

Civile Ord. Sez. 5 Num. 5865 Anno 2022

Presidente: CHINDEMI DOMENICO

Relatore: DELL'ORFANO ANTONELLA

Data pubblicazione: 22/02/2022



## LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

### QUINTA SEZIONE CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Oggetto

TRIBUTI ALTRI

Dott. DOMENICO CHINDEMI - Presidente -

Dott. ORONZO DE MASI - Consigliere -

Dott. GIACOMO MARIA STALLA - Consigliere -

Ud. 16/2/2022 - CC

Dott. LIBERATO PAOLITTO - Consigliere-

R.G.N. 18258/2015

Dott.ssa ANTONELLA DELL'ORFANO - Rel. Consigliere-

ha pronunciato la seguente

#### ORDINANZA

sul ricorso 18258-2015 proposto da:

ANDRETTA CARMINE, elettivamente domiciliato in Roma, presso lo studio dell'Avvocato SAVERIO COSI, che lo rappresenta e difende giusta procura speciale estesa a margine del ricorso

**- ricorrente -**

**contro**

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende *ope legis*

**- resistente -**



avverso la sentenza n. 46/28/2015 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE del LAZIO, depositata il 9/1/2015, non notificata;  
udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 16/2/2022 dal Consigliere Relatore Dott.ssa ANTONELLA DELL'ORFANO

### **RILEVATO CHE**

Carmine Andretta propone ricorso, affidato a due motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria Regionale del Lazio aveva accolto l'appello erariale avverso la sentenza n. 348/23/2013 della Commissione Tributaria Provinciale di Roma, in accoglimento del ricorso proposto dal contribuente avverso avviso di liquidazione di maggiore imposta di registro, emesso in relazione ad atto di compravendita di un terreno agricolo, redatto dall'odierno ricorrente, in qualità di notaio, assoggettato dall'Ufficio ad imposta di registro in misura proporzionale prevista per i terreni edificabili;

l'Agenzia delle entrate si è costituita al solo scopo di partecipare all'udienza di discussione;

il ricorrente ha da ultimo depositato memoria difensiva

### **CONSIDERATO CHE**

1.1. con il primo mezzo è denunciata violazione di norme di diritto (artt. 139, 156, 324 c.p.c., art. 23 D.Lgs. n. 546/1992) per avere la Commissione Tributaria Regionale erroneamente respinto l'eccezione di inammissibilità dell'appello in conseguenza della notifica del gravame, tramite servizio postale, con consegna dell'atto al portiere dello stabile senza il successivo invio della raccomandata prevista dall'art. 139, 4° comma, c.p.c., ritenendo che la costituzione dell'appellato avesse determinato la sanatoria dell'invalidità della notifica per raggiungimento dello scopo, senza tener conto anche della tardiva costituzione della parte appellata;

1.2. la doglianza va disattesa;

1.3. l'art. 139 c.p.c. prevede, ai suoi commi terzo e quarto, che «in mancanza delle persone indicate nel comma precedente» - e cioè del destinatario di persona, oppure di una persona di famiglia o addetta alla



casa, all'ufficio o all'azienda (purché non minore di quattordici anni o non palesemente incapace) -, «la copia è consegnata al portiere dello stabile dove è l'abitazione, l'ufficio o l'azienda ...», nel qual caso, «il portiere ... deve sottoscrivere una ricevuta, e l'ufficiale giudiziario dà notizia al destinatario dell'avvenuta notificazione dell'atto, a mezzo di lettera raccomandata»;

1.4. questa Corte ha più volte affermato che, in caso di notifica nelle mani del portiere, l'ufficiale giudiziario deve dare atto, oltre che dell'assenza del destinatario, delle vane ricerche delle altre persone preferenzialmente abilitate a ricevere l'atto, ed il relativo accertamento, sebbene non debba necessariamente tradursi in forme sacramentali, deve, nondimeno, attestare chiaramente l'assenza del destinatario e dei soggetti rientranti nelle categorie contemplate dall'art. 139 c.p.c., comma 2, secondo la successione preferenziale da detta norma tassativamente stabilita;

1.5. ne discende che deve ritenersi nulla la notificazione nelle mani del portiere, allorquando la relazione dell'ufficiale giudiziario non contenga - come nel caso di specie - l'attestazione del mancato rinvenimento delle persone indicate nella norma succitata (cfr. Cass. Sez. U, n. 8214/2005; Cass. nn. 4627/2013, 22151/2013);

1.6. questa Corte ha, poi, affermato che l'omissione dell'avviso a mezzo di invio di lettera raccomandata non è una mera irregolarità ma è causa di nullità della notificazione per vizio dell'attività dell'ufficiale giudiziario notificante, fatti salvi gli effetti della consegna dell'atto dal notificante all'ufficiale stesso, secondo un principio esteso pure alla notifica a mezzo posta, e ciò attesa la funzione dell'avviso nella struttura complessiva di una notificazione che si perfeziona a persona non legata da quei particolari vincoli evidenziati nel secondo comma del medesimo art. 139 c.p.c., ma pur sempre da altri di peculiare intensità, atteso che l'atto entra a far parte della sfera di effettiva conoscibilità del destinatario, ma in una sua porzione connotata da un grado minore di possibilità di prendere immediata conoscenza dell'atto, rispetto a quelle altre fattispecie indicate dal secondo comma per la natura assai stretta del vincolo che lega al



destinatario il consegnatario dell'atto, ed un tale minor grado di conoscibilità, se non la degrada al punto di rendere necessario lo spostamento ulteriore del momento di perfezionamento della notifica come accade appunto per l'ipotesi contemplata dall'art. 140 c.p.c., esige però almeno di essere colmato con quel *quid pluris* costituito dalla spedizione dell'ulteriore avviso, sia pure *ex post* e appunto non incidente sul precedente tempo in cui l'attività notificatoria si è svolta e compiuta (cfr. Cass., Sez. U, n. 18992/2017; Cass. nn. 19366/2013, 1366/2010);

1.7. posti tali principi va tuttavia al contempo ribadito che in tema di notificazione a mezzo posta degli atti processuali, in caso di consegna del piego a persona diversa dal destinatario dell'atto, la mancata prova dell'avvenuta spedizione della cd. raccomandata informativa determina non l'inesistenza, bensì la nullità della notifica dell'atto di appello, suscettibile di sanatoria *ex tunc* per raggiungimento dello scopo nel caso di costituzione dell'appellato, anche se effettuata al solo fine di eccepire la nullità (cfr. Cass. n. 24823/2016);

1.8. secondo la giurisprudenza consolidata di questa Corte, la nullità dell'atto di appello, per vizio della notifica, è suscettibile, quindi, di sanatoria, per raggiungimento dello scopo da parte dell'atto, qualora la parte appellata si costituisca regolarmente, anche al solo fine di eccepire detta invalidità, e ciò alla stregua del principio in base al quale la nullità della notificazione degli atti di impugnazione in generale è sanata *ex tunc* mediante la costituzione della parte alla quale la notifica era destinata, sia pure dopo la scadenza del termine per impugnare (cfr. Cass. 10119 e 27453/2006; Cass. n. 6470/2011);

1.9. invero, il detto effetto sanante *ex tunc*, prodotto dalla costituzione del convenuto - la quale non è mai tardiva, poiché la nullità della notificazione impedisce la decorrenza stessa del termine (cfr., per tutte, Cass., Sez. Un., n. 14539/2001) - opera anche nel caso in cui la costituzione sia effettuata al solo fine di eccepire la nullità (cfr. Cass. Sez. Un. nn. 5785/1994 e 14916/2016; Cass. Sez. Un. n. 15330/2004, 10119/2006, 13667/2007, 16578/2008, 6470 del 2011 cit.);



1.10. la sentenza della Commissione Tributaria Regionale, avendo dichiarato ammissibile l'appello in conseguenza della sanatoria *ex tunc* per raggiungimento dello scopo a seguito della costituzione dell'appellato, è conforme, pertanto, ai suddetti principi di diritto;

2.1. con il secondo motivo si lamenta violazione di norme di diritto (art. 17 DPR n. 347/1990, art. 37 DPR n. 347/1972, artt. 10, 21, 42, 55, 57, 76 DPR n. 131/1986, art. 64 DPR n. 600/1973) per avere la Commissione Tributaria Regionale erroneamente riformato la sentenza di primo grado che aveva accertato la decadenza dell'Amministrazione finanziaria dalla pretesa impositiva per tardiva consegna al destinatario dell'avviso di liquidazione dell'imposta, assumendo, la parte ricorrente, dovesse applicarsi il termine di sessanta giorni previsto dall'art. 3 ter D.lgs. n. 463/1997, come modificato dall'art. 38, comma 5, d.l. n. 78/2010;

2.2. la censura è fondata;

2.3. l'art. 3-ter, comma 1, del d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 463, recita, sotto la rubrica <<Procedure di controllo sulle autoliquidazioni>>, quanto segue: «Gli uffici controllano la regolarità dell'autoliquidazione e del versamento delle imposte e qualora, sulla base degli elementi desumibili dall'atto, risulti dovuta una maggiore imposta, notificano, anche per via telematica, entro il termine di sessanta giorni dalla presentazione del modello unico informatico, apposito avviso di liquidazione per l'integrazione dell'imposta versata. Il pagamento è effettuato, da parte dei soggetti di cui all'articolo 10, lettera b), del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, entro quindici giorni dalla data della suindicata notifica; trascorso tale termine, sono dovuti gli interessi moratori computati dalla scadenza dell'ultimo giorno utile per la richiesta della registrazione e si applica la sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. Nel caso di dolo o colpa grave nell'autoliquidazione delle imposte, gli uffici segnalano le irregolarità agli organi di controllo competenti per l'adozione dei conseguenti provvedimenti disciplinari. Per i notai è ammessa la compensazione di tutte le somme versate in eccesso in sede di autoliquidazione con le imposte



dovute per atti di data posteriore, con conseguente esclusione della possibilità di richiedere il rimborso all'Amministrazione finanziaria»;

2.4. l'introduzione della normativa della registrazione telematica – obbligatoria a decorrere dal 1° aprile 2007 per gli adempimenti riguardanti tutti gli atti ricevuti o autenticati dai notai con previsione di trasmissione per via telematica di tutte le richieste di registrazione, le note di trascrizione e di iscrizione nonché delle domande di annotazione e di voltura catastale – ha determinato un rilevante mutamento del meccanismo applicativo del tributo, essendo stato infatti previsto che la registrazione sia preceduta dal pagamento del tributo, autoliquidato dal notaio stesso, previa acquisizione della provvista nel rapporto con il cliente;

2.5. ne consegue che il tributo, così autoliquidato, è soggetto, ai sensi dell'articolo 3-ter del D.lgs n. 463/1997 ad un controllo da parte dell'Ufficio sulla regolarità dell'autoliquidazione medesima, dal che deriva, allorché sulla base di elementi desumibili dall'atto risulti dovuta una maggior imposta, la notifica anche per via telematica, entro il termine di 60 giorni dalla presentazione del modello unico informatico, di un apposito avviso di liquidazione per l'integrazione dell'imposta versata;

2.6. con riguardo al caso in esame occorre tuttavia altresì evidenziare che la disciplina in esame non ha inciso affatto sulla decorrenza dei termini di decadenza previsti per l'Amministrazione Finanziaria a norma dell'art. 76 del d.p.r. n. 131/1986 con riferimento al recupero di imposta complementare e suppletiva;

2.7. per una corretta ricostruzione della fattispecie che è oggetto della controversia occorre infatti procedere all'esatto inquadramento della prestazione tributaria richiesta dall'Ufficio e contestata dalla società contribuente;

2.8. l'Amministrazione finanziaria fonda la propria pretesa sulla ricostruzione dell'atto in oggetto come cessione di terreno agricolo, qualificata invece dalle parti come compravendita di terreno edificabile;

2.9. il diverso inquadramento giuridico della fattispecie di diritto sostanziale comporta l'applicazione di un differente regime sul piano tributario, e perciò, nel caso di specie, una tassazione più elevata, quella



appunto che è stata richiesta con l'avviso di liquidazione impugnato dalla parte contribuente, senza implicare alcuna contestazione di valore;

2.10. la legge di registro approvata con il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, illustra all'art. 42 (esprimendo, del resto, criteri di carattere generale) quali siano le diverse categorie di una medesima imposta dal punto di vista delle sue modalità accertamento e di riscossione;

2.11. vi si legge (nella formulazione vigente all'epoca dei fatti) che <<è principale l'imposta applicata al momento della registrazione e quella richiesta dall'ufficio se diretta a correggere errori od omissioni effettuati in sede di autoliquidazione nei casi di presentazione della richiesta di registrazione per via telematica; è suppletiva l'imposta applicata successivamente se diretta a correggere errori od omissioni dell'ufficio; è complementare l'imposta applicata in ogni altro caso>>;

2.11. come affermato da questa Corte, in tema di imposta ipotecaria e di registro, in base al combinato disposto degli artt. 42 e 57 del d.P.R. n. 131 del 1986 e 3-ter del d.lgs. n. 463 del 1997, anche in caso di registrazione con procedura telematica, il notaio risponde, dunque, in via solidale con i contraenti, e salvo rivalsa, unicamente per l'imposta principale, tale dovendosi considerare quella risultante dal controllo dell'autoliquidazione ovvero da elementi desumibili dall'atto con immediatezza e senza necessità di accertamenti fattuali o extratestuali, né di valutazioni giuridico-interpretative (cfr. Cass. n. 15450/2019);

2.12. applicando le categorie logico-giuridiche indicate sopra riportate, l'imposta richiesta dall'Ufficio con l'avviso di liquidazione impugnato deve classificarsi pertanto come imposta principale, dovuta a seguito della registrazione della cessione di un terreno agricolo, e non come imposta complementare dovuta a seguito di una maggiore entità del valore da sottoporre a tassazione, in quanto il valore del trasferimento oggetto dell'avviso di liquidazione in realtà non è stato oggetto di contestazione;

2.13. tornando, inoltre, al disposto di partenza, l'art. 3 ter d.lvo 463/97, prevede una particolare procedura di controllo automatizzato dell'autoliquidazione, attribuendo all'amministrazione finanziaria la potestà di notificare al notaio un avviso di liquidazione integrativo, dal quale



scaturisce la possibilità, per il notaio medesimo, sia di pagare entro i quindici giorni successivi senza interessi moratori né sanzioni, sia di eventualmente compensare il proprio debito di rettifica con il credito risultante per le somme da lui versate in eccesso su altre registrazioni telematiche autoliquidate;

2.14. in ogni caso, questa particolare procedura di controllo riguarda unicamente l'imposta autoliquidata la cui difformità dal dovuto risulti immediatamente percepibile - ossia *per tabulas* - dal MUI ovvero dalla disamina dell'atto trasmesso per la registrazione telematica, disponendo infatti la norma che, in tanto la procedura automatizzata di controllo e recupero dell'imposta autoliquidata sia esperibile, in quanto il maggior dovuto emerga <<sulla base degli elementi desumibili dall'atto>>;

2.15. al contrario, ogniqualvolta la pretesa impositiva non trovi riscontro cartolare ed *ictu oculi*, ma richieda l'accesso ad elementi extratestuali o anche l'esperimento di particolari accertamenti fattuali o valutazioni giuridico-interpretative l'amministrazione finanziaria non potrà procedere alla notificazione al notaio, nei sessanta giorni, dell'avviso di liquidazione integrativo, dovendo invece emettere, secondo le regole generali, avviso di accertamento - per un'imposta che, a quel punto, avrà necessariamente natura complementare - nei confronti delle parti contraenti;

2.16. occorre evidenziare peraltro che in ordine al presupposto della <<emersione dall'atto>> quale requisito del controllo automatizzato dell'autoliquidazione, la stessa amministrazione finanziaria (v. Circ. n. 6/E del 5 febbraio 2003, richiamata dalla Circ. n. 18/E del 29 maggio 2013) invita gli uffici - pur nella necessaria considerazione contenutistica e sostanziale dell'atto - a riscontrare soltanto gli errori e le omissioni che siano oggettivi, univoci ed immediatamente desumibili dall'atto stesso, dunque, «senza sconfinare, in questa fase riservata al controllo dell'imposta principale, in delicate valutazioni o apprezzamenti sulla reale portata degli atti registrati o, comunque, pervenire a conclusioni sorrette da interpretazioni non univoche o che necessitino di qualsiasi attività istruttoria»;



2.17. nella giurisprudenza di legittimità non mancano affermazioni puntuali - riferite anche alla modalità di registrazione telematica - della nozione di imposta <<principale>>, essendosi ad esempio escluso tale qualifica con riguardo all'imposta recuperata dall'ufficio per ritenuta assenza dei presupposti della agevolazione <<prima casa>> (cfr. Cass. n. 2400/2017), ovvero per riquilibrata giuridica dell'atto ex articolo 20 d.P.R.131/86 (cfr. da ultimo, Cass. nn. 3456/2021, 881/2019; si veda anche, sulla natura complementare dell'imposta scaturente da disconoscimento di agevolazione, Cass. nn. 2403/2017 e 12257/2017);

2.18. con riguardo al caso di specie, risulta come la Commissione Tributaria Regionale abbia correttamente ritenuto che l'imposta dedotta in giudizio aveva natura principale, il che rendeva applicabile la responsabilità solidale del notaio;

2.19. secondo i Giudici d'appello essa derivava infatti da <<elementi desumibili dall'atto>> (indicazioni contenute nel Certificato di Destinazione Urbanistica, allegato per legge all'atto da registrare - art. 30 DPR n. 380/2001 - circa la classificazione del terreno <<in zona territoriale omogenea di tipo E come disciplinate dal Decreto Ministeriale del 2 aprile 1968 ... vale a dire, terreno classificato come agricolo>>), come riportato nella sentenza impugnata e nello stesso ricorso per cassazione e, in quanto tali, dotati di immediata evidenza ed univoca lettura;

2.20. poste tali premesse, la Commissione Tributaria Regionale, a fronte dell'eccezione di decadenza sollevata dal ricorrente per tardiva notifica dell'atto impositivo oltre il termine di sessanta giorni dianzi indicato, non essendo stato prodotto il relativo avviso di ricevimento, ha poi affermato che <<la proposizione del ricorso e lo svolgimento dell'attività difensiva nel giudizio di primo grado dimostrano il raggiungimento dello scopo della procedura di notificazione>>;

2.21. le suddette argomentazioni non sono conformi a diritto avendo questa Corte in più occasioni ribadito che se l'applicazione alle notifiche degli avvisi di accertamento delle norme del processo civile, in base all'art. 60 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, comporta quale logica necessità, l'applicazione del regime delle nullità e delle



relative sanatorie, con la conseguenza che la proposizione del ricorso del contribuente produce l'effetto di sanare la nullità della notificazione dell'avviso di accertamento, per raggiungimento dello scopo dell'atto, ex art. 156 c.p.c., tuttavia, tale sanatoria determina soltanto il venir meno dell'interesse del destinatario a denunciare lo specifico vizio, ma non esplica alcun effetto sui requisiti di validità ed esistenza dell'avviso di accertamento, non potendo, quindi, impedire il decorso del termine di decadenza previsto dalla legge per l'esercizio della potestà impositiva, eventualmente maturato precedentemente al fatto sanante (cfr. Cass. nn. 21071/2018, 8374/2015, 10445/2011);

2.22. non può sussistere dubbio, peraltro, circa la natura perentoria del predetto termine tenuto conto che il controllo, che l'art. 3-ter del D.Lgs. 463/1997 demanda all'Agenzia delle entrate sulla <<regolarità dell'autoliquidazione e del versamento delle imposte>>, è vincolato agli elementi desumibili dall'atto mediante riscontro cartolare ed *ictu oculi*, essendo la norma volta a un sollecito svolgimento delle procedure di controllo sulle autoliquidazioni effettuate per via telematica, e anche a un sollecito recupero delle imposte non versate;

2.23. la Commissione Tributaria Regionale ha dunque erroneamente ommesso di verificare se l'atto fosse stato effettivamente notificato tempestivamente, come dedotto dall'Agenzia delle entrate, mediante consegna al servizio postale per la spedizione in data 28.9.2011 a fronte della registrazione del contratto in data 1.8.2011;

2.24. al riguardo va peraltro evidenziato che, come recentemente affermato dalle Sezioni Unite di questa Corte (cfr. sentenza n. 40543/2021), in materia di notificazione degli atti di imposizione tributaria e agli effetti di questa sull'osservanza dei termini, previsti dalle singole leggi di imposta, di decadenza dal potere impositivo, il principio della scissione soggettiva degli effetti della notificazione, sancito per gli atti processuali dalla giurisprudenza costituzionale, e per gli atti tributari dall'art.60 del d.P.R. 29 settembre 1973 n.600, trova sempre applicazione, a ciò non ostando né la peculiare natura recettizia di tali atti né la qualità del soggetto deputato alla loro notificazione, al che consegue



che, per il rispetto del termine di decadenza cui è assoggettato il potere impositivo, assume rilevanza la data nella quale l'ente ha posto in essere gli adempimenti necessari ai fini della notifica dell'atto e non quello, eventualmente successivo, di conoscenza dello stesso da parte del contribuente;

2.25. la Commissione Tributaria Regionale, pertanto, non si è attenuta ai menzionati principi di diritto, con conseguente accoglimento del secondo motivo di ricorso;

2.26. risultano, invece, inammissibili le rimanenti censure, formulate all'interno del medesimo motivo di ricorso, circa la <<contraddittorietà della motivazione>> relativamente al rigetto dell'eccezione del ricorrente relativamente al difetto di legittimazione del soggetto firmatario dell'avviso impugnato dell'atto di costituzione in giudizio in primo grado e in appello;

2.27. la contraddittorietà motivazionale, infatti, non è più proponibile ex art. 360 n. 5 c.p.c., *ratione temporis* applicabile, trattandosi di decisione pubblicata in data 4 dicembre 2012;

2.28. parimenti inammissibili risultano le censure circa il dedotto erroneo rigetto da parte della Commissione Tributaria Regionale dell'eccezione di giudicato esterno formulata dal ricorrente e circa la pretesa erronea qualificazione del contenuto del certificato di destinazione urbanistica, dianozi menzionato, non avendo quest'ultimo specificamente formulato le doglianze relativamente all'interpretazione o all'applicazione delle norme di diritto appropriate alla fattispecie ed ai profili attinenti alla ricostruzione del fatto;

3.1. infine, risulta infondata la questione di costituzionalità sollevata con riguardo all'art. 57 del DPR n. 131/1986 in ordine all'obbligazione solidale in capo al notaio rogante, che, non avendo alcuna relazione diretta col presupposto dell'imposta di registro, che si realizza in via principale esclusivamente in capo alle parti cui l'atto è imputabile, avrebbe, nella specie, come conseguenza di porre definitivamente a carico del pubblico ufficiale l'obbligo di assolvere il pagamento del tributo, senza alcuna possibilità di rivalsa;



3.2. invero, la tutela patrimoniale del notaio, una volta pagata l'imposta, è dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 58 consegnata al diritto di surrogazione legale in tutte le ragioni, azioni e privilegi che spettano all'amministrazione finanziaria, sicché il notaio, al pari degli altri soggetti indicati nell'art. 10, lett. b) e c), può, esibendo un certificato dell'amministrazione attestante la somma pagata, richiedere al giudice del luogo in cui ha sede il suo ufficio un'ingiunzione di pagamento nei confronti dei soggetti nel cui interesse fu richiesta la registrazione;

3.3. l'ingiunzione è affermata come provvisoriamente esecutiva per legge e non è ammissibile l'opposizione fondata sul motivo che le imposte pagate non erano dovute o erano dovute in misura minore, ed il complesso regime normativo è nettamente idoneo alla tutela delle ragioni di rivalsa;

3.4. il profilo sottostante è stato peraltro considerato compatibile anche col diritto comunitario;

3.5. la Corte di Giustizia, chiamata a pronunciarsi sulla questione se il diritto comunitario (segnatamente l'art. 4, n. 1, lett. c), della direttiva 69/335/CE) osti a che un'imposta sui conferimenti sia dovuta, oltre che dalla società conferitaria, dal pubblico ufficiale che ha redatto o ricevuto l'atto di aumento di capitale sociale, ha riconosciuto (v. Corte giust. n. 35/2010, causa C-35-09) che la responsabilità solidale del pubblico ufficiale che ha redatto o ricevuto l'atto di aumento di capitale sociale di una società costituisce sia una garanzia dell'adempimento dell'obbligazione tributaria della società beneficiaria dell'aumento, sia una misura volta a semplificare la riscossione dell'imposta;

3.6. da ciò discende che la direttiva 69/335/CE non osta, in via di principio, a che uno Stato membro preveda una responsabilità del pubblico ufficiale che ha redatto o ricevuto l'atto di aumento del capitale, benché alla condizione che non ne risulti per converso esentata la società, il che equivale a dire che l'imposizione al pubblico ufficiale dell'obbligazione solidale del versamento dell'imposta andrebbe al di là di quanto necessario al fine di soddisfare gli obiettivi sopra indicati <<se detto pubblico ufficiale non disponesse del diritto di esercitare un'azione di regresso nei confronti della società beneficiaria del conferimento>>;



3.7. in definitiva la stessa direttiva 69/335/CE viene dunque interpretata nel senso che la medesima non osta a che uno Stato membro preveda la responsabilità solidale del pubblico ufficiale che ha redatto o ricevuto l'atto di aumento del capitale sociale, purché detto pubblico ufficiale disponga del diritto di esercitare un'azione di regresso nei confronti della società beneficiaria del conferimento;

3.8. tanto induce a ravvisare la manifesta infondatezza, anche nel caso in esame, di ogni doglianza sollevata sotto il profilo dell'affermata illegittimità costituzionale della norma D.P.R. n. 131 del 1986, ex art. 57, con riferimento alla spettanza dei diritti di regresso e di surrogazione;

4. sulla scorta di quanto sin qui illustrato, va accolto il secondo motivo nei limiti dianzi indicati, respinto il primo motivo;

5. l'impugnata sentenza va, pertanto, cassata con rinvio della causa, anche per la disciplina delle spese del giudizio di legittimità, alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio che, in diversa composizione, procederà al riesame della controversia attenendosi al principio di diritto sopra esposto

#### **P.Q.M.**

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso nei limiti indicati in motivazione, respinto il primo motivo; cassa l'impugnata sentenza e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, tenutasi in modalità da remoto, della Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, in data 16.2.2022.

Il Presidente  
(Domenico Chindemi)

