

M



26443.20

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

riunita in camera di consiglio nella seguente composizione:

- Dott. Domenico Chindemi, Presidente;
- Dott. Oronzo De Masi, Consigliere;
- Dott.ssa Anna Maria Fasano, Consigliere;
- Dott. Giuseppe Lo Sardo, Consigliere relatore;
- Dott. Angelo Napolitano, Consigliere;

CRH 26443

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 7026/2014 R.G., proposto

DA

(omissis) e (omissis), rappresentati e difesi dall'Avv. (omissis), con studio in Napoli, elettivamente domiciliati presso l'Avv. (omissis), con studio in (omissis) giusta procura in margine al ricorso introduttivo del presente procedimento;

RICORRENTI

CONTRO

l'Agenzia delle Entrate, con sede in Roma, in persona del Direttore Generale *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con sede in Roma, ove elettivamente domiciliata;

CONTRORICORRENTE

AVVERSO

la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale di Napoli l'8 ottobre 2013 n. 272/18/2013, non notificata; udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata (mediante collegamento da remoto, ai sensi dell'art. 83, comma 12-*quinquies*, del D.L. 17 marzo 2020 n.

M

1385
2014

18, convertito, con modificazioni, nella Legge 24 aprile 2020 n. 27) del 30 giugno 2020 dal Dott. Giuseppe Lo Sardo;

RILEVATO CHE:

(omissis) e (omissis) ricorrono per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale di Napoli l'8 ottobre 2013 n. 272/18/2013, non notificata, che, in controversia su impugnazione di avviso di rettifica e liquidazione di imposta di registro per la "conferma" della compravendita e della divisione di un terreno, del quale essi avevano acquistato la comproprietà dell'intero e ricevuto in assegnazione una porzione, per sanare l'omissione delle menzioni urbanistiche in ordine ad un fabbricato ivi insistente, del quale non era stata fatta alcuna menzione nei precedenti contratti, ha rigettato l'appello proposto dai medesimi nei confronti dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Napoli il 16 settembre 2011 n. 546/40/2011, con compensazione delle spese di lite. La Commissione Tributaria Regionale ha confermato la decisione di primo grado, sul presupposto che l'enunciazione dell'esistenza dell'accessione - il cui trasferimento risaliva al momento del trasferimento del terreno - consentisse all'amministrazione finanziaria di accertare il valore del manufatto (seppure con una riduzione del 30% da parte del giudice di prime cure) e di liquidare le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura proporzionale, anziché fissa, con i relativi accessori. L'Agenzia delle Entrate si è costituita con controricorso.

CONSIDERATO CHE:

1. Con il primo motivo, i ricorrenti denunciano violazione e falsa applicazione degli artt. 934 cod. civ., 22, 24 e 76 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, in relazione all'art. 360, comma

1, n. 3, cod. proc. civ., per aver erroneamente ritenuto che la conferma ai fini urbanistici (con la dichiarazione della risalenza della costruzione ad epoca anteriore all'1 settembre 1967) contenesse (anche) l'"*enunciazione*" del trasferimento del fabbricato, che - per effetto dell'accessione - era insito e compreso nel trasferimento della porzione di terreno.

2. Con il secondo (erroneamente indicato in ricorso come "terzo") motivo, i ricorrenti denunciano: violazione e falsa applicazione degli artt. 51 e 52 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, nonché dei principi generali dell'ordinamento giuridico, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ.; omessa motivazione circa un fatto decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc. civ.; nullità del procedimento ai sensi dell'art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., per aver erroneamente confermato la riduzione del valore accertato del fabbricato nella misura del 30% (rispetto a quello determinato dall'amministrazione finanziaria) senza fornire alcuna giustificazione di tale decremento.

RITENUTO CHE:

1. Il primo motivo è fondato (in relazione ad almeno due dei profili dedotti), derivandone l'assorbimento del secondo motivo.

1.1 Nella specie, con rogito notarile del 2007, i ricorrenti avevano confermato, ai sensi dell'art. 40, comma 2 e comma 3, della Legge 28 febbraio 1985 n. 47, la compravendita e la divisione di un terreno, del quale essi avevano acquistato la comproprietà dell'intero e ricevuto in assegnazione una porzione (della maggiore consistenza), con rogiti notarili del 1989 e del 1991, sanando l'omesso inserimento della dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà ai sensi degli artt.

38 e 47 del D.P.R. 28 dicembre 2000 n. 445 circa la risalenza ad epoca anteriore all'1 settembre 1967 della costruzione di un fabbricato ivi insistente, che non era stato menzionato all'epoca dell'acquisto e della ripartizione del terreno.

1.2 A loro dire, tenendo conto dell'operatività dell'accessione (art. 934 cod. civ., a tenore del quale: <<Qualunque (...) costruzione od opera esistente sopra o sotto il suolo appartiene al proprietario di questo (...)>>) e della presunzione di trasferimento delle accessioni e delle pertinenze (art. 24, comma 1, del D.P.R. 26 aprile 196 n. 131, a tenore del quale: <<Nei trasferimenti immobiliari le accessioni, i frutti pendenti e le pertinenze si presumono trasferiti all'acquirente dell'immobile, a meno che siano esclusi espressamente dalla vendita o si provi, con atto che abbia acquistato data certa mediante la registrazione, che appartengono ad un terzo o sono stati ceduti all'acquirente da un terzo>>), il fabbricato sarebbe stato da loro acquistato - nonostante l'omessa menzione - in uno al terreno per effetto della stipulazione della compravendita e della divisione, con rogiti notarili, rispettivamente, del 1989 e del 1991.

Inoltre, la risalenza ultratriennale del titolo di acquisto precluderebbe all'amministrazione finanziaria di accertarne il valore (sia pure con decorrenza *ex tunc*) ai fini della postuma soggezione ad imposta di registro (come si può desumere dall'art. 24, comma 2, del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, a tenore del quale: <<Quando, entro tre anni, le pertinenze vengano comunque a risultare di proprietà dell'acquirente dell'immobile al cui servizio erano destinate, si applica l'imposta con l'aliquota relativa al trasferimento dell'immobile, diminuita dell'ammontare della imposta eventualmente pagata

per il trasferimento delle pertinenze stesse separatamente intervenuto fra le stesse parti>>).

Ancora, si dovrebbe escludere anche la tassabilità del trasferimento del fabbricato in dipendenza dell'“*enunciazione*” contenuta nella conferma, dal momento che l'art. 22, comma 1, del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 (a tenore del quale: *Se in un atto sono enunciate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere fra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene la enunciazione, l'imposta si applica anche alle disposizioni enunciate. Se l'atto enunciato era soggetto a registrazione in termine fisso è dovuta anche la pena pecuniaria di cui all'art. 69>>)* esigerebbe l'identità di parti tra il contratto “*enunciante*” ed il contratto “*enunciato*”.

Per cui, la conferma sarebbe stata correttamente sottoposta ad imposta in misura fissa ai sensi dell'art. 30, comma 1, del D.P.R. 26 aprile 196 n. 131.

1.3 A stretto rigore, l'atto stipulato dai ricorrenti non è propriamente riconducibile alla previsione dell'art. 40, comma 2 e comma 3, della Legge 28 febbraio 1985 n. 47 (conforme a quella successiva dell'art. 46, comma 1 e comma 4, del D.P.R. 6 giugno 2001 n. 380).

E' stato recentemente ribadito da questa Corte che la nullità comminata dall'art. 46 del D.P.R. 6 giugno 2001 n. 380, nonché dagli artt. 17 e 40 della Legge 28 febbraio 1985 n. 47, va ricondotta nell'ambito dell'art. 1418, comma 3, cod. civ., di cui essa costituisce una specifica declinazione, e deve qualificarsi come nullità “*testuale*”, con tale espressione dovendo intendersi, in stretta adesione al dato normativo, un'unica fattispecie di nullità che colpisce gli atti tra vivi ad effetti reali elencati nelle norme che la prevedono, volta a

sanzionare la mancata inclusione in detti atti degli estremi del titolo abilitativo dell'immobile, titolo che, tuttavia, deve esistere realmente e deve esser riferibile, proprio, a quell'immobile (da ultima: Cass., Sez. Un., 22 marzo 2019, n. 8230).

Pertanto, la "conferma" in questione riguarda <<gli atti tra vivi, sia in forma pubblica, sia in forma privata, aventi per oggetto trasferimento o costituzione o scioglimento della comunione di diritti reali relativi ad edifici>> ed è finalizzata a sanare (art. 1423 cod. civ.) la nullità derivante dall'omessa indicazione degli estremi del titolo abilitativo all'edificazione (*ratione temporis*, licenza edilizia, concessione edilizia o permesso di costruire) mediante la dichiarazione della menzione mancante nell'atto originario. Dunque, essa si risolve in un nuovo e distinto atto, mediante il quale si provvede alla comunicazione dei dati mancanti, avente i medesimi requisiti formali del precedente, ed in forme che non ammettono equipollenti (in termini: Cass., Sez. 2[^], 15 giugno 2000, n. 8147; Cass., Sez. 2[^], 14 giugno 2017, n. 14804).

1.4 Viceversa, nella vicenda in disanima, gli "atti confermati" consistevano nella compravendita e nella divisione del "solo" terreno. Per cui, essi non potevano essere affetti di per sé dalla nullità prevista dall'art. 40 della Legge 28 febbraio 1985 n. 47, la quale inerisce in via esclusiva agli atti aventi ad oggetto i fabbricati.

Dunque, tale nullità non deriva dall'esclusione del fabbricato nella determinazione dell'oggetto del trasferimento, della costituzione o dello scioglimento della comunione di diritti reali. Piuttosto, la peculiarità della fattispecie controversa risiede nel fatto che la "conferma", allo stesso tempo, contiene il riconoscimento che la compravendita e la divisione avevano

avuto ad oggetto "anche" il fabbricato (con la medesima decorrenza *ex tunc* del terreno) e riporta la dichiarazione (nelle forme degli artt. 38 e 47 del D.P.R. 28 dicembre 2000 n. 445) che la costruzione del fabbricato era iniziata prima dell'1 settembre 1967.

1.5 Ciò posto, è evidente che tale negozio contiene un *quid pluris* rispetto allo schema tipico della "conferma", la quale fisiologicamente si risolve nell'integrazione formale del contratto avente ad oggetto fabbricati mediante l'inserimento *ex post* della menzione omessa. Ed il discrimine è rappresentato, per l'appunto, dal preliminare riconoscimento dell'acquisto *ex tunc* del fabbricato (per effetto degli atti aventi ad oggetto il terreno), della cui rilevanza fiscale occorre interrogarsi in questo contesto.

1.6 I ricorrenti deducono che l'art. 24, comma 2, del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 non consentirebbe all'amministrazione finanziaria di sottoporre all'imposta di registro in misura proporzionale il trasferimento dell'accessione dopo il decorso di tre anni dalla registrazione dell'atto avente ad oggetto il terreno.

In ogni caso, a loro dire, anche a voler valorizzare ai fini fiscali l'"enunciazione" dell'acquisto del fabbricato (conseguente a quello del terreno costituente oggetto della compravendita e della divisione di cui ai rogiti notarili del 1989 e del 1991) nella "conferma" ex art. 40 della Legge 28 febbraio 1985 n. 47, l'art. 22, comma 1, del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 sarebbe inapplicabile per la mancanza di coincidenza tra le parti dell'atto "enunciante" (i soli ricorrenti) e le parti dell'atto "enunciato" (oltre ai ricorrenti, i germani di uno di loro).

1.7 E' noto che, in tema di imposta di registro, la vendita di un terreno in favore del soggetto che su di esso abbia in

precedenza costruito un fabbricato comporta, in base alla presunzione di trasferimento delle accessioni (salvo che siano espressamente escluse dalla vendita) prevista dall'art. 24, comma 1, del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, il trasferimento anche di tale fabbricato, quando esso sia stato acquistato dal venditore per effetto di accessione (in assenza di atto derogativo dell'art. 934 del codice civile), e non sia stato nel frattempo separatamente alienato con altro contratto, né con la vendita del terreno il venditore abbia riservato a sé stesso o ad altri la proprietà dell'edificio (*ex plurimis*: Cass., Sez. 5[^], 12 marzo 2002, n. 3559; Cass., Sez. 5[^], 8 agosto 2003, n. 11984).

Tuttavia, l'art. 24, comma 2, del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 è espressamente limitato alle sole "pertinenze" (come si evince, *a contrario*, dal richiamo congiunto alle "accessioni" ed alle "pertinenze" nell'art. 24, comma 1, del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131).

La scelta legislativa non è casuale, dal momento che tale disposizione è finalizzata ad evitare, in caso di alienazione separata del bene principale e del bene pertinenziale nell'arco di un triennio, il rischio di elusioni all'art. 23, comma 3, del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 (a tenore del quale: <<Le pertinenze sono in ogni caso soggette alla disciplina prevista per il bene al cui servizio od ornamento sono destinate>>).

Il meccanismo elusivo sarebbe applicabile, in pratica, nell'ipotesi in cui il bene pertinenziale sia un bene mobile ed il bene principale sia un bene immobile, dal momento che l'aliquota prevista per i beni mobili è più bassa di quella prevista per i beni immobili (rispettivamente, artt. 1 e 2 della tariffa - parte I[^] allegata al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131). Difatti, basterebbe alienare il bene principale, escludendo

espressamente il trasferimento del bene pertinenziale, in modo da evitare l'assoggettamento della pertinenza all'aliquota (in ipotesi, più onerosa) prevista per il bene principale; successivamente, si procederebbe all'autonoma alienazione del bene pertinenziale, al quale verrebbe applicata l'aliquota (in ipotesi, meno onerosa) specificamente prevista.

Per cui, a ben vedere, non si prevede una peculiare forma di decadenza per il potere di accertamento dell'amministrazione finanziaria.

1.8 Ciò non di meno, posto che l'art. 30, comma 1, del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 – che assoggetta ad imposta di registro in misura fissa la "conferma" - fa, comunque, <<salvo il disposto dell'art. 22>> del medesimo D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 con riguardo alla disciplina fiscale dell'"enunciazione" degli atti non registrati, condizione imprescindibile è che vi sia assoluta identità delle parti intervenute nell'atto "enunciante" e nell'atto "enunciato" (Cass., Sez. 5[^], 2 febbraio 2000, n. 1125).

Laddove, nel caso di specie, anche in ragione della facoltà consentita dall'art. 40, comma 3, della Legge 28 febbraio 1985 n. 47 (a tenore del quale, si ricorda, gli atti aventi per oggetto diritti reali su edifici <<(…) possono essere confermati anche da una sola delle parti mediante atto successivo, redatto nella stessa forma del precedente, che contenga la menzione omessa (...)>>), la conferma è stata stipulata dai soli ricorrenti.

Tuttavia, pur provenendo la suddetta conferma da una sola delle parti (ancorché pluripersonale) dei contratti di compravendita e divisione, non si può escludere la sussistenza del presupposto soggettivo per l'applicabilità dell'art. 22 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131. Difatti, l'efficacia sanante si

estende, sul piano soggettivo, a tutte le parti del contratto nullo, le quali beneficiano della validità sopravvenuta a prescindere dalla loro partecipazione alla conferma. Il che induce a configurare in capo a ciascuna parte una sorta di legittimazione *ex lege* alla conferma del contratto nullo anche nell'interesse ed a vantaggio delle altre parti, che non compromette l'applicabilità (all'atto enunciato) dell'art. 22, comma 1, del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131.

1.9 Ad ogni buon conto, è opportuno affrontare la questione dell'operatività dell'enunciazione di un atto non registrato per il quale sia intervenuta la decadenza dell'amministrazione finanziaria dal potere di pretenderne la registrazione ai sensi dell'art. 76 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131.

Qualora si equiparasse l'enunciazione alla registrazione volontaria ai sensi dell'art. 8 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 oppure all'uso dell'atto ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, l'imposta di registro potrebbe rendersi applicabile in base alle disposizioni contenute nell'art. 76, comma 5, del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 a tenore del quale: *<<L'intervenuta decadenza non dispensa dal pagamento dell'imposta in caso di registrazione volontaria o quando si faccia uso dell'atto ai sensi dell'art. 6>>*).

Tuttavia, alla stregua della testuale dizione del richiamato art. 6 del D.P.R. n. 131 del 1986, deve escludersi che il mero richiamo dell'atto non registrato in atto registrato possa configurare un'ipotesi d'"uso" (in termini: Cass., Sez. 5[^], 14 marzo 2007, n. 5946) e non è possibile rinvenire alcun dato su cui fondare l'equiparazione dell'enunciazione alla registrazione volontaria.

Pare allora ragionevole sostenere, secondo l'orientamento che sembra essere ormai seguito anche dall'amministrazione

finanziaria (vedasi la risoluzione della Direzione Generale delle Tasse e delle Imposte Indirette sugli Affari n. 260069 del 17 luglio 1992), che, qualora le disposizioni enunciate (a suo tempo non registrate) abbiano data anteriore al termine quinquennale di decadenza stabilito dall'art. 76, comma 1, del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, non sia possibile applicare l'imposta di registro, né la relativa sanzione pecuniaria.

In definitiva, il pacifico decorso del termine quinquennale (dalla stipulazione degli atti confermati) di cui all'art. 76, comma 1, del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 preclude la stessa assoggettabilità ad imposta di registro in misura proporzionale dell'acquisto del fabbricato, che era insito (e implicito) nell'acquisto del terreno ai sensi dell'art. 24, comma 1, del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131.

2. Pertanto, valutandosi la fondatezza del primo motivo e l'assorbimento del secondo motivo, il ricorso deve essere accolto e l'impugnata decisione deve essere cassata; non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384, comma 1, ultima parte, cod. proc. civ., con pronuncia di accoglimento del ricorso originario dei contribuenti.

3. Possono essere compensate tra le parti le spese dell'intero giudizio per l'assoluta novità delle questioni trattate.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario dei contribuenti; compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso a Roma nell'adunanza camerale effettuata da remoto il 30 giugno 2020.

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
oggi, 2.0 NOV 2020

Il Cancelliere
Massimiliano Morgante

11

IL PRESIDENTE
Dott. Domenico Chindemi
