Sentenza del 28/03/2018 n. 7608 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:
Imposta di Registro - Sanzioni - Omessa o ritardata richiesta di registrazione - Ritardato versamento - Regime anteriore alle modifiche dell'art. 69 del d.P.R. n. 131 del 1986 da parte del d.lgs. n. 158 del 2015 - Sanzione di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 - Applicabilità - Fondamento.

Massima:

In tema di imposta di registro, l'art. 69 del d.P.R. n. 131 del 1986 - nella formulazione, applicabile "ratione temporis" antecedente alle modifiche di cui all'art. 18 del d.lgs. n. 158 del 2015 - non sanziona espressamente il ritardo nella registrazione dell'atto: tuttavia, l'omessa richiesta di registrazione nei termini di legge costituisce una violazione punibile con la sanzione prevista dall'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, disposizione, quest'ultima, avente portata generale.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

Il notaio C.F. impugnava innanzi alla CTP di Firenze un avviso di liquidazione con il quale venivano irrogate dall'Agenzia delle entrate sanzioni per tardiva registrazione dell'atto da lui rogato, di cui al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 69 (per imposta di registro ed anche per le imposte ipotecarie e catastali in virtù del rinvio operato dal D.Lgs. n. 347 del 1990, art. 13 al D.P.R. n. 131 del 1986), in misura pari al 120% dell'imposta dovuta, per un totale di Euro 64.200,00, assumendo di aver provveduto, in data 12.5.2007, al pagamento di Euro 8.030,16, a titolo di ravvedimento ai sensi del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 13. La CTP rigettava il ricorso proposto dal contribuente, il quale spiegava appello. La CTR accoglieva il gravame, tenuto conto che il contribuente si era ravveduto dopo che l'Amministrazione finanziaria aveva constatato la violazione, ma prima che fossero scaduti i termini del ravvedimento, essendo così preclusa la possibilità di avvalersi dell'istituto agevolativo, con la conseguenza che la sanzione applicabile doveva ritenersi quella minima per il ritardato pagamento dell'imposta di registro, determinata nella misura del 30%. L'Agenzia propone ricorso per la cassazione della sentenza, svolgendo tre motivi. La parte intimata non ha svolto difese.

Motivi della decisione

1.Con il primo motivo, si censura la sentenza impugnata, denunciando la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 13 in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, atteso che i giudici della CTR avrebbero erroneamente interpretato il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 13 ritenendo nella specie perfezionato il ravvedimento operoso tardivamente operato dal contribuente.

1.1.Il motivo è inammissibile per difetto di interesse all'impugnazione, atteso che la CTR, sul presupposto che il contribuente aveva effettuato il pagamento dopo che l'Amministrazione finanziaria aveva constatato la violazione, mediante la notifica dell'avviso di liquidazione in data 9.5.2007, ha escluso correttamente che lo stesso si potesse avvalere del ravvedimento operoso. Invero, la disciplina dettata dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 13 regola l'istituto del cd. ravvedimento operoso che, collocato nell'ambito del sistema sanzionatorio amministrativo tributario, connota di efficacia premiale i comportamenti del contribuente che, riconoscendo di essere incorso nella violazione di una norma tributaria, formale e/o sostanziale, si adoperi per eliminare gli effetti della sua condotta, riconoscendone l'antigiuridicità. Il D.Lgs. n. 472 cit., art. 13 con una previsione di carattere generale, ha esteso a tutti i tributi l'operatività dell'istituto agevolativo, che, come si è detto, consiste nell'effettuare spontaneamente l'adempimento omesso o irregolarmente eseguito oltre i termini originariamente previsti ma nel rispetto di scadenze normativamente predeterminate. La disposizione è applicabile anche all'imposta di registro, in quanto l'espressione "dichiarazione" usata nella specie dal legislatore va intesa in senso lato e, quindi, comprensiva anche della nozione di "atto" o "denuncia". L'effetto premiale conseguibile consiste nell'abbattimento delle sanzioni ed è variamente graduato in ragione di tempi e modalità con i quali il contribuente infedele riconosce di essere incorso in condotte illecite e vi pone rimedio secondo le modalità previste.

L'art. 13 cit. recita: " La sanzione è ridotta, semprechè la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza...". Dalla piana lettura della norma emerge con evidenza che il pagamento di quanto dovuto deve avvenire spontaneamente prima che la violazione sia stata constatata o, comunque, prima che siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali gli interessati abbiano avuto formale conoscenza. Ne consegue che, nella fattispecie, il ravvedimento operoso non poteva essere applicato, in quanto il notaio rogante, incorso nella violazione, aveva ricevuto la notifica dell'avviso di irrogazione delle sanzioni in data antecedente al pagamento delle sanzioni in misura ridotta.

2.Con il secondo motivo di ricorso, si censura la sentenza impugnata, denunciando la violazione dell'art. 112 c.p.c. e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 56 in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4, tenuto conto che la CTR ha ritenuto che la sanzione applicabile al caso di specie fosse quella "minima per il ritardato pagamento dell'imposta di registro che determina nella misura del 30% dell'imposta", così applicando extra petitum la sanzione prevista per la diversa violazione del ritardato pagamento dell'imposta di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13. Parte ricorrente argomenta che nell'appello non veniva riproposta la questione della constatata applicabilità

della sanzione di cui al D.Lgs. n. 131 del 1986, art. 69 da intendersi quindi rinunciata ai sensi dell'art. 346 c.p.c. e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 56 con la conseguenza che il giudice tributario non poteva modificare la violazione contestata, riqualificando d'ufficio il fatto sanzionato (ritardato pagamento, in luogo di ritardo nella registrazione dell'atto).

3.Con il terzo motivo di ricorso, si censura la sentenza impugnata, denunciando violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13 e violazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 69 in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, atteso che la CTR, in violazione delle norme richiamate, avrebbe autonomamente ritenuto di riqualificare la violazione in ritardato pagamento del tributo, falsamente applicando il D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13 onde applicare la relativa sanzione meno grave nella misura minima del 30% dell'imposta.

4. Il secondo ed il terzo motivo di ricorso vanno esaminati congiuntamente per connessione logica.

4.1.Le censure non sono fondate, in ragione delle seguenti considerazioni.

L'Agenzia delle entrate si duole del fatto che la CTR abbia ritenuto che l'omessa richiesta di registrazione dell'atto sottoposto a registro nei termini previsti "ex lege", con conseguente ritardato pagamento dell'imposta, costituisce una violazione per ritardato pagamento dell'imposta punita ai sensi del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13 con la sanzione meno grave prevista nella misura minima del 30% dell'imposta da versare, mentre alla fattispecie va applicata la sanzione prevista dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 69.

4.2. Il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 69 nella versione applicabile "ratione temporis", non prevede espressamente l'applicabilità della sanzione in ipotesi di ritardo nella registrazione degli atti, recitando: "chi omette la richiesta di registrazione degli atti e dei fatti rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta, ovvero la presentazione delle denunce previste dall'art. 19 è punito con la sanzione amministrative dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'imposta dovuta".

Ne consegue che per la tardività della registrazione degli atti non è prevista alcuna sanzione specifica.

Il legislatore è, infatti, recentemente intervenuto con il d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, recante la revisione del sistema sanzionatorio penale e amministrativo con riguardo alle imposte dirette che a quelle indirette, il quale, tra le diverse modifiche, ha previsto espressamente la reintroduzione, nel D.P.R. n. 131 del 1986, art. 69 della fattispecie del ritardo nella registrazione quale specifica violazione sanzionata. Più precisamente, il D.Lgs. n. 158, art. 18 ha modificato l'art. 69 cit. aggiungendo, dopo il primo periodo (che sanziona l'omessa registrazione degli atti o fatti rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta, e l'omessa presentazione delle denunce di cui all'art. 19 del medesimo D.P.R.), il seguente: "Se la richiesta di registrazione è effettuata con ritardo non superiore a 30 giorni, si applica la sanzione amministrativa dal sessanta al centoventi per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di Euro 200".

4.3.1 giudici di appello, pertanto, hanno fatto corretta applicazione della portata generale del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13 tenuto conto che in tema di violazione amministrative tributarie, l'art. 13 cit. ha portata generale, applicandosi come espressamente indicato nel comma 3 ad "ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una frazione nel termine previsto" (Cass. n. 18140 del 2010).

La portata generale della sanzione prevista dal D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13 e la sua applicabilità all'omesso o ritardato versamento di qualunque tributo (e quindi anche in tema di imposta di registro), risulta inequivocabilmente dal fatto che il titolo secondo del D.Lgs., cui la norma appartiene, si riferisce indiscriminatamente (come risulta sin dalla rubrica: "sanzioni in materia di riscossione"), alle sanzioni amministrative in materia di riscossione (a prescindere dalla specifica natura del tributo) e che la formulazione del comma 3 della disposizione in rassegna contempla espressamente l'estensione della sanzione pecuniaria del 30% dell'importo non versato ad "ogni ipotesi di mancato pagamento del tributo o di una frazione nel termine previsto", quindi, va riferito anche al tardivo pagamento dell'imposta di registro.

4.4. Nè può essere apprezzato il denunciato vizio di extrapetizione, considerato innanzitutto che, come ricordato nel medesimo ricorso dell'Agenzia, il notaio C. aveva espressamente dedotto che nella specie non era ravvisabile una omessa richiesta di registrazione bensì solo una sua ritardata presentazione e che la ricorrente Agenzia ha precisato in ricorso che il notaio non aveva riproposto in appello la questione dell'applicabilità dell'art. 69 citato, ma nulla ha precisato circa la ravvisabilità della fattispecie riconducibile al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13 nè risulta che sostanzialmente il notaio abbia in appello dismesso la propria linea difensiva, fondata sulla spettanza di una riduzione delle sanzioni, giustificata dal fatto che la richiesta di registrazione e il relativo pagamento non erano stati omessi ma erano solo intervenuti in ritardo.

In proposito deve considerarsi che il principio della corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato non osta a che il giudice renda la pronuncia richiesta in applicazione di una norma giuridica diversa da quella invocata, purchè restino sostanzialmente immutati il "petitum" (nella specie, la richiesta di diminuzione delle sanzioni irrogate in ragione di una registrazione - e relativo pagamento - solo ritardata e non omessa) e la "causa petendi", e la statuizione trovi corrispondenza nei fatti di causa e si basi su elementi di fatto ritualmente acquisiti in giudizio ed oggetto di contraddittorio (Cass. n. 2209 del 2016 e n. 16809 del 2008).

5. Il ricorso deve essere, pertanto, rigettato. In difetto di attività difensiva, nessuna decisione va assunta in ordine alle spese.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma, il 21 novembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 28 marzo 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza