



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI LOMBARDIA

SEZIONE 17

riunita con l'intervento dei Signori:

- |                          |           |          |            |
|--------------------------|-----------|----------|------------|
| <input type="checkbox"/> | LAMANNA   | FILIPPO  | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | SCARZELLA | FABRIZIO | Relatore   |
| <input type="checkbox"/> | RUTA      | GAETANO  | Giudice    |
| <input type="checkbox"/> |           |          |            |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 919/2020  
depositato il 20/02/2020

- avverso la pronuncia sentenza n. 5590/2019 Sez:17 emessa dalla Commissione  
Tributaria Provinciale di MILANO  
contro:

**difeso da:**  
FRANZONI PAOLO  
VIA SOLFERINO 7 20121 MILANO

**proposto dall'appellante:**  
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE I DI MILANO  
VIA DEI MISSAGLIA, 97 20142 MILANO MI

**Atti impugnati:**  
AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 2016001SC0000135600001 REGISTRO 2016

SEZIONE

N° 17

REG.GENERALE

N° 919/2020

UDIENZA DEL

25/11/2020 ore 15:05

N°

**2838/2020**

PRONUNCIATA IL:

**25 novembre 2020**

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

**03 dicembre 2020**

Il Segretario

Dott. Luigi Parasiliti Bellocchi

### La sentenza appellata

1 Con l'odierno atto di appello Agenzia delle Entrate impugna la sentenza in epigrafe con cui i giudici di prime cure accoglievano il ricorso introduttivo proposto dalla Società nei confronti dell'avviso di liquidazione, avente ad oggetto la sottoposizione, a imposta di registro, della sentenza emessa dal Tribunale di Milano per l'omologa del concordato preventivo proposto dalla società.

I primi giudici accoglievano il ricorso sulla scorta di quanto stabilito dall'art. 21 Tuir.

### I motivi di appello e le controdeduzioni

1 Con l'odierno atto di appello la Difesa del contribuente rileva che "la ricostruzione proposta dalla controparte, acriticamente accolta dalla Commissione Tributaria con la sentenza di primo grado, non è corretta"; che la "ratio" dell'art. 21 comma 3 del TUR è "da rinvenire nella necessità di evitare la doppia imposizione derivante dall'applicazione dell'imposta di registro sul debito accollato e sull'accollo stesso", con sua conseguente applicazione anche nel caso in cui vi sia un rapporto di accessorietà tra il debito e l'accollo; che, nel caso di specie, "l'atto di accollo si configura come autonomo rispetto al debito", con conseguente inapplicabilità della norma in esame pena, in caso contrario, la mancata applicazione di qualsivoglia tassazione; che "l'accollo delle obbligazioni scaturenti dal concordato da parte del terzo assuntore costituisc(e) una disposizione intrinsecamente connessa a quella relativa al trasferimento dell'attivo fallimentare, essendo entrambe finalizzate a realizzare una vicenda giuridica unitaria e inscindibile"; che "all'accollo dei debiti fallimentari da parte del terzo assuntore va applicata l'aliquota del 3% ai sensi dell'art. 9 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR"; che "per tale ragione l'Ufficio ha correttamente liquidato l'imposta relativa all'accollo del debito (3%) e non la più bassa relativa trasferimento dell'attivo fallimentare".

2.1 Con il secondo motivo di impugnazione l'ufficio rileva che i primi giudici, dopo aver illecitamente annullato l'atto impugnato, omettevano di pronunciarsi "in relazione all'inapplicabilità dell'imposta proporzionale di registro" evidenziando che, in caso di concordato fallimentare con l'intervento di un terzo assuntore, "la sentenza di omologa di

 1

concordato rappresenta il momento dal quale scaturiscono determinati effetti sia per il soggetto fallito che per il terzo assuntore”.

2.2 L'ufficio, in subordine, richiama le proprie precedenti difese e rileva che “il concordato fallimentare con terzo assuntore è caratterizzato, da un lato, dall'accollo del debito (come disciplinato dall'art. 1273 cc) e dall'altro dal corrispettivo della cessione dell'attivo fallimentare”; che tale fattispecie è caratterizzata da negozi giuridici che, seppur connessi, permangono autonomi”; che la Risposta n.55 del 2018 citata dalla controparte “esula completamente dal concreto caso in esame in quanto è riferibile esclusivamente alle imposte “dirette” e non all'imposta di registro”.

2.3 In ulteriore subordine l'ufficio rileva che “all'accollo deve essere applicata l'imposta di registro in misura proporzionale, non trattandosi di operazione soggetta a IVA”, ma di atto autonomo rispetto all'obbligazione da cui nasce”, con conseguente irrilevanza della soggezione del debito principale a IVA” e con conseguente inapplicabilità dell'art. 40 del TUR relativo all'alternatività IVA/Registro, esclusivamente applicabile, come chiarito nella Circolare n. 27 del 2012, “solo ed esclusivamente in riferimento ai trasferimenti facenti parte dell'attivo fallimentare nell'ipotesi in cui intervengono operazioni soggette ad IVA (in applicazione dell'art. 8 lettera a) della Tariffa Parte I del TUR”

3 Con atto di controdeduzioni la contribuente ritiene incomprensibile e contraddittorio l'appello dell'ufficio e rileva che l'Ufficio “prima sostiene l'unitarietà della vicenda (ovviamente al solo fine di richiamare l'art. 21, c. 2, e pretendere di tassare, pertanto, secondo la soluzione più onerosa per il contribuente, massimizzando il gettito fiscale), ma poi, all'opposto, la nega (ovviamente per evitare le conseguenze dell'art. 21, c. 3, che invece smonta integralmente tale impostazione)”; che, nel caso in esame, “esiste un solo atto, che determina il trasferimento dell'attivo in contropartita dell'accollo del passivo, due facce della stessa medaglia, indissolubilmente legate che l'Ufficio non può scomporre e ricomporre a proprio piacimento”; che “è pacifico che l'imposta colpisce gli atti (art. 2, TUR), in questo caso l'accollo del debito...e che l'imposta non colpisce il debito in quanto tale”, non trattandosi di “atto rientrante nelle categorie individuate dal legislatore”; che “non esiste il caso di contemporanea tassazione, due volte, dell'accollo e del debito” esistendo il solo “caso di tassazione, una sola volta, dell'accollo del debito, nella misura del 3% del debito stesso”; che l'atto di accollo “non è un atto autonomo, indipendente, ma è una porzione del trasferimento dell'immobile, un di cui del pagamento del prezzo medesimo”; che, nel caso di specie, l'imposta è al più dovuta sull'atto di

 2

trasferimento dei beni e diritti che formano l'attivo fallimentare" e non "può essere dovuta sull'accollo.

3.1 La Difesa, in subordine, "senza alcun contenuto ammissivo, ma solo per mera completezza espositiva e correttezza nei rapporti con l'Amministrazione", ripropone le tesi difensive esposte in primo grado.

3.2 Con memoria trasmessa il 11.11.2020 la Difesa reitera le proprie difese e produce recente e conforme sentenza della Suprema Corte.

Il procedimento, a causa dell'emergenza sanitaria Covid-19, veniva rinviato di ufficio all'udienza del 25.11.2020.

Tale udienza veniva svolta con modalità telematica mediante scambio di note scritte secondo l'ipotesi di cui all'art. 27, comma 2, D.L n. 137/2020.

Il Collegio ha quindi trattenuto la causa in decisione in camera di consiglio (svoltasi telematicamente con l'utilizzo di adeguata tecnologia regolarmente funzionante, come attesta il Presidente del Collegio anche sottoscrivendo la presente sentenza) sulla base degli atti conclusivi.

#### **Motivi della decisione**

4 Ritiene il Collegio l'infondatezza dell'appello.

In via preliminare va innanzitutto rilevato, per condivisibile orientamento della Suprema Corte, che *l'art. 21, comma 3, d.P.R. 131/1986 esclude l'autonoma tassabilità degli «accolli di debiti ed oneri collegati e contestuali ad altre disposizioni»* (v. Cass. N. 8786/2017).

Nel merito è, pertanto, corretto quanto sostenuto dai primi giudici visto che il previsto accollo del passivo fallimentare, da parte della contribuente, "altro non è che la modalità di pagamento del corrispettivo del trasferimento dell'attivo fallimentare" e, cioè, "il controvalore del trasferimento in suo favore della massa attiva".

L'accollo non costituisce, pertanto, nel caso in esame, un atto negoziale a sé stante e autonomo, come erroneamente sostenuto dall'ufficio, ma un atto accessorio, alla stregua di una "clausola" negoziale, del debito (accolato), oggetto dell'atto di concordato in esame, come tale non autonomamente sottoponibile all'imposta di registro.

Lo stesso ufficio, nel proprio atto difensivo, sostiene, che "l'accollo delle obbligazioni scaturenti dal concordato da parte del terzo assuntore costituisca una disposizione intrinsecamente connessa



3

a quella relativa al trasferimento dell'attivo fallimentare, essendo entrambe finalizzate a realizzare una vicenda giuridica unitaria e inscindibile".

L'art.21 comma 3 DPR 131/1986, essendo volto a evitare, in casi simili, "la doppia imposizione derivante dall'applicazione dell'imposta di registro sul debito accollato e sull'accollo stesso", è, pertanto, sicuramente applicabile nel caso di specie.

4.1 La motivazione della sentenza impugnata non è, infine, carente visto che l'atto impugnato applicava, erroneamente, l'imposta di registro sull'accollo in esame e che l'ufficio, nelle proprie controdeduzioni ( depositate nel giudizio di primo grado), non insisteva, in via subordinata, per l'applicazione dell'imposta proporzionale di registro sull'atto di trasferimento contenuto nel concordato.

Non era pertanto possibile per i primi giudici- al pari della adita commissione regionale- in assenza di apposita e tempestiva specifica domanda, emettere tale tipo di statuizione.

Quanto fin qui esposto è assorbente rispetto all'esame delle restanti istanze ed eccezioni delle parti e comporta il rigetto dell'atto di appello, la conferma della sentenza impugnata e l'integrale compensazione delle spese di lite tra le parti, stante la natura e l'esigua durata della controversia e la sottoponibilità dell'atto in esame all'imposta di registro, anche se in termini diversi da quanto previsto dall'atto impugnato.

#### PQM

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI MILANO, definitivamente pronunciando, conrtariis reiectis

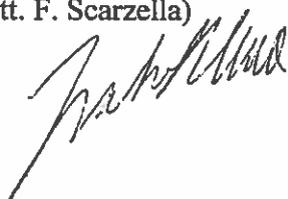
Rigetta l'appello confermando la sentenza appellata

Compensa integralmente tra le parti le spese di lite del presente grado di giudizio.

Così deciso in Milano il 25.11.2020

Il giudice relatore

(dott. F. Scarzella)



il Presidente

(dott. F.Lamanna)

