**Cass. 17.5.2024 n. 13779**

**SENTENZA**

sul ricorso iscritto al n. 2586/2018 R.G. proposto da:

[omissis], elettivamente domiciliato in Roma [omissis], presso lo studio dell'avvocato [omissis], che lo rappresenta e difende

- ricorrente –

contro

Agenzia delle Entrate, elettivamente domiciliata in Roma Via Dei Portoghesi 12, presso

l'Avvocatura Generale dello Stato [omissis] che la rappresenta e difende

- controricorrente -

avverso Sentenza di Comm. Trib. Reg. Lombardia n. 2504/2017 depositata il 7.6.2017. Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 14.5.2024 dal Consigliere [omissis].

**Fatti di causa**

1. La Commissione tributaria regionale Lombardia, con la sentenza in epigrafe indicata, accoglieva l'appello dell'Agenzia delle entrate e, in riforma della decisione di primo grado, dichiarava legittimo l'avviso di liquidazione e di irrogazione delle sanzioni notificato al [omissis] il 6 giugno 2014 (riliquidazione dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale e sanzioni relative a imposta di bollo, di registro, ipotecaria e catastale, per omessa richiesta di registrazione dell'atto nei termini);

2. ricorre in cassazione [omissis] con 8 motivi di ricorso, integrati da successiva memoria (1. violazione degli artt. 2 e 13 DPR 131 del 1986 e dell'art. 106 n. 4 L. n. 89 del 1913, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.; 2. violazione dell'art. 10, quinto comma, DLgs. n. 23 del 14 marzo 2011, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.; 3. falsa applicazione dell'art. 69 DPR n. 131 del 1986, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.; 4. falsa applicazione dell'art. 25, primo comma, DPR n. 642 del 1972, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.; 5. falsa applicazione dell'art. 13, primo comma, DLgs. n. 347 del 1990, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.; 6. violazione degli artt. 132, secondo comma, n. 4, c.p.c., art. 36 DLgs. 546 del 1992, 111, secondo comma, Cost. e 112 c.p.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., non imputabilità al Notaio della violazione, omessa pronuncia; 7. violazione degli art. 132, secondo comma, n. 4, c.p.c., 36 DLgs. 546 del 1992, 111, secondo comma, Cost. e art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., illegittima irrogazione della sanzione, omessa pronuncia; 8. violazione dell'art. 5 DLgs. 472 del 1997, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.);

3. l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso con richiesta di rigetto del ricorso in quanto l'atto formato all'estero andava registrato entro sessanta giorni, e il Notaio è responsabile del ritardo della presentazione dell'atto alla registrazione e obbligato al pagamento in solido e in quanto autore delle violazioni (sanzioni per responsabilità propria ed esclusiva del Notaio).

4. La Procura generale della Cassazione, sostituto procuratore generale [omissis], ha chiesto il rigetto del ricorso; l'avv. [omissis] per il ricorrente, ha chiesto l'accoglimento del ricorso; l'Avv. dello Stato [omissis] ha chiesto il rigetto del ricorso.

**Ragioni della decisione**

1. Il ricorso è fondato e la sentenza deve essere cassata, con la decisione nel merito (di accoglimento dell'originario ricorso del contribuente) non essendo necessari ulteriori accertamenti di merito, con la condanna della controricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità in favore del ricorrente; le spese del merito, in una valutazione complessiva del procedimento, possono compensarsi interamente.

2. Il fatto, come risulta accertato dalle decisioni di merito e pacifico tra le parti, risulta nei seguenti termini: il 31 dicembre 2023 [omissis] disponeva lo scioglimento e la messa in liquidazione della società di nazionalità lussemburghese [omissis] s.a., di cui era socio unico, e l'assegnazione (al socio unico) delle unità immobiliari site in Italia; scioglimento avvenuto con atto pubblico del Notaio del Lussemburgo [omissis] in data 14 marzo 2014; [omissis] depositava presso il Notaio [omissis] il documento redatto all'estero del 31 dicembre 2023 (di scioglimento della società e di assegnazioni al socio degli immobili). Il Notaio, pertanto, redigeva l'atto di deposito di documento estero, regolarmente registrato in data 8 aprile 2014, al n. [omissis] con l'applicazione della disciplina del prezzo valore, imposta di registro al 9% sul valore catastale e imposta ipotecaria e catastale in misura fissa, in base alla normativa in vigore dal 1 gennaio 2014; il 6 giugno 2024 l'agenzia delle entrate notificava al Notaio l'avviso di liquidazione della maggiore imposta e di irrogazione delle sanzioni, ritenendo applicabile all'atto di deposito le aliquote in vigore fino al 31 dicembre 2013, con le relative sanzioni per l'imposta di bollo, registro e ipotecaria e catastale. Secondo l'Agenzia l'atto formato all'estero il 31 dicembre 2013 andava registrato in Italia entro sessanta giorni, quindi entro il 1° marzo 2014.

3. Con il primo motivo di ricorso il ricorrente ritiene una violazione di legge, rilevante ex art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c., dell'art. 106, primo comma, n. 4, L. n. 89 del 16 febbraio 1913. La disposizione prevede il deposito presso l'archivio notarile distrettuale degli atti pubblici rogati in uno Stato estero, o il deposito presso un Notaio esercente in Italia, «prima di farne uso nel territorio dello Stato italiano». Il motivo è fondato, e assorbe logicamente gli altri, in quanto solo con il deposito dell'atto presso un Notaio esercente in Italia l'atto estero può essere utilizzato in Italia.

Con il deposito si controlla (da parte del Notaio ricevente) la conformità dell'atto ai principi fondamentali dell'ordinamento italiano, ai sensi dell'art. 28, legge notarile, ma il deposito non costituisce elemento di validità dell'atto: «Con riferimento alla disciplina degli atti formati all'estero, il deposito presso un notaio o presso l'archivio notarile distrettuale dell'atto "prima di farne uso nello Stato - prescritto dall'art. 106 co. 1 n. 4 L. n. 89 del 1913 (legge notarile) - non è elemento perfezionativo dell'atto stesso, la cui esistenza prescinde dal deposito, ma ha lo scopo di consentire il controllo sulla sua conformità ai principi fondamentali dell'ordinamento italiano, ai sensi dell'art. 28 legge notarile. (In applicazione del principio, la S.C. ha statuito che non era invalida la cessione di crediti "in blocco" stipulata all'estero con un atto che era stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale prima del suo deposito presso un notaio italiano)» (Sez. 3, Sentenza n. 20315 del 23.6.2022, Rv. 665260 - 02).

4. Relativamente al profilo fiscale, si deve rilevare che il deposito dell'atto estero al Notaio esercente in Italia deve registrarsi in termine fisso (unitamente all'atto formato all'estero); solo dalla data di deposito inizia a decorrere il termine per la registrazione, non prima. Soprattutto per il Notaio, in

quanto egli non conosceva l'atto formato all'estero, prima del deposito. Infatti, il Notaio non avrebbe potuto registrare l'atto formato all'estero il 31 dicembre 2013, entro il 1° marzo 2014, avendo avuto notizia dello stesso (in assenza di prova contraria dell'Agenzia delle entrate) solo il 14 marzo 2014 (data del deposito). Conseguentemente nessuna sanzione può essere addebitata al Notaio (motivi 6 e 8 del ricorso) che non avrebbe potuto compiere l'azione, richiesta dall'Agenzia, di adempimento dell'obbligo fiscale della registrazione, per un atto che non conosceva. Per la sanzione tributaria necessita la consapevolezza di un comporta mento, se non necessariamente doloso, quantomeno negligente, rimproverabile: «In tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, l'art. 5 DLgs. n. 472 del 1997, applicando alla materia fiscale il principio sancito in generale dall'art. 3 L. n. 689 del 1981, stabilisce che non è sufficiente la mera volontarietà del comportamento sanzionato, essendo richiesta anche la consapevolezza del contribuente, a cui deve potersi rimproverare di aver tenuto un comportamento, se non necessariamente doloso, quantomeno negligente. È comunque sufficiente la coscienza e la volontà della condotta, senza che occorra la dimostrazione del dolo o della colpa, la quale si presume fino alla prova della sua assenza, che deve essere offerta dal contribuente e va distinta dalla prova della buona fede, che rileva, come esimente, solo se l'agente è incorso in un errore inevitabile, per essere incolpevole l'ignoranza dei presupposti dell'illecito e dunque non superabile con l'uso della normale diligenza» (Sez. 5, Sentenza n. 2139 del 30.1.2020, Rv. 656818 - 02).

5. In conseguenza di quanto detto la tariffa da applicare alla registrazione dell'atto è quella in vigore dal 1° gennaio 2014 (secondo motivo del ricorso), in quanto l'atto da registrare (il deposito dell'atto stipulato all'estero) è stato formato il 14 marzo 2014.

**P.Q.M.**

accoglie il ricorso, nei termini di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito accoglie il ricorso introduttivo del giudizio, annullando l'atto impugnato.

Condanna la controricorrente al pagamento, in favore del ricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 7.500,00 per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi liquidati in euro 200,00, ed agli accessori di legge.

Compensa le spese dei giudizi di merito.