

Sentenza del 18/01/2024 n. 1981 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate propone un motivo di ricorso per la cassazione della sentenza in epigrafe indicata, con la quale la commissione tributaria regionale - a conferma della prima decisione, resa sui ricorsi riuniti di Siemens Transformers Srl e Siemens Spa - ha ritenuto illegittimo l'avviso di liquidazione ed irrogazione di sanzioni da essa notificato alle parti in recupero della maggiore sanzione per tardiva registrazione di un contratto di sublocazione, ad uso diverso dall'abitativo, della durata di sei anni.

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha osservato che:

- con tale avviso di liquidazione l'ufficio aveva applicato la sanzione per tardiva registrazione commisurandola al canone complessivamente dalle parti stabilito per l'intera durata contrattuale (detratto quanto già versato dalla società a titolo di ravvedimento operoso), non ritenendo corretto il versamento della sanzione sulla base dell'imposta di registro dovuta per una sola annualità locativa, come da opzione delle parti contraenti;
- diversamente da quanto così preteso dall'amministrazione finanziaria, la base imponibile alla quale ragguagliare la sanzione era costituita - ex artt. 69 e 17, co. 3, non già 43 d.P.R. 131/86 - dal corrispettivo contrattuale dovuto per una sola annualità, non potendosi concepire una sanzione correlata alle successive annualità in ordine alle quali non era ancora intervenuta alcuna violazione dell'obbligo di registrazione e versamento.

Par 2.1 Resiste con controricorso e memoria Siemens Transformers Srl, la quale eccepisce preliminarmente, ex art. 1306 cod.civ., il giudicato di annullamento dell'avviso così come formatosi nei confronti della litisconsorte e co-debitrice in solido Siemens Spa (sub-locatrice), dal momento che la sentenza della Commissione Tributaria Regionale non era stata dall'Agenzia delle Entrate impugnata per cassazione anche nei suoi confronti.

Il Procuratore Generale ha concluso per il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione Par 2.2 L'eccezione così opposta da Siemens Transformers Srl non può trovare accoglimento, non sussistendo elementi per disattendere il fermo e radicato indirizzo di legittimità secondo cui, in tanto il co-debitore in solido può giovare del giudicato favorevole di annullamento dell'atto impositivo ottenuto (per ragioni oggettive e non personali) da altro co-debitore in solido, in quanto: - non si sia nel frattempo formato un giudicato contrario diretto nei suoi confronti; - egli sia rimasto inerte rispetto alla pretesa dedotta in giudizio da altri.

Ha osservato Cass. n. 13458 del 29/05/2013 , proprio in fattispecie di riunione di giudizi vertenti sul medesimo atto impositivo ascrivito a più debitori solidalmente responsabili, che: "Nel giudizio promosso nei confronti di più condebitori in solido, la sentenza loro favorevole, passata in giudicato soltanto riguardo a taluno di essi per difetto di impugnazione, non può essere opposta dagli altri per impedire l'esame dell'impugnazione proposta nei loro confronti, né può essere rilevata dal giudice ai fini della declaratoria di preclusione dell'impugnazione medesima, non trovando applicazione l' art. 1306 cod. civ., che riguarda la diversa ipotesi in cui la sentenza sia stata resa in un giudizio cui non abbiano partecipato i condebitori. (Nel caso di specie, la Suprema Corte ha fatto applicazione del suddetto principio - che esclude l'operatività dell' art. 1306 cod. civ. con riferimento all'ipotesi di litisconsorzio facoltativo iniziale - anche in relazione al giudicato formatosi, per omessa impugnazione, in causa riunita ad altra pendente nei riguardi di un diverso condebitore solidale, ritenendo a ciò non ostativa l'autonomia dei giudizi riuniti, atteso che, per effetto della disposta riunione di cause scindibili, il processo si svolge contemporaneamente nei confronti di tutte le parti dei giudizi riuniti, come tali destinatarie dell'efficacia diretta, e non riflessa, della decisione adottata all'esito degli stessi)".

Più recentemente, Cass. n. 28267/21 (tra le molte) ha stabilito che: "In tema di solidarietà tributaria, in virtù del limite apportato dal secondo comma dell' art. 1306 c.c. al principio enunciato nel primo comma, il contribuente solidale può invocare a suo favore la sentenza intervenuta fra il creditore e altro coobbligato solo quando sia rimasto estraneo al relativo giudizio; in caso contrario, la sentenza emessa nei confronti dei diversi debitori consta di distinte pronunce, in relazione all'autonomia ed indipendenza dei relativi rapporti obbligatori, con la conseguenza che il passaggio in giudicato dell'una, per difetto di impugnazione, rimane insensibile all'eventuale riforma o annullamento dell'altra, a prescindere dal carattere personale o meno delle relative eccezioni".

Par 3.1 Con l'unico motivo di ricorso Agenzia delle Entrate lamenta - ex art. 360 co. n. 3 cod.proc.civ. - violazione e falsa applicazione degli artt. 17, 43 e 69, con riferimento all' art.5 Tariffa Parte Prima, d.P.R. 131/86 .

Diversamente da quanto sostenuto nella sentenza impugnata, la sanzione (dal 120 al 240% dell'imposta dovuta, ex articolo 69 cit.) andava commisurata alla base imponibile costituita dal canone pattuito per l'intera durata contrattuale, non potendo essa risultare condizionata da un'opzione della parte che avesse discrezionalmente scelto di versare l'imposta anno per anno; opzione, dunque, limitata al tributo ma ininfluenza in caso di sanzione per la violazione del termine di registrazione del contratto unitariamente inteso.

In definitiva (ric. pag. 11): "l'imposta così calcolata rappresenta dunque il riferimento per la sanzione stabilita dall'articolo 69 in caso di omessa registrazione del contratto di locazione nei termini di legge e, poiché l'oggetto della registrazione è l'atto nella sua interezza, ovvero l'intero contratto di locazione pluriennale e non le singole annualità, la sanzione per tale violazione non può che essere parametrata sulla base dei corrispettivi in denaro pattuiti per l'intera durata del contratto".

Par 3.2 Il motivo è infondato.

Sul piano normativo rilevano le seguenti disposizioni del d.P.R. 131/86 :

- l'art. 17, norma speciale per i contratti di locazione e sublocazione, secondo cui: "1. L'imposta dovuta per la registrazione dei contratti di locazione e affitto di beni immobili esistenti nel territorio dello Stato nonché per le cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite degli stessi, è liquidata dalle parti contraenti ed assolta entro trenta giorni mediante versamento del relativo importo presso uno dei soggetti incaricati della riscossione, ai sensi dell' articolo 4 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 237 . (...); 3. 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";

- l'art. 43, norma generale sulla determinazione della base imponibile dell'imposta di registro: "1. La base imponibile, salvo quanto disposto negli articoli seguenti, è costituita: (...) h) per i contratti diversi da quelli indicati nelle lettere precedenti, aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, dall'ammontare dei corrispettivi in denaro pattuiti per l'intera durata del contratto";

- l'art. 69, previsione sanzionatoria generale, per cui: "Omissione della richiesta di registrazione e della presentazione della denuncia. 1. Chi omette la richiesta di registrazione degli atti e dei fatti rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta, ovvero la presentazione delle denunce previste dall'articolo 19 è punito con la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'imposta dovuta. (...)";

- la Nota I all'art. 5 Tariffa Parte Prima allegata, concernente specificamente i contratti di locazione ed affitto di beni immobili, secondo cui: "I) Per i contratti di locazione e sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale, l'imposta, se corrisposta per l'intera durata del contratto, si riduce di una percentuale pari alla metà del tasso di interesse legale moltiplicato per il numero delle annualità; (...)".

Questo compendio normativo è stato vagliato anche dalla Corte Costituzionale (ord. n.461/06) la quale, nel dichiarare inammissibile una questione di legittimità costituzionale dell'articolo 17 co. 3 cit. (ex artt.3 , 53 e 97 Cost.) laddove accorda la possibilità di versare l'imposta in unica soluzione anticipata, a fronte della riduzione di cui alla Nota I art. 5 Tariffa, per i soli contratti di locazione di immobili urbani, non anche per quelli di affitto di azienda, ha avuto occasione di rimarcare la natura annuale dell'imposta di registro sui canoni di locazione, osservando in particolare che: "(...) tale disposizione non modifica il carattere annuale del tributo relativo alle indicate locazioni di immobili urbani, perché, come risulta dai lavori preparatori della legge n. 449 del 1997 , il legislatore ha introdotto l'opzione di pagamento in unica soluzione solo per consentire all'erario di incamerare anticipatamente gli importi dell'imposta dovuti per ciascun anno e, a questo fine, ha previsto un 'meccanismo incentivante' detta opzione, consistente nella riduzione del tributo stesso nella misura della 'percentuale pari alla metà del tasso di interesse

legale moltiplicato per il numero delle annualità (nota I - introdotta anch'essa dalla legge n. 449 del 1997 -all'art. 5 della Parte prima della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986)", osservando inoltre che: "la norma censurata, subordinando il diritto al rimborso dell'imposta di registro alla duplice condizione della risoluzione anticipata del contratto nonché del pagamento del tributo in unica soluzione, presuppone il carattere annuale di tale tributo".

Ne deriva, in definitiva, una regola di imposizione anno per anno, mentre il versamento dell'imposta per l'intera durata contrattuale (quindi sull'intero corrispettivo) si pone come deroga (modifiche apportate al Tur dall' art. 21 , comma 18, della Legge n. 449/1997) a questa regola, in funzione dell'anticipazione finanziaria dell'entrata pubblica, ed a fronte dell'incentivo costituito dalla riduzione tariffaria, con riguardo al tasso legale di interesse, dell'imposta dovuta (Nota I cit.).

Osserva l'Agenzia delle Entrate che la base imponibile dell'imposta di registro, anche per quanto concerne il contratto di locazione o sublocazione, è costituita dai corrispettivi pattuiti per l'intera durata del contratto (art.43), ma questo criterio rileva per la determinazione complessiva dell'imposta e non per la sanzione, la quale deve essere necessariamente rapportata ad una violazione specificamente riguardata nelle modalità di manifestazione dell'illecito.

La violazione sottesa all'applicazione della sanzione qui in esame muove dal fatto che il contribuente abbia ritardato la registrazione del contratto ed il versamento dell'imposta dovuta, sennonchè l'imposta dovuta, in caso di esercizio della relativa opzione legale (art.17.3), era appunto quella per la singola annualità, e solo per questa. Nessun ritardo nè omissione potrebbero concepirsi con riguardo ad annualità successive e non ancora scadute.

Altrimenti ragionando, si finirebbe con l'applicare una sanzione commisurata ai corrispettivi pattuiti per l'intera durata del contratto, nonostante il diritto del contribuente di versare, all'atto della registrazione e poi in occasione alle successive scadenze, unicamente l'imposta per la singola annualità; con ciò giungendo a scindere la relazione di causalità e proporzionalità che deve necessariamente sempre sussistere tra l'illecito e la sanzione.

Su quest'ultimo punto si osserva, in diverso avviso dall'Agenzia, che l'art. 69 cit. concerne la sanzione applicabile in caso di mancata registrazione del contratto in generale, mentre la disciplina del contratto di locazione presenta aspetti di specialità appunto in ordine alla possibilità di versare l'imposta anno per anno, così come di ottenerne il rimborso parziale nel caso di versamento per l'intera durata e successiva risoluzione anticipata del rapporto (art.17).

Non vi sono pertanto ragioni per discostarsi da quanto altre volte già affermato da questa Corte di legittimità, secondo cui:"In tema di imposta di registro, la tardiva registrazione del contratto di locazione di immobile ad uso abitativo di durata pluriennale determina l'irrogazione della sanzione amministrativa, ex art. 69 del d.P.R. n. 131 del 1986 , da computarsi sul corrispettivo relativo alla prima annualità del canone qualora il contribuente si sia avvalso, ex art. 17, comma 3, del d.P.R. cit., della facoltà del pagamento rateizzato dell'imposta." (Cass. n. 717/22 , così Cass. nn.28403.21, 1543/22, 3007-3008/22, 25784/22).

Par. 4. Le spese del giudizio vengono compensate in ragione del consolidarsi solo in corso di causa dell'orientamento interpretativo appena citato.

P.Q.M. - rigetta il ricorso;

- compensa le spese.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza