



## **LABORATORIO DI DIRITTO U.E.**

***PRESSO LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI MILANO***

-----

# **RELAZIONE APPLICATIVA FRA I.V.A. E IMPOSTA DI REGISTRO**

***INCOMPATIBILITA', COESISTENZA, RIQUALIFICABILITA' e  
DETRAIBILITA'***

***di Joseph Holzmilller e Paolo Centore***

***Approvato il 3 Giugno 2018 dalla Commissione di Studio del "Laboratorio del diritto  
UE" operante nella C.T.R. Lombardia***

.....

## **PRIMA PARTE**

**LA PROBLEMATICA DELLA (IN)COMPATIBILITA' DELLA  
IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO CON L'IMPOSTA DI  
REGISTRO.**

**PREMESSA NECESSARIA**

Da più anni si pone ricorrentemente il problema se esista o meno una necessaria “alternatività” fra imposta sul valore aggiunto (IVA) e Imposta di Registro, codificata nel Diritto dell’Unione Europea (UE) e quanto quest’ultimo sia, o meno, di ostacolo ad una eventuale coesistenza di queste due imposte.

Nel corrente decennio si è assistito ad una frequente presa di posizione della Giustizia Tributaria di Merito, volta a sancire la incompatibilità delle due imposte fra loro allorché l’imposta di registro venga applicata in misura proporzionale in concomitanza con l’applicazione del regime impositivo dell’IVA.

La questione della (il)legittimità della coesistenza applicativa delle due imposte si è posta principalmente con riferimento all’applicazione dell’imposta di Registro annua proporzionale dell’1% (uno per cento) ai sensi dell’art. 40 DPR 131/1986 (TUR) su canoni locativi di immobili strumentali, per loro stessa natura già attratti al regime dell’IVA (in quanto esenti o tassati) ai sensi dell’art.10, primo comma, n. 8.

Valga però rilevare che i principi che presiedono alle possibilità (o meno) di coesistenza delle due imposte, sono estensibili ad altre fattispecie diverse dalla citata locazione immobiliare, quando colpite con la medesima coesistenza impositiva.

Tuttavia le conclusioni di questa corrente giurisprudenziale di merito NON appaiono sorrette da una corretta interpretazione unionalmente orientata.

Valga anche ricordare, in via preliminare, che, già in data 7 novembre 2014, proprio a ridosso di una delle richiamate sentenze di merito<sup>1</sup>, la Commissione Tributaria Regionale Lombardia ha svolto – nella propria sede di Milano – un Seminario di studio, aperto ai Magistrati tributari ed agli altri operatori del diritto tributario, con l’intendimento di fare maggiore chiarezza sulla tematica in predicato finendo con il confutare le conclusioni espresse delle anzi riferite sentenze di merito.

Dopo aver rilevato la ricorrente riproposizione della questione in commento, il “LABORATORIO DEL DIRITTO UE”, operante in seno alla CTR – Milano, ha dunque ritenuto utile elaborare un apposito documento di studio in cui sono state “riordinate” le argomentazioni svolte e le conclusioni raggiunte nel corso del ricordato “seminario” arricchendole e suffragandole anche con più recenti statuizioni della CGUE.

Ai fini di una corretta indagine esegetica, occorre partire dalla considerazione che la normativa IVA italiana (dpr 633/1972) costituisce una trasposizione (nazionale) della direttiva UE (Dir. 2006/112/CE) e che l’Imposta di Registro trova alcuni limiti applicativi nella più antica Direttiva 1969/335/CEE poi abrogata (con effetto dal 1 gennaio 2009) dalla Direttiva 2008/7/CE del 12 febbraio 2008 (concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali) che, però, non attengono alla problematica in predicato.

L’esame dell’interprete va dunque indirizzato verso due ambiti d’indagine giuridica ovverosia:

---

<sup>1</sup> CTR Lombardia del 04/07/2014 n°3663/24/14

- A) L'ambito del diritto UE costituito principalmente dall'accennata Direttiva IVA 2006/112/CE (in seguito anche Direttiva) nonché dalle sentenze della Corte di Giustizia (CGUE) in quanto anch'esse prevalenti sulle relative norme nazionali (DPR 633/1972).
- B) L'ambito del diritto italiano riferito ed al DPR 131/1986 disciplinante l'Imposta di Registro (TUR) ed alle pronunce giurisprudenziali nazionali.

## **A) POSSIBILITÀ DI COESISTENZA DELLE DUE IMPOSTE (IVA E REGISTRO) SECONDO IL DIRITTO UE**

La **direttiva europea n. 2006/112/CE** che disciplina il regime generale dell'IVA, costituisce la matrice della relativa trasposizione nazionale (italiana) e ne governa sia l'applicazione sia l'interpretazione.

Ora, l'**art. 401** di detta Direttiva così dispone:

*<< Le disposizioni della presente direttiva non vietano ad uno Stato membro di mantenere o introdurre ... (una) imposta di Registro ..... “che non abbia il carattere d'imposta sul volume d'affari>>.*

**La chiave di lettura della problematica risiede dunque nel significato e nella portata che la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE ha inteso attribuire al << carattere di imposta sulla cifra di affari>>.**

Ciò precisato, possiamo richiamare ben quattro sentenze significative a riguardo:

### **1) CGUE – Sentenza del 3 ottobre 2006, C-475/03, Banca Popolare di Cremona**

Detta sentenza, volta a disconoscere all'IRAP il carattere di imposta sulla cifra d'affari (malgrado invocata da più parti), così si esprime:

*<< l'art. 33 della VI Direttiva (ora art.401 Dir. 2006/112/CE) deve essere interpretato nel senso che esso NON OSTA al mantenimento di un prelievo fiscale avente le caratteristiche di cui si discute (IRAP-ndr) nella causa principale >> sostanzialmente in quanto non simile all'IVA<sup>2 3</sup>.*

Infatti, **la nozione d'imposta sul volume d'affari deve essere intesa quale imposta “avente le caratteristiche dell'IVA”** così come già statuita in altre sentenze della stessa CGUE fra cui giova ricordare significativamente quelle che seguono.

### **2) CGUE – Sentenza del 13 luglio 1989, C-88/93, Wisselink**

Secondo detta sentenza *<<l'art. 33 della VI Direttiva (ora art. 401 Dirett. Vigente) ha lo scopo di impedire che il funzionamento del sistema comune dell'IVA sia compromesso da provvedimenti fiscali che colpiscano le operazioni commerciali IN MODO ANALOGO a quello che caratterizza*

---

<sup>2</sup> La sentenza della CGUE, c.d. sentenza "IRAP", è stata criticata da più parti in dottrina tanto più che entrambi i due Avvocati Generali, che si sono avvicendati fra loro, hanno espresso, ciascuno autonomamente, un'opinione contraria alla sentenza definitiva la quale, a torto o a ragione, è stata considerata, da molti cultori del diritto UE, una sentenza più "politica" che "giuridica". Ma, tant'è!

*l'IVA>> e << il principio del sistema comune dell'IVA consiste ... nell'applicare ai beni ed ai servizi, fino alla fase della vendita al minuto:*

- *Una imposta generale di consumo*
- *Proporzionale ai prezzi dei beni e dei servizi*
- *Indipendentemente dal numero dei passaggi*
- *Effettuati nella fase di produzione e distribuzione (ossia mediante il sistema di detrazione dell'IVA assolta "a monte" – ndr)>>*

### **3) CGUE – Sentenza del 16 dicembre 1991, C-208/91, Beaulande**

Detta sentenza sancisce proprio la legittimità dell'imposta di registro, applicata in Francia con la coeva applicazione dell'IVA sulla cessione degli immobili.

Infatti, secondo la CGUE, l'imposta di registro:

- a) "non costituisce una imposta generale" poiché riguarda solo beni immobili strumentali e dunque non grava "in via generale" sulle operazioni economiche di uno Stato membro;
- b) Non si tratta di un procedimento di produzione e distribuzione perché l'imposta di Registro è riscossa nel trasferimento al consumatore finale (si tratta di una affermazione che non ha convinto gran parte della dottrina);
- c) Non colpisce alcun "Valore Aggiunto" poiché questo si manifesta solo con l'applicazione di un meccanismo di detrazione che è proprio dell'IVA ma non anche dell'Imposta di Registro (imponibile su tutto il valore del bene immobile).

### **4) CGUE – Sentenza del 12 ottobre 2017, C-549/16, Palais Kaiser Kron srl**

Questa più recente pronuncia della CGUE è stata espressa mediante "Ordinanza" in quanto investita di una questione pregiudiziale già precedentemente risolta la quale viene, in tal modo, non solo confermata ma anche rafforzata.

In tale Ordinanza la CGUE ha riaffermato le seguenti quattro caratteristiche dell'IVA in quanto

- applicata in via generale,
- in modo proporzionale al prezzo negoziato,
- riscossa in ogni fase del procedimento di produzione e distribuzione,
- con detrazione dell'IVA assolta a monte che garantisce la voluta "neutralità" dell'imposta.

L'Ordinanza infine conclude che *<<l'art.401 della Direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che esso NON OSTA ad una imposta di registro proporzionale che colpisce i contratti di locazione di beni immobili strumentali, quale quella prevista dalla normativa nazionale (italiana- ndr) ... anche quando detti contratti siano parimenti soggetti ad IVA>>*.

## **CONCLUSIONI**

Prima di trarre la definitiva conclusione sulla questione che ci occupa, sembra opportuno rammentare che le sentenze della CGUE, al pari delle statuizioni che esse contengono, posseggono il rango, il ruolo e l'efficacia della legge europea, interpretata (in questo caso la Direttiva IVA) sicché prevalgono, alla stregua di quest'ultima, su ogni norma di legge o prassi nazionale che risulti con essere contrastante.

Inoltre, la CGUE si è storicamente assunta un ruolo di marginale "supplenza" del legislatore europeo estendendo talvolta la sua funzione interpretativa oltre i limiti dell'ermeneutica letterale integrandole con interpretazioni teleologiche (o "finalistiche") volte a rendere omogenea l'applicazione del diritto unionale entro il perimetro dell'Unione Europea finalizzandola ad un risultato finale uniforme<sup>3</sup>.

Attesa la realtà giuridica appena ricordata appare dunque chiaro come le sentenze della CGUE siano immediatamente applicabili<sup>4</sup>.

Di conseguenza occorre considerare l'estensione interpretativa dell'art. 401 della Direttiva IVA, come elaborata dalla CGUE, **ALLA STREGUA DI UNA NORMA COGENTE CONTENUTA NELLA DIRETTIVA STESSA**<sup>5</sup>.

E' dunque determinante rilevare che, sul prevalente piano euro-unionale, la vigente direttiva IVA (n. 2006/112/CE) INIBISCE LA COEVA APPLICAZIONE DI QUELLE SOLE IMPOSTE CHE ABBIANO LE STESSA CARATTERISTICHE DELL'IVA quali quelle riportate nelle retrorichiamate sentenze della CGUE ed in particolare nelle sopra esemplificate sentenze "Wisselink" e "Beaulande".

E, conclusivamente, dette sentenze sono state ulteriormente ribadite dalla eloquente Ordinanza sopra citata "Palais KaiserKron srl", attinente, appunto, all'Imposta di Registro di cui principalmente si discute<sup>6</sup>.

**A risultanza della svolta esegesi, OCCORRE CONCLUDERE CHE, IN BASE AL DIRITTO UNIONALE, L'APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA (PROPORZIONALE) DI REGISTRO ITALIANA, NON POSSEDENDO LE CARATTERISTICHE DELL'IVA (sopra precisate), E' "UNIONALMENTE" LEGITTAMA ANCORCHE' APPLICATA SU UNA STESSA OPERAZIONE già ASSOGGETTATA ANCHE AL REGIME DELL'IVA, sia essa imponibile o esente..**

---

<sup>3</sup> Per i limiti di tale principio v. Corte di giustizia, ordinanza 23 novembre 2017, Olympus Italia, C-486/17, EU:C:2017:899.

<sup>4</sup> Così anche la Corte Costituzionale italiana – Sent. 168/1991 e successive.

<sup>5</sup> E' appena il caso di rilevare che le sentenze della CGUE posseggano eguale valenza cogente sia se pronunciate ai sensi dell'art. 267 TFUE (per interpretazione) sia se emesse ai sensi dell'art. 258 TFUE (per infrazione/inadempimento di 8no Stato membro).

<sup>6</sup> Imposta di Registro dell'1% sui canoni di locazione di fabbricati strumentali ex art.40. c 1-bis, TUR

## **B) GENERALE ALTERNATIVITA'/INCOMPATIBILITA' DELLE DUE IMPOSTE (IVA E REGISTRO) SECONDO IL DIRITTO ITALIANO- ECCEZIONI**

Sul piano del diritto nazionale, la generale alternatività dell'IVA rispetto all'imposta di registro è facilmente riscontrabile nell'art. 40 DPR 131/1986 il quale dispone che <<per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa>> e che <<si considerano soggette all'imposta sul valore aggiunto anche le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta a norma dell'art. 7 DPR 633/1972 e quelle di cui al sesto comma dell'art. 21 dello stesso decreto (IVA -ndr)>>.

Dispone infine che a questa regola di alternatività fanno eccezione <<le operazioni esenti ai sensi dell'art. 10, primo comma, numeri 8), 8-bis) e 27-quinques) dello stesso decreto (IVA-ndr) nonché le operazioni di locazione di immobili esenti ai sensi dell'art. 6 Legge 13/05/1999 n. 133 e l'art. 10, secondo comma, del medesimo decreto n. 633/1972>>.

Dalla chiara lettera della legge (art. 40 cit) risulta in modo inequivocabile che il principio di alternatività in commento non richiede che l'operazione considerata sia effettivamente "colpita" o "incisa" dall'applicazione di una aliquota IVA essendo sufficiente che detta operazione rientri nella previsione del regime IVA ossia, in altre parole, che esso rientri nel cd "campo IVA " ancorché esente o comunque detassata ai fini IVA.

Argomentando a contrariis, rientrano nel campo di applicazione dell'imposta di registro le operazioni c.d. "fuori campo IVA" per carenza dei requisiti oggettivi e soggettivi previsti dagli art. 2,3,4 e 5 della legge IVA.

A questo principio di alternatività fanno ovviamente eccezione le operazioni (detassate o meno) le operazioni ivi espressamente previste (detassate o meno) dall'art. 10, primo comma numeri 8), 8-bis) e 27 quinquies) secondo comma nonché le locazioni esenti ex art. 6, Legge 13/5/1999 n. 13 nonché le locazioni di immobili strumentali che sono, appunto, soggette all'aliquota proporzionale dell'1%.

Sul piano di quella giurisprudenza nazionale che intravede l'esistenza di un conflitto normativo fra norma nazionale e norma di diritto UE ovvero che –pur concludendo diversamente- esprimono motivazioni inappropriate, meritano esemplificativa menzione le seguenti pronunce di merito:

- 1) C.T.R. di Milano del 30/05/2017 n. 2387/15/2017

- 2) C.T.P. di Bolzano del 27 /04/2015 (rimessa alla CGUE: Kaiser Kron cit.)
- 3) C.T.R. di Milano del 04/07/2014 n. 3663/24/14
- 4) C.T.R. di Milano del 30/10/2012 n. 140/49/12
- 5) C.T.P. di Milano del 19/10/2011 n. 275/40/11

La prima delle suddette sentenze (C.T.R. di Milano n. 2387/16/2017) conferma che <<non esiste nella suddetta Direttiva (IVA-ndr) un espresso divieto di sovrapposizione di imposte commisurate al volume d'affari>> senza nemmeno riferire che i presupposti dell'imposta sul giro d'affari, indicato dall'art. 401 della Direttiva Europea, non sono desumibili dalla lettera della stessa direttiva, bensì dalle statuizioni della CGUE che rendono la relativa imposta (IVA) compatibile con la coeva applicazione dell'imposta di Registro, come già assodato in precedenza.

In effetti, la sentenza di merito in commento giunge ad una conclusione congruente con quella della CGUE ma fondandola su argomentazioni del tutto inconferenti che, da sole, non possono giustificare la conclusione medesima in linea con le statuizioni di quest'ultima<sup>7</sup>.

Sarà interessante leggere le motivazioni della attesa sentenza della Corte di Cassazione chiamata a pronunciarsi in ordine al contenzioso in commento.

Le altre quattro sentenze sopra richiamate negano tutte una possibile coeva applicazione delle due imposte in quanto poggiano la loro argomentazione sul significato letterale dell'art. 401 della Direttiva attribuendo –di fatto– alla nozione di imposta sul volume di affari, un sostanziale significato di imposta “proporzionale” sul prezzo negoziato quando parimenti assoggettato all'IVA.

E, anche qui, **senza mai curare di fare propri i contrari insegnamenti della CGUE** le cui sentenze -giovi ricordarlo- hanno carattere immediatamente cogente come già ribadito in precedenza.

\*\*\*\*\*

Per completezza di esposizione, valga rilevare che, diversamente dall'Imposta di registro, le imposte ipotecarie e catastali vengono comunque applicate alle cessioni di beni immobili strumentali – ancorché rientranti nella disciplina IVA – anche quando totalmente detassate ai fini della imposta di registro (art. 40 citato), ma che, anche in tal caso, non sembrano emergere conflitti normativi fra norma nazionale e norma di diritto UE.

---

<sup>7</sup> Si veda anche il commento di Paolo Centore in “Quotidiano del Fisco” del 10/08/2017