

**Civile Sent. Sez. 5 Num. 14772 Anno 2024**

**Presidente: SORRENTINO FEDERICO**

**Relatore: PICARDI FRANCESCA**

**Data pubblicazione: 27/05/2024**



## **SENTENZA**

sul ricorso iscritto al n. 20739/2017 R.G. proposto da:

ECODEM SRL, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI SAVORELLI 11, presso lo studio dell'avvocato CHIOZZA ANNA (CHZNNA59R62H501Z), che la rappresenta e difende unitamente all'avvocato TOLENTINATI MAURIZIO (TLNMRZ62H05L781R)

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO (ADS80224030587), che la rappresenta e difende

-controricorrente-

nonché

LISCATE IMMOBILIARE, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DENZA 19, presso lo studio dell'avvocato LORENZO GIULIANELLI (GLNLNZ73A19H501J), che la rappresenta e difende,

-interveniante volontario-

avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG.LOMBARDIA - SEZ.DIST. BRESCIA n. 426/2017 depositata il 06/02/2017,  
udita la relazione svolta alla pubblica udienza del 17/05/2024 dal Consigliere FRANCESCA PICARDI.

### **FATTI DI CAUSA**

1. ECO-DEM s.r.l. e LISCATE immobiliare s.r.l. hanno impugnato l'avviso di liquidazione dell'imposta ed irrogazione delle sanzioni, con cui l'Agenzia delle Entrate, in ordine alla richiesta di registrazione del verbale di conciliazione giudiziale del Tribunale di Bergamo del 24 luglio 2012, avente per oggetto una transazione intervenuta tra le due suddette società, previa qualificazione della stessa come novativa, ha liquidato in euro 35.327 l'imposta di registro, applicando l'aliquota del 3% sull'importo della transazione, ex art. 9 della Tariffa, parte Prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986. Ad avviso delle ricorrenti, la transazione conclusa non ha natura novativa in quanto ha ad oggetto prestazioni derivanti da fatture, emesse con applicazione dell'IVA, e si traduce in un mero accordo di pagamento (in particolare le parti, venuto meno il rapporto fiduciario, hanno sciolto il rapporto contrattuale di appalto per il futuro ed hanno convenuto il pagamento delle prestazioni già eseguite con le stesse modalità originariamente pattuite e, cioè, in parte in danaro ed in parte con trasferimenti immobiliari - sempre soggetti a i.v.a.).

2. La Commissione Tributaria Provinciale di Bergamo ha respinto i ricorsi riuniti presentati dalla ECO-DEM s.r.l. e dalla LISCATE immobiliare s.r.l.

3.L'appello proposto da ECO-DEM s.r.l. è stato rigettato. La Commissione Tributaria Regionale ha ribadito la qualificazione dell'operazione quale transazione novativa, come tale assoggettata all'imposta di registro in misura proporzionale («detta transazione non concerne soltanto crediti derivanti da fatture assoggettate ad i.v.a., ma ha natura novativa: infatti, le ricorrenti decidevano di sciogliere il contratto tra loro in essere .....la transazione in oggetto non restava nei limiti dell'originaria obbligazione, ma conteneva una novazione rispetto a quest'ultima, come si può rilevare dal fatto che le società avevano dato atto della sostituzione del preesistente rapporto giuridico con un altro, dichiarando esplicitamente che le parti decidono consensualmente di sciogliere il rapporto negoziale in essere»).

4.Avverso detta sentenza ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi, la ECO-DEM s.r.l.

5. Si è costituita con controricorso l'Agenzia delle entrate, chiedendo il rigetto del ricorso.

6. Il ricorso, originariamente trattato in Sesta Sezione, è stato rinviato alla pubblica udienza del 17 maggio 2024.

7. Risultano depositate la memoria della ricorrente e le conclusioni scritte della Procura Generale, che ha chiesto accogliersi il ricorso.

8.In data 6 maggio 2024 ha depositato comparsa di costituzione volontaria Liscate Immobiliare s.r.l., che, premesso di essere litisconsorte necessaria, ha aderito alle conclusioni della ricorrente.

9. Alla pubblica udienza del 17 maggio 2024 la Procura Generale ha concluso per l'inammissibilità dell'intervento e nel merito ha confermato le conclusioni scritte; la ricorrente ha concluso per l'ammissibilità dell'intervento e nel merito ha chiesto accogliersi il ricorso; l'Agenzia delle Entrate ha chiesto rigettarsi il ricorso

## **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. In via pregiudiziale occorre verificare l'ammissibilità dell'intervento di Liscate immobiliare s.r.l., coobbligata solidale per l'imposta di registro di cui si discute nel presente giudizio e parte nel giudizio di merito (sia in primo grado, all'esito della riunione dei ricorsi, sia in secondo grado, come risulta dall'intestazione e dalla motivazione della sentenza impugnata).

Va ribadito che, ai sensi dell'art. 57, comma 1, del d.P.R. n. 131 del 1986, l'obbligazione per il pagamento dell'imposta di registro grava sulle parti contraenti in solido, sicché deve essere esclusa la sussistenza tra le stesse, sul piano processuale, di un litisconsorzio necessario (così, tra le altre, Cass., Sez. 5, 24 gennaio 2018, n. 1698 che, in applicazione del principio, ha confermato la sentenza impugnata in una controversia in tema di impugnazione dell'avviso di accertamento e liquidazione dell'imposta di registro, promossa dall'acquirente di un immobile nei confronti dell'amministrazione fiscale, nella quale non era stato evocato in giudizio il venditore).

Da tale premessa consegue che, non trattandosi di una ipotesi di litisconsorzio necessario, non sussiste una ipotesi di inscindibilità delle cause, nonostante la riunione in primo grado dei distinti ricorsi e la partecipazione della Liscate Immobiliare s.r.l. al giudizio di appello, introdotto da ECO-DEM s.r.l. Si verte piuttosto nell'ambito applicativo dell'art. 332 cod.proc.civ. (ai sensi del quale se l'impugnazione di una sentenza pronunciata in cause scindibili è stata proposta soltanto da alcuna delle parti o nei confronti di alcune di esse, il giudice ne ordina la notificazione alle altre, in confronto delle quali l'impugnazione non è preclusa o esclusa,

fissando il termine nel quale la notificazione deve essere fatta e, se è necessario, l'udienza di comparizione).

Proprio con riferimento alle cause scindibili nei confronti dei coobbligati solidali, le Sezioni Unite hanno recentemente affermato che l'impugnazione incidentale tardiva è ammissibile anche quando riveste le forme dell'impugnazione adesiva rivolta contro la parte destinataria dell'impugnazione principale, in ragione del fatto che l'interesse alla sua proposizione può sorgere dall'impugnazione principale o da un'impugnazione incidentale tardiva (Cass., Sez. U, 28 marzo 2024, n. 8486), in linea di continuità con il precedente Cass., Sez. Un., 27 novembre 2007, n. 24627, secondo cui l'impugnazione incidentale tardiva, anche adesiva, è sempre ammissibile, a tutela della reale utilità della parte, anche nelle cause scindibili, tutte le volte che l'impugnazione principale metta in discussione l'assetto di interessi derivante dalla sentenza alla quale il coobbligato solidale aveva prestato acquiescenza.

L'applicazione di tale principio al presente giudizio comporta l'ammissibilità dell'intervento adesivo della Liscate immobiliare s.r.l., da riqualificarsi quale ricorso incidentale tardivo adesivo a quello principale, proposto dal coobbligato solidale e rivolto contro l'Agenzia destinataria dell'impugnazione principale. Non può, difatti, ritenersi maturata alcuna decadenza nei confronti di Liscate Immobiliare s.r.l., visto che nei suoi confronti non era stato notificato il ricorso principale né originariamente da parte del ricorrente né successivamente su ordine del giudice, ai sensi dell'art. 332 cod.proc.civ.

L'intervento va, pertanto, dichiarato ammissibile in applicazione del seguente principio di diritto: nelle cause scindibili tra coobbligati solidali, in cui è ammissibile l'impugnazione incidentale tardiva ex art. 331 cod.proc.civ. (anche adesiva nei confronti della parte destinataria dell'impugnazione principale), la decadenza processuale da tale facoltà matura solo all'esito della

notifica dell'impugnazione principale - effettuata dalla parte *motu proprio* o su ordine del giudice.

2. La ricorrente ha dedotto: 1) la violazione e falsa applicazione, ai sensi all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., degli artt. 1230 e 1976 cod. civ. in materia di transazione novativa, e, di conseguenza, degli artt. 40 del d.P.R. n. 131 del 1986 nonché 8 e 9 della Tariffa, parte Prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, in quanto le parti hanno sciolto anticipatamente il contratto di appalto tra loro in essere, ma le obbligazioni dedotte in transazione sono sempre quelle traenti titolo dall'originario contratto di appalto; 2) la nullità della sentenza, ai sensi all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., non essendosi tenuto conto delle altre prove documentali offerte da ECO-DEM.

3. Prima di esaminare le censure in esame, occorre ricordare che l'odierno art. 29 del d.P.R. n. 131 del 1986 stabilisce che «per le transazioni che non importano trasferimento di proprietà o trasferimento o costituzione di diritti reali l'imposta si applica in relazione agli obblighi di pagamento che ne derivano senza tenere conto degli obblighi di restituzione né di quelli estinti per effetto della transazione; se dalla transazione non derivano obblighi di pagamento l'imposta è dovuta in misura fissa». Il legislatore ha ritenuto, pertanto, di dettare una disciplina specifica ed organica per le transazioni, mentre nel precedente d.P.R. n. 634 del 1972 le transazioni erano assoggettate all'imposta di registro negli stessi termini della risoluzione del contratto ai sensi dell'art. 27, comma 3.

Nell'attuale disciplina, pertanto, non occorre più distinguere tra transazioni onerose o gratuite, visto che l'art. 29 del d.P.R. n. 131 del 1986 detta una disciplina organica riferita a tutte le transazioni, senza, però, derogare al principio di alternatività i.v.a./registro di cui agli artt. 5 e 40 del d.P.R. n. 131 del 1986. Più precisamente l'art. 29 del d.P.R. n. 131 del 1986 detta la disciplina

dell'imposta di registro della transazione, ma laddove la transazione lasci persistere prestazioni soggette ad i.v.a. trova applicazione la disciplina di cui agli art. 5 e 40 del d.P.R. n. 131 del 1986. L'eventuale carattere novativo della transazione conserva, pertanto, la sua rilevanza, in quanto comporta l'inoperatività del principio di alternatività i.v.a./registro di cui agli art. 5 e 40 del d.P.R. n. 131 del 1986, stante l'estinzione delle precedenti obbligazioni soggette ad i.v.a. e la loro sostituzione con nuove obbligazioni non soggette ad i.v.a.

Difatti, nella giurisprudenza di questa Corte si è attribuito rilievo alla distinzione tra transazione novativa e conservativa, proprio nell'ottica di preservare il principio, di cui all'art. 40 d.P.R. n. 131 del 1986, di alternatività tra i.v.a. e registro. Invero, si è affermato che la transazione può atteggiarsi come atto di composizione dell'originario rapporto litigioso mediante la conclusione di un rapporto costitutivo di obbligazioni autonome, diverse da quelle originarie (transazione novativa), ovvero come atto di composizione del rapporto litigioso esclusivamente mediante modifiche alle obbligazioni preesistenti, senza elisione del collegamento con l'originario rapporto (transazione semplice), sicché, in ragione della propria natura e dei propri effetti, quella novativa si sottrae al regime di alternatività iva-registro riferibile al rapporto originario (Cass., Sez. 5, 23 giugno 2021, n. 17869).

4. In ordine alla prima censura, con cui la ricorrente ha dedotto la violazione e falsa applicazione, ai sensi all'art. 360 cod. proc. civ., primo comma, n. 3, cod.proc.civ., degli artt. 1230 e 1976 cod. civ. in materia di transazione novativa, inoltre, deve ricordarsi che la qualificazione di un negozio giuridico richiede due distinte operazioni: la prima consiste nell'identificazione degli elementi costitutivi dell'attività negoziale e delle finalità pratiche perseguite dalle parti; la seconda consiste, invece, nell'attribuzione del *nomen juris*, previa interpretazione sul piano giuridico, degli

elementi di fatto precedentemente accertati. Di tali operazioni, mentre la seconda è soggetta al sindacato di legittimità, la prima ne è sottratta, se correttamente motivata, giacché si risolve in un apprezzamento di mero fatto, riservato al giudice di merito (Cass., Sez. 3, 10 aprile 2019, n. 9996; v. anche Cass., Sez. 3, 7 dicembre 2005, n. 27000, secondo cui l'interpretazione del contratto, dal punto di vista strutturale, si collega anche alla sua qualificazione e la relativa complessa operazione ermeneutica si articola in tre distinte fasi: a) la prima consiste nella ricerca della comune volontà dei contraenti; b) la seconda risiede nella individuazione del modello della fattispecie legale; c) l'ultima è riconducibile al giudizio di rilevanza giuridica qualificante gli elementi di fatto concretamente accertati; le ultime due fasi, che sono le sole che si risolvono nell'applicazione di norme di diritto, possono essere liberamente censurate in sede di legittimità, mentre la prima - che configura un tipo di accertamento che è riservato al giudice di merito, poiché si traduce in un'indagine di fatto a lui affidata in via esclusiva - è normalmente incensurabile nella suddetta sede, salvo che nelle ipotesi di motivazione inadeguata o di violazione dei canoni legali di ermeneutica contrattuale, così come previsti negli artt. 1362 e seguenti cod. civ.).

5. Relativamente alla qualificazione di una transazione quale novativa, questa Corte ha già chiarito che l'efficacia novativa della transazione presuppone una situazione di oggettiva incompatibilità tra il rapporto preesistente e quello originato dall'accordo transattivo, in virtù della quale le obbligazioni reciprocamente assunte dalle parti devono ritenersi oggettivamente diverse da quelle preesistenti, con la conseguenza che, al di fuori dell'ipotesi in cui sussista un'espressa manifestazione di volontà delle parti in tal senso, il giudice di merito deve accertare se le parti, nel comporre l'originario rapporto litigioso, abbiano inteso o meno addivenire alla conclusione di un nuovo rapporto, costitutivo di



autonome obbligazioni (Cass., Sez. 6-1, 6 ottobre 2020, n. 21371).

In definitiva, la transazione novativa si configura allorché venga creato un nuovo rapporto contrattuale che si sostituisce integralmente al precedente, determinandone l'estinzione.

Occorre sottolineare che l'efficacia novativa investe l'intera vicenda contrattuale, non limitandosi alle singole obbligazioni. Non si tratta, dunque, di una novazione, ma di una transazione, la cui causa resta la composizione della lite, a cui consegue la costituzione di nuovi rapporti contrattuali in sostituzione dei pregressi.

Pertanto, si può superare la lite semplicemente modificando la situazione litigiosa preesistente, oppure sostituendola integralmente e determinandone l'estinzione. Nella transazione novativa, la causa si arricchisce di un ulteriore obiettivo rispetto alla transazione semplice, quello di estinguere e sostituire il precedente rapporto esistente tra le parti, piuttosto che modificarlo o integrarlo.

In particolare, in materia di appalto d'opera, si è ritenuto che la transazione intervenuta tra le parti, ed avente ad oggetto una riduzione del prezzo a fronte delle contestazioni del committente, ha carattere novativo solo ove si fondi sull'effettivo riscontro dei denunciati vizi, difetti o ritardi nell'esecuzione del lavoro appaltato, la cui sussistenza induce a ritenere che l'appaltatore, accettando il ridotto corrispettivo, abbia implicitamente riconosciuto il minor valore delle opere realizzate rispetto a quanto originariamente pattuito, mentre ha carattere non novativo ove l'accordo sia stato concluso al solo fine di evitare la lite ed affrettare il pagamento (Cass., Sez. 3, 27 marzo 2014, n. 7208).

Pertanto, la natura novativa della transazione può essere affermata, in assenza di un'esplicita qualificazione delle parti in tale senso, solo laddove dalla transazione derivi la estinzione del

pregresso rapporto contrattuale e la sua sostituzione con un nuovo rapporto contrattuale.

Ai fini della qualificazione della transazione riguardante un contratto di appalto come novativa, tuttavia, non è sufficiente il concordato scioglimento per il futuro del rapporto contrattuale, con la conseguente interruzione dell'esecuzione dell'opera da parte dell'appaltatore, ma è necessario verificare se il rapporto contrattuale sia completamente rimosso anche per il passato. Ciò deve escludersi laddove le prestazioni già eseguite trovino la loro regolamentazione proprio nell'originario contratto, con una mera riduzione quantitativa, come già precisato da Cass., Sez. 3, 27 marzo 2014, n. 7208.

6. Fatte tali premesse, può passarsi all'esame delle censure, da trattare unitariamente, in quanto pongono questioni tra di loro intimamente connesse.

Nel caso di specie, la ricorrente non ha contestato l'accertamento di fatto compiuto dal giudice di merito, ma piuttosto ha denunciato la inesatta qualificazione giuridica del contratto in termini di transazione novativa in luogo di transazione conservativa.

La censura è fondata, in quanto la sentenza impugnata ha qualificato il contratto come transazione novativa, solo ed esclusivamente in considerazione dell'avvenuto scioglimento consensuale del rapporto contrattuale, senza tenere conto, però, che lo scioglimento può riguardare solo il futuro (ed avere, pertanto, effetti *ex nunc*) o anche il passato (ed avere, pertanto, effetti *ex tunc*). Invero, la transazione può essere qualificata come novativa solo laddove comporti uno scioglimento del rapporto contrattuale *ex tunc*, estinguendolo *ab origine*, e conseguentemente crei, in ordine alle situazioni pendenti, un nuovo rapporto contrattuale, mentre ha natura conservativa laddove lasci in vita le originarie prestazioni ed obbligazioni,

limitandosi a ridurle quantitativamente in considerazione della concordata cessazione anticipata del rapporto.

La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata e la causa rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, che dovrà procedere alla qualificazione della transazione, in base alla descrizione ed analisi del suo contenuto, alla luce del seguente principio di diritto: in materia di appalto d'opera, la transazione intervenuta tra le parti, con cui l'originario contratto sia sciolto solo per il futuro, con una mera riduzione quantitativa delle originarie prestazioni, in ragione della cessazione anticipata del rapporto e della esecuzione solo parziale dell'opera, ha natura conservativa, mentre ha natura novativa laddove il contratto sia sciolto con effetti *ex tunc*, travolgendo le originarie obbligazioni, sostituite con nuove prestazioni, qualitativamente e quantitativamente diverse.

7. In conclusione, previa dichiarazione di ammissibilità dell'intervento della Liscate Immobiliare s.r.l., il ricorso va accolto e conseguentemente la sentenza impugnata deve essere cassata ed il giudizio rinviato alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, cui si demanda anche la regolamentazione delle spese di questo giudizio.

**P.Q.M.**

La Corte:

dichiara ammissibile l'intervento di Liscate Immobiliare s.r.l.;  
accoglie il ricorso e cassa la sentenza impugnata, rinviando il giudizio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda anche la regolamentazione delle spese di questo giudizio.

Il Consigliere estensore

FRANCESCA PICARDI

Il Presidente

FEDERICO SORRENTINO