

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 20 gennaio 2026, n. 1206

Fatti di causa

1. La controversia origina dall'avviso di liquidazione con cui l'Agenzia delle Entrate ha richiesto ai contribuenti A.A. e B.B. il pagamento in solido dell'imposta di registro nella misura di Euro 24.366,00 relativa alla sentenza depositata dal Tribunale di Enna il 16/02/2016, n. 76/2016, che aveva deciso in materia di petizione ereditaria. Successivamente, a seguito di rettifica della sentenza nell'indicazione del valore imputabile all'asse ereditario, con ordinanza depositata dal medesimo Tribunale il 5/04/2020, l'ufficio ha emesso un provvedimento di sgravio parziale per l'importo di Euro 14.010,62, con cui ha rideterminato imposte, sanzioni e interessi.
2. I contribuenti hanno impugnato tale provvedimento, contestando errori nel calcolo degli interessi, una doppia imposizione sull'asse ereditario e un difetto di motivazione.
3. La Commissione Tributaria Provinciale ha respinto l'eccezione di inammissibilità sollevata dall'Ufficio, ritenendo il provvedimento di sgravio parziale impugnabile poiché produttivo di effetti impositivi, e ha accolto parzialmente il ricorso, escludendo l'applicazione dell'aliquota dell'1% sull'asse ereditario.
4. L'Agenzia delle Entrate ha proposto appello, sostenendo l'inammissibilità dell'impugnazione contro un atto di autotutela parziale relativo a un avviso ormai definitivo.
5. Con la sentenza quivi impugnata, la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado ha rigettato l'appello, confermando integralmente la decisione di primo grado.
6. Avverso la suddetta sentenza di gravame l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato ad unico motivo, cui ha resistito la parte contribuente con controricorso.
7. Successivamente, il controricorrente ha depositato memoria illustrativa.

Ragioni della decisione

1. Con unico motivo di ricorso ha dedotto la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), c.p.c.
 - 1.1. L'Agenzia delle Entrate sostiene che la Corte di giustizia tributaria di secondo grado abbia errato nel ritenere impugnabile il provvedimento di sgravio parziale emesso in autotutela, con cui sono state rideterminate imposte, sanzioni e interessi a seguito della rettifica della sentenza originariamente tassata. Secondo l'amministrazione finanziaria, tale atto, di natura riduttiva rispetto a una pretesa ormai definitiva, non è lesivo né impugnabile ai sensi dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, poiché non introduce alcuna novità sfavorevole per il contribuente, ma si limita a correggere importi già consolidati. In particolare, l'impugnazione di un atto di autotutela è ammessa solo per vizi propri o per profili di illegittimità, escludendo ogni riesame del merito della pretesa tributaria ormai definitiva. Il controllo del giudice, quindi, dovrebbe limitarsi alla legittimità dell'operato amministrativo, senza sostituirsi alle valutazioni discrezionali dell'amministrazione finanziaria. La Corte di giustizia tributaria di secondo grado,



tuttavia, ha ritenuto che il provvedimento fosse autonomamente lesivo, poiché il nuovo importo indicato risultava superiore a quello originario e privo di adeguata motivazione.

1.2. La questione giuridica concerne, quindi, la possibilità di impugnare una riduzione in autotutela, seppur viziata da errori, di un tributo oggetto di un accertamento già divenuto definitivo.

1.3. Va osservato che, nella fattispecie, la riduzione in autotutela non è dipesa da una revisione della pretesa impositiva nell'esercizio della discrezionalità amministrativa, ma è dipesa dalla sopravvenienza della rettifica della sentenza soggetta ad imposta di registro, che ha comportato la riduzione della erronea base imponibile.

Va, perciò, applicato il diverso orientamento per cui, in materia tributaria, l'istanza del contribuente di adozione, da parte dell'amministrazione finanziaria, di un provvedimento di autotutela sulla base di eventi sopravvenuti all'atto impositivo è cosa diversa dalla domanda di annullamento dell'atto stesso per suoi vizi originari.

1.4. Da ciò consegue che il ricorso proposto al giudice tributario avverso il diniego (parziale, nella specie) di autotutela non si risolve in una (inammissibile) impugnazione di atti impositivi in ordine ai quali siano già decorsi i termini per esperire la tutela giurisdizionale (Cass., 20/02/2006, n. 3608; Cass, 12/05/2010, n. 11457; Cass., 4/12/2020, n. 27806).

A rigore, essendo mutato il presupposto impositivo (a seguito della rettifica della sentenza civile), il nuovo atto dell'amministrazione finanziaria costituisce esplicitazione di una nuova pretesa impositiva e, quindi, emissione di un nuovo avviso di liquidazione in sostituzione del precedente per sopravvenuta variazione della base imponibile, rispetto al quale non può negarsi l'autonoma impugnabilità da parte del contribuente (arg. ex art. 3, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973).

1.5. Il motivo deve essere, quindi, rigettato, enunciandosi (per la novità della questione) il seguente principio di diritto "L'atto con cui l'Agenzia delle Entrate ridetermina l'imposta di registro su una sentenza del giudice civile in materia di petizione ereditaria (art. 533 c.c.), dopo la rettifica del valore dell'asse ereditario da parte di un'ordinanza di correzione della medesima sentenza (art. 287 c.p.c.), non costituisce una manifestazione del potere di autotutela, ma, stante il mutamento sopravvenuto del presupposto impositivo rispetto all'originario avviso di liquidazione, integra una reiterazione del potere di imposizione, traducendosi nella rinnovazione della pretesa impositiva e, quindi, nell'emissione di un nuovo avviso di liquidazione in sostituzione del precedente per sopravvenuta variazione della base imponibile ai fini di una liquidazione ex novo dell'imposta di registro, rispetto al quale non può negarsi l'autonoma impugnabilità da parte del contribuente dinanzi al giudice tributario".

2. Essendo infondato il ricorso, in base al principio della ragione più liquida, non assume rilievo la sua mancata notifica ad B.B., che pure era stato parte del giudizio di appello. Invero, la Corte di cassazione, ove sussistano cause che impongono di disattendere il ricorso, è esentata, in applicazione del principio della "ragione più liquida", dall'esaminare le questioni processuali concernenti la regolarità del contraddittorio o quelle che riguardano l'esercizio di attività defensionali delle parti poiché, se anche i relativi adempimenti fossero necessari, la loro effettuazione sarebbe ininfluenza e lesiva del principio della ragionevole durata del processo (Cass., 18/04/2019, n. 10839).

3. In conclusione, il ricorso va rigettato.

4. Le spese di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate nella misura indicata in dispositivo.



5. Il provvedimento con cui il giudice dell'impugnazione disponga, a carico della parte che l'abbia proposta, l'obbligo di versare, ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del D.P.R. 30/05/2002, n. 115, nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della legge 24/12/2012, n. 228, un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto ai sensi del comma 1-bis del medesimo art. 13, non può aver luogo nei confronti delle Amministrazioni dello Stato, istituzionalmente esonerate, per valutazione normativa della loro qualità soggettiva, dal materiale versamento del contributo stesso, mediante il meccanismo della prenotazione a debito (Cass., Sez. Un., 25/11/2013, n. 26280; Cass., 14/03/2014, n. 5955).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

