

Con ordinanza n. 4755 del 15 febbraio 2023, la terza sezione civile della Corte di Cassazione è intervenuta sulla questione degli oneri tributari gravanti sul conduttore dell'immobile ad uso diverso da quello abitativo.

Giova rammentare che per soggetti passivi dell'IVA si intendono coloro che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi (oggettivamente) soggette all'IVA nell'esercizio di imprese o di arti e professioni ovvero che effettuano, nell'esercizio di tali attività, importazioni o operazioni intracomunitarie.

Tali soggetti sono di diritto contribuenti di diritto dell'IVA in quanto obbligati ad applicare l'imposta: essi si contrappongono ai consumatori finali che sono i contribuenti di fatto in quanto sono coloro che effettivamente sostengono l'onere dell'imposta.

I soggetti passivi dell'IVA devono addebitare l'IVA come maggiorazione del prezzo dei beni ceduti o dei servizi prestati e diventano debitori verso il Fisco dell'IVA così addebitata relativa alle operazioni imponibili, anche intracomunitarie, effettuate (cfr. art. 17, comma 1, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 37, D.L. 30 agosto 1993, n. 331).

Nel caso del contratto di locazione, soggetto passivo è il locatore; ora, se il locatore è esente, il canone pattuito verrà certamente stabilito in una misura che non comprende l'IVA da riversare sul conduttore, quale contribuente c.d. di fatto.

Se, come accaduto nel caso di specie, il locatore esente da IVA cede il diritto di proprietà sul bene immobile oggetto del contratto di locazione ad un acquirente che è, invece, soggetto non esente da IVA, in tanto costui, acquistando e dovendo rispettare il contratto, a norma dell'art. 1599 c.c., non può pretendere che l'importo del canone da lui riscosso, che è diventato necessariamente soggetto ad IVA, debba in conseguenza crescere; è lo stesso locatore, quindi, subentrato nel lato attivo del contratto, ad essere consapevole del proprio assoggettamento al regime IVA e a dover versare una parte del canone a titolo di imposta.

Il riferimento al meccanismo di integrazione del contratto previsto dall'art. 1374 c.c. per giustificare che la corresponsione dell'IVA da parte del locatore debba risolversi in un corrispondente aumento del canone per il conduttore non è corretto; la soggezione ad IVA, infatti, non è riferita, cioè disposta dalla legge tributaria con riguardo al contratto, ma è un obbligo imposto al soggetto, nella specie, al solo locatore, una volta riscosso il canone di locazione.

In questa prospettiva, la Suprema Corte ha già affermato la piena autonomia del rapporto tributario tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, rispetto al rapporto di natura privatistica tra i soggetti contraenti dell'operazione tassabile (cfr. in tema di giurisdizione: Cass. civ., sez. III, 16 novembre 2020 n. 25850).

Al termine la Suprema Corte ha affermato il seguente principio di diritto: *"nel caso in cui venga stipulato un contratto di locazione di bene immobile ad uso diverso da un soggetto locatore che si trovi in una situazione di soggetto esente ad IVA e questi, trasferendo il bene immobile, ceda il contratto di locazione ad altro locatore cessionario il quale, viceversa, non benefici dell'esenzione, quest'ultimo non può pretendere di addebitare al conduttore quanto, non essendo soggetto esente, debba versare a titolo di IVA sull'importo del canone convenuto originariamente"*.

Riferimenti Normativi:

- art. 1374 c.c.
- art. 1599 c.c.
- art. 17, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633
- art. 37, D.L. 30 agosto 1993, n. 331