

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 12 febbraio 2026, n. 3158

Svolgimento del processo

1. La CTR, con la sentenza in epigrafe indicata, ha accolto l'appello dei contribuenti ed annullato l'avviso di liquidazione impugnato (imposta proporzionale di registro su sentenza ex art. 2932 cod. civ.);
2. ricorre per cassazione l'Agenzia delle Entrate con un unico motivo di ricorso, integrato da successiva memoria;
3. resistono con controricorso, integrato da memoria, i contribuenti che preliminarmente eccepiscono l'inammissibilità del ricorso sia per la prospettazione di motivi non proposti nelle precedenti fasi di merito, sia per la richiesta alla Corte di Cassazione di rivalutazione del fatto.

Motivi della decisione

1. Il ricorso risulta infondato e deve rigettarsi, con la condanna della ricorrente alle spese processuali.

2. Infondate le eccezioni di inammissibilità del ricorso proposte dai controricorrenti.

L'Agenzia delle Entrate non ha introdotto domande-eccezioni nuove ma ha solo prospettato motivi di diritto (esistenza ed effetti giuridici di un accordo, per la tassazione della registrazione, al passaggio in giudicato della sentenza) per la fondatezza della tassazione come indicata nell'avviso di liquidazione ("In tema di decadenza dalla potestà impositiva, in presenza di un'eccezione del contribuente di decadenza per il mancato rispetto del termine per l'esercizio della potestà impositiva previsto dall'art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973, grava sull'amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare di avere rispettato tale termine ovvero di allegare e dimostrare la ricorrenza dei presupposti per l'applicazione di un diverso termine decadenziale, di guisa che la prospettazione, da parte dello stesso contribuente in sede di appello, dell'insussistenza dei presupposti per l'applicazione del termine raddoppiato di accertamento sulla base di considerazioni fattuali e giuridiche diverse da quelle prospettate nel ricorso introduttivo non costituisce un ampliamento del "thema decidendum" cristallizzatosi sulla base delle contestazioni inizialmente mosse all'atto impositivo - e, quindi, una domanda nuova, inammissibile ai sensi dell'art. 57 del D.Lgs. n. 546 del 1992 - ma si risolve nell'illustrazione delle tesi giuridiche e dei fatti che le sostengono già rientranti nell'ambito delle questioni devolute al sindacato del giudice", Cass. Sez. 5, 22/01/2020, n. 1291, Rv. 656743 - 01; vedi anche Cass. Sez. U., 25/07/2002, n. 10955, Rv. 556223 - 01).

Con l'unico motivo, poi, l'Agenzia delle Entrate non richiede una rivalutazione del fatto, ma prospetta una violazione di legge, in relazione agli accertamenti in fatto delle decisioni di merito.

3. Con l'unico motivo di ricorso la ricorrente prospetta la violazione e falsa applicazione dell'art. 10, L. 212 del 2000 e degli art. 27 e 76, D.P.R. n. 131 del 2006 in relazione all' art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.

Per la ricorrente in relazione all'annullamento in autotutela, disposto su richiesta del contribuente, "le parti avevano concordemente definito la regola dello specifico rapporto tributario qui in rilievo, nel senso che la tassazione sarebbe stata disposta soltanto al



tempo di denuncia dell'avveramento dell'evento dedotto in condizione. Come appunto è in concreto avvenuto".

La vicenda risulta pacifica tra le parti, e accertata dalle decisioni di merito.

Con la sentenza del 5 gennaio 2010 del Tribunale di Pordenone si disponeva il trasferimento, ex art. 2932 cod. civ., alla Copat Costruzioni Srl delle quote dei terreni dei contribuenti, con la subordinazione dell'effetto traslativo all'avveramento della condizione sospensiva del pagamento del prezzo residuo.

Nel luglio del 2011 l'Agenzia delle Entrate notificava gli avvisi di liquidazione sia per la registrazione della sentenza sia per la registrazione dei contratti preliminari enunciati; il primo agosto 2011 la Copat Srl presentava istanza con la quale chiedeva l'annullamento in autotutela dell'avviso relativo alla liquidazione della sentenza per la condizione sospensiva della sentenza (pagamento del prezzo). L'11 ottobre 2011 l'Agenzia comunicava l'annullamento dell'avviso di liquidazione, in aderenza alla richiesta. Il 18 dicembre 2018 veniva comunicato all'ufficio l'avveramento della condizione, il passaggio in giudicato della sentenza e l'Agenzia delle Entrate emetteva l'avviso di liquidazione oggi in giudizio, richiedendo il pagamento dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale, per Euro 212.857,00.

4. La tesi della ricorrente non è fondata, in quanto l'annullamento in autotutela resta pur sempre un autonomo atto del fisco e non può assimilarsi ad un accordo, fisco-contribuente, anche se l'annullamento consegue ad una specifica richiesta del contribuente: "In tema di accertamento tributario, il potere di autotutela tributaria - le cui forme e modalità sono disciplinate dall'art. 2 quater, comma 1, del D.L. n. 564 del 1994, conv. con modif. dalla L. n. 656 del 1994, e dal successivo D.M. n. 37 del 1997, nonché, con decorrenza dal 18 gennaio 2024, dagli artt. 10-quater e 10-quinquies, della L. n. 212 del 2000 - trae fondamento, al pari della potestà impositiva, dai principi costituzionali di cui agli artt. 2, 23, 53 e 97 Cost. in vista del perseguimento dell'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi legalmente accertati; di conseguenza, l'Amministrazione finanziaria, qualora non sia decorso il termine di decadenza per l'accertamento previsto per il singolo tributo e sull'atto non sia stata pronunciata sentenza passata in giudicato, può legittimamente annullare, per vizi sia formali che sostanziali, l'atto impositivo viziato ed emettere, in sostituzione, un nuovo atto anche per una maggiore pretesa" (Cass. Sez. U., 21/11/2024, n. 30051, Rv. 672746 - 01; vedi anche Cass. Sez. 5, 05/05/2023, n. 11849, Rv. 667857 - 01). Emerge il carattere imperativo ed indisponibile della materia impositiva, a nulla rilevando - a favore del Fisco - che nelle more sia intervenuto un mutamento interpretativo di legittimità (sulla imposizione della sentenza ex art. 2932 cod. civ. recante condizione meramente potestativa del pagamento del prezzo) tale da sovvertire le ragioni che avevano in un primo tempo determinato l'ufficio ad aderire all'istanza di autoannullamento.

Senonchè il secondo avviso di liquidazione oggi impugnato è intervenuto dopo i cinque anni dalla registrazione della sentenza (vedi art. 76, D.P.R. 131 del 1986), conseguentemente corretta in diritto risulta la decisione impugnata.

Infatti, questa Corte di Cassazione ha già deciso sul punto con orientamento che si condivide: "In materia d'imposta di registro, la sentenza ex art. 2932 c.c., che abbia disposto il trasferimento di un immobile in favore del promissario acquirente, subordinatamente al pagamento del corrispettivo pattuito, è soggetta ad imposta proporzionale e non in misura fissa, anche se ancora impugnabile, trovando applicazione l'art. 27 del D.P.R. n. 131 del 1986, alla stregua del quale non sono considerati sottoposti



a condizione sospensiva gli atti i cui effetti dipendano dalla mera volontà dell'acquirente ovvero dall'iniziativa unilaterale del promittente acquirente" (Cass. Sez. 5, 31/10/2018, n. 27902, Rv. 651415 - 01; vedi anche Cass. Sez. 5, 29/04/2022, n. 13705, Rv. 664501 - 01). La tassazione, pertanto, doveva disporsi al momento della registrazione, non essendo necessario il passaggio in giudicato della decisione o il pagamento del prezzo (condizione da aversi come non apposta).

L'annullamento dell'avviso di liquidazione in autotutela non può far considerare diverso il caso in giudizio, in quanto l'annullamento, come visto, resta sempre un atto proprio dell'Agenzia delle entrate.

P.Q.M.

rigetta il ricorso. Condanna la ricorrente al pagamento, in favore dei controricorrenti, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 7.000,00 per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi liquidati in Euro 200,00, ed agli accessori di legge.

