Sentenza del 27/11/2019 n. 30903 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con sentenza n. 5152/09/15, depositata in data 28 maggio 2015, la Commissione tributaria regionale della Campania, sezione staccata di Salerno, accoglieva l'appello proposto dalla Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, nei confronti di A. C. Deutschland e Centro Ottico R.S. & C., in persona del loro rispettivo legale rappresentante p.t., avverso la sentenza n. 48/02/2013 della Commissione tributaria provinciale di Avellino che, previa riunione, aveva accolto i ricorsi proposti dalle suddette società avverso il silenzio-rifiuto in ordine alle istanze di rimborso presentate da queste ultime il 19 aprile 2011, aventi ad oggetto le somme asseritamente versate in eccedenza, nel 2009, a titolo di imposta di registro, essendo questa, ad avviso delle contribuenti, dovuta in misura fissa anzichè in misura proporzionale sull'acquisto di beni immobili trasferiti alle medesime in forza di decreti emessi dall'autorità giudiziaria, a seguito delle rispettive aggiudicazioni, a chiusura di procedimento esecutivo nei confronti di altra società.

La CTR in punto di diritto, per quanto di interesse, ha osservato che:1) in ossequio all'orientamento della giurisprudenza di legittimità (Cass. n. 5835 del 2011; n. 15570 del 2006) il trasferimento coattivo di un immobile appartenente a soggetto privato e disposto dall'autorità giudiziaria all'esito di un procedimento di esecuzione forzata, in quanto operazione "non imponibile" ai fini Iva, non poteva beneficiare dell'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa dell'1%, ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 1, comma 1, Tariffa allegata, essendo tale beneficio accordato solo nel caso di trasferimenti immobiliari esenti da Iva; 2) tra gli atti dell'autorità giudiziaria assoggettati all'imposta di registro proporzionale, ai sensi del D.L. n. 131 del 1986, art. 37, e dell'art. 8, comma 1, lett. a), tariffa, parte prima, ad esso allegata, erano compresi i "provvedimenti di aggiudicazione e quelli di assegnazione", intendendo con l'espressione "provvedimento di assegnazione" il legislatore riferirsi all'istituto previsto dall'art. 505, e più in particolare, degli artt. 529, 539, 552 c.p.c. e segg. e dell'art. 588 c.p.c., ponendosi così tali atti del processo di esecuzione, in ragione del loro particolare connotato, consistente nell'effetto traslativo di uno specifico e determinato bene, sullo stesso piano dei provvedimenti decisori, ai fini tributari; 3) il criterio discretivo di applicazione della imposta di registro in misura fissa e proporzionale era fondato sulla distinzione tra provvedimenti giurisdizionali che dispongono un "trasferimento di ricchezza" assoggettati ad imposta proporzionale e provvedimenti giurisdizionali che comportano la "caducazione del titolo" giustificativo del precedente trasferimento di ricchezza, assoggettati a misura fissa; 4) contrariamente a quanto affermato dal giudice di primo grado in ordine alla rilevanza della natura del bene come strumentale ai fini della applicazione dell'imposta di registro in misura fissa, nella specie, i cespiti immobiliari erano stati oggetti di trasferimento tramite atto giudiziario del 2 novembre 2009 al

termine di procedura esecutiva indetta dal Tribunale di Avellino, con indubbia applicabilità dell'imposta di registro in misura proporzionale; 5) nessuna incidenza avevano avuto le novità introdotte dal D.L. n. 223 del 2006, convertito dalla L. n. 248 del 2006, secondo cui le operazioni di compravendita immobiliare effettuate nell'esercizio di impresa costituiscono ai fini Iva "operazioni esenti" se rientrano nel novero delle operazioni di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, n. 8-bis e n. 8-ter.

1.4. Avverso la suddetta sentenza della CTR, Ascon Contactlinsen Deutschland e Centro Ottico R.S. & C. propongono ricorso per cassazione affidato a un motivo, cui resiste, con controricorso, l'Agenzia delle entrate.

1.5. Le società contribuenti hanno depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo, le ricorrenti denunciano, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 8-bis e n. 8-ter, vigente ratione temporis, del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 1, comma 1, Tariffa allegata, del D.L. n. 233 del 2006, art. 35, comma 10-bis (decreto Bersani) convertito, con mod., dalla L. n. 248 del 2006, del D.L. n. 83 del 2012, art. 9, per avere la CTR- richiamando un precedente non pertinente della Corte di cassazione (Cass. n. 5835 del 2011) - ritenuto erroneamente applicabile, nella specie, l'imposta di registro proporzionale senza considerare che trattavasi di trasferimenti coattivi di immobili strumentali - inclusi nella cat. A/10 e non suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni - rientranti tra le "operazioni esenti" di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, n. 8-ter, introdotto dal D.L. n. 233 del 2006, art. 35, comma 10bis (decreto Bersani) non richiamato tra le esclusioni enumerate dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 40, per le quali le cessioni di fabbricati pur essendo "esenti Iva" sono soggette ugualmente all'imposta proporzionale di registro (citato art. 10, n. 8 e 8-bis); nè, ad avviso delle ricorrenti, alcuna modifica quanto al regime dell'imposta di registro - applicabile in misura fissa con riguardo alle cessioni di fabbricati strumentali per natura in cat A/10- sarebbe intervenuta in forza del D.L. n. 83 del 2012, art. 9.

Il motivo è fondato.

La cessione di beni immobili- intendendosi per cessione ogni "atto a titolo oneroso, che trasferisce la proprietà di fabbricati in genere e trasferisce o costituisce diritti reali immobiliari di godimento"- genera, dal punto di vista dell'imposizione indiretta, l'applicazione dell'IVA o dell'Imposta di registro, trattandosi di due imposte la cui applicazione è alternativa.

Il regime fiscale si presenta differenziato a seconda della tipologia di fabbricato oggetto di cessione e del soggetto cedente l'immobile (privato o soggetto passivo Iva).

Qualora il cedente sia un soggetto passivo IVA occorre distinguere prima di tutto la tipologia dell'attività svolta (distinguendo tra impresa di costruzione o di ristrutturazione o altra attività) dopodichè la tipologia dei fabbricati oggetto di cessione (se fabbricati abitativi, fabbricati strumentali per destinazione o strumentali per natura e gli alloggi sociali).

Per le cessioni di immobili strumentali per natura -intendendosi per tali quelli appartenenti alle categorie catastali A/10 (uffici), B, C, D ed E che per le loro caratteristiche non possono essere utilizzati diversamente senza radicali trasformazioni - da parte di "soggetti Iva", il legislatore ha previsto, in via generale, un regime di esenzione Iva, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 8 ter, introdotto dal D.L. n. 223 del 2006, art. 35, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 248 del 2006. Questo salvo specifiche ipotesi nelle quali l'operazione è assoggettata ad Iva in via obbligatoria (qualora il cedente sia un'impresa di costruzione o di ristrutturazione e l'aggiudicazione avvenga entro i 5 anni dalla data di ultimazione dei lavori) e fatta sempre salva la possibilità per l'impresa cedente di manifestare espressamente nell'atto di cessione l'opzione per l'imposizione.

Nelle cessioni di fabbricati strumentali "esenti Iva" (per le quali il presupposto impositivo esiste, ma per scelta del legislatore non viene applicata l'imposta), in forza del principio di alternatività Iva/imposta di registro, quest'ultima è, dunque, applicata in misura fissa ai sensi del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 1, comma 1, Tariffa allegata, vigente ratione temporis.

Nè, peraltro, il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 40 - che, nella versione vigente ratione temporis (come modificato dal D.L. n. 112 del 2008, art. 82), prevede l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa agli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti ad Iva cui sono equiparati quelli esenti (D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 7 e art. 21, comma 6) ad eccezione delle operazioni esenti, ai sensi dello stesso D., art. 10, nn. 8) e 8 bis) e art. 27 quinquies, nonchè delle locazioni di immobili esenti ai sensi della L. 13 maggio 1999, n. 133, art. 6, e del medesimo D. n. 633 del 1972, art. 10, comma 2 - enumera tra le ipotesi escluse dall'equiparazione alla soggezione Iva, accanto al citato art. 10, nn. 8 e 8-bis, anche lo stesso art., n. 8-ter.

Diversamente, nel caso di cessione di fabbricati strumentali da parte di un soggetto privato (senza partita Iva), trattandosi di operazione "non imponibile" ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (I.V.A.), il cedente non può beneficiare dell'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa, essendo tale beneficio accordato dalla legge solo nel caso di trasferimenti immobiliari che siano "esenti" dall'I.V.A.".

La circostanza poi che i beni siano stati acquistati in origine in sede di esecuzione forzata non comporta un diverso regime fiscale, atteso che secondo la giurisprudenza di questa Corte "La vendita in sede di esecuzione forzata di un bene facente parte di un'azienda va assoggettata all'IVA (ed alla imposta fissa di registro), atteso che il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 2, definisce al comma 1 come cessioni di beni soggette ad IVA gli atti a titolo oneroso che importano il trasferimento di proprietà, adottati nell'esercizio di impresa, senza distinzione tra la natura volontaria o coattiva del trasferimento" (Cass. n. 10964/2009; n. 15570/2006; conf. 7528/1997).

L'aggiudicazione di immobili strumentali soggetti ad IVA - anche se in regime di esenzione - comporta, dunque, l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa, dell'imposta catastale e dell'imposta ipotecaria. Inoltre, sono dovuti l'imposta di bollo, le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali.

Da qui l'enunciazione del seguente principio di diritto:" Gli atti relativi a cessioni, anche se coattive - disposte dall'autorità giudiziaria all'esito di un procedimento di esecuzione forzata - di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 8 ter, appartenenti a "soggetti Iva" rientrano, ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 40 (TUR) tra le operazioni soggette ad Iva, anche se esenti, per cui, in forza del principio di alternatività Iva/imposta di registro, quest'ultima va applicata in misura fissa ai sensi del T.U.R., art. 1, comma 1, della Tariffa allegata".

Nella specie, la CTR non ha fatto corretta applicazione del suddetto principio per avere ritenuto - sul presupposto che il criterio discretivo di applicazione della imposta di registro in misura fissa e proporzionale fosse fondato sulla distinzione tra provvedimenti giurisdizionali che dispongono un "trasferimento di ricchezza" assoggettati ad imposta proporzionale e provvedimenti giurisdizionali che comportano la "caducazione del titolo" giustificativo del precedente trasferimento di ricchezza, assoggettati a misura fissa - soggette all'imposta di registro in misura proporzionale le cessioni di beni immobili strumentali per natura classificati nella categoria A/10 (uffici) appartenenti alla società debitrice esecutata Floridiana Immobiliare di M.M. s.a.s. (soggetto Iva) avvenute mediante decreti di trasferimento dell'autorità giudiziaria ancorchè si trattasse di operazioni soggette ad Iva, anche se esenti D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 10, comma 1, n. 8-ter, con conseguente applicazione dell'agevolazione dell'imposta di registro in misura fissa.

In conclusione, il ricorso va accolto, con cassazione della sentenza impugnata e, decidendo nel merito, con accoglimento dei ricorsi originari delle società contribuenti avverso il silenzio-rifiuto in ordine alle istanze di rimborso presentate da queste ultime il 19 aprile 2011. Sussistono giusti motivi per compensare le spese dei gradi di merito mentre quelle del giudizio di legittimità seguono il principio della soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito accoglie i ricorsi originari delle società contribuenti; compensa tra le parti le spese dei gradi di merito; condanna l'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, al pagamento in favore delle società ricorrenti delle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 3.500,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 2 ottobre 2019.

Depositato in Cancelleria il 27 novembre 2019

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza