

Cassazione civile sez. trib., 22/09/2025, n. 25848

FATTI DI CAUSA

1. La Commissione Tributaria Provinciale di Teramo accoglieva il ricorso presentato dal notaio Fa.Ma. avverso l'avviso di liquidazione emesso dall'Agenzia delle Entrate per il recupero dell'imposta di registro in misura proporzionale del 9%, sul trasferimento a titolo di permuta di un appartamento in favore dei coniugi Pi.Lu. e It., i quali con lo stesso atto avevano ricevuto altro diritto reale, l'usufrutto sull'abitazione dei C (P), tassato con i benefici della prima casa, con la conseguenza che, secondo l'Ufficio, alla permuta sia pure in favore di terzo dell'appartamento in P al (omissis) piano, doveva applicarsi la tassazione prevista per la seconda casa.

2. Sull'impugnazione dell'Agenzia delle Entrate, la CTR dell'Abruzzo accoglieva il gravame, osservando che il notaio era legittimato ad impugnare l'avviso di accertamento, poich  era stato autonomo soggetto destinatario dell'avviso, che la tassazione dell'atto era stata operata in aderenza ai dettami dell'art. 3 T.U.R., secondo la regola della tassazione della permuta mediante applicazione dell'imposta pi  elevata, che al momento dell'acquisizione dell'appartamento sito in P al primo piano, coniugi Pi.Lu. e It. avevano gi  fruito dell'agevolazione per l'acquisto dell'usufrutto in C, anche perch , se i coniugi coniugi Pi.Lu. e It. non fossero mai divenuti proprietari del bene (al (Omissis) piano), non avrebbero potuto disporre in favore della figlia Pi.Ma. in permuta con l'usufrutto in C, che, pertanto, i detti coniugi avevano gi  beneficiato della medesima agevolazione per l'immobile sito in P, alla Via dei (Omissis), al primo piano, che dalla lettura dell'atto notarile non si rinveniva alcuna richiesta circa lo specifico immobile per il quale si richiedeva l'agevolazione prima casa, che l'illegittima duplice fruizione dell'agevolazione era desumibile dal controllo cartolare dall'atto, senza la necessit  che l'Ufficio facesse un accertamento fattuale circa la spettanza dell'agevolazione prima casa.

3. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione Fa.Ma. sulla base di quattro motivi. L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

In prossimit  dell'adunanza camerale il ricorrente ha depositato memoria illustrativa.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo il ricorrente deduce la violazione e/o falsa applicazione del combinato disposto di cui agli artt. 42 TUR e 3-ter del D.Lgs. n. 463/1997, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), c.p.c., nella parte in cui la CTR ha ritenuto che l'avviso di liquidazione da lui

impugnato aveva avuto ad oggetto la rettifica dell'imposta principale (e non complementare), perciò legittimamente a lui richiesta, in quanto responsabile in via solidale con le parti contrattuali.

1.1. Il motivo fondato.

In tema di imposta ipotecaria e di registro, in base al combinato disposto degli artt. 42 e 57 del D.P.R. n. 131 del 1986 e 3-ter del D.Lgs. n. 463 del 1997, anche in caso di registrazione con procedura telematica, il notaio risponde in via solidale con i contraenti, e salvo rivalsa, unicamente per l'imposta principale, tale dovendosi considerare quella risultante dal controllo dell'autoliquidazione ovvero da elementi desumibili dall'atto con immediatezza e senza necessità di accertamenti fattuali o extratestuali, né di valutazioni giuridico-interpretative (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 15450 del 07/06/2019; conf. Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 15998 del 09/06/2021).

Orbene, già lo stabilire che se i coniugi Pi.Lu. e Pi.It. non fossero mai divenuti proprietari del bene in P, non avrebbero potuto disporne in favore di Pi.Ma. (rectius, (Omissis)) in permuta con usufrutto in C e che, quindi, essendosi in presenza di una cd. permuta a catena, il notaio era incorso in una indebita duplicazione delle agevolazioni comporta inevitabilmente una valutazione giuridico-interpretativa. Ciò in quanto occorreva scrutinare se l'appartamento di P al primo piano sito nel Condominio di Via (Omissis) ricevuto in permuta dai coniugi Pi.Lu. e Pi.It. fosse o meno stato sostanzialmente acquisito nel loro patrimonio, essendo o meno stato trasferito direttamente al terzo, in corrispettivo e permuta dell'usufrutto dell'abitazione sita in C mediante una vera e propria deviazione degli effetti del contratto, dal destinatario ad un terzo. In definitiva, era necessario stabilire se l'appartamento al (Omissis) piano del condominio di Via (Omissis) in P era stato acquisito al patrimonio dei coniugi Pi.Lu. e Pi.It. - sia pure per un brevissimo istante - prima di divenire oggetto di permuta in favore della figlia Pi.Ma., che aveva loro trasferito in corrispettivo l'usufrutto sull'abitazione di C. Il tutto presupponeva una valutazione giuridica di unitarietà del regolamento negoziale piuttosto che di una concatenazione di singoli atti dispositivi collegati.

Né può condividersi l'assunto della CTR secondo cui il Fisco si sarebbe limitato al riscontro cartolare della mancata richiesta, nel rogito, dell'agevolazione per il negozio n. 3, con cui coniugi Pi.Lu. e Pi.It. avevano acquistato da Pi.Ma. la piena proprietà dell'appartamento di quest'ultima sito in P, alla Via (Omissis), posto al (omissis) piano. Tale mancata richiesta avrebbe reso evidente l'errore di autoliquidazione commesso dal notaio, che avrebbe calcolato l'imposta dovuta per la permuta come se per entrambe fosse stata richiesta l'agevolazione. Invero, come si evince dall'art. 17 dell'atto pubblico, le parti vi hanno provveduto in conclusione dell'atto: «Ai fini fiscali sia i signori Pi.Lu. e Pi.It., sia la signora Pi.Sa., sia la signora Pi.Ma. chiedono inoltre applicazione al presente atto delle agevolazioni fiscali per l'acquisto della prima casa e relative pertinenze».

Del resto, in tema di imposta di registro, nel caso di liquidazione della stessa da parte dell'ufficio a seguito del disconoscimento di un'agevolazione applicata al momento della registrazione dell'atto, deve escludersi la responsabilità del notaio rogante, atteso che l'art. 57 del D.P.R. n. 131 del 1986 limita quest'ultima al pagamento della sola imposta principale, mentre, nell'ipotesi suddetta, l'imposta va qualificata come complementare (Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 12257 del 17/05/2017). In particolare, in base all'art. 42, comma 1, del D.P.R. n. 131 del 1986, l'imposta di registro liquidata dall'ufficio a seguito dell'accertata insussistenza dei presupposti del trattamento agevolato previsto dal D.L. n. 12 del 1985, (convertito, con modificazioni, nella L. n. 118 del 1985) in relazione all'acquisto della prima casa, applicato al momento della registrazione dell'atto di trasferimento della proprietà di un bene immobile (nella specie, la natura di abitazione non di lusso dell'immobile trasferito), va qualificata come imposta complementare (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 13141 del 24/06/2016; Cass., Sez. 5, Sentenza n. 2400 del 31/01/2017; Cass., Sez. 5, Sentenza n. 3360 del 08/02/2017; Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 1802 del 23/01/2019), non rientrando nelle altre specie, positivamente definite, dell'imposta principale (in quanto applicata in un momento successivo alla registrazione) e dell'imposta suppletiva (in quanto, rivedendo a posteriori il criterio di liquidazione in precedenza seguito, non è rivolta ad emendare errori od omissioni commessi dall'ufficio in sede di registrazione).

Si è esclusa la qualifica di imposta principale anche per la riqualificazione giuridica dell'atto ex art. 20 D.P.R. n. 131/1986 (cfr. Cass. n. 881/2019).

La considerazione che precede non muta per effetto dell'utilizzo della procedura telematica di adempimento di cui all'art. 3-ter D.Lgs. n. 463 del 1997, atteso che l'osservanza di tale procedura incide sulle modalità di liquidazione e pagamento del tributo, ma non sulla natura dell'imposta richiesta.

Pertanto, si ritiene di dover precisare quanto stabilito da Cass. n. 13626/2018; segnatamente là dove in essa si attribuisce alla pur imprescindibile bipartizione dell'art. 3-ter D.Lgs. n. 463/1997 (tra elementi di imposizione desumibili ed elementi non desumibili dall'atto) una valenza assorbente e sostanzialmente sostitutiva, nella modalità automatizzata di registrazione, della tripartizione operata dalla norma-base dell'art. 42 cit. (v., in tal senso, Cass., Sez. 5, Sentenza n. 15450 del 07/06/2019).

2. Con il secondo motivo il ricorrente denuncia la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 57, comma 2, TUR, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), c.p.c., nella parte in cui la CTR ha ritenuto che l'Ufficio avesse correttamente a lui notificato l'avviso di accertamento (prima ancora che ai contribuenti), in quanto solidalmente responsabile con i contribuenti per l'erronea applicazione dell'imposta principale.

3. Con il terzo motivo il ricorrente si duole della violazione e/o falsa applicazione del combinato disposto di cui agli artt. 20 e 43, comma 1, lett. b), TUR e della Circolare dell'AF n. 6E del 5.2.2003 par. 4, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), c.p.c., nella parte in cui la CTR ha ritenuto che l'Ufficio avesse operato un mero controllo cartolare e, quindi, rettificato l'imposta avendo riscontrato un errore giuridico oggettivo, consistente nel cumulo indebito delle agevolazioni.

4. Con il quarto motivo il ricorrente denuncia la violazione e/o falsa applicazione del combinato disposto di cui all'art. 1322, secondo comma, 1552 e 1141 c.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), c.p.c., nella parte in cui la CTR ha esclusa la ricorrenza di un collegamento negoziale ha ritenuto che il notaio, rectius i contribuenti, avessero dato luogo ad un contratto atipico dagli interessi non meritevoli di tutela, anzi volti ad eludere le imposte dovute.

5. I motivi dal secondo al quarto sono assorbiti nell'accoglimento del primo.

6. Alla stregua delle considerazioni che precedono, in accoglimento del primo motivo del ricorso, la sentenza impugnata va cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa pu  essere decisa nel merito nel senso di accogliere il ricorso originario.

Le spese del presente giudizio seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo, laddove la circostanza che l'orientamento di questa Corte sulla questione principale si sia consolidato tra il 2019 ed il 2021 giustifica la compensazione di quelle relative ai gradi di merito.

P.Q.M.

accoglie il primo motivo del ricorso, dichiara assorbiti i restanti, cassa la sentenza impugnata con riferimento al motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario;

compensa le spese relative ai gradi di merito e condanna la controricorrente al rimborso delle spese del presente giudizio, che liquida in Euro 2.500,00 per compensi ed Euro 200,00 per spese, oltre rimborso forfettario nella misura del 15%, Iva e Cap.

Cos  deciso in Roma, nella camera di consiglio tenutasi in data 16 settembre 2025.

Depositato in Cancelleria il 22 settembre 2025

Campi meta

Massima : *In tema di imposta di registro e ipotecaria, in base al combinato disposto degli artt. 42 e 57 del D.P.R. n. 131 del 1986, la responsabilit  solidale del notaio rogante con i contraenti   circoscritta esclusivamente al pagamento dell'imposta principale.*

Supporto Alla Lettura :

IMPOSTE

Si tratta di quel tributo che colpisce tutti i contribuenti mediante un prelievo coattivo da parte dello Stato utilizzato per finanziare i servizi pubblici fruibili dalla collettivit  (es. sanit  , istruzione o difesa). La differenza con le *tasce* sta nel fatto che queste sono direttamente collegate all'uso di un servizio specifico e, quindi, vengono pagate per beneficiare di un servizio. Le imposte si dividono in: **    dirette**: gravano direttamente sul reddito o sul patrimonio delle persone fisiche e giuridiche, nel senso che vengono calcolate in base alla capacit  contributiva del soggetto, ovvero alla sua abilit  di generare reddito o possedere beni, sono quindi collegate in modo diretto alla situazione economica del contribuente. Le principali imposte dirette sono:

- IRPEF (*Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche*): colpisce il reddito complessivo generato dalle persone fisiche e sui soci delle societ  di persone (SAS o SNC).
- IRES (*Imposta sul Reddito delle Societ *): grava sul reddito delle societ  (SRL).
- IRAP (*Imposta Regionale sulle Attivit  Produttive*): colpisce i redditi prodotti nell'esercizio di imprese.

    indirette: vengono applicate a transazioni commerciali, beni e servizi, sono infatti generalmente incluse nel prezzo dei beni e dei servizi acquistati dai consumatori e vengono riscosse dai venditori al momento della vendita, per poi essere versate allo Stato, colpiscono, cio , il consumo o la spesa del contribuente. Questo tipo di imposte sono c.d. *regressive*, nel senso che essendo un costo fisso aggiunto al prezzo del bene o servizio, colpiscono in modo pi  incisivo i gruppi a reddito pi  basso in quanto l'importo dei tributi indiretti non varia in base al reddito o alla ricchezza del consumatore. Le principali imposte indirette sono:

- IVA (*Imposta sul valore aggiunto*): colpisce i beni o i servizi acquistati o scambiati.
- Accise: colpiscono specifici beni di consumo (es. tabacchi, alcolici, benzina e carburanti).
- Imposta di bollo: si versa per la stipula di atti, documenti e scritture private.
- Imposta di registro: colpisce tutti gli atti aventi ad oggetto il trasferimento di propriet  di beni immobili o diritti reali.

Le imprese sono soggette a entrambe le tipologie di imposte, ma le imposte dirette possono avere un impatto pi  significativo sul loro bilancio, influenzando non solo i profitti netti ma anche le decisioni strategiche riguardo agli investimenti e alla crescita.