



22926 13

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

R.G.N. 1675/2007

Cron. 22926

Rep.

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ANTONIO MERONE

- Presidente - Ud. 17/07/2013

Dott. DOMENICO CHINDEMI

- Consigliere - PU

Dott. MARIA GIOVANNA C. SAMBITO

- Consigliere -

Dott. ERNESTINO LUIGI BRUSCHETTA

- Consigliere -

Dott. FRANCESCO TERRUSI

- Rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 1675-2007 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro

tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI

PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO

STATO, che lo rappresenta e difende ope legis;

- ricorrente -

contro

2013

FV , MV , DV tutti in

2423

qualità di eredi di IV (deceduto),

elettivamente domiciliati in ROMA PIAZZA CAVOUR, presso

la cancelleria della CORTE DI CASSAZIONE, rappresentati

e difesi dall'avvocato TURCHI MASSIMO con studio in

MODENA CORSO CANALCHIARO 62 (avviso postale), delega in
atti;

- **controricorrenti** -

avverso la sentenza n. 110/2005 della COMM.TRIB.REG. di
BOLOGNA, depositata il 09/11/2005;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 17/07/2013 dal Consigliere Dott. FRANCESCO
TERRUSI;

udito per il ricorrente l'Avvocato DETTORI che ha
chiesto l'accoglimento;

udito per il controricorrente l'Avvocato TURCHI che ha
chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. TOMMASO BASILE che ha concluso per il
rigetto del ricorso.

1675-07

Svolgimento del processo

Con rogito notarile registrato in data 16-2-1992, IV e DV vendevano a MV e FV taluni diritti immobiliari (in nuda e in piena proprietà) di un compendio posto in Modena. L'ufficio del registro rettificava in aumento il valore finale dichiarato in atto ed emetteva il conseguente avviso di accertamento. Gli acquirenti impugnavano l'avviso e, successivamente, definivano la lite in base alla l. n. 140 del 1997. Attesa la mancata impugnazione dell'avviso medesimo da parte dei venditori, l'ufficio notificava a MV, DV e FV, eredi di IV nel frattempo deceduto, un avviso di liquidazione ai fini dell'Invim. I contribuenti impugnavano il detto avviso di liquidazione, in proprio e nella qualità di eredi. Il loro ricorso, per quanto ancora interessa, era accolto in appello, dalla commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, in ragione della unitarietà del valore immobiliare ai fini dell'imposta di registro e dell'Invim. La commissione tributaria regionale in particolare osservava che il valore del compendio era stato definito dagli acquirenti ai fini dell'imposta di registro, ai sensi della l. n. 140 del 1997, secondo il criterio di maggiorazione del 20 % del valore dichiarato in atto; sicché, in applicazione del suesposto concetto di unitarietà, lo stesso doveva valere anche ai fini del calcolo dell'Invim dovuta dal venditore, secondo l'art. 6

del d.p.r. n. 643 del 1972. Pertanto il venditore, che pur non aveva impugnato l'avviso di accertamento del maggior valore, poteva giovare, ai sensi dell'art. 1306 c.c., degli effetti favorevoli del giudicato ottenuto dall'acquirente per l'imposta di registro.

Contro la sentenza di secondo grado, depositata il 9-11-2005 e non notificata, l'agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione deducendo quattro motivi.

Gli intimati hanno replicato con controricorso.

L'amministrazione ha depositato una memoria.

Motivi della decisione

I. - Col primo motivo la ricorrente denuncia una violazione di legge per erronea applicazione dell'art. 19, 3° co., del d. lgs. n. 546 del 1992. Assume che l'omessa impugnazione dell'avviso di accertamento da parte dei venditori - obbligati in solido quanto all'imposta di registro e obbligati principali quanto all'Invim - doveva comportare come conseguenza la definitività della pretesa loro riferibile, e l'inammissibilità delle censure inerenti la legittimità dell'avviso di liquidazione.

Col secondo motivo la ricorrente denuncia una violazione di legge per erronea applicazione degli artt. 4 e 28 del d.p.r. n. 643 del 1972. Prendendo questa volta in considerazione la posizione di MV e FV, sostiene che il loro ricorso era stato proposto in proprio, e non nella qualità di eredi del venditore IV; sicché ne doveva conseguire il difetto di legittimazione *in parte qua*.

II. - I primi due motivi possono essere esaminati congiuntamente, posto che entrambe le doglianze sono in verità prospettate sotto il profilo della "omessa petizione": *id est* dell'omissione di pronuncia.

Esplicitamente si sostiene che nella sentenza d'appello le contestazioni, come sopra svolte dall'amministrazione in risposta all'avversa tesi, non sarebbero state oggetto di disamina.

In simil guisa, le censure si rivelano destituite di ogni fondamento dal momento che è pacifico che il vizio di omessa pronuncia può apprezzarsi solo in rapporto alla proposizione di domande; mentre il vizio non sussiste, per definizione, qualora la soluzione negativa di una questione posta dalla parte sia implicita nella incompatibile costruzione logico-giuridica della sentenza; quando cioè la decisione adottata - in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte - comporti necessariamente il rigetto di questa ultima, anche se manchi una specifica argomentazione in proposito (v. per tutte Cass. n. 4815-12; n. 20311-11).

Tanto si registra nella fattispecie in dipendenza delle due concorrenti affermazioni che risultano aver caratterizzato la decisione impugnata. Difatti la commissione tributaria regionale, adottando la pronuncia di accoglimento del ricorso dei contribuenti, ha in tal modo ovviamente affermato anche la loro legittimazione; e ha assunto la statuizione richiamando il principio di necessaria unitarietà del valore accertato ai fini della

imposta di registro e dell'Invim, quale base della conseguente asserita possibilità del venditore di valersi del giudicato favorevole sul valore detto, ai sensi dell'art. 1306 c.c., ancorché conseguito all'impugnazione proposta dal solo acquirente.

Sicché, in ultima analisi, la pronuncia non può considerarsi omessa in rapporto alle questioni prospettate.

III. - Col terzo motivo la ricorrente censura la sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., sostenendo che vi sarebbe stata ultrapetizione per il fatto che la questione dell'estensione del giudicato, ex art. 1306 c.c., non era stata oggetto di deduzione di parte.

Il terzo motivo è inammissibile per difetto di autosufficienza, non essendo riportato il contenuto degli atti richiamati a sostegno di una asserita diversa linea difensiva del contribuente (in primo grado e in appello).

Lo stesso è anche (in ogni caso) infondato per la ragione che la sentenza ha posto a base dell'accoglimento dell'appello un principio giuridico; segnatamente il principio secondo cui il valore finale, determinato con definizione agevolata ai fini dell'imposta di registro, vale anche per l'Invim e di esso può giovare il venditore (coobbligato anche per l'imposta di registro) ai sensi dell'art. 1306 c.c., nonostante non abbia impugnato l'accertamento anzidetto.

In simile affermazione generale non può ravvisarsi il vizio di ultrapetizione, dal momento che il giudice

d'appello si è pronunciato sulla regiudicanda in coerenza coi fatti dedotti dalla parte, semplicemente avendo individuato, in base a quei fatti, le norme a suo avviso disciplinatrici della fattispecie, secondo l'operatività del canone *iura novit curia*.

IV. - Col quarto motivo, l'amministrazione denuncia la violazione dell'art. 9-bis, 6° co., lett. b) e 9° co., lett. b), del d.l. n. 79 del 1997, conv. in l. n. 140 del 1997, nonché il vizio di motivazione, per avere la commissione tributaria regionale travisato il contenuto della disposizione agevolativa confondendo la maggiorazione del 20 % del valore dichiarato con l'applicazione del tributo in misura ridotta del 20 %; applicazione invece conseguente alla specifica formulazione della norma.

Il quarto motivo è fondato nei termini di seguito esposti.

V. - Diversamente da quanto ritenuto dalla commissione tributaria regionale, il d.l. n. 79 del 1997, art. 9-bis, convertito in l. n. 140 del 1997, ha sancito, al 6° co., che le liti fiscali, pendenti alla data del 1 aprile 1996 dinanzi alle commissioni tributarie in ogni stato e grado di giudizio, possono essere definite, mediante oblazione, a domanda del ricorrente, col pagamento (per quanto qui interessa) "di una somma pari al 20 per cento del valore della lite se questo è di importo superiore a lire 5 milioni e fino a lire 30 milioni".

La stessa norma, al successivo 9° comma, ha puntualizzato in qual senso vengono in considerazioni i concetti

richiamati ai fini del beneficio, specificando che si intende:

(a) per lite fiscale, "la contestazione relativa a ciascun atto di imposizione o di irrogazione di sanzioni impugnato, considerando comunque lite fiscale autonoma quella relativa all'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili";

(b) per valore della lite, "l'importo dell'imposta accertata al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con lo stesso atto impugnato".

Ancora la norma ha stabilito che "il valore delle liti in materia sulle successioni e donazioni, di registro, ipotecarie, catastale e comunale sull'incremento di valore degli immobili è costituito dall'imposta relativa al maggiore imponibile accertato".

Giova dire che, in questi termini, il testo normativo non si discosta dalla corrispondente previsione caratterizzante le antecedenti leggi di condono (v. per es. l'art. 2-quinquies, 4° co., del d.l. n. 564 del 1994, conv. in l. n. 656 del 1994).

VI. - Il senso della doglianza prospettata dalla ricorrente si rinviene nell'affermazione, ripresa in memoria, secondo cui il principio di unitarietà dell'accertamento ai fini dell'imposta di registro e dell'Invim non comporta come logico corollario che l'impugnativa avverso l'avviso di liquidazione dell'imposta di registro possa esimere il contribuente dall'impugnare tempestivamente l'avviso concernente

l'Invim sulla medesima operazione negoziale, in quanto gli atti impositivi, aventi a oggetto le due imposte, instaurano procedimenti autonomi. Per cui, in definitiva, i fatti incidenti sull'uno non necessariamente valgono per l'altro.

L'affermazione è giuridicamente condivisibile, tenuto conto che, ai fini del condono, il legislatore ha esplicitamente chiarito di voler considerare autonoma la lite fiscale relativa all'Invim. E fonda la eccepita conseguenza attinente al limite soggettivo degli effetti del condono medesimo laddove questo risulti fruito - come nella specie - dai soli acquirenti.

In questo senso, ad avviso del collegio, deve in linea generale escludersi la possibilità di rideterminare l'Invim sulla base del valore dell'immobile definito per effetto di un condono della sola parte acquirente ai fini dell'imposta di registro.

Il che, d'altronde, la corte ha già affermato in relazione, per es., al condono ex l. n. 413 del 1991, art. 53 (v. Cass. n. 1862-99; n. 10051-00); come pure con riferimento al condono ex l. n. 516 del 1982 (v. Cass. n. 5537-07).

VII. - Ben vero, nella giurisprudenza della corte, si rinviene anche un orientamento attestato su difforme tesi, per cui il valore accertato con la sanatoria ai fini dell'imposta di registro deve entrare in gioco nella successiva applicazione dell'Invim (v. Cass. n. 21462-07; n. 22147-06; n. 27756-05; n. 2517-94; e v. pure Cass. n.

602-06 proprio con riferimento a fattispecie soggetta al d.l. n. 75 del 1997).

Siffatto orientamento trae spunto dalla considerazione che l'art. 6 del d.p.r. n. 643 del 1972, nel disporre, quanto all'Invim, che il valore iniziale dell'immobile, al fine della individuazione dell'incremento imponibile, è quello dichiarato o accertato ai fini dell'imposta di registro o sulle successioni in occasione del precedente acquisto, si riferisce al valore definitivamente accertato in detta pregressa sede, indipendentemente dal modo in cui l'accertamento sia avvenuto. Sicché - si è detto - anche quando il valore del precedente trasferimento sia stato determinato automaticamente in applicazione di un condono fiscale, il relativo ammontare configura il detto valore iniziale al fine indicato, senza possibilità alcuna di successiva modificazione in relazione a un asserito diverso valore venale (v. per es. Cass. n. 22147-06, cui adde Cass. n. 602-06).

Il principio, in vero riferito alla determinazione del valore iniziale asseritamente così accertato in relazione al precedente acquisto, è stato ritenuto valevole anche per la determinazione del valore finale, posto che si è pure affermato che l'imponibile dell'Invim si determina assumendo, appunto, come valore finale quello dichiarato o quello maggiore definitivamente accertato per il trasferimento del bene ai fini dell'imposta di registro o di successione (v. da ultimo Cass. n. 13081-11).

Per cui, in buona sostanza, l'insieme di principi tratti dal citato orientamento conforterebbe la conclusione della commissione tributaria regionale, tenuto conto della relazione di contiguità, in tal guisa corrente, tra l'imposta, sulla base della quale sarebbe stato nella specie definito il valore della lite, e l'imponibile cui essa unitariamente si riferisce, anche in rapporto all'Invim.

VIII. - Il collegio da questo orientamento reputa di doversi discostare. E ciò con riguardo a entrambe le affermazioni che lo sorreggono, per la essenziale ragione che il condono non può considerarsi equivalente a un accertamento di valore in senso proprio.

Il condono opera in funzione della eliminazione delle liti, e per fare conseguire all'erario le entrate in tempi brevi in ragione di scelte di tipo macroeconomico. Sicché unicamente in questa prospettiva esso va interpretato, senza possibilità di associarne alcun effetto di riduzione in ordine agli imponibili di volta in volta accertati.

In caso di lite definita per condono, pertanto, non ha fondamento discorrere di un accertamento giurisdizionale direttamente riferibile al valore del bene.

Il valore del cespite non è inciso dal condono, se non in modo fittizio.

Piuttosto è la prestazione patrimoniale corrispondente all'imposta che, in relazione al valore del maggiore imponibile accertato dall'ufficio, risulta infine, in base

alla legge, percentualmente ridotta in favore del singolo contribuente interessato.

Ne discende che gli effetti di una norma sul condono sono necessariamente limitati anche sul piano soggettivo, nel senso che non si estendono ad altri che al soggetto che definisce la controversia. E di essi non può giovare l'altro contribuente, ~~neppure~~ ai sensi dell'art. 1306 c.c. Invero, soltanto in relazione alla pronuncia del giudice può essere invocato, dal condebitore rimasto inerte, e con riferimento al principio della solidarietà tributaria, l'effetto estensivo di cui alla disposizione appena citata (v. in generale Cass. n. 14814-11; n. 28881-08; n. 18025-04).

IX. - Di conseguenza il ricorso dell'amministrazione finanziaria è da ritenere fondato in relazione al quarto motivo. La sentenza impugnata non è difatti conforme alla *regula iuris* sopra riferita. Il d.l. n. 79 del 1997, art. 9-bis, convertito in l. n. 140 del 1997, sancendo, al 6° co., che le liti fiscali, pendenti alla data del 1 aprile 1996 dinanzi alle commissioni tributarie in ogni stato e grado di giudizio, possono essere definite, mediante oblazione, a domanda del ricorrente, col pagamento di una somma pari al 20 per cento del valore della lite (se questo è di importo superiore a lire 5 milioni e fino a lire 30 milioni), involge una definizione così soggettivamente delimitata, e comportante la semplice riduzione dell'imposta a fronte del maggior imponibile accertato dall'ufficio. Per cui va esclusa la possibilità

di rideterminare l'Invim, dovuta dal venditore che non abbia impugnato l'avviso di liquidazione, sulla base del valore dell'immobile asseritamente risultante dalla definizione fruita dall'acquirente, per effetto del condono, in relazione all'imposta di registro.

X. - Discende la cassazione della sentenza impugnata, con rinvio alla commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, diversa sezione, per nuovo esame.

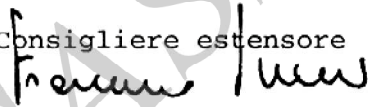
La commissione regionale si uniformerà invero al principio di diritto esposto e provvederà anche sulle spese del giudizio svoltosi in questa sede di legittimità.

p.q.m.

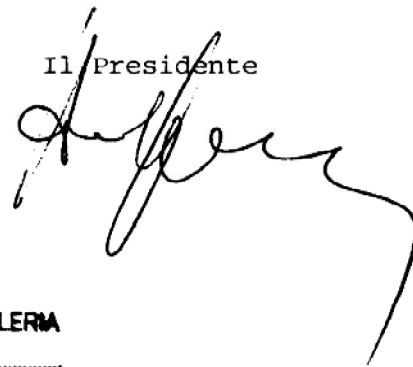
La Corte rigetta i primi tre motivi; accoglie il quarto; cassa l'impugnata sentenza e rinvia, anche per le spese del giudizio di cassazione, alla commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna.

Deciso in Roma, nella camera di consiglio della quinta sezione civile, addì 17 luglio 2013.

Il Consigliere estensore



Il Presidente



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

IL 9 OTT. 2013



Il Funzionario Giudiziario
Marta Paragona

Il Funzionario Giudiziario
Marta Paragona

CASSAZIONE.net