

L'imposta di registro nelle sentenze civili: parti in causa e litisconsorzio facoltativo

di Marco Pane (*) e Alessandro Foderà (**)

Il tema del pagamento dell'imposta di registro nel caso di registrazione delle sentenze civili ha suscitato un vivace dibattito giurisprudenziale e dottrinario negli ultimi anni. Dibattito che ha riguardato in particolare la natura stessa dell'imposta di registro, il carattere solidale dell'obbligo di pagamento dell'imposta e le eccezioni a tale principio nel caso di sentenze (i) con più "parti in causa" e (ii) con effetti esclusivamente a carico e/o a favore di alcune di queste parti. A fronte di un atteggiamento di alcuni Uffici dell'Amministrazione finanziaria, i quali continuano a sostenere come l'imposta di registro sia imposta di titolo, di natura cartolare, che prescinde dall'esito del giudizio, si rileva un orientamento favorevole al contribuente delle Corti di merito e di legittimità volto ad escludere dall'obbligo di pagamento le parti che siano rimaste estranee dal rapporto cristallizzato nella pronuncia, con l'attribuzione di un obbligo di pagamento dell'imposta esclusivamente a carico dei soggetti che rivelino una specifica capacità contributiva e siano soggetti direttamente interessati dagli effetti del rapporto giuridico.

1. Premessa

Alcuni Uffici dell'Amministrazione finanziaria, in sede di **registrazione delle sentenze civili**, considerano le **parti in causa** - indipendentemente dall'esito del giudizio - tutte **solidalmente responsabili** del pagamento dell'imposta di registro.

Tale posizione muove dal convincimento che l'atto portato a registrazione sia da tassare in misura piena, a prescindere dai suoi contenuti, richiedendo il pagamento - indistintamente - a tutte le parti coinvolte nella lite.

A tal proposito, se è vero che l'art. 1 del Testo Unico in materia di Imposta di Registro (di seguito anche "T.U.R."), nello spiegare qual è l'og-

getto di applicazione dell'imposta, contiene il riferimento all'atto portato alla registrazione (1), occorre evidenziare che l'atto non è il documento in quanto tale, ma il **contenuto negoziale** del documento stesso.

Questa affermazione trova conforto in numerosi altri dati normativi rinvenibili dal T.U.R. ed in particolare: (i) dall'art. 3, che assoggetta a tassazione anche i contratti verbali; (ii) dall'art. 22, che prevede la tassazione delle disposizioni enunciate anche se contenute in contratti verbali non registrati; (iii) dall'art. 20, che dispone che l'imposta debba essere applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente.

(*) Avvocato e Dottore commercialista in Roma, Studio Bernoni Grant Thornton.

(**) Dottore commercialista in Milano, Studio Bernoni Grant Thornton.

(1) "L'imposta di registro si applica, nella misura indicata

nella tariffa allegata al presente testo unico, agli atti soggetti a registrazione e a quelli volontariamente presentati per la registrazione".

Dal contenuto di queste disposizioni parrebbe potersi desumere che il legislatore fiscale attribuisca rilievo alle disposizioni contenute nell'atto, e non al documento scritto in sé.

È opportuno, allora, chiedersi se, nel caso di processo con **pluralità di parti** e nel caso di sentenza che spiega effetti soltanto con riferimento ad alcune di esse, l'imposta di registro debba essere richiesta indifferentemente a tutte le parti del giudizio o sia invece necessario effettuare un *discrimen* in relazione alle vere e proprie parti sostanziali e processuali dell'atto, distinguendo tra coloro che hanno tratto beneficio diretto e personale dal rapporto cristallizzato nella sentenza e coloro che sono semplicemente intervenute o sono state chiamate in causa per motivi diversi.

In questa indagine, è utile approfondire, sia le norme processuali e tributarie che disciplinano il trattamento del c.d. litisconsorzio facoltativo, sia la concreta operatività del principio di solidarietà nel pagamento dell'imposta di registro in queste specifiche ipotesi.

2. Inquadramento normativo

L'art. 57 del T.U.R. contiene l'indicazione dei diversi **oggetti obbligati** - solidalmente - al pagamento dell'**imposta di registro**: pubblici ufficiali che hanno redatto l'atto, soggetti nel cui interesse è stata richiesta la registrazione dell'atto, parti contraenti in relazione a negozi giuridici, agenti immobiliari per le scritture private non autenticate di natura negoziale stipulate a seguito della loro attività per la conclusione degli affari, parti in causa in relazione ai provvedimenti giudiziari, soggetti che hanno sottoscritto o avrebbero dovuto sottoscrivere le denunce di registrazione dei contratti verbali e di eventi successivi alla registrazione, soggetti che hanno richiesto il decreto ingiuntivo, la dichiarazione di efficacia nello Stato di sentenze straniere, la dichiarazione di efficacia di sentenze arbitrali straniere, lodi arbitrali.

Tra questa varietà di soggetti, sono ricompresi solo in parte i soggetti obbligati a richiedere la registrazione di cui all'art. 10 del T.U.R. Si pensi alle parti contraenti nel caso di atti formati da un pubblico ufficiale, atti in relazione ai quali è quest'ultimo il soggetto obbligato alla registrazione. O ancora si pensi alle parti in causa nei

procedimenti giudiziari, ove i cancellieri ed i segretari sono obbligati a richiedere la registrazione degli atti (sentenze, decreti e in generale ogni atto) emessi da organi giurisdizionali.

Come osservato da autorevole dottrina (2), volendo procedere per classificazioni, è possibile rinvenire alcune tipologie di soggetti obbligati al versamento.

Il "**contribuente**", ovvero colui che - nel compiere un'attività giuridicamente rilevante - manifesta capacità contributiva. Ove più contribuenti compiano tale attività, ovvero concorrono a dar origine alla situazione fattuale da cui scaturisce il presupposto impositivo, essi sono legati da un rapporto di solidarietà c.d. paritetica: a ciascuno di tali soggetti - in posizione uguale - è possibile, in via principale, richiedere l'intero pagamento della pretesa erariale.

Il "**responsabile di imposta**", ovvero colui che, ai sensi dell'art. 64 del D.P.R. n. 600/1973, "è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili" (ad es. il notaio rogante). Tale soggetto ovviamente non manifesta, a differenza del contribuente, capacità contributiva, ma è condebitore solidale con quest'ultimo in ragione del fatto che partecipa, seppur indirettamente, all'attività da cui scaturisce l'imposizione tributaria. Per soppesare l'onere di dover pagare imposte in relazione a presupposti impositivi ascrivibili al contribuente, il legislatore, con l'art. 58 del T.U.R., ha voluto introdurre, a favore del responsabile d'imposta, la possibilità di surrogarsi "in tutte le ragioni, azioni e privilegi spettanti all'amministrazione finanziaria" ottenendo, previa dimostrazione del pagamento effettuato, decreto ingiuntivo provvisoriamente esecutivo che non può essere opposto dal contribuente motivando che "le imposte pagate non erano dovute o erano dovute in misura minore".

Analoga possibilità di surroga nei diritti dell'Amministrazione finanziaria è riconosciuta anche ai **cancellieri** ed i **segretari**, soggetti che, ai sensi dell'art. 54, comma 2 del T.U.R., sono obbligati al pagamento "limitatamente ai decreti di trasferimento emanati nei procedimenti esecutivi e agli atti da essi ricevuti".

In relazione, invece, a "gli altri atti degli organi giurisdizionali il pagamento dell'imposta deve essere effettuato... dalle **parti in causa** o dai soggetti nel cui interesse è richiesta la registra-

(2) Cfr. A. Busani, *Imposta di registro - Imposta ipotecaria e catastale - Imposta sostitutiva per i finanziamenti*, IPSOA Manuali, II edizione, Wolters Kluwer, pagg. 494-499.

zione” (ovvero, per utilizzare la categorizzazione introdotta, dai contribuenti), restando i cancellieri ed i segretari del tutto estranei all’obbligazione tributaria.

Proprio con riferimento alle “parti in causa” nei procedimenti che si concludano con pronunce giurisdizionali, occorre soffermarsi.

In linea generale, mutuando una definizione data dalla giurisprudenza di legittimità, ai fini dell’applicazione dell’art. 57 del D.P.R. n. 131/1986, sono parti in causa tutti coloro che hanno preso parte al giudizio, nei cui confronti la pronuncia giurisdizionale si è espressa nella parte dispositiva e la cui sfera giuridica è stata in qualche modo interessata dagli effetti della pronuncia (3).

Questa definizione generale va tuttavia ponderata in ragione di specifiche situazioni che possono incidere sulla sua portata: tra le altre (4), per quanto qui di interesse, il caso del litisconsorzio facoltativo.

3. Applicazione dell’imposta di registro e litisconsorzio facoltativo

In ambito tributario, il **litisconsorzio facoltativo** ricorre quando si è in presenza di un atto impositivo unitario con pluralità di destinatari, ma l’impugnazione proposta da uno dei coobbligati non è fondata su elementi impositivi comuni a tutti i destinatari (5).

Per converso, si ravvisa il caso del **litisconsorzio necessario** quando la causa, per il carattere inscindibile della situazione giuridica controversa, deve essere necessariamente instaurata contro più parti (6).

Con specifico riferimento all’imposta di registro ed in specie alle sentenze sottoposte a tassazione, è pacifico che sussista **solidarietà passiva** di tutte le parti del giudizio verso l’Amministrazione finanziaria per il pagamento dell’imposta, per cui, conformemente alla regola generale delle obbligazioni solidali, non sussiste litisconsorzio necessario tra i vari condebitori d’imposta nella lite tributaria (7).

Al contrario, tra i coobbligati è ammesso il litisconsorzio facoltativo, potendo nel giudizio intervenire in modo volontario o essere chiamati

quei soggetti che, come il ricorrente, siano destinatari dell’atto impositivo e parte del rapporto tributario in discussione.

Ebbene, con riferimento alla tassazione degli atti giudiziari ed alla nozione di parti in causa nel processo, è bene precisare che, secondo la giurisprudenza di legittimità, **oggetto dell’imposta di registro** non è la sentenza, ma il **rapporto** in essa racchiuso, quale indice di capacità contributiva.

Pertanto, il presupposto della solidarietà non può essere individuato nella mera situazione processuale del soggetto che, pur avendo partecipato al giudizio, sia rimasto totalmente estraneo al rapporto considerato nella pronuncia giudiziale, ma nel fatto che egli sia destinatario degli effetti del capo di sentenza assoggettabile ad imposta.

L’obbligazione solidale di pagamento dell’imposta di registro sulla sentenza emessa in un giudizio con pluralità di parti non grava pertanto, quando si tratti di litisconsorzio facoltativo, indiscriminatamente su tutti i soggetti che hanno preso parte al procedimento unico. In caso di litisconsorzio facoltativo, infatti, pur nell’identità delle questioni, permane l’autonomia dei rispettivi titoli, dei rapporti giuridici e delle singole *causae petendi*, con la conseguenza che le cause, per loro natura scindibili, restano distinte (8).

4. Applicazione dell’imposta di registro alle sentenze civili e concetto di parti in causa

Una volta approfondito il tema della solidarietà nell’imposta di registro e del litisconsorzio facoltativo, è opportuno ora indagare come effettivamente debba essere applicato l’art. 57 del D.P.R. n. 131/1986 in relazione alle sentenze civili e più in particolare se la sentenza - in quanto tale - debba essere inquadrata come unico atto ai fini dell’applicazione dell’imposta, ovvero sia necessario distinguere all’interno della medesima sentenza le singole statuizioni.

È opportuno sin da ora segnalare che la norma di cui all’art. 57 del D.P.R. n. 131/1986 si ritiene debba essere letta e interpretata nel senso che

(3) Cass. 29 gennaio 2008, n. 1925.

(4) Sentenza che definisce il giudizio nel caso di riunione di cause connesse, caso di intervento adesivo dipendente, caso di condanna al risarcimento dei danni da reato, caso in cui sia lo Stato ad essere parte in causa, cfr. A. Busani, in *Dir. prat. trib.*, n. 4/2018.

(5) Cass. 15 giugno 2010, n. 14378.

(6) Cass. 9 ottobre 2013, n. 22933.

(7) Cfr. Cass. 16 novembre 2011, n. 24063, Cass. 21 dicembre 2007, n. 27058, Cass. 21 novembre 2008, n. 27619, Cass. 13 novembre 2008, n. 27071 e Cass. 16 febbraio 2010, n. 3547, Cass. 12 novembre 2014, n. 24098.

(8) Cass. 11 giugno 2010, n. 14111; Cass. 11 giugno 2010, n. 14114; Cass. 23 febbraio 2012, n. 2748; Cass. 28 febbraio 2011, n. 4805; Cass. 21 luglio 2009, n. 16891.

Approfondimento

Imposta di registro

L'**obbligazione solidale** prevista per il pagamento dell'imposta dovuta in relazione ad una sentenza emessa in un **giudizio con pluralità di parti** non grava, quando si tratti di litisconsorzio facoltativo (9), indiscriminatamente su tutti i soggetti che hanno preso parte al procedimento unico, essendo oggetto dell'imposta, non la sentenza in quanto tale, ma il rapporto in essa racchiuso, con conseguente esclusione del vincolo di solidarietà nei confronti dei soggetti ad esso estranei.

Sul punto, la migliore giurisprudenza ha specificato che, nel caso di pluralità di parti evocate in giudizio per il medesimo titolo ovvero anche a diverso titolo in caso di identiche questioni (c.d. litisconsorzio facoltativo proprio o improprio *ex art. 103 c.p.c.*, commi 1 e 2), permane l'autonomia dei rispettivi titoli, dei rapporti giuridici e delle singole *causae petendi*, con la conseguenza che le **cause**, per loro natura scindibili, restano **distinte**.

Pertanto, come anticipato, poiché l'imposta non colpisce la sentenza in quanto tale, ma il rapporto racchiuso in essa, quale indice di capacità contributiva, il **presupposto della solidarietà** non può essere individuato nella mera **situazione processuale del soggetto** che, pur avendo partecipato al giudizio, sia rimasto totalmente **estraneo** al rapporto considerato nella **sentenza**. Con la conseguenza che, in tale ipotesi, tra le diverse statuizioni adottate in sentenza, non è dato ravvisare una relazione di "derivazione necessaria", ai sensi del D.P.R. n. 131, art. 21, comma 2 (*id est*: non si è in presenza di statuizioni, disposizioni/atti "intrinsecamente connessi tra loro da risultare rivolti alla realizzazione di una vicenda giuridica unitaria e inscindibile") (10). Non è impossibile, infatti, concepire l'esistenza dell'una disposizione (o statuizione)

se si prescinde dall'altra. Non si determina quindi una connessione oggettiva per volontà della legge o per l'intrinseca natura delle diverse disposizioni (o statuizioni), a nulla rilevando l'esistenza, tra le stesse, di una mera connessione soggettiva.

L'art. 21 del D.P.R. n. 131/1986 consente, infatti, esclusivamente di unificare le disposizioni di un atto ai fini dell'applicazione unitaria dell'imposta di registro nella misura più onerosa (tra quelle cui darebbe luogo l'applicazione separata dell'imposta a ciascuna disposizione/statuizione). Il tenore letterale di questa disposizione prevede appunto che, "se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per loro natura le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto". Il secondo comma di detta disposizione specifica che, se le disposizioni contenute nell'atto derivano necessariamente le une dalle altre, l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla disposizione più onerosa.

Se questi sono i principi, desumibili dalle norme menzionate, allora è evidente che la sentenza non deve essere trattata dal punto di vista tributario come un unico atto con un insieme indistinto di disposizioni. Per individuare il corretto trattamento tributario è necessario indagare il **contenuto del dispositivo della sentenza** e verificare nei confronti di quali **parti** la pretesa attorea è stata riconosciuta e - quindi - quali parti siano da considerare rilevanti ai fini del giudicato della sentenza.

Dunque, per evitare di assolvere a un **pagamento non dovuto**, sarà opportuno di volta in volta verificare se si è effettivamente parti "processuali" (11), nel modo inteso sia secondo la disciplina civilistica che secondo quella tributaria, in

(9) Cfr. A.A. Genise, "Il Litisconsorzio tributario", in *il fisco*, n. 21/2011, pag. 3333. L'Autore ricorda che, seppur non espressamente previsto dal D.Lgs. n. 546/1992, il litisconsorzio facoltativo iniziale è ammesso nel processo tributario; e ciò per due ordini di ragioni: il rinvio di cui all'art. 1, comma 2, del detto D.Lgs. al Codice di procedura civile e, dunque, anche all'art. 103 di detto Codice (più parti possono agire o essere convenute nello stesso processo, quando tra le cause che si propongono esiste connessione per l'oggetto o per il titolo dal quale dipendono, oppure, quando la decisione dipende, totalmente o parzialmente dalla risoluzione di identiche questioni). Inoltre, l'Autore ricorda che la legge processuale tributaria ammette, poi, il litisconsorzio facoltativo successivo, nelle ipotesi di soggetti destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso (art. 14, comma 3); tale litisconsorzio può realizzarsi o con intervento volontario o per mezzo di chiamata.

(10) Cass. n. 10789/2004.

(11) Cfr. sentenza della Commissione tributaria provinciale

di Milano n. 8086/3/16 del 24 ottobre 2016. In tale pronuncia, i giudici hanno specificato che per il pagamento dell'imposta di registro sulle sentenze aventi natura patrimoniale, ai fini della responsabilità solidale delle parti in causa, è del tutto irrilevante che si tratti di parte attrice o convenuta o che la parte sia risultata soccombente o vittoriosa nel giudizio. Quindi, per "parti in causa" devono intendersi esclusivamente quei soggetti nei confronti dei quali è stata emessa la sentenza. Con specifico riferimento all'ipotesi di pagamento dell'imposta dovuta in relazione a una sentenza emessa in presenza di pluralità di parti, in caso di litisconsorzio facoltativo, l'obbligazione solidale posta a carico delle parti in causa non grava indiscriminatamente su tutti i soggetti che hanno preso parte al procedimento unico. Il presupposto della solidarietà, quindi, non può essere individuato nella mera situazione processuale del soggetto che, pur avendo partecipato al giudizio, sia rimasto totalmente estraneo al rapporto considerato nella sentenza. Ciò in quanto l'imposta di registro colpisce un rap-

particolare nel significato previsto dall'art. 57, comma 1 del D.P.R. n. 131/1986 (12).

In conformità a questi principi, si è espressa la Corte di cassazione con la sentenza n. 14112 del 12 giugno 2010", in relazione ad un'ipotesi di un giudizio di risarcimento dei danni promosso nei confronti di una pluralità di soggetti asseritamente concorrenti nella produzione di un fatto illecito, conclusosi con la condanna soltanto di alcuni convenuti, ed il rigetto della domanda nei confronti di altri, ha escluso, quanto ai convenuti nei cui confronti è stata respinta la domanda, l'applicabilità del vincolo solidale previsto dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 57". Ciò perché, ha chiarito la Corte, non vi è "alcun legame di derivazione necessaria tra la statuizione di condanna e quella di reiezione della domanda", di guisa che, "all'esito del giudizio, non vi è al-

cun rapporto sostanziale tra la parte attrice e il convenuto vittorioso, ma un mero rapporto processuale il cui contenuto economico è limitato alle spese giudiziali ovvero all'ipotesi di responsabilità aggravata di cui all'art. 96 c.p.c."

Nella giurisprudenza di merito, si segnala l'interessante sentenza della Commissione tributaria provinciale di Roma n. 21214/18 del 20 dicembre 2018. Essa riguarda il caso di una domanda giudiziale proposta da una curatela fallimentare di una società avente ad oggetto l'accertamento della responsabilità dell'amministratore e la condanna dello stesso al risarcimento dei danni in relazione ad una serie di disposizioni patrimoniali pregiudizievoli del fallimento (13); poiché uno di tali atti era costituito da una *datio in solutum* di beni della fallita in favore della ricorrente, la quale vantava un credito di pari importo, in

porto economico, nella forma giuridica nella quale esso si presenta.

(12) Cfr. G. Salanitro, "La registrazione dei procedimenti contenziosi tra solidarietà passiva e compensazione", in *Corr. Trib.*, n. 30/2016, pag. 2376. L'Autore evidenzia che le parti in causa non sono definite dalla legge del registro e, anche con riferimento al diritto processuale civile, non si ritrova una definizione legislativa della nozione di parte. Nella dottrina e nella giurisprudenza, si riscontra, però, l'identificazione delle parti in coloro che compiono gli atti del processo, ne subiscono gli effetti e sono destinatari del provvedimento del giudice. In altri termini, sono parti coloro che propongono la domanda, coloro nei cui confronti la domanda è proposta e coloro che intervengono nel giudizio. Non è parte il difensore, che compie gli atti del processo in nome della parte, in forza di un atto designato dalla legge come procura, ma che per l'opinione prevalente è una semplice designazione, priva di conferimenti di poteri (normalmente esistenti in una vera procura) in quanto i poteri discendono dalla legge. Qualora il rapporto sostanziale fatto valere in giudizio abbia più di due soggetti, e la decisione non possa pronunciarsi che nei confronti di più parti, questi debbono intervenire nel processo, dando vita alla fattispecie di litisconsorzio necessario (art. 102 c.p.c.). Diverso è il caso del litisconsorzio facoltativo, che si ha quando, per ragioni di opportunità, più parti possono agire o essere convenute nello stesso processo, quando tra le cause che si propongono esiste connessione per l'oggetto o per il titolo o per la necessità di risolvere identiche questioni. In questo caso si è in presenza o di distinti rapporti, tra loro connessi, o di un unico rapporto sostanziale plurisoggettivo, nel quale però il litisconsorzio è solo facoltativo in quanto la pronuncia su di esso può regolare i rapporti solo tra alcuni di quei soggetti, senza che sia necessaria la partecipazione di tutti.

(13) Cfr. A. Busani, "La tassazione degli atti dell'autorità giudiziaria", in *Dir. prat. trib.*, n. 4/2018, pag. 1768. L'Autore opera una interessante distinzione all'interno dell'articolo circa le sentenze recanti (i) una statuizione di condanna che sono soggette all'applicazione dell'imposta di registro proporzionale del 3% sull'importo per il quale la condanna è stata comminata (con l'eccezione del caso della parte per cui le sentenze "dispongono il pagamento di corrispettivi o prestazioni soggetti all'imposta sul valore aggiunto"), (ii) i provvedimenti giudiziari di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale che devono essere tassati con l'aliquota dell'1 per cento (con l'eccezione dei

casi di accertamento di crediti derivanti da operazioni soggette all'IVA, caso nel quale si applica l'imposta di registro in misura fissa e (iii) i provvedimenti giudiziari "non recanti trasferimento, condanna o accertamento di diritti a contenuto patrimoniale" che devono essere tassati con l'imposta in misura fissa. Inoltre, l'Autore specifica che per "parti in causa" si intendono "tutti coloro che hanno preso parte al giudizio" "e la cui sfera giuridica è stata in qualche modo interessata dagli effetti della pronuncia" (e, quindi, l'attore, il convenuto, ancorché contumace, e gli eventuali altri soggetti intervenuti nel processo medesimo ai sensi degli artt. 105-107 c.p.c.), tenendo conto che:

a) nel caso di riunione di cause connesse, la sentenza che definisce il giudizio, pur formalmente unica, consta in realtà di tante pronunce quante sono le cause riunite;

b) nel caso di litisconsorzio facoltativo, è oggetto dell'imposta, quale indice di capacità contributiva, "non la sentenza in quanto tale, ma il rapporto sostanziale in essa racchiuso, con conseguente esclusione del vincolo di solidarietà nei confronti dei soggetti ad esso estranei", e ciò in quanto il presupposto dell'obbligazione solidale per il pagamento dell'imposta di registro non può essere ravvisato in una mera situazione processuale, ma nel fatto che un dato soggetto sia destinatario degli effetti del capo di sentenza in ordine al quale è applicabile l'imposta;

c) nel caso di intervento adesivo dipendente, la solidarietà non si estende ai soggetti estranei al rapporto sostanziale considerato nella sentenza;

d) nel caso di condanna al risarcimento danni derivanti da reato, obbligato al pagamento dell'imposta è (ai sensi dell'art. 60, comma 2, T.U.R.) solo il condannato, non essendovi in tale fattispecie alcun altro obbligato in solido (pertanto, evidentemente, non è obbligato al pagamento l'attore costituitosi parte civile nel processo penale);

e) nel caso in cui sia lo Stato ad essere parte in causa, dal combinato disposto dell'art. 57, 1° comma, T.U.R., e dell'art. 159, D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, si deve desumere che, qualora l'amministrazione dello Stato non si attivi per la registrazione, la parte privata è obbligata per l'intera imposta dovuta; in caso contrario, la parte d'imposta dovuta dallo Stato (di regola, la metà, ai sensi del predetto art. 159, D.P.R. n. 115/2002) è prenotata a debito e la controparte risponde unicamente per la quota residuale.

Approfondimento

Imposta di registro

via alternativa e subordinata rispetto alla pretesa risarcitoria nei confronti dell'amministratore, il fallimento chiedeva la revoca dell'atto di disposizione suddetto ai sensi dell'art. 67 L.F.

La sentenza del Tribunale civile di Roma, oggetto di registrazione, ha accolto la domanda risarcitoria nei confronti dell'amministratore e respinto quella nei confronti della ricorrente. A tal proposito, la Commissione tributaria di Roma ha opportunamente evidenziato che, in caso di litisconsorzio facoltativo, più d'uno sono i rapporti giuridici dedotti in causa, e l'unicità del giudizio è dettata essenzialmente da ragioni di economia processuale in ragione dell'opportunità di trattare congiuntamente cause scindibili.

La regolamentazione processuale ha inevitabili riflessi sulla disciplina tributaria, che, nella formulazione normativa di cui all'art. 57 del D.P.R. n. 131/1986, è riferita alla singola causa, ossia al singolo rapporto processuale tra attore e convenuto come individuato dalla domanda giudiziale. È dunque pacifico che, "in tema di imposta di registro, l'**obbligazione solidale** prevista dall'art. 57 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 per il pagamento dell'imposta dovuta in relazione ad una sentenza emessa in un giudizio con **pluralità di parti non grava**, quando si tratti di **litisconsorzio facoltativo**, sui **oggetti** che **non** siano **parti** del rapporto sostanziale oggetto del **giudizio**, assumendo rilievo non la sentenza in quanto tale, ma il rapporto racchiuso in essa, quale indice di capacità contributiva. Ne consegue che il presupposto della solidarietà non può essere individuato nella mera statuizione processuale del soggetto che, pur avendo partecipato al giudizio, sia rimasto totalmente estraneo al rapporto considerato nella sentenza (Cassazione Sez. 6 - 5, ordinanza n. 21134 del 8/10/2014)" (14).

Il principio, volto a differenziare la posizione delle parti in relazione alla effettiva capacità contributiva - quale si rinviene dall'oggetto della decisione -, è talmente pacifico che la giurisprudenza di legittimità lo ha espresso anche per le ipotesi in cui la domanda abbia ad oggetto una richiesta solidale di risarcimento del danno, che venga accolta soltanto nei confronti di alcuni convenuti: "nel caso in cui un giudizio di risar-

cimento del danno promosso nei confronti di una pluralità di soggetti asseritamente concorrenti nella produzione di un fatto illecito si concluda con la **condanna** soltanto di **alcuni convenuti**, ed il **rigetto della domanda** nei confronti degli **altri**, questi ultimi **non** sono **solidalmente responsabili** per il pagamento dell'**imposta proporzionale di registro** relativa alla statuizione della condanna, ai sensi dell'art. 57 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, vertendosi in ipotesi di litisconsorzio facoltativo, con la conseguente autonomia dei rapporti giuridici cui si riferiscono le statuizioni contenute nella sentenza, e non trovando applicazione l'art. 21 del D.P.R. n. 131 cit. in quanto non sussiste alcun legame di derivazione necessaria tra la statuizione di condanna e quella di reiezione della domanda, fondata su distinte valutazioni risultanti da una ricostruzione dei fatti diversa da quella prospettata dall'attore, e non vi è alcun rapporto sostanziale tra quest'ultimo ed i convenuti vittoriosi, ma un mero **rapporto processuale** il cui contenuto economico, limitato alle spese processuali ovvero all'ipotesi di responsabilità aggravata *ex art. 96 del cod. proc. civ.*, è **estraneo** a quello in funzione del quale è liquidata l'**imposta** pretesa dal Fisco". (Cass., Sez. V, sentenza n. 14112 dell'11 giugno 2010).

Facendo propri questi principi di diritto, la Commissione tributaria provinciale di Roma ha chiarito che la pretesa dell'Amministrazione finanziaria, avanzata con l'avviso di liquidazione nei confronti della ricorrente, era illegittima. Infatti, l'analisi della sentenza ha evidenziato che, non soltanto la domanda proposta dal fallimento nei confronti della ricorrente era autonoma e distinta (nonché di valore enormemente inferiore) rispetto a quella proposta nei confronti dell'altro convenuto, ma anche che essa è stata respinta da giudice con autonoma statuizione, a dimostrazione della autonomia delle due domande. Conseguentemente, secondo i giudici andava distinta la posizione delle parti ai fini del pagamento dell'imposta di registro e l'Amministrazione finanziaria avrebbe dovuto indagare il contenuto concreto della sentenza prima

(14) Cfr. anche Cass. 24 gennaio 2018, n. 1710. Secondo questa pronuncia, in tema di imposta di registro, l'obbligazione solidale prevista dall'art. 57 del D.P.R. n. 131/1986, nell'ipotesi di processo con pluralità di parti, ove si tratti di litisconsorzio facoltativo, non grava anche sui soggetti estranei al rapporto sostanziale oggetto del giudizio, assumendo rilevanza, quale indice di capacità contributiva, detto rapporto e non la sentenza in quanto tale, atteso che una differente soluzione avrebbe

l'irragionevole effetto di far corrispondere l'imposta di registro in misura diversa a due soggetti, responsabili di una stessa condotta e condannati al pagamento di una medesima somma di denaro, per il solo fatto di essere condannati, il primo, mediante una sentenza contenente anche un altro capo avente natura condannatoria a carico di un altro soggetto, ed il secondo no.

di applicare l'imposta e il rapporto racchiuso in essa (15).

L'esigenza di tenere distinte, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, le varie statuizioni della medesima sentenza - in quanto riferibili a distinti rapporti giuridici, in via originaria e successiva - risiede peraltro nella stessa logica interna dello specifico **presupposto impositivo**, come descritto dal D.P.R. n. 131/1986, artt. 1 e 7, che deve essere individuato, non nell'atto considerato in sé quale mero documento, ma nell'**atto giuridico** avente **contenuto economico** in quanto considerato nella sua idoneità a produrre ricchezza e dunque sintomo di capacità contributiva.

D'altronde la liquidazione della imposta mediante applicazione di una aliquota percentuale predeterminata, come nel caso dell'art. 8, comma 1, lett. B), Tariffa Prima Parte, del D.P.R. n. 131/1986 (16), risponde al principio di capacità contributiva laddove l'aliquota venga applicata, come nella specie, su base imponibile variabile, secondo il valore dell'obbligazione/diritto o del bene - D.P.R. n. 131/1986, *ex* artt. 43 e 51 - su cui la sentenza ha statuito, mentre risulterebbe inapplicabile a statuizioni prive di tale contenuto economico e dunque non determinabili mediante base imponibile variabile - per le quali l'art. 8 (17), comma 1, lett. D) della Tariffa pre-

vede l'applicazione dell'imposta in misura fissa (18) -.

Del resto, che questa sia la *ratio* delle sopra richiamate disposizioni lo si desume anche dal tenore di alcune istruzioni emanate dall'**Agenzia delle entrate** ed in particolare dalla risoluzione n. 82/E del 21 novembre 2013. In questa pronuncia di prassi, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che il rapporto di solidarietà passiva deve trovare applicazione solo con riferimento alle parti del processo coinvolte nel rapporto sostanziale considerato nella sentenza, con esclusione, pertanto, dei soggetti che a detto importo risultano estranei. Nello stesso senso si è espressa l'Amministrazione finanziaria con la risoluzione n. 95/E del 19 novembre 2015, dove è stato chiarito che, nel caso del litisconsorzio facoltativo, ove ciascun soggetto agisca per la tutela di un autonomo diritto e le statuizioni della sentenza sono riferite a ciascun rapporto giuridico, ogni attore privato, parte del processo, risulterà responsabile del pagamento dell'imposta di registro relativa esclusivamente alla propria posizione giuridica. L'imposta dovrà essere, quindi, liquidata *pro-quota* dall'Ufficio nei confronti di ciascun attore, in ragione del rapporto giuridico oggetto della statuizione della sentenza allo stesso riferibile (19).

(15) Cfr. P. Castellano, "I soggetti obbligati al pagamento dell'imposta di registro sulle sentenze civili", in *il fisco*, n. 6/2010, L'articolo richiama una interessante pronuncia della Comm. trib. prov. di Piacenza n. 31/2/08, pronunciata il 14 maggio 2008 e depositata il 21 maggio 2008. Detta sentenza riguardava il caso di una banca che aveva impugnato l'avviso di liquidazione ed irrogazione delle sanzioni con il quale veniva richiesto il pagamento delle imposte di registro, ipotecaria e catastale per la registrazione della sentenza del Tribunale civile resa in tema di divisione immobiliare proposta dagli eredi. Anche in questo caso, la Commissione ha statuito la mancanza dei presupposti soggettivi per l'applicazione delle imposte e tributi richiesti, in quanto la banca doveva considerarsi soggetto estraneo al rapporto considerato in sentenza e la domanda da essa presentata non aveva immediato fondamento sul rapporto oggetto della decisione.

(16) Circa il disposto dell'art. 8, Parte Prima della Tariffa, giova specificare che le ipotesi individuate dal legislatore ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro sono tassative e tipizzate. Sul punto, anche l'Amministrazione finanziaria, con la risoluzione n. 45/E/2001, ha chiarito che l'art. 8 della Tariffa Parte Prima del Testo Unico Imposta di Registro dalle lett. a) alla lett. g), reca una elencazione tassativa degli atti soggetti a registrazione, individuando altresì la relativa imposta.

(17) In merito alla corretta applicazione dell'art. 8 della Tariffa, Parte Prima, dell'Imposta di Registro, giova ricordare il contenuto della sentenza della Corte di cassazione n. 94566 del 12 giugno 2003. In questa occasione, la Suprema Corte ha avuto modo di specificare che, "nel caso in cui l'atto da registrare

sia una sentenza, per stabilire i presupposti e i criteri della tassazione, occorre far riferimento al contenuto e 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 forma il giudicato".

(18) Nello stesso senso, si è espressa la sentenza n. 24101 del 12 novembre 2014 della Corte di cassazione. Più in particolare, la Suprema Corte ha specificato che non è pertanto obbligato al pagamento dell'imposta di registro il debitore solidale in caso di litisconsorzio facoltativo nei cui confronti sia stata rigettata la domanda risarcitoria, accolta, invece, nei riguardi degli altri condebitori. In tali casi si determinerebbe l'obbligo di esclusivo pagamento dell'imposta fissa di registro per sentenze "non recanti condanna", di cui all'art. 8, lett. d) del tariffario.

(19) La risoluzione richiama la sentenza del 15 maggio 2006 della Corte di cassazione, n. 11149. In questa sentenza, la Suprema Corte ha precisato che, "in caso litisconsorzio facoltativo, pur nell'identità delle questioni, permane autonomia dei rispettivi titoli, dei rapporti giuridici e delle singole *causae petendi*, con la conseguenza che le cause, per loro natura scindibili, restano distinte, con una propria individualità in relazione ai rispettivi legittimi contraddittori; con l'ulteriore conseguenza che la sentenza che le definisce - sebbene formalmente unica - consta, in realtà, di tante pronunzie quante sono le cause riunite, le quali conservano la loro autonomia anche ai fini delle successive impugnazioni che ben possono svolgersi separatamente le une dalla altre..... (*ex multis*, Cass. n. 1103/2000)".

5. Conclusioni e interpretazioni

Sulla base delle conclusioni della Commissione tributaria provinciale e della Corte di cassazione appena citate e dei principi generali indicati nel presente intervento, risulta chiaro in quali situazioni paradossali possano trovarsi quei contribuenti che, pur non essendo in alcun modo incisi dalle statuizioni previste dalle sentenze emesse dai Tribunali civili e dai rapporti cristallizzati con il giudizio, sono considerati dall'Eraio quali soggetti solidalmente responsabili del pagamento dell'imposta d'atto, soltanto perché partecipanti nella controversia decisa.

Sarebbe auspicabile, quindi, che l'Amministrazione finanziaria, al fine di evitare il proliferare di inutili e defatiganti contenziosi, adotti, nella liquidazione delle imposte e nell'esaminare il contenuto delle sentenze sottoposte a registrazione, un **approccio diversificato** a seconda della posizione processuale delle singole parti e in relazione alla circostanza che la specifica sentenza riveli effettivamente una specifica capacità contributiva, applicando le istruzioni contenute nelle richiamate recenti pronunce di prassi.