

avverso la sentenza depositata dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania il 3 luglio 2023, n. 4164/14/2023, notificata il 26 settembre 2023;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 26 novembre 2025 dal Dott. Giuseppe Lo Sardo;

RILEVATO CHE:

1. L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania il 3 luglio 2023, n. 4164/14/2023, notificata il 26 settembre 2023, che si è pronunciata in controversia su impugnazione dell'avviso di liquidazione dell'imposta di registro ed irrogazione delle sanzioni amministrative n. 2018/001/SC/000008888/0/004 nei confronti della ██████████ per l'imposta di registro nella misura di € 48.500,00 sulla sentenza depositata dal Tribunale di Napoli il 3 ottobre 2018, n. 8888/2018; sentenza la quale - a conclusione di un giudizio di opposizione ex artt. 615-617 cod. proc. civ. avverso atto di precetto consecutivo al decreto reso dal Tribunale di Roma il 18 febbraio 2014, n. 4498/2014 (e munito di provvisoria esecutività in virtù di ordinanza resa dal giudice dell'opposizione al medesimo decreto il 27 luglio 2015 nel procedimento iscritto al n. 35777/2014 R.G. dinanzi al Tribunale di Roma), col quale era stato ingiunto a ██████████ e alla ██████████, in liquidazione, il pagamento in via tra loro solidale della somma di € 4.850.000,00, oltre a spese di notifica, spese di registrazione del titolo esecutivo e spese successive ed occorrente in caso di esecuzione forzata, in dipendenza della fideiussione "a prima richiesta" in favore della ██████████ ██████████ a garanzia del rimborso del mutuo fondiario concesso alla

██████████ – aveva parzialmente accolto l’opposizione, dichiarando inesistente il diritto della ██████████ di agire in via esecutiva nei confronti di ██████████ e alla ██████████, in liquidazione, per la somma di € 63.614,53 (pari alla differenza tra € 4.913.614,53 ed € 4.850.000,00) eccedente il valore di € 4.850.000,00 di cui al decreto ingiuntivo e confermando l’efficacia e la validità del precetto nei limiti di € 4.850.000. La CTR ha accolto l’appello proposto dalla ██████████ nei confronti dell’Agenzia delle Entrate avverso la sentenza depositata dalla Commissione tributaria provinciale di Napoli il 26 aprile 2022, n. 4866/35/2022, con condanna alla rifusione delle spese giudiziali.

2. Il giudice di appello ha riformato la decisione di primo grado – che aveva rigettato il ricorso originario della contribuente – sul presupposto che: *«Ai sensi del citato art. 40, primo periodo, D. P. R. n. 131/1986, "Per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa." L'art. 8 della tariffa, parte prima, allegata al D. P. R. 131/1986, prevede la tassazione degli atti dell'autorità giudiziaria come segue: "1. Atti dell'autorità giudiziaria ordinaria e speciale in materia di controversie civili che definiscono, anche parzialmente, il giudizio, compresi i decreti ingiuntivi esecutivi, i provvedimenti di aggiudicazione e quelli di assegnazione, anche in sede di scioglimento di comunioni, le sentenze che rendono efficaci nello Stato sentenze straniere e i provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrari:*

*a) recanti trasferimento o costituzione di diritti reali su beni immobili o su unità da diporto ovvero su altri beni e diritti
..... le stesse imposte stabilite per i corrispondenti atti;*

b) recanti condanna al pagamento di somme o valori, ad altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura

..... 3%

c) di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale ...1% (...)

La nota II a tale articolo stabilisce che "Gli atti di cui al comma 1, lettera b), e al comma 1-bis non sono soggetti all'imposta proporzionale per la parte in cui dispongono il pagamento di corrispettivi o prestazioni soggetti all'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 40 del testo unico."

In proposito si richiama la sentenza della S. C. n. 3316/2004 secondo cui "Per costante giurisprudenza di questa corte (dalla quale non sussistono motivi per discostarsi), il decreto ingiuntivo ottenuto da una banca (avente, come tale, la qualità di "soggetto-IVA), in ragione di un concesso finanziamento (operazione soggetta ad IVA, con rivalsa nei confronti del solvens, ai sensi degli artt. 3 e 6 del d. P. R. n. 633 del 1972), si configura come condanna ad un pagamento sottoposto al regime dell'IVA. Da ciò consegue (in virtù del principio di prevalenza dell'IVA sull'imposta di registro) che l'atto va registrato a tassa fissa (e non con aliquota proporzionale), in base al disposto dell'art. 40 del d. P. R. n. 131 del 1986 e della nota II dell'art. 8 della parte prima della relativa tariffa, senza che in contrario rilevi che l'operazione goda dell'esenzione dall'IVA di cui all'art. 10, n. 1 del d. P. R. N. 633 (ipotesi non ricompresa tra i casi tassativi di deroga al principio di prevalenza, previsti dal citato art. 40 del d. P. R. N. 131 DEL 1986) e senza che rilevi altresì, data l'unicità della tassazione (.....), la circostanza che l'ingiunzione si indirizzi solo nei confronti del debitore principale o solo nei confronti del fideiussore ovvero nei confronti di entrambi (cfr. altresì Cass.,

Sez. 6 - 5, *Ordinanza del 15/11/2022, n. 33535; Cass. n. 2696/2003*)».

3. La ██████████ ha resistito con controricorso.

4. La controricorrente ha depositato memoria ex art. 380-*bis*.1 cod. proc. civ.

CONSIDERATO CHE:

1. Il ricorso è affidato a due motivi.

1.1 Con il primo motivo, si denuncia violazione degli artt. 37, 40 e 43 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, e della nota II all'art. 8 della tariffa - parte prima allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che la sentenza confermativa del decreto ingiuntivo a conclusione del giudizio di opposizione non fosse soggetta ad imposta di registro in misura proporzionale.

1.2 Con il secondo motivo, si denuncia violazione e/o falsa applicazione dell'art. 2 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che l'avviso di liquidazione potesse essere annullato senza rideterminare l'imposta di registro in misura fissa, sottraendo in tal modo l'atto giudiziario ad ogni tassazione.

2. Il primo motivo è infondato, sebbene la correttezza del dispositivo in diritto non esima il collegio dalla correzione della motivazione della sentenza impugnata nei termini specificati in appresso (art. 384, quarto comma, cod. proc. civ.).

2.1 Preliminarmente, si rileva che la sentenza impugnata – al pari della censura formulata dalla ricorrente – riferisce la liquidazione dell'imposta di registro ad una sentenza resa dal giudice civile a chiusura del giudizio di opposizione a decreto ingiuntivo (artt. 645 e 653 cod. proc. civ.), laddove, più

propriamente, la sentenza soggetta a registrazione concerne l'opposizione all'esecuzione (nella variante dell'opposizione al precetto: art. 615, primo comma, cod. proc. civ.) fondata su un decreto ingiuntivo munito di provvisoria esecutività (art. 648 cod. proc. civ.) in virtù di ordinanza resa dal giudice istruttore dell'opposizione al medesimo decreto ingiuntivo.

2.2 Peraltro, anche muovendo dalla erronea premessa della sentenza impugnata, si rammenta che la soggezione del decreto ingiuntivo ad imposta proporzionale di registro è connessa e commisurata alla relativa esecutività (secondo la previsione dell'art. 37, comma 1, del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131), non rilevando che quest'ultima consegue alla concessione provvisoria del giudice in fase sommaria o contenziosa – artt. 642 e 648 cod. proc. civ. – ovvero derivi dalla mancata opposizione dell'intimato o dall'inattività dell'opponente – art. 647 cod. proc. civ. - , sicché, nel caso in cui l'esecutività – concessa *iussu iudicis* o derivata *ope legis* – non corrisponda all'intero ammontare del credito, ma sia soggettivamente o oggettivamente limitata, l'imposta di registro deve essere liquidata e riscossa entro tali limiti, salva l'eventualità di un conguaglio o di un rimborso in relazione all'esito variabile della sentenza resa all'esito del giudizio di opposizione; ne deriva che, a prescindere dal vincolo di solidarietà passiva, l'acquisizione dell'esecutività – per mancata opposizione - nei confronti di un solo condebitore solidale nei ridotti limiti dell'importo per cui questi sia tenuto nei confronti del creditore comporta la tassazione del decreto ingiuntivo per l'ammontare corrispondente, anche se inferiore a quello della somma ingiunta per intero (in termini: Cass., Sez. 5[^], 11 febbraio 2021, n. 3455).

Per cui, un accoglimento parziale dell'opposizione con la revoca del decreto ingiuntivo provvisoriamente esecutivo e la pronuncia di condanna al pagamento per una somma minore comporta il rimborso parziale (in base al richiamato inciso del citato art. 37, primo comma), dell'imposta liquidata in misura proporzionale (per l'eccedenza corrispondente all'importo indebito).

2.3 Di contro, la sentenza resa su opposizione ex art. 615 cod. proc. civ. limita il proprio effetto alla mera dichiarazione di insussistenza (totale o parziale) del diritto del creditore a procedere *in executivis*, per cui non vi è alcun accertamento di un diritto a contenuto patrimoniale in relazione al *quantum debeatur*, che è stato preventivamente cristallizzato nel decreto ingiuntivo munito di provvisoria esecutività.

Dunque, non si attaglia alla fattispecie il principio enunciato in un arresto di questa Corte (Cass., Sez. 5[^], 11 febbraio 2021, n. 3459), secondo cui gli atti giudiziari di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale sono soggetti ad imposta di registro in misura proporzionale con aliquota dell'1%, ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. c), della tariffa parte prima allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, anche qualora essi riguardino corrispettivi o prestazioni soggetti ad IVA, non applicandosi il principio di alternatività di cui all'art. 40 del d.P.R. n. 131 del 1986.

2.4 In definitiva, il giudizio di opposizione all'esecuzione ex art. 615 cod. proc. civ. mira ad accertare se e fino a quanto il creditore possa procedere ad esecuzione forzata nei confronti del debitore sulla base del titolo esecutivo a sua disposizione, fermo restando che la formazione giudiziale di quest'ultimo esclude ogni cognizione sull'*an* e sul *quantum* del diritto sostanziale che ne è posto a fondamento. Dunque, l'oggetto del giudizio è costituito dalla portata e dall'idoneità del

provvedimento giudiziale a fungere da titolo esecutivo per l'instaurazione dell'espropriazione forzata.

In tal senso, questa Corte ha chiarito che, nel giudizio di opposizione all'esecuzione promossa in base a titolo esecutivo di formazione giudiziale, la contestazione del diritto di procedere ad esecuzione forzata può essere fondata su vizi di formazione del provvedimento solo quando questi ne determinino l'inesistenza giuridica, atteso che gli altri vizi e le ragioni di ingiustizia della decisione possono essere fatti valere, ove ancora possibile, solo nel corso del processo in cui il titolo è stato emesso, spettando la cognizione di ogni questione di merito al giudice naturale della causa in cui la controversia tra le parti ha avuto (o sta avendo) pieno sviluppo ed è stata (od è tuttora) in esame (da ultima: Cass., Sez. 3[^], 4 febbraio 2025, n. 2785), ribadendo il principio dell'intangibilità, in sede di opposizione esecutiva, del titolo esecutivo giudiziale per fatti anteriori o coevi alla sua formazione ed in ogni caso alla sua definitività.

2.5 Ne deriva che la sentenza di accoglimento o di rigetto dell'opposizione a precetto connesso a decreto ingiuntivo provvisoriamente esecutivo è soggetta ad imposta di registro in misura fissa ex art. 8, comma 1, lett. d), della tariffa – parte prima allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, esulando dal *thema decidendum* un eventuale accertamento sul contenuto patrimoniale del credito destinato ad essere soddisfatto in sede esecutiva.

2.6 Per cui, al di là della palese confusione tra opposizione a decreto ingiuntivo ed opposizione ad esecuzione e dell'improprio richiamo al principio di alternatività tra imposta di registro ed IVA (art. 40 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131), il giudice di appello ha correttamente ritenuto che l'atto

giudiziario in questione dovesse essere soggetto ad imposta di registro in misura fissa.

3. Il secondo motivo è infondato.

3.1 Secondo la ricorrente: *«La sentenza è, altresì, illegittima sotto altro profilo, in quanto il Giudice, pur ritenendo che l'atto vada registrato a tassa fissa (e non con aliquota proporzionale), in base al disposto dell'art. 40 del d.P.R. n. 131 del 1986 e della nota II dell'art. 8 della parte prima della relativa tariffa, ha, tuttavia, annullato l'intero avviso di liquidazione impugnato anziché operare la rideterminazione dell'imposta dovuta, sottraendo di fatto completamente alla tassazione l'atto».*

3.2 La censura è in sintonia col principio per cui il processo tributario è annoverabile tra quelli di "impugnazione-merito", in quanto diretto ad una decisione sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente, sia dell'accertamento dell'amministrazione finanziaria, sicché il giudice, ove ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi non formali, ma di carattere sostanziale, non può limitarsi al suo annullamento, ma deve esaminare nel merito la pretesa e ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte (tra le tante: Cass., Sez. 5[^], 29 ottobre 2008, n. 25909; Cass., Sez. 5[^], 28 giugno 2016, n. 13294; Cass., Sez. 5[^], 10 maggio 2019, n. 12467; Cass., Sez. 5[^], 26 febbraio 2020, n. 5160; Cass., Sez. 5[^], 10 settembre 2020, n. 18777; Cass., Sez. 5[^], 17 maggio 2021, n. 17233; Cass., Sez. 5[^], 18 maggio 2022, n. 15899; Cass., Sez. 5[^], 26 maggio 2022, n. 17189; Cass., Sez. Trib., 25 novembre 2022, n. 34723; Cass., Sez. Trib., 20 settembre 2023, n. 26882; Cass., Sez. Trib., 18 luglio 2024, n. 19840; Cass., Sez. Trib., 23 maggio 2025, n. 13805).

3.3 Tuttavia, nel caso di specie, nonostante il rigetto *tout court* dell'appello, il giudice del gravame non si è astenuto, comunque, dall'adottare una pronuncia sostitutiva sulla diversa entità dell'imposta dovuta, avendo espressamente affermato l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa.

4. Alla stregua delle suesposte argomentazioni, dunque, valutandosi la infondatezza dei motivi dedotti, il ricorso deve essere respinto.

5. Le spese giudiziali sono compensate tra le parti in ragione della novità della questione controversa, per la quale non constano precedenti della giurisprudenza di legittimità.

6. Nei casi di impugnazione respinta integralmente o dichiarata inammissibile o improcedibile, l'obbligo di versare, ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 (nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della legge 24 dicembre 2012, n. 228), un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, non può trovare applicazione nei confronti delle Amministrazioni dello Stato che, mediante il meccanismo della prenotazione a debito, sono esentate dal pagamento delle imposte e tasse che gravano sul processo (tra le tante: Cass., Sez. 5[^], 28 gennaio 2022, n. 2615; Cass., Sez. 5[^], 3 febbraio 2022, n. 3314; Cass., Sez. 5[^], 7 febbraio 2022, nn. 3814 e 3831; Cass., Sez. 5[^], 20 giugno 2022, n. 19747; Cass., Sez. Trib., 27 ottobre 2023, n. 29956; Cass., Sez. Trib., 15 ottobre 2024, n. 26720; Cass., Sez. Trib., 16 novembre 2025, n. 30230).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e compensa tra le parti le spese giudiziali.

Così deciso a Roma nella camera di consiglio del 26 novembre 2025 .

IL PRESIDENTE
Giacomo Maria Stalla