# Sentenza del 17/01/2018 n. 978 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Intitolazione:**
TRIBUTI ERARIALI INDIRETTI - IMPOSTE IPOTECARIE - IN GENERE - Art. 4 d.lgs. n. 347 del 1990 - Nozione di "stesso atto" - Cancellazione di ipoteche ex artt. 108 l.fall. e 586 c.p.c. mediante plurimi decreti giudiziali di trasferimento - Unicità dell'atto - Sussistenza - Ragioni.

**Massima:**

In tema di imposte ipotecarie, la locuzione "stesso atto", contenuta nell'art. 4, comma 1, d.lgs. n. 347 del 1990, deve intendersi, in considerazione della finalità della norma, tesa ad evitare un eccesso impositivo, come identità di titolo di iscrizione, a fronte di un unico credito garantito; ne consegue che nel caso di cancellazione di ipoteche intervenuta quale effetto liberatorio della vendita forzata ex artt. 108 l.fall. e 586 c.p.c. non è esclusa l'unicità dell'atto, come innanzi intesa, dalla pluralità dei decreti giudiziali di trasferimento, non facendo essa venire meno l'unicità del credito e, soprattutto, del titolo dell'iscrizione ipotecaria oggetto della formalità di cancellazione.

Massima tratta dal CED della Cassazione

**Testo:**

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

p. 1. Il curatore del Fallimento (XXXXX) sas propone tre articolati motivi di ricorso per la cassazione della sentenza n. 12/2/12 del 14 febbraio 2012, con la quale la commissione tributaria di secondo grado di Bolzano, a conferma della prima decisione, ha ritenuto legittimo il silenzio-rifiuto opposto dall'agenzia delle entrate avverso l'istanza dal Fallimento proposta per il rimborso di imposta ipotecaria, asseritamente versata in eccesso, per la cancellazione di cinque diverse ipoteche iscritte -- simultaneamente in relazione a taluni immobili - su diverse unità immobiliari vendute nel corso della procedura concorsuale, e quinti fatte oggetto di altrettanti decreti di trasferimento del giudice delegato, emessi e registrati tra il 2007 ed il 2008.

La commissione tributaria di secondo grado, in particolare, ha ritenuto che: - correttamente l'ufficio avesse, nella specie, applicato l'imposta ipotecaria proporzionale (0,50 %, ex art. 13 Tariffa all. al D.Lgs. n. 347 del 1990) su ciascun decreto di trasferimento che aveva disposto la cancellazione, e non soltanto sul primo (con tassazione degli altri decreti in misura fissa); - in base al D.Lgs. n. 347 del 1990 cit., art. 4, comma 1, l'imposta proporzionale potesse infatti essere

applicata una sola volta unicamente nel caso in cui l'iscrizione (cancellazione) fosse stata eseguita con unica formalità ed "in virtù dello stesso atto", mentre nel caso di specie la cancellazione era da eseguirsi in forza di più atti (anche se per lo stesso credito), dovendosi per tali intendere i singoli decreti di trasferimento emessi dal giudice delegato.

Resiste con controricorso l'agenzia delle entrate.

Il Fallimento ha depositato memoria.

p. 2. Con il primo ed il secondo motivo di ricorso il Fallimento lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5 - violazione e falsa applicazione del principio di indivisibilità dell'ipoteca di cui all'art. 2809 c.c., comma 2, nonchè del D.Lgs. n. 347 del 1990, art. 4, comma 1; oltre che omessa o insufficiente motivazicne su un punto decisivo di causa. Per avere la commissione tributaria omesso di considerare che l'atto estintivo della garanzia non poteva che essere totale, indivisibile ed unitario sicchè, posto in essere una prima volta, non potevano darsi plurime e cumulative imposizioni proporzionali per le successive formalità (invece suscettibili di tassazione in misura fissa). Inoltre, diversamente da quanto affermato dal giudice di appello, l'atto considerato dal D.Lgs. n. 347 del 1990, art. 4, comma 1, era nella specie singolo, perchè individuabile non già nei vari decreti di trasferimento (pluralità di documenti) ma nella volontà di addivenire alla cancellazione dell'ipoteca.

Con il terzo motivo di ricorso il Fallimento deduce - ex art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5 - omessa o insufficiente motivazione, nonchè violazione e falsa applicazione del medesimo art. 4 cit., in relazione alla Legge tavolare vigente nella Provincia di Bolzano di cui al R.D. 28 marzo 1929, n. 499, artt. 106 - 116. Per non avere la commissione tributaria considerato che, in base a questa disciplina speciale, l'iscrizione ipotecaria su varie porzioni di un'unica partita tavolare o di più partite tavolari costituisce iscrizione di ipoteca simultanea, con conseguente iscrizione di ogni modificazione o cancellazione della sola partita principale (da aversi per eseguita, a tutti gli effetti, anche nelle partite accessorie). Inoltre, secondo quanto disposto dall'art. 113 R.D. cit., la cancellazione dell'ipoteca a liberazione della partita principale implica pure la cancellazione di tutte le iscrizioni successive, sicchè "il frazionamento dell'ipoteca per il debito garantito in tante ipoteche quanti sono i cespiti immobiliari comporta la necessità, in caso di cancellazione parziale della formalità, di imposizione proporzionale parziale del valore del singolo atto sino ad esaurimento del valore dell'ipoteca stessa rispettivamente (al) raggiungimento dell'ammontare del debito gararitito" con la conseguenza che ciascun atto di compravendita può essere soggetto ad imposizione proporzionale per cancellazione di ipoteca soltanto per la quota rispetto al valore del debito garantito" (ric., pag. 46).

p. 3. Sono fondati, con assorbimento dell'ulteriore doglianza, il primo ed il secondo motivo di ricorso; di cui si rende opportuna - attesa la sostanziale identità della questione giuridica ad essi sottesa - la trattazione unitaria.

Il D.Lgs. n. 347 del 1990, art. 4, comma 1 dispone: "Imposta relativa a più formalità. E' soggetta ad imposta proporzionale una sola formalità, quando per lo stesso credito ed in virtù dello stesso atto debbono eseguirsi più iscrizioni o rinnovazioni; per ciascuna delle altre iscrizioni o rinnovazioni è dovuta l'imposta fissa".

Come già ritenuto da questa corte di legittimità, il presupposto normativo escludente la plurima e cumulativa imposizione proporzionale costituito dalla sussistenza di uno 'stesso attò - deve essere riferito non già all'atto di consenso alla cancellazione, bensì al titolo dell'iscrizione ipotecaria oggetto della cancellazione medesima.

In particolare, si è affermato (Cass. 14177/13, ma nello stesso senso, v. anche Cass. 25526/11) che: "in terga di imposte ipotecarie, la locuzione "stesso atto", contenuta nel D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, art. 4, comma 1, deve intendersi attesa la finalità della norma, tesa ad evitare un eccesso impositivo - come identità dì titolo di iscrizione, conseguendone, così, l'assoggettamento alla sola imposta fissa della formalità relativa alla seconda cancellazione di un'ipoteca giudiziale accesa presso due diverse Conservatorie in relazione ad un unico debito ed in virtù dello stesso titolo di iscrizione, anche se ciò derivi da distinti atti di assenso del creditore, quando entrambe le cancellazioni siano conseguenza dell'estinzione integrale dell'unico debito".

In motivazione, si è osservato che l'art. 4 in esame "(...) tende a mitigare, attraverso la previsione di una sorta di cumulo giuridico, l'eccesso impositivo che, in mancanza, verrebbe a determinarsi per il fatto che l'imposta ipotecaria è imposta sull'atto (v. Sez. SA n. 25526-11), laddove formalità ricollegabili al medesimo titolo incidano su una pluralità di beni e siano eseguibili presso uffici diversi, così da poter essere richieste e rese in tempi diversi". Con la conclusione per cui - "nell'incontestata situazione che la formalità abbia a riguardare in unico credito e uno stesso atto" l'identità dell'atto equivale "all'identità del titolo di iscrizione".

Per contro, identificare lo stesso atto con l'atto di consenso appare incongruo, dal momento che un simile assunto "suppone una immotivata asimmetria rispetto all'operatività dell'unica regola fissata per l'imposta relativa a più formalità, ancorchè da compiersi presso uffici diversi". Nemmeno, poi, la conclusione accolta renderebbe inutile il dettato normativo essendo, allo stesso fine, sufficiente ancorare la disciplina alla sussistenza del requisito dell'unicità del credito; posto che "l'unicità del credito costituisce predicato del rapporto sostanziale da cui deriva, e quindi non implica affatto anche l'unicità dei titolo per;'iscrizione ipotecaria".

Si tratta di orientamento valevole anche nel caso di specie, nel quale la cancellazione delle ipoteche è intervenuta quale effetto liberatorio della vendita forzata L. Fall., ex art. 108 e art. 586 c.p.c.. Nemmeno in tal caso, infatti, l'unicità dell'atto - come sopra inteso - è di per sè esclusa dalla pluralità dei decreti giudiziali di trasferimento, non facendo quest'ultima venir meno l'unicità del credito e, soprattutto, del titolo dell'iscrizione ipotecaria oggetto della formalità di cancellazione.

Ciò posto, si osserva come - in effetti - la commissione tributaria regionale si sia discostata da tali principi, segnatamente là dove (così come sostenuto dall'amministrazione finanziaria sulla base della Risoluzione n. 370005/93) ha affermato che "per atti si intendono i decreti di trasferimento emessi dal giudice delegato". Conclusione, quest'ultima, suscettibile di legittimare l'indebita moltiplicazione dell'imposizione proporzionale (quanti sono i decreti di trasferimento relativi ad immobili gravati dalla medesima ipoteca), pur in presenza di cancellazione concernente iscrizioni ipotecarie eseguite per lo stesso credito e sulla base del medesimo titolo.

La sentenza impugnata va dunque cassata con rinvio alla commissione tributaria di secondo grado di Bolzano la quale, in diversa composizione, applicherà alla presente fattispecie il principio per il quale: la nozione di stesso atto, di cui al D.Lgs. n. 347 del 1990, art. 4, comma 1, va riferita al titolo di iscrizione dell'ipoteca; con la conseguenza che, in caso di plurime formalità di cancellazione della stessa ipoteca iscritta per lo stesso credito su più immobili, ancorchè disposte in esito a plurimi decreti giudiziali di trasferimento di questi ultimi, l'imposta ipotecaria è applicabile in misura proporzionale soltanto su una formalità, restando le altre assoggettate all'imposta in misura fissa.

In applicazione di tale principio, il giudice di rinvio determinerà l'importo concretamente rimborsabile al Fallimento in ragione della identità dei titoli - negoziali o giudiziali - sulla base dei quali, a seconda dei lotti immobiliari oggetto dei vari decreti di trasferimento, venne iscritta ipoteca.

Il giudice di rinvio provvederà anche sulle spese del presente procedimento.

P.Q.M.

LA CORTE - accoglie il primo ed il secondo motivo di ricorso, assorbito il terzo;

- cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia, anche per le spese, alla commissione tributaria di secondo grado di Bolzano, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della sezione quinta civile, il 20 dicembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 17 gennaio 2018

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza