

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CHINDEMI Domenico - Presidente

Dott. DE MASI Oronzo - Consigliere

Dott. ZOSO Liana Maria Teresa - Consigliere

Dott. STALLA Giacomo Maria - rel. Consigliere

Dott. CARBONE Enrico - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso 21695/2010 proposto da:

(OMISSIS), elettivamente domiciliato in (OMISSIS), presso lo studio dell'avvocato (OMISSIS),  
rappresentato e difeso dall'avvocato (OMISSIS);

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE DI CASERTA;

- intimata -

avverso la decisione n. 955/2009 della COMM. TRIBUTARIA CENTRALE di NAPOLI,  
depositata il 15/06/2009;

udita la relazione della causa svolta nella Camera di consiglio del 19/09/2017 dal Consigliere Dott.  
GIACOMO MARIA STALLA.

FATTO E DIRITTO

Rilevato che:

§ 1. (OMISSIS) propone due motivi di ricorso - corredati dei prescritti quesiti di diritto - per la  
cassazione della sentenza n. 955 del 15 giugno 2009 con la quale la commissione tributaria centrale  
Sez. di Napoli, in accoglimento dell'impugnazione dell'ufficio, ha ritenuto legittimo l'avviso di  
liquidazione da quest'ultimo notificatogli, nell'agosto 1986, a titolo di imposta di registro e sanzioni

asseritamente dovute su una promessa di vendita portata da una scrittura privata non registrata, poi perfezionata con rogito di trasferimento dell'ottobre 82.

La commissione tributaria centrale, in particolare, ha ritenuto che la pretesa impositiva fosse fondata, perché: - volta a far emergere l'occultamento parziale del corrispettivo di vendita, Decreto del Presidente della Repubblica n. 634 del 1972, ex articolo 70, rispetto a quanto dichiarato nel rogito; - legittimamente l'amministrazione finanziaria si era, a tal fine, avvalsa di una scrittura privata non registrata rinvenuta dalla polizia giudiziaria nel corso di una perquisizione presso l'abitazione del venditore, e quindi sequestrata nell'ambito di un'indagine penale disposta dalla Procura della Repubblica di Caserta a carico di quest'ultimo.

Nessuna attività difensiva è stata posta in essere, in questa sede, dall'agenzia delle entrate.

§ 2.1 Con il primo motivo di ricorso il (OMISSIS) lamenta violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 636 del 1972, articolo 26 e articolo 345 c.p.c.. Per avere la commissione centrale accolto l'impugnazione dell'ufficio in punto legittimità dell'acquisizione della scrittura privata volta a far emergere il parziale occultamento del prezzo di compravendita, nonostante che questo profilo fosse stato inammissibilmente dedotto dall'amministrazione finanziaria per la prima volta avanti alla stessa commissione centrale; là dove, nei precedenti gradi di merito, la stessa amministrazione finanziaria aveva basato la pretesa non sull'occultamento del prezzo (Decreto del Presidente della Repubblica n. 634 del 1972, articolo 70), bensì sulla registrazione d'ufficio in mancanza di richiesta da parte dei soggetti obbligati (Decreto del Presidente della Repubblica n. 634 del 1972, articolo 15).

Con il secondo motivo di ricorso il (OMISSIS) lamenta violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 634 del 1972, articolo 15. Per non avere la commissione tributaria centrale rilevato che l'amministrazione finanziaria non aveva il possesso legittimo della scrittura privata, poiché quest'ultima era stata acquisita non in forza di una legge tributaria che ne consentisse il sequestro, ma nell'ambito di un'indagine penale per fatti di natura extrafiscale.

§ 2.2 I due motivi di ricorso, suscettibili di trattazione unitaria per la loro stretta connessione, sono infondati.

Va premesso che la fattispecie (atto notarile di compravendita registrato il 18 ottobre 1982 su preliminare del 14 giugno 1982) trova regolazione nella previgente disciplina tanto dell'imposta di registro (Decreto del Presidente della Repubblica n. 634 del 1972) quanto - almeno in parte - del processo tributario (Decreto del Presidente della Repubblica n. 636 del 1972, essendo il nuovo rito di cui al Decreto Legislativo n. 546 del 1992, entrato in vigore in pendenza dell'appello).

Per quanto riguarda la disciplina sostanziale, il cit. Decreto del Presidente della Repubblica n. 634 del 1972, articolo 70, prevedeva espressamente l'ipotesi dell'occultamento di corrispettivo, stabilendo che: (...) "se in un atto o in una denuncia viene occultata parte del corrispettivo convenuto si applica la pena pecuniaria da quattro ad otto volte la differenza tra l'imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato". In ordine alla prova dell'occultamento, va qui ribadito quanto già affermato (con riguardo alla previgente legge del registro del 1923, recante però una disciplina, sul punto, del tutto analoga) da Cass. 2688/74 e 3535/69; secondo cui la fattispecie di occultamento "non esige una prova legale del medesimo, ma soltanto la prova che il prezzo reale è superiore a quello denunciato. Questa prova può essere, pertanto, fornita anche tramite la produzione in giudizio di verbali della polizia tributaria, attestanti l'avvenuta scoperta, nel corso di una ispezione, di scritture private di vendita non autenticate, da cui risulti che alcuni beni immobili sono stati alienati ad un prezzo superiore a quello denunciato negli atti pubblici sottoposti

a registrazione". Legittimamente, dunque, l'amministrazione finanziaria poteva dimostrare l'avvenuta registrazione dell'atto pubblico per un corrispettivo inferiore rispetto alla scrittura privata, sulla base proprio di quest'ultima; il cui carattere di contratto preliminare poi definitosi con il suddetto atto pubblico di compravendita deve ritenersi del tutto pacifico in causa. Si tratta, del resto, di conclusione fondata su un principio di ordine generale - correlato al carattere presuntivo della prova atipica - che ha trovato anche piu' recente applicazione: Cass. 16950/15, richiamante Cass. ord. 8605-8606/15.

Per quanto concerne la normativa processuale, va innanzitutto premesso che la disciplina della novita' in appello ed avanti alla commissione centrale non era ispirata al rigore dell'attuale divieto di nuove domande ed eccezioni, stante la mancanza sia di una norma corrispondente all'attuale Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 57, sia del richiamo alla disciplina di cui all'articolo 345 codice di rito. Non a caso, il legislatore del 1992 ha sentito il bisogno, nel dettare alcune disposizioni di natura transitoria che evitassero di introdurre in un giudizio gia' pendente preclusioni prima inesistenti, di stabilire espressamente la non applicabilita' dell'articolo 57, comma 2 e del dell'articolo 58, comma 1, ai giudizi che (alla data di entrata in vigore della nuova normativa) gia' pendevano in grado d'appello davanti alla commissione tributaria di secondo grado (Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 79).

Non appare dunque condivisibile l'impostazione difensiva del ricorrente che vorrebbe estendere tout court alla presente fattispecie la piu' rigorosa normativa processuale sopravvenuta; in deroga al principio generale del tempus regit actum.

Cio' premesso nella considerazione della disciplina applicabile ratione temporis, non si ritiene che l'amministrazione finanziaria fosse incorsa nella lamentata preclusione processuale, considerato che la domanda era stata da essa comunque tenuta ferma sia nel quantum, sia nell'oggetto della maggiore imposizione (controvertendosi pur sempre della corretta liquidazione dell' imposta conseguente alla registrazione dell'atto di compravendita dedotto in giudizio).

Ne' il richiamo, da parte dell'ufficio, al profilo costituito dall'occultamento parziale di corrispettivo determino' alcun pregiudizio sostanziale ed effettivo al diritto di difesa del contribuente; il quale, come risulta dalla sua stessa narrativa dei fatti di causa, si rappresento' ab initio la circostanza che l'avviso di liquidazione riguardasse un'operazione negoziale unitaria anche se articolata, perche' costituita sia dal contratto preliminare (scrittura privata non registrata) sia dall'atto notarile definitivo. In modo tale che egli ebbe, fin dall'inizio del giudizio, la possibilita' di difendersi in ordine ad una contestazione - il divario di prezzo tra scrittura privata e rogito - che era in re ipsa, perche' risultante dal mero raffronto tra i due atti correlati; e cio' del tutto indipendentemente dal fatto che l'amministrazione finanziaria avesse dapprima inteso recuperare l'imposta - sempre sulla base del maggior corrispettivo risultante dalla scrittura privata e simulatamente ridotto nel rogito - in sede di registrazione d'ufficio.

Tanto piu' considerato che proprio l'omissione della registrazione della scrittura privata recante il prezzo realmente pattuito dalle parti costituiva lo strumento operativo dell'occultamento parziale del corrispettivo alle ragioni del fisco.

Il ricorso va pertanto rigettato.

Nulla si dispone sulle spese, stante la mancata costituzione in giudizio dell'amministrazione finanziaria.

P.Q.M.

La Corte:

- rigetta il ricorso.