Sentenza del 20/03/2019 n. 7793 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. La società T. s.p.a. presentava in data 29.01.1991 istanza di rimborso delle somme versate a titolo di imposta di registro proporzionale relativa ai canoni di contratti di locazione e sublocazione di immobili strumentali, come pacificamente ammesso dalla medesima contribuente, al rinnovo dei contratti di beni strumentali per natura e a denunce di contratti verbali di locazione; indebito determinatosi a seguito dell'entrata in vigore, in data 30.04.1989, del D.L. n. 69 del 1989, art. 35-bis, il quale prevedeva l'imponibilità ai fini IVA delle locazioni di beni immobili strumentali per natura.

In applicazione di dette disposizioni, difatti, era stata applicata, a decorrere dal 30.04.1989, l'iva sulle rate di canone annuale corrisposte dai conduttori e per l'effetto, i canoni calcolati quale imponibile iva, ad avviso della contribuente, non potevano più concorrere alla formazione della base imponibile assoggettata ad imposta proporzionale del registro con riferimento all'annualità in corso al 30.04.1989.

A seguito del silenzio - rifiuto serbato dall'amministrazione, la società contribuente proponeva ricorso alla CTP di primo grado, che accoglieva il ricorso con sentenza appellata dall'Ufficio.

La CTR di secondo grado respingeva il gravame.

L'amministrazione finanziaria proponeva ricorso alla C.T.C. del Piemonte, la quale riformava la sentenza impugnata, sul presupposto che al momento del pagamento, la pretesa tributaria era legittima non essendo ancora entrata in vigore la norma che assoggettava ad iva i canoni di locazione degli immobili industriali; escludeva che si trattasse di doppia imposizione sullo stesso presupposto, in quanto l'iva e l'imposta di registro dovevano essere applicate ciascuna su presupposti diversi: l'imposta proporzionale di registro sulle annualità del contratto di locazione fin dall'inizio dell'annualità locativa; l'iva sui canoni delle medesime locazioni percepiti a decorrere dal 30 aprile 1989. Riteneva, pertanto, che il contribuente, in virtù del principio di alternatività tra le due imposte, sarebbe stato tenuto a corrispondere solo l'iva e non anche l'imposta sulle annualità dei contratti il cui inizio fosse stato successivo al 30.04.1989, mentre nella specie, tutte le annualità delle 27 locazioni avevano avuto inizio in epoca antecedente al 30.04.1989.

Avverso la sentenza della CTC del Piemonte, indicata in epigrafe, la società T. propone ricorso per cassazione svolgendo un solo motivo, illustrato con le memorie difensive del 12.09.2018.

L'amministrazione finanziaria resiste con controricorso.

La Procura generale ha concluso per il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

2. Con unico motivo, la ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, commi 1 e 3, art. 10, n. 8, come modificato dal D.L. n. 1898 del 1969, art. 35 bis, nonchè del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 17, commi 4 e 40, nonchè del D.P.R. n. 636 del 1972, art. 16, ex art. 360 c.p.c., n. 3, e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, per avere i giudici della CTC ritenuto l'applicabilità delle disposizioni relative all'iva anche alle annualità delle locazioni computate a titolo di imponibile ai fini dell'imposta di registro proporzionale, deducendo che detta decisione si pone in contrasto con il divieto di duplicità di imposizione dello stesso presupposto e con il principio di alternatività sancito dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 40; ritiene, difatti, la contribuente che la CTC abbia errato nel ritenere che le due imposte avessero presupposti diversi, in quanto il loro identico fondamento è rappresentato dai rapporti contrattuali di locazione in corso al 30.04.1989, differendo solo i criteri di computo della base imponibile che, per l'imposta di registro, è rappresentata dall'ammontare del canone relativo a ciascun anno mentre, ai fini iva, dall'ammontare delle singole rate di canone annuale corrisposto successivamente al 30.04.1989.

Deduce, altresì, che la qualificazione dell'imposta di registro quale imposta d'atto non esclude il diritto di ripetere in parte il tributo versato qualora il pagamento sia divenuto indebito per lo ius superveniens.

3 La censura è infondata.

Nella fattispecie, la società, ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 17, ha corrisposto l'imposta di registro proporzionale la cui base imponibile è costituita dall'ammontare del canone annuale ed ha, poi, chiesto all'Amministrazione finanziaria il rimborso dell'imposta per la quota parte relativa al periodo successivo al mese di aprile 1989, data in cui è intervenuto il D.L. n. 69 del 1989, art. 35 bis, che ha assoggettato all'iva le locazioni di immobili strumentali.

4. Vale osservare, con riguardo agli atti posti in essere nell'esercizio di imprese, che l'imposta di registro può condividere con l'IVA, oltre alla proporzionalità anche la base imponibile, nella specie, data dai canoni di locazione, differenziandosi dall'Iva non solo per il fatto che manca del carattere della neutralità tipico di quest'ultima, non essendo presente un meccanismo similare a quello della detrazione, ma anche perchè la prima manca della caratteristica dell'applicazione generalizzata dell'imposta alle operazioni su beni o servizi, mentre l'imposta di registro non costituisce un'imposta generale, in quanto concerne solamente una categoria ristretta di operazioni.

Il legislatore con il D.P.R. n. 131 del 1987, art. 17, aveva previsto per le locazioni di immobili strumentali l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale; la disposizione si armonizzava pienamente con il principio di alternatività con l'Iva, cui erano esenti detti contratti.

La citata disposizione stabilisce che "per i contratti diversi da quelli indicati nelle lettere precedenti, aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale", nel cui ambito rientra

propriamente la locazione degli immobili, è costituita "dall'ammontare dei corrispettivi in denaro pattuiti per l'intera durata del contratto", ed a tale ristretto ambito si riferisce l'ipotesi disciplinata dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 17, comma 3, che recita: "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." Tale assetto ha subito una evidente alterazione a seguito delle modifiche apportate in materia di IVA dal D.L. n. 69 del 1989, art. 35 bis, convertito dalla L. n. 154 del 1989, che, modificando il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 8, ha introdotto l'IVA per le locazioni di immobili strumentali.

E' pacifico, che i contratti di locazione dei quali si discute risultano perfezionati in epoca anteriore alla introduzione del D.L. n. 69 del 1989, art. 35 bis, convertito dalla L. n. 154 del 1989, posto che l'IVA era dovuta solo a decorrere dalla data (30 aprile 1989) di entrata in vigore della operata modifica del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, n. 8, che in deroga a quanto disposto in via generale dal D.P.R. n. 633 del 1972, estese l'IVA, come correttamente evidenziato nella sentenza impugnata, ai canoni di locazione di immobili strumentali all'esercizio dell'attività imprenditoriale, purchè non suscettibili di uso diverso, se non a prezzo di radicali ed onerosi interventi di ristrutturazione (rientrano in tale categoria gli immobili classificati catastalmente B, C, D, E ed A10); spettando peraltro al proprietario l'onere di provare l'esistenza dei suddetti requisiti, circostanza questa del tutto trascurata nelle difese della ricorrente, cui pure nella presente controversia, avente ad oggetto l'impugnazione del tacito rigetto dell'istanza di rimborso di un tributo, va riconosciuta la posizione di attore in senso non solo formale (Cass. n. 21197/2014).

La norma è pacificamente applicabile anche alle locazioni di immobili strumentali, con la conseguenza che i contratti, nel vigore della previgente disposizione esenti da IVA, attualmente la scontano ai sensi della normativa citata (v. Cass. n. 16557/2017) L'assunto della contribuente non considera il tenore della norma che, nell'introdurre la nuova disciplina per le locazioni immobiliari, prescinde dall'applicazione del richiamato principio di alternatività.

5. E' pur vero che, nell'originario contesto normativo in cui è stata introdotta la suddetta disposizione, lo stesso si conformava alla generale disciplina dell'alternatività dell'imposizione tra IVA e registro, ma a seguito delle modifiche apportate al regime dell'IVA, in assenza di un esplicito intervento di modifica dell'art. 17 cit., la disciplina originaria ha continuato ad avere piena attuazione, a prescindere del nuovo regime IVA cui è soggetto l'atto.

Nè può prospettarsi una interpretazione della norma che, risolvendosi nell'applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 40, implicherebbe una abrogazione implicita del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 17, comma 4.

Una simile soluzione ermeneutica non appare percorribile, atteso che non sussiste alcuna radicale incompatibilità tra l'originario assetto normativo e quello scaturente dalla modifica del regime dell'IVA, essendosi semplicemente determinato un regime fiscale diverso per gli atti di siffatta natura.

Trattandosi di norme di legge primaria, aventi analogo valore, non può affermarsi una pretesa maggior valenza del principio di alternatività affermato dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 40, senza da ciò derivarne una incompatibilità assoluta tra le norme, con implicito effetto abrogativo retraoattivo della disciplina anteriore.

Tanto è vero che quando il legislatore ha inteso modificare l'originario assetto, lo ha espressamente disposto, ad esempio con il D.L. n. 223 del 2006, art. 35, comma 10, lett. b), che innovando rispetto alla previgente disciplina, ha introdotto l'assoggettabilità delle locazioni di beni immobili strumentali ad iva e ad imposta proporzionale di registro.

Quanto esposto rileva, ai fini dell'individuazione del regime normativo applicabile, atteso che, in tema di imposta di registro, non può che farsi riferimento alle aliquote ed ai benefici vigenti al momento del perfezionamento dell'atto tassato (Cass. n. 14574/2005), e che diverso è il presupposto impositivo dell'IVA, in quanto tale tributo trova il suo fatto generatore nel versamento del corrispettivo.

In considerazione dell'originario contesto normativo, la sopravvenienza della normativa che ha assoggettato le locazioni di immobili strumentali all'iva non legittima la ripetizione delle somme versate a titolo di imposta di registro proporzionale previsto dalla disciplina vigente all'epoca di registrazione del contratto, epoca in cui - pur essendo previsto in tesi il principio di alternatività di cui al cit. art. 40 - il contratto di locazione era soggetta solo a detta imposta proporzionale, rientrando la locazione di beni immobili tra le operazioni esenti dall'IVA (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10 n. 8, ratione temporis vigente).

La legge del registro, infatti, sottopone a tassazione tutti gli atti che vengono presentati presso l'Ufficio in ragione della loro natura, senza che possano influire le vicende successive che attengono agli atti stessi ed ai rapporti giuridici sottostanti poichè, in riferimento all'applicazione della imposta di registro, non ha alcuna importanza che gli effetti di un determinato contratto non si siano concretamente prodotti per ragioni successive alla stipulazione dello stesso, quale la risoluzione dello stesso; Ciò che rileva infatti, ai fini fiscali è esclusivamente la natura del contratto sottoposto a registrazione che, se di locazione, deve essere sottoposto ad imposta in ragione delle aliquote e dei benefici vigenti al momento del suo perfezionamento (Cass. n. 7370/2002). Alla luce del principio secondo cui l'imposta di registro è soggetta alla normativa dell'epoca della formazione e registrazione dell'atto - quale imposta indiretta sulla ricchezza che colpisce con aliquote la capacità contributiva che si deduce da atti di scambio della ricchezza, nonchè da atti giuridici negoziali di vario genere, in occasione della loro registrazione - non sussiste, allora, il diritto al rimborso di quanto corrisposto legittimamente al momento della registrazione.

Conclusivamente, il ricorso va respinto.

Sussistono i presupposti, in considerazione dell'evoluzione normativa per la compensazione delle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

- rigetta il ricorso; compensa le spese.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della sezione tributaria della Corte di Cassazione, il 8 febbraio 2019.

Depositato in Cancelleria il 20 marzo 2019

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza