

Sentenza del 26/06/2024 n. 17657 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con atto di contestazione di sanzioni n. (omissis), notificato alla società contribuente Ipertur Srl in data 26 giugno 2017 a seguito della tardiva registrazione del contratto di locazione n. (omissis), l'Agenzia delle entrate, Direzione Provinciale II di Milano, constatava la violazione commessa dalla società contribuente e l'avvenuta regolarizzazione della stessa mediante ravvedimento operoso. L'Ufficio, pur non contestando una maggiore imposta di registro sanata dal contribuente con ravvedimento spontaneo, constatava l'errata liquidazione delle sanzioni dovute a seguito del ravvedimento ed irrogava le maggiori sanzioni ritenute dovute in base alla legge. In sede di registrazione del contratto in oggetto, avvenuta tardivamente, infatti, la parte aveva dichiarato di voler assolvere l'imposta di registro sul solo primo anno di durata della locazione. Sulla base di tale opzione, prevista dall' art. 17 , comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986 n. 131 , il contribuente determinava la sanzione prevista per la tardiva registrazione parametrandola all'imposta corrisposta per la prima annualità contrattuale. Per effetto dell'applicazione del ravvedimento operoso di cui all' art. 13 , comma 1, lett. b), del D.Lgs. n. 472/1997 , la sanzione veniva, quindi, versata in misura ridotta. Successivamente alla presentazione di deduzioni difensive, l'Ufficio notificava al contribuente l'atto di irrogazione sanzioni n. (omissis). Con tale atto l'ufficio contestava la determinazione della sanzione versata in sede di registrazione del negozio affermando che la stessa dovesse essere commisurata non all'imposta di registro assolta per la prima annualità del contratto, bensì all'imposta relativa al corrispettivo pattuito per l'intera durata dello stesso.

2. In esito all'impugnazione di tale atto impositivo, la Commissione Tributaria Provinciale di Milano emetteva la sentenza n. 3234/17/2018 ritenendo che la ricorrente avesse correttamente determinato la sanzione. Secondo i giudici di primo grado, in forza dell' art. 17 , comma 3, del D.P.R. n. 131/1986 , il legislatore ha riconosciuto la facoltà di liquidare l'imposta dovuta - alla quale fa riferimento l'art. 69 del medesimo decreto per stabilire la sanzione amministrativa per punire la ritardata/omessa registrazione del contratto - e di assolverla, utilizzando come base imponibile il corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto, ovvero l'ammontare del canone relativo a ciascun anno.

Proposto appello la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, con sentenza n. 2245/13/2019, depositata in data 23.05.2019 e non notificata, confermava la sentenza di primo grado.

3. Avverso detta sentenza l'ufficio proponeva ricorso per cassazione affidato ad un unico motivo lamentando, ex art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'

art. 13 D.Lgs. 472/1997 e degli artt. 17 , 43 e 69 del D.P.R. 131/1986 per aver ritenuto il giudice di appello che, a seguito di tardiva registrazione del contratto di locazione di durata pluriennale, la sanzione dovuta dal contribuente (che abbia dichiarato di avvalersi del pagamento rateale ex art. 17 , comma 3, D.P.R. 131/1986) debba essere commisurata all'imposta concretamente omessa, nel caso di specie pari alla sola prima annualità, e non all'intera durata contrattuale.

4. La società contribuente rimaneva intimata.

5. Formulata proposta di definizione del giudizio ai sensi dell' art. 380-bis cod. proc. civ., a seguito di richiesta di decisione da parte dell'ufficio, con ordinanza interlocutoria del 18 ottobre 2023, data la rilevanza della questione di diritto, posta nell'atto di impugnazione, veniva la trattazione in pubblica udienza.

6. Con memoria in data 29 marzo 2024 l'ufficio ha ulteriormente illustrato le ragioni del ricorso, sollecitando un ripensamento in relazione all'orientamento di questa Corte nel senso che "l'importo della sanzione da irrogare al contribuente va ragguagliato all'imposta dovuta per la prima annualità del contratto di locazione" affermato, di recente da Cass. 1981/2024 e ribadito da Cass. 2606/2024 .

Motivi della decisione 1. Il ricorso deve essere rigettato.

2. La questione posta dalla difesa erariale è stata specificamente affrontata e risolta da questa Sezione in cinque recenti arresti (Cass., Sez. 6°-5, 15 ottobre 2021, n. 28403; Cass., Sez. 6°-5, 12 gennaio 2022, n. 717; Cass., Sez. 6°-5, 1° febbraio 2022, n. 3008 e da ultimo Cass. T. 11 gennaio 2024, n. 1981 nonché Cass. T. 17 gennaio 2024, n. 2606), all'enunciazione dei cui principi il Collegio ritiene di dare continuità anche in questa sede.

3. Va premesso che la cornice normativa di riferimento è la seguente: a) art. 69 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , nella versione applicabile *ratione temporis*, secondo cui: "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'articolo 19 è punito con la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'imposta dovuta";

b) art. 43 , comma 1, lett. h, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , secondo cui: "La base imponibile, salvo quanto disposto negli articoli 5 seguenti, è costituita:... h) per i contratti diversi da quelli indicati nelle lettere precedenti, aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, dall'ammontare dei corrispettivi in denaro pattuiti per l'intera durata del contratto"; c) art. 17 , commi 1 e 3, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , secondo cui: "1. L'imposta dovuta per la registrazione dei contratti di locazione e affitto di beni immobili esistenti nel territorio dello Stato nonché per le cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite degli stessi, è liquidata dalle parti contraenti ed assolta entro trenta giorni mediante versamento del relativo importo presso uno dei soggetti incaricati della riscossione, ai sensi dell' articolo 4 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 237 . Entro il termine di trenta giorni deve essere presentata all'ufficio presso cui è stato registrato il contratto di locazione la comunicazione relativa alle cessioni, alle risoluzioni e alle proroghe anche tacite dello stesso... 3. Per i contratti di locazione e sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale l'imposta può essere assolta sul corrispettivo pattuito per l'intera

durata del contratto ovvero annualmente sull'ammontare del canone relativo a ciascun anno. In caso di risoluzione anticipata del contratto il contribuente che ha corrisposto l'imposta sul corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto ha diritto al rimborso del tributo relativo alle annualità successive a quella in corso. L'imposta relativa alle annualità successive alla prima, anche conseguenti a proroghe del contratto comunque disposte, deve essere versata con le modalità di cui al comma 1".

4. Come osservato condivisibilmente da Cass. n. 1981/2024 : "Questo compendio normativo è stato vagliato... dalla Corte costituzionale (ord. n. 461/06) la quale, nel dichiarare inammissibile una questione di legittimità costituzionale dell'articolo 17 co. 3° cit. (ex artt. 3 , 53 e 97 Cost.) laddove accorda la possibilità di versare l'imposta in unica soluzione anticipata, a fronte della riduzione di cui alla Nota I art. 5 Tariffa, per i soli contratti di locazione di immobili urbani, non anche per quelli di affitto di azienda, ha avuto occasione di rimarcare la natura annuale dell'imposta di registro sui canoni di locazione, osservando in particolare che: "tale disposizione non modifica il carattere annuale del tributo relativo alle soluzioni solo per consentire all'erario di incamerare anticipatamente gli importi dell'imposta dovuti per ciascun anno e, a questo fine, ha previsto un "meccanismo incentivante" detta opzione, consistente nella riduzione del tributo stesso nella misura della percentuale pari alla metà del tasso di interesse legale moltiplicato per il numero delle annualità (nota I - introdotta anch'essa dalla legge n. 449 del 1997 - all'art. 5 della Parte prima della tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986)", osservando inoltre che: "la norma censurata, subordinando il diritto al rimborso dell'imposta di registro alla duplice condizione della risoluzione anticipata del contratto nonché del pagamento del tributo in unica soluzione, presuppone il carattere annuale di tale tributo". Ne deriva, in definitiva, una regola di imposizione anno per anno, mentre il versamento dell'imposta per l'intera durata contrattuale (quindi sull'intero corrispettivo) si pone come deroga (modifiche apportate al Tur dall' art. 21 , comma 18, della Legge n. 449/1997) a questa regola, in funzione dell'anticipazione finanziaria dell'entrata pubblica, ed a fronte dell'incentivo costituito dalla riduzione tariffaria, con riguardo al tasso legale di interesse, dell'imposta dovuta (Nota I cit.). Osserva l'Agenzia delle Entrate che la base imponibile dell'imposta di registro, anche per quanto concerne il contratto di locazione o sublocazione, è costituita dai corrispettivi pattuiti per l'intera durata del contratto (art. 43), ma questo criterio rileva per la determinazione complessiva dell'imposta e non per la sanzione, la quale deve essere necessariamente rapportata ad una violazione specificamente riguardata nelle modalità di manifestazione dell'illecito. La violazione sottesa all'applicazione della sanzione qui in esame muove dal fatto che il contribuente abbia ritardato la registrazione del contratto ed il versamento dell'imposta dovuta, senonché l'imposta dovuta, in caso di esercizio della relativa opzione legale (art. 17.3), era appunto quella per la singola annualità, e solo per questa. Nessun ritardo né omissione potrebbero concepirsi con riguardo ad annualità successive e non ancora scadute. Altrimenti ragionando, si finirebbe con l'applicare una sanzione commisurata ai corrispettivi pattuiti per l'intera durata del contratto, nonostante il diritto del contribuente di versare, all'atto della registrazione e poi in occasione alle successive scadenze, unicamente l'imposta per la singola annualità;

con ciò giungendo a scindere la relazione di causalità e proporzionalità che deve necessariamente sempre sussistere tra l'illecito e la sanzione. Su quest'ultimo punto si osserva, in diverso avviso dall'Agenzia, che l'art. 69 cit. concerne la sanzione applicabile in caso di

mancata registrazione del contratto in generale, mentre la disciplina del contratto di locazione presenta aspetti di specialità appunto in ordine alla possibilità di versare l'imposta anno per anno, così come di ottenerne il rimborso parziale nel caso di versamento per l'intera durata e successiva risoluzione anticipata del rapporto (art. 17)".

5. Le ragioni dedotte dall'Ufficio, nella memoria conclusiva in data 29 marzo 2024, non giustificano una rimeditazione delle sopra indicate considerazioni.

5.1. Assume parte ricorrente che la riconosciuta natura annuale, e perciò periodica, dell'imposta di registro prevista per le locazioni di durata pluriennale non sarebbe stata "direttamente" riconosciuta dalla Corte Costituzionale e non risulterebbe compatibile con la fattispecie costitutiva di tale imposta, che si fonda invece su: (i) un unico ed unitario presupposto di imposta ovvero la stipulazione di un contratto di locazione o sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale; (ii) una unica ed unitaria base imponibile, costituita "dall'ammontare dei corrispettivi in denaro pattuiti per l'intera durata del contratto" (art. 43, lett. h) TUR). La fattispecie dell'imposta di registro dovuta per le locazioni pluriennali è, dunque, costituita secondo la difesa erariale da un fatto istantaneo, id est la stipula del contratto di locazione, non già da plurimi fatti che si collochino in successivi archi temporali (il versamento dei canoni nelle singole annualità), costituenti a loro volta autonomi periodi di imposta.

Orbene va premesso che la deduzione secondo cui la questione di costituzionalità posta al Giudice delle leggi non investiva "direttamente" il carattere annuale o pluriennale dell'imposta, non rileva, in sé considerata, atteso che la Corte costituzionale ne ha, comunque, riconosciuto il carattere annuale, in particolare rilevando che la normativa de qua "subordinando il diritto al rimborso dell'imposta di registro alla duplice condizione della risoluzione anticipata del contratto nonché del pagamento del tributo in unica soluzione, presuppone il carattere annuale di tale tributo".

Tale disposizione non avrebbe, perverso, ragion d'essere se l'assolvimento dell'imposta in più soluzioni fosse una mera dilazione di pagamento e non invece esecuzione di un preciso obbligo annuale di corresponsione dell'imposta di registro consentito dalla normativa fiscale derogatoria relativa alle sole locazioni pluriennali di immobili urbani.

Non appare, pertanto, condivisibile l'affermazione di parte ricorrente secondo cui i principi fissati dalla Corte costituzionale non militerebbero nel senso della "natura annuale" anche in relazione alla normativa *ratione temporis* vigente, dovendo, per contro, costituire, per ovvie ragioni, l'indefettibile punto di partenza nella ricostruzione sopra richiamata.

5.2. Né può ritenersi decisiva l'affermazione dell'ufficio secondo cui l'illecito sanzionato è l'omessa registrazione del contratto (non già l'omesso versamento dell'imposta) e che proprio perché la violazione qui sanzionata è l'omessa registrazione del contratto nella sua interezza, non già il mancato versamento dell'imposta di registro che sia in ipotesi dovuta annualmente, a fronte di una simile (e più grave) violazione, proprio la relazione di causalità e proporzionalità tra illecito e sanzione imporrebbe la parametrizzazione della sanzione sull'imposta complessivamente dovuta che, a sua volta, si determina sempre istantaneamente sull'ammontare dei corrispettivi in denaro pattuiti per l'intera durata del contratto.

Una simile prospettazione omette di considerare che la violazione che sta alla base dell'applicazione della sanzione de qua si ricollega alla circostanza che il contribuente abbia ritardato la registrazione del contratto ed il versamento dell'imposta dovuta, sennonché l'imposta dovuta, in caso di esercizio della relativa opzione legale (art. 17.3), era appunto quella per la singola annualità, e solo per questa, da ciò derivando che nessun ritardo né alcuna omissione -su cui si basa la ratio della sanzione - potrebbero concepirsi con riguardo ad annualità successive e non ancora scadute.

5.3. Infine la tesi secondo cui l'entità della sanzione finirebbe per dipendere da una scelta discrezionale del contribuente circa la modalità di assolvimento dell'imposta di registro venendo penalizzato il contribuente che abbia optato per il citato "meccanismo incentivante", e ciò in spregio ai principi costituzionali di uguaglianza e ragionevolezza ed in palese violazione dell' art. 3 Cost. appare non cogliere nel segno.

È chiaro che la normativa di settore offre al soggetto interessato che esegue il pagamento sul corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto la possibilità di un risparmio nel pagamento dell'imposta; il contribuente, quindi, nell'esercizio della scelta discrezionale del pagamento una tantum, che gli garantisce un minor prelievo fiscale, dovrà tener conto, oltre che dell'immediato esborso dell'intera imposta, decurtata nella misura della "percentuale pari alla metà del tasso di interesse legale moltiplicato per il numero delle annualità", anche della eventualità di un maggior carico sanzionatorio nel caso di ritardo nell'assolvimento dell'imposta" (così, Cass. Sez. T., 12 gennaio 2022, n. 717).

Deve ritenersi, invero, che la previsione dell' art. 17 , comma 3, T.U.R. (nella versione novellata dall' art. 21 , comma 18, lett. a), della legge 449/1997), nell'introdurre la facoltà di pagamento dell'imposta di registro sulle locazioni pluriennali di immobili urbani, in un'unica soluzione, sul corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto, in alternativa al (già previsto) pagamento annuale sull'ammontare del canone relativo a ciascun anno, ha inciso, da un lato, sulle modalità di pagamento del tributo, ma anche sulla determinazione della base imponibile, giacché, in un caso, l'imposta si misura sull'intero canone e nell'altro su quello annuale. In tali termini, l' art. 17 , comma 3, T.U.R. è norma speciale, perché disciplina autonomamente l'imposta di registro sulle locazioni pluriennali di immobili urbani ed è derogatoria rispetto alla regola generale dell'art. 43, comma 1, lett. h), T.U.R, secondo cui "la base imponibile è costituita... per i contratti diversi da quelli indicati nelle lettere precedenti, aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, dall'ammontare dei corrispettivi in denaro pattuiti per l'intera durata del contratto". Il "perdurante" carattere annuale dell'imposta in esame emerge chiaramente, come detto, anche dalla previsione del rimborso della stessa (versata per l'intera durata del contratto) relativamente alle annualità successive a quella in corso nel caso di risoluzione anticipata del contratto, previsione questa che non avrebbe senso se l'imposta "dovuta" dovesse sempre parametrarsi sull'intera durata del contratto e l'imposta "dovuta" ai sensi dell' art. 69 T.U.R. è quella che deriva dal citato meccanismo opzionale e dal relativo ammontare dipende l'entità della sanzione, in caso di mancata o ritardata omessa registrazione dell'atto, senza alcuna incidenza - per quanto complessivamente sopra esposto - sui principi costituzionali di eguaglianza e ragionevolezza.

Altrimenti ragionando, si finirebbe con l'applicare una sanzione commisurata ai corrispettivi pattuiti per l'intera durata del contratto, nonostante il diritto del contribuente di versare, all'atto della registrazione e poi in occasione alle successive scadenze, unicamente l'imposta per la singola annualità.

Sul punto è il caso di richiamare il costante l'orientamento della giurisprudenza sovranazionale nel riconoscere che le sanzioni tributarie non possano essere applicate in modo automatico, senza assicurarsi che non eccedano quanto necessario per conseguire gli obiettivi consistenti nell'assicurare l'esatta riscossione dell'imposta nonché evitare l'evasione. In particolare, la Corte di Giustizia ha più volte espresso il principio secondo cui "gli Stati membri possono scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate". Essi, tuttavia, sono tenuti ad esercitare questa competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, di conseguenza, nel rispetto del principio di proporzionalità (v. sentenze *Nttonik* e *Pikoulas*, C-430/05, EU:C:2007:410, punto 53, e *Urban*, C-210/10, EU:C:2012:64, punto 23). In particolare, le misure amministrative o repressive consentite da una normativa nazionale non devono eccedere i limiti di ciò che è necessario al conseguimento degli scopi legittimamente perseguiti da tale normativa (v. sentenze *Nttonik* e *Pikoulas*, C-430/05, EU:C:2007:410, punto 54, nonché *Urban*, C-210/10, EU:C:2012:64, punti 24 e 53)... la severità delle sanzioni deve essere adeguata alla gravità delle violazioni che esse reprimono e comportare, in particolare, un effetto realmente deterrente, fermo restando il principio generale della proporzionalità v. sentenze *Asociatia Accept*, C-81/12, EU:C:2013:275, punto 63, e *LCL Le Credit Lyonnais*, C-565/12, EU:C:2014:190, punto 45)" (vedi Corte di Giustizia nella sentenza C-935/19 del 15 aprile 2021, sentenza C-255/14 del 16 luglio 2015). E sulla rilevanza del criterio di proporzionalità in materia di sanzioni tributaria vanno pure richiamati i principi affermati dalla Corte Cost. con la sentenza n. 46/2023 .

In seno a tale pronunzia è stato evidenziato che la "valorizzazione dell' art. 7 del D.Lgs. n. 472 del 1997 alla luce dell' art. 3 Cost. trova solide basi nell'evoluzione della giurisprudenza di questa Corte, che in più occasioni ha precisato, da un lato, che "il principio di proporzionalità della sanzione rispetto alla gravità dell'illecito" è "applicabile anche alla generalità delle sanzioni amministrative" (ex plurimis, sentenza n. 112 del 2019) e, dall'altro, che anche per le sanzioni amministrative si prospetta "l'esigenza che non venga manifestamente meno un rapporto di congruità tra la sanzione e la gravità dell'illecito sanzionato", in particolare dando rilievo "al disvalore concreto di fatti pure ricompresi nella sfera applicativa della norma" (sentenza n. 185 del 2021). Ciò in quanto "il principio di proporzionalità postula l'adeguatezza della sanzione al caso concreto e tale adeguatezza non può essere raggiunta se non attraverso la concreta valutazione degli specifici comportamenti messi in atto nella commissione dell'illecito" (sentenza n. 161 del 2018)".

Trattasi di principi che, ad avviso di questo Collegio, confermano la correttezza della soluzione ermeneutica nel senso sopra prospettato. Non vi sono, dunque, ragioni per discostarsi dal principio di diritto, più volte affermato e che, che in questa sede va ribadito secondo cui: "In tema di imposta di registro, la tardiva registrazione del contratto di locazione di immobile ad uso abitativo di durata pluriennale determina l'irrogazione della sanzione amministrativa, ex art. 69 del D.P.R. n. 131 del 1986 , da computarsi sul corrispettivo relativo alla prima annualità del canone qualora il contribuente si sia avvalso, ex art. 17, comma 3, del D.P.R. cit., della facoltà del

pagamento rateizzato dell'imposta" (vedi oltre le dette pronunzie 1981/2024 e ribadito da Cass. 2606/2024 , Cass., Sez. T, 12 gennaio 2022, n. 717 , Cass., Sez. VI/T., 15 ottobre 2021, n. 28403, Cass., Sez. T., 19 febbraio 2022, n. 1543/22, Cass., Sez. T., 1° febbraio 2022, nn. 3007 e 3008/22 e Cass., Sez. T. 1° settembre 2022, n. 25784/22).

6. Né appaiono ravvisabili le condizioni per rimetterne la decisione alle Sezioni Unite. Nella specie, il Collegio ritiene, comunque, l'insussistenza della condizione prevista dall' art. 374 , terzo comma, cod. proc. civ., non ravvisandosi una plausibile giustificazione per discostarsi dall'uniforme orientamento della più recente giurisprudenza di legittimità sulla questione prospettata.

7. La decisione da parte del Collegio è conforme alla proposta di definizione accelerata formulata ai sensi dell' art. 380-bis cod. proc. civ. La conformità è sostanziale in quanto il Consigliere designato aveva richiamato l'orientamento prevalente della Suprema Corte qui applicato. Avendo la Corte definito il giudizio in conformità alla proposta ex art. 380-bis cod. proc. civ., - pure esclusa ogni forma di automatismo (vedi Sez. U -, Ordinanza n. 36069 del 27/12/2023, Rv. 670580 - 01) - trova applicazione, quindi, la previsione di cui all' art. 96 , quarto comma, cod. proc. civ., sulla condanna della parte al pagamento in favore della cassa delle ammende di una somma di denaro non inferiore ad Euro 500 e non superiore ad Euro 5.000. L' art. 380-bis cod. proc. civ. configura uno strumento di agevolazione della definizione delle pendenze in sede di legittimità, anche tramite l'individuazione di strumenti dissuasivi di condotte rivelatesi ex post prive di giustificazione, e quindi idonee a concretare, secondo una valutazione legale tipica compiuta dal legislatore delegato (D.Lgs. n. 149 del 2022), un'ipotesi di abuso del diritto di difesa. Richiamando, per i casi di conformità tra proposta e decisione finale, l' art. 96 , terzo e quarto comma, cod. proc. civ., l' art. 380-bis cod. proc. civ. codifica, attraverso una valutazione legale tipica compiuta dal legislatore delegato, una ipotesi di abuso del processo, già immanente nel sistema processuale, giacché non attenersi alla deliberazione del Presidente che trovi poi conferma nella decisione finale, lascia presumere una responsabilità aggravata (v. Cass., Sez. Un., 28540/2023).

7.1. Conseguentemente ritiene questo Collegio di dover disporre la condanna dell'Ufficio ricorrente anche al pagamento della somma di Euro 2.000,00 in favore della Cassa delle ammende.

P.Q.M. la Corte rigetta il ricorso e condanna parte ricorrente al pagamento della somma di Euro 2.000,00 in favore della Cassa delle Ammende.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza