

# Sentenza del 20/05/2024 n. 13894 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

### Testo:

L'Agenzia delle Entrate, ha emesso avviso di liquidazione dell'imposta ed irrogazione delle sanzioni (prot. n. 33760) comunicato al solo notaio rogante in data 2.4.2013, in relazione alla tassazione, ai fini della imposta di registro e della imposta di bollo, dell'atto pubblico a firma del medesimo notaio A.A. (rep. 33, racc. 28 del 25 gennaio 2013, registrato a Venezia al n. 983 serie IT), relativo alla cessione di due crediti ipotecari in sofferenza, intercorsa tra la Banca Antonveneta Spa e la società Suprema 90 Spa (oggi S.I.V. Società Immobiliare Veneta Srl). Il notaio rogante dott.ssa A.A. aveva infatti registrato l'atto in esenzione di imposta ai sensi dell' art. 15 e seguenti del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 601 , mentre con l'avviso di liquidazione è stato chiesto il pagamento della imposta di registro ai sensi dell'art. 6 della Tariffa, nella misura dello 0,50% dell'importo del credito, per euro 37.352,00 per imposta di registro, oltre ad euro 155 per bollo.

2. Con sentenza n. 601/6/15 la Commissione tributaria provinciale di Venezia accoglieva il ricorso proposto dalla società Suprema 90 Spa (oggi S.I.V. Società Immobiliare Veneta Srl) e dal notaio rogante ed annullava l'atto impugnato, sul presupposto che le imposte sulla cessione del credito sono assorbite dalla imposta sostitutiva dello 0.25% versata all'atto della erogazione del finanziamento, in ragione delle disposizioni introdotte dal d.l. 24 giugno 2014 n. 91 .

3. Avverso tale sentenza ha proposto appello la Agenzia delle Entrate e la Commissione tributaria regionale del Veneto, con sentenza n. 140/4/2017 depositata il 24.1.2017, ha accolto l'appello, dichiarando inammissibile la costituzione in giudizio della SIV Spa e legittimo l'avviso di liquidazione impugnato, con compensazione delle spese, sul presupposto che il debitore diverso dal destinatario dell'atto impositivo non è legittimato ad impugnare l'atto notificato al coobbligato e, quanto al merito, che il regime di tassazione di un atto di costituzione di ipoteca relativo ad un finanziamento per il recupero di un credito già erogato non rientrasse nell'ambito applicativo della norma agevolativa in quanto "non costituisce la provvista di nuove disponibilità finanziarie da impiegare in investimenti produttivi".

4. Tale sentenza è oggetto dell'odierno ricorso per Cassazione, che viene affidato ad 8 distinti motivi.

5. La resistente Agenzia delle Entrate ha proposto controricorso.

6. La Procura Generale ha depositato requisitoria scritta, chiedendo l'accoglimento dei primi tre motivi di ricorso ed il rigetto degli altri.

7. Le parti ricorrenti hanno depositato in data 03/05/2024 memoria ex art. 378 cod. proc. civ.

Motivi della decisione 1. Parti ricorrenti propongono otto distinti motivi di ricorso.

1.1. Con il primo motivo di ricorso - ai fini dell' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ. - deducono la nullità della sentenza di gravame per formazione del giudicato interno sulla legittimazione ad impugnare della S.I.V. Srl, rilevando che tale parte della statuizione di prime non è stata impugnata in sede di appello e contestando il potere officioso esercitato dalla Corte nel dichiarare inammissibile la costituzione in giudizio della SIV Spa

1.2. Con il secondo motivo di ricorso le parti ricorrenti - ai fini dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. - deducono la violazione dell' art. 57 comma 1, del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , nonché dell' art. 1292 cod. civ., insistendo per la legittimazione attiva della S.I.V. Srl e per la conseguente ammissibilità del ricorso introduttivo.

1.3. Con il terzo motivo di ricorso le parti ricorrenti - ai fini dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. - deducono la violazione dell' art. 57 , comma 2, del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , nonché dell' art. 1292 cod. civ., sostenendo la inoperatività del regime di responsabilità solidale del notaio per l'imposta di registro complementare.

1.4. Con il quarto motivo di ricorso le parti ricorrenti - ai fini dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. - deducono la violazione dell' art. 20 , comma primo, del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , nonché dell' art. 15 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 , deducendo la interpretazione erronea dell'operazione unitaria di finanziamento tra banche e la sussistenza di finalità produttiva dell'atto di cessione del credito, con conseguente applicabilità del regime fiscale agevolato.

1.5. Con il quinto motivo di ricorso le parti ricorrenti - ai fini dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. - deducono la violazione dell' art. 22 , comma 2, lett. a), d.l. 24 giugno 2014 n. 91 , convertito con legge 11 agosto 2014, n. 116 , nonché dell' art. 15 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 , sostenendo la natura interpretativa e non modificativa della novellazione del 2014 e la conseguente applicazione retroattiva della stessa.

1.6. Con il sesto motivo di ricorso le parti ricorrenti - ai fini dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. - deducono la violazione dell' art. 3 , legge 7 agosto 1990, n. 241 , e dell' art. 7 , legge 27 luglio 2000, n. 212 , per difetto di motivazione.

1.7. Con il settimo motivo di ricorso le parti ricorrenti - ai fini dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. - deducono la violazione dell' art. 2697 cod. civ. in merito alla violazione dell'onere della prova.

1.8. Con l'ottavo motivo di ricorso le parti ricorrenti - ai fini dell' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ. - deducono la circostanza che il giudice non possa pronunciare di ufficio sulla eccezione di carenza di prova non eccepita dall'ufficio

2. La parte controricorrente si è costituendo replicando ad ogni motivo.

2.1. In particolare, ha dedotto, con riferimento alla rilevazione di ufficio da parte della C.T.R. della inammissibilità della impugnazione da parte della società S.I.V. Srl - di cui ai motivi di ricorso nn. da 1 a 3 - che contrariamente a quanto sostenuto da controparte, si tratta di eccezione rilevabile ex officio in ogni stato grado del giudizio ( Cass. Sez. U., 09/02/2012 n. 1912 , 07/08/2012 n. 14234 ) e che sussiste il difetto di legittimazione dichiarato, in base ad orientamento della Corte di legittimità ( Cass. 06/06/2017 n. 13995 ). In realtà il motivo sub n. 3 è riferito ad altra e completamente distinta censura, e dunque di fatto non è stato affrontato dalla difesa erariale.

2.2. Con riferimento al quarto e quinto motivo di ricorso, ne deduce genericamente la inammissibilità e, quanto alla infondatezza, ha sottolineato la natura di stretta interpretazione delle norme agevolative ( Cass. 16/04/2008 n. 9930 e 29/02/2002 n. 4611).

2.3. Con riferimento al sesto motivo di ricorso replica che la motivazione non integra violazione di legge, essendo non solo presente, ma del tutto congrua alla fattispecie.

2.4. Con riferimento agli ultimi due motivi di ricorso, deduce, infine, la infondatezza delle contestazioni.

3. I primi due motivi di ricorso possono essere affrontati congiuntamente, stante la loro natura omogenea.

3.1. Quanto alla eccezione di giudicato interno, va dato atto che la sentenza di prime cure ha respinto espressamente la eccezione di inammissibilità formulata dalla Agenzia delle Entrate nel costituirsi ed è rimasto incontestato che tale censura non sia stata riproposta in appello. In conformità con indirizzo già espresso da questa Corte, va quindi rilevato che la C.T.R. ha violato il principio di giudicato interno, che costituisce un limite alla rilevazione di ufficio della questione, atteso che è stato a più riprese affermato che "Deve ulteriormente porsi in rilievo, con particolare riferimento al motivo, come sia ormai univoca e consolidata la giurisprudenza di questa Corte nell'affermare che la legitimatio ad causam si ricollega al principio dettato dall' art. 81 c.p.c., secondo il quale nessuno può far valere nel processo un diritto altrui in nome proprio fuori dai casi espressamente previsti dalla legge e, trattandosi di materia attinente al contraddittorio e mirandosi a prevenire la sentenza inutiliter data, comporta la verifica, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del processo, in via preliminare al merito, della coincidenza dell'attore e del convenuto con i soggetti che secondo la legge che regola il rapporto in giudizio, sono destinati agli effetti della pronuncia richiesta, con l'unico limite della formazione del giudicato interno (v. Cass., Sez. Un., 16/2/2016, n.2951 ; Cass., 8/8/2012, n. 14243 )" ( Cass., 06/12/2018, n.31574 ).

3.2. Tale fondatezza rende superflua l'analisi del secondo motivo di ricorso, da ritenersi assorbito, considerato che mira alla medesima statuizione sulla base del diverso presupposto che la legittimazione sarebbe riconosciuta anche al soggetto coobbligato, questione su cui si è tra l'altro espressa favorevolmente la giurisprudenza rilevando che l'avviso di liquidazione per l'integrazione dell'imposta versata, notificato al notaio rogante, può essere impugnato anche dalle parti contraenti in quanto la previsione dell'avviso di liquidazione al notaio vale, solo, a costituirlo quale responsabile d'imposta, tenuto all'integrazione del versamento, ex art. 13 del D.Lgs. 24 febbraio 1997, n. 472, ma non incide sul principio, fissato dall' art. 57 del d.P.R. n.

131/1986 , per cui soggetti obbligati al pagamento dell'imposta restano le parti sostanziali dell'atto medesimo ( Cass. 10/11/2020, n. 25119 ), ma che non assume rilievo stante l'assorbimento del motivo.

3.3. Quanto al terzo motivo di ricorso - che erroneamente il controricorrente riconduce alla medesima ratio dei primi due motivi di ricorso, sostanzialmente non difendendosi sul reale oggetto della censura - va rilevato quanto segue.

3.4. Come rettamente dedotto dai ricorrenti, l'art. 57 al comma 2 dispone testualmente che "2. La responsabilità dei pubblici ufficiali non si estende al pagamento delle imposte complementari e suppletive" mentre il successivo art. 42 dispone che "1. È principale l'imposta applicata al momento della registrazione e quella richiesta dall'ufficio se diretta a correggere errori od omissioni effettuati in sede di autoliquidazione nei casi di presentazione della richiesta di registrazione per via telematica; è suppletiva l'imposta applicata successivamente se diretta a correggere errori od omissioni dell'ufficio;

è complementare l'imposta applicata in ogni altro caso".

3.5. Sul punto la Corte si è già pronunciata, in diversa fattispecie ma pur sempre relativa al regime di agevolazione applicato in atti negoziali relativi ad immobile, riconoscendo che "4.3. Deve quindi richiamarsi la distinzione, introdotta dall' art. 42 , comma 1, del TUR tra imposta "principale", ossia quella applicata al momento della registrazione e quella richiesta dall'ufficio se diretta a correggere errori od omissioni effettuati in sede di autoliquidazione nei casi di presentazione della richiesta di registrazione per via telematica; imposta "suppletiva", che è quella applicata successivamente, se diretta a correggere errori od omissioni dell'ufficio ed imposta "complementare", cioè quella applicata in ogni altro caso (ad esempio è "complementare" la maggiore imposta derivante dall'attività di accertamento sostanziale sugli atti di trasferimento di beni immobili o sulle cessioni d'azienda volta a rettificare il valore dichiarato nell'atto). La natura complementare dell'imposta richiesta, come sopra evidenziata, non consentiva di emettere l'avviso nei confronti del notaio rogante, in quanto, pur essendo indicato tra i soggetti obbligati in solido al pagamento dell'imposta principale, la sua responsabilità non si estende, tuttavia, così come stabilito dall' art. 57 , comma 2, del TUR al pagamento dell'imposta complementare e suppletiva di registro" (Cass., sez. trib., 31/01/2017, (ud. 07/07/2016, dep. 31/01/2017), n.2403).

3.6. Alla luce di tale orientamento, che questo collegio condivide e dal quale non vi è ragione di discostarsi, anche tale motivo di ricorso è dunque fondato.

3.7. L'accoglimento del primo e del terzo motivo di ricorso rendono superflua la pronuncia sugli altri motivi, che restano dunque assorbiti.

4. In conclusione, meritano accoglimento i motivi di ricorso nn. 1 e 3, assorbiti il motivo n. 2 ed i motivi dal n. 4 al n. 8.

5. Va conseguentemente disposta la cassazione con rinvio al giudice di appello (ora Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto), in diversa composizione, per la pronuncia -

anche nei confronti della S.I.V. - alla luce del principio affermato con l'accoglimento del motivo n. 3, che riconosce l'applicabilità dell' art. 57 al comma 2 del d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 , nonché dell' art. 1292 cod. civ., e dunque la erronea applicazione del regime di responsabilità solidale del notaio per l'imposta di registro comprensiva anche di imposta complementare e suppletiva, anziché solo per la imposta principale.

6. Le spese di lite, anche relative al giudizio di legittimità, vanno rimesse al giudice del rinvio.

P.Q.M. La Corte, accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione, limitatamente ai motivi nn. 1 e 3, dichiara assorbiti gli altri.

Rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza