

Civile Ord. Sez. 5 Num. 25214 Anno 2026
Presidente: STALLA GIACOMO MARIA
Relatore: LIBRI MARGHERITA
Data pubblicazione: 10/09/2026



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 8555/2020 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del legale rappresentante pro-tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato;

- Ricorrente -

Contro

C.P.Z. S.r.l., in persona del legale rappresentante pro-tempore, nonché ZAPPIA CATERINA e ZAPPIA PATRIZIA, nella qualità di eredi di ZAPPIA GIUSEPPE, rappresentate e difese dall'Avv. Fabio Zanghì presso il cui studio in Messina, Via Lenzi n. 5, sono elettivamente domiciliate;

- Controricorrenti e ricorrenti incidentali-
avverso la sentenza della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE della Calabria, Sez. staccata di Reggio Calabria, n. 2932/7/2019, depositata il 22 agosto 2019 e non notificata;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 9 settembre 2026 dal Consigliere Margherita Libri.

FATTI DI CAUSA

1. Agenzia delle Entrate propone ricorso, affidato ad unico motivo, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione tributaria regionale della Calabria, in parziale riforma della decisione di primo grado (n. 1858/2015 della Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria) aveva accolto l'appello delle contribuenti nel senso di escludere l'applicabilità delle sanzioni sull'INVIM, confermando nel resto gli avvisi di liquidazione impugnati, aventi ad oggetto il pagamento dell'INVIM e dell'imposta di registro sull'atto costitutivo della C.P.Z. S.r.l.

Secondo la Corte regionale, in base all'art. 3 D. Lgs. n. 472/2017, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto attinente ad una imposta non più esistente, con l'unica eccezione, non riscontrabile nel caso di specie, che il rapporto sia definito.

2. C.P.Z. S.r.l., Caterina Zappia e Patrizia Zappia, queste ultime nella qualità di eredi dell'amministratore della società, si costituiscono con controricorso e propongono ricorso incidentale, affidato a sette motivi.

3. A seguito della entrata in vigore della Legge 31 agosto 2022 n.130, la società C.P.Z. S.r.l. presentava, in data 14 ottobre 2022 tramite posta elettronica certificata all'Agenzia delle entrate, n. 2 istanze per la definizione delle controversie tributarie pendenti innanzi a questa Corte di Cassazione, relative all'avviso di liquidazione n. 70829/2013 e all'avviso di liquidazione n. 70825/2013. L'istanza avente ad oggetto la definizione dell'avviso di liquidazione n. 70825/2013 (avente ad oggetto l'Invim), veniva ritenuta regolare; per quella di cui all'atto n. 70829/2013 (avente ad oggetto l'imposta di registro), veniva invece emesso il provvedimento di diniego n. 146450 del 18 ottobre 2022, reputando l'Ufficio competente trattarsi di controversia esclusa dall'ambito di definizione previsto dall'art. 5 della L. 130/2022, stante l'assenza del requisito della soccombenza dell'Amministrazione finanziaria in almeno uno dei giudizi di merito.

4. Le contribuenti presentano quindi ricorso per cassazione ai sensi dell'art. 5, co. 11, L. n. 130/2022 avverso il provvedimento di diniego, formulando un unico motivo di censura.

5. Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Assume carattere pregiudiziale la disamina del ricorso proposto dalle contribuenti avverso il diniego di definizione agevolata, intervenuto nella pendenza del giudizio di cassazione avverso la sentenza di appello indicata in epigrafe.

1.1. Il diniego è stato motivato dall'Amministrazione evidenziando che rispetto alla controversia avente ad oggetto l'avviso riguardante l'imposta di registro, distinta da quella relativa all'avviso di liquidazione INVIM, entrambe le sentenze di merito erano state favorevoli all'Ufficio e, di conseguenza, non era riscontrabile il requisito della soccombenza richiamato dall'art. 5 della l. n. 130/2022. Le contribuenti contestano tale assunto, osservando che il giudizio di impugnazione è da considerare quale giudizio unico avverso due avvisi di liquidazione soggettivamente e oggettivamente connessi, collegati al medesimo atto di trasferimento immobiliare e pertanto impugnati con unico ricorso. Sottolineano che la disposizione richiamata autorizza la definizione agevolata della controversia nella quale l'Amministrazione sia rimasta, in tutto o in parte, soccombente in uno dei gradi di giudizio, senza operare distinzioni in caso di impugnazione di diversi atti nel medesimo giudizio.

1.2. Il motivo, in rubrica "Violazione o falsa applicazione di norme di diritto con riferimento all'art. 360, comma 1, n. 3) c.p.c. per violazione dell'art. 5, n. 2, della legge n. 230/2022", è infondato.

1.3. La disposizione fa chiaramente riferimento alle "controversie tributarie" pendenti innanzi alla Corte di Cassazione per le quali l'Agenzia delle Entrate risulti soccombente in tutto o in parte, in tal modo imponendo la necessaria valutazione della soccombenza avendo riguardo

ai singoli atti impositivi che ne costituiscono oggetto. Anche in caso di trattazione processuale unitaria, le controversie rimangono infatti autonome e distinte, potendosi pervenire a decisioni differenziate.

1.4. Ai fini della definizione non conta l'unicità del procedimento, ma l'autonomia dei singoli atti impositivi impugnati. Va in proposito osservato che il comma 8 dell'art. 5 della legge n. 130/2022, prevede, per ciascuna controversia autonoma, da intendersi "quella relativa a ciascun atto impugnato", la presentazione di una distinta domanda di definizione, in tal modo confermando che l'atto tributario, e non il giudizio o la sentenza che lo definisce, costituisce il riferimento della procedura di definizione agevolata della lite pendente (in tal senso si è espressa questa Corte, v. Cass., n. 805/2023).

2. Va poi esaminato il ricorso dell'Agenzia dell'Entrate, fondato sull'unico motivo riferito alla violazione e falsa applicazione dell'art. 3 D. Lgs. n. 472/1997, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3) c.p.c., in tema di sanzioni applicate ai fini INVIM. Le contribuenti hanno documentato il pagamento dell'importo dovuto, dimostrando di aver notificato l'istanza di definizione agevolata con il relativo versamento all'Ufficio, che non ha notificato alcun diniego alla definizione agevolata riferita all'avviso di liquidazione n. 70825/2013 relativo all'INVIM. Pertanto, essendo state osservate le condizioni previste per il perfezionamento della definizione agevolata, non resta che dichiarare l'estinzione in parte qua del relativo procedimento per cessazione della materia del contendere. Le spese restano a carico delle parti che le hanno anticipate, ai sensi dell'art. 1, comma 198, l. n. 197/2022.

3. Il ricorso incidentale proposto dalla C.P.Z. S.r.l., da Caterina Zappia e da Patrizia Zappia è articolato su sei motivi, recanti altrettante censure alla sentenza della Corte regionale, riferite a entrambi gli avvisi di liquidazione impugnati.

Il perfezionamento della definizione agevolata con riguardo all'avviso di liquidazione n. 70825/2013, secondo quanto già rilevato, determina la cessazione della materia del contendere con riguardo al ricorso incidentale riferito al medesimo avviso. Va dunque esaminato il ricorso incidentale delle contribuenti esclusivamente con riguardo all'avviso di liquidazione n. 70829/2013, avente ad oggetto l'imposta di registro.

4. Con il primo motivo del ricorso incidentale, in rubrica "Violazione o falsa applicazione di norme di diritto con riferimento all'art. 360, comma 1 n. 3 c.p.c. violazione e falsa applicazione dell'art. 52 comma 2 e 2 bis D.p.r. 131/86 in combinato disposto con l'art. 7 L. 212/2000", le contribuenti censurano la sentenza della Corte regionale che ha ritenuto sufficientemente motivato l'avviso di liquidazione nonostante il mero riferimento alle sentenze della Commissione tribunale regionale della Calabria che ne costituivano il presupposto, mai notificate alle ricorrenti.

4.1. La censura è destituita di fondamento.

È pacifico e incontestato che l'avviso di liquidazione recasse il riferimento all'atto registrato a Locri al n. 763 del 23 febbraio 1984 e alle sentenze nn. 21-22-23/2010 della Commissione tributaria regionale di Reggio Calabria.

La Corte regionale ha affermato "...con riferimento alla mancata allegazione dell'atto presupposto sia la società che le germane Zappia sono state protagoniste nei giudizi di primo e secondo grado per cui non possono lamentare la non conoscenza degli atti presupposti che comunque non devono essere allegati agli atti oggetto del presente procedimento perché è sufficiente il richiamo per relationem in considerazione della piena conoscenza che i contribuenti hanno avuto. Gli originari avvisi di accertamento sia ai fini invim che ai fini dell'imposta di registro, riportavano tutti gli elementi necessari affinché i ricorrenti si rendessero conto di valutazioni di beni, di valore iniziale e finale e di tutti

quegli altri elementi utili e necessari a determinare i valori su cui applicare poi le aliquote di legge.”

Le contribuenti lamentano il difetto di motivazione dell'avviso di liquidazione impugnato, vizio escluso dai giudici di appello che avrebbero ritenuto erroneamente motivato l'atto impositivo. Assumono, infatti, che le sentenze richiamate non erano state loro notificate e che le pronunzie andavano quindi allegate all'avviso, secondo quanto disposto dall'art. 7 della legge n. 212/2000.

L'avviso di liquidazione impugnato, relativamente all'obbligo di motivazione, trova la propria disciplina nell'art. 54, comma 5, del d.p.r. n. 131 del 1986, che impone la indicazione, "degli estremi dell'atto da registrare o il fatto da denunciare e la somma da pagare", indicazioni necessarie e che non devono mai mancare, nonché nell'art. 7, I. n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente), profilo quest'ultimo che non si può esaminare prescindendo, appunto, dalla legittimità - generalmente ammessa - del rinvio per relationem. Ritiene il Collegio di dare continuità all'indirizzo giurisprudenziale di legittimità, che considera del tutto indifferente, ai fini qui considerati, che gli elementi della fattispecie impositiva a base della liquidazione dell'imposta di registro siano desumibili - direttamente - dalla motivazione dell'atto recante la pretesa tributaria, o piuttosto - indirettamente - dal contenuto di un diverso atto dal primo richiamato, seppure non allegato, allorché appunto si tratti di atti - nella specie l'atto registrato in data 23 febbraio 1984 e le sentenze della Commissione tributaria regionale di Reggio Calabria - conosciuti o comunque conoscibili dal contribuente (tra le altre, Cass. n. 21713/2020, n. 239/2021, n. 30084/2021, n. 26340/2021, 37370/2021, n. 241/2021, n. 24098/2014, n. 11283/2022, n. 33327/2023). Si fa riferimento alla giurisprudenza che ha ritenuto legittima anche la motivazione per relationem che richiami, senza allegarli, atti che si possano presumere iuris tantum conosciuti dal destinatario dell'accertamento (tra le altre,

Cass. 24254/2015, n. 27628/2018). La Corte (Cass. n. 593/2021), al riguardo, ha evidenziato che "deve ritenersi che l'interpretazione giurisprudenziale degli artt. 7, comma 1, ultimo periodo, legge n. 212 del 2000 e 42, secondo comma, ultimo periodo, e terzo comma, d.p.r. n. 600 del 1973, nel senso che non sia nullo l'accertamento la cui motivazione fa riferimento ad un altro atto ad esso non allegato, ma conoscibile agevolmente dal contribuente, realizzi un adeguato bilanciamento tra le esigenze di economia dell'azione amministrativa (e quindi di buon andamento dell'amministrazione, ex art. 97 Cost.) - che giustificano l'ammissibilità, anche normativa, della motivazione per relationem (sul punto cfr. Cass. n. 1906/2008, in motivazione) - ed il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente (rilevante ex artt. 24 e 111 Cost.) nel giudizio di impugnazione dell'atto impositivo, che sarebbe illegittimamente compresso se la conoscibilità dell'atto esterno richiamato dalla motivazione non fosse agevole, ma richiedesse un'attività di ricerca complessa". Ed allora, la decisione della Corte regionale non è censurabile perché esprime motivatamente il convincimento che le contribuenti, in quanto "protagoniste nei giudizi di primo e secondo grado" fossero consapevoli di dover corrispondere all'Agenzia delle Entrate l'imposta di registro. La Commissione ha inoltre affermato che gli avvisi originari riportavano tutti gli elementi necessari e utili alla piena conoscenza della valutazione dei beni, dei valori iniziali e finali e di ogni altro dato essenziale alla comprensione del contenuto da parte delle contribuenti.

5. Con il secondo motivo del ricorso incidentale, si deduce "Omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio con riferimento all'art. 360, comma 1 n. 5 C.p.c. violazione e falsa applicazione dell'art. 52, comma 2 e comma 2 bis D.p.r. 131/86", per non avere la CTR tenuto conto che gli avvisi di liquidazione, oltre a indicare imponibili non coincidenti tra loro, non recavano i singoli valori accertati in relazione a ciascun bene indicato

nell'atto di costituzione societaria registrato, risultando quindi emessi in violazione dell'art. 52 TUR e quindi nulli.

5.1. Il motivo, che pur presenta profili di inammissibilità, risultando le critiche avverso la sentenza impugnata formulate sotto una molteplicità di profili – omesso esame e violazione di legge - tra loro confusi, è comunque infondato, essendosi la Corte regionale direttamente pronunciata sulla violazione dell'art. 52 cit. affermando che i valori risultavano indicati negli avvisi di accertamento già oggetto di decisione definitiva. Non appare dunque configurabile alcuna omesso esame e, quanto alla dedotta violazione di legge, la censura mira a sollecitare una inammissibile rivalutazione del ragionamento decisorio sul quale si fonda la sentenza.

6. Con il terzo motivo di ricorso incidentale, si deduce "violazione o falsa applicazione di norme di diritto con riferimento all'art. 360, comma 1 n. 3) C.p.c. violazione e falsa applicazione dell'art. 52 comma 2 e comma 2 bis D.p.r. 131/86", censurandosi la sentenza per non aver considerato che l'avviso di liquidazione dell'imposta di registro applica distinte aliquote senza esplicitarne le ragioni e senza indicazione dell'imponibile.

6.1. La censura è inammissibile, rimettendo in discussione l'apprezzamento in fatto dei giudici del merito, che hanno ritenuto decisivi i valori imponibili determinati con le sentenze della CTR, ai quali è stata applicata la percentuale di imposta espressamente prevista dalla legge. Le ricorrenti, pur deducendo in apparenza una violazione di norme di legge, mirano in realtà alla rivalutazione dei fatti operata dal giudice di merito, così da realizzare una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito (Cass. n. 8758/2017).

7. Con il quarto motivo di ricorso incidentale, si denuncia "Violazione o falsa applicazione di norme di diritto con riferimento all'art. 360, comma 1 n. 3 e 5 C.p.c. violazione e falsa applicazione dell'art. 8 D. Lgs. 472/97", per non avere la Corte regionale ritenuto illegittime le sanzioni applicate

nei confronti di Patrizia Zappia e Caterina Zappia, in quanto eredi di Giuseppe Zappia e non direttamente responsabili delle irregolarità riscontrate.

7.1. Il motivo è fondato.

Le ricorrenti hanno allegato l'avvenuta deduzione della questione dinanzi al giudice di merito, indicando, nel rispetto del principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, in quali atti del giudizio precedente avevano formulato la richiamata censura. In applicazione dell'art. 8 D. Lgs. n. 472/1997, l'obbligazione relativa al pagamento delle sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie non si trasmette agli eredi. Va dunque esclusa in capo alle sigg.re Patrizia e Caterina Zappia, quali eredi di Giuseppe Zappia, ogni responsabilità in relazione al pagamento delle sanzioni per mancato versamento dell'imposta di registro.

La sentenza impugnata ha escluso l'applicazione delle sanzioni esclusivamente con riferimento all'Invim, in quanto imposta non più esistente, omettendo di fare applicazione dell'art. 8 cit. e di reputare illegittime le sanzioni, limitatamente alla posizione delle eredi di Giuseppe Zappia.

8. Con il quinto motivo di ricorso incidentale, si denuncia "Violazione o falsa applicazione di norme di diritto con riferimento all'art. 360, comma 1 n. 3 e 5 C.p.c. omesso pronunciamento su un fatto decisivo della controversia. violazione e falsa applicazione dell'art. 4 D.p.r. 643/72.", lamentando le ricorrenti che la Commissione tributaria regionale non abbia ritenuto illegittimo l'avviso di liquidazione relativo all'Invim nei confronti della CPZ S.r.l., trattandosi di imposta al cui pagamento è tenuto il soggetto conferente gli immobili e non anche la società conferitaria.

8.1. Il motivo riguarda esclusivamente l'avviso di liquidazione interessato dalla procedura di definizione agevolata con esito favorevole.

Deve quindi ritenersi cessata la materia del contendere rispetto al relativo esame.

9. Con il sesto motivo si denuncia "Omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio con riferimento all'art. 360, comma 1 n. 5 C.p.c. Inapplicabilità dell'imposta di registro di cui all'avviso di liquidazione n. 70825/2013 e delle sanzioni nei confronti della C.p.z. s.r.l. e delle sigg.re Zappia Patrizia e Zappia Caterina per estraneità ai fatti.", per non avere la Corte regionale considerato che la società C.p.z. s.r.l. non esisteva alla data del 23 febbraio 1984 e che le sigg.re Zappia non avessero partecipato all'atto oggetto di tassazione né avessero acquistato alcun bene immobile.

9.1. La censura è infondata, avendo la Commissione tributaria regionale condivisibilmente osservato che la società C.p.z. s.a.s. si è successivamente trasformata in s.r.l. con ogni conseguenza in ordine all'assunzione delle posizioni attive e passive esistenti al momento della trasformazione.

10. Con il settimo motivo, le ricorrenti denunciano "Omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio con riferimento all'art. 360, comma 1 n. 5 C.p.c. Illegittimo calcolo degli interessi e omessa indicazione dei criteri e tassi. Violazione art. 7 L. 212/2000 ed art. 3 L. 241/90", richiamando le contestazioni riferite al computo degli interessi e all'omessa indicazione di criteri e tassi.

10.1. La censura è infondata, avendo la Commissione rilevato che gli interessi sono quelli previsti dalla legge e che per tale ragione non vi era necessità di indicare il tasso.

11. Ne segue, in conclusione, l'accoglimento del quarto motivo di ricorso incidentale, rigettati gli altri, la cassazione della sentenza impugnata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte:

a) Quanto all'avviso di liquidazione n. 70825/2013, dichiara estinto il giudizio per intervenuta definizione ex lege n. 130/22; spese a carico di chi le ha anticipate;

b) Quanto all'avviso di liquidazione n. 70829/2013: - rigetta l'impugnazione di parte contribuente contro il diniego di definizione; - accoglie il quarto motivo del ricorso incidentale di parte contribuente, respinti gli altri; - cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia per la rideterminazione delle sanzioni ex art. 8 d.lgs. n. 472/97 e per le spese del giudizio di legittimità alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 9 settembre 2026 .

Il Presidente

Giacomo Maria Stalla