Sentenza del 29/10/2021 n. 30888 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

In data 11/7/2011 la società M. 90 s.r.l. (d'ora in poi, anche "la società" o "la contribuente") propose ricorso dinanzi alla CTP di Roma avverso tre avvisi di liquidazione emessi dalla Direzione provinciale I di Roma dell'Agenzia delle Entrate, relativi all'imposta di registro sulla locazione di fabbricati per le annualità 2008, 2009 e 2010, in riferimento al contratto di locazione e servizi sottoscritto in data (---) tra la società e l'Amministrazione della Camera dei Deputati, concernente il complesso immobiliare (---), la (---) e la (---), registrato in Roma in data (---).

Dedusse la contribuente, sostanzialmente, che le norme introdotte dal D.L. n. 223 del 2006, circa l'imposta di registro sulle locazioni di immobili strumentali non potevano applicarsi ai contratti in corso già registrati e che, in ogni caso, il contratto concluso inter partes non fosse qualificabile come locazione.

Chiese di dichiararsi l'inapplicabilità o comunque di ridursi le sanzioni e che si accertasse il diritto al rimborso di quanto indebitamente corrisposto nell'anno 2006.

La CTP adita rigettò il ricorso, con sentenza confermata, tranne che sul capo relativo alle spese, dalla CTR del Lazio.

Avverso la sentenza di appello la società ha proposto ricorso per cassazione affidato a quattro motivi.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

La società ha depositato una memoria ex art. 378 c.p.c., con la contestuale nomina di un altro difensore.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, rubricato "Violazione o falsa applicazione di norme di diritto - art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in relazione alla L. n. 212 del 2000, art. 7, e alla L. n. 241 del 1990, artt. 3 e 21-septies", la contribuente si duole che la CTR non abbia colto il vizio di carenza di motivazione degli avvisi impugnati. Quest'ultimo, infatti, non potrebbe essere "sterilizzato" dal fatto che la contribuente abbia comunque svolto contro gli atti impugnati una serie di argomentazioni difensive dinanzi alla CTP. Il vizio di carenza di motivazione, di converso, andrebbe valutato sulla sola base della rispondenza dell'atto impositivo ai requisiti previsti dalla legge.

1.1. Il motivo è infondato.

In linea generale, il rispetto, a pena di nullità, dei requisiti di forma-contenuto dell'atto impositivo secondo i canoni imposti dalla legge è funzionale alla soddisfazione di un interesse giuridico degno di rilievo.

Nel caso che ci occupa, si deve evidenziare che la società contribuente, oltre ad impugnare gli avvisi relativi alle annualità del 2008, 2009 e 2010, aveva chiesto alla CTP il rimborso dell'imposta proporzionale corrisposta in occasione dellà comunicazione telematica del 2006 (cfr. pag. 2, punto 5, della sentenza impugnata).

La contribuente, dunque, al tempo della ricezione degli avvisi impugnati in prime cure, era perfettamente a conoscenza dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche delle pretese impositive in essi contenute, sicchè l'apparato motivazionale contenuto nei citati avvisi ha comunque raggiunto il suo scopo legale.

2. Con il secondo motivo di ricorso, rubricato "Violazione o falsa applicazione di norme di diritto - art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in relazione al D.L. n. 223 del 2006, art. 35, commi 10 e 10-quinquies, conv. in L. n. 248 del 2006, nonchè al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 17, comma 3 e art. 40, comma 1-bis e artt. 10, 11 e 12 preleggi", la contribuente deduce che il contratto di locazione per cui è causa è stato sottoscritto in data (---) e registrato in data (---), cioè prima dell'entrata in vigore del D.L. n. 223 del 2006, art. 35, commi 10 e 10-quinquies.

Secondo la contribuente, le pertinenti norme del D.L. n. 223 del 2006 (art. 35, commi 10 e 10-quinquies) dovrebbero applicarsi solo ai contratti di locazione non ancora conclusi alla data della loro entrata in vigore e ai contratti che, pur conclusi alla detta data, non fossero stati ancora registrati.

Le norme, infatti, non prevedrebbero una duplicazione dell'obbligo di registrazione peri contratti in corso di esecuzione alla data di entrata in vigore della novella del 2006.

L'interpretazione fornita dalla CTR, inoltre, violerebbe il principio di irretroattività della legge, vieppiù in un settore da sempre sensibile al tema della retroattività delle norme come quello tributario.

Inoltre, nel caso di specie, se si ritenesse che la contribuente sia tenuta al pagamento dell'imposta proporzionale sull'ammontare dei canoni maturati a partire dall'entrata in vigore del D.L. n. 223 del 2006, fino alla scadenza del termine finale di efficacia del contratto di locazione risulterebbe violato il principio di alternatività tra IVA ed imposta di registro.

2.1. Il motivo è infondato.

Il D.L. n. 223 del 2006, art. 35, comma 10-quinquies, dispone chiaramente nel senso che l'imposta proporzionale di registro è dovuta anche sui contratti in corso di esecuzione, come quello per cui è causa, con una base imponibile costituita dai canoni che maturano a partire dall'entrata in vigore della citata disposizione fino alla scadenza del contratto.

Tale disposizione non è retroattiva, in quanto si applica solo alla tranche di rapporto successiva alla sua entrata in vigore.

Inoltre, il principio di alternatività tra IVA e imposta di registro non è assoluto, potendo subire le deroghe stabilite dal legislatore.

La lettura patrocinata dalla contribuente, secondo la quale la detta disposizione si applicherebbe solo ai contratti di locazione non ancora registrati alla data della sua entrata in vigore e ai contratti conclusi dopo la sua entrata in vigore non può trovare seguito.

Non può ritenersi estraneo ai poteri del legislatore quello di rimodulare il carico fiscale relativo a rapporti giuridici di lunga durata.

Ne consegue che l'imposta di registro proporzionale sui canoni che maturano a partire dall'entrata in vigore della disposizione di cui al D.L. n. 223 del 2006, art. 35, comma 10-quinquies, deve sostanzialmente intendersi come una integrazione dell'imposta di registro versata, in misura fissa, in precedenza (all'atto della prima registrazione del contratto o all'esito della rinnovazione del rapporto alla scadenza).

3. Con il terzo motivo, rubricato "Violazione o falsa applicazione di norme di diritto - art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in relazione al D.L. n. 223 del 2006, art. 35, commi 10 e 10-quinquies, conv. in L. n. 248 del 206; D.P.R. n. 131 del 1986, art. 40, comma 1; Dir. n. 2006/112/CE, art. 401", la contribuente censura la sentenza impugnata nella parte in cui non ha ritenuto le disposizioni di cui al D.L. n. 223 del 2006, art. 35, commi 10 e 10-quinquies, incompatibili con la Dir. n. 2006/112/CE, art. 401: le citate disposizioni configurerebbero un'imposta sul giro di affari e colpirebbero le transazioni commerciali in un modo simile all'IVA, e dunque dovrebbero essere disapplicate. La contribuente chiede, in sostanziale subordine, che la Corte disponga un rinvio pregiudiziale alla CGUE ai sensi dell'art. 267 T.F.U.E..

3.1. Il motivo è infondato.

Nelle more del presente giudizio è stata pubblicata l'ordinanza della CGUE 12/10/17 in causa C-549/16, che ha affermato che l'imposta di registro proporzionale sulla locazione di immobili strumentali, per la sua settorialità, non è un'imposta sul giro d'affari e non interferisce con il funzionamento dell'IVA. 4. Con il quarto motivo di ricorso, rubricato "Violazione o falsa applicazione di norme di diritto - art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in relazione agli artt. 1362, 1363 e 1364 c.c., nonchè D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, D.L. n. 223 del 2006, art. 35, commi 10 e 10-quinquies, conv. con modificazioni in L. n. 248/2006", la contribuente deduce che il contratto concluso inter partes non sarebbe qualificabile come locazione, essendo esso un contratto avente ad oggetto, oltre che la messa a disposizione di locali, la prestazione di servizi da parte della contribuente.

4.1. Il motivo è inammissibile.

Anche se con il motivo in esame viene prospettata la violazione delle norme codicistiche di ermeneutica contrattuale, nella sostanza la contribuente tenta di proporre a questa Corte come maggiormente attendibile la sua interpretazione del contratto rispetto a quella della CTR.

Peraltro, la qualificazione come locazione del contratto concluso inter partes è ben motivata e non viola alcuna norma di legge.

4.2. In conclusione, il ricorso è infondato.

5. Attesa la particolarità delle questioni affrontate e la rilevanza, ai fini della decisione della causa, della ordinanza della CGUE, sopravvenuta alla proposizione del ricorso per cassazione, sussistono giusti motivi per compensare tra le parti le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Compensa tra le parti le spese del giudizio di legittimità.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma dell'art. 13, comma 1 bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 17 giugno 2021.

Depositato in Cancelleria il 29 ottobre 2021

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza