

CORTE DI CASSAZIONE  
Sentenza 19 febbraio 2024, n. 4379

### Fatti rilevanti di causa

§ 1. XXX, notaio in Trento, propone quattro motivi di ricorso per la cassazione della sentenza in epigrafe indicata, con la quale la commissione tributaria di II grado di Trento, in riforma della prima decisione, ha ritenuto legittimo l'avviso di liquidazione notificatogli in recupero dell'imposta proporzionale ipotecaria (3 %) e catastale (1 %) sul rogito da lui confezionato il 30 aprile 2014, ed avente ad oggetto la permuta con conguaglio di immobili strumentali tra la AAA spa e la BBB spa in liquidazione; rogito che, ferma restando l'imposta di registro in misura fissa ex articolo 40 d.P.R. 131/86, il notaio aveva autoliquidato, quanto ad imposta ipotecaria, non su ciascun immobile permutato ma una sola volta sull'immobile comportante la maggiore imposizione ai fini dell'imposta di registro.

La commissione tributaria regionale, per quanto qui ancora rileva, ha osservato che:

- la permuta di beni strumentali è assoggettata ad imposizione Iva per ciascuna cessione, ex articolo 11, co. 1<sup>^</sup>, d.P.R. n.633/72, con conseguente imposizione di registro in misura fissa ex art. 40 d.P.R. 131/86 cit.;

- per quanto concerne l'imposta ipotecaria e catastale, la base imponibile va in effetti determinata secondo gli stessi criteri stabiliti per l'imposta di registro, ma ciò solo con riferimento alla determinazione della base imponibile (valore venale) costituita da ciascun bene immobile incluso nel trasferimento, e non al regime impositivo complessivamente considerato;

- in caso di permuta, pur nella unitarietà dell'atto, doppie sono le formalità di trascrizione e le vulture catastali, il che giustifica l'applicazione delle relative imposte, non una sola volta sul trasferimento fiscalmente più oneroso, ma tante volte quanti sono gli immobili permutati, ex artt. 1 e 10 d.lvo 347/90;

- corretto deve dunque ritenersi quanto in tal senso stabilito dalla amministrazione finanziaria con la Circolare 2E del 21 febbraio 2014, richiamata nella motivazione dell'avviso di liquidazione opposto; - infondato era poi il motivo di appello incidentale proposto dal notaio su questione ritenuta assorbita dai primi giudici e relativa al difetto di motivazione dell'avviso medesimo; ciò perché quest'ultimo, pur privo del richiamo alle norme legittimanti il recupero dell'imposta, indicava tuttavia, quale ragione della maggiore imposizione, la suddetta Circolare, precisando chiaramente che l'imposta veniva applicata <per ciascun bene immobile>.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Il Procuratore Generale ha chiesto il rigetto del ricorso, tra l'altro osservando che l'art. 43 d.P.R. n. 131 del 1986 non potrebbe operare quando le cessioni abbiano ad oggetto immobili strumentali regolati dal regime IVA; di segno contrario la memoria del ricorrente.

### Ragioni della decisione

§ 2.1 Con il primo motivo di ricorso il XXX lamenta - ex art.360, co. 1<sup>^</sup> n.3, cod.proc.civ. - violazione e falsa applicazione dell'articolo 7 l. 212/00.



Per non avere il collegio regionale considerato che l'avviso opposto non indicava le ragioni giuridiche dell'imposizione e questa carenza motivazionale non poteva essere colmata con il mero richiamo alla citata Circolare 2E del 21 febbraio 2014: sia perché per sua natura sprovvista di efficacia normativa vincolante, sia perché comunque in contrasto con precedenti circolari (in particolare, la n.8E del 2007) che stabilivano che, in caso di permuta, si facesse luogo ad un'unica formalità, con conseguente applicazione dell'imposta ipotecaria sulla base imponibile pari al valore del bene che dava luogo all'applicazione del maggior tributo.

§ 2.2 Il motivo è destituito di fondamento. Stabilisce l'art. 7 l. 212/00 che: <Chiarezza e motivazione degli atti. 1.

Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama>.

Analogamente, in materia di imposta di registro, prevede l'art. 52, co. 2 bis, d.P.R. 131/86 che <La motivazione dell'atto deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. L'accertamento è nullo se non sono osservate le disposizioni di cui al presente comma>.

L'avviso in oggetto (in parte trascritto in ricorso ed a questo allegato sub doc.n. 3)) indicava l'atto di permuta tassato nonchè gli importi richiesti, così motivando la pretesa: <trattandosi di permuta avente ad oggetto beni immobili strumentali, ferma restando l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa di euro 200,00, sono dovute le imposte ipotecaria e catastale nella misura proporzionale del 3% e dell'1% per ciascun bene immobile (Circolare n. 2 e del 21 febbraio 2014)>. Questa circolare, a sua volta, esplicitava le ragioni giuridiche del trattamento fiscale ipotecario e catastale degli atti di permuta e, in particolare, le ragioni giuridiche per le quali si riteneva che l'imposta ipotecaria dovesse colpire, con la indicata aliquota proporzionale, non già il solo immobile recante la maggiore imposizione, bensì <ciascun bene immobile>, come chiaramente evidenziato in avviso.

Oltre ai presupposti di fatto, quest'ultimo conteneva quindi anche l'esatta ed immediatamente percepibile ragione giuridica dell'applicazione dell'imposta ipotecaria e catastale con riguardo alla base imponibile derivante dalla somma di valore, appunto, di <ciascun bene immobile>. Pertanto, come esattamente rilevato dalla commissione tributaria di II grado, si trattava di un avviso di liquidazione sufficientemente motivato secondo i su riportati parametri legislativi, tanto più considerata - per un verso - la specificità e tecnicità della questione di stretto diritto sottesa alla maggiore imposizione, in esso perfettamente focalizzata, e - dall'altro - la particolare qualificazione professionale del notaio che tale questione certo non ebbe difficoltà ad univocamente ed immediatamente individuare e contrastare in sede giurisdizionale.

Non vale obiettare che la circolare, non allegata all'avviso, non aveva per sua natura efficacia vincolante, trattandosi di atto puramente indicativo e di indirizzo, efficace solo all'interno dell'amministrazione finanziaria dalla quale promanava.

Va infatti considerato che la circolare in esame - già all'epoca agevolmente attingibile, anche sul web, tra gli atti di pubblico dominio ed accessibilità - viene qui in



considerazione, non certo per la sua cogenza normativa (che va effettivamente esclusa), quanto sotto il ben diverso aspetto della valutazione integrativa e per relationem del coefficiente motivazionale rivestito dall'avviso; risultando assolutamente chiaro, dalla sola lettura della circolare, quale fosse il presupposto giuridico posto dall'agenzia delle entrate a base dell'avviso, e ciò del tutto indipendentemente dalla fondatezza, vincolatività e condivisibilità della tesi così argomentata dall'Ufficio.

§ 3.1 Con il secondo motivo di ricorso si lamenta - ex art.360, co. 1<sup>a</sup> n.3, cod.proc.civ. - violazione e falsa applicazione degli articoli 11, primo co. d.P.R. n.633/72, 1, primo comma e 2, primo e secondo co., d.lvo 347/90, nonché 43, primo co., lettera b) d.P.R. 131/86. Per avere la commissione regionale ritenuto di applicare l'imposta su ciascun immobile secondo quanto stabilito per l'Iva, nonostante che, in caso di permuta, si vertesse di unica formalità di trascrizione e che, stante il richiamo alla disciplina dell'imposta di registro, si dovesse quindi applicare quanto stabilito dall'articolo 43, primo comma, lettera b) d.P.R. 131/86 cit., secondo cui la base imponibile era in tal caso costituita dal valore del bene che dà luogo all'applicazione della imposta maggiore; il che, del resto, era stato ritenuto dalla stessa amministrazione finanziaria con le Circolari nn. 8 E del 2007 e 18 E del 2013, inopinatamente sovvertite dalla Circolare n. 2 E del 2014 richiamata in avviso.

Con il terzo motivo di ricorso si deduce - ex art.360, co. 1<sup>a</sup> n.3, cod.proc.civ. - violazione e falsa applicazione degli articoli 1552 e 2643 cod.civ., nonché 1, primo co., d.lvo 347/90, 17, primo co., legge n. 52 del 1985, 86 del Regio Decreto n. 499 del 1929. Per non avere la Commissione Regionale considerato che la permuta non integrava due distinte vendite, quanto un atto unitario assoggettato, anche nel regime tavolare operante nella Provincia Autonoma di Trento, ad un'unica formalità ipotecaria. Né ai fini di causa poteva rilevare il fatto che, a fronte di un'unica formalità di trascrizione o iscrizione, il Conservatore potesse procedere ad apportare plurime <variazioni> nei registri immobiliari ovvero nel libro fondiario.

Con un ultimo motivo di ricorso, di natura subordinata, si pone questione di legittimità costituzionale degli articoli 1, primo co., e 2, primo e secondo comma, d.lvo 347/90, in riferimento all'articolo 3 Costituzione. Ciò per l'emersione, diversamente ragionando, di una non giustificata disparità di trattamento fiscale a seconda che la permuta sia assoggettata ad imposta di registro proporzionale (con conseguente applicazione dell'imposta ipotecaria solo sul valore del bene immobile permutato che dà luogo alla maggiore imposizione), ovvero sia assoggettata, come nel caso di specie, ad Iva (con applicazione dell'imposta sul valore complessivo di tutti i beni permutati).

§ 3.2 Queste tre doglianze - suscettibili di trattazione unitaria per la stretta connessione delle censure sollevate - sono fondate nei termini che seguono.

In tema di imposta di registro, l'art. 43 co. 1<sup>a</sup> lett.b) sancisce in effetti che la base imponibile, per le permuta, sia quella del <valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta> che stabilisce il principio di alternatività con l'Iva per le operazioni indicate nell'art. 11 del d.P.R. n.633/72.

L'art. 2 del d.lvo 347/90 sancisce, per l'imposta ipotecaria, che la base imponibile di trascrizione sia <commisurata alla base imponibile determinata ai fini dell'imposta di registro o dell'imposta sulle successioni e donazioni>.

L'art. 1 bis della Tariffa allegata al d.lvo 347/90 prevede l'applicazione dell'imposta ipotecaria proporzionale per le <trascrizioni di atti e sentenze che importano trasferimento di proprietà di immobili strumentali, di cui all'articolo 10, primo comma,



n. 8-ter), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, anche se assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, o costituzione o trasferimenti di diritti immobiliari sugli stessi>.

L'art. 11 d.P.R. n.633/72 stabilisce che: <Operazioni permutative e dazioni in pagamento. Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in corrispettivo di altre cessioni di beni o prestazioni di servizi, o per estinguere precedenti obbligazioni, sono soggette all'imposta separatamente da quelle in corrispondenza delle quali sono effettuate.(...)”. Rilevano ancora l'art. 1 d.lvo 347/90 secondo cui il presupposto dell'imposta ipotecaria è dato dalle “formalità di trascrizione, iscrizione, rinnovazione e annotazione eseguite nei pubblici registri immobiliari” nonché l'art. 17, primo co., legge n. 52 del 1985 (in linea con il quale si pone, con riguardo al sistema tavolare, l'art.86 del Regio Decreto n. 499 del 1929) da cui si desume l'assoggettamento della permuta unitariamente perfezionata ad un'unica formalità di trascrizione.

Infine, per l'imposta catastale soccorre l'art. 10 d.lvo 347/90, secondo il quale: <1. Le volture catastali sono soggette all'imposta del 10 per mille sul valore dei beni immobili o dei diritti reali immobiliari determinato a norma dell'art. 2, anche se relative a immobili strumentali, ancorché assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8-ter), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633>.

Dall'ordito normativo così riassunto, deve dunque desumersi che:

- l'assoggettabilità ad Iva della permuta ex art. 11 d.P.R. n.633/72 (in quanto, come nella specie, intervenuta tra soggetti-Iva) giustifica l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa ex articolo 40 d.P.R. 131/86, senza tuttavia che ciò interferisca sul regime di imposte, quali appunto quella ipotecaria e quella catastale, che richiamano, pur nella loro autonoma disciplina (Cass. 25 febbraio 2002 n. 2701; Cass. 4 febbraio 2004 n. 2074; Cass. 16 giugno 2006 n. 14047; Cass. 19 marzo 2014 n. 6406; Cass.8 aprile 2022 n.11474), taluni aspetti della regolamentazione dell'imposta di registro;
- in particolare, la base imponibile ai fini dell'imposta ipotecaria è appunto commisurata (art. 2 d.lvo 347/90) alla base imponibile così come determinata ai fini dell'imposta di registro e dunque, in caso di permuta, al valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta (art. 43, co. 1<sup>a</sup> lett.b) d.P.R. 131/86).
- deve escludersi che dall'unitarietà causale della permuta ex art.1552 cod.civ. possa scaturire, quanto ad imposizione ipotecaria, una pluralità di presupposti impositivi, dal momento che tanto l'art. 17, primo co., legge n. 52 del 1985 quanto l'art.86 del Regio Decreto n. 499 del 1929 (per il sistema tavolare, qui applicabile) fondano una regola di unitarietà della formalità di trascrizione o iscrizione in ragione dell'unitarietà del negozio che ne sia oggetto;
- diversamente accade per l'imposta catastale, dal momento che l'unitarietà negoziale appena affermata non esime, in tal caso, dalla pluralità delle volture (presupposto dell'imposta) in ragione di ciascun immobile dedotto, ancorché di carattere strumentale ed assoggettato ad Iva (art.10 d.lvo 347/90).

Queste conclusioni rendono coerente, in tema di permuta, il raccordo tra l'autonomia e specificità dei <presupposti> delle imposte in esame (ipotecaria e catastale), con il recepimento legale del criterio determinativo della <base imponibile> proprio dell'imposta di registro, a ciò non ostando il fatto che, trattandosi di operazione-Iva, l'imposta di registro trovi applicazione in misura fissa.





Si richiama in proposito quanto già affermato - seppure in fattispecie non del tutto collimante con la presente - da questa Corte di legittimità (sent. n. 11474/22, cit.), la quale ha, in motivazione, osservato che: <la permuta, in quanto unico negozio giuridico, ai fini dell'imposta ipotecaria dà luogo ad un'unica formalità, per la quale è dovuta l'imposta calcolata su una base imponibile pari al valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta. A diverse conclusioni deve invece giungersi con riferimento all'imposta catastale, che è correlata alla diversa formalità della voltura catastale, sicché il negozio giuridico della permuta immobiliare, dando luogo a due o più distinte volture catastali (una per ciascun immobile), è per ciascuna di tali volture autonomamente soggetto a tassazione, ai sensi dell'art. 10 dello stesso decreto, senza che trovi necessaria applicazione il già citato art. 43 del d.P.R. n. 131 del 1986>.

Non può dunque convenirsi con quanto affermato dall'Amministrazione Finanziaria nella più volte menzionata Circolare n. 2/E del 21 febbraio 2014, a seguito delle modifiche apportate dall'articolo 10 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, secondo cui; "Nel caso in cui la permuta abbia ad oggetto immobili i cui trasferimenti sono entrambi soggetti ad IVA, trova applicazione l'articolo 11, comma 1, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633. Sulla base della predetta disposizione, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in corrispettivo di altre cessioni di beni o prestazioni di servizi, vanno considerate come due distinte operazioni, indipendenti l'una dall'altra, da assoggettare entrambe ad IVA, determinata sul valore normale dei beni oggetto dei trasferimenti. Nell'ipotesi di permuta di beni immobili, trovano applicazione l'imposta di registro nella misura fissa di euro 200, due imposte ipotecarie nella misura fissa di 200 euro ciascuna, due imposte catastali nella misura fissa di 200 euro ciascuna, sempre che non si tratti di permutate aventi ad oggetto beni immobili strumentali. In tale ultima ipotesi, infatti, ferma restando l'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa di 200 euro, sono dovute le imposte ipotecaria e catastale nella misura proporzionale rispettivamente del 3% e dell'1% per ciascun bene immobile".

Si tratta di indirizzo che non trova conferma nella ricostruzione normativa di cui si è dato conto, invece correttamente ricostruito in precedenza dalla stessa Amministrazione Finanziaria, là dove questa ebbe ad osservare (Circolare n. 8/E del 13 febbraio 2007) quanto segue: "Occorre precisare che il presupposto per l'applicazione dell'imposta ipotecaria è la "formalità di trascrizione", che è unica anche con riferimento al negozio giuridico della permuta di beni immobili. Invero, dal disposto dell'articolo 17, comma 1, della legge 27 febbraio 1985, n. 52, secondo cui "ciascuna nota (di trascrizione) non può riguardare più di un negozio giuridico o convenzione oggetto dell'atto di cui si chiede la trascrizione ...", si evince che oggetto della trascrizione è il negozio giuridico nella sua unità, a nulla rilevando la circostanza che il relativo oggetto sia costituito da uno o più immobili. Pertanto, è da ritenere che la permuta, in quanto unico negozio giuridico, dia luogo ad un'unica formalità, per la quale è dovuta l'imposta ipotecaria calcolata su una base imponibile pari al valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta.

A diverse conclusioni deve invece giungersi con riferimento all'imposta catastale, correlata alla diversa formalità della voltura catastale.

Si ricorda che, ai sensi dell'articolo 10, comma 1 del citato D.P.R. n. 347 del 1990 <le volture catastali sono soggette all'imposta del dieci per mille sul valore dei beni immobili o dei diritti reali immobiliari determinato a norma dell'articolo 2> del medesimo decreto, sopra riportato.



Deve al riguardo osservarsi che il negozio giuridico della permuta immobiliare dà luogo a due distinte volture catastali (una per ciascun immobile); di conseguenza, ciascuna di esse è autonomamente soggetta a tassazione ai sensi del sopra citato articolo 10. Posto che ogni voltura si riferisce ad un solo bene immobile, non trova invero applicazione il prima citato articolo 43 del D.P.R. n. 131 del 1986; il rinvio operato alle regole di determinazione della base imponibile dell'imposta di registro deve quindi intendersi esclusivamente riferito all'articolo 51 del D.P.R. n. 131, a norma del quale <per gli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari (...) si intende per valore il valore venale in comune commercio>.

§ 4. In definitiva, il ricorso va accolto con la cassazione in parte qua della sentenza impugnata.

Non essendo necessari accertamenti in fatto, sussistono i presupposti per la decisione nel merito ex art.384 cod.proc.civ., mediante accoglimento del ricorso originario del XXX in punto imposta ipotecaria, da applicarsi sulla base imponibile desumibile dall'immobile, tra quelli permutati, oggetto di maggiore imposizione.

Le spese dell'intero giudizio vengono compensate in ragione della novità della questione, del sopravvenire in corso di causa del menzionato precedente di legittimità e del solo parziale accoglimento del ricorso.

#### P.Q.M.

accoglie il ricorso;

cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario del XXX limitatamente all'imposta ipotecaria;

compensa le spese dell'intero giudizio.

