in *Fisco*, 1994, 4149, afferma che: *"Qualora un decreto ingiuntivo divenga inefficace a seguito del decorso del termine utile per la sua notifica al debitore ingiunto, quest'ultimo non può essere chiamato a rispondere, in via solidale, della obbligazione tributaria legata alla registrazione del decreto in parola, nè della pena pecuniaria per omessa richiesta di registrazione del decreto anzidetto ex art. 67 d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 634, posto che ad effettuare la detta richiesta non è legittimato il debitore ingiunto, ma il cancelliere del tribunale"*; Comm. Trib. Centr., Sez. XIX, 10 settembre 1987, n.

9. L'imposizione fiscale del provvedimento che dichiara esecutivo il lodo arbitrale.

L'arbitrato rituale è un istituto avente struttura e funzione propria del giudizio ordinario, che si realizza attraverso un procedimento sostitutivo rispetto a quello giurisdizionale di diritto ovvero d'equità.

Tale istituto è posto a disposizione dei privati per affidare, attraverso un negozio giuridico, ad uno o più arbitri la definizione dei propri rapporti giuridici.

Nel lodo arbitrale, infatti, ci si avvale di soggetti estranei al rapporto giuridico dedotto in causa e tale procedimento ha la funzione di essere un mezzo di risoluzione dei conflitti e degli interessi delle parti specialmente nel settore delle controversie commerciali nazionali, laddove vi è un preminente interesse alla rapida soluzione della lite¹⁷⁶, nonché al contenimento degli oneri tributari, che sarebbero dovuti in un giudizio ordinario¹⁷⁷.

Il legislatore tributario, inoltre, ha inteso assicurare una neutralità fiscale tra il giudizio promosso innanzi all'autorità giurisdizionale ordinaria e quello devoluto agli arbitri, in ragione di una medesima omogeneità di effetti¹⁷⁸, poiché il lodo

6158, in *Fisco*, 1987, 6405, statuisce che: *“Il decreto ingiuntivo è soggetto ad imposta di registro ai sensi dell'art. 35 d. p. r. 26 ottobre 1972, n. 634 e l'art. 55, stesso d. p. r., sul piano soggettivo, estende il vincolo della solidarietà a tutte le parti in causa, mentre l'art. 36, stesso d. p. r. n. 634/1972, obbliga al pagamento del tributo anche se l'atto è nullo, annullabile o inefficace; le sopraindicate disposizioni non sono applicabili quando il decreto ingiuntivo è inefficace perché la notifica è stata fatta al debitore oltre il termine stabilito dalla legge (40 gg.), per cui non può attrarre quest'ultimo nell'ambito procedurale, lasciandolo estraneo e coinvolgendo solo il creditore ingiungente”*.

¹⁷⁶ A. FANTOZZI., G. TINELLI, *op. cit.*, 209 e nota 8. Gli A. ritengono che *“l'arbitrato costituisca un sistema flessibile e, in qualche modo, gestibile dalle parti, consente la risoluzione della controversia con le garanzie proprie del rito processuale, rinviandosi il costo fiscale alla fase, eventuale, dell'esecuzione della sentenza arbitrale. La possibilità di spostare in avanti nel tempo un onere fiscale, specie nella prassi dei rapporti commerciali, rappresenta comunque un vantaggio per le parti in causa, per cui una simile eventualità, al pari di quella, altrettanto rilevante, che si sostanzia nella possibilità di evitare totalmente l'onere fiscale a seguito della spontanea adesione delle parti al lodo non dichiarato esecutivo, finisce per condizionare in concreto l'opzione a favore della giustizia privata.... Un sistema flessibile e, in qualche modo, gestibile dalle parti, consente la risoluzione della controversia con le garanzie proprie del rito processuale, rinviandosi il costo fiscale alla fase, eventuale, dell'esecuzione della sentenza arbitrale”*.

¹⁷⁷ A tale riguardo v., R. NOBILI, *I costi fiscali dell'arbitrato in Italia: sviluppi recenti*, in *Dir. prat. Trib.*, 1987, 1, 618 ss.

¹⁷⁸ Cass. civ., Sez. V, 20 luglio 2011, n. 15918, in *CED Cassazione*, 2011, secondo cui: *“In tema di imposta di registro, quando l'atto da registrare sia una sentenza o un lodo arbitrale, per stabilire i presupposti ed i criteri di tassazione, occorre - in conformità al disposto degli artt. 20 del d.P.R. 26 aprile 1985 n. 131 e 8 sub c) della tariffa allegata - far riferimento al contenuto ed agli effetti che emergono dalla pronuncia stessa, senza possibilità di utilizzare elementi ad essa estranei, né di ricercare contenuti diversi da quelli su cui si sia formato il giudicato. Ne consegue*

arbitrale possiede un'efficacia del tutto equiparabile a quella di un atto giurisdizionale ed è vincolante nei rapporti *inter partes*; tuttavia, non può attribuirsi allo stesso lodo un'efficacia esecutiva, nonché l'idoneità all'iscrizione di ipoteca e alla trascrizione¹⁷⁹.

A tal fine ciascuna parte potrà chiedere al Tribunale nel cui circondario ha sede l'arbitrato, ai sensi dell'art. 825 c.p.c., di vagliare la regolarità formale del lodo e di conferirgli l'efficacia di titolo esecutivo.

Il lodo arbitrale, ai sensi dell'art. 825, comma 3, c.p.c., è dotato di una definitività di effetti, poiché: *“contro il decreto che nega o concede l'esecutorietà del lodo, è ammesso reclamo mediante ricorso alla corte d'appello ...”*.

L'emissione del decreto di esecutività del lodo da parte del Tribunale, determina il realizzarsi della fattispecie imponibile di cui all'art. 37 del D.P.R. n. 131 del 1986, ragion per cui se il lodo arbitrale non viene dichiarato esecutivo, lo stesso potrà essere registrato solo in caso d'uso¹⁸⁰.

La *ratio* di tale disposizione è di incentivare il ricorso alla giustizia privata e di contribuire all'esecuzione spontanea dei lodi, in quanto il lodo non omologato non è un atto soggetto ad imposizione.

L'imposta di registro è, invece, dovuta nel caso in cui il decreto, che dichiara esecutivo il lodo, nel momento della registrazione sia stato impugnato o sia ancora impugnabile¹⁸¹.

Tutte le parti in causa, a norma dell'art. 57 del D.P.R. n. 131 del 1986, sono tenute al pagamento del tributo per la registrazione del decreto di esecutività del lodo arbitrale e non solo coloro nel cui interesse il decreto è stato richiesto¹⁸².

che, qualora sia stato registrato un lodo arbitrale che abbia accertato il maggior valore di un appalto rispetto al corrispettivo pattuito nel contratto, l'Ufficio non potrà calcolare l'imposta sul complessivo valore dell'appalto, in considerazione del fatto che del contratto in questione non si era avuta prima notizia, ma potrà farlo solo sul maggior valore individuato nel provvedimento arbitrale”.

¹⁷⁹ C. M.V. ANDRIOLI, III, *cit.*, 411 ss.

¹⁸⁰ L. NASTRI, *L'imposta di registro e le relative agevolazioni*, Milano, 1990, 93, 201.

¹⁸¹ A. VOZZA, *Profili fiscali del nuovo arbitrato*, in *Fisco*, 2006, 28, 4348.

¹⁸² Cass. civ., Sez. Unite, 21 agosto 1990, n. 8533, in *Corr. Trib.*, 1991, 888, secondo cui: *“In tema d'imposta di registro inerente ad arbitrato rituale, nella disciplina di cui al d. p. r. 26 ottobre 1972, n. 634, il principio della solidarietà delle parti contendenti, discendente dall'equiparazione del lodo rituale alla sentenza del giudice, è applicabile indipendentemente dal fatto che una soltanto di esse abbia chiesto l'esecutività del lodo medesimo, atteso che nessuna norma autorizza una deroga al riguardo (né, in particolare, l'ultima parte dell'art. 55, d. p. r. cit.)”*.

Nel caso di annullamento del lodo, le parti hanno diritto al rimborso dell'imposta di registro, che deve essere richiesta, ai sensi dell'art. 77 D.P.R. n. 131 del 1986, mediante istanza da presentarsi all'Agenzia delle Entrate nel termine di tre anni dal giorno del pagamento ovvero, se posteriore, da quello in cui è sorto il diritto alla restituzione.

L'arbitrato irrituale, invece, è disciplinato dal nuovo art. 808 *ter* c.p.c. e di esso non v'è menzione nell'art. 37 del D.P.R. n. 131 del 1986.

La pronuncia emessa dagli arbitri "liberi" possiede la forma di un negozio giuridico e determina la costituzione di un nuovo rapporto tra le parti dell'arbitrato e come tale è soggetta all'obbligo ed ai termini di registrazione previsti per il contratto.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro assumono particolare importanza il ruolo e la responsabilità degli arbitri, ai fini dell'assolvimento dell'obbligazione tributaria.

La prassi amministrativa, infatti, ha ritenuto che l'arbitrato irrituale deve essere assoggettato all'obbligo di registrazione, in ragione degli effetti che è in grado di produrre, solo all'atto della sottoscrizione da parte di tutti gli arbitri e cioè nel suo momento perfezionativo¹⁸³.

Anche in questo caso, così come per la sentenza resa dal giudice ordinario, viene in rilievo l'effettivo contenuto della pronuncia arbitrale, sia essa di accertamento o di condanna, con riferimento sia alle statuizioni formali del dispositivo, che alle enunciazioni della motivazione¹⁸⁴.

10. Analisi del trattamento tributario della sentenza che dichiara efficace nello stato la sentenza straniera.

La legge del 31 maggio 1995 n. 218 ha abrogato il Titolo VII, del Libro IV, del c.p.c. (artt. 796-805), intitolato: "*dell'efficacia delle sentenze straniere e dell'efficacia di altri atti dell'Autorità straniere*" ed è stata introdotta una nuova disciplina *in subiecta materia*.

¹⁸³ Ris. Min., 25 novembre 1983, n. 249964.

¹⁸⁴ F. SANTANGELI, *L'interpretazione della sentenza civile*, Milano, 1996, 116. In giurisprudenza, v. Cass. civ., Sez. III, 15 marzo 1995, n. 3030, in *Mass. Giur. It.*, 1995.

Nell'attuale quadro normativo il legislatore ha attribuito un'operatività *ipso iure* all'efficacia dichiarativa o costitutiva delle sentenze e dei provvedimenti stranieri, senza che questi siano più oggetto di una preventiva verifica da parte della Corte d'Appello competente.

L'art. 64, della citata legge n. 218 del 1995, ha previsto che l'efficacia di accertamento della sentenza straniera sia *“riconosciuta in Italia senza che sia necessario il ricorso ad alcun procedimento”*, qualora sussistano determinate condizioni o requisiti e, in particolare, che la detta *“sentenza”* promani da un'Autorità giudiziaria straniera, che abbia risolto una controversia relativa a diritti e che sia tale da possedere un'attitudine al giudicato formale e sostanziale.

Dunque, alle sentenze straniere di mero rito o, comunque, aventi un'efficacia endoprocessuale non può essere riconosciuta alcuna efficacia in Italia.

L'art. 67 della citata Legge n. 218 del 1995 ha previsto che, nel caso di mancata ottemperanza o contestazione del riconoscimento della sentenza straniera ovvero qualora vi sia la necessità di procedere ad esecuzione forzata, la sentenza straniera possa essere, comunque, vagliata, per verificare se vi sia una corrispondenza rispetto ai requisiti normativamente richiesti per il suo riconoscimento, da parte della Corte d'appello del luogo di attuazione.

Il titolo per dar corso all'attuazione e per poter procedere all'esecuzione forzata è costituito dallo stesso provvedimento straniero e dal pedissequo provvedimento emesso dalla Corte di appello, che accoglie la domanda di riconoscimento e di sussistenza dei requisiti di cui all'art. 67 della legge n. 218 del 1995.

11. Osservazioni critiche sull'imponibilità dell'atto di conciliazione giudiziale e dell'atto di transazione stragiudiziale in cui è parte l'Amministrazione dello Stato.

L'atto di conciliazione giudiziale e l'atto di transazione stragiudiziale in cui è parte l'Amministrazione dello Stato sono considerati alla stessa stregua di una sentenza passata in giudicato¹⁸⁵.

La conciliazione giudiziale è un istituto di natura processuale, finalizzato alla definizione di un giudizio pendente e lo stesso atto di conciliazione produce

¹⁸⁵ N. S. DI PAOLA, *Commento all'art. 37 in La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino, 1989, 243.

l'effetto processuale dell'estinzione del processo, senza che sia necessario far ricorso ad una formale dichiarazione di estinzione ovvero ad un provvedimento di cancellazione della causa dal ruolo.

L'atto con il quale viene formalizzata la volontà dispositiva attribuibile esclusivamente alle parti, ex art. 185 c.p.c. e che sacramentalizza la conciliazione è dotato dell'efficacia di titolo esecutivo¹⁸⁶.

L'atto di conciliazione è espressamente annoverato tra gli atti giudiziari elencati nell'art. 37 del D.P.R. n. 131 del 1986, costituendo una deroga, sotto il profilo soggettivo, al principio generale sancito nello stesso art. 37 ult. cpv, in base al quale sono assoggettati ad imposizione solo gli atti dell'Autorità giudiziaria¹⁸⁷.

Inoltre, il legislatore ha previsto che, nel caso di specie, possano operare due norme speciali di esenzione dell'imposta di registro ed, in particolare, la disposizione normativa di cui all'art. 9, comma 9 della Legge n. 488 del 1999, nella quale è sancito un regime di esenzione fiscale per gli atti di conciliazione il cui valore non sia superiore a L. 100 milioni (€ 51.654,69)¹⁸⁸ ovvero la disposizione di cui all'art. 46, Legge n. 374 del 1991, nella quale è prescritto che sono esenti da imposta di registro le cause e le altre attività conciliative, in sede non contenziosa, il cui valore non ecceda la somma di € 1.033,00.

Per quanto attiene alla transazione stragiudiziale, questa è disciplinata dall'art. 1965 c.c. e si realizza nel momento in cui le parti facendosi reciproche concessioni, concludono un contratto per porre termine ad una lite già iniziata ovvero al fine di prevenire una futura controversia¹⁸⁹.

Il dettato normativo di cui all'art. 37 del D.P.R. n. 131 del 1986, tuttavia, fa riferimento alla transazione stragiudiziale intervenuta in una controversia già iniziata e nella quale sia parte l'Amministrazione dello Stato.

L'intervento dell'Amministrazione statale all'atto transattivo è riconosciuto in un'ottica di "solida garanzia" nei confronti del fisco, nei confronti di eventuali pericoli di abusi e di frodi fiscali, così come l'intervento del Giudice nell'ambito

¹⁸⁶ M.V. ANDRIOLI, II, *cit.*, 59-60.

¹⁸⁷ C. PREZIOSI, 678, nt. 20.

¹⁸⁸ Ris. Ag. Entrate 6.8.2009, n. 206.E.

¹⁸⁹ G. ALPA, R. GAROFOLI, *Manuale di diritto civile*, Roma, 2013, IV, 1813; F. GAZZONI, *Manuale di Diritto Privato*, VI, Napoli, 1996, 1191; P. TRIMARCHI, *Istituzioni di diritto privato*, Milano, 2000, 471.

della formazione dell'atto di conciliazione giudiziale, che avvenga in corso di causa¹⁹⁰.

Parte della dottrina ha rilevato che la norma presta il fianco alla critica e probabilmente a censure di illegittimità costituzionale, nella parte in cui non fa riferimento a qualunque provvedimento di carattere transattivo o conciliativo idoneo a definire la controversia, dando così luogo ad una ingiustificata disparità di trattamento, in ragione della qualifica rivestita da una delle parti del giudizio¹⁹¹, ossia l'Amministrazione dello Stato.

Ancor più discriminatoria è la formulazione del dettato normativo, allorché non fa menzione degli enti pubblici territoriali (Comune, Province e Regioni) o delle altre Pubbliche amministrazioni non statuali, escludendo di fatto dalla propria portata applicativa tali enti, nell'ipotesi in cui questi siano parte di un atto di componimento di una controversia¹⁹².

Secondo un'altra corrente dottrina la partecipazione dell'Amministrazione statale deve essere intesa come soggetto terzo, rispetto alle parti tra le quali intercorre la lite¹⁹³.

Tuttavia, in tal caso, in via di principio, deve escludersi che l'Amministrazione statale ed, in specie quella fiscale, possa essere chiamata in causa nel corso di un'intesa conciliativa in grado d'appello, al fine di ottenere il rimborso dell'imposta di registro pagata sulla sentenza emessa nel primo grado di giudizio, poiché tale evenienza non è prevista e disciplinata da alcuna norma processuale¹⁹⁴.

¹⁹⁰ Cass., Sez. I, 9 giugno 1997, n. 5098, in *Mass. Giur. It.*, 1997; Ris. Min n. 260165 del 1990.

¹⁹¹ G. DONNAMARIA, *cit.*, 83.

¹⁹² Cass., 24 agosto 2004, n. 16738, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2005, 2, 738, secondo cui: "L'art. 38 del D.P.R. n. 131 del 1986 riguarda gli atti negoziali, mentre gli atti dell'Autorità giudiziaria sono regolati dall'art. 37 dello stesso D.P.R. n. 131. Il rimborso o il conguaglio dell'imposta pagata alla registrazione è dovuto in base a successiva sentenza passata in giudicato o ad atto di conciliazione giudiziale o di transazione stragiudiziale in cui è parte l'Amministrazione dello Stato".

¹⁹³ R. FANELLI, S. LAMPONE, *Imposta di registro*, Milano, 2003, 287.

¹⁹⁴ Cass., Sez. I, 9 giugno 1997, n. 5098, in *Mass. Giur. It.*, 1997, la Corte statuisce che: "Ai fini del rimborso dell'imposta di registro pagata in base a sentenza di primo grado soggetta ancora ad impugnazione, l'art. 37 d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, equipara alla ipotesi della successiva sentenza di riforma passata in giudicato, quelle dell'atto di conciliazione giudiziale e dell'atto di transazione stragiudiziale in cui sia parte l'Amministrazione dello Stato. Ad un tal riguardo, tanto più alla luce di quelle che costituiscono la logica e la ratio della norma in questione, la partecipazione dell'Amministrazione finanziaria è da intendersi prescritta soltanto nelle ipotesi in cui la vertenza venga composta con atto di transazione stragiudiziale".

12. Le problematiche relative al rimborso dell'imposta.

L'art. 37, comma 2, D.P.R. n. 131 del 1986 disciplina le modalità di rimborso per il contribuente che ne abbia diritto, prevedendo che questi possa richiederlo all'Ufficio che ha riscosso l'imposta, con le modalità indicate nell'art. 77 del D.P.R. n. 131 del 1986¹⁹⁵.

Il principio ispiratore della disposizione citata è quello dell'unicità della tassazione, in base alla quale l'atto giudiziario è soggetto ad imposizione anche se impugnato o impugnabile al momento della registrazione.

Dunque, all'esito di un'eventuale sentenza passata in giudicato ed emessa in sede di impugnazione ovvero nei casi di intervenuta conciliazione giudiziale o transazione stragiudiziale, in cui è parte l'Amministrazione dello Stato, l'imposta di registro potrà essere rimborsata o conguagliata, poichè sino a quel momento tale imposizione deve considerarsi provvisoria¹⁹⁶.

L'esercizio del diritto al rimborso da parte del contribuente, ex art. 77 del D.P.R. n. 131 del 1986, avviene attraverso la presentazione di un'istanza all'Ufficio, che ha riscosso l'imposta entro un termine di tre anni, dal giorno in cui è stato effettuato il pagamento ovvero, se posteriore, al giorno in cui è sorto il diritto alla restituzione¹⁹⁷.

¹⁹⁵ D.P.R. n. 131 del 1986, art. 77 - Decadenza dell'azione del contribuente - [1] *Il rimborso dell'imposta, della soprattassa, della pena pecuniaria e degli interessi di mora deve essere richiesto, a pena di decadenza, dal contribuente o dal soggetto nei cui confronti la sanzione è stata applicata entro tre anni dal giorno del pagamento ovvero, se posteriore, da quello in cui è sorto il diritto alla restituzione.* [2] *Per i contratti a prezzo indeterminato, se la restituzione dipende dalla misura dell'imponibile il termine decorre dal giorno in cui ne è stato definitivamente stabilito il minore ammontare. Nei casi di cui alla lettera a) dell'art. 56 il termine decorre dalla data di notificazione della decisione.* [3] *La domanda di rimborso deve essere presentata all'ufficio che ha eseguito la registrazione, il quale deve rilasciarne ricevuta, ovvero essere spedita a mezzo plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento.*[4] *Per gli interessi di mora spettanti al contribuente sulle somme rimborsate si applicano le disposizioni delle leggi 26 gennaio 1961, n. 29, 28 marzo 1962, n. 147, e 18 aprile 1978, n. 130.*

¹⁹⁶ A. MONTESANO, B. IANNIELLO, *Imposte di registro ipotecaria e catastale*, Milano, 2009, 196; Ris. Min. 7.10.1995, n. 250.E.IV.787648.

¹⁹⁷ Cass., Sez. V, 17 giugno 2011, n. 13329, in *CED Cassazione*, 2011, la Corte afferma che: "In tema di imposta di registro, in applicazione dell'art. 7 della direttiva CEE n. 335 del 1969 (mod. dall'art. 1 della direttiva n. 303 del 1985), il contribuente può chiedere al giudice nazionale - nel concorso di tutte le condizioni di fatto e di diritto richieste per l'applicazione dell'esenzione o della riduzione dell'imposta, ai sensi dell'art. 7 della citata direttiva del 1969 - la restituzione delle somme già pagate, con l'azione di ripetizione nel termine triennale di decadenza; in mancanza, la ripetizione degli importi indebitamente corrisposti è preclusa, anche nella forma dell'azione risarcitoria nei confronti dello Stato"; Cass., Sez. V, 21 luglio 2009, n. 16896, in *Mass. Giur. It.*, 2009, secondo cui: "L'istanza di rimborso dell'imposta di registro va rivolta -

Anche in presenza di una sentenza non ancora passata in giudicato, l'Ufficio procede alla liquidazione dell'imposta ed emette il relativo avviso¹⁹⁸.

La giurisprudenza di legittimità ha precisato che nell'ipotesi in cui, nel corso del giudizio e fino alla formazione del giudicato, una sentenza sia totalmente o parzialmente riformata, tale evenienza non incide sull'avviso di liquidazione emesso dall'Amministrazione finanziaria, facendo, invece, sorgere in capo al contribuente un autonomo diritto al conguaglio o al rimborso dell'imposta, da far valere nelle forme di cui all'art. 77 del D.P.R. n. 131 del 1986¹⁹⁹.

secondo quanto espressamente dispone l'art. 77 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 - all'ufficio che ha eseguito la registrazione, il quale è, pertanto, anche il legittimato passivo della domanda giudiziale di impugnativa del conseguente silenzio-rifiuto".

¹⁹⁸ A. URICCHIO, *Attività giudiziaria ed imposizione tributaria*, cit., 91; l'A. precisa che "...l'imposta di registro viene liquidata nei limiti delle effettive attribuzioni fra i vari aventi diritto quali risultano dal provvedimento giudiziale di condanna; nel caso di sentenza di condanna della parti con reciproca compensazione, l'imposta è dovuta sulla somma che resuola dopo le compensazioni"; v. Cass. civ., Sez. I, 22 aprile 2002, n. 5859, in *Mass. Giur. It.*, 2002, 700, che scosì statuisce: "In sede di condanna del soccombente al rimborso delle spese del giudizio a favore di un'amministrazione dello Stato - nei confronti del quale vige il sistema della prenotazione a debito dell'imposta di bollo dovuta sugli atti giudiziari e dei diritti di cancelleria e di ufficiale giudiziario, con iscrizione in un registro di cancelleria delle somme dovute dall'amministrazione a tale titolo - riguardo alle spese vive la condanna deve essere limitata al versamento delle somme iscritte nel predetto registro".

¹⁹⁹ Cass., Sez. V, 29 maggio 2006, n. 12757, in *Mass. Giur. It.*, 2006, secondo cui: "In tema di imposta di registro dovuta sugli atti dell'autorità giudiziaria, ai sensi degli artt. 37 e 77 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, la riforma totale o parziale (nel successivo corso del giudizio e fino alla formazione del giudicato) del provvedimento tassato non si riflette sul relativo avviso di liquidazione, ma fa sorgere un autonomo diritto del contribuente al conguaglio o al rimborso, il quale non può essere fatto valere nel corso del giudizio insorto a seguito del ricorso avverso l'avviso di liquidazione, ma dev'essere azionato nei modi e nei tempi previsti dall'art. 77 citato"; Cass., Sez. V, 15 ottobre 2001, n. 12551, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2003, 2, 382, la Corte statuisce che: "In tema di imposta di registro, ai sensi del disposto degli artt. 37 e 77 d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, la riforma totale o parziale nei successivi gradi di giudizio (e fino alla formazione del giudicato) della sentenza tassata non si riflette sull'avviso di liquidazione relativo a detta sentenza, ma fa sorgere un (autonomo) diritto del contribuente al conguaglio o al rimborso. Tale diritto non può essere fatto valere nel giudizio eventualmente insorto a seguito di ricorso avverso l'avviso di liquidazione, ma deve essere azionato nelle forme ed entro i termini di decadenza di cui all'art. 77 del d.P.R. n. 131 del 1986, che prevede la presentazione di un'apposita domanda di rimborso all'ufficio che ha eseguito la registrazione. Pertanto la sola riforma della sentenza tassata non determina la cessazione della materia del contendere nel giudizio insorto a seguito di ricorso avverso l'avviso di liquidazione summenzionato, trattandosi di evento che non incide "ex se" sulla legittimità e sulla fondatezza della pretesa tributaria azionata con l'avviso stesso. Detto sistema delineato dal citato art. 37 - e cioè: assoggettamento ad imposta di registro (nella misura fissata per le diverse ipotesi previste dall'art. 8 della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986) di provvedimenti giurisdizionali anche non definitivi, perchè impugnati od ancora impugnabili, salvo esercizio dei diritti al conguaglio o al rimborso sulla base di successiva sentenza passata in giudicato - non può ritenersi in contrasto con gli artt. 3, 53 e 97 cost. ... E' assoggettabile all'imposta proporzionale di registro (ai sensi degli artt. 1 d.P.R. 131 del 1986 e 8, lett. a, e I, comma 1, della allegata tariffa, parte prima) la sentenza, ancorchè non ancora definitiva, che pronuncia sulla domanda di riscatto di immobile urbano destinato ad uso non abitativo formulata ex art. 39 l. n. 392 del 1978; nè il fatto che la sentenza subordini il

CAPITOLO III
IL REGIME FISCALE DEI PROVVEDIMENTI GIUDIZIARI
AI SENSI DELL'ART. 8, TARIFFA I,
PARTE I, ALLEGATA AL D.P.R. 131 DEL 1986

1. Premessa. Il rapporto di correlazione tra l'art. 8 Tariffa e l'art. 37 del D.P.R. n. 131 del 1986.

L'art. 8 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986 deve necessariamente porsi in correlazione con l'art. 37 del D.P.R. n. 131 del 1986, in ragione del rapporto di complementarità e di parziale identità testuale sussistente tra le due disposizioni normative, come già specificato nel capitolo precedente.

La prima parte dell'art. 8 della Tariffa prevede che siano soggette all'imposta di registro le medesime fattispecie imponibili già individuate nell'art. 37 del D.P.R. n. 131 del 1986 ed, in particolare, gli atti dell'autorità giudiziaria ordinaria e speciale in materia di controversie civili, che definiscono il giudizio, in modo anche parziale, nonché i decreti ingiuntivi esecutivi; le sentenze che rendono efficaci nello Stato le sentenze straniere ed i provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrali.

L'art. 8 Tariffa ricomprende nel *genus* degli atti giudiziari, in materia di controversie civili, due ulteriori fattispecie imponibili, ossia i provvedimenti di aggiudicazione e quelli di assegnazione, anche in sede di scioglimento delle comunioni.

La disposizione prosegue, poi, individuando diverse tipologie di pronunce giurisdizionali, distinte per natura, contenuto ed effetti giuridici, nonché per l'applicazione di aliquote d'imposta differenziate. Tali tipologie di atti, in alcuni casi, sono ricomprese in ampie categorie, come nell'ipotesi degli atti di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale (*sub* lett. *c*) ovvero i

trasferimento della proprietà al pagamento del prezzo entro il termine di tre mesi dal suo passaggio in giudicato, rende applicabile la diversa disciplina di cui all'art. 27, comma 1, del citato d.P.R. n. 131 del 1986"; Comm. Trib. Reg., Lazio Roma, Sez. XXI, 30 ottobre 2007, n. 117, in *Fisco on line*, 2008, secondo la quale: "La sentenza, ancorché non definitiva, è assoggettata ad imposta proporzionale, ai sensi dell'art. 37 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, ancorché la sentenza stessa sia successivamente riformata in appello, ed il diritto al rimborso, conseguente al venir meno della sentenza sottoposta a tassazione, non può essere fatta valere, neppure in via di compensazione, nel giudizio in cui venga contestato l'avviso di liquidazione, ma deve far luogo ad una autonoma richiesta di rimborso". A. MONTESANO, B. IANNIELLO, *op. cit.*, 196.

provvedimenti non recanti trasferimento, condanna o accertamento di diritti a contenuto patrimoniale (*sub* lett. *d*); in altri casi, sono circoscritte in ambiti limitati, come per i provvedimenti di omologazione (*sub* lett. *g*) o i provvedimenti che dichiarano la nullità o pronunciano l'annullamento di un atto (*sub* lett. *e*)²⁰⁰.

All'art. 8 della Tariffa deve attribuirsi il ruolo di norma complementare, diretta a definire le regole di quantificazione ed attuazione del tributo ovvero di specificazione della portata della disposizione di carattere generale di cui all'art. 37 del D.P.R. n. 131 del 1986, che rappresenta la norma fondamentale, ai fini dell'individuazione del presupposto di fatto per l'assoggettamento degli atti giudiziari all'imposta di registro²⁰¹.

Nella presente trattazione, dunque, saranno analizzate le fattispecie imponibili, contemplate dall'art. 8 Tariffa, diverse ed ulteriori rispetto a quelle di cui all'art. 37 del D.P.R. n. 131 del 1986 ed, in particolare, i provvedimenti di aggiudicazione e quelli di assegnazione, anche in sede di scioglimento di comunioni, oltreché gli atti indicati nelle seguenti lettere dell'art. 8 Tariffa: - lett. *a*), atti traslativi o costitutivi di diritti reali su beni immobili o su unità di diporto ovvero su altri beni o diritti; - lett. *b*), atti recanti condanna al pagamento di somme o valori, ad altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura; - lett. *c*), atti aventi per oggetto gli atti di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale; - lett. *d*), atti non recanti trasferimento, condanna o accertamento di diritti a contenuto patrimoniale; - lett. *e*), sentenze dichiarative della nullità o che pronunciano la risoluzione o l'annullamento di un atto, anche qualora comportino la retrocessione di beni o la restituzione di somme di denaro; - lett. *f*), le sentenze di scioglimento, di cessazione degli effetti civili del matrimonio, di separazione personale dei coniugi e di quelle modificative delle condanne al pagamento di assegni o delle attribuzioni di beni patrimoniali già facenti parte della comunione dei coniugi; - lett. *g*) di omologazione.

²⁰⁰ M. BASILAVECCHIA, *Spunti in materia di tassazione degli atti di riparto nelle procedure esecutive e concorsuali*, cit., I, 123; A. FANTOZZI, G. TINELLI, *Il regime tributario del processo civile*, cit., 107; A. URICCHIO, *Attività giudiziaria e imposizione tributaria tra imposta di registro e contributo unificato per l'iscrizione a ruolo*, cit., 383.

²⁰¹ C. PREZIOSI, *L'atto giudiziario tassabile*, cit., 667 ss.; M. BASILAVECCHIA, cit., 123; A. FANTOZZI, G. TINELLI, *Il regime tributario del processo civile*, cit., 107.

L'esame sarà, inoltre, condotto sulla portata della disposizione di cui all'art. 8, comma 1 *bis*, Tariffa, introdotto dall'art. 33, comma 1, lett. *a*), Legge n. 388 del 23 dicembre 2000, che ha previsto l'assoggettabilità a tassazione degli atti emessi dal Consiglio di Stato e dai T.A.R., che definiscano, anche parzialmente il giudizio, compresi i decreti ingiuntivi esecutivi, recanti condanna al pagamento di somme di danaro diverse dalle spese processuali, con l'applicazione dell'imposta proporzionale nella misura del 3%.

Infine, si analizzeranno le significative modificazioni relative alle note esplicative di cui all'art. 8 Tariffa, riguardanti i decreti ingiuntivi emessi in sostituzione di quelli divenuti inefficaci (nota I) e le sentenze di condanna al pagamento di corrispettivi o a prestazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'art. 40 del D.P.R. n. 131 del 1986 (nota II), nonché i provvedimenti di accertamento dell'intervenuto acquisto per usucapione della proprietà immobiliare o di diritti reali di godimento (nota II *bis*).²⁰²

2. I provvedimenti di aggiudicazione.

La formulazione dell'art. 8, comma 1, della Tariffa ha indotto parte della dottrina a ritenere che all'adozione del provvedimento di aggiudicazione debba attribuirsi l'effetto traslativo della proprietà²⁰³ e, conseguentemente, il verificarsi del presupposto impositivo²⁰⁴.

In base a tale orientamento dottrinale, l'adozione del provvedimento di aggiudicazione determinerebbe l'individuazione dell'aggiudicatario ed il trasferimento in suo favore della proprietà immobiliare eseguita, anche nell'ipotesi in cui tale provvedimento sia sospensivamente condizionato al versamento del prezzo.

²⁰² N. D'AMATI, *sub art. 37 al T.U. 131 del 26 aprile 1986, cit.*, 529.

²⁰³ C. M.V. ANDRIOLI, *Dir. Proc., cit.*, 130; A. CERINO CANOVA, *Offerte dopo l'incanto*, Padova, 1975, 136 ss.; *Idem*, *Vendita forzata ed effetto traslativo*, in *Riv. Dir. Civ.*, 1980, I, 137 ss.; P. CASTORO, *Il processo di esecuzione nel suo aspetto pratico*, Milano, 1994, 610-611; G.A. MICHELLI, *Esecuzione forzata*, in *Comm. Scialoja, Branca*, Bologna, 1953, 463 ss.; S. SATTA, *Esecuzione forzata*, Torino, 1963, 161.

²⁰⁴ F. DI FIORE, *sub art. 37 al T.U. 131 del 26 aprile 1986*, in *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di G. MARONGIU, Padova, 2011, IV, 1035.

L'emanazione del decreto di trasferimento, invece, avrebbe una funzione soltanto dichiarativa del trasferimento e di opponibilità rispetto ai terzi, garantita dalla trascrizione dell'atto nei registri della conservatoria immobiliare.

Ad avviso della citata dottrina, tale corollario troverebbe il proprio fondamento nel principio dell'imputazione dei rischi del perimento del bene venduto in capo all'aggiudicatario, nonché nell'attribuzione a questi delle eventuali rendite prodotte dall'immobile nell'arco temporale compreso fra l'aggiudicazione e il decreto di trasferimento²⁰⁵.

Inoltre, a sostegno della menzionata tesi deporrebbe la formulazione della disposizione normativa di cui all'art. 632 c.p.c., in base alla quale in caso di estinzione del processo, disposta a seguito dell'adozione del provvedimento di aggiudicazione, il debitore avrebbe diritto alla restituzione della somma ricavata. Pertanto, l'atto di aggiudicazione determinerebbe il trasferimento della proprietà sul bene dal debitore all'aggiudicatario²⁰⁶.

La tesi traslativa del diritto della proprietà, conseguente all'adozione del provvedimento di aggiudicazione, è ulteriormente avallata dalla formulazione del dettato normativo di cui all'art. 187 *bis* disp. att. c.c., introdotto dalla Legge n. 80 del 2005, a tenore del quale *“in ogni caso di estinzione o di chiusura anticipata del processo esecutivo avvenuta dopo l'aggiudicazione, anche provvisoria, o l'assegnazione, restano fermi nei confronti dei terzi aggiudicatari o assegnatari, in forza dell'art. 632, 2° comma, c.p.c., gli effetti di tali atti”*²⁰⁷.

Secondo altra parte della dottrina, per contro, il trasferimento della proprietà avverrebbe solo all'atto di emanazione del decreto di cui all'art. 586 c.p.c.

Tale impostazione trova il proprio fondamento, principalmente, nel dato testuale di cui all'art. 586, comma 1, c.p.c., nel quale si fa riferimento al decreto come atto che *“trasferisce”* la proprietà dell'immobile nonché nella formulazione del comma 3 della disposizione ult. cit., che attribuisce al decreto di trasferimento il valore di titolo per la trascrizione.

²⁰⁵ S. SATTA, *Commentario al codice di procedura civile*, III, Milano, 1965, 386.

²⁰⁶ A. CERINO CANOVA, *Vendita forzata*, in *Enc. Giur.*, XXXII, Roma, 1994, 11.

²⁰⁷ G. BALENA, M. BOVE, *Le riforme più recenti del processo civile*, Bari, 2006, 231; C. PUNZI, *Il processo civile. Sistema e problematiche*, IV, *Il processo di esecuzione*, Torino, 2008, 170.

Secondo alcuni Autori l'effetto "esecutivo" si rinverrebbe nell'efficacia traslativa del decreto di trasferimento²⁰⁸.

Tale impostazione troverebbe ulteriore conferma nel dettato di cui all'art. 568, comma 1, c.p.c., introdotto dalla Legge n. 203 del 1991, norma che conferisce al Giudice il potere di sospensione della vendita e della pronuncia del decreto di trasferimento, esercitabile fino all'emanazione del decreto di trasferimento, laddove il prezzo sia notevolmente inferiore a quello giusto²⁰⁹. Dunque, tale disposizione presupporrebbe che l'effetto traslativo della proprietà non si sia ancora verificato all'atto dell'aggiudicazione²¹⁰.

Altra parte della dottrina, invece, ha ritenuto che al provvedimento di aggiudicazione possa attribuirsi quel carattere di decisorietà e di stabilità necessario affinché gli atti giudiziari siano imponibili ai fini dell'imposta di registro, proprio in considerazione del fatto che l'art. 586, comma 1, c.p.c. attribuisce al giudice dell'esecuzione il potere discrezionale di sospendere la vendita del bene espropriato, quando ritenga che il prezzo offerto sia notevolmente inferiore a quello giusto²¹¹.

In giurisprudenza è stata affermata, costantemente, la tesi che ricollega solo all'emanazione del decreto di trasferimento l'effetto del trasferimento della proprietà sul bene venduto, negando che l'aggiudicazione possa avere efficacia traslativa, ma attribuendo ad essa unicamente la funzione di individuare il soggetto in favore del quale sarà disposto il trasferimento, in conseguenza del pagamento del prezzo²¹².

²⁰⁸ V. ANDRIOLI, *sub* art. 586, in *Commento al codice di procedura civile, op. cit.*, 570; B. SASSANI, in AA.VV., *L'esecuzione forzata*, Torino, 1988, 480; V. ANDRIOLI, *Corso di diritto processuale civile, op. cit.*, II, 64; in giurisprudenza: Cass., 23 febbraio 1993, n. 2221, in *Giur. It.*, 1993, I,1, 2084; Cass., 8 giugno 1985, n. 3447, in *Giur. It.*, 1987, I,1, 562.

²⁰⁹ G. TARZIA, *La sospensione della vendita forzata immobiliare a prezzo ingiusto*, in *Riv. Dir. Proc.*, 1991, 1090 ss.

²¹⁰ V. ANDRIOLI, *Commento al codice di procedura civile, op. cit.*, 262; F.P. LUISO, *Diritto processuale civile*, III, Milano, 2009, 152; V. TRAVI, *Assegnazione dei beni pignorati*, in *Nuov. Dig. It.*, I, 2, 1958, 913.

²¹¹ C. PREZIOSI, *cit.*, 699 ss.

²¹² Cass., 18 aprile 2003, n. 6272, in *Guida al Diritto*, 2003, 25, 68, secondo la Corte: "In perfetta analogia con la previsione di cui all'articolo 108 della legge fallimentare (in base alla quale il potere di sospensione della vendita da parte del giudice delegato può essere esercitato anche dopo il versamento del prezzo, sino alla emanazione del decreto di trasferimento) anche nella ipotesi prevista dall'articolo 586 del c.p.c., l'individuazione del termine ultimo per l'emissione del provvedimento di sospensione della vendita deve porsi nell'emanazione del decreto di trasferimento del bene espropriato, non potendosi attribuire efficacia traslativa né all'ordinanza

L'ordinanza di assegnazione, infatti, al pari degli altri provvedimenti del giudice dell'esecuzione, è stata considerata dalla giurisprudenza revocabile e modificabile a norma dell'art. 487 c.p.c., fino a quando la stessa non abbia avuto esecuzione, ossia fino all'emanazione del decreto di trasferimento²¹³.

Ad avviso di una parte della giurisprudenza di legittimità il trasferimento di un bene costituisce l'effetto di una fattispecie complessa, rappresentata dall'aggiudicazione, dal successivo versamento del prezzo e dal decreto di trasferimento²¹⁴.

di aggiudicazione che è provvedimento privo di decisorietà e di definitività data la possibile sua successiva caducazione, né al deposito del prezzo in cancelleria da parte dell'aggiudicatario"; Cass., 18 gennaio 2001, n. 697, in *Mass. Giur. It.*, 2001, in base alla quale *"I provvedimenti del giudice delegato nel fallimento sono (al pari di quelli del giudice dell'esecuzione) revocabili e/o modificabili, d'ufficio o su istanza di parte, sino a quando essi non abbiano avuto esecuzione e, quindi, ove siano preordinati al trasferimento del bene espropriato, fino a quando non sia stato pronunciato il relativo decreto, cui consegue l'effetto traslativo non prodotto, viceversa, dalla sola ordinanza di aggiudicazione"*; Cass., 9 dicembre 1995, n. 12633, in *Mass. Giur. It.*, 1995, la Corte afferma che: *"Presupposto necessario per l'accoglimento della domanda di esecuzione specifica di concludere un contratto è che il promittente abbia conservato la proprietà del bene oggetto del contratto preliminare, sicché è giuridicamente possibile ottenere la sentenza produttiva degli effetti del contratto non concluso allorquando, essendo il bene stesso soggetto ad espropriazione immobiliare, alla data di trascrizione della domanda sia stata emessa l'ordinanza di aggiudicazione di cui all'art. 581 c.p.c., ma non ancora il decreto di trasferimento di cui all'art. 586 c.p.c."*; Cass., 20 maggio 1993, n. 5751, in *Fallimento*, 1993, 1225, per la Corte: *"I provvedimenti del giudice dell'esecuzione, come quelli del giudice delegato nel fallimento, sono revocabili e modificabili, sia di ufficio che su istanza di parte, fino a quando non abbiano avuto esecuzione e, quindi, ove si tratti di provvedimenti preordinati al trasferimento del bene espropriando, fino a quando non sia stato pronunciato il relativo decreto, cui consegue l'effetto traslativo, non prodotto, invece, dalla sola ordinanza di aggiudicazione - ancorché seguita da provvisoria assegnazione del bene all'aggiudicatario, con relativa immissione in possesso - con quello, connesso, di inopponibilità, ex art. 2929 c.c., all'acquirente delle nullità verificatesi nel processo esecutivo, salvo che si tratti di nullità tali - come quelle incidenti sulle forme di pubblicità legale o indicate dal giudice, sull'assenso dei creditori ammessi al passivo con diritto di prelazione o sulle modalità previste dalla legge per il versamento del prezzo - da riverberarsi sullo stesso decreto di trasferimento, che, in tal caso, è anche inidoneo a precludere l'esercizio del suddetto potere di revoca"*; Cass., 23 febbraio 1993, n. 2221, in *Giur. It.*, 1993, I,1, 2084; Cass., 8 giugno 1985, n. 3447, in *Giur. It.*, 1987, I,1, 562.

²¹³ Cass., 20 aprile 2007, n. 9490, in *Riv. Canc.*, 2007, 4, 442, secondo cui: *"In tema di esecuzione forzata, il provvedimento con il quale il giudice dell'esecuzione, nel corso di un processo di espropriazione forzata immobiliare, dispone l'aggiudicazione dei beni pignorati, trova il suo momento esecutivo (art.487 cod. proc. civ.) nella conseguita definitività dell'aggiudicazione, con la conseguenza che, finché questa non si sia realizzata, l'ordinanza può sempre essere revocata dal giudice che l'ha emessa"*; Cass., 24 gennaio 2007, n. 1498, in *Riv. cancellerie*, 2007, 2, 198, secondo cui: *"In tema di processo di esecuzione, con riferimento alla espropriazione immobiliare, il trasferimento dell'immobile aggiudicato è l'effetto di una fattispecie complessa, costituita dall'aggiudicazione, dal successivo versamento del prezzo e dal decreto di trasferimento: poiché all'ordinanza di aggiudicazione si dà esecuzione emettendo il decreto di trasferimento, la stessa può essere revocata fin quando il decreto non sia emanato"*; Cass., 19 luglio 2005, n. 15222, in *Mass. Giur. It.*, 2005; Cass., 10 febbraio 2003, n. 1936, *Notariato*, 2003, 235.

²¹⁴ Cass., 16 settembre 2008, n. 23709, in *Mass. Giur. It.*, 2008, afferma la Corte: *"In tema di vendita forzata, il trasferimento dell'immobile aggiudicato è l'effetto di una fattispecie complessa,*

Infine, l'orientamento emerso nella prassi amministrativa attribuisce l'efficacia traslativa al decreto di trasferimento e non anche al provvedimento di aggiudicazione, in forza del richiamo al dato acquisito nella giurisprudenza di legittimità, nonché di merito²¹⁵.

In tali arresti giurisprudenziali, infatti, è stato affermato che, nell'espropriazione immobiliare, l'aggiudicazione non determina il trasferimento del diritto di

*costituita dall'aggiudicazione, dal successivo versamento del prezzo e dal decreto di trasferimento, quest'ultimo con funzione di verifica ed accertamento della sussistenza degli altri presupposti e, quindi, privo di autonoma efficacia traslativa in assenza delle altre condizioni. Pertanto, il mancato pagamento del prezzo di aggiudicazione dell'immobile pignorato legittima la revoca, anche d'ufficio, del decreto di trasferimento fino al momento in cui lo stesso venga portato ad esecuzione, che si identifica non con quello della sua emanazione, ma con quello del compimento da parte del cancelliere delle operazioni indicate dall'art. 586 cod. proc. civ.”; Cass. civ. Sez. III, 19 luglio 2005, n. 15222, in *Mass. Giur. It.*, 2005, la Corte statuisce che: “In tema di vendita forzata, il mancato pagamento del prezzo di aggiudicazione dell'immobile pignorato legittima la revoca, anche d'ufficio, del decreto di trasferimento, a nulla rilevando che i provvedimenti del giudice dell'esecuzione siano revocabili solo prima che siano portati ad esecuzione. Il trasferimento dell'immobile aggiudicato, infatti, è l'effetto di una fattispecie complessa, costituita dall'aggiudicazione, dal successivo versamento del prezzo e dal decreto di trasferimento; quest'ultimo, che verifica ed accerta la sussistenza degli altri presupposti, è, in sé e per sé considerato, privo di autonoma efficacia traslativa in assenza delle altre condizioni, ed in particolar modo del pagamento del prezzo, attraverso il quale si realizza il fine della vendita, consistente nella liquidazione del bene per il soddisfacimento dei creditori, e si giustifica il trasferimento del bene all'aggiudicatario”.*

²¹⁵ Cass., Sez. I, 23 febbraio 1993, n. 2221, in *Giur. It.*, 1993, I,1, 2084, la Corte afferma che: “Nella vendita immobiliare per incanto, l'effetto traslativo della proprietà è prodotto (come si evince dall'art. 586 c.p.c.) dal decreto che il giudice dell'esecuzione pronuncia dopo aver verificato l'avvenuto tempestivo versamento del prezzo; l'aggiudicazione definitiva, al contrario, non opera il trasferimento, ma è diretta soltanto a designare il soggetto in favore del quale - condizionatamente al versamento del prezzo entro il termine fissato nell'ordinanza che ha disposto la vendita - sarà effettuato il trasferimento del diritto reale sul bene stesso”; Cass., 8 giugno 1985, n. 3447, in *Giur. It.*, 1987, I,1, 562, secondo cui: “Nell'espropriazione immobiliare l'aggiudicazione definitiva non opera il trasferimento del diritto di proprietà sull'immobile pignorato in favore dell'aggiudicatario, che avviene solo in forza del decreto di trasferimento, ma ha la funzione di designare il soggetto nei cui confronti, previo versamento del prezzo, verrà effettuato il trasferimento del diritto su quel bene (nella specie, si è ritenuto che nel decreto ex art. 586 c. p. c. privo della firma del giudice dell'esecuzione e sottoscritto dal solo cancelliere sia affetto da inesistenza giuridica e, come tale, non possa operare il trasferimento coattivo del diritto di proprietà, legittimando così il proprietario-debitore ad esperire l'azione di rivendicazione avverso l'aggiudicatario-possessore) (c. p. c. art. 585, 586)”; Cass., 15 aprile 1980, n. 2463, in *Foro It.*, 1980, I, 1644; Cass., 17 aprile 1968, n. 1148. Per la giurisprudenza di merito si v. Trib. Roma, 27 febbraio 1990, in *Dir. Fall.*, 1990, II, 874, afferma che: “L'art. 108, 3° comma, l. fall., attribuisce al giudice delegato il potere di sospendere la vendita quando ritiene che il prezzo offerto sia notevolmente inferiore a quello giusto, e tale attribuzione può essere esercitata anche dopo l'aggiudicazione e sino a quando non venga emesso il decreto di trasferimento di cui all'art. 586 c. p. c., ancorché l'aggiudicatario abbia effettuato il versamento del prezzo”; Trib. Napoli, 1 aprile 1987, in *Giust. Civ.*, 1987, I, 2083, secondo cui: “L'aggiudicazione all'asta pubblica non comporta il trasferimento della proprietà dei beni oggetto dell'esecuzione, che avviene solo con il decreto di trasferimento; ne consegue che, nell'ipotesi di giudizio instaurato in ordine alla proprietà dei beni stessi nei confronti dell'amministrazione straordinaria di un'impresa in crisi (che aveva indetto l'asta per la vendita), non è configurabile un'ipotesi di litisconsorzio necessario con l'aggiudicatario nella fase del procedimento per il sequestro giudiziario sui beni suddetti”

proprietà degli immobili, ma individua semplicemente il soggetto nei confronti del quale avverrà il trasferimento del bene, previo versamento del prezzo. Tale passaggio avviene, *ex art. 586 c.p.c.*, solo in forza del decreto di trasferimento, ovvero con un atto che costituisca titolo idoneo per la trascrizione della cessione. Sul punto, l'Amministrazione finanziaria, nel condividere il predetto orientamento giurisprudenziale, ha rilevato che i provvedimenti del giudice delegato sono revocabili e modificabili, sia d'ufficio, che su istanza di parte, fino a quando non abbia avuto luogo il trasferimento del bene espropriato, ossia sino alla pronuncia del relativo decreto, anche nell'ipotesi in cui all'ordinanza di aggiudicazione segua la provvisoria assegnazione del bene all'aggiudicatario, con relativa immissione in possesso²¹⁶.

3. I provvedimenti di assegnazione.

Il provvedimento di assegnazione disciplinato dall'art. 590 c.p.c., è l'atto attraverso il quale il Giudice attribuisce al creditore direttamente il bene pignorato²¹⁷.

L'assegnazione di beni immobili può avvenire solo in conseguenza dell'esito negativo dell'incanto dovuto alla mancanza di offerte, ovvero alla presentazione di offerte inefficaci o nulle²¹⁸.

L'assegnazione, dunque, non è un mezzo di soddisfazione coattiva del credito alternativo rispetto alla vendita forzata, bensì concorre con quest'ultima, nel senso che i creditori vi possono accedere non prima che sia tentata, con esito negativo, la vendita con incanto²¹⁹.

²¹⁶ Ris. Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. III – 18 luglio 1995, n. 218.

²¹⁷ V. TRAVI, *cit.*, 1045.

²¹⁸ V. ANDRIOLI, *Commentario al codice di procedura civile, op. cit.*, 277; G. BONGIORNO, *Espropriazione immobiliare*, in *Digesto civ.*, VII, Torino, 1992, 63; *contra*, S. SATTÀ, *Commentario al codice di procedura civile, cit.*, 404.

²¹⁹ Cass., Sez. III, 18 aprile 2011, n. 8857, in *CED Cassazione*, 2011, secondo cui: “*Nel procedimento esecutivo, il termine di dieci giorni per presentare istanza di assegnazione, di cui all'art. 588 cod. proc. civ., ha natura non perentoria, ma ordinatoria, sicché il giudice dell'esecuzione non può discrezionalmente decretare l'estinzione della procedura esecutiva con provvedimento anticipatorio che prefiguri tale estinzione quale conseguenza del decorso della decade dall'udienza infruttuosa di incanto, in assenza di fissazione di nuova udienza, e perciò al di fuori dei casi espressamente previsti dalla legge, giusta disposto dell'art. 630 cod.proc.civ.*”; Cass., Sez. III, 20 giugno 2008, n. 16799, in *Mass. Giur. It.*, 2008, la Corte afferma che: “*Nel procedimento esecutivo, in base alla normativa di cui agli artt. 588 e 590 cod. proc. civ. - sia nella formulazione previgente, applicabile, “ratione temporis”, al caso esaminato dalla S.C, sia*

Ai sensi dell'art. 2925 c.c., l'assegnazione forzata produce degli effetti del tutto analoghi a quelli della vendita forzata, salvo le disposizioni di cui agli artt. 2926 e 2927 c.c.²²⁰

L'adozione del provvedimento di assegnazione produce automaticamente l'effetto traslativo della proprietà²²¹, realizzando, quindi, il presupposto impositivo.

La giurisprudenza di legittimità, sul punto, ha statuito che con l'espressione "provvedimento di assegnazione" il legislatore fa riferimento all'istituto previsto in via generale dall'art. 505 c.p.c. e, più in particolare, agli artt. 529, 539, 552 ss., nonché all'art. 588 c.p.c., ponendo così sullo stesso piano, ai fini tributari, gli atti del processo di esecuzione con i provvedimenti decisori, in ragione del loro particolare connotato, consistente nell'effetto traslativo di uno specifico e determinato bene, che con essi si realizza.²²²

4. I provvedimenti di aggiudicazione e di assegnazione in sede di scioglimento di comunioni.

I provvedimenti di aggiudicazione e di assegnazione, anche se emanati nell'ambito dello scioglimento di una comunione, per espressa menzione

nell'attuale formulazione, a seguito della novella di cui al d.l. 14 marzo 2005 n. 35, convertito, con modificazioni nella legge 14 maggio 2005, n. 80 - , affinché il giudice possa disporre l'assegnazione del bene, che è onere del creditore richiedere, è necessario che non vi siano offerte all'incanto che, per l'espropriazione immobiliare, costituisce un presupposto necessario, al cui espletamento, ancorchè infruttuoso, è subordinata la possibilità, per il giudice dell'esecuzione, di disporre il passaggio all'assegnazione del bene pignorato; pertanto i due detti mezzi di soddisfazione coattiva del credito non sono tra loro sin dall'inizio in concorso alternativo ma successivo, dovendosi tentare la vendita con incanto almeno una volta per poter poi, in caso di insuccesso, procedere al sussidiario mezzo di realizzazione del credito, costituito dall'assegnazione".

²²⁰ BONGIORNO, *Espropriazione immobiliare*, cit., 65; *Idem*, *L'esecuzione forzata*, Torino, 1991, 264; P. CASTORO, *Il processo di esecuzione nel suo aspetto pratico*, Milano, 2006, 671.

²²¹ F. DE STEFANO, *Assegnazione nell'esecuzione forzata*, in *Enc. Dir.*, III, Milano, 1958, 271.

²²² Cass., Sez. V, 29 luglio 2005, n. 16022, in *Foro It.*, 2006, 11, 1, 3186, secondo cui "In tema di imposta di registro, fra gli atti dell'autorità giudiziaria assoggettati all'imposta proporzionale, ai sensi dell'art. 37 del d. P.R. 26 aprile 1986, n. 131, e dell'art. 8, primo comma, lettera a), della tariffa, parte prima, ad esso allegata, sono compresi "i provvedimenti di aggiudicazione e quelli di assegnazione", intendendo il legislatore riferirsi, con l'espressione "provvedimento di assegnazione", all'istituto previsto in via generale dall'art. 505, e più in particolare dagli artt. 529, 539, 552 e segg., e 588 cod. proc. civ., ponendo così sullo stesso piano dei provvedimenti decisori, ai fini tributari, tali atti del processo di esecuzione, in ragione del loro particolare connotato, consistente nell'effetto traslativo di uno specifico e determinato bene che con essi si realizza. L'ordinanza di assegnazione di crediti emessa dal giudice dell'esecuzione è assoggettabile a imposta proporzionale di registro a prescindere dalla tassazione del titolo (nella specie, decreto ingiuntivo) posto a base della relativa procedura esecutiva".

contenuta nel dettato normativo di cui all'art. 8 Tariffa, costituiscono delle fattispecie imponibili e determinano il verificarsi del presupposto impositivo.

Dunque, l'ordinanza che dichiara esecutivo il progetto di divisione del bene comune, adottata dal giudice, ai sensi dell'art. 789, comma 3, c.p.c., realizza una fattispecie soggetta all'applicazione dell'imposta di registro.

Tuttavia, la discussa natura dell'ordinanza dichiarativa dell'esecutività del progetto divisionale ha visto fronteggiarsi diversi orientamenti dottrinali e giurisprudenziali. Tale confronto ha determinato indubbe ripercussioni, in ordine all'assoggettabilità o meno del provvedimento giurisdizionale all'imposta di registro, in conseguenza del riconosciuto carattere decisionale ovvero di mera omologazione della volontà delle parti.

Secondo un primo indirizzo dottrinale, l'ordinanza dichiarativa dell'esecutività del progetto sarebbe da ricondurre alla volontà delle parti, assolvendo ad una funzione di omologazione, nonché di attribuzione dell'esecutività al negozio giuridico *inter partes*. Non può, dunque, riconoscersi a tale ordinanza alcuna natura di atto decisionale²²³.

In virtù di quanto innanzi, deve sottolinearsi che tale ordinanza, non è soggetta ad impugnazione ordinaria; il ricorso ai mezzi di gravame negoziale, quali le azioni di nullità, annullabilità o di rescissione per lesione, è pienamente ammissibile per i vizi afferenti il negozio ad essa sottostante²²⁴.

In contrapposizione con il suddetto orientamento dottrinale si pone altra autorevole dottrina, secondo cui l'ordinanza in oggetto avrebbe natura giurisdizionale e valore di sentenza in senso sostanziale²²⁵, poiché caratterizzata da un contenuto decisorio ed appellabile per abnormità.

²²³ F. CARNELUTTI, *Meditazione sul processo divisorio*, in *Riv. Dir. Civ.*, 1946, II, 22; *Idem*, *Istituzioni del processo civile italiano*, III, Roma, 1956, 205; V. ANDRIOLI, *Commento al codice di procedura civile*, cit., 595; G. PAVANINI, *Divisione giudiziale*, in *Enc. Dir.*, XIII, Milano, 1964, 451; *Idem*, *La natura dei giudizi divisorii*, Padova, 1942, 164; S. COSTA, *Divisorio (giudizio)*, in *Nuov. Digesto*, IV, Torino, 1960, 59; A. PROTO PISANI, *Sulla tutela giurisdizionale differenziata*, in *Riv. Dir. Proc.*, 1979, 590.

²²⁴ C. RIPEPI, *Procedimento divisorio*, in *Digesto civ.*, XIV, Torino, 1996, 647; G. AZZARITI, *In tema di ordinanza impugnabile che dichiara esecutivo il progetto di divisione*, in *Giur. Merito*, 1982, I, 794.

²²⁵ E. ALLORIO, *Giudizio divisorio e sentenza parziale con pluralità di parti. Problemi di diritto*, Milano, 1957, 487; A. SCHIAVONE, *Ordinanza che dichiara esecutivo il progetto di "stralcio di quota" e giudizio divisorio*, in *Giur. It.*, 1960, I, 715; L. LANFRANCHI, *La verifica del passivo nel fallimento*, Milano, 1979, 188; G. BALENA, *Provvedimenti sommari esecutivi e garanzie costituzionali*, in *Foro It.*, 1998, I, 1548.

In giurisprudenza, la tesi prevalentemente accolta riconosce natura non decisoria all'ordinanza ed ha rilevato che il provvedimento acquista natura decisoria laddove, anche se emesso in assenza dei presupposti normativi, risolva la controversia sulle modalità della divisione ed incida sulle posizioni di diritto soggettivo. In tal caso, l'ordinanza ha natura di sentenza ed è idonea a formare un giudicato sostanziale²²⁶, poiché possiede il carattere di decisorietà e di stabilità, che gli atti giudiziari devono necessariamente possedere, affinché possano essere imponibili.

Tale ordinanza, quindi, è assoggettabile, in mancanza di uno specifico mezzo d'impugnazione, al ricorso straordinario per Cassazione nei termini di cui all'art. 111 Cost.²²⁷.

²²⁶ Cass., 30 luglio 2004, n. 14575, in *Mass. Giur. It.*, 2004; Cass., 1 settembre 1993, n. 9247, in *Giur. It.*, 1994, I, 1, 568; Cass., 2 agosto 1990, n. 7708, in *Mass. Giur. It.*, 1990; Cass., 15 novembre 1986, n. 6747, in *Mass. Giur. It.*, 1986.

²²⁷ Cass., Sez. II, 24 aprile 2008, n. 10746, in *Mass. Giur. It.*, 2008, secondo cui: *“Il ricorso per cassazione ex art. 111 Cost. avverso il provvedimento (avente forma e contenuto di ordinanza) con il quale il giudice istruttore dichiara esecutivo il progetto di divisione ai sensi dell’art. 789 cod. civ. è ammissibile su ricorso di uno dei condividenti solo ove si contesti la mancanza del consenso di una delle parti rispetto all’accordo divisionale, mentre è in ogni caso inammissibile se proposto, come nella specie, da parte dell’avente causa di uno dei condividenti che, se è legittimato ad intervenire nel giudizio di divisione ai sensi dell’art. 1113, primo comma, cod. civ., non si sostituisce in alcun modo al proprio dante causa”*; Cass., 28 settembre 2006, n. 21064, in *Foro It.*, 2007, 3, 1, 810; Cass., 17 dicembre 2004, n. 23464, in *Mass. Giur. It.*, 2004; Cass., 30 luglio 2004, n. 14575, in *Mass. Giur. It.*, 2004; Cass., 25 maggio 2001, n. 7129, in *Mass. Giur. It.*, 2001; Cass., 20 ottobre 1999, n. 11754, in *Dir. e prat. soc.*, 2000, 6, 68, secondo cui: *“Il provvedimento con cui il giudice istruttore ex art. 789, comma 3, c.p.c. dichiara “in mancanza di contestazioni”, la esecutività del progetto di divisione predisposto in corso di causa, ha forma e contenuto di ordinanza, che limitandosi a dare atto dell’esistenza di un progetto divisionale negoziale, risulta priva di qualsiasi carattere decisorio e non è conseguentemente impugnabile con il ricorso straordinario per Cassazione ex art. 111 cost.”*; Cass., 5 settembre 1998, n. 8820, in *Mass. Giur. It.*, 1998; Cass., 2 agosto 1990, n. 7708, in *Mass. Giur. It.*, 1990; Cass., 6 giugno 1988, n. 3810, in *Mass. Giur. It.*, 1988; Cass., 27 luglio 1987, n. 6491, in *Mass. Giur. It.*, 1987, statuisce che: *“L’ordinanza non impugnabile con la quale il giudice istruttore, ai sensi dell’art. 789 c. p. c., dichiara esecutivo il progetto di divisione, non ha natura decisoria, ma si limita a dare atto dell’avvenuto accordo delle parti sul modo di sciogliere la comunione, sicché contro di essa non è ammissibile il ricorso per cassazione ex art. 111 cost.; tuttavia, ove venga emessa in assenza delle condizioni che integrano la complessa fattispecie di cui alla norma sopracitata, come nel caso in cui manchi del tutto l’accordo delle parti sul progetto divisionale, per avere una di esse manifestato il proprio dissenso, l’ordinanza assume il contenuto di un provvedimento decisorio abnorme, come tale assoggettabile al suddetto ricorso”*; Cass., 15 novembre 1986, n. 6747, in *Mass. Giur. It.*, 1986, secondo cui: *“Nel procedimento di scioglimento di comunione, la presenza di contestazioni in ordine al diritto della divisione osta a che il giudice istruttore possa dichiarare esecutivo il progetto divisionale, secondo la previsione dell’art. 789 c. p. c., con la conseguenza che, ove tale esecutività venga dichiarata, pur in presenza di quelle contestazioni, il relativo provvedimento, normalmente di contenuto ordinatorio e non suscettibile di impugnazione, assume portata decisoria, ed è quindi impugnabile con ricorso per cassazione, a norma dell’art. 111 cost., in quanto emanato da giudice privo del potere di statuire sulle indicate questioni”*.

La ricorribilità per Cassazione, *ex art. 111 Cost.*, costituisce un rimedio estremo per far valere ogni vizio di forma dal quale può essere affetta l'ordinanza esecutiva del progetto di divisione, anche in assenza del requisito della non contestazione del progetto, così come esplicitamente richiesto dall'art. 789, comma 3, c.p.c.

5. I provvedimenti giurisdizionali amministrativi imponibili, *ex art. 8, comma 1 bis, Tariffa.*

Il legislatore con l'introduzione della novella di cui al comma 1 *bis* dell'art. 8 Tariffa, ha previsto l'assoggettabilità a tassazione, nella percentuale del 3%, degli atti adottati dal Consiglio di Stato e dai T.A.R. *"(...)che definiscano, anche parzialmente il giudizio, compresi i decreti ingiuntivi esecutivi, che recano condanna al pagamento di somme di danaro diverse dalle spese processuali"*.

La disposizione di cui all'art. 8, comma 1 *bis*, Tariffa, nel far riferimento agli *"atti del Consiglio di Stato e dei tribunali amministrativi regionali"*, non considera tali provvedimenti come oggetto dell'attività giudiziaria *"speciale"*, prevista nell'art. 8, comma 1, Tariffa.

Peraltro, la novella legislativa si riferisce esclusivamente agli atti giurisdizionali, poiché fa menzione degli *"atti ... che definiscono anche parzialmente il giudizio"*; tra questi ultimi devono pacificamente ricomprendersi le sentenze, sempreché emesse in sede di giurisdizione esclusiva e le pronunzie di ottemperanza di cui agli artt. 112 ss. del D.Lgs. n. 104 del 2010 ed anche i decreti ingiuntivi di cui all'art. 118 disp. ult. cit. nonché le ordinanze di sospensione, *ex art. 79 ss. disp. ult. cit.* nel caso in cui rechino condanna al pagamento di somme di denaro diverse dalle spese processuali.

Del pari, ai sensi della norma in esame, non sono soggette ad imposizione le statuizioni del Consiglio di Stato e dei Tribunali amministrativi regionali, che non comportino l'attribuzione di somme in denaro, anche se dispongano la reintegrazione in forma specifica o, comunque, contengano disposizioni comportanti il versamento di un corrispettivo economico.

Affinchè i decreti ingiuntivi emanati anche dal giudice amministrativo, possano essere assoggettati ad imposizione ai fini del registro, devono recare una condanna

al pagamento di somme di denaro ed essere “*esecutivi*”; tali requisiti implicano l’idoneità dei suddetti decreti a promuovere l’esecuzione coatta in danno del debitore, sia perché non opposti nel termine di cui all’art. 647 c.p.c., ovvero perché dichiarati esecutivi anche in pendenza di opposizione.

Invero, risultano esenti da imposizione i procedimenti di rettificazione dello stato civile, senza limiti di competenza e di valore, dall’imposta di bollo, di registro e da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura.

6. Gli atti giudiziari *sub lett. a)*: recanti trasferimenti o costituzione di diritti reali su beni immobili o su unità da diporto ovvero su altri beni e diritti e l’individuazione dell’aliquota d’imposta.

Nell’elencazione degli atti di cui all’art. 8 Tariffa, lett. *a)*, il legislatore ha riunito gli atti giudiziari traslativi o costitutivi di diritti reali aventi per oggetto beni immobili o relativi ad unità da diporto ovvero ad altri beni e diritti, rinviando ai “*corrispondenti atti negoziali*”, ai fini della determinazione dell’imposta.

Un elemento di differenziazione tra gli atti giudiziari traslativi di diritti immobiliari e quelli posti in essere nell’ambito dell’autonomia negoziale dei privati, è rappresentato dal fatto che i primi devono prevedere specificatamente quale sia la parte tenuta al pagamento dell’imposta di registro²²⁸.

Tra gli atti di cui all’art. 8 Tariffa, *sub a)*, rientrano le sentenze, emesse *ex art.* 2932 c.c., di esecuzione in forma specifica dell’obbligo di concludere un contratto, che dispongano il trasferimento della proprietà²²⁹.

²²⁸ Cass., Sez. II, 04 marzo 2004, n. 4415, in *Notariato*, 2004, 346, ha affermato che: “*Le sentenze che attuano il trasferimento di beni immobili sono assoggettate, ai sensi dell’art. 8, lett. a) della tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, al pagamento dell’imposta di registro, proporzionale al valore del bene trasferito, nonché al pagamento delle imposte ipotecarie e catastali (e, in precedenza, anche dell’Invim), e devono specificare quale sia parte tenuta ad effettuare il pagamento*”.

²²⁹ Cass., 16 marzo 2011, n. 6116, in *CED Cassazione*, 2011, così statuisce: “*La sentenza di condanna all’esecuzione in forma specifica dell’obbligo di contrarre, pronunciata ai sensi dell’art. 2932 c.c., è soggetta all’imposta di registro in misura proporzionale e non fissa, anche quando non sia ancora passata in giudicato, a nulla rilevando che il prezzo non sia stato ancora pagato dall’acquirente*”; Cass., 6 marzo 2009, n. 5511, in *Notariato*, 2009, 4, 367, secondo cui: “*In tema di imposta di registro, qualora il promissario acquirente richieda ed ottenga, ai sensi dell’art. 2932 c.c., una sentenza produttiva del contratto, non concluso, di trasferimento oneroso della proprietà di un immobile, la sentenza, ancorché non divenuta definitiva, è legittimamente assoggettata ad imposta proporzionale, ai sensi dell’art. 37 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, senza che l’acquirente possa eccepire il mancato pagamento del prezzo da parte sua, conformemente ad una condizione potestativa originariamente contenuta nel contratto*”; Cass., 12

La sentenza, ex art. 2932 c.c., costituisce il titolo necessario per realizzare l'effetto traslativo della proprietà dell'immobile, sostituendosi al contratto, che le parti avrebbero dovuto sottoscrivere.

Dunque, la pronuncia produttiva del contratto non concluso, relativa al trasferimento oneroso della proprietà di un immobile, “(...) *ancorché non divenuta definitiva è legittimamente assoggettata ad imposta proporzionale, senza che l'acquirente possa eccepire il mancato pagamento del prezzo da parte sua, conformemente ad una condizione potestativa originariamente contenuta nel contratto*”²³⁰.

Con riguardo all'istituto dell'accessione invertita disciplinato dall'art. 938 c.c., la giurisprudenza di legittimità ha affermato che la sentenza che attribuisca al costruttore proprietario del manufatto realizzato la proprietà del suolo occupato “*pro parte*”, debba considerarsi produttiva di effetti traslativi e, quindi, assoggettata all'imposta di registro, con riferimento al valore della costruzione²³¹.

maggio 2008, n. 11780, in *Mass. Giur. It.*, 2008; Cass., 27 marzo 2003, n. 4627, in *Gius.*, 2003, 15, 1756.

²³⁰ Cass., 6 marzo 2009, n. 5511, in *Notariato*, 2009, 4, 367.

²³¹ Cass., 16 dicembre 1996, n. 11206 in *Mass. Giur. It.*, 1996 “*In tema di imposta di registro e con riguardo alla ipotesi di accessione invertita di cui all'art. 938 c.c., la sentenza costitutiva dell'accessione del suolo al manufatto costruito ivi da terzi, all'atto stesso in cui “trasferisce” la proprietà del suolo “pro parte” occupato, accerta il consolidarsi e trasformarsi della proprietà dei materiali in proprietà del “costruito” (quindi attribuendolo al costruttore), con atto che deve ritenere acclarativo di diritti a contenuto patrimoniale, per cui va assoggettata, anche con riferimento al valore della costruzione, all'imposta di registro a norma dell'art. 8 lett. d) della tariffa all. A d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 634.; C. BERNARDO, *La disciplina fiscale della cosiddetta accessione invertita*, in *Corr. Trib.*, 1984, 1311; *contra* Cass., 20 maggio 1982, n. 3112, in *Vita Notar.*, 1982, 838. Con riferimento all'accessione dei beni immobili costruiti prima del verificarsi dell'usucapione v. Cass. civ., Sez. V, 09 aprile 2003, n. 5590, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2003, 2, 1357, secondo cui: “*In tema di imposta di registro ed in ipotesi di tassazione del bene usucapito, la determinazione del valore dell'immobile e, conseguentemente, della base imponibile va effettuata con riferimento al momento del passaggio in giudicato della sentenza di accertamento dell'usucapione, restando escluso, però, che a tal fine possano essere considerati ulteriori beni e, specificamente, fabbricati non esistenti al momento di maturazione dell'usucapione, tassabili - con applicazione dell'aliquota prevista dalla nota II bis (introdotta dall'art. 23 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito nella legge 27 aprile 1989, n. 154) all'art. 8 della prima parte della tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986 - solo in quanto la sentenza li abbia menzionati ed abbia esplicitamente o implicitamente dato atto dei presupposti per l'accessione di cui all'art. 934 c.c., in modo tale da evidenziare l'inerenza della declaratoria di usucapione anche alla edificazione*”; v. anche Cass. civ., Sez. V, 12 maggio 2003, n. 7224, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2004, 2, 1045.*

7. Gli atti giudiziari *sub* lett. b) recanti condanna al pagamento di somme o valori ad altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura.

Nell'art. 8, lett. b), Tariffa, il legislatore ha previsto che gli atti recanti condanna al pagamento di somme o valori ad altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura siano assoggettati all'applicazione dell'imposta proporzionale di registro nella misura del 3%.

I criteri ed i presupposti per la tassazione degli atti di cui all'art. 8, lett. b), Tariffa, sono da ricercarsi nel contenuto e negli effetti che emergono dallo stesso atto giudiziario, senza che si faccia ricorso ad elementi ad esso estranei ovvero a contenuti diversi da quelli su cui si è formato il giudicato. Dunque, tali atti giudiziari sono assoggettati ad imposizione *“di per sé stessi e non in quanto determinino il trasferimento di beni o l'attribuzione di diritti”*²³².

Tale disposizione è stata dichiarata costituzionalmente illegittima nella parte in cui non escludeva dall'imposizione di registro i provvedimenti emessi in applicazione dell'art. 148 c.c., riguardanti i rapporti tra genitori e figli nell'ambito della determinazione del contributo di mantenimento fissato a carico del genitore naturale obbligato ed a favore del genitore affidatario.

Tale censura di illegittimità costituzionale ha evitato che vi fosse un'irragionevole disparità di trattamento, non giustificabile in ragione dell'esistenza o meno di un rapporto coniugale, che si traducesse in un trattamento deteriore dei figli naturali rispetto a quelli legittimi, in contrasto anche con l'art. 30 della Costituzione.

La Corte ha, inoltre, dichiarato l'illegittimità costituzionale della citata disposizione, anche per la mancata previsione di un'esenzione tributaria per gli atti di condanna al pagamento di somme in materia di procedimenti relativi a

²³² Cass., 26 febbraio 2009, n. 4601, in *Mass. Giur. It.*, 2009, secondo cui: *“In tema d'imposta di registro, quando l'atto da registrare sia una sentenza, per stabilire i criteri ed i presupposti della tassazione, occorre fare riferimento al contenuto ed agli effetti che emergono dalla sentenza stessa, senza possibilità di utilizzare elementi ad essa estranei e di ricercare contenuti diversi da quelli su cui si è formato il giudicato; infatti, l'art.8, primo comma, lett.b), della prima parte della tariffa allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n.131, assoggetta ad imposta proporzionale i provvedimenti dell'autorità giudiziaria recanti condanna al pagamento di somme o valori, di per sé stessi e non in quanto determinino il trasferimento di beni o l'attribuzione di diritti, con la conseguenza che, nel caso di tassazione di una sentenza di condanna emessa nei confronti di una società sottoposta a concordato preventivo, non si deve tener conto della limitazione, in sede esecutiva, della falcidia concordataria”*; in senso conforme v., Cass., Sez. V, 20 luglio 2011, n. 15918, in *CED Cassazione*, 2011; Cass., Sez. V, 12 giugno 2003, n. 9456, in *Notariato*, 2003, 463; Cass., Sez. V, 15 maggio 2003, n. 7557, in *Boll. Trib.*, 2003, 1276.

giudizi di separazione e divorzio²³³. Pertanto, a seguito della suddetta pronuncia costituzionale sono esenti dall'imposta di registro non solo i provvedimenti di condanna al pagamento di assegni di mantenimento a favore dei figli, emessi nell'ambito delle procedure di divorzio o separazione personale, ma anche i provvedimenti adottati al di fuori di tali procedure ma aventi medesimo contenuto e funzione²³⁴.

Nella categoria in esame possono annoverarsi anche le sentenze di risarcimento danni e più in generale tutti i provvedimenti giudiziari, nella parte in cui comportano la condanna al pagamento delle spese processuali. Tra questi provvedimenti devono annoverarsi anche le sentenze e le delibazioni pronunciate dal giudice penale, emesse ai sensi degli artt. 539 e 540 c.p.p., nelle quali la condanna del debitore al pagamento di una provvisionale alla parte civile richiede l'accertamento della sussistenza del diritto reclamato dalla parte lesa, per quanto concerne l'"*an debeat*"²³⁵.

Con riferimento al decreto ingiuntivo avente ad oggetto una condanna al pagamento di somma di denaro ed emesso in forza di un contratto recante la clausola risolutiva espressa, deve rilevarsi che esso ha natura di sentenza di condanna e nel caso in cui sia munito della esecutività, deve essere assoggettato all'imposta proporzionale di registro nella misura del 3%; invece, qualora venga pronunciata la risoluzione del contratto e si realizzi l'effetto restitutorio, ex art. 1458 c.c., all'atto giudiziario dovrà applicarsi l'imposta di registro in misura fissa, ai sensi dell'art. 8, lett. e), Tariffa²³⁶.

²³³ Corte Cost., 11 giugno 2003, n. 202, in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2003, 9, 805.

²³⁴ B. IANNIELLO, *Esenti da imposta i provvedimenti giudiziari a favore dei figli naturali*, in *Giur. Trib.*, 2003, 9, 807.

²³⁵ Cass., 12 maggio 2008, n. 11793, in *Mass. Giur. It.*, 2008; Cass., 28 ottobre 2000, n. 14238, in *Giust. Civ. Mass.*, 2000, 2197, secondo cui "la condanna provvisionale fondata sull'art. 489 c.p.p. nel testo previgente, al pari di quella ora disciplinata dagli artt. 539 e 540 c.p.p., postula l'accertamento della sussistenza del diritto reclamato dalla parte lesa, rimanendo incerta (e rimessa ad un autonomo giudizio) unicamente la definitiva determinazione del "quantum" della pretesa: non può pertanto dubitarsi che siffatta statuizione del giudice penale si risolva nella delibazione della controversia promossa dalla parte civile per quanto concerne l'"*an debeat*" con la contestuale condanna del debitore al pagamento di una provvisionale. Quindi la pronuncia rientra a pieno titolo nell'ambito degli "atti dell'autorità giudiziaria in materia di controversie civili che definiscono anche parzialmente il giudizio" assoggettati all'imposta di registro ex art. 37 d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131". In dottrina, P. PENCO, *Le sentenze penali nell'imposta di registro*, in *Boll. Trib.*, 1984, 1420.

²³⁶ Cass., 25 febbraio 2009, n. 4537, in *Mass. Giur. It.*, 2009; Cass., Sez. V, 7 giugno 2006, n. 13315, in *Mass. Giur. It.*, 2006.

Il decreto ingiuntivo di condanna alla consegna di titoli di Stato deve essere assoggettato all'imposta proporzionale di registro, ai sensi dell'art. 8, lett. b), Tariffa, in quanto in siffatta ipotesi non si fa luogo all'applicazione dell'esenzione prevista dall'art. 85, comma 1, lett. c), D.P.R. n. 1343 del 14 febbraio 1963, in ragione del fatto che tale provvedimento promana da un'autorità giudiziaria e produce, come effetto, la consegna del titolo e non anche un trasferimento a titolo gratuito²³⁷.

Quanto all'ordinanza di liquidazione dell'onorario e delle spese degli arbitri, di cui all'art. 814 c.p.c., ad essa deve riconoscersi la natura di sentenza, ragion per cui è soggetta all'imposta proporzionale nella misura prevista dalla lett. b) dell'articolo in commento. Attraverso tale ordinanza, infatti, *"(...) il Presidente del Tribunale pone fine al conflitto di interessi venutosi a creare tra le parti del procedimento arbitrale e con esso non si limita ad accertare un fatto giuridico o la reale situazione esistente fra le parti ma determina le spettanze degli arbitri e del segretario con un provvedimento, che potendo formare anche oggetto di esecuzione forzata equivale sostanzialmente ad una vera e propria pronuncia di condanna"*²³⁸.

La sentenza con cui la pubblica amministrazione viene condannata al risarcimento del danno, conseguente ad occupazione illegittima acquisitiva di un immobile, è anch'essa soggetta all'imposta di registro proporzionale del 3% per effetto dell'applicazione della lett. b) della disposizione in esame. In tal caso, infatti, la giurisprudenza di legittimità ha ritenuto che non sia applicabile la disciplina dettata dall'art. 44, comma 2, del D.P.R. n. 131 del 1986, in tema di espropriazione per pubblica utilità, in quanto le somme corrisposte al proprietario del fondo per la privazione del proprio diritto sono destinate a risarcire la perdita patrimoniale conseguente ad un'attività illecita della Amministrazione e non riguardano il trasferimento del bene, già avvenuto per effetto del fatto illecito²³⁹.

²³⁷ Cass., 23 febbraio 2000, n. 2077, in *Mass. Giur. It.*, 2000, secondo cui: *"Il decreto ingiuntivo di condanna alla consegna di titoli di Stato deve essere assoggettato alla imposta proporzionale di registro ai sensi dell'art. 8 lettera b) della tariffa, parte prima, allegato A) del testo unico approvato con d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, senza che possa ritenersi esente da detto tributo ai sensi dell'art. 85 comma 1 lett. c) d.P.R. 14 febbraio 1963 n. 1343"*.

²³⁸ Cass., 19 giugno 2002, n. 8880, in *Giust. Civ. Mass.*, 2002, 1045.

²³⁹ Cass., 22 maggio 2008, n. 13125, in *Mass. Giur. It.*, 2008; Cass., 2 febbraio 2005, n. 2108, in *Fisco*, 2005, 1810, afferma che: *"La sentenza che condanna l'ente pubblico ad una somma a titolo*

Nell'ambito dell'art. 8, lett. b), Tariffa è ricompreso l'indennizzo corrisposto al contribuente in seguito ad occupazione acquisitiva del bene oggetto di esproprio, ma insuscettibile di restituzione in conseguenza dell'irreversibile trasformazione del medesimo e dell'intervenuta accessione invertita²⁴⁰.

La sentenza revocatoria fallimentare, secondo parte della giurisprudenza sarebbe assoggettata, all'imposta proporzionale nella misura del 3%, ex art. 8, lett. b), Tariffa, nell'ipotesi in cui imponga ad un istituto di credito di versare una somma di denaro nelle casse del fallimento.

Tale imposizione fiscale si giustifica in virtù della circostanza che l'azione revocatoria fallimentare non presenta carattere restitutorio, bensì ha la sola funzione di restaurare l'integrità della garanzia patrimoniale mediante la dichiarazione di inefficacia nei confronti dei creditori dell'atto pregiudizievole, con l'effetto di consentire l'esecuzione collettiva sul bene alienato e non certo di ritrasferirlo nel patrimonio del fallito²⁴¹.

di risarcimento del danno per illegittima irreversibile occupazione di una proprietà privata (così detta "occupazione acquisitiva") non è equiparabile ad una sentenza relativa alla indennità di esproprio; quindi la relativa imposta di registro grava solidalmente su entrambe le parti e non (come invece previsto in caso di esproprio) solo sull'ente espropriante"; Cass., 14 maggio 2008, n. 12048, in Fisco on line, 2008, la Corte statuisce che: "La disciplina dettata dall'art. 44, secondo comma, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, per l'espropriazione per pubblica utilità e gli altri atti della pubblica autorità traslativi o costitutivi della proprietà, in ordine all'imposta di registro, non è applicabile alla sentenza che condanni la P.A. o il soggetto (nel caso di specie Consorzio per l'Edilizia Popolare) cui il bene sia stato attribuito, al risarcimento del danno per occupazione illegittima acquisitiva. Ciò in quanto in caso di occupazione illegittima acquisitiva, la sentenza ha natura meramente patrimoniale autonoma rispetto al provvedimento amministrativo di liquidazione dell'indennizzo, ed è perciò soggetta ad imposta proporzionale del 3% secondo la disciplina stabilita per tali atti dalla tariffa allegata al citato D.P.R. n. 131 del 1986, con responsabilità solidale delle parti in causa"; Cass., 18 giugno 2007, n. 14094, in Fisco, 2007, 4794, in base alla quale: "Nel contenzioso promosso avverso l'atto di liquidazione dell'imposta di registro su un decreto ingiuntivo esecutivo, non assumono rilievo i successivi provvedimenti giurisdizionali emessi nel corso del giudizio di opposizione al decreto ingiuntivo stesso e ciò in quanto tali provvedimenti non inficiano la legittimità dell'atto di liquidazione e possono costituire solo fonte di un diritto al rimborso"; Cass., 2 febbraio 2005, n. 2108, in Fisco, 2005, 1810, secondo cui: "La sentenza che condanna l'ente pubblico ad una somma a titolo di risarcimento del danno per illegittima irreversibile occupazione di una proprietà privata (così detta "occupazione acquisitiva") non è equiparabile ad una sentenza relativa alla indennità di esproprio; quindi la relativa imposta di registro grava solidalmente su entrambe le parti e non (come invece previsto in caso di esproprio) solo sull'ente espropriante".

²⁴⁰ Comm. Trib. Reg. Molise, Sez. III, 14 luglio 2008, n. 64, in Fisco on line, 2009, secondo cui: "Rientra nel campo di applicazione dell'art. 8, lett. b) della tariffa allegata al testo unico dell'imposta di registro l'indennizzo corrisposto al contribuente in seguito ad occupazione acquisitiva del bene insuscettibile di esproprio ma al contempo di restituzione per effetto dell'irreversibile trasformazione del medesimo e dell'intervenuta accessione invertita".

²⁴¹ Cass., 4 febbraio 1987, n. 1001, in Fallimento, 1987, 604; Cass., 2 aprile 1984, n. 2154, in Dir. Fall., 1984, II; Cass., 13 luglio 1977, n. 3135.

Sul punto, deve registrarsi l'orientamento più datato della dottrina e della giurisprudenza²⁴², secondo cui la sentenza fallimentare revocatoria era assoggettabile all'imposta in misura fissa, prevista all'art. 8, lett. e), D.P.R. n. 131 del 1986, poiché riguardava l'annullamento di un atto, ancorché portante la restituzione di denaro²⁴³.

Tuttavia, la Suprema Corte, innovando i predetti orientamenti²⁴⁴, ha ritenuto che le conclusioni cui era giunta in passato la stessa giurisprudenza non erano condivisibili e sicuramente inapplicabili alla revocatoria dei pagamenti di somme di denaro.

La Corte, infatti, ha affermato che nel caso di revoca di pagamenti la somma che transita nel patrimonio dell'Istituto di credito viene a confondersi con il patrimonio della stessa banca; pertanto, nell'ipotesi in cui venga emessa la sentenza di accoglimento dell'azione revocatoria, questa assuma un profilo prettamente restitutorio, *“producendo l'effetto giuridico del recupero alla procedura esecutiva di beni che ne erano in precedenza assenti e realizzando un trasferimento di ricchezza in favore del fallimento”*²⁴⁵.

²⁴² Cass., 6 marzo 1962, n. 435; Cass., 13 luglio 1977, n. 3135, *cit.*; Cass., 4 febbraio 1987, n. 1001, *cit.*; Cass., 8 febbraio 1989, n. 794, in *Fisco*, 1989, 1941, secondo cui: *“L'atto di transazione con cui la curatela rinuncia a proporre od a proseguire l'azione revocatoria fallimentare della vendita di un immobile effettuata dal fallito contro il pagamento di una certa somma da parte del terzo al fallimento non è assoggettabile all'imposta proporzionale di registro con l'aliquota prevista per i trasferimenti immobiliari (art. 1, tar. all. A, t. u. registro), non essendo ravvisabile né un atto di trasferimento né potendo tale somma qualificarsi come una integrazione del prezzo di vendita dell'immobile stesso”*.

²⁴³ M. DE PAOLIS, *Azione revocatoria, sentenza di revocatoria e imposta proporzionale di registro*, in *Dir. Fall.*, 1960, II, 537; G. RAGUSA MAGGIORE, *Revocatoria fallimentare ed imposta di registro*, in *Fall.*, 1960, II, 876; V. LANZA, *Revocatoria fallimentare ed imposta di registro*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1960, II, 545; P. PAJARDI, *Azione revocatoria e imposta di trasferimento*, in *Fall.*, 1967, II, 933. G. TERRANOVA, *Effetti del fallimento sugli atti pregiudizievole ai creditori*, in *Commentario alla legge fallimentare*, a cura di A. SCIALOJA, G. BRANCA, Bologna-Roma, 1993, 212; R. PROVINCIALI, *Trattato di diritto fallimentare*, Milano, 1974, II, 1015; B. QUATRARO, A. FUMAGALLI, *La revocatoria ordinaria e fallimentare*, Milano, 1994, 105.

²⁴⁴ Cass., 12 luglio 2005, n. 14649, in *Rass. Trib.*, 2005, 1989, secondo cui: *“L'art. 8, comma 1, lettera b), della Parte Prima della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, assoggetta ad imposta gli atti dell'autorità giudiziaria recanti condanna al pagamento di somme o valori. Trattasi di tributo che inerisce direttamente all'atto e che non mira a colpire il trasferimento di beni o l'attribuzione di diritti. Pertanto, laddove un soggetto chieda l'affermazione di un suo diritto in più atti giudiziari (nel caso di specie, sentenza di condanna e successivo decreto ingiuntivo), è tenuto al pagamento dell'imposta di registro su ciascuno di questi atti, sebbene il diritto sostanziale dedotto sia sempre lo stesso”*; Comm. Trib. Reg. Lazio, 19 marzo 2006, n. 26, in *Fisco on line*, 2006.

²⁴⁵ Cass., 25 febbraio 2009, n. 4537, in *Mass. Giur. It.*, 2009, così statuisce: *“In tema di imposta di registro, la sentenza che accoglie l'azione revocatoria fallimentare e dispone le conseguenti restituzioni, producendo l'effetto giuridico del recupero alla procedura esecutiva di beni che ne*

Tuttavia, secondo una parte della dottrina, l'azione revocatoria non intaccherebbe le disposizioni di somme di denaro ma piuttosto di beni determinati, risultando, quindi, idonea a ripristinare l'integrità della garanzia patrimoniale e rendendo, in tal modo, inefficaci solo determinati atti rispetto al fallimento. Pertanto, la sentenza di accoglimento della domanda revocatoria fallimentare dovrebbe essere assoggettata all'imposta di registro in misura fissa e non anche proporzionale²⁴⁶.

In ordine all'analisi delle sentenze di omologazione del concordato preventivo e fallimentare si rimanda al paragrafo 12 del presente studio, poiché ne è discussa l'assoggettabilità all'imposta proporzionale di cui alla lett. b) dell'articolo 8 Tariffa ovvero a quella in misura fissa stabilita nella successiva lett. g), cui si fa rinvio.

8. Gli atti giudiziari *sub* lett. c), di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale.

Nell'ambito della categoria degli atti previsti dall'art. 8, lett. c), della Tariffa devono ricomprendersi gli atti giudiziari accertativi di diritti aventi contenuto patrimoniale, che non comportino, a favore delle parti, l'attribuzione di beni o la condanna al pagamento di somme di denaro o valori o ad altre prestazioni²⁴⁷.

*erano in precedenza assenti e realizzando un trasferimento di ricchezza in favore del fallimento, è soggetta ad aliquota proporzionale ai sensi dell'art. 8, primo comma, lett. b), della prima parte della tariffa, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, il quale assoggetta ad imposta proporzionale i provvedimenti dell'autorità giudiziaria recanti condanna al pagamento di somme o valori (comportanti, quindi, un trasferimento di ricchezza), mentre la lett. e) del medesimo articolo, norma speciale e di stretta interpretazione, determina 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 (dunque, in funzione meramente restitutoria e di ripristino della situazione patrimoniale anteriore)"; Cass., 20 aprile 2007, n. 9400, in *Fisco on line*, 2007; Cass., 31 ottobre 2005, n. 21160, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2006, 3, 2, 702, la Corte afferma che: "La sentenza revocatoria fallimentare, che imponga al creditore di versare nelle casse del fallimento una somma, costituisce "condanna al pagamento" di tale somma e, quindi, è soggetta ad imposta proporzionale di registro, non rientrando tra i provvedimenti giudiziari soggetti ad imposta fissa in base alla lettera d) dell'art. 8 della prima parte della tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986".*

²⁴⁶ A. STESURI, *La tassazione della sentenza di revocatoria dei pagamenti*, in *Fall.*, 2008, 12, 1442.

²⁴⁷ V. ANDRIOLI, *op. cit.*, I, 253 ss.; F. DI FIORE, *op. cit.*, 1038. A. URICCHIO, *Attività giudiziari a ed imposizione tributaria*, *cit.*, 91, l'Autore precisa che nella detta "categoria devono essere ricondotte le sentenze di divisione di comunioni di beni, nei limiti di cui all'art. 34 ed in genere i provvedimenti di mero accertamento che non importino a favore delle parti attribuzioni di beni, di condanna al pagamento di somme di denaro o valori o ad altre prestazioni ad esempio la sentenza che accerta l'esistenza di un prelegato contenuto in un testamento olografo smarrito, quelle che accertamento l'esistenza di un diritto di prelazione. Rientrano nell'ambito di applicazione della

La lett. c) della disposizione in esame fa riferimento “(...) *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*”²⁴⁸.

Tali atti sono assoggettati all'imposta proporzionale nella misura dell'1%, mentre i provvedimenti che esauriscono la propria funzione sul piano meramente processuale sono esenti da imposizione, come ad esempio le dichiarazioni rese dal terzo nel corso del processo esecutivo, *ex art. 547 c.p.c.*²⁴⁹, con le quali il terzo

lett. c) le sentenze civili dichiarative dell'illegittimità di atti espropriativi e ricognitive delle proprietà di beni”; sul punto v. N. PENNELLA, nota a Cass. civ., Sez. V, 18 giugno 2002, n. 8745, in *Giur. Imp.*, 2002, 928. In giurisprudenza v. Cass. civ., Sez. V, 16 gennaio 2001, n. 545, in *Mass. Giur. It.*, 2001, la Corte afferma che: “*In tema di imposta di registro, la sentenza civile dichiarativa dell'illegittimità di atti espropriativi e ricognitiva della proprietà dei beni in favore del ricorrente, ha natura di una sentenza dichiarativa o di mero accertamento del diritto di proprietà, e quindi di diritti a contenuto patrimoniale; ad essa è applicabile l'imposta proporzionale all'1%, e non l'imposta in misura fissa, sia in base all'art. 8, lett. c), della tariffa allegata al d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, che in base all'art. 8, lett. d) della tariffa allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 634*”; Cass. civ., Sez. V, 09 maggio 2007, n. 10588, in *Fisco on line*, 2007, secondo cui: “*La sentenza del Tribunale fallimentare che riconosca la prelazione ipotecaria di un credito già ammesso allo stato passivo con decreto del giudice delegato già sottoposto all'imposta proporzionale di registro dell'1 per cento ex art. 8, comma 1, lettera c), della Parte Prima della Tariffa allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, è sottoposta solo all'imposta di registro in misura fissa ex art. 8, comma 1, lettera d), della Parte Prima della Tariffa allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (alla luce dagli artt. 3, 24 e 53 Cost.)*”. Cass. civ., Sez. V, 13 giugno 2005, n. 12692, in *Mass. Giur. It.*, 2005, che così statuisce: “*In tema di imposta di registro per espropriazioni per pubblica utilità, il beneficio della registrazione a tassa fissa, anziché proporzionale, dei provvedimenti di esproprio trova la propria “ratio” nella funzione, propria di tali atti, di trasferire la proprietà del bene in favore dello Stato o di un ente pubblico territoriale, mentre tale funzione è del tutto estranea alla sentenza che, definendo una controversia di natura meramente patrimoniale derivante dalla opposizione alla stima, determina in via definitiva l'ammontare della indennità spettante all'espropriato per effetto del provvedimento ablatorio. Ne consegue che non merita censura il provvedimento con il quale l'Ufficio finanziario assoggetti tale tipo di sentenza all'imposta di registro nella misura proporzionale dell'1 per cento, ai sensi dell'art. 8 della tariffa allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n.131, quale sentenza di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale*”. In tal senso anche Cass., Sez. V, 17 settembre 2010, n. 19746, in *CED Cassazione*, 2010 e Cass., Sez. V, 21 marzo 2008, n. 7772, in *Corr. Trib.*, 2008, 18, 1466.

²⁴⁸ Cass., 26 giugno 2009, n. 15159, in *Mass. Giur. It.*, 2009, secondo cui: “*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 allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, assoggettati all'imposta di registro nella misura proporzionale dell'1%, e non all'imposta a 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*”.

²⁴⁹ A. URICCHIO, *Attività giudiziari a ed imposizione tributaria*, cit., 92. In giurisprudenza v. Comm. Trib. Centr., Sez. XXV, 2 marzo 1994, n. 553, in *Riv. Leg. Fiscale*, 1995, 1551, secondo cui: “*Qualora, essendosi giudizialmente accertato un credito di una data entità di un ospedale verso un altro, si promuova, nell'ambito del procedimento di espropriazione presso terzi ex artt. 543 e ss. c.p.c., il pignoramento di una minor somma rispetto a detto credito, in quanto dovuta da*

specifica di quali cose o di quali somme sia debitore ovvero che si trovino in suo possesso, assoggettando così tali beni o crediti ad un vincolo di indisponibilità²⁵⁰.

Tale atto è *“tipico e necessario del processo, e come tale sfornito del potere dispositivo del dichiarante e perciò privo di contenuto negoziale”*²⁵¹.

Invero, la sentenza che, a norma dell'art. 548 c.p.c., accerta l'esistenza o l'ammontare del credito pignorato definendo il giudizio di cognizione, instaurato in conseguenza della mancata o contestata dichiarazione del terzo, è ricompresa fra gli atti dell'autorità giudiziaria *“di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale, di cui all'art. 8, comma 1, lett. c), Tariffa e, pertanto, è assoggettata all'imposta di registro nella misura proporzionale dell'1%, e non anche all'imposta in misura fissa”*²⁵².

Dunque, le sentenze di accertamento sono soggette ad imposta proporzionale di registro la cui base imponibile è delimitata dall'oggetto della controversia²⁵³.

Ove tale accertamento riguardi una procedura di sequestro conservativo promossa da un terzo, *“(…) la base imponibile sarà rappresentata dalla cifra per cui è stato autorizzato il sequestro e non dall'intero valore del bene oggetto del sequestro”*²⁵⁴.

un terzo all'ospedale a cui carico era stato accertato quel credito, deve ritenersi che l'imposta di registro all'uopo applicabile sia da riferire alla minor somma pignorata nei confronti del terzo, non già al maggior credito vantato dall'ospedale verso l'altro, suo debitore, e che su tale minor somma sia da assolvere la sola imposta fissa di registro ex art. 8, lett. e, della I parte della tariffa all. A al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634”.

²⁵⁰ V. ANDRIOLI, *op. cit.*, III, 86 ss.

²⁵¹ Comm. Trib. Centr., 9 gennaio 1978, n. 3.

²⁵² Cass., Sez. V, 26 giugno 2009, n. 15159, in *Riv. cancellerie*, 2009, 5, 578; Cass., Sez. V, 29 dicembre 2010, n. 26243, in *CED Cassazione*, 2010; Cass., Sez. V, 21 marzo 2008, n. 7772, in *Corr. Trib.*, 2008, 18, 1466.

²⁵³ Cass., Sez. V, 18 giugno 2002, n. 8745, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2003, 2, 297, secondo cui: *“In tema di imposta di registro, la sentenza avente quale contenuto l'accertamento che con la scrittura privata dedotta in giudizio è stato stipulato un contratto di trasferimento oneroso della proprietà di un immobile, poichè costituisce accertamento di diritto a contenuto patrimoniale, è soggetta, ai sensi degli art. 37 e 43 d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, e dell'art. 8, lett. c), della tariffa, parte prima, allegata al medesimo d.P.R., all'imposta proporzionale dell'1%, da calcolare sul valore della lite determinato con riferimento alla data di proposizione della domanda giudiziale (fermo restando che la scrittura privata va assoggettata ad autonoma imposizione, ex art. 1 della tariffa citata, sulla base del valore del bene alla data della scrittura stessa)”*.

²⁵⁴ Sul punto, v. cap 3, par. 4 in tema di non imponibilità delle sentenze di convalida del sequestro conservativo di cui all'art. 617 c.p.c.; Cass., Sez. V, 21 marzo 2008, n. 7772, in *Corr. Trib.*, 2008, 18, 1466, secondo cui: *“Le sentenze di accertamento sono soggette a imposta proporzionale di registro la cui base imponibile è delimitata dall'oggetto della controversia; perciò, ove l'accertamento sia inserito nell'ambito di una procedura di sequestro conservativo promossa da un terzo, la base imponibile è costituita dalla cifra per cui è stato autorizzato il sequestro e non dall'intero valore del bene”*; Cass., 26 giugno 2009, n. 15159, in *Mass. Giur. It.*, 2009, la Corte

Qualora la pronuncia d'illegittimità degli atti espropriativi, che riconosca la proprietà dei beni in capo al ricorrente, sia contenuta in una sentenza, questa avrà natura dichiarativa o di mero accertamento del diritto di proprietà. In tal caso, trattandosi di una statuizione avente ad oggetto un diritto a contenuto patrimoniale sarà applicabile l'imposta proporzionale nella misura dell'1%, ex art. 8, lett. c), Tariffa, anziché l'imposta in misura fissa.

Per quanto riguarda le sentenze, che definiscono una controversia di natura meramente patrimoniale derivante dall'opposizione alla stima all'indennità spettante all'espropriato e che conseguono al provvedimento ablatorio di esproprio, rideterminando in via definitiva la misura dell'indennità di esproprio, sono soggette all'imposta di registro nella misura proporzionale dell'1%, proprio in quanto dirette all'accertamento di diritti a contenuto patrimoniale²⁵⁵.

così statuisce: *“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 allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, assoggettati all'imposta di registro nella misura proporzionale dell'1%, e non all'imposta a 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”*; Cass., 13 giugno 2005, n. 12692, in *Mass. Giur. It.*, 2005, secondo cui: *“In tema di imposta di registro per espropriazioni per pubblica utilità, il beneficio della registrazione a tassa fissa, anziché proporzionale, dei provvedimenti di esproprio trova la propria “ratio” nella funzione, propria di tali atti, di trasferire la proprietà del bene in favore dello Stato o di un ente pubblico territoriale, mentre tale funzione è del tutto estranea alla sentenza che, definendo una controversia di natura meramente patrimoniale derivante dalla opposizione alla stima, determina in via definitiva l'ammontare della indennità spettante all'espropriato per effetto del provvedimento ablatorio. Ne consegue che non merita censura il provvedimento con il quale l'Ufficio finanziario assoggettò tale tipo di sentenza all'imposta di registro nella misura proporzionale dell'1 per cento, ai sensi dell'art. 8 della tariffa allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n.131, quale sentenza di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale”*.

²⁵⁵ Cass., 17 settembre 2010, n. 19746, in *CED Cassazione*, 2010; Cass., 7 maggio 2007, n. 10346, in *Fisco on line*, 2007; Cass., 16 gennaio 2001, n. 545, in *Mass. Giur. It.*, 2001, la Corte afferma che: *“In tema di imposta di registro, la sentenza civile dichiarativa dell'illegittimità di atti espropriativi e ricognitiva della proprietà dei beni in favore del ricorrente, ha natura di una sentenza dichiarativa o di mero accertamento del diritto di proprietà, e quindi di diritti a contenuto patrimoniale; ad essa è applicabile l'imposta proporzionale all'1% , e non l'imposta in misura fissa, sia in base all'art. 8, lett. c), della tariffa allegata al d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, che in base all'art. 8, lett. d) della tariffa allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 634”*; Cass., 19 febbraio 1981, n. 1012, in *Rass. Trib.*, 1981, II, secondo cui: *“La sentenza, che, in sede di opposizione avverso la stima della indennità di espropriazione, condanna l'espropriante al versamento di una somma di denaro, ad integrazione di quella già depositata, è soggetta, in sede di registrazione, non alla tassa di titolo, di cui all'art. 1 della tariffa all. A d. pres. rep. 26 ottobre 1972, n. 634, tenuto conto che la sentenza medesima non implica alcun trasferimento di bene, ma alla tassa giudiziale dell'1,50% di cui all'art. 8 della citata tariffa, rispetto alla quale il privato espropriato, beneficiario di detta condanna e richiedente la registrazione, non può invocare*

Per contro, una parte della giurisprudenza di merito, più datata²⁵⁶, riteneva che, nel caso di specie, dovesse applicarsi l'imposta di registro in misura fissa, ex art. 1 Tariffa, poichè tale fattispecie era riconducibile agli atti traslativi posti in essere in favore dello Stato o degli Enti pubblici territoriali.

Tale orientamento interpretativo era fondato sull'estensione del beneficio fiscale della tassazione fissa di registro non solo al provvedimento ablatorio, ma a tutti gli atti giudiziari "consequenti", che comportassero ulteriori pagamenti, come nel caso delle sentenze. Tale equiparazione era giustificata anche in ragione dell'identità di funzione tra il provvedimento ablatorio e la sentenza pronunciata in sede di opposizione alla stima dell'indennità di espropriazione²⁵⁷.

La *ratio* sottesa al beneficio della registrazione dei provvedimenti di esproprio a tassa fissa, anziché proporzionale, è rinvenibile nella funzione del trasferimento coattivo della proprietà in capo all'ente pubblico territoriale²⁵⁸.

Tuttavia, la Corte di Cassazione non ha avallato tale orientamento ritenendo che la sentenza con la quale viene definita la controversia di natura meramente patrimoniale, derivante dall'opposizione alla stima, determina, in via definitiva, l'ammontare della indennità spettante all'espropriato per effetto del provvedimento ablatorio²⁵⁹.

alcuna ragione di esenzione per il fatto che espropriante sia lo stato od altro ente ad esso assimilato".

²⁵⁶ Comm. Trib. Centr., Sez. XIX, 21 marzo 1989, n. 2259, in *Comm. Trib. Centr.*, 1989, I, 269, secondo cui: "La sentenza del giudice ordinario che, confermando il decreto prefettizio di esproprio di un terreno destinato alla costruzione di un impianto industriale nel mezzogiorno, già registrato a tassa fissa in applicazione della l. 30 giugno 1967, n. 1523, ha modificato il valore del bene espropriato condannando la occupante a corrisponderne la differenza, è ugualmente tassabile con l'imposta fissa di registro".

²⁵⁷ Comm. Trib. Centr., Sez. XIX, 21 marzo 1989, n. 2259, in *Comm. Trib. Centr.*, 1989, I, 269, secondo cui: "La sentenza del giudice ordinario che, confermando il decreto prefettizio di esproprio di un terreno destinato alla costruzione di un impianto industriale nel mezzogiorno, già registrato a tassa fissa in applicazione della l. 30 giugno 1967, n. 1523, ha modificato il valore del bene espropriato condannando la occupante a corrisponderne la differenza, è ugualmente tassabile con l'imposta fissa di registro".

²⁵⁸ B. IANNIELLO, *Tassazione indiretta delle sentenze sull'indennità di espropriazione*, in *Giur. Trib.*, 2007, 12, 1041.

²⁵⁹ Cass., Sez. trib., 13 giugno 2005, n. 12692, in *Mass. Giur. It.*, 2005, secondo cui: "In tema di imposta di registro per espropriazioni per pubblica utilità, il beneficio della registrazione a tassa fissa, anziché proporzionale, dei provvedimenti di esproprio trova la propria "ratio" nella funzione, propria di tali atti, di trasferire la proprietà del bene in favore dello Stato o di un ente pubblico territoriale, mentre tale funzione è del tutto estranea alla sentenza che, definendo una controversia di natura meramente patrimoniale derivante dalla opposizione alla stima, determina in via definitiva l'ammontare della indennità spettante all'espropriato per effetto del provvedimento ablatorio. Ne consegue che non merita censura il provvedimento con il quale

Infatti, il giudizio di opposizione alla stima non costituisce un mero controllo delle determinazioni assunte in sede amministrativa, ma comporta un potere-dovere del giudice di stabilire autonomamente il *quantum* dell'indennità effettivamente dovuta. Tale quantificazione giudiziale, indipendentemente dalle richieste formulate al riguardo dalle parti, sostituisce e non integra l'indennità stabilita in sede amministrativa²⁶⁰.

Con riferimento ai provvedimenti aventi ad oggetto la ripartizione di somme tra i creditori, come nel caso dei decreti, che rendono esecutivi i piani di riparto dell'attivo fallimentare e le ordinanze di distribuzione delle somme ricavate dall'esecuzione forzata, deve evidenziarsi che gli stessi sono assoggettati all'imposta proporzionale di registro solo per la parte in cui, eventualmente, decidano su una contestazione in ordine alla collocazione dei crediti e, quindi, sulle posizioni di diritto soggettivo dei creditori, mentre per il resto si sottraggono a detta tassazione, in quanto configurano un mero atto di giurisdizione esecutiva, privo di effetti traslativi²⁶¹.

l'Ufficio finanziario assoggetti tale tipo di sentenza all'imposta di registro nella misura proporzionale dell'1 per cento, ai sensi dell'art. 8 della tariffa allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n.131, quale sentenza di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale".

²⁶⁰ Cass., Sez. I, 13 gennaio 2011, n. 716, in *CED Cassazione*, 2011; Cass., 28 febbraio 2006, n. 4388, in *Mass. Giur. It.*, 2006; Cass., 2 marzo 2001, n. 3048, in *Urb. e app.*, 2001, 5, 516; Cass., 9 marzo 1996, n. 1891, in *Mass. Giur. It.*, 1996; Cass., S.U., 22 novembre 1994, n. 9872, in *Corr. Giur.*, 1995, 1, 35; Cons. St., Sez. IV, 5 ottobre 2005, n. 5335; Cass., Sez. I, 13 luglio 2004, n. 12966, in *Mass. Giur. It.*, 2004; Cass., 6 maggio 1994, n. 4429, in *Mass. Giur. It.*, 1994.

²⁶¹ Cass., Sez. V, 24 marzo 2006, n. 6656, in *Guida al Diritto*, 2006, 25, 80, secondo cui: *"Il provvedimento del giudice fallimentare in tema di ripartizione dell'attivo è assoggettabile ad imposta proporzionale di registro, ai sensi dell'art. 8 della tariffa all. "A" al d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 634, solo per la parte in cui eventualmente decida una contestazione sulla collocazione di crediti e, quindi, sulle posizioni di diritto soggettivo dei creditori, mentre, per il resto, si sottrae a detta tassazione perché configura mero atto di giurisdizione esecutiva, privo di effetti traslativi e, in particolare, non equiparabile, ai fini dell'applicazione del citato art. 8, al decreto del giudice della esecuzione di aggiudicazione od assegnazione del bene pignorato"*; Cass., Sez. I, 02 giugno 1994, n. 5351 in *Dir. Fall.*, 1995, II, 352, così statuisce: *"E' soggetto ad imposta fissa di registro e non ad imposta proporzionale il decreto col quale il giudice delegato, senza definire alcuna contestazione, approva il piano di riparto dell'attivo, nel quale ultimo caso soltanto il giudice decide su posizioni di diritto soggettivo, con la conseguente assoggettabilità del suo provvedimento ad imposta proporzionale"*; Cass., 05 ottobre 1990, n. 9828, in *Fisco*, 1990, 6647, secondo cui: *"Il provvedimento del giudice fallimentare - giudice delegato - in tema di ripartizione dell'attivo è assoggettabile ad imposta proporzionale di registro, ai sensi dell'art. 8, tariffa all. A), d. p. r. 26 ottobre 1972, n. 634, solo per la parte che rechi pronuncia su eventuali contestazioni in ordine alla collocazione dei crediti, e, quindi, su posizioni di diritto soggettivo dei creditori, e si sottrae, invece, per il resto, a detta tassazione in quanto configura un mero atto di giurisdizione esecutiva, privo di effetti traslativi"*; Cass., 27 luglio 1989, n. 3525, in *Fisco*, 1989, 7220, secondo cui: *Il provvedimento del giudice fallimentare in tema di ripartizione dell'attivo è assoggettabile ad imposta proporzionale di registro, ai sensi dell'art. 8 della tariffa all. A al d. p. r. 26 ottobre 1972, n. 634, solo per la parte in cui, eventualmente, decida su una contestazione in*

9. Gli atti giudiziari *sub* lett. d) non recanti il trasferimento, condanna o accertamento di diritti a contenuto patrimoniale.

La lett. d) dell'art. 8 Tariffa 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 Tabella²⁶².

Tale disposizione prevede l'applicazione dell'imposta in misura fissa sugli atti giudiziari, che non diano luogo ad effetti di carattere traslativo ovvero non contengano né condanne al pagamento di somme di denaro ovvero ad altri accertamenti di diritti o prestazioni a contenuto patrimoniale.

Con riferimento alla sentenza con cui venga dichiarata l'autenticità delle sottoscrizioni apposte ad una scrittura privata, avente ad oggetto il trasferimento di un immobile, il dibattito dottrinale e giurisprudenziale è stato particolarmente acceso in ordine alla possibilità di includere tali pronunce nella categoria di cui alla lett. d) in esame. In particolare, tali statuizioni potrebbero essere ricondotte tanto nell'ambito della fattispecie di cui all'art. 8, lett. *sub* d), quanto in quella *sub* c), relativa all'accertamento di diritti a contenuto patrimoniale²⁶³.

ordine alla collocazione dei crediti e, quindi, sulle posizioni di diritto soggettivo dei creditori, mentre per il resto si sottrae a detta tassazione in quanto configura un mero atto di giurisdizione esecutiva, privo di effetti traslativi.; Cass., Sez. I, 15 luglio 1989, n. 3336 in *Fisco*, 1989, 6034, la Corte statuisce affermando che: "*Il provvedimento del giudice fallimentare in tema di ripartizione dell'attivo è assoggettabile ad imposta proporzionale di registro, ai sensi dell'art. 8, tariffa all. A, d. p. r. 26 ottobre 1972, n. 634, solo per la parte in cui, eventualmente, decida una contestazione sulla collocazione dei crediti e, quindi, sulle posizioni di diritto soggettivo dei creditori, mentre per il resto si sottrae a detta tassazione in quanto configura un mero atto di giurisdizione esecutiva, privo di effetti traslativi*"; Cass., Sez. I, 25 giugno 1988, n. 4284, in *Fallimento*, 1988, 1091, la Corte afferma che: "*Il provvedimento del giudice fallimentare in tema di ripartizione dell'attivo è assoggettabile ad imposta proporzionale di registro, ai sensi dell'art. 8 della tariffa all. A al d. p. r. 26 ottobre 1972, n. 634, solo per la parte in cui eventualmente dedica una contestazione sulla collocazione di crediti e, quindi, sulle posizioni di diritto soggettivo dei creditori, mentre, per il resto, si sottrae a detta tassazione perché configura essere atto di giurisdizione esecutiva, privo di effetti traslativi e, in particolare, non equiparabile, ai fini dell'applicazione del citato art. 8, al decreto del giudice dell'esecuzione di aggiudicazione od assegnazione del bene pignorato*"; Comm. Trib. Centr., 16 dicembre 1991, n. 8798, in *Comm. Trib. Centr.*, 1991, I, 918, secondo cui: "*Il decreto di esecutività del piano di riparto fallimentare, che non risolve controversia tra i creditori ma che si sia limitato a compiere una verifica dell'accordo fra essi raggiunto in relazione al piano di riparto medesimo, è mero atto di giurisdizione esecutiva e, come tale, non rientra tra le ipotesi di tassazione proporzionale di cui all'art. 8, tariffa prima all. A) al d. p. r. 26 ottobre 1972, n. 634*".

²⁶² N. D'AMATI, *op. cit.*, 532.

²⁶³ A. MONTESANO, B. IANNELLO, *Imposte di registro, ipotecaria e catastale*, cit., 542-543.

Tuttavia, ai fini dell'esatta collocazione delle menzionate pronunce giudiziali in esame, nell'ambito delle categorie normative di cui alle lett. c) o d) dell'art. 8 della Tariffa, occorre analizzare se il giudizio sia diretto a verificare l'autenticità delle sottoscrizioni ovvero ad accertare il contenuto del negozio, dichiarando l'avvenuto effetto traslativo della proprietà e l'acquisita titolarità del diritto immobiliare da parte dell'avente diritto ovvero, ancora, entrambi gli aspetti summenzionati.

Pertanto, nel caso in cui la sentenza si sia limitata a dichiarare solo l'autenticità delle sottoscrizioni apposte ad una scrittura privata, senza disporre alcunché con riferimento all'accertamento di diritti aventi contenuto patrimoniale, la stessa statuizione sarà assoggettata all'imposta fissa di registro²⁶⁴, mentre la scrittura privata sarà oggetto di autonoma registrazione, soggiacendo all'imposta principale di registro, ai sensi dell'art. 1 Tariffa²⁶⁵.

Con riferimento alla sentenza, con la quale sia accertata l'autenticità della sottoscrizione dei contraenti, parte della giurisprudenza di legittimità ha ritenuto che essa integri il contenuto della scrittura privata e rientri nel novero degli atti di cui alla previsione della lett. d) in commento, costituendo titolo idoneo per l'effettuazione della trascrizione; pertanto, agli effetti delle imposte indirette sui trasferimenti, mentre la scrittura privata deve considerarsi assoggettata all'imposta proporzionale di registro, la sentenza, ancorché non passata in giudicato, dovrà soggiacere alle imposte proporzionali di trascrizione e catastali, che devono essere richieste entro tre anni dalla registrazione della stessa²⁶⁶.

²⁶⁴ Cass. civ., Sez. II, 24 settembre 1994, n. 7852, in *Mass. Giur. It.*, 1994, secondo cui: "La sentenza che si sia limitata ad accertare l'autenticità delle sottoscrizioni apposte su di una scrittura privata (nella specie, preliminare di vendita) ricade nella previsione dell'art. 8 lett. d) della tariffa annessa al d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 (legge di registro) secondo cui le sentenze non recanti trasferimento, condanna o accertamento di diritti a contenuto patrimoniale sono assoggettate ad imposta fissa. Pertanto, la parte che al momento della registrazione della sentenza abbia corrisposto l'imposta in misura proporzionale ha l'onere di attivarsi presso l'amministrazione finanziaria per il rimborso di quanto pagato in eccedenza, ma non può ripetere detta eccedenza nei confronti della controparte invocando il principio della soccombenza".

²⁶⁵ Comm. Trib. Centr., 23 aprile 1988, n. 3653, in *Fisco*, 1988, 4710, che statuisce: "La sentenza con la quale si dichiara la validità di un contratto di compravendita ha natura dichiarativa e non costitutiva; di conseguenza l'imposta di registro deve essere applicata sul valore del bene all'epoca della registrazione del contratto e non al temo della sentenza".

²⁶⁶ Cass., 11 febbraio 1985, n. 1101, *Rass. Trib.*, 1985, II, 372, afferma che: "La trascrizione di un trasferimento immobiliare posto in essere per scrittura privata non autenticata può essere conseguita dopo che con apposita sentenza, la quale integra la scrittura privata e costituisce titolo idoneo per l'effettuazione della formalità, sia stata accertata l'autenticità della sottoscrizione dei

La sentenza con la quale si accerti che con la scrittura privata dedotta in giudizio è stato stipulato un contratto definitivo di trasferimento a titolo oneroso della proprietà di un immobile, poiché relativa all'accertamento di un diritto a contenuto patrimoniale è soggetta, ai sensi dell'art. 8, lett. c), Tariffa, all'imposta proporzionale dell'1%, da calcolare sul valore della lite e con riferimento alla data di proposizione della domanda giudiziale.

Invero, il contratto definitivo di vendita immobiliare sarà assoggettato ad autonoma registrazione e all'imposta principale di registro, ex art. 1 Tariffa²⁶⁷.

Quanto all'ordinanza di assegnazione con la quale il Giudice dell'esecuzione, ex artt. 529 e 552 c.p.c., assegna ai creditori esecutanti cose possedute da un terzo, ad avviso di una parte della giurisprudenza di legittimità, tale pronuncia dovrebbe ritenersi assoggettabile all'imposta di registro in misura fissa, ai sensi della lettera d) del citato D.P.R.

Tale provvedimento, infatti, è finalizzato all'attribuzione di un titolo esecutivo, in forza di un piano di riparto concordato, che non risolve alcuna contestazione fra i creditori, né prevede condanne al pagamento di somme o alla consegna della merce.

Nell'esecuzione mobiliare l'assegnazione, costituendo una sorta di "*datio in solutum*", che definisce una controversia sulla proprietà dei beni, non rientra nella previsione della lett. b) dell'art. 8 Tariffa²⁶⁸.

contraenti; pertanto, agli effetti delle imposte indirette sui trasferimenti, la scrittura privata è soggetta all'imposta proporzionale di registro, mentre sulla sentenza, ancorché non passata in giudicato, sono dovute le imposte proporzionali di trascrizione e catastali, che devono essere richieste entro tre anni dalla registrazione della stessa".

²⁶⁷ Cass., Sez. V., 18 giugno 2002, n. 8745, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2003, 2, 297, secondo cui: "*In tema di imposta di registro, la sentenza avente quale contenuto l'accertamento che con la scrittura privata dedotta in giudizio è stato stipulato un contratto di trasferimento oneroso della proprietà di un immobile, poiché costituisce accertamento di diritto a contenuto patrimoniale, è soggetta, ai sensi degli art. 37 e 43 d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, e dell'art. 8, lett. c), della tariffa, parte prima, allegata al medesimo d.P.R., all'imposta proporzionale dell'1%, da calcolare sul valore della lite determinato con riferimento alla data di proposizione della domanda giudiziale".*

²⁶⁸ Cass., 20 aprile 2007, n. 9400, in *Mass. Giur. It.*, 2007, secondo cui: "*In tema di imposta di registro, con riguardo agli atti dell'autorità giudiziaria, l'ordinanza, prevista dagli artt. 552 e 529 cod. proc. civ., con la quale il giudice dell'esecuzione assegna ai creditori esecutanti cose possedute da un terzo è teoricamente assoggettabile all'imposta, ai sensi dell'art. 8 della tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, se definisce, anche parzialmente, il giudizio, ed è sussumibile nell'ipotesi di registrazione a tassa fissa di cui alla lettera d). Ciò in quanto un provvedimento siffatto non contiene alcuna condanna al pagamento di somme né alla consegna della merce (ipotesi di cui alla lettera b dell'art. 8), essendo finalizzata - quali che siano gli incidenti procedurali che lo stesso giudice dell'esecuzione abbia dovuto risolvere - alla mera attuazione di un titolo esecutivo, secondo un piano di riparto concordato; e poiché quella di*

Altra parte della giurisprudenza, invece, ha sostenuto che il provvedimento di ripartizione dell'attivo è assoggettabile ad imposta proporzionale di registro, ai sensi dell'art. 8 Tariffa, solo per la parte in cui eventualmente decida una contestazione sulla collocazione di crediti e, quindi, sulle posizioni di diritto soggettivo dei creditori; per il resto, si sottrae a detta tassazione, poichè configura un mero atto di giurisdizione esecutiva, privo di effetti traslativi, non equiparabili al decreto di aggiudicazione del bene pignorato emesso dal giudice dell'esecuzione, ai fini dell'applicazione del citato art. 8 Tariffa²⁶⁹.

La prassi amministrativa ha riconosciuto l'equiparazione del decreto di esecutività del piano di riparto adottato dal giudice dell'esecuzione, agli atti di assegnazione assoggettati all'aliquota proporzionale di cui alla lett. a) del citato D.P.R.²⁷⁰.

*registro è un'imposta d'atto - sicché in caso di provvedimenti plurimi dell'autorità giudiziaria ciascuno ha una propria ed autonoma veste e fine impositivo, non rilevando il fatto che tutti si riferiscano al medesimo oggetto e alle stesse parti -, deve aversi riguardo al contenuto del solo provvedimento, e cioè dell'ordinanza di assegnazione, della cui registrazione si tratta, il quale non risolve contestazioni fra i creditori. Né, infine, l'assegnazione, (una sorta di "datio in solutum"), nello schema processuale limitato dell'esecuzione mobiliare, costituisce la conseguenza della condanna che pone termine, decidendola, ad una controversia sulla proprietà dei beni, sicché non rientra nella previsione della lettera b) dell'art. 8"; Cass., 31 ottobre 2005, n. 21160, in *Impresa*, 2005, 1997, la Corte afferma che: "La sentenza revocatoria fallimentare, che imponga al creditore di versare nelle casse del fallimento una somma, costituisce "condanna al pagamento" di tale somma e, quindi, è soggetta ad imposta proporzionale di registro, non rientrando tra i provvedimenti giudiziari soggetti ad imposta fissa in base alla lettera d) dell'art. 8 della prima parte della tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986"; Cass., 12 luglio 2005, n. 14649, in *Rass. Trib.*, 2005, 1989, statuisce che: "È dovuta l'imposta di registro, sia in sede di registrazione del decreto ingiuntivo, sia in sede di registrazione della sentenza di condanna emessa a seguito del giudizio di opposizione. L'art. 8 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. n. 131/1986, infatti, stabilisce l'imponibilità degli atti dell'Autorità giudiziaria ordinaria e speciale che definiscono anche parzialmente il giudizio, compresi i decreti ingiuntivi esecutivi. Si tratta, quindi, di un tributo che non mira a colpire il trasferimento di ricchezza, ma inerisce direttamente all'atto, che prende in considerazione in funzione degli effetti giuridici ed economici che esso è destinato a produrre: il tributo ha natura d'imposta d'atto. Ne discende che non si può ipotizzare duplicazione d'imposta laddove, come nel caso deciso, vi siano state due diverse registrazioni di due distinti provvedimenti giudiziari, aventi distinta veste giuridica, solo perché hanno in comune la medesima "causa petendi" e si rivolgono, sebbene parzialmente, ai medesimi soggetti".*

²⁶⁹ Cass., 24 marzo 2006, n. 6656, in *Guida al Diritto*, 2006, 25, 80; Cass., 29 luglio 2005, n. 16022, in *Foro It.*, 2006, 11, 1, 3186, secondo cui: "L'ordinanza di assegnazione di crediti emessa dal giudice dell'esecuzione è assoggettabile a imposta proporzionale di registro a prescindere dalla tassazione del titolo (nella specie, decreto ingiuntivo) posto a base della relativa procedura esecutiva".

²⁷⁰ Min. fin. Ris. 14 febbraio 1975, n. 300035, in *Dir. Prat. Trib.*, 1975, 1, 753; Min. fin. Ris. 9 marzo 1985, n. 251173, *ibidem*, 1985, 753; Comm. Trib. Centr., 22 febbraio 1980, n. 613, in *Giur. Comm.*, 1981, II, 763, secondo cui: "Il provvedimento del giudice delegato che dichiara esecutivo il progetto di ripartizione finale dell'attivo fallimentare, avendo carattere sicuramente decisivo, è assoggettato a imposta proporzionale di registro"; Comm. Trib. Centr., 15 giugno 1983, n. 1342, in, in *Comm. Trib. Centr.*, 1983, I, 486, afferma che: "A norma dell'art. 8 all. A d. p. r. 26 ottobre 1972, n. 634 l'ordinanza, con la quale il giudice dispone il riparto in una esecuzione immobiliare, è soggetta all'imposta proporzionale di registro, in quanto costituisce statuizione su diritti di

Nelle ipotesi di adozione delle ordinanze di assegnazione, ex artt. 505, 553, 588 c.p.c., realizzandosi un trasferimento del bene o del credito e non solo la pretesa creditoria posta a fondamento dell'esecuzione, la prassi amministrativa ha ritenuto legittima l'applicazione dell'imposta di registro.

All'uopo, infatti, deve ritenersi significativo il disposto dell'art. 8 Tariffa, che ricomprende espressamente tra gli atti tassabili “*i provvedimenti di aggiudicazione e quelli di assegnazione*”, equiparando così i trasferimenti a favore dello stesso creditore ai trasferimenti eseguiti a favore di terzi, in seguito all'ordinanza di vendita dei beni pignorati²⁷¹.

La sentenza di accoglimento dell'opposizione allo stato passivo del fallimento, che riconosca la natura privilegiata di un credito ammesso in via chirografaria dal giudice delegato, è soggetta ad imposta di registro in misura fissa, ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. d), Tariffa, poiché determinando una mera modificazione dell'ordine nella graduatoria dello stato passivo, condiziona esclusivamente il profilo qualitativo del credito; invero, restano del tutto invariati l'ammontare ed il titolo del credito, unici elementi rilevanti ai fini dell'imposta di registro²⁷².

L'ammontare del credito ed il titolo, infatti, risultano già determinati a seguito del decreto di ammissione allo stato passivo, a sua volta assoggettato ad imposta in misura proporzionale, ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. c), Tariffa.

In merito, la giurisprudenza di legittimità ha rilevato che facendosi luogo all'applicazione dell'art. 8, comma 1, lett. c), ovvero dell'art. 9 Tariffa alla sentenza di accoglimento dell'opposizione allo stato passivo del fallimento, si determinerebbe una duplicazione o triplicazione dell'imposta, “*(...) in contrasto con i principi costituzionali di eguaglianza, capacità contributiva e difesa*

credito fatti valere contro il debitore”; Comm. Trib. Centr., 18 maggio 1983, n. 806, in *Comm. Trib. Centr.*, 1983, I, 278, statuisce che: “*Il provvedimento, con il quale il giudice dell'esecuzione procede, a norma dell'art. 510 c. p. c., alla distribuzione ai creditori della somma ricavata dall'esecuzione a carico del debitore, va assoggettato alla tassa fissa di registro prevista dall'art. 8 lett. a) all. A d. p. r. 26 ottobre 1972, n. 634*”; Comm. Trib. Centr., 16 maggio 1984, n. 5308, in *Comm. Trib. Centr.*, 1984, I, 333; Comm. Trib. Centr., 28 aprile 1984, n. 4108, in *Comm. Trib. Centr.*, 1984, I, 278; Comm. Trib. Centr., 21 febbraio 1986, n. 1445, in *Comm. Trib. Centr.*, 1986, I, 176.

²⁷¹ Circ. Min., n. 45.IV.8.134 del 1993.

²⁷² F. DI FIORE, *op. cit.*, 1040.

giurisdizionale, oltre che con la funzione dell'imposta di registro, che nella specie assume la natura di corrispettivo per il servizio complesso della registrazione"²⁷³.

Secondo parte della giurisprudenza, invece, nell'ipotesi in cui a seguito di giudizio di opposizione, la sentenza ammettesse al passivo di un fallimento un credito in precedenza escluso, la stessa dovrà essere assoggettata all'imposta proporzionale di registro dell'uno per cento, così come previsto dall'art. 8, lett. c), Tariffa, in quanto tale pronuncia è emessa all'esito di un giudizio di cognizione, contenente l'accertamento dell'esistenza e dell'efficacia del credito originariamente escluso²⁷⁴.

In materia di spese di giustizia, l'art. 99, D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115²⁷⁵, prevede che avverso i provvedimenti di rigetto dell'istanza di ammissione al

²⁷³ Cass. civ., Sez. V, 09 maggio 2007, n. 10588, in *Fisco on line*, 2007, la Corte afferma che: *"La sentenza che, in accoglimento dell'opposizione allo stato passivo, riconosca la natura privilegiata di un credito fatto valere nella procedura fallimentare, ed ammesso in via chirografaria dal giudice delegato, è soggetta ad imposta di registro in misura fissa, ai sensi dell'art. 8, comma primo, lettera d), della parte I della tariffa allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131: essa, infatti, incide esclusivamente sul profilo qualitativo del credito, determinando un mutamento della sua posizione nella graduatoria dello stato passivo, 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; d'altronde, essendo quest'ultimo assoggettato ad imposta in misura proporzionale, ai sensi dell'art. 8, comma primo, lettera c), di detta tariffa. L'applicazione della medesima disposizione, ovvero di quella di cui all'art. 9 della tariffa, alla sentenza in questione, comporterebbe una duplicazione o una triplicazione dell'imposta, in contrasto con i principi costituzionali di eguaglianza, capacità contributiva e difesa giurisdizionale, oltre che con la funzione dell'imposta di registro, che nella specie assume la natura di corrispettivo per il servizio complesso della registrazione"*.

²⁷⁴ Cass., 5 luglio 2011, n. 14816, in *CED Cassazione*, 2011, secondo cui: *"In tema di imposta di registro, la sentenza, che, a seguito di giudizio di opposizione, ammette al passivo di un fallimento (o, come nella specie, di una liquidazione coatta amministrativa) un credito in precedenza escluso, deve essere assoggettata alla imposta proporzionale di registro dell'uno per cento, prevista dall'art. 8, lett. c), della tariffa, parte prima, allegato A) al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, in quanto pronuncia emessa in esito ad un giudizio contenzioso di cognizione che contiene l'accertamento, nei confronti della procedura fallimentare, dell'esistenza e dell'efficacia del credito con l'effetto di consentire al contribuente la partecipazione al concorso, con possibile soddisfazione in sede di riparto; né ha, quindi, rilievo l'individuazione della natura del credito ammesso al passivo, dato che la tariffa agevolata, con l'imposta in misura fissa, in base alla nota 2 in calce all'art. 8 cit., non si applica (operando il principio di alternatività con l'IVA, ex art. 40 del d.P.R. n. 131 del 1986), nei soli casi di cui alla lett. b) del citato art. 8 che è disposizione di stretta interpretazione"*; Cass., 18 febbraio 2000, n. 1849, in *Fallimento*, 2001, 510.

²⁷⁵ D.P.R. n. 115 del 30 maggio 2002, art. 99, *Ricorso avverso i provvedimenti di rigetto dell'istanza*. 1. *Avverso il provvedimento con cui il magistrato competente rigetta l'istanza di ammissione, l'interessato può proporre ricorso, entro venti giorni dalla notizia avutane ai sensi dell'articolo 97, davanti al presidente del tribunale o al presidente della corte d'appello ai quali appartiene il magistrato che ha emesso il decreto di rigetto*. 2. *Il ricorso è notificato all'ufficio finanziario che è parte nel relativo processo*. 3. *Il processo è quello speciale previsto per gli onorari di avvocato e l'ufficio giudiziario procede in composizione monocratica*. 4. *L'ordinanza che decide sul ricorso è notificata entro dieci giorni, a cura dell'ufficio del magistrato che procede, all'interessato e all'ufficio finanziario, i quali, nei venti giorni successivi, possono*

patrocinio a spese dello Stato, “l’interessato può proporre ricorso, (...), davanti al presidente del tribunale o al presidente della corte d’appello, ai quali appartiene il magistrato che ha emesso il decreto di rigetto”.

Tale procedimento determina l’instaurazione di un contenzioso riconducibile nell’ambito della giurisdizione civile, laddove “al soggetto che richiede di fare carico allo Stato delle spese del proprio processo si contrappone l’amministrazione finanziaria che tali spese dovrebbe sopportare”²⁷⁶.

Le ordinanze conclusive del procedimento, ex art. 99, comma 4, D.P.R. n. 115 del 30 maggio 2002, avendo un contenuto decisorio ed accertando un diritto non a contenuto patrimoniale, sono ricorribili per Cassazione per violazione di legge, in quanto “atti dell’autorità giudiziaria ordinaria e speciale in materia di

proporre ricorso per cassazione per violazione di legge. Il ricorso non sospende l’esecuzione del provvedimento.

²⁷⁶ Cass. civ. Sez. I, 23 giugno 2011, n. 13807, in *CED Cassazione*, 2011, la Corte afferma che: “In tema di gratuito patrocinio, il mezzo impugnatorio avverso il provvedimento di revoca della ammissione al patrocinio a spese dello Stato in sede civile, ai sensi dell’art. 136 del d.P.R. 3 maggio 2002, n. 115, deve individuarsi, in mancanza di espressa previsione normativa, non nella disciplina penalistica dettata dagli artt. 99, 112 e 113 del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, ma nell’art. 170 del medesimo decreto che, pur rivolto a regolare l’opposizione ai decreti di pagamento in favore dell’ausiliario, del custode e delle imprese private incaricate della demolizione e riduzione in pristino, deve ritenersi estensibile alle opposizioni ai provvedimenti di revoca dell’ammissione al detto patrocinio deliberati dal giudice civile, configurando tale disposizione un rimedio generale contro tutti i decreti in materia di liquidazione, che non sono provvedimenti definitivi e decisorii, ma mere liquidazioni o rifiuti di liquidazione, e, quindi, esperibile necessariamente contro un decreto del magistrato del processo che la rifiuti”; Cass., 6 dicembre 2006, n. 26168, in *Mass. Giur. It.*, 2006, secondo cui: “Il procedimento di cui all’art. 99 DPR n. 115 del 2002, in materia di ammissione al patrocinio a spese dello Stato, è un procedimento camerale contenzioso; il giudice deve conseguentemente provvedere alla convocazione delle parti in camera di consiglio con decreto, da comunicarsi al ricorrente, che ha l’onere di notificare il ricorso ed il decreto alle altre parti del giudizio (nella specie, la S.C. ha cassato con rinvio il decreto emanato in sede di opposizione senza provvedere alla previa instaurazione del contraddittorio)”; Cass. civ. Sez. I, 21 luglio 2005, n. 15323 in *Mass. Giur. It.*, 2005, la Corte statuisce che: “Il procedimento di cui all’art. 99 del d.P.R. n. 115 del 2002, concernente l’ammissione al patrocinio a spese dello Stato, rientra nell’ambito della giurisdizione civile, come risulta dal secondo comma dello stesso art. 99, il quale precisa che il ricorso al presidente del tribunale avverso il provvedimento con il quale il magistrato competente rigetta la istanza di ammissione a detto patrocinio deve essere notificato all’ufficio finanziario che è parte nel processo, in tal modo instaurandosi un procedimento contenzioso, nel quale al soggetto che richiede di far carico allo Stato delle spese del processo che lo riguarda si contrappone l’amministrazione finanziaria che sarebbe chiamata a sopportare tali spese. Ne consegue la inammissibilità, se non notificato ad alcuno, del ricorso per cassazione avverso il provvedimento del Presidente del tribunale che abbia rigettato il ricorso proposto contro la revoca dell’ammissione al gratuito patrocinio”; conforme Cass. civ. Sez. I, 23 settembre 2005, n. 18670, in *Riv. cancellerie*, 2005, 699.

controversie civili che definiscono, anche parzialmente il giudizio” e rientrano tra gli atti da registrarsi in misura fissa, *ex art. 8 lett. d) Tariffa*²⁷⁷.

10. Gli atti giudiziari *sub* lett. e), che dichiarano la nullità o pronunciano l’annullamento di un atto ancorché portanti condanna alla restituzione di danaro o beni o la risoluzione di un contratto.

L’art. 8 lett. e) Tariffa è norma di “*carattere speciale e di stretta interpretazione*”, che prevede l’applicazione dell’imposta di registro in misura fissa “*per i provvedimenti che dichiarano la nullità o pronunciano l’annullamento di un atto, ancorché portanti condanna alla restituzione di danaro o beni o la risoluzione di un contratto assolvendo ad funzione meramente restitutoria e di ripristino della situazione patrimoniale anteriore*”²⁷⁸.

Tale disposizione è informata ai principi della tassazione e di interpretazione degli atti, *ex art. 20 del D.P.R. n. 131 del 1986*, nonché del canone costituzionale della capacità contributiva; tale disposizione, quindi, determina il superamento di

²⁷⁷ Ris. Ag. Entrate, n. 213.E del 2009.

²⁷⁸ Cass., 25 febbraio 2009, n. 4537, in *Mass. Giur. It.*, 2009, secondo cui: “*In tema di imposta di registro, la sentenza che accoglie l’azione revocatoria fallimentare e dispone le conseguenti restituzioni, producendo l’effetto giuridico del recupero alla procedura esecutiva di beni che ne erano in precedenza assenti e realizzando un trasferimento di ricchezza in favore del fallimento, è soggetta ad aliquota proporzionale ai sensi dell’art. 8, primo comma, lett. b), della prima parte della tariffa, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, il quale assoggetta ad imposta proporzionale i provvedimenti dell’autorità giudiziaria recanti condanna al pagamento di somme o valori (comportanti, quindi, un trasferimento di ricchezza), mentre la lett. e) del medesimo articolo, norma speciale e di stretta interpretazione, determina 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 danaro o beni o la risoluzione di un contratto (dunque, in funzione meramente restitutoria e di ripristino della situazione patrimoniale anteriore)*”; Cass. civ. Sez. V, 31 ottobre 2005, n. 21160, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2006, 3, 2, 702, la Corte afferma che: “*la sentenza revocatoria fallimentare che impone ad un istituto di credito di versare nelle casse del fallimento una somma di danaro è assoggettabile ad imposta proporzionale, in quanto reca la “condanna al pagamento” di tale somma e non costituisce una mera dichiarazione di inefficacia nei confronti dei creditori dell’atto pregiudizievole (pagamento effettuato dal fallito mentre era ancora “in bonis”*”; Cass., Sez. V, 7 giugno 2006, n. 13315, in *Mass. Giur. It.*, 2006, la Corte afferma: “*In tema di imposta di registro, dall’assetto normativo espresso dagli artt. 20, 28 e 37 del testo unico approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, si evince che il decreto ingiuntivo di condanna al pagamento di somma di danaro, emesso sulla base della prova scritta costituita dal contratto recante la clausola risolutiva espressa, ha natura di sentenza di condanna, e, se esecutivo, deve essere assoggettato all’imposta proporzionale di registro, ai sensi dell’art. 8 lettera b) della tariffa, parte prima, allegato A), del medesimo D.P.R. n. 131 del 1986; mentre, se l’effetto restitutorio consegue alla pronuncia giudiziale di risoluzione del medesimo contratto (art. 1458 cod. civ.), all’atto dell’autorità giudiziaria deve applicarsi l’imposta di registro in misura fissa, ai sensi dell’art. 8 lettera e) della medesima tariffa*”.

quell'orientamento, invalso soprattutto in giurisprudenza²⁷⁹, che attribuiva agli atti di trasferimento affetti da nullità o annullabilità una “presunzione di efficacia” e di irrilevanza da un punto di vista fiscale, in ragione del successivo ritrasferimento del bene che, in conseguenza dell'adozione del provvedimento giudiziale di nullità o di annullamento dell'atto sottoposto originariamente a registrazione, doveva essere assoggettato ad imposta proporzionale di registro.

La prassi amministrativa ha riconosciuto alla disposizione in commento il pregio di aver fornito “un definitivo chiarimento nella soggetta materia, eliminando le perplessità, sovente manifestatesi nella vigenza del D.P.R. n. 634 del 1972, circa la possibilità di applicare per i provvedimenti giudiziari di specie la cosiddetta imposta di retrocessione”, ossia l'imposta proporzionale sui trasferimenti, applicabile a seguito della declaratoria giudiziale di nullità o d'annullamento di un atto negoziale²⁸⁰, riconoscendo, invece, l'applicabilità dell'imposta in misura fissa, ex art. 8, lett. e), Tariffa, anche nell'ipotesi in cui sia dichiarata, in forza della clausola risolutiva espressa, la risoluzione di diritto di un contratto di cessioni di azioni.

²⁷⁹ Cass. civ., Sez. V, 12 giugno 2003, n. 9456, in *Notariato*, 2003, 463, secondo cui: “è corretto l'assoggettamento ad imposta proporzionale della sentenza che, nel pronunciare la risoluzione di un contratto di compravendita di immobile, aveva disposto la retrocessione della proprietà in capo agli alienanti”; Cass. civ., Sez. V, 24 giugno 2000, n. 8607, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, II, 603, la Corte afferma che: “Nella vigenza del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 634, operante nella fattispecie “ratione temporis”, la sentenza dichiarativa della simulazione assoluta di una vendita, siccome implicante “ritrasferimento” del cespite apparentemente negoziato, al simulato alienante, ai fini dell'imposta di registro, deve essere assoggettata a tassazione, non già fissa ma proporzionale”; *contra*, Comm. Trib. Prov. Matera, Sez. II, 14 ottobre 2005, n. 157, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2006, 2, 2, 425, secondo cui: “Il contratto attraverso il quale le parti risolvono un precedente negozio tra loro intercorso deve essere assoggettato all'imposta di registro secondo gli effetti solutori che esso produce, poiché il negozio per mutuo dissenso di una compravendita immobiliare non produce retrocessione delle prestazioni bensì si limita a rimuovere dal mondo giuridico gli effetti del precedente atto traslativo, l'imposta è dovuta nella misura fissa”. V. R. MICELI, *Note in materia di atti plurimi e di retrocessione nell'imposta di registro* in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, II, 609 ss.

²⁸⁰ Ris. Min. Finanze, 21 marzo 1992, n. 260786.

11. Gli atti giudiziari *sub* lett. f), aventi per oggetto lo scioglimento o la cessazione degli effetti civili del matrimonio o la separazione personale ancorché recanti condanne al pagamento di assegni o attribuzioni di beni patrimoniali già facenti parte di comunione tra i coniugi; modifica di tali condanne o attribuzioni.

Il disposto dell'art. 8, lett. f), Tariffa, stabilisce che l'imposta in misura fissa è prevista per gli atti dell'autorità giudiziaria aventi per oggetto lo scioglimento o la cessazione degli effetti civili del matrimonio o la separazione personale.

La disposizione enunciata non è più applicabile in conseguenza della sentenza della Corte costituzionale n. 154 del 10 maggio 1999²⁸¹, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 19 della L. n. 74 del 6 marzo 1987, nella parte in cui non prevede l'esenzione dei tributi per tutti gli atti, i documenti e i provvedimenti relativi al procedimento di separazione personale dei coniugi, quali ad esempio le imposte di registro, ipotecaria e catastale e di bollo.

Inoltre, negli arresti della Corte di Cassazione sono state espressamente riconosciute le agevolazioni di cui all'art. 19 della legge n. 74 del 1987, con riferimento "*(...) a tutti gli atti e convenzioni che i coniugi pongono in essere nell'intento di regolare sotto il controllo del giudice i loro rapporti patrimoniali conseguenti allo scioglimento del matrimonio o alla separazione personale, ivi compresi gli accordi che contengono il riconoscimento o il trasferimento della proprietà esclusiva di beni mobili ed immobili all'uno o all'altro coniuge. Tale agevolazione si estende ad ogni tipo di "tassazione", indipendentemente dalla natura di imposta o di tassa in senso proprio del tributo concretamente in discussione*"²⁸².

²⁸¹ Corte Cost., 10 maggio 1999, n. 154, in *Fisco*, 1999, 9076, così statuisce: "*L'art. 19 l. 6 marzo 1987 n. 74, secondo cui tutti gli atti, i documenti e i provvedimenti relativi al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili del matrimonio sono esenti dall'imposta di bollo, di registro e da ogni altra tassa, è costituzionalmente illegittimo - per violazione dell'art. 3 cost., sia sotto il profilo del principio di uguaglianza, sia sotto il profilo di ragionevolezza, nonchè degli art. 29, 31 e 53 cost. - nella parte in cui non estende l'esenzione in esso prevista a tutti gli atti, i documenti e i provvedimenti relativi al procedimento di separazione personale dei coniugi*". Nella prassi v. Circ. Agenzia delle Entrate, 29 maggio 2013, n. 18; Circ. Agenzia delle Entrate, 21 giugno 2012, n. 27; Circ. Min. Finanze, 16 marzo 2000, n. 49.E.

²⁸² Cass., Sez. V, 30 maggio 2005, n. 11458, in *Fam. e Dir.*, 2006, 1, 83; Cass., Sez. V, 22 maggio 2002, n. 7493, in *Arch. Civ.*, 2003, 348; Cass., Sez. V, 17 febbraio 2001, n. 2347, in *Riv. Notar.*, 2002, 153; Corte Cost., 10 maggio 1999, n. 154, in *Fisco*, 1999, 9076; Corte Cost., 25 febbraio 1999, n. 41, in *Riv. Dir. Fin.*, 1999, II, 3; N. LUCARIELLO, *Nuovo intervento della Cassazione in*

Tuttavia, una parte della giurisprudenza ha offerto una lettura restrittiva del dettato normativo di cui all'art. 19, Legge n. 74 del 6 marzo 1987, ritenendo che, alla luce della sentenza della Corte Costituzionale n. 154 del 10 maggio 1999, tale disposizione operi limitatamente “(...) agli atti ed accordi finalizzati allo scioglimento della comunione tra i coniugi conseguente alla separazione - limitatamente all'effetto naturale della separazione, costituito dallo scioglimento automatico della comunione legale - e non competono con riferimento ad atti - solo occasionalmente generati dalla separazione - di scioglimento della comunione ordinaria tra gli stessi coniugi, che ben potrebbe persistere nonostante la separazione”²⁸³.

Dunque, nel caso in cui l'attribuzione dei beni tra i coniugi sia effettuata con atto notarile di carattere volontario, la divisione intervenuta tra gli stessi è soggetta all'imposta di registro con aliquota proporzionale.

La Corte Costituzionale è, inoltre, intervenuta *in subiecta materia* riconoscendo l'estensione delle esenzioni fiscali anche ai provvedimenti giudiziari disposti in favore dei figli naturali²⁸⁴.

merito all'ampiezza dell'agevolazione fiscale relativa ai procedimenti di separazione e divorzi in Riv. Notariato, 2002, 152.

²⁸³ Cass., Sez. V, 03 dicembre 2001, n. 15231, in *Notariato*, 2003, 3, 273, la Corte così statuisce: “Le agevolazioni di cui all'art. 19 l. 6 marzo 1987 n. 74, come interpretato e modificato dalla Corte Cost. con sentenza n. 154 del 1999, operano - quanto agli atti ed accordi finalizzati allo scioglimento della comunione tra i coniugi conseguente alla separazione - limitatamente all'effetto naturale della separazione, costituito dallo scioglimento automatico della comunione legale, e non competono con riferimento ad atti - solo occasionalmente generati dalla separazione - di scioglimento della comunione ordinaria tra gli stessi coniugi, che ben potrebbe persistere nonostante la separazione”; A. MARINI, *Esenzione fiscale e separazione personale dei coniugi* in *Rass. Trib.*, 2002, 1095.

²⁸⁴ Corte Cost., 11 giugno 2003, n. 202, in *Fisco*, 2003, 3840, secondo cui: “Illegittimità costituzionale dell'art. 8, lettera b), della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, nella parte in cui non esenta dall'imposta ivi prevista i provvedimenti emessi in applicazione dell'art. 148 c.c. nell'ambito dei rapporti tra genitori e figli. È, infatti, irragionevole e non conforme all'art. 3 della Costituzione sotto il profilo dell'uguaglianza la mancata estensione ai provvedimenti adottati ai sensi del predetto articolo 148 c.c. - in tema di determinazione del contributo di mantenimento fissato a carico del genitore naturale obbligato ed a favore del genitore affidatario - dell'esenzione tributaria disposta in tema di atti recanti condanna al pagamento di somme in materia di procedimenti relativi ai giudizi di separazione e divorzio ed estesa anche ai provvedimenti relativi alla prole: la mancanza del rapporto di coniugio fra le parti non può in alcun modo giustificare la diversità di disciplina tributaria del provvedimento di condanna, senza risolversi in un trattamento deteriore dei figli naturali rispetto a quelli legittimi, in contrasto anche con l'art. 30 della Costituzione”.

12. Gli atti giudiziari di omologazione *sub lett. g)*.

La lett. g) dell'art. 8 Tariffa prevede che agli atti giudiziari di omologazione si applichi l'imposta di registro in misura fissa.

La disposizione in commento, trovando applicazione nel caso di adozione di sentenze di omologazione del concordato preventivo, che di quello fallimentare, ha determinato da sempre contrasti giurisprudenziali e dottrinali, poiché secondo alcuni, tali sentenze dovrebbero essere assoggettate alla sola imposizione fissa, per altri dovrebbe esser corrisposta non solo l'imposta fissa prevista per l'omologazione, ma anche quella proporzionale, dovuta sulle convenzioni in esse enunciate²⁸⁵.

La disputa, in ordine all'applicazione dell'imposta in misura fissa o proporzionale non può essere scissa dall'analisi dell'evoluzione giurisprudenziale e dottrinale in ordine all'esatta qualificazione della natura del concordato, sia essa intesa in termini privatistici e riconducibile alla figura civilistica della transazione, ovvero in un'ottica pubblicistica, poiché la proposta del debitore e l'accettazione dei creditori rappresentano il presupposto processuale per dar luogo al giudizio ed alla sentenza d'omologazione, senza la quale il concordato non sarebbe in grado di produrre i suoi effetti²⁸⁶.

In particolare, durante la vigenza del R.D. n. 3269 del 30 dicembre 1923, la Corte di legittimità riteneva che tali atti dovessero scontare, in applicazione dell'art. 126 della Tariffa, allegato A, del citato R.D., l'imposta di registro in misura fissa.

Successivamente, in forza della legge fallimentare di cui al R.D. 16 marzo 1942, n. 267, nonché a seguito dell'introduzione del D.P.R. n. 634 del 26 ottobre 1972 ed, infine del D.P.R. n. 131 del 1986, la Corte di Cassazione mutando il proprio orientamento riteneva che il decreto di omologazione del concordato fallimentare

²⁸⁵ P. PENCO, *La sentenza di omologazione del concordato fallimentare* in *Giur. It.*, 1986, 2922; in giurisprudenza v. Cass. civ., Sez. I, 29 marzo 2000, n. 3863, in *Dir. e prat. soc.*, 2000, f.14-15, 114, secondo cui: "Posto che i crediti chirografari sono già soggetti ad i.v.a., non è ammissibile la tassazione con imposta proporzionale di registro della sentenza omologativa del concordato preventivo, in ossequio al principio di alternatività dell'imposizione fiscale"; Comm. Trib. Centr., Sez. XIX, 15 luglio 2000, n. 4242, in *Fisco*, 2000, 12582.

²⁸⁶ A. URICCHIO, *Attività giudiziaria e imposizione tributaria*, cit., 96.

e di quello preventivo, fossero soggetti all'imposta di registro in misura proporzionale²⁸⁷.

In base a tale orientamento, condiviso dalla prassi amministrativa²⁸⁸, infatti, il concordato avrebbe natura di atto a formazione progressiva, che individuerrebbe nella proposta, l'atto iniziale del procedimento e nell'omologazione, l'atto conclusivo dello stesso.

Con riferimento al carattere pubblicistico del concordato, il provvedimento omologativo, potrebbe inquadrarsi, in ragione degli effetti che produce, nell'ambito della previsione di cui all'art. 8, lett. c), della Tariffa, poiché rappresenta “ (...) un titolo idoneo a produrre delle modificazioni ai diritti delle parti cui l'atto stesso è destinato ”²⁸⁹.

Secondo tale orientamento il decreto di omologa darebbe luogo ad una nuova situazione soggettiva attiva di natura patrimoniale, rientrando nell'ambito applicativo del citato art. 8, Tariffa, lett. c) e sarebbe soggetto a tassazione proporzionale, poiché tale atto autoritativo, conclusivo di una complessa procedura e costitutivo di un insieme di situazioni giuridiche²⁹⁰, trasformerebbe la proposta originaria in un obbligo giuridicamente vincolante per l'imprenditore e per tutti i creditori; tale decreto non rientrerebbe, invece, nel novero degli altri

²⁸⁷ Cass., 10 luglio 1984, n. 4044, in *Fisco*, 1984, 4769, afferma la Corte che: “*Nel caso di concordato fallimentare contenente l'obbligo dell'assuntore di provvedere al pagamento percentuale dei crediti chirografari, la nuova disciplina dell'imposta di registro induce a ritenere che la tassazione colpisca non la promessa del terzo, considerata come atto autonomo, quanto la successiva sentenza di omologazione, di modo che, nella fattispecie, risulta applicabile non l'art. 9 della tariffa, parte prima, d. p. r. 26 ottobre 1972, n. 634, ma il precedente art. 8, lett. c), stessa tariffa, norme che, peraltro, prevedono identiche aliquote*”.

²⁸⁸ Circ. 5 luglio 1991, n. 35, prot. 221085; Ris. 30.101996 n. 244/E.

²⁸⁹ A. MONTESANO, *Omologazione del concordato preventivo e imposta di registro*, in *Foro It.*, 2010, 41, 6612 ss.

²⁹⁰ Cass., 9 aprile 1990, n. 2970, in *Fallimento*, 1990, 1029, secondo cui “*Agli effetti dell'imposta di registro, nel sistema disciplinato dal d. p. r. 26 ottobre 1972, n. 634, la sentenza di omologazione del concordato fallimentare - quale atto autoritativo, conclusivo di una complessa procedura, che trasforma in obbligo giuridicamente vincolante, per l'imprenditore e tutti i creditori, la proposta originaria - è soggetta a tassazione proporzionale, in quanto inquadrabile tra gli atti (giudiziali) genericamente indicati nella lett. c), art. 8, tariffa di cui all'all. A, cit. decreto e non, quindi, tra gli altri provvedimenti giurisdizionali di omologazione, che si limitano a controllare ab externo la realizzazione dell'effetto obbligatorio derivante dall'atto di autonomia, soggetti a tassa fissa ai sensi della lett. f), stesso art. 8*”; Cass., 23 maggio 1990, n. 4665 in *Giust. Civ.*, 1990, I, 1962, afferma: “*La formula legislativa di cui all'art. 8, tariffa all. A, t. u. approvato con d. p. r. 26 aprile 1986, n. 131 non è sostanzialmente diversa dall'art. 8, tariffa all. A, d. p. r. 26 ottobre 1972, n. 634 e pertanto, consentendo l'adozione degli stessi principi interpretativi della precedente disciplina normativa, importa la tassabilità della sentenza di omologazione del concordato preventivo con l'imposta proporzionale; viceversa le garanzie richieste dalla legge per l'omologazione del concordato sono esonerate dal pagamento dell'imposta di registro*”.

provvedimenti giurisdizionali di omologazione previsti della lett. g) dell'art. 8 Tariffa, assoggettati ad imposta di registro in misura fissa, poichè tali atti si limitano ad effettuare un mero controllo esterno, con riferimento alla realizzazione dell'effetto obbligatorio derivante dall'atto di autonomia²⁹¹.

Recentemente, la Corte di Cassazione ha ulteriormente mutato il proprio orientamento ed ha rivalutato il criterio nominalistico, sostenendo che la sentenza di omologazione sia soggetta, ex art. 8, lett. g), Tariffa, ad imposta in misura fissa, poichè il richiamato atto giudiziario non è inquadrabile in nessuna delle ipotesi formulate nella lettere da a) ad f) dell'art. 8 ult. cit.²⁹².

Anche una parte della dottrina ha condiviso tale orientamento giurisprudenziale ritenendo che il decreto di omologa costituisca un mero atto di controllo dell'autonomia privata negoziale manifestatasi nel patto concordatario e che non sia, invece, un atto conclusivo di un'attività processuale in senso stretto, non implicando alcun trasferimento, condanna o accertamento di diritti a contenuto patrimoniale.

²⁹¹ Ris. Agenzia Entrate del 31 gennaio 2008, n. 28.E; Cass., 4 febbraio 1986, n. 681, in *Giur. It.*, 1986, I, 1, 1288, secondo cui: *“Agli effetti dell'imposta di registro, nel sistema disciplinato dal d. p. r. 26 ottobre 1972, n. 634, la sentenza di omologazione del concordato fallimentare, quale atto autoritativo, conclusivo di una complessa procedura, che trasforma in obbligo giuridicamente vincolante, per l'imprenditore e per tutti i creditori, la proposta originaria (così attuando la manifestazione di capacità contributiva presupposta dall'imposizione), è soggetta a tassazione proporzionale; e risulta inquadrabile tra gli atti (giudiziali) genericamente indicati sub lett. c) dell'art. 8 della tariffa di cui all'all. A d. p. r. cit. e non quindi tra gli altri provvedimenti giurisdizionali di omologazione (che si limitano a controllare ab externo la realizzazione dell'effetto obbligatorio derivante dall'atto di autonomia), soggetti a tassa fissa, ai sensi della lett. f) dell'art. 8 stessa tariffa; Cass. civ., Sez. Unite, 24 febbraio 1987, n. 1951, in *Fisco*, 1987, 4732, statuisce che: “Ai sensi e vigenti gli art. 32 e 126 tariffa all. A alla legge di registro di cui al r. d. 30 dicembre 1923 n. 3269, in relazione all'art. 4, 2° comma, stessa legge, la sentenza che omologa il concordato fallimentare, quale atto che rende concreti e produttivi gli impegni previsti nella proposta di concordato, costituisce l'oggetto diretto della tassazione (proporzionale) sia con riguardo alle obbligazioni, sia con riferimento ai trasferimenti dei beni derivanti dal concordato medesimo, senza che possa assumere rilevanza alcuna il consenso già espresso dalle parti in sede di proposta, né l'esistenza di un sequestro convenzionale dei beni, poi, trasferiti con la sentenza di omologazione predetta”.*

²⁹² Cass., 7 settembre 2010, n. 19141, in *Fisco*, 2010, 36, 5858, afferma che: *“La disciplina dell'imposta di registro relativa alla tassazione del concordato preventivo (anche nella modalità della cessione dei beni ai creditori) contempla per tale atto il regime dettato dall'art. 8, comma 1, lettera g) della tariffa allegata al D.P.R. n. 131/1986 dovendosi preferire il profilo nominalistico in virtù del carattere specifico e non residuale delle prescrizioni di cui alla lettera a) del medesimo articolo”*; Cass., 19 maggio 2010, n. 12257, in *CED Cassazione*, 2010; Cass., 12 marzo 2009, n. 5950, in *Mass. Giur. It.*, 2009; Cass., 18 marzo 2009, n. 6544, in *Mass. Giur. It.*, 2009.

In considerazione degli orientamenti espressi, può ritenersi che la sentenza di omologazione debba essere inquadrata tra gli atti di cui alla lett. g) e, quindi, assoggettata ad imposta in misura fissa²⁹³.

Quanto all'istituto del concordato preventivo con *cessio bonorum*, previsto dall'art. 160, comma 2, n. 2, legge fallimentare, lo stesso è riconducibile nell'ambito dell'accessione dei beni ai creditori, di cui all'art. 1977 c.c., costituisce una forma di mandato irrevocabile *in rem propriam*, con soli effetti obbligatori e non traslativi ed è, quindi, “ (...) soggetto alla sola imposta fissa di registro, (...) atteso che, rimanendo i beni del debitore concordatario oggetto di sua proprietà, ancorché assoggettati ad un vincolo di destinazione al quale non possono essere sottratti, dalla sentenza di omologazione non deriva alcun trasferimento ”²⁹⁴.

Anche, la sentenza di omologazione del concordato preventivo per garanzia può essere inclusa negli atti di cui all'art. 8 lett. g), analogamente al concordato preventivo per cessione dei beni, ed è, pertanto, assoggettata ad imposta di registro a tassa fissa e non proporzionale²⁹⁵.

In sede di concordato, l'autonoma imponibilità delle garanzie personali e reali è esclusa dalla dottrina, in virtù della considerazione in base alla quale tali garanzie costituiscono un elemento essenziale nell'*iter* formativo dell'accordo concordatario e della conseguenziale sentenza omologativa; quindi, non sono

²⁹³ M. MICCINESI, *Fallimento nel diritto tributario*, in *Digesto*, IV, disc. priv. sez. comm. Torino, 1990, 469; G. LO CASCIO, *Omologazione del concordato preventivo ed imposta di registro in Fall.*, 2007, 7, 759.

²⁹⁴ Cass., Sez. I, 20 marzo 1998, n. 2957, in *Fisco*, 1998, 12412, afferma che: “In tema di imposta di registro, la sentenza di omologazione del concordato preventivo con cessione dei beni, previsto dall'art. 160, comma 2 n. 2 l. fall., va assoggettata all'imposta in misura fissa ai sensi dell'art. 8, lettera f), della tariffa allegata sub A al d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 634, atteso che, rimanendo i beni del debitore concordatario oggetto di sua proprietà, ancorché assoggettati ad un vincolo di destinazione al quale non possono essere sottratti, dalla sentenza di omologazione non deriva alcun trasferimento”.

²⁹⁵ Cass., 7 maggio 2007, n. 10352, in *Fallimento*, 2007, 7, 759, secondo cui: “Nella disciplina del 1942, la sentenza di omologazione del concordato preventivo per garanzia non può essere inquadrata tra gli atti di cui alla lettera a) dell'art. 8 della Tariffa parte I del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 in materia d'imposta di registro, recanti trasferimento o costituzione di diritti reali su beni immobili, su unità da diporto ovvero su altri beni e diritti, né su quelli compresi nelle lettere da b) ad f) della tariffa medesima, ma piuttosto, rivalutando il criterio nominalistico, deve essere compresa tra quelli di cui alla successiva lettera g) relativa agli atti di omologazione, alla stessa stregua del concordato preventivo per cessione dei beni”.

suscettibili di autonoma valutazione rispetto alla stessa sentenza di omologazione²⁹⁶.

Nella prassi amministrativa si è inteso riconoscere ai decreti di omologazione dei concordati con garanzia, così come per i concordati con cessione dei beni, l'assoggettamento ad imposta di registro in misura fissa.

L'applicazione dell'imposta proporzionale potrebbe, invero, giustificarsi solo qualora vi sia una fattispecie giuridica traslativa di beni o diritti ovvero nel caso di assunzione di obbligazioni, trattandosi di situazioni giuridiche autonomamente rilevanti *inter partes*²⁹⁷.

13. Gli atti giudiziari *sub* nota I: i decreti ingiuntivi emessi in sostituzione di quelli divenuti inefficaci.

I decreti ingiuntivi emessi in sostituzione di quelli divenuti inefficaci, *ex art.* 644 c.p.c., e per i quali era già stata assolta l'imposta di registro in misura proporzionale sono assoggettati all'imposta in misura fissa, ai sensi della nota I dell'art. 8 Tariffa²⁹⁸.

Invero, nell'ipotesi in cui l'inefficacia afferisca ad un decreto ingiuntivo non immediatamente esecutivo, non troverà applicazione la nota *sub* I) in commento; tuttavia, si farà luogo all'applicazione della nota citata e, quindi, all'imposta proporzionale nel caso in cui venga emesso un nuovo decreto ingiuntivo provvisoriamente esecutivo²⁹⁹.

La nota I Tariffa nel prevedere l'applicazione dell'imposta in misura fissa per un decreto ingiuntivo, che sostituisca il medesimo provvedimento divenuto

²⁹⁶ A. MONTESANO, B. IANNIELLO, *op. cit.*, 548.

²⁹⁷ Ris. n. 27.E del 26 marzo 2012; Circ. 5 luglio 1991, n. 35 e Ris. 30 ottobre 1996, n. 244.E.

²⁹⁸ Circ. min n. 4.1657 33 del 1987; Ris. Min. n. 220698.87.

²⁹⁹ L. NASTRI, *L'Imposta di registro e le relative agevolazioni*, Milano, 1990, 199-200; Cass. civ., Sez. V, 17 settembre 2001, n. 11663, in *Giur. Imp.*, 2002, 91, secondo cui: "Il presupposto dell'applicazione dell'imposta di registro è la natura esecutiva del decreto ingiuntivo. Conseguentemente risultano irrilevanti sia l'apposizione della formula esecutiva da parte della cancelleria, sia la concreta esecuzione"... "L'imposta di registro si applica ai decreti ingiuntivi dichiarati provvisoriamente esecutivi a nulla rilevando il negozio giuridico sottostante al rapporto oggetto del procedimento monitorio. Conseguentemente la provvisoria esecuzione ottenuta per il pagamento del prezzo di vendita di un immobile risulta assoggettata all'imposta non in misura fissa, ma proporzionale del 3% e non dell'8%".

inefficace, è finalizzata ad impedire che il medesimo presupposto impositivo sia assoggettato più volte all'imposta di registro, con aliquota proporzionale³⁰⁰.

14. Il principio di alternatività tra l'Iva e l'imposta di registro nell'ambito della tassazione degli atti giudiziari, sub nota 2 dell'art. 8 Tariffa.

Il principio dell'alternatività tra l'Iva e l'imposta di registro è contemplato nell'art. 40 del D.P.R. n. 131 del 1986, in virtù del quale gli atti soggetti ad Iva scontano l'imposta di registro solo in misura fissa.

Tale disciplina è applicabile anche agli atti giudiziari in materia di controversie civili ed ai provvedimenti di giurisdizione amministrativa, che prevedano il pagamento di corrispettivi o l'esecuzione di prestazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto.

L'alternatività tra le dette imposte si verifica nel momento in cui un atto rientra nella sfera di imposizione dell'Iva, anche prescindendo dalla sua concreta applicazione e, quindi, in via generale tale principio si applicherà non soltanto con riguardo alle operazioni imponibili ai fini Iva, ma con riferimento alle operazioni Iva non imponibili, anche a quelle escluse per effetto delle norme sulla territorialità e alle operazioni esenti³⁰¹.

Pertanto, ai sensi dell'art. 10, D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972, per tutte le operazioni esenti, l'imposta di registro è dovuta in misura fissa³⁰²; fanno eccezione le operazioni previste all'art. 10, comma 2, n. 8), 8 bis) e 27 *quinquies*), del D.P.R. n. 633 del 1972, nonché la disciplina delle locazioni di immobili esenti, di cui all'art. 6, Legge n. 133 del 13 maggio 1999.

³⁰⁰ Cass. civ., Sez. V, 21 febbraio 2003, n. 2696, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2003, 2, 1080, la Corte afferma che: *“In caso di registrazione di decreto ingiuntivo di condanna al pagamento di una somma emesso a carico del debitore principale e del fideiussore è applicabile una sola imposta sull'unica somma dovuta da entrambi i debitori, costituendo una inammissibile duplicazione la pretesa dell'Amministrazione tributaria di applicare l'imposta sia sulla ingiunzione rivolta al debitore principale sia su quella rivolta al fideiussore”...*” Pertanto, ai sensi dell'art. 4 del D.P.R. n. 131 del 1986 e della nota II dell'art. 8 della relativa Tariffa, deve essere applicata la tassa fissa di registro, senza che rilevi l'indirizzarsi dell'ingiunzione contro il solo debitore principale od il solo fideiussore, ovvero contro entrambi. Il carattere unitario dell'obbligazione alla base di un siffatto provvedimento monitorio ed il conseguente carattere unitario dell'imposizione investono anche gli interessi moratori e la rivalutazione monetaria, che dell'obbligazione per il capitale costituiscono meri accessori, senza che sia possibile suddividere il debito per sottoporlo a separate forme di tassazione”;

³⁰¹ Circ. Agenzia Entrate, 29 maggio 2013, n. 18.

³⁰² A. MONTESANO, B. IANNIELLO, *op. cit.*, 535.

Il rapporto di alternatività tra l'Iva e l'imposta di registro implica, inoltre, un "processo di contaminazione" tra le menzionate imposte, a causa della sovrapposizione, pratica e concettuale, dei relativi presupposti giuridici e fattuali³⁰³.

Dall'esame delle fattispecie concrete ed applicative si rileva che in caso di adozione di un decreto ingiuntivo, che preveda la condanna al pagamento dei corrispettivi soggetti ad Iva, si farà luogo all'applicazione dell'imposta fissa di registro.

Qualora, invece, il detto provvedimento contempa la condanna al pagamento di somme dovute a titolo di interessi di mora per il ritardato pagamento sulle stesse, si applicherà l'imposta proporzionale di registro nella misura del 3%, poichè l'art. 15 del D.P.R. n. 633 del 1972, prevede che gli interessi moratori siano esclusi dal campo di applicazione dell'Iva³⁰⁴.

Con riferimento, invece, all'ipotesi in cui un istituto di credito ottenga una pronuncia giudiziale avente ad oggetto il recupero delle somme derivanti da finanziamento, la sentenza di condanna "(...) *alla luce del principio di alternatività con l'Iva, consacrato nell'art. 40 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, va sottoposto a tassazione fissa, in base alla previsione della nota II dell'art. 8 della tariffa, parte I, allegata al detto decreto, senza distinzione tra quota capitale e quota interessi, quando questi ultimi non abbiano natura moratoria - come tali esentati, a norma dell'art. 15 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, dalla base imponibile Iva, con conseguente applicabilità dell'imposta di registro in misura proporzionale ai sensi dell'art. 8 della detta tariffa, ma siano (come nella specie) gli interessi convenzionali, e quindi (con la commissione di massimo scoperto e la capitalizzazione trimestrale) il corrispettivo prodotto dall'operazione di finanziamento, trattandosi di prestazioni, ancorché esenti, attratte pur sempre all'orbita dell'Iva*"³⁰⁵.

³⁰³ G. FRANSONI, *Commento all'art. 1 D.P.R. n. 131 del 1986*, in *Codice delle Leggi tributarie*, a cura di A. FEDELE, Torino, 2014, 16; G. FRANSONI, *Tipologia e struttura della norma tributaria*, in *Manuale di diritto tributario*, a cura di A. FANTOZZI, Torino, 2012, 235 ss.

³⁰⁴ Circ. min. n. 34.E.201.11814.

³⁰⁵ Cass., 3 marzo 2006, n. 4748, in *Mass. Giur. It.*, 2006; Cass., 16 marzo 2011, n. 6125, in *CED Cassazione*, 2011; Cass., Sez. V, 01 giugno 2007, n. 12906, in *Foro It.*, 2008, 3, 1, 887, secondo cui: "Le somme dovute a titolo di interessi moratori non concorrono a formare la base imponibile ai fini dell'IVA, con la conseguenza che esse - ove formino oggetto di condanna contenuta in un

Nell'ipotesi in cui un istituto di credito ottenga un decreto ingiuntivo esecutivo, gli importi ingiunti in virtù di un finanziamento, sono soggetti all'Iva e, quindi, all'imposta di registro in misura fissa³⁰⁶.

Pertanto, così come precisato dalla giurisprudenza: *“(...) ai sensi dell’art. 4 del D.P.R. n. 131 del 1986 e della nota II dell’art. 8 Tariffa, deve essere applicata la tassa fissa di registro, senza che rilevi l’indirizzarsi dell’ingiunzione contro il solo debitore principale od il solo fideiussore, ovvero contro entrambi. Il carattere unitario dell’obbligazione alla base di un siffatto provvedimento monitorio ed il conseguente carattere unitario dell’imposizione investono anche gli interessi moratori e la rivalutazione monetaria, che dell’obbligazione per il capitale costituiscono meri accessori, senza che sia possibile suddividere il debito per sottoporlo a separate forme di tassazione”*³⁰⁷.

15. Nota 2 bis: la tassazione dei provvedimenti che accertano l’acquisto per usucapione, sub nota 2 bis dell’art. 8 Tariffa.

Nell’ambito dei modi di acquisto a titolo originario della proprietà o di altro diritto reale di godimento su beni immobili deve ricomprendersi l’istituto dell’usucapione, disciplinato dagli artt. 1158 c.c. ss.

Affinchè si realizzi l’acquisto del diritto di proprietà di un bene *ope legis* è necessario che lo stesso sia posseduto ininterrottamente per almeno 20 anni.

Pertanto, la sentenza con la quale il giudice dichiara avvenuto l’acquisto per usucapione è una sentenza di accertamento³⁰⁸, alla quale dovrebbe applicarsi l’aliquota dell’1%.

provvedimento giudiziale - sono assoggettate all'imposta di registro in misura proporzionale, anche quando riguardino una somma capitale soggetta ad IVA”; Cass., Sez. V, 20 aprile 2007, n. 9403, in *Fisco*, 2007, 3898; Ris. Min. n. 260042.1990.

³⁰⁶ Corte Cost. (Ord.), 05 febbraio 2008, n. 2718.

³⁰⁷ Cass., Sez. I, 07 aprile 1998, n. 3572, in *Giur. It.*, 1998, 2199, secondo cui: *“Il decreto ingiuntivo esecutivo, che un istituto di credito ottenga per il recupero delle somme dovute sulla scorta di finanziamento, configura condanna ad un pagamento soggetto all’i.v.a., ai sensi ed agli effetti dell’art. 40 del d.P.R. n. 131 del 1986 e della nota seconda dell’art. 8 della relativa tariffa, di modo che va registrato a tassa fissa, non con aliquota proporzionale, senza che rilevi l’indirizzarsi dell’ingiunzione contro il solo debitore principale od il solo fideiussore, ovvero contro entrambi”*; Cass. civ., Sez. V, 21 febbraio 2003, n. 2696, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2003, 2, 1080; Cass. civ., Sez. I, 07 aprile 1998, n. 3572, in *Giur. It.*, 1998, 2199; in prassi v. Circ. 04.672; Circ. 04.3313; Circ. 03.2696; Circ. min. n. 214.E del 1998; F. SCHIAVON, *La registrazione degli atti giudiziari*, in *Impr. Comm. Ind.*, 2000, 5, 736.

³⁰⁸ A. MONTESANO, B. IANNELLO, *op. cit.*, 543-544.

Tuttavia, la sentenza che dichiara avvenuto l'acquisto di un cespite per usucapione, viene considerata, ai fini dell'imposizione di registro, ad effettivi costitutivi, poiché l'art. 8, nota 2 *bis*, Tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986³⁰⁹, ha previsto che tale fattispecie debba essere assoggettata all'imposta proporzionale di registro, ai sensi dell'art. 1 della Tariffa.

Il legislatore nell'introdurre tale norma ha chiaramente inteso perseguire una finalità antielusiva, poiché in passato il ricorso all'accertamento giudiziale dell'intervenuta usucapione era stato largamente utilizzato per evitare il pagamento delle maggiori imposte previste per i trasferimenti negoziali.

La base imponibile, ai fini della tassazione del bene usucapito, deve individuarsi nel valore venale dello stesso cespite, al momento del passaggio in giudicato della sentenza.

Dalla base imponibile deve escludersi il valore di quei beni che possano essere considerati ulteriori rispetto al bene usucapito ed, in particolare, di quegli immobili che non erano esistenti al verificarsi dell'usucapione.

Tali beni, invero, sarebbero soggetti all'imposta di registro di cui all'art. 8, nota II *bis*, Tariffa, *"(...) nel caso in cui la sentenza li abbia menzionati ed abbia esplicitamente o implicitamente dato atto dei presupposti per l'accessione di cui all'art. 934 c.c., in modo tale da evidenziare l'inerenza della declaratoria di usucapione anche alla edificazione"*³¹⁰.

Quanto alle concrete modalità di tassazione della sentenza dichiarativa di usucapione la prevalente giurisprudenza di legittimità ha avuto modo di affermare che essa *"(...) è tassabile con aliquota prevista per i trasferimenti immobiliari a titolo oneroso, anche con riguardo al fabbricato insistente sul suolo all'epoca"*

³⁰⁹ Disposizione introdotta dall'art. 23 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito in L. 27 aprile 1989, n. 154.

³¹⁰ Cass. civ., Sez. V, 09 aprile 2003, n. 5590, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2003, 2, 1357, la Corte statuisce che: *"In tema di imposta di registro ed in ipotesi di tassazione del bene usucapito, la determinazione del valore dell'immobile e, conseguentemente, della base imponibile va effettuata con riferimento al momento del passaggio in giudicato della sentenza di accertamento dell'usucapione, restando escluso, però, che a tal fine possano essere considerati ulteriori beni e, specificamente, fabbricati non esistenti al momento di maturazione dell'usucapione, tassabili - con applicazione dell'aliquota prevista dalla nota II bis (introdotta dall'art. 23 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito nella legge 27 aprile 1989, n. 154) all'art. 8 della prima parte della tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986 - solo in quanto la sentenza li abbia menzionati ed abbia esplicitamente o implicitamente dato atto dei presupposti per l'accessione di cui all'art. 934 c.c., in modo tale da evidenziare l'inerenza della declaratoria di usucapione anche alla edificazione"*.

dell'usucapione, solo nel caso in cui il provvedimento menzioni il fabbricato e dia esplicitamente o implicitamente atto dei presupposti per l'accessione di cui all'art. 934 c.c. in guisa da evidenziare l'inerenza della declaratoria anche alla edificazione e non, invece, quando la pronuncia risulti chiesta ed emessa con esclusivo riferimento al suolo"³¹¹.

Per quanto concerne la disciplina agevolativa in tema di acquisto prima casa, in giurisprudenza si sono registrate posizioni contrastanti, relative all'estensione delle agevolazioni alle sentenze di usucapione intervenute in materia.

Secondo un orientamento giurisprudenziale non sono applicabili alle sentenze dichiarative di avvenuta usucapione i benefici fiscali previsti per l'acquisto della prima casa, in quanto la nota II *bis* dell'art. 8 Tariffa non consente un'interpretazione estensiva o analogica delle norme agevolatrici dei trasferimenti a titolo oneroso alle sentenze di usucapione³¹².

Secondo un altro orientamento giurisprudenziale, invece, i suddetti benefici fiscali si estenderebbero alle sentenze dichiarative dell'acquisto per usucapione, nell'ipotesi in cui l'immobile usucapito sia destinato a prima casa di abitazione³¹³.

³¹¹ Cass. civ., Sez. V, 12 maggio 2003, n. 7224, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2004, 2, 1045, secondo cui: *"la registrazione della sentenza dichiarativa dell'acquisto della proprietà per usucapione. Detta aliquota si applica, altresì, con riguardo al fabbricato già insistente sul suolo all'epoca della usucapione, solo nel caso in cui la sentenza menzioni la presenza del fabbricato, e dia esplicitamente o implicitamente atto dei presupposti per l'accessione di cui all'art. 934 c.c., in guisa da evidenziare l'inerenza della declaratoria anche alla edificazione, e non, invece, quando la pronuncia risulti chiesta ed emessa con esclusivo riferimento al suolo"*; Cass., Sez. V., 19 novembre 2007, n. 23900, in *Fisco on line*, 2007; Cass., 9 maggio 2003, n. 7110, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2004, 2, 1048; Cass., 23 ottobre 2000, n. 13973, in *Giust. Civ.*, 2001, I, 110; Cass., 1 giugno 2001, n. 7421, in *Giur. Imposte*, 2001, 1260.

³¹² Cass., 29 febbraio 2008, n. 5447, in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2008, 5, 405, secondo cui: *"La nota II bis apposta (in funzione antielusiva) all'art. 8 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131/1986, che parifica la tassazione delle sentenze di usucapione a quella degli atti di trasferimento, non consente un'automatica ed indiscriminata estensione agli atti giudiziari accertativi dell'usucapione di qualunque norma, anche a carattere generale, agevolatrice degli atti di trasferimento a titolo oneroso. Perciò, non sono applicabili ad una sentenza dichiarativa di usucapione le agevolazioni per l'acquisto della "prima casa". Né può essere invocata l'applicazione analogica a fattispecie di acquisizione della proprietà a titolo originario, sia per l'insuscettibilità di applicazione analogica delle leggi eccezionali, sia per la insussistenza della identità di ratio"*; Cass., 10 luglio 2003, n. 10889, in *Gius.*, 2004, 1, 95.

³¹³ Cass., Sez. V, 11 maggio 2007, n. 10802, in *Mass. Giur. It.*, 2007; Cass., 04 ottobre 2006, n. 21379, in *Fisco*, 2006, 6438; Cass., 30 novembre 2005, n. 26115, in *Mass. Giur. It.*, 2005, la Corte afferma che: *"In tema di agevolazioni tributarie, l'art. 3, comma centotrentunesimo, della legge 28 dicembre 1995, n. 549 - a differenza dell'art. 2 del d.l. 7 febbraio 1985, n. 12, convertito con modificazioni dalla legge 5 aprile 1985, n. 118 - non richiede, per la fruizione delle agevolazioni ivi previste per l'acquisto d'immobili destinati ad uso abitativo, che il bene venga acquistato nel comune di residenza o in quello ove l'acquirente svolge la sua attività lavorativa, ma solo che il*

In tal caso i benefici fiscali concessi sarebbero limitati alla sola imposta di registro, restando escluse sia le imposte ipotecarie, che catastali, poiché l'art. 8, nota II *bis*, della Tariffa non sarebbe suscettibile di interpretazione estensiva³¹⁴.

La giurisprudenza di legittimità ha ulteriormente precisato che alla sentenza dichiarativa dell'usucapione dell'acquisto della "prima casa" è applicabile l'aliquota agevolata dell'imposta di registro, tranne nell'ipotesi in cui manchino le condizioni stabilite dalla legge ed, in particolare, la dichiarazione di volersi stabilire nel comune dove si trova l'immobile; di non godere di altri diritti reali su immobili siti nello stesso comune; di non avere già fruito dei medesimi benefici. In mancanza di tali dichiarazioni l'acquirente non potrà godere del beneficio in parola³¹⁵.

La prassi amministrativa, recentemente, ha condiviso tale ultimo orientamento giurisprudenziale ritenendo che l'agevolazione "prima casa" sia applichi a condizione che il contribuente renda, nell'atto introduttivo o nel corso del giudizio, le citate dichiarazioni, di cui all'art. 1, nota II *bis*, Tariffa³¹⁶.

In tema di formazione o arrotondamento della piccola proprietà contadina la Legge n. 604 del 6 agosto 1954 ha previsto delle agevolazioni relative agli atti

contribuente dichiarare che intende adibire l'immobile stesso a propria abitazione e che ivi stabilisca la propria residenza entro un anno dall'acquisto".

³¹⁴ Cass., 15 gennaio 2010, n. 581, in *Corr. Trib.*, 2010, 13, 1017, con nota V. MASTROIACOVO, la Corte afferma che: "i benefici fiscali previsti per l'acquisto a titolo oneroso della "prima casa" si applicano anche alle sentenze dichiarative dell'acquisto per usucapione, ove l'immobile usucapito sia destinato a prima casa di abitazione, in virtù della previsione di cui all'art. 8, nota II *bis*, della Tariffa allegata al d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131. In quest'ultimo caso, però, i suddetti benefici sono limitati all'imposta di registro ed all'INVIM, mentre ne restano escluse le imposte ipotecarie e catastali, in quanto il citato art. 8, nota II *bis*, non fa menzione di queste ultime e non è suscettibile di interpretazione estensiva"; Cass., 16 dicembre 2008, n. 29371 in *Corriere Trib.*, 2009, 4, 315. Nella giurisprudenza di merito si v. Comm. Trib. Prov. Ravenna, Sez. III, 07 maggio 2005, n. 30, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2006, 1, 2, 198; Comm. Trib. Reg. Lombardia, Sez. XVIII, 15 ottobre 2004, n. 58, in *Mass Comm. Trib. Lombardia*, 2005, 3, 75.

³¹⁵ Cass., sez. trib., 11 giugno 2010, n. 14120, in *Corr. Trib.*, 2010, 34, 2846, secondo cui: "L'aliquota agevolata dell'imposta di registro non è applicabile all'acquisto della "prima casa", per effetto di usucapione dichiarata con sentenza, qualora manchino le altre condizioni stabilite dalla legge. Fra tali condizioni, la Nota II-bis all'art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. n. 131/1986, richiede, alle lett. a), b) e c), che "nell'atto di acquisto" l'acquirente dichiarare di volersi stabilire nel Comune dove si trova l'immobile; di non godere di altri diritti reali su immobili siti nello stesso Comune; di non avere già fruito dei medesimi benefici. In mancanza di tali dichiarazioni l'acquirente non può godere del beneficio in parola".

³¹⁶ Ris. Agenzia delle Entrate, 23 marzo 2012, n. 25; Circ. Agenzia delle Entrate, 29 maggio 2013, n. 18.

traslativi a titolo oneroso, che, tuttavia, non trovano applicazione con riferimento alle sentenze di usucapione³¹⁷.

Tale conclusione è stata fatta propria anche dalla giurisprudenza di legittimità, che ha ritenuto non “*automatica ed indiscriminata*” l’estensione delle agevolazioni per l’arrotondamento della piccola proprietà contadina previste dalla Legge n. 604 del 6 agosto 1954, alla sentenza dichiarativa di usucapione, poichè trattandosi di legge speciale rispetto alla legge di registro, la sua applicazione non è estensibile ai casi non previsti. Inoltre, il dettato normativo di cui all’art. 1, della citata Legge n. 604 del 1954, circoscrive espressamente l’applicazione dei predetti benefici alle fattispecie negoziali *inter vivos*.

L’interpretazione analogica di tale disposizione normativa, ai sensi dell’art. 12, comma 2, delle preleggi, non può trovare applicazione nell’ipotesi di acquisizione della proprietà a titolo originario, in ragione dell’insussistenza della medesima identità di *ratio* tra le fattispecie e per l’insuscettibile ricorso al principio dell’interpretazione analogica nel caso di leggi eccezionali³¹⁸.

Quanto all’agevolazione prevista in tema di trasferimento fondi rustici in territori montani, ex art. 9, comma 2, del D.P.R. n. 601 del 29 settembre 1973, la stessa deve ritenersi applicabile alle sentenze d’usucapione.

³¹⁷ Circ. Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv., IV, 16 ottobre 1997 n. 267.

³¹⁸ Cass., 19 novembre 2007, n. 23900, in *Mass. Giur. It.*, 2007, secondo cui: “*I benefici fiscali previsti per la piccola proprietà contadina dall’art. 1 della legge 6 agosto 1954, n. 604 possono essere invocati solo nei casi ivi previsti, e non si applicano di conseguenza nell’ipotesi in cui un fondo rustico sia stato acquistato per usucapione giudizialmente accertata con sentenza; né può in contrario rilevare l’equiparazione, ai fini dell’imposta di registro, tra atti di acquisto di beni immobili a titolo derivativo e sentenze dichiarative dell’avvenuta usucapione (prevista dall’art. 8, Nota II-bis, della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986), in quanto la suddetta equiparazione rileva solo ai fini dell’imposta di registro, ma non consente l’estensione agli acquisti a titolo originario di qualunque altra norma agevolativa prevista da ulteriori e diverse disposizioni per gli atti di trasferimento a titolo oneroso*”; *contra* Cass., Sez. V, 19 maggio 2008, n. 12609, in *Mass. Giur. It.*, 2008, la Corte statuisce che: “*L’elenco degli atti per i quali operano i benefici fiscali per la piccola proprietà contadina, previsto dall’art. 1 della legge 6 agosto 1954 n. 604, non ha carattere tassativo - come si desume anche dalla “ratio legis”, ravvisabile nell’intento del legislatore di favorire gli “atti posti in essere per la formazione o per l’arrotondamento della piccola proprietà contadina” - ed è, quindi, compito dell’interprete sopperire all’incompletezza dell’elenco. Ne deriva che, in via di interpretazione costituzionalmente orientata, deve ritenersi applicabile l’agevolazione fiscale in esame all’acquisto per usucapione, giudizialmente accertata, di un fondo rustico*”; Cass., Sez. V, 16 giugno 2010, n. 14520, in *Corr. Trib.*, 2010, 32, 2637; Cass., Sez. V, 14 gennaio 2009, n. 674, in *Mass. Giur. It.*, 2009; Cass., 12 maggio 2003, n. 7224, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2004, 2, 1045.

Sul punto la prassi amministrativa, che ha recepito il recente orientamento espresso dalla Suprema Corte di Cassazione³¹⁹, ha precisato che *“le agevolazioni fiscali disposte dall’art. 4 L. 10.5.1976, n. 346 trovano applicazione anche con riferimento alle ipotesi di acquisto per usucapione speciale, derivante dal possesso continuato per quindici anni del fondo rustico, ex art. 1159 bis, 1° comma, c.c., di piccole proprietà rurali site in territori montani, finalizzate all’arrotondamento e all’accorpamento di proprietà diretto- coltivatrici”*³²⁰.

Dunque, l’Amministrazione finanziaria ha superato la sua precedente posizione espressa nelle risoluzioni n. 201/E del 2 agosto 2007 e n. 244/E del 16 giugno 2008, nelle quali aveva affermato che la disposizione agevolativa di cui all’art. 4 della Legge n. 346 del 10 maggio 1976 si applicava esclusivamente ai trasferimenti individuati dall’art. 1159 bis, comma 2, c.c., e non anche agli acquisti a titolo originario derivanti dal possesso continuato per quindici anni, di cui all’art. 1159 bis, comma 1, c.c.

Tale interpretazione trovava fondamento nel tenore letterale del citato art. 4 disp. cit., e precisamente nel momento in cui si riferiva ai *“(…) trasferimenti immobiliari regolarizzati a norma degli articoli precedenti”* inducendo *“(…) a ritenere che l’agevolazione fiscale sia riferita esclusivamente a tali trasferimenti, vale a dire quelli individuati dal comma 2 dell’articolo 1159 bis c.c. e non anche agli acquisti a titolo originario di cui al comma 1 dello stesso articolo”*³²¹.

La stessa Agenzia delle Entrate, successivamente, ha riconosciuto che tale interpretazione non trova conferma nei principi espressi dalla giurisprudenza di legittimità, in ordine alla applicabilità delle predette agevolazioni all’acquisto per usucapione speciale di fondi rustici siti in comuni montani³²².

³¹⁹ Cass., Sez. V, 16 giugno 2010, n. 14520, in *Corr. Trib.*, 2010, 32, 2637, secondo cui: *“Le agevolazioni previste per gli atti posti in essere per la formazione o per l’arrotondamento della piccola proprietà contadina ex art. 1 della legge n. 604/1954 si applicano anche nelle ipotesi di acquisto, a tal fine, di un fondo per usucapione. Infatti, l’elencazione contenuta in detta norma non deve ritenersi tassativa, in quanto la nozione di fatti inerenti alla formazione della piccola proprietà contadina deve considerarsi comprensiva di tutti gli atti diretti a tale scopo, stante la finalità del legislatore di non lasciare scoperto alcun atto comportante il trasferimento dei diritti reali su beni immobili, sempreché l’acquisto avvenga da parte di persone che si dedichino abitualmente alla lavorazione della terra”*.

³²⁰ Ris. Agenzia delle Entrate, 20 marzo 2012, n. 25.

³²¹ Ris. Agenzia delle Entrate, 2 agosto 2007, n. 201/E.

³²² Ris. Agenzia delle Entrate, 27 luglio 2011, n. 76.

La Corte di Cassazione ha, infatti, precisato che “ *se è vero che il DPR n. 601 del 1973, articolo 9, comma 2, si riferisce ai soli trasferimenti di proprietà è anche vero che la legge sull’usucapione speciale per la piccola proprietà rurale (cit. L. n. 346 del 1976), all’articolo 4, dichiara applicabili le suddette agevolazioni, come già detto, ai trasferimenti immobiliari, regolarizzati a norma degli articoli precedenti, ossia anche all’usucapione*”³²³.

Alla luce del richiamato orientamento non sussiste alcuna valida ragione per ritenere che art. 4 della Legge n. 346 del 1976, si riferisca solo all’ipotesi di cui all’art. 1159 *bis*, comma 2, c.c., trattandosi pur sempre di un acquisto *a non domino* e non a titolo derivativo.

La circostanza in base alla quale la disposizione di cui all’art. 4 della Legge n. 346 del 1976, estenda le agevolazioni fiscali previste dall’art. 9 del D.P.R. n. 601 del 1973, “*ai trasferimenti immobiliari regolarizzati a norma degli articoli precedenti*”, induce a ritenere che le predette agevolazioni possano trovare applicazione con riferimento a tutti gli acquisti di proprietà inclusa l’ipotesi di acquisto della proprietà dei fondi rustici in virtù del possesso continuato per quindici anni, *ex art. 1159 bis*, comma 1, c.c.

Tale interpretazione trova ulteriore conferma nella *ratio* della Legge n. 346 del 10 maggio 1976, con la quale è stato introdotto un regime di favore per la formazione della piccola proprietà rurale realizzata tramite l’usucapione, prevedendo una speciale procedura di regolarizzazione del riconoscimento dell’avvenuta usucapione dei fondi siti nei comuni montani e l’applicazione di un regime fiscale di favore, nell’ipotesi in cui si verifichi l’arrotondamento e l’accorpamento di proprietà da parte dei coltivatori diretti³²⁴.

16. Prime considerazioni critiche.

Alla luce delle argomentazioni svolte e dell’approfondita analisi del dettato normativo di cui agli artt. 37 D.P.R. n. 131 del 1986 ed 8 della Tariffa, Parte I, allegata al detto D.P.R., si ritiene opportuno svolgere delle prime considerazioni critiche sull’effettivo presupposto dell’imposizione di registro sugli atti giudiziari, rispetto alle diverse fattispecie provvedimenti esaminati nel presente studio.

³²³ Cass., Sez. V, 16 giugno 2010, n. 14520, *cit.*

³²⁴ Ris. Agenzia delle Entrate, 27 luglio 2011, n. 76.

Invero, in tema di atti giudiziari, il verificarsi del presupposto impositivo e la misura dell'imposizione differiscono in base al provvedimento giudiziale adottato, ragion per cui il costrutto normativo costituito dagli artt. ult. cit., sembrerebbe discostarsi dai principi generali sanciti dal D.P.R. n. 131 del 1986.

Tale analisi potrà essere condotta mediante una comparazione tra alcune fattispecie provvedimentali ed, in particolare, tra i decreti ingiuntivi, i provvedimenti giudiziari relativi al pagamento di corrispettivi o all'esecuzione di prestazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto ed i piani di riparto dell'attivo fallimentare.

Con riguardo all'adozione di un decreto ingiuntivo deve ritenersi che il presupposto impositivo si realizza nel momento in cui viene attribuita allo stesso l'efficacia esecutiva, ai sensi degli artt. 642, 647, 648 e 653 c.p.c., poichè solo in tale momento si manifesta la capacità contributiva che promana dalla dichiarazione di credito, azionata esecutivamente, dandosi luogo all'applicazione dell'imposta in misura proporzionale.

Invece, nell'ipotesi in cui un provvedimento giudiziario sancisca il pagamento di corrispettivi o l'esecuzione di prestazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'art. 40 del D.P.R. n. 131 del 1986, lo stesso dovrà essere assoggettato all'imposta di registro solo in misura fissa, poichè il medesimo presupposto impositivo risulta già essere assoggettato ad imposizione ai fini dell'Iva, in conseguenza dalla mera inclusione della fattispecie dedotta in giudizio nell'ambito di tale sfera impositiva.

Pertanto, anche nel caso in cui venga adottato un decreto di ingiunzione per il pagamento dei corrispettivi soggetti ad Iva, si farà luogo, salvo specifiche ipotesi, al versamento dell'imposta di registro in misura fissa.

Infine, con riferimento al piano di riparto dell'attivo fallimentare e dei relativi decreti, che lo rendono esecutivo, deve evidenziarsi che l'ammontare del credito ed il relativo titolo risultando, di fatto, già determinati a seguito del decreto di ammissione allo stato passivo, sono assoggettati ad imposizione in misura fissa, poichè costituiscono meri atti di giurisdizione esecutiva privi di effetti traslativi.

Dunque, la scelta di assoggettare i diversi e molteplici atti giudiziari all'imposizione di registro, in misura proporzionale o fissa, sembrerebbe

rapportata più a decisioni di politica legislativa e fiscale, che al principio costituzionale dell'imponibilità degli atti in forza della capacità contributiva che gli stessi sono in grado di manifestare.

Pertanto, così come si dirà ampiamente in seguito, la tassazione degli atti giudiziari ai fini dell'imposta di registro si discosta dai principi generali dettati dal D.P.R. n. 131 del 1986, per assumere dei connotati del tutto propri e peculiari, rispetto alla molteplicità e complessità delle fasi e dei provvedimenti giudiziari.

In una prospettiva *de iure condendo* è sicuramente auspicabile una riforma del sistema impositivo, ai fini dell'imposta di registro, sugli atti giudiziari, che renda omogenea la stessa imposizione fiscale e conforme al principio costituzionale di cui all'art. 53 Cost.

CAPITOLO IV
L'ORDINAMENTO TRIBUTARIO INGLESE
IN TEMA DI TASSAZIONE DEGLI ATTI GIUDIZIARI

1. Analisi della *Stamp Duty Land Tax*.

Nell'ordinamento fiscale inglese era vigente sino al 30 novembre del 2003, l'imposta di bollo, cosiddetta "*Stamp Duty*"³²⁵, con la quale si assoggettavano ad imposizione, attraverso la materiale apposizione di un bollo rosso, gli atti formati nel territorio inglese³²⁶.

Tuttavia, a partire dal 1° dicembre 2003, con il Finance Act è stata introdotta nel detto ordinamento la "*Stamp Duty Land Tax*", che analogamente all'imposta sul reddito e sulle società si basa su un sistema di autovalutazione da parte del contribuente della stessa imposta³²⁷.

La *Stamp Duty Land Tax* è un'imposta applicabile prevalentemente alle transazioni ed è governata ed applicata in base a principi totalmente differenti rispetto alla *Stamp Duty*.

Per costante giurisprudenza, infatti, in passato l'imposta di bollo veniva assolta sui provvedimenti resi dalle Corti, su cui erano apposte le marche e tali atti venivano presentati dalle parti per la registrazione.

Attualmente, all'adozione di tali provvedimenti fa seguito l'applicazione la *Stamp Duty Land Tax*, che comunque non tiene luogo solo del mero dato letterale ma anche della natura del provvedimento adottato, anche in sede giudiziale, oltreché dalla domanda proposta in giudizio.

³²⁵ La *Stamp Duty* attualmente viene applicata solo nei trasferimenti di azioni e titoli, nell'emissione di strumenti al portatore e di alcune operazioni in partnership.

³²⁶ H. DAGNALL, (1994) *Creating a Good Impression: three hundred years of The Stamp Office and stamp duties*, London, 1994, 100, secondo l'A. la tassa avrebbe avuto le proprie origini in Spagna, poi sarebbe stata introdotta nei Paesi Bassi nel 1620, di, poi, nella Francia nel 1651, in Danimarca nel 1657, in Prussia nel 1682 ed, infine, in l'Inghilterra che, durante il regno di Guglielmo e Maria, il 28 giugno 1694 adottò "*Un atto di concessione alle Loro Maestà diverse funzioni su pergamena, pergamena e carta, per quattro anni, portando verso la guerra contro la Francia*". Nelle colonie inglesi dell'America del Nord fu introdotta con lo *Stamp Act* del 1765, ma proprio tale imposta fu all'origine della guerra d'indipendenza americana, in base al celebre motto "*no taxation without representation*". Sino al 1793, l'imposta di bollo veniva imposta in misura fissa ed indipendentemente dalle dimensioni della transazione. A partire dal 1808, fu prevista un'imposta di bollo sui mezzi di trasporto per la vendita, compresi i trasferimenti di terreni e quote e a partire da quella data divenne *ad valorem* fiscale.

³²⁷ J. DOUGLAS, *Property transactions: stamp duty land tax*, UK, 2010, 1 ss.

La dottrina inglese ha rilevato che l'interpretazione della normativa sulla *Stamp Duty Land Tax* possa essere influenzata dall'adozione giudiziaria di principi teleologici³²⁸, tant'è che il giudice non dovrebbe prestare troppa attenzione alla formulazione della legislazione, ma dovrebbe cercare di applicare lo “*spirito*” degli atti³²⁹, che acquisiscono “*una quota di rispettabilità e di integrità intellettuale come una costruzione intenzionale della normativa*”³³⁰.

Dunque, l'applicazione della *Stamp Duty Land Tax* deve essere rapportata alla varietà di forme ed ai contenuti che i provvedimenti giudiziari resi dalle Corti inglesi possono assumere, tra i quali quelli di attribuzione della proprietà³³¹, quelli dichiarativi dell'esistenza di un diritto di una parte o che censurino una disposizione normativa³³² ovvero che siano diretti a manifestare il consenso di persone, che non sono in grado di consentirne³³³.

Nell'ipotesi in cui le Corti attribuiscono la proprietà di un bene ad un soggetto, l'*Her Majesty's Revenue and Customs*³³⁴, il cui acronimo è HMRC, cercherà di imporre l'applicazione del tributo ai richiamati provvedimenti giudiziari. Per contro, la parte gravata del tributo cercherà di dimostrare che con tale provvedimento giudiziale è stato accertato un diritto e che, pertanto, non deve corrispondersi la *Stamp Duty Land Tax*.

Infatti, nel caso in cui venga adottata una pronuncia giudiziale che accerti l'esistenza di un diritto e nessuna intervenuta modifica degli interessi delle parti, a

³²⁸ Sul punto v. *tax cases, McGuckian v. IRC* [1997] STC 908.

³²⁹ Sul punto v. *tax cases LM Tenancies* (n. 1) v. *IRC* (1996) STC 880 (in appello [1998] STC 326), dove è interessante notare la Corte d'appello non ha accolto le ragioni della decisione di Lindsay J in primo grado nel rifiutare il ricorso e ha deciso questo caso su diversi ma ugualmente discutibili motivi. Le osservazioni della Corte d'Appello sono solo leggermente meno sconcertanti di quelle di Lindsay J in *Parinv v. IRC* ([1998] STC 305), secondo la quale un documento non esiste finché non correttamente affrancato, senza considerare come l'HMRC potrebbe timbrare qualcosa che non lo fa esistere!

³³⁰ R. NOCK, *Stamp duty land tax*, London, 2011, IX, 1 ss., l'A. afferma testualmente che: “...*the judge should not pay too much attention to the wording of the Legislation but should seek to apply the 'spirit' of the Acts which no doubt will acquire a share of intellectual respectability and integrity as a 'purposive' construction of the legislation*”.

³³¹ V. *tax cases, Sun Alliance v. IRC* [1971] 1 All. ER 135, la Corte ordina di operare come un equivalente contratto di trasferimento.

³³² Come le ricostruzioni aziendali effettuate con l'Insurance Act del 1980, s 110; Companies Act 2006, s. 899.

³³³ R. NOCK, *Stamp duty land tax*, Bristol, 2010, III, 63 ss.

³³⁴ *Her Majesty's Revenue and Customs* (HMRC), previsto dal *Commissioners for Revenue and Customs Act* 2005, in *legislation.gov.uk*, entrato in vigore il 18 aprile 2005, è un dipartimento non ministeriale del governo britannico responsabile per la riscossione delle imposte. HMRC nasce dalla fusione tra l'*Inland Revenue* e l'*Her Majesty's Customs and Excise*.

causa degli eventi controversi dedotti in giudizio, non potrà darsi luogo ad imposizione fiscale, poiché potrebbe non esserci alcuna acquisizione o dismissione di una qualsiasi proprietà.

In altri casi, la sentenza potrà riconoscere la modifica nel titolo di proprietà, come nel caso della “*promessa di pagamento*” ovvero l’esistenza di accordi equi, quali i “*constructive trusts*” ed istituti simili³³⁵.

In tali casi, le parti, facendo affidamento su dichiarazioni rese o in conseguenza della loro inattività, potrebbero aver sostenuto spese o aver modificato la loro posizione, così da diventare titolari di una qualche forma di interesse sulla proprietà contesa³³⁶.

In tali circostanze, in applicazione dei principi di equità, le Corti potrebbero riconoscere la validità di un contratto, anche in assenza della forma scritta, richiesta dalla *Law of Property Act* del 1989³³⁷.

La Corte, infatti, può individuare una qualche forma di obbligo legale per trasferire un interesse in una proprietà, sia per mezzo di un “*equo contratto orale ma vincolante*” o facendo riferimento a una qualche forma di fiducia implicita, poiché vi è una labile differenza, seppur fondamentale, tra ciò che è condizione e ciò che è il riconoscimento da parte del giudice, di una qualche forma di interesse³³⁸, dalla quale può discendere l’imponibilità ai fini della *Stamp Duty Land Tax* di tale trasferimento.

Rientra, quindi, nella discrezionalità giudiziaria verificare se il trasferimento orale di un bene costituisca un valido titolo per il trasferimento della proprietà e quale sia la data di efficacia di tali operazioni.

³³⁵ In *tax cases v. Ives v. High e Binions v. Evans*, [1972] Ch 359.

³³⁶ Vi è, naturalmente, la questione se il semplice pagamento di denaro che può essere facilmente rimborsato determini un’alterazione sufficiente della posizione di una parte a suo svantaggio per giustificare l’applicazione dei principi dell’*equitable stoppel*. M.P. THOMPSON, *From representation to expectation: estoppel as a cause of action*, in *The Cambridge Law Journal*, 1983, 42(2), 257; G.H. TREITEL, *The Law of Contract*, London 2004, 114 e ss. e 146 e ss.; A. DUTHIE, *Equitable estoppel, unconscionability and the enforcement of promises*, in *The Law Quarterly Review*, 1988, 104, 362; I.W. DUNCANSON, *Equity and obligations*, in *The Modern Law Review*, 1976, 39, 268.

³³⁷ Per le limitazioni a questo approccio v. *Yeoman Row Management v. Crabbe* [2008] 4 All ER 713.

³³⁸ *Eastham v. Leigh, London and Provincial Property Limited* [1971] 2 All ER 887; *Yaxley v Gotts* [1999] 2 WLR 1217.

La Corte ha indicato che vi sono dei principi di equità che intervengono per creare un contratto orale che sia vincolante e valido per le parti e sufficiente per superare i requisiti richiesti dalla *Law of Property Act* del 1989, s 2.

In tali casi, senza dubbio viene a realizzarsi un'operazione imponibile, che, comunque, dovrà essere vagliata in base ad un'analisi dettagliata della situazione, per determinare se e quali diritti vengono creati e se vengono in rilievo nelle opere o nei servizi forniti o eseguiti.

In molti casi accade che le Corti possano decidere che non intendono qualificare il rapporto giuridico intervenuto tra le parti, poiché tali disposizioni riguardano i rapporti di natura interna, che le parti hanno costituito, essendo maggiormente favorevoli a riconoscere forme di donazione, più che di contratto.

Tale impostazione si riduce ad una questione riconducibile a canoni di mera presunzione. Tuttavia, laddove vi siano elementi significativi che permettano di ricondurre tali fattispecie nell'ambito degli accordi commerciali, allora le Corti potranno più facilmente imputare alle intenzioni delle parti la volontà di stabilire dei rapporti giuridici attraverso i principi di equità, al fine di configurare l'intervenuta costituzione di un valido contratto orale³³⁹ nonostante la *Law of Property Act* del 1989, s. 2³⁴⁰.

Dunque, nel caso in cui vi sia un contratto, concordato tra le parti ovvero la cui esistenza sia accertata dalla Corte, tale atto o provvedimento sarà in grado di formare la base per un'operazione imponibile ai fini della *Stamp Duty Land Tax*.

³³⁹ In *tax cases v. Yaxley v. Gotts* [1999] 2 WLR 1217.

³⁴⁰ In *tax cases v. Parker v Clark* [1961] All ER 93; *Beesly v Hallwood Estates* [1960], 2 All ER 314.

Conclusioni

Nell'ambito dello studio della tassazione degli atti giudiziari ai fini dell'imposta di registro, l'analisi dell'*excursus* normativo ha consentito di comprendere quale importanza abbia rivestito l'istituto *de quo* nelle comunità di riferimento, quale strumento diretto a consentire l'accesso alla giustizia, nonché a far emergere quelle forme di ricchezza, che altrimenti sarebbero sfuggite alla tassazione.

Pertanto, la sede giurisdizionale ha rappresentato non solo il mezzo di risoluzione dei conflitti privati, ma anche la fonte attraverso cui consolidare i privilegi e le garanzie patrimoniali e finanziarie dello Stato, tanto da incidere sul diritto di difesa e di uguaglianza dei cittadini, costituzionalmente garantiti.

A riprova di quanto innanzi, si è potuto constatare che i cosiddetti "*oneri fiscali*" sul processo hanno costituito un fattore di grande disfunzione del nostro sistema giudiziario, poiché subordinando l'esercizio dell'azione o della difesa giudiziale all'assolvimento di oneri fiscali, hanno condizionato l'interesse processuale delle parti e l'adozione dei provvedimenti giudiziari, all'adempimento delle obbligazioni tributarie ad essi correlate.

Tuttavia, la *ratio* della disciplina dettata *in subiecta materia* dal D.P.R. n. 131 del 1986, attualmente vigente, ha rappresentato un punto di sicura frattura con la previgente legislazione, segnando il passaggio dalla tassa dovuta per il servizio della giustizia, all'imposta sugli effetti degli atti giudiziari.

Il processo, dunque, non rappresenta più il presupposto dell'imposizione, ma "*l'occasione*" per assoggettare ad imposizione degli atti che, devoluti in ambito processuale, siano già di per sé tassabili in via astratta.

L'analisi del costrutto normativo di cui agli artt. 37 del D.P.R. n. 131 del 1986 ed 8, Tariffa I, allegata al richiamato D.P.R., ha permesso di ricostruire gli esatti termini di qualificazione e di applicazione dell'imposta di registro agli atti giudiziari, ponendo una questione di indubbio spessore, rappresentata dall'includibilità o meno della disciplina *de quo* nell'ambito dei principi generali sanciti dal D.P.R. n. 131 del 1986 ovvero in un sistema ad esso avulso o *sui generis*.

Il legislatore, rispetto alle altre forme di imposizione previste in tema di imposta di registro, ha sicuramente inteso delineare, per gli atti giudiziari, un sistema impositivo specifico, tant'è che ad esso non sarebbe applicabile la disciplina di cui all'art. 20 del D.P.R. n. 131 del 1986, in forza della quale l'imposta di registro è, comunque, dovuta in ragione dell'intrinseca natura degli atti e degli effetti giuridici, che gli stessi sono destinati a realizzare, anche qualora non vi corrisponda il titolo o la forma giuridica esteriore. In tal modo, infatti, gli atti giudiziari verrebbero assoggettati all'imposizione di registro, in base ad elementi estrinseci od extratestuali, attraverso la ricerca dello "*spirito*" originario degli atti dedotti in giudizio, così come accade ad esempio nelle Corti inglesi, nell'ambito di un ordinamento di *common law*.

Tuttavia, ciò determinerebbe un mancato raccordo della disciplina di registro sugli atti giudiziari al precetto costituzionale di capacità contributiva, sancito dall'art. 53 Cost., in tal modo realizzando surrettiziamente e di fatto un sistema impositivo di tipo "*creativo*".

Il legislatore, invece, ha delineato un sistema impositivo fondato essenzialmente sulla nomenclatura dei provvedimenti giudiziari, differenziandone il presupposto e la misura dell'imposizione in base al provvedimento giudiziale adottato.

Dunque, la tassazione degli atti giudiziari ai fini dell'imposta di registro si discosta dai principi generali dettati dal D.P.R. n. 131 del 1986, per assumere dei connotati del tutto propri e peculiari, rispetto alla molteplicità e complessità delle fasi e dei provvedimenti giudiziari.

Alla luce delle osservazioni svolte, si è avuto modo di rilevare che il problema relativo all'incubo fiscale sul processo civile, posto quasi un secolo fa da autorevolissima dottrina, non possa considerarsi svanito a causa dell'exasperata fiscalità ancora presente nel processo, che crea comunque indubbe ed inevitabili interferenze che di fatto rappresentano una sorta di "*male necessario*".

Pertanto, si rende quanto mai necessaria una riforma dell'attuale sistema impositivo, anche alla luce della fiscalità di vantaggio prevista dalle "*misure di degiurisdizionalizzazione*" del contenzioso civile, quali la mediazione, prevista dal D.Lgs. n. 28 del 2010 e la negoziazione assistita, disciplinata dalla Legge n. 162 del 2014.

Tali strumenti deflattivi del contenzioso e di composizione stragiudiziale delle liti, nella realtà dei fatti introducono delle consistenti franchigie in sede di registrazione degli atti, prevedendo delle forme di applicazione dell'imposta di registro in misura diversa o fortemente ridotta rispetto all'imposizione prevista per i corrispondenti atti negoziali o provvedimenti giudiziari.

Conclusivamente, può affermarsi che l'imposizione di registro in tema di atti giudiziari si appresta ad attraversare una nuova fase, rendendo quanto mai opportuna e necessaria una riforma organica, che sia agganciata ai precetti costituzionali del diritto di difesa e di capacità contributiva, più che alle contingenti scelte di politica legislativa e fiscale.

Bibliografia

- ALLORIO E., *Giudizio divisorio e sentenza parziale con pluralità di parti. Problemi di diritto*, Milano, 1957.
- ALPA G., GAROFOLI R., *Manuale di diritto civile*, Roma, 2013.
- ANDRIOLI V., *Commento al codice di procedura civile*, Napoli, 1957.
- ANDRIOLI V., *sub art. 586*, in *Commento al codice di procedura civile*, III, Napoli, 1957.
- ANDRIOLI V., *Commento al codice di procedura civile*, IV, Napoli, 1964.
- ANDRIOLI V., *Corso di diritto processuale civile*, VIII, Torino, 2010.
- ARNAO G., *Manuale dell'imposta di registro*, Milano, 2005.
- AVEZZA G., *Imposta di registro*, Milano, 1977.
- AZZARITI G., *In tema di ordinanza impugnabile che dichiara esecutivo il progetto di divisione*, in *Giur. Merito*, 1982, I, 794.
- BALENA G., BOVE M., *Le riforme più recenti del processo civile*, Bari, 2006.
- BALENA G., *Provvedimenti sommari esecutivi e garanzie costituzionali*, in *Foro It.*, 1998, I, 1548.
- BASILAVECCHIA M., *Spunti in tema di tassazione degli atti di riparto nelle procedure esecutive e concorsuali*, in *Rass. Trib.*, 1988, I, 123 ss.
- BERLIRI A., *L'ordinamento tributario nella prima metà del secolo XIV nell'opera di Bartolo da Sassoferrato*, Milano, 1952.
- BERLIRI A., *La legge del bollo*, Milano, 1953.
- BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, Milano, 1957.
- BERLIRI A., *Le leggi di registro*, Milano, 1961.
- BERLIRI A., *Corso istituzionale di diritto tributario*, III, 1, Milano, 1987.
- BERNARDO C., *La disciplina fiscale della cosiddetta accessione invertita*, in *Corr. Trib.*, 1984, 1311.
- BOECK A., *Economia politica degli Ateniesi*, in *Annali universali di statistica economia pubblica, storia, viaggi e commercio*, 1830, 66, tomo II, cap. IX e X.
- BONFIGLIO A., *Gli atti dell'autorità giudiziari a e l'imposta di registro*, Rimini, 1990.

- BONGIORNO G., *L'esecuzione forzata*, Torino, 1991.
- BONGIORNO G., *Espropriazione immobiliare*, in *Digesto civ.*, VII, Torino, 1992.
- BUSANI A., *L'imposta di registro*, Milano, 2009.
- CALAMANDREI P., *Il processo civile sotto l'incubo fiscale*, in *Riv., Dir. Proc. civ.*, 1931, I, 50.
- CARNELUTTI F., *Meditazione sul processo divisorio*, in *Riv. Dir. Civ.*, 1946, II, 22.
- CARNELUTTI F., *Istituzioni del processo civile italiano*, III, Roma, 1956.
- CASTORO P., *Il processo di esecuzione nel suo aspetto pratico*, Milano, 1994.
- CEA C., *Pluralità di domande e sentenze non definitive*, in *Foro It.*, 1987, I, 145.
- CEA C., *Sentenze definitive e non definitive: una «querelle» interminabile*, in *Foro It.*, 1993, I, 480.
- CERINO CANOVA A., *Sul contenuto delle sentenze non definitive di merito*, in *Riv. Dir. Priv.*, 1971, 249.
- CERINO CANOVA A., *Offerte dopo l'incanto*, Padova, 1975.
- CERINO CANOVA A., *Vendita forzata ed effetto traslativo*, in *Enc. Giur.*, XXXII, Roma, 1994.
- CHIOVENDA G., *Istituzioni di diritto processuale civile*, Napoli, 1934.
- CHIOVENDA G., *Istituzioni di diritto processuale civile*, Roma, 1955.
- CIBRARIO L., *Economia politica del medioevo*, Torino, 1852.
- CLEMENTINI P., *Leggi sulle tasse di bollo*, Torino, 1894.
- CLEMENTINI P., *Leggi sulle tasse di registro*, Torino, 1907.
- COMOGLIO L.P., *L'art. 24 Costituzione e gli oneri fiscali nel processo*, in *Riv. dir. proc.*, 1965, 443 ss.
- COMOGLIO L.P., *La garanzia costituzionale dell'azione ed il processo civile*, Padova, 1970, 27.
- COMOGLIO L.P., *Processo civile e la riforma tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1973, I, 779 ss.
- COMOGLIO L.P., *L'incubo fiscale sul processo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1974, 1, 85 ss.
- COMOGLIO L.P., (Voce) *Oneri fiscali del processo*, in *Digesto CD-rom*, 1995.
- CONSOLO C., LUISO F.P., *Codice di procedura civile commentato*, Milano, 2007.

- COSTA S., *Divisorio (giudizio)*, in *Nuov. Digesto*, IV, Torino, 1960.
- D'AMATI N., *L'imposta di bollo*, Torino, 1962.
- D'AMATI N., *sub art. 37 del D.P.R. n. 131 del 26 aprile 1986*, in *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino, 1989.
- DAGNALL H., *Creating a Good Impression: three hundred years of The Stamp Office and stamp duties*, London, 1994.
- DALLOZ A., *Rèpertoire de législation*, Parigi, 1927.
- DE PAOLIS M., *Azione revocatoria, sentenza di revocatoria e imposta proporzionale di registro*, in *Dir. Fall.*, 1960, II, 537.
- DE STEFANO F., *Assegnazione nell'esecuzione forzata*, in *Enc. Dir.*, III, Milano, 1958.
- DI FIORE F., *Commento all'art. 37 al T.U. 131 del 26 aprile 1986*, in *Commentario breve alle leggi tributarie*, IV, *Iva e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. Marongiu, Padova, 2011.
- DI PAOLA N.S., *Commento all'art. 37 in La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino, 1989.
- DINI R., *Aspetti nuovi dell'imposta di registro secondo il progetto del decreto delegato predisposto dal governo a seguito della legge delega 9 ottobre 1971 n. 825*, in *Boll. Trib.*, 1972, 1621 ss.
- DINI R., *Prime osservazioni esegetiche alla nuova legge di registro*, in *Dir. prat. trib.*, 1973, 1, 214 ss.
- DONNAMARIA G., *L'imposta di registro nel nuovo testo unico*, Milano, 1987.
- DOUGLAS J., *Property transactions: stamp duty land tax*, UK, 2010.
- DUNCANSON I.W., *Equity and obligations*, in *The Modern Law Review*, 1976, 39, 268.
- DUREAU DE LA MALLE, *Economia politica dei Romani*, Milano, 1900.
- DUTHIE A., *Equitable estoppel, unconscionability and the enforcement of promises*, in *The Law Quarterly Review*, 1988, 104, 362.
- EINAUDI L., *Imposta o tassa giudiziaria?*, in *Riv. Dir. fin.*, 1937, 359.

- ESPOSITO C., *Considerazioni sulla morte del solve et repete*, in *Giur. cost.* 1961, 142 ss.
- FANELLI R., LAMPONE S., *Imposta di registro*, Milano, 2003.
- FANTOZZI A., TINELLI G., *Il regime tributario del processo civile*, Torino, 1994.
- FEDELE A., *Oneri fiscali e processo nella giurisprudenza Corte Costituzionale*, in *Giur. cost.*, 1969, 2362.
- FERRARI M.A., *Commento agli artt. 59, 60 e 61*, in N. D'AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino, 1989.
- FERRARI M.A., *Registro (imposta di)*, in *Enc. Giur.*, XXVI, Roma, 1991.
- FRANSONI G., *Commento all'art. 1 D.P.R. n. 131 del 1986*, in *Codice delle Leggi tributarie*, a cura di A. FEDELE, Torino, 2014, 5 ss.
- FRANSONI G., *Tipologia e struttura della norma tributaria*, in *Manuale di diritto tributario*, a cura di A. FANTOZZI, Torino, 2012, 235 ss.
- GAZZONI F., *Manuale di Diritto Privato*, VI, Napoli, 1996.
- GRAZIANI A.D., *Istituzioni di scienza delle finanze*, Torino, 1929.
- GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1956.
- IANNIELLO B., *Esenti da imposta i provvedimenti giudiziari a favore dei figli naturali*, in *Giur. Trib.*, 2003, 9, 807.
- IANNIELLO B., *Tassazione indiretta delle sentenze sull'indennità di espropriazione*, in *Giur. Trib.*, 2007, 12, 1041.
- N. IZZO, *Pregiudiziale fiscale per lo sfratto di immobili: la fine dell'ennesimo "incubo"*, in *Giust. Civ.*, 2001, 2595.
- JARACH D., *Principi per l'applicazione della tassa di registro*, Padova, 1937.
- LACAGNINA A., *In tema di registrazione dei provvedimenti giudiziari e di applicazione delle penalità*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1977, 11, 255.
- LANFRANCHI L., *La verifica del passivo nel fallimento*, Milano, 1979.
- LANZA V., *Revocatoria fallimentare ed imposta di registro*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1960, II, 545.
- LEROY-BEAULIEU, *Traité de la science des finances*, Parigi, 1899.
- LO CASCIO G., *Omologazione del concordato preventivo ed imposta di registro in Fall.*, 2007, 7, 759.

- LUCARIELLO N., *Nuovo intervento della Cassazione in merito all'ampiezza dell'agevolazione fiscale relativa ai procedimenti di separazione e divorzi* in *Riv. Not.*, 2002, 152 ss.
- LUISE F.P., *Diritto processuale civile*, III, Milano, 2009.
- MACCARONE R., *Profili sistematici dell'effetto espansivo esterno della sentenza di riforma*, Milano, 1983.
- MAFFEZZONI F., *Gli effetti giuridici degli atti soggetti alla imposta di registro*, Padova, 1947.
- MANDRIOLI C., *Diritto processuale civile*, Torino, 2006.
- MANDRIOLI C., *Corso di diritto processuale civile*, Torino, 2010, VIII.
- MARINI A., *Esenzione fiscale e separazione personale dei coniugi* in *Rass. Trib.*, 2002, 1095.
- MARINI G., *Oneri fiscali e tutela giurisdizionale* in *Rass. Trib.*, 2003, 735.
- MASTROIACOVO V., *Procura alle liti – regime fiscale* in *Studi del Consiglio Nazionale del Notariato*, Studio n. 11/2004/T.
- MASTROIACOVO V., *Regime fiscale degli atti del procedimento di mediazione di cui al D.Lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, in *CNN Studio* 190-2010/T, 14.
- MATTEDI F., *Interpretazione degli atti nell'imposta di registro e abuso del diritto*, in *Fisco*, 2009, 4, 541.
- MATTIROLO L., *Trattato di diritto giudiziario civile italiano*, I, Torino, 1931, 574 ss.
- MICCINESI M., *Fallimento nel diritto tributario*, in *Digesto*, IV, disc. priv. sez. comm. Torino, 1990.
- MICHEL G.A., *Esecuzione forzata*, in *Comm. Scialoja, Branca*, Bologna, 1953.
- MONTESANO A., IANNIELLO B., *Imposte di registro ipotecaria e catastale*, Milano, 2009.
- MONTESANO A., *Omologazione del concordato preventivo e imposta di registro*, in *Foro It.*, 2010, 41, 6612 ss.
- NASTRI L., *L'imposta di registro e le relative agevolazioni*, Milano, 1990.

- NOBILI R., *I costi fiscali dell'arbitrato in Italia: sviluppi recenti*, in *Dir. prat. Trib.*, 1987,1, 618 ss.
- NOCK R., *Stamp duty land tax*, Bristol, 2010.
- NOCK R., *Stamp duty land tax*, London, 2011.
- PAJARDI P., *Azione revocatoria e imposta di trasferimento*, in *Fall.*, 1967, II, 933.
- PAVANINI G., *La natura dei giudizi divisorii*, Padova, 1942.
- PAVANINI G., *Divisione giudiziale*, in *Enc. Dir.*, XIII, Milano, 1964.
- PENCO P., *Sulla disciplina del tributo di registro per gli atti giudiziari*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1980, I, 152.
- PENCO P., *Le sentenze penali nell'imposta di registro*, in *Boll. Trib.*, 1984, 1420.
- PENCO P., *La sentenza di omologazione del concordato fallimentare* in *Giur. It.*, 1986, 2922.
- PENNELLA N., nota a Cass. civ., Sez. V, 18 giugno 2002, n. 8745, in *Giur. Imp.*, 2002, 928.
- PIZZORUSSO A., *Garanzia costituzionale dell'azione*, in *Digesto CD- Rom*, 1992.
- PREZIOSI C., *L'atto giudiziario tassabile*, in *Riv. Trib.*, 2009, 667 ss
- PROTO PISANI A., *Litisconsorzio facoltativo e separazione di cause*, in *Riv. Dir. Proc.*, 1968, 136.
- PROTO PISANI A., *Sulla tutela giurisdizionale differenziata*, in *Riv. Dir. Proc.*, 1979, 590.
- PROVINCIALI R., *Trattato di diritto fallimentare*, Milano, 1974.
- PUGLIESE M., *Le tasse nella scienza e nel diritto positivo italiano*, Padova, 1930.
- PUNZI C., *Il processo civile. Sistema e problematiche*, IV, *Il processo di esecuzione*, Torino, 2008.
- QUATRARO B., FUMAGALLI A., *La revocatoria ordinaria e fallimentare*, Milano, 1994.
- RAGUSA MAGGIORE G., *Revocatoria fallimentare ed imposta di registro*, in *Fall.*, 1960, II, 876.
- RANELLETTI O., *Diritto finanziario*, Milano, 1928.
- RASTELLO L., *Il tributo di registro*, Roma, 1955.
- RIPEPI C., *Procedimento divisorio*, in *Digesto civ.*, XIV, Torino, 1996.
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Parte speciale, Milano, 2009.

- SANTAMARIA B., *Registro (Imposta di)*, in *Enc. Dir.*, XXXIX, Milano, 1988.
- SANTANGELI F., *L'interpretazione della sentenza civile*, Milano, 1996.
- SASSANI B., in AA.VV., *L'esecuzione forzata*, Torino, 1988.
- SATTA S., *Riflessi tributari della teoria generale del processo*, in *Riv. Dir. Comm.*, 1938, I, 192 ss.
- SATTA S., *Commentario al codice di procedura civile*, II, Milano, 1959.
- SATTA S., *Esecuzione forzata*, Torino, 1963.
- SATTA S., *Commentario al codice di procedura civile*, III, Milano, 1965.
- SCANDALE E., *Sulla pretesa incostituzionalità delle norme che fanno divieto ai giudici di emettere decisioni in base ad atti non regolari con il registro e con il bollo*, in *Foro pad.* 1961, I, 1319.
- SCARLATA FAZIO M., *La nuova legge del registro, Commento al D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 634*, in *Boll. Trib.*, 1973, 961 ss.
- SCHIAVON F., *La registrazione degli atti giudiziari*, in *Impr. Comm. Ind.*, 2000, 5, 736.
- SCHIAVONE A., *Ordinanza che dichiara esecutivo il progetto di "stralcio di quota" e giudizio divisorio*, in *Giur. It.*, 1960, I, 715.
- SCLOPIS F.P., *Storia della legislazione italiana*, Torino 1840.
- STESURI A., *La tassazione della sentenza di revocatoria dei pagamenti*, in *Fall.*, 2008, 12, 1442.
- SVETONIO G., *Caligola*, cap. XL, 121 d.c.
- TARZIA G., *La sospensione della vendita forzata immobiliare a prezzo ingiusto*, in *Riv. Dir. Proc.*, 1991, 1090 ss.
- TERRANOVA G., *Effetti del fallimento sugli atti pregiudizievoli ai creditori*, in *Commentario alla legge fallimentare*, a cura di A. SCIALOJA, G. BRANCA, Bologna-Roma, 1993.
- TESAURO F. G., *Novità e problemi nella disciplina dell'imposta di registro*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. fin.*, 1975, I, 105.
- TESAURO G., *Istituzioni di diritto tributario*, Parte speciale, Torino, 2008.
- TESAURO G., *Novità e problemi nella disciplina dell'imposta di registro*, in *Riv. dir. sc. fin.*, 1975, I, 90.

- THOMPSON M.P., *From representation to expectation: estoppel as a cause of action*, in *The Cambridge Law Journal*, 1983.
- TRAVI V., *Assegnazione dei beni pignorati*, in *Nuov. Dig. It.*, I, 2, 1958, 913.
- TREITEL G.H., *The Law of Contract*, London 2004.
- TREVES G., *Exit solve et repete*, in *Giur. cost.* 1961, 139 ss.
- TRIMARCHI P., *Istituzioni di diritto privato*, Milano, 2000.
- TROPLONG M., *Revue de legislation et jurisprudence*, Parigi, 1846.
- UCKMAR A., *Registro (tasse di)*, in *NDI*, XVIII, Torino, 1939, 167.
- UCKMAR A., *La legge del registro*, Padova 1953.
- UCKMAR A., *La legge di registro*, Padova, 1958.
- UCKMAR V., DOMINICI R., *Registro (imposta di)*, in *Digesto comm.*, XII, 1999.
- URICCHIO A., *Attività giudiziaria e imposizione tributaria tra imposta di registro e contributo unificato per l'iscrizione a ruolo*, in *Boll. Trib.*, 2006, 5, 380 ss.
- URICCHIO A., *Attività giudiziaria e imposizione tributaria*, Bologna, 2009.
- VEZZA A., *Imposta di registro, Commento al D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 634*, Milano, 1973.
- VIGNALI G., *Le tasse di registro*, Milano, 1907.
- VITALE M., *Il processo civile e "l'incubo fiscale"* in *Giust. Civ.*, 1999, 1267
- VOZZA A., *Profili fiscali del nuovo arbitrato*, in *Fisco*, 2006, 28, 4348.

Indice Giurisprudenza

CORTE COSTITUZIONALE

- Corte cost., 31 marzo 1961, n. 21, in *Giur. Cost.*, 1961, 138 ss.
- Corte cost., 30 dicembre 1961, n. 79, in *CED Cassazione*.
- Corte cost., 9 aprile 1963, n. 45, in *Giur. Costit.*, 1963, 173.
- Corte cost., 3 maggio 1963, n. 56, in *CED Cassazione*, 1963.
- Corte cost., 3 luglio 1963, n. 113, in *Giur. It.*, 1963, I, 1175.
- Corte cost., 7 dicembre 1964, n. 100, in *CED Cassazione*, 1964.
- Corte cost., 2 luglio 1966, n. 80, in *CED Cassazione*, 1966.
- Corte cost., 3 luglio 1967, n. 81, in *CED Cassazione*, 1967.
- Corte cost., 22 dicembre 1969, n. 157, in *Giur. Cost.*, 1969, 2377.
- Corte Cost., 15 novembre 1985, n. 285, in *Boll. trib.*, 1986, 600.
- Corte cost., 25 febbraio 1999, n. 41, in *Riv. Dir. Fin.*, 1999, II, 3.
- Corte cost., 10 maggio 1999, n. 154, in *Fisco*, 1999, 9076.
- Corte Cost., 05 ottobre 2001, n. 333 in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2002, 297.
- Corte cost., 6 dicembre 2002, n. 522, in *Rass. Trib.*, 2003, 725.
- Corte Cost., 11 giugno 2003, n. 202, in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2003, 9, 805.
- Corte Cost. (Ord.), 05 febbraio 2008, n. 2718.
- Corte cost., 10 giugno 2010, n. 198, in *Corr. Giur.*, 2010, 8, 1085.

CONSIGLIO DI STATO

- Cons. St., Sez. IV, 5 ottobre 2005, n. 5335.

CORTE DI CASSAZIONE

- Cass., 28 febbraio 1927.
- Cass., 6 marzo 1962, n. 435.
- Cass., 17 aprile 1968, n. 1148.
- Cass., 13 luglio 1977, n. 3135.
- Cass., 15 aprile 1980, n. 2463, in *Foro It.*, 1980, 1, 1644.
- Cass., 2 aprile 1982, n. 2020, in *Mass. Giur. It.*, 1982.
- Cass., 20 maggio 1982, n. 3112, in *Vita Notar.*, 1982, 838.
- Cass., 10 giugno 1982, n. 3523, in *Mass. Giur. It.*, 1982.

Cass., 22 novembre 1982, n. 6284, in *Foro It.*, 1983, I, 1619.
 Cass., 22 giugno 1983, n. 4277, in *Boll. trib.*, 1983, 1550.
 Cass., 15 marzo 1984, n. 1758, in *Mass. Giur. It.*, 1984.
 Cass., 2 aprile 1984, n. 2154, in *Dir. Fall.*, 1984, II;
 Cass., 6 luglio 1984, n. 3965, in *Giur. It.*, 1986, I, 1, 1114.
 Cass., 10 luglio 1984, n. 4044, in *Fisco*, 1984, 4769.
 Cass., 6 febbraio 1985, n. 883, in *Mass. Giur. It.*, 1985.
 Cass., 11 febbraio 1985, n. 1101, *Rass. Trib.*, 1985, II, 372.
 Cass., 8 giugno 1985, n. 3447, in *Giur. It.*, 1987, I,1, 562.
 Cass., 4 febbraio 1986, n. 681, in *Giur. It.*, 1986, I, 1, 1288.
 Cass., 28 giugno 1986, n. 4331, in *Foro It.*, 1987, I, 144.
 Cass., 15 novembre 1986, n. 6747, in *Mass. Giur. It.*, 1986.
 Cass., 4 febbraio 1987, n. 1001, in *Fallimento*, 1987, 604.
 Cass., Sez. Unite, 24 febbraio 1987, n. 1951, in *Fisco*, 1987, 4732.
 Cass., 27 marzo 1987, n. 2992, in *Mass. Giur. It.*, 1987.
 Cass., 27 luglio 1987, n. 6491, in *Mass. Giur. It.*, 1987.
 Cass., 6 giugno 1988, n. 3810, in *Mass. Giur. It.*, 1988.
 Cass., 25 giugno 1988, n. 4284, in *Fallimento*, 1988, 1091.
 Cass., 27 giugno 1988, n. 4325, in *Foro It.*, 1989, I.
 Cass., 8 febbraio 1989, n. 794, in *Fisco*, 1989, 1941.
 Cass., 15 luglio 1989, n. 3336 in *Fisco*, 1989, 6034.
 Cass., 27 luglio 1989, n. 3525, in *Fisco*, 1989, 7220.
 Cass., Sez. Unite, 1 marzo 1990, n. 1577, in *Foro It.*, 1990, I, 836.
 Cass., 9 aprile 1990, n. 2970 in *Fallimento*, 1990, 1029.
 Cass., 23 maggio 1990, n. 4665 in *Giust. Civ.*, 1990, I, 1962.
 Cass., 26 maggio 1990, n. 4923, in *Corr. trib.*, 1990, 2307.
 Cass., 2 agosto 1990, n. 7708, in *Mass. Giur. It.*, 1990.
 Cass., Sez. Unite, 21 agosto 1990, n. 8533, in *Corr. Trib.*, 1991, 888.
 Cass., 5 ottobre 1990, n. 9828, in *Fisco*, 1990, 6647.
 Cass., 2 Maggio 1991, 4778, in *Mass. Giur. It.*, 1991.
 Cass., 12 giugno 1992, n. 7225, in *Foro It.*, 1993, I, 480.
 Cass., 23 febbraio 1993, n. 2221, in *Giur. It.*, 1993, I,1, 2084.

Cass., 20 maggio 1993, n. 5703, in *Foro It.*, 1994, I, 829.
 Cass., 20 maggio 1993, n. 5751, in *Fallimento*, 1993, 1225.
 Cass., 1 settembre 1993, n. 9247, in *Giur. It.*, 1994, I, 1, 568.
 Cass., 6 maggio 1994, n. 4429, in *Mass. Giur. It.*, 1994.
 Cass., 2 giugno 1994, n. 5351 in *Dir. Fall.*, 1995, II, 352.
 Cass., 24 settembre 1994, n. 7852, in *Mass. Giur. It.*, 1994.
 Cass., S.U., 22 novembre 1994, n. 9872, in *Corr. Giur.*, 1995, 1, 35.
 Cass., 7 settembre 1995, n. 9448, in *Mass. Giur. It.*, 1995.
 Cass., 9 dicembre 1995, n. 12633, in *Mass. Giur. It.*, 1995.
 Cass., 9 marzo 1996, n. 1891, in *Mass. Giur. It.*, 1996.
 Cass., 16 dicembre 1996, n. 11206 in *Mass. Giur. It.*, 1996.
 Cass., 9 giugno 1997, n. 5098, in *Mass. Giur. It.*, 1997.
 Cass., Sez. Unite, 24 febbraio 1998, n. 1984, in *Foro It.*, 1998, I, 1054.
 Cass., 20 marzo 1998, n. 2957, in *Fisco*, 1998, 12412.
 Cass., 7 aprile 1998, n. 3572, in *Giur. It.*, 1998, 2199.
 Cass., 17 aprile 1998, n. 3917 in *Mass. Giur. It.*, 1998.
 Cass., Sez. Unite, 20 luglio 1999, n. 480, in *Giur. It.*, 1999.
 Cass., 5 settembre 1998, n. 8820, in *Mass. Giur. It.*, 1998.
 Cass., Sez. Unite, 8 ottobre 1999, n. 711, in *Foro It.*, 2000, I, 123.
 Cass., 20 ottobre 1999, n. 11754, in *Dir. e prat. soc.*, 2000, 6, 68.
 Cass., 18 febbraio 2000, n. 1849, in *Fallimento*, 2001, 510.
 Cass., 23 febbraio 2000, n. 2077, in *Mass. Giur. It.*, 2000.
 Cass., 29 marzo 2000, n. 3863, in *Dir. e prat. soc.*, 2000, f.14-15, 114.
 Cass., 24 giugno 2000, n. 8607, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, II, 603.
 Cass., 23 ottobre 2000, n. 13973, in *Giust. Civ.*, 2001, I, 110.
 Cass., 28 ottobre 2000, n. 14238, in *Giust. Civ. Mass.*, 2000, 2197.
 Cass., 16 gennaio 2001, n. 545, in *Mass. Giur. It.*, 2001.
 Cass., 18 gennaio 2001, n. 697, in *Mass. Giur. It.*, 2001.
 Cass., 17 febbraio 2001, n. 2347, in *Riv. Notar.*, 2002, 153.
 Cass., 23 febbraio 2001, n. 2667, in *Mass. Giur. It.*, 2001.
 Cass., 22 maggio 2001, n. 6943, in *Mass. Giur. It.*, 2001.
 Cass., 25 maggio 2001, n. 7129, in *Mass. Giur. It.*, 2001.

Cass., 1 giugno 2001, n. 7421, in *Giur. Imposte*, 2001, 1260.
Cass., 2 marzo 2001, n. 3048, in *Urb. e app.*, 2001, 5, 516.
Cass., 17 settembre 2001, n. 11663, in *Giur. Imposte*, 2002, 91.
Cass., 15 ottobre 2001, n. 12551 in *Giust. Civ.*, 2002, I, 2842.
Cass., 3 dicembre 2001, n. 15231, in *Notariato*, 2003, 3, 273.
Cass., 15 aprile 2002, n. 5443, in *Mass. Giur. It.*, 2002.
Cass., 22 aprile 2002, n. 5859, in *Mass. Giur. It.*, 2002, 700.
Cass., 22 maggio 2002, n. 7493, in *Arch. Civ.*, 2003, 348.
Cass., 18 giugno 2002, n. 8745, in *Giur. Imp.*, 2002, 928.
Cass., 19 giugno 2002, n. 8880, in *Giust. Civ. Mass.*, 2002, 1045.
Cass., 18 giugno 2002, n. 8745, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2003, 2, 297.
Cass., 10 febbraio 2003, n. 1936, *Notariato*, 2003, 235.
Cass., 21 febbraio 2003, n. 2696, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2003, 2, 1080.
Cass., 27 marzo 2003, n. 4627, in *Gius*, 2003, 15, 1756.
Cass., 9 aprile 2003, n. 5590, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2003, 2, 1357.
Cass., 18 aprile 2003, n. 6272, in *Guida al Diritto*, 2003, 25, 68.
Cass., 9 maggio 2003, n. 7110, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2004, 2, 1048.
Cass., 12 maggio 2003, n. 7224, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2004, 2, 1045.
Cass., 15 maggio 2003, n. 7557 in *Dir. e giust.*, 2003, 26, 103.
Cass., 12 giugno 2003, n. 9456, in *Notariato*, 2003, 463.
Cass., 2 luglio 2003, n. 10435, in *Giust. civ. Mass.*, 2003, f. 7/8.
Cass., 10 luglio 2003, n. 10889, in *Gius*, 2004, 1, 95.
Cass., 4 marzo 2004, n. 4415, in *Notariato*, 2004, 346.
Cass., 13 luglio 2004, n. 12966, in *Mass. Giur. It.*, 2004.
Cass., 30 luglio 2004, n. 14575, in *CED Cassazione*, 2004.
Cass., 24 agosto 2004, n. 16738, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2005, 2, 738.
Cass., 11 novembre 2004, n. 21473, in *Mass. Giur. It.*, 2004.
Cass., 17 dicembre 2004, n. 23464, in *Mass. Giur. It.*, 2004.
Cass., Sez. Unite, 29 dicembre 2004, n. 24071, in *Guida al Diritto*, 2005, 8, 69.
Cass., 2 febbraio 2005, n. 2108, in *Fisco*, 2005, 1810.
Cass., 30 maggio 2005, n. 11458, in *Fam. e Dir.*, 2006, 1, 83.
Cass., 13 giugno 2005, n. 12692, in *Mass. Giur. It.*, 2005.

Cass., 12 luglio 2005, n. 14649, in *Rass. Trib.*, 2005, 1989.
Cass., 19 luglio 2005, n. 15222, in *Mass. Giur. It.*, 2005.
Cass., 21 luglio 2005, n. 15323, in *Mass. Giur. It.*, 2005.
Cass., 29 luglio 2005, n. 16022, in *Foro It.*, 2006, 11, 1, 3186.
Cass., 9 agosto 2005, n. 16736, in *Mass. Giur. It.*, 2005.
Cass., 16 settembre 2005, n. 18435 in *Mass. Giur. It.*, 2005.
Cass., 23 settembre 2005, n. 18670, in *Riv. cancellerie*, 2005, 699.
Cass., Sez. Unite, 24 ottobre 2005, n. 20470, in *Mass. Giur. It.*, 2005.
Cass., 25 ottobre 2005, n. 20648, in *CED Cassazione*, 2005.
Cass., 31 ottobre 2005, n. 21160, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2006, 3, 2, 702.
Cass., 30 novembre 2005, n. 26115, in *Mass. Giur. It.*, 2005.
Cass., 28 febbraio 2006, n. 4388, in *Mass. Giur. It.*, 2006.
Cass., 3 marzo 2006, n. 4748, in *Mass. Giur. It.*, 2006.
Cass., 24 marzo 2006, n. 6656, in *Guida al Diritto*, 2006, 25, 80.
Cass., 7 aprile 2006, n. 8174, in *Mass. Giur. It.*, 2006.
Cass., 29 maggio 2006, n. 12757, in *Mass. Giur. It.*, 2006.
Cass., 7 giugno 2006, n. 13315, in *Mass. Giur. It.*, 2006.
Cass., 27 luglio 2006, n. 17098, in *Mass. Giur. It.*, 2006.
Cass., 28 settembre 2006, n. 21064, in *Foro It.*, 2007, 3, 1, 810.
Cass., 4 ottobre 2006, n. 21379, in *Fisco*, 2006, 6438.
Cass., 6 dicembre 2006, n. 26168, in *Mass. Giur. It.*, 2006.
Cass., 24 gennaio 2007, n. 1498, in *Riv. cancellerie*, 2007, 2, 198.
Cass., 27 febbraio 2007, n. 4618, in *Mass. Giur. It.*, 2007.
Cass., 20 aprile 2007, n. 9400, in *Fisco on line*, 2007.
Cass., 20 aprile 2007, n. 9490, in *Riv. Canc.*, 2007, 4, 442.
Cass., 7 maggio 2007, n. 10346, in *Fisco on line*, 2007.
Cass., 7 maggio 2007, n. 10352, in *Fallimento*, 2007, 7, 759.
Cass., 9 maggio 2007, n. 10588, in *Fisco on line*, 2007.
Cass., 11 maggio 2007, n. 10802, in *Mass. Giur. It.*, 2007.
Cass., 1 giugno 2007, n. 12906, in *Foro It.*, 2008, 3, 1, 887.
Cass., 18 giugno 2007, n. 14094, in *Fisco*, 2007, 4794.
Cass., 19 novembre 2007, n. 23900, in *Fisco on line*, 2007.

Cass., Sez. Unite, 11 dicembre 2007, n. 25837, in *Nuova Giur. Civ.*, 2006, 6, 1, 721.

Cass., 29 febbraio 2008, n. 5447, in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2008, 5, 405.

Cass., 29 febbraio 2008, n. 5480 in *Mass. Giur. It.*, 2008.

Cass., 21 marzo 2008, n. 7772, in *Corr. Trib.*, 2008, 18, 1466.

Cass., 24 aprile 2008, n. 10746, in *Mass. Giur. It.*, 2008.

Cass., 12 maggio 2008, n. 11780, in *Mass. Giur. It.*, 2008.

Cass., 12 maggio 2008, n. 11793, in *Mass. Giur. It.*, 2008.

Cass., 14 maggio 2008, n. 12048, in *Fisco on line*, 2008.

Cass., 22 maggio 2008, n. 13125, in *Mass. Giur. It.*, 2008.

Cass., 20 giugno 2008, n. 16799, in *Mass. Giur. It.*, 2008.

Cass., 16 settembre 2008, n. 23709, in *Mass. Giur. It.*, 2008.

Cass., 16 dicembre 2008, n. 29371 in *Corriere Trib.*, 2009, 4, 315.

Cass., 14 gennaio 2009, n. 674, in *Mass. Giur. It.*, 2009.

Cass., 25 febbraio 2009, n. 4537, in *Mass. Giur. It.*, 2009.

Cass., 26 febbraio 2009, n. 4601, in *Mass. Giur. It.*, 2009.

Cass., 6 marzo 2009, n. 5511, in *Notariato*, 2009, 4, 367.

Cass., 12 marzo 2009, n. 5950, in *Mass. Giur. It.*, 2009.

Cass., 18 marzo 2009, n. 6544, in *Mass. Giur. It.*, 2009.

Cass., 26 giugno 2009, n. 15159, in *Riv. cancellerie*, 2009, 5, 578.

Cass., 19 maggio 2010, n. 12257, in *CED Cassazione*, 2010.

Cass., 26 giugno 2009, n. 15159, in *Mass. Giur. It.*, 2009.

Cass., 15 gennaio 2010, n. 581, in *Corr. Trib.*, 2010, 13, 1017.

Cass., 22 febbraio 2010, n. 4245, in *Giur. It.*, 2010, 12, 2595.

Cass., 11 giugno 2010, n. 14120, in *Corr. Trib.*, 2010, 34, 2846.

Cass., 16 giugno 2010, n. 14520, in *Corr. Trib.*, 2010, 32, 2637.

Cass., 28 luglio 2010, n. 17607, in *CED Cassazione*, 2010.

Cass., 17 settembre 2010, n. 19746, in *CED Cassazione*, 2010.

Cass., 7 settembre 2010, n. 19141, in *Fisco*, 2010, 36, 5858.

Cass., 29 dicembre 2010, n. 26243, in *CED Cassazione*, 2010.

Cass., 13 gennaio 2011, n. 716, in *CED Cassazione*, 2011.

Cass., 28 febbraio 2011, n. 4803, in *CED Cassazione*, 2011.

Cass., 16 marzo 2011, n. 6116, in *CED Cassazione*, 2011.
Cass., 16 marzo 2011, n. 6125, in *CED Cassazione*, 2011.
Cass., 11 marzo 2011, n. 5845, in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2011, 8, 693.
Cass., 25 marzo 2011, n. 6993, in *CED Cassazione*, 2011.
Cass., 18 aprile 2011, n. 8857, in *CED Cassazione*, 2011.
Cass., Sez. Unite, 28 aprile 2011, n. 9441, in *CED Cassazione*, 2011.
Cass., 17 giugno 2011, n. 13329, in *CED Cassazione*, 2011.
Cass., 23 giugno 2011, n. 13807, in *CED Cassazione*, 2011.
Cass., 5 luglio 2011, n. 14816, in *CED Cassazione*, 2011.
Cass., 20 luglio 2011, n. 15918, in *CED Cassazione*, 2011.
Cass., 16 luglio 2014, n. 16310, in banca dati *Pluris on line*.

COMMISSIONI TRIBUTARIE

Comm. Trib. Centr., 9 gennaio 1978, n. 3.
Comm. Trib. Centr., 22 febbraio 1980, n. 613, in *Giur. Comm.*, 1981, II, 763.
Comm. Trib. Centr., 24 giugno 1982, n. 3409, in *Comm. Trib. Centr.*, 1983, I, 26.
Comm. Trib. Centr., 18 maggio 1983, n. 806, in *Comm. Trib. Centr.*, 1983, I, 278.
Comm. Trib. Centr., 15 giugno 1983, n. 1342, in, in *Comm. Trib. Centr.*, 1983, I, 486.
Comm. Trib. Centr., 28 aprile 1984, n. 4108, in *Comm. Trib. Centr.*, 1984, I, 278.
Comm. Trib. Centr., 16 maggio 1984, n. 5308, in *Comm. Trib. Centr.*, 1984, I, 333.
Comm. Trib. Centr., 21 febbraio 1986, n. 1445, in *Comm. Trib. Centr.*, 1986, I, 176.
Comm. Trib. Centr., Sez. XIX, 10 settembre 1987, n. 6158, in *Fisco*, 1987, 6405.
Comm. Trib. Centr., 23 aprile 1988, n. 3653, in *Fisco*, 1988, 4710.
Comm. Trib. Centr. 17 ottobre 1988, n. 6762, in *Fisco*, 1989, 22447.
Comm. Trib. Centr., Sez. XIX, 21 marzo 1989, n. 2259, in *Comm. Trib. Centr.*, 1989, I, 269.
Comm. Trib. Centr., 16 dicembre 1991, n. 8798, in *Comm. Trib. Centr.*, 1991, I, 918.
Comm. Trib. Centr., Sez. XXV, 16 novembre 1993, n. 3160, in *Fisco*, 1994, 4149.

Comm. Trib. Centr., Sez. XXV, 2 marzo 1994, n. 553, in *Riv. Leg. Fiscale*, 1995, 1551.

Comm. Trib. Reg., Lazio, 28 aprile 1997, n. 89 in *Fisco*, 1997, 8277.

Comm. Trib. Reg. Roma, Sez. VIII, 23 maggio 2000, n. 10 in *Fisco*, 2000, 10692.

Comm. Trib. Centr., Sez. XIX, 15 luglio 2000, n. 4242, in *Fisco*, 2000, 12582.

Comm. Trib. Prov. Chieti, Sez. II, 6 ottobre 2000, n. 392, in *Fisco*, 2001, 392.

Comm. Trib. Reg. Lombardia, Sez. XVIII, 15 ottobre 2004, n. 58, in *Mass Comm. Trib. Lombardia*, 2005, 3, 75.

Comm. Trib. Prov. Ravenna, Sez. III, 7 maggio 2005, n. 30, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2006, 1, 2, 198.

Comm. Trib. Prov. Matera, Sez. II, 14 ottobre 2005, n. 157, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2006, 2, 2, 425.

Comm. Trib. Reg. Lazio, 19 marzo 2006, n. 26, in *Fisco on line*, 2006.

Comm. Trib. Reg., Lazio Roma, Sez. XXI, 30 ottobre 2007, n. 117, in *Fisco on line*, 2008.

Comm. Trib. Reg. Molise, Sez. III, 14 luglio 2008, n. 64, in *Fisco on line*, 2009.

TRIBUNALI

Trib. Venezia del 30 ottobre 1961, in *Foro pad.* 1961, 1321.

Trib. Napoli, 1 aprile 1987, in *Giust. Civ.*, 1987, I, 2083.

Trib. Roma, 27 febbraio 1990, in *Dir. Fall.*, 1990, II, 874.

CORTI INGLESI

Eastham v. Leigh, London and Provincial Property Limited [1971]2 All ER 887.

Yaxley v Gotts [1999] 2 WLR 1217.

Ives v. High e Binions v. Evans, [1972] Ch 359.

Lindsay J in Parinv v. IRC ([1998] STC 305).

LM Tenancies (n. 1) v. IRC (1996) STC 880 (in appello [1998] STC 326).

McGuckian v. IRC [1997] STC 908.

Parker v Clark [1961] All ER 93; *Beesly v Hallwood Estates* [1960], 2 All ER 314.

Sun Alliance v. IRC [1971] 1 All. ER 135.

Yeoman Row Management v. Crabbe [2008] 4 All ER 713.