

# Inammissibilità dell'istanza di un rimborso avente ad oggetto le imposte (di registro ed ipocatastali) versate a seguito di un avviso di liquidazione emesso in relazione ad un atto di compravendita di terreni agricoli

Cass. Sez. Trib. 2 aprile 2025, n. 8789 ord. - Perrino, pres.; Paolitto, est.; Nardecchia, P.M. (diff.) - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. CIV Srl (*Omissis*) (avv. Auteri). (*Cassa e decide nel merito Comm. trib. reg. Sicilia 25 ottobre 2024*)

**Imposte e tasse - Silenzio-rifiuto formatosi sull'istanza di rimborso avente ad oggetto le imposte (di registro ed ipocatastali) versate a seguito di un avviso di liquidazione emesso in relazione ad un atto di compravendita di terreni agricoli - Inammissibilità dell'istanza di rimborso.**

(*Omissis*)

## RILEVATO CHE:

1. – con sentenza n. 3329/5/2021, depositata il 12 aprile 2021, la Commissione tributaria regionale della Sicilia ha rigettato l'appello dell'Agenzia delle Entrate, così confermando il decisum di prime cure recante accoglimento dell'impugnazione del silenzio-rifiuto formatosi sull'istanza di rimborso presentata dalla contribuente ed avente ad oggetto le imposte (di registro ed ipocatastali) versate a seguito di un avviso di liquidazione emesso in relazione ad un atto di compravendita di terreni agricoli ("del 7 febbraio 2011, in pari data registrato al n. 691/1T");

1.1 – il giudice del gravame ha considerato che:

- doveva ritenersi tardiva – siccome proposta solo con l'atto di appello - l'eccezione di inammissibilità del ricorso introduttivo del giudizio articolata dall'Agenzia in relazione alla definitività dell'avviso di liquidazione presupposto che, per l'appunto, non era stato impugnato e cui aveva fatto seguito il versamento (ora) richiesto in rimborso;

- detta eccezione, del resto, rimaneva altresì destituita di fondamento in quanto il giudizio in cognizione aveva ad oggetto il "Silenzio-Rifiuto sull'istanza di rimborso delle maggiori imposte corrisposte nella ristretta fase c.d. di "autoliquidazione" nella quale, l'intervento dell'Amministrazione finanziaria, con il richiamato avviso di liquidazione notificato al notaio, entro il termine di cui all'art. 3-ter del D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 463, non è stato fatto per la liquidazione di "imposte suppletive";

- l'istanza di rimborso risultava, poi, fondata, così come già rilevato dal giudice del primo grado, in quanto "l'unico requisito/presupposto necessario per la concessione delle agevolazioni di che trattasi è il carattere agricolo dei terreni che, ad avviso di questo Collegio, non può che ritenersi insito - per natura - nei terreni acquistati dalla società, in considerazione della loro ubicazione in zona classificata, ancorché non esclusivamente, "Verde agricolo", giusta certificazione del Comune di Nissoria, n. 006/2011, agli atti.";

2. – l'Agenzia delle Entrate ricorre per la cassazione della sentenza sulla base di quattro motivi;

- resiste con controricorso la CIV Srl che pur ha depositato memoria.

## CONSIDERATO CHE:

1. – il ricorso è articolato sui seguenti motivi:

1.1 – col primo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., l'Agenzia denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 57, assumendo, in sintesi, che illegittimamente il giudice del gravame aveva ritenuto inammissibile l'eccezione da essa esponente articolata in appello con riferimento alla definitività dell'avviso di liquidazione presupposto, venendo (così) in rilievo questione (relativa all'ammissibilità dell'istanza di rimborso) rilevabile di ufficio e che, ad ogni modo, integrava una mera difesa;

1.2 – il secondo motivo, anch'esso formulato ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., espone la denuncia di violazione e falsa applicazione di legge con riferimento al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 18 e 21, al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 463, art. 3-ter, ed al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 77, sull'assunto che, nella fattispecie data, il notaio rogante doveva ritenersi esclusivo legittimato all'impugnazione dell'avviso di liquidazione a lui notificato, così che l'omessa impugnazione dell'atto – in una al versamento delle maggiori imposte liquidate – aveva determinato l'acquiescenza al provvedimento impositivo, con conseguente inammissibilità dell'istanza di rimborso;

1.3 - il terzo motivo, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., reca la denuncia di violazione e falsa applicazione della L. regione Sicilia, 26 marzo 2002, n. 2, art. 60, assumendo l'Agenzia che, così come previsto da detta disposizione regionale (oggetto di interpretazione autentica da parte della L. regione Sicilia, 22 dicembre 2005, n. 19, art. 20, comma 15), l'agevolazione in contestazione avrebbe potuto trovare applicazione (solo) agli atti traslativi aventi ad oggetto "terreni agricoli secondo gli strumenti urbanistici vigenti alla data di stipula dell'atto e loro pertinenze", laddove, nella fattispecie, i terreni in questione ricadevano in aree qualificate come edificabili dalla delibera di C.C. n. 19 del 30 luglio 2009;

1.4 - il quarto motivo, formulato ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., espone la denuncia di omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti, con riferimento alla destinazione urbanistica delle aree oggetto di compravendita, da considerarsi edificabili secondo il certificato di destinazione urbanistica (rilasciato il 14 gennaio 2011 e) prodotto in allegato alle controdeduzioni depositate nel primo grado di giudizio;

2. - il primo ed il secondo motivo - dal cui congiunto esame consegue l'assorbimento dei residui motivi di ricorso - sono fondati, e vanno accolti;

3. - in termini generali, la Corte ha già avuto modo di rilevare che qualora il contribuente non impugni l'atto con il quale l'amministrazione ha esplicitato la pretesa tributaria, ma presenti istanza di rimborso, dopo aver pagato nei termini richiesti, dalla definitività per mancata impugnazione dell'atto impositivo deriva l'inammissibilità dell'istanza, perché contrastante con il titolo, ormai definitivo, che giustifica l'attività esattiva dell'amministrazione (v., ex plurimis, Cass., 29 novembre 2019, n. 31236; Cass., 31 luglio 2018, n. 20367; Cass., 4 dicembre 2008, n. 28784; Cass., 15 gennaio 2007, n. 672; Cass., 2 settembre 2004, n. 17718; Cass., 2 maggio 1997, n. 3792);

- si è, altresì, rimarcato che la stessa decadenza formatasi in relazione all'istanza di rimborso attenendo a situazione non disponibile, può essere rilevata d'ufficio anche in secondo grado, sicché essa è sottratta al regime delle eccezioni nuove (v. Cass., 12 maggio 1992, n. 5620 cui adde Cass., 26 settembre 2017, n. 22399; Cass., 13 gennaio 2015, n. 317; Cass., 10 febbraio 2012, n. 1964; Cass., 14 gennaio 2011, n. 791; Cass., 19 luglio 2002, n. 10591; Cass., 28 luglio 2000, n. 9940; Cass., 10 dicembre 1997, n. 12481; Cass., 7 agosto 1993, n. 8572; con riferimento alla decadenza dall'impugnazione dell'atto impositivo v., in tema di imposta di registro, Cass., 6 maggio 2021, n. 11923; Cass., 17 ottobre 2019, n. 26378; Cass., 27 febbraio 2009, n. 4760);

- del resto, e in più generali termini, la Corte ha statuito altresì che il divieto posto dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 57, riguarda le sole eccezioni in senso stretto, e non anche le eccezioni improprie o le mere difese, che sono sempre deducibili; per eccezioni in senso stretto devono intendersi quelle attraverso le quali il contribuente fa valere, con i motivi di ricorso, un fatto giuridico avente efficacia modificativa, impeditiva od estintiva della pretesa fiscale, non potendo al contrario essere considerate tali - e non comportando pertanto il divieto di sollevare eccezioni nuove in appello - la deduzione, in grado di appello, di cosiddette eccezioni improprie, o mere difese, in quanto dirette a sollecitare il rilievo d'ufficio da parte del giudice della inesistenza dei fatti costitutivi del diritto dedotto in giudizio (così Cass., 3 aprile 2024, n. 8805; Cass., 31 maggio 2016, n. 11223; Cass., 5 dicembre 2014, n. 25756);

3.1 - con specifico riferimento, poi, all'imposta di registro, la Corte, in diverse occasioni, ha avuto modo di considerare la distinta posizione dei soggetti passivi dell'imposizione nel contesto della responsabilità solidale che li avvince (D.P.R. n. 131 del 1986, art. 57), rimarcando, in particolare, che la relazione che intercorre tra il notaio rogante e le parti dell'atto sottoposto a tassazione non è paritetica, ma secondaria o dipendente, la responsabilità del notaio trovando ragione giustificativa "nel ruolo di garanzia a lui assegnato ex lege nel rafforzamento della pretesa dell'amministrazione finanziaria e della sua satisfattività" (v., in particolare, Cass., 21 giugno 2016, n. 12759);

- si è, quindi, precisato - nel sopra delineato contesto regolatorio della istituita solidarietà tributaria (art. 57, cit.) - che l'amministrazione, in applicazione dell'art. 1292 cod. civ., ha la facoltà di scegliere l'obbligato al quale rivolgersi ai fini dell'adempimento, per cui non è tenuta alla notifica dell'avviso di liquidazione nei confronti degli altri condebitori (v., ex plurimis, Cass., 3 febbraio 2017, n. 2864); e, più specificamente, che deve ritenersi legittima la notificazione dell'avviso di liquidazione dell'imposta effettuata dall'amministrazione nei confronti del notaio che ha registrato l'atto, "poiché lo stesso, ai sensi dell'art. 57 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, è obbligato al relativo pagamento in solido con i soggetti nel cui interesse è stata richiesta la registrazione, mentre l'Amministrazione ha la facoltà di scegliere l'obbligato al quale rivolgersi, senza essere tenuta a notificare l'avviso anche agli altri" (v. Cass., 21 febbraio 2007, n. 4047 cui adde Cass., 2 luglio 2014, n. 15005; v., altresì, Cass., 8 marzo 2006, n. 4954);

- quale ricaduta dei principi di diritto appena esposti, - estensibili alla registrazione telematica dell'atto, ai sensi del D.Lgs. n. 463 del 1997, artt. 3-bis e 3-ter, che ha comportato "un'applicazione meramente strumentale - tecnologica ed evolutiva - propria della fase di registrazione dell'atto e riscossione dell'imposta, con obiettivi di velocizzazione e semplificazione" senza, con ciò, alterare il complessivo assetto del D.P.R. n. 131 del 1986, quanto alla responsabilità del notaio per il pagamento dell'imposta e, nello specifico, quanto al disposto di cui al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 57, alla cui stregua il notaio è solidalmente obbligato al pagamento dell'imposta con le parti dell'atto (Cass., 7 giugno 2019, n. 15450; Cass., 30 maggio 2018, n. 13626) né precludere alle parti contraenti l'impugnazione dell'avviso di liquidazione emesso dall'Ufficio, e notificato al notaio rogante, in quanto la previsione dell'avviso di liquidazione al notaio vale, solo, a costituirlo quale responsabile d'imposta, tenuto all'integrazione del versamento (Cass., 10 novembre 2020, n. 25119; Cass., 12 marzo 2015, n. 5016; Cass., 10 agosto 2010, n. 18493) - si è, quindi, precisato che il pagamento effettuato dal notaio rogante - a fronte dell'avviso di liquidazione a lui notificato - comporta la definizione del rapporto tributario anche nei confronti degli altri condebitori solidali (parti contraenti), i quali non possono chiedere il rimborso dell'imposta, dovendosi presumere che siano stati informati della notifica ed abbiano deciso di non impugnare l'avviso di liquidazione, parti che, eventualmente, hanno titolo per far valere le proprie ragioni opponendosi all'azione di regresso o di rivalsa del coobbligato adempiente (Cass., 2 luglio 2014, n. 15005; Cass., 21 febbraio 2007, n. 4047; v. altresì, nello stesso

senso, Cass., 25 ottobre 2023, n. 29618; Cass., 7 marzo 2023, n. 6864; Cass., 24 marzo 2021, n. 8291);

- né diversamente rileva - così come prospettato tanto nella impugnata sentenza, sia pur con erroneo riferimento all'imposta suppletiva di registro laddove veniva in considerazione piuttosto la liquidazione dell'imposta principale (cd. postuma; D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 42, comma 1), quanto dalla stessa controricorrente, questa volta con riferimento alla qualificabilità dell'imposta come complementare, – la qualificazione del tributo oggetto di liquidazione siccome una siffatta qualificazione andava, per l'appunto, fatta valere – con le sue ricadute sul piano della stessa solidarietà passiva - con l'impugnazione dell'avviso di liquidazione che, come anticipato, era proponibile dal notaio rogante oltretutto dalle stesse parti contraenti (per il rilievo che la pretesa al rimborso può essere esercitata, da parte del contribuente soggetto passivo dell'imposta, "in presenza di un pagamento spontaneo da parte del responsabile d'imposta, ma non certamente in presenza di un pagamento che sia conseguito ad un atto impositivo divenuto inoppugnabile per la mancata impugnazione", v. Cass., 7 novembre 2024, n. 28684);

4. – l'impugnata sentenza va, pertanto, cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa va decisa nel merito, dovendosi disattendere, a ragione della cennata inammissibilità dell'istanza di rimborso, l'originario ricorso della contribuente;

- le spese dei gradi di merito vanno compensate tra le parti mentre quelle del giudizio di legittimità, liquidate come da dispositivo, seguono la soccombenza della controricorrente.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il primo ed il secondo motivo di ricorso, assorbiti i residui motivi; cassa la sentenza impugnata e, decidendo la causa nel merito, rigetta il ricorso originario della contribuente; compensa, tra le parti, le spese dei gradi di merito e condanna la controricorrente al pagamento, in favore dell'Agenzia delle Entrate, delle spese del giudizio di legittimità liquidate in Euro 1.500,00, oltre spese prenotate a debito.

*(Omissis)*