Sentenza del 15/02/2019 n. 4572 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

p.1. Il notaio C.A.A. impugnava 24 avvisi di liquidazione per il recupero dei maggiori importi dovuti a titolo di imposta ipotecaria e di bollo, sul presupposto che, avendo rogato gli atti in epoca antecedente al primo febbraio 2005, data di entrata in vigore del D.L. n. 7 del 2005, gli aumenti previsti da detto decreto non potessero trovare applicazione agli atti notarili stipulati in epoca antecedente alla entrata in vigore della normativa.

La C.T.P. di Brindisi accoglieva il ricorso con sentenza impugnata dall'Ufficio.

La C.T.R. della Puglia rigettava il gravame, asserendo che le imposte applicabili sono quelle vigenti alla data dell'atto notarile, risultando irrilevante la data di presentazione dell'atto per la successiva tassazione.

L'amministrazione finanziaria propone ricorso per cassazione sorretto da un solo motivo, avverso la sentenza indicata in epigrafe emessa dalla CTR della Puglia.

Il contribuente resiste con controricorso, illustrando le proprie difese con le memorie depositate in data 25.09.2018.

Il P.G. ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

Motivi della decisione

p. 2. Con unico motivo, la ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione del D.L. n. 7 del 2005, art. 7, convertito con modificazioni con L. n. 43 del 2005, ex art. 360 c.p.c., n. 3, per avere i giudici regionali interpretato il citato d.l. nel senso che la tassazione con le nuove aliquote si riferisce agli atti pubblicati o emanati e agli atti pubblici già formati (come quelli notarili) a partire da tale data, con esclusione dalla nuova tassazione della atti notarili già formati da trascrivere presso l'Agenzia.

In particolare, si denuncia l'erronea interpretazione dl cit. art. 7 che disciplinerebbe sia le formalità di registrazione, per le quali rileva la data di formazione degli atti pubblici, sia quelle di trascrizione o iscrizione per le quali si applicano le aliquote vigenti all'epoca della presentazione all'Agenzia (ovvero alla Conservatoria).

p..3 La censura è fondata nei limiti che seguono.

Per quanto attiene alle imposte ipotecarie e catastali, l'Ufficio ed il contribuente suggeriscono tesi opposte.

Dal citato D.L., art. 7, comma 1, lett. a), n. 3, dispone che hanno effetto dal 1 febbraio 2005: "Le disposizioni degli stessi allegati hanno effetto dal 1 febbraio 2005 e, in particolare, hanno effetto per gli atti giudiziari pubblicati o emanati, per gli atti pubblici formati, per le donazioni fatte e per le scritture private autenticate a partire da tale data, per le scritture private non autenticate e per le denunce presentate per la registrazione dalla medesima data, nonchè per le formalità di trascrizione, di iscrizione, di rinnovazione eseguite e per le domande di annotazione presentate a decorrere dalla stessa data. Le disposizioni di cui al presente comma assicurano, complessivamente".

L'individuazione del momento in cui sorge l'obbligo di versamento dell'imposta è, inoltre, rilevante nelle ipotesi di successione di leggi nel tempo, di guisa che occorrerà tener conto delle disposizioni normative vigenti al momento in cui sorge il presupposto impositivo.

Ai fini di individuare il momento in cui sorge l'obbligo di pagamento dell'imposta occorre distinguere tra imposta riscossa dall'Agenzia delle entrate e imposta riscossa dalla Conservatoria: con riguardo alla prima ipotesi, l'obbligo è correlato alla data di formazione dell'atto, con riguardo alla seconda ipotesi l'obbligo sorge, secondo un certo orientamento dottrinale, con l'esecuzione delle formalità, con conseguente irrilevanza della data di formazione dell'atto.

In dottrina si distingue il momento impositivo in relazione al soggetto competente alla riscossione del tributo e al presupposto di quest'ultimo, ovvero in relazione alla natura del tributo stesso.

In particolare, secondo un primo orientamento, occorrerebbe distinguere a seconda che le imposte stesse siano da intendersi "connesse" alla formazione dell'atto o all'adempimento delle relative formalità, argomentando anche sulla base del disposto del D.Lgs 31 ottobre 1990, n. 347, art. 12, che opera una distinzione in ordine alla competenza degli Uffici in ordine ai tributi (attualmente da intendersi riferita all'Agenzia delle entrate e del territorio).

Ed infatti, il citato art. 12 dispone "gli uffici del registro sono competenti per l'imposta catastale e per l'imposta ipotecaria relative ad atti che importano il trasferimento di beni immobili ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali immobiliari di godimento e sulle trascrizioni relative a certificati di successione. Gli uffici dei registri immobiliari sono competenti per l'imposta ipotecarla sulle altre formalità che vi sono soggette".

In base a questa ricostruzione, qualora si tratti di imposte ipotecarie o catastali connesse alle formalità occorrerà fare riferimento alla data di esecuzione delle stesse a prescindere dalla data di formazione dell'atto (si pensi ad esempio ai casi di trascrizione di accettazione di eredità o di trascrizione di atto divisionale o di iscrizione di ipoteca); nel caso si tratti, invece, di atti traslativi si può ipotizzare che, anche con riferimento alle imposte ipotecarie, valgano le stesse regole previste per l'applicazione dell'imposta di registro, vale a dire si deve considerare la data di formazione dell'atto e non quella di presentazione.

Tale tesi sembra trovare ulteriore conferma nella posizione della dottrina e della giurisprudenza che identificano il presupposto delle imposte ipotecarie riscosse dall'Agenzia delle entrate nella stipulazione di un atto traslativo o costitutivo di diritti reali di godimento su beni immobili e nel trasferimento mortis causa di detti beni e per converso, individuano il presupposto dell'imposta ipotecaria riscossa dall'Agenzia del territorio nell'esecuzione della formalità ipotecaria.

Secondo altra impostazione, quando l'art. 7, comma 1, lett. a), n. 3, menziona le formalità eseguite, potrebbe intendersi come riferibile ai tributi che siano in correlazione diretta con il servizio reso (quello appunto di esecuzione delle formalità) e quindi aventi natura di tasse, quest'ultime comunemente intese come "prestazioni pecuniarie coattive o ex lege che il soggetto passivo è tenuto a corrispondere all'ente pubblico in relazione alla fruizione o alla fruibilità di un servizio pubblico o di un'attività pubblica (amministrativa o giurisdizionale)".

Questa Corte ritiene di condividere detta ultima interpretazione.

La trascrizione è - difatti - la formalità attraverso la quale si dà pubblicità ad un atto che trasferisce o costituisce diritti reali di godimento su un bene immobile che si si effettua mediante la presentazione di una nota: il passaggio della proprietà è efficace tra le parti del contratto per effetto della sua sottoscrizione; al contrario, perchè il passaggio della proprietà abbia effetto nei confronti dei terzi occorre la trascrizione nei Registri Immobiliari.

Il criterio che fa coincidere il momento genetico del rapporto tributario con la presentazione della richiesta di un servizio, piuttosto che con data di formazione dell'atto, appare ispirato al più generale principio di tutela dell'affidamento, in forza del quale, fra l'altro, sono escluse per il contribuente conseguenze negative derivanti dal ritardo dell'amministrazione a provvedere sulle istanze dei contribuenti (utenti) (cfr. Circolare dell'Agenzia del 4.02.2005 n. 1).

Seguendo il principio della correlazione tra servizio e imposta, la decorrenza degli aumenti delle tasse e delle imposte muta a seconda del tipo di formalità:

- per la registrazione degli atti giudiziali alla data di pubblicazione o di emanazione; per gli atti pubblici (e le donazioni fatte) alla data di formazione; per le scritture private autenticate alla data di autenticazione; per le scritture private non autenticate e per la denunce presentate per la registrazione a quest'ultima data;

- per le formalità di trascrizione, iscrizione, rinnovazione e per le domande di annotazione presentate la data di esecuzione.

Il principio secondo cui l'imposta di registro è soggetta alla normativa dell'epoca della formazione e registrazione dell'atto, posto a fondamento della statuizione investita dal ricorso, non si estende, dunque, anche alle trascrizioni, in quanto ciò che rileva è il fatto che si tratta di tributi in stretta relazione con l'esecuzione delle formalità di trascrizione e non con la stipulazione dell'atto. Pertanto, occorre concludere che le modifiche normative hanno efficacia a prescindere dalla data in cui la stipulazione stessa è avvenuta, rilevando unicamente il momento dell'esecuzione delle formalità.

A questo proposito va ricordato che, ove si tratti di procedura telematica, il decreto del Ministero delle finanze del 13 dicembre 2000, recante "Disposizioni sull'utilizzazione di procedure telematiche per gli adempimenti in materia di atti immobiliari: approvazione del modello unico informatico e delle modalità tecniche necessarie per la trasmissione dei dati", all'art. 9 dispone "La registrazione si considera effettuata nel giorno in cui i dati sono ricevuti. Le note di trascrizione e di iscrizione, le domande di annotazione e di voltura catastale, si considerano presentate nel momento della consegna del titolo allo sportello di accettazione, successivo a quello in cui i dati sono ricevuti. L'amministrazione finanziaria rende disponibile per via telematica agli utenti il file contenente gli esiti dell'elaborazione delle volture, per ciascun ufficio del territorio".

Pertanto a prescindere dalla stipula dell'atto e dell'invio in adempimento unico, l'innalzamento della misura dei tributi dovuti in ragione delle formalità di trascrizione, iscrizione, rinnovazione decorrerà ex art. 7, comma 1, lett. a), n. 3, dall'esecuzione delle stesse.

Ne consegue che il legislatore, con l'art. 7 cit., non ha certamente voluto, come sostenuto dal ricorrente, distinguere, ai fini della trascrizione, tra atti rogati e atti non aventi data certa, atteso che questi ultimi non sono trascrivibili, ma tra le ipotesi di registrazione e quelle di trascrizione degli atti indicati nella medesima disposizione di legge.

Tuttavia, il principio della irrilevanza della data della stipula dell'atto da trascrivere vale solo con riferimento alle imposte correlate al servizio, quali le imposte ipotecarie e catastali, e non anche con riferimento all'imposta di bollo.

L'imposta di bollo per gli atti da registrare con il modello Unico Informatico è dovuta sin dalla formazione dell'atto.

Pertanto, la misura dell'imposta di bollo forfetizzata è determinata in base alle norme vigenti al tempo della formazione dell'atto, indipendentemente dall'importo in vigore al momento della richiesta di registrazione e dell'esecuzione delle formalità.

Il ricorso va dunque accolto parzialmente con riferimento alle imposte ipotecarie e catastali e con esclusione dell'imposta di bollo, con conseguente cassazione della sentenza impugnata.

Sussistono i presupposti, tenuto conto della contemporaneità tra trascrizione e ed entrata in vigore della L. n. 43 del 2005, per la compensazione delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte:

- accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso del contribuente limitatamente alle imposte ipotecarie e catastali e con esclusione dell'imposta di bollo;

- compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della sezione tributaria della Corte di Cassazione, il 15 gennaio 2019.

Depositato in Cancelleria il 15 febbraio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza