



STUDIO PIZZANO

COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

www.studiopizzano.it

DOPPIA IMPOSIZIONE FISCALE SUGLI IMMOBILI STRUMENTALI: QUANDO L'IVA E L'IMPOSTA DI REGISTRO COESISTONO

Publicato il 16 Luglio 2024 di Sabatino Pizzano



Nel complesso panorama fiscale italiano, una recente sentenza della Corte di Cassazione ha gettato nuova luce su un tema di grande rilevanza per professionisti e imprese: la tassazione delle locazioni di immobili strumentali. L'ordinanza n. 16109 del 10 giugno 2024 ha infatti stabilito che, per queste specifiche transazioni, l'imposta di registro è dovuta in misura proporzionale anche quando l'operazione è già soggetta a IVA. Questa decisione, che potrebbe sembrare una mera questione tecnica, ha in realtà importanti implicazioni pratiche ed economiche per molti contribuenti.

In questo articolo, esploreremo in dettaglio le ragioni di questa sentenza, il contesto normativo in cui si inserisce e le sue conseguenze concrete, cercando di rendere comprensibili anche ai non addetti ai lavori i complessi meccanismi del nostro sistema tributario.

Il principio di alternatività tra IVA e imposta di registro

Per comprendere appieno la portata della sentenza della Cassazione, è necessario partire da un principio fondamentale del nostro sistema fiscale: l'alternatività tra IVA e imposta di registro. Questo principio, sancito dall'articolo 40 del Testo Unico sull'imposta di registro (DPR n. 131/1986), stabilisce che una stessa operazione non può essere soggetta contemporaneamente a entrambe le imposte in misura proporzionale. In altre parole, se un'operazione è soggetta a IVA, normalmente non dovrebbe essere anche gravata dall'imposta di registro in misura proporzionale. Questo principio è stato a lungo applicato anche alle locazioni di immobili, con l'obiettivo di evitare una doppia imposizione fiscale sullo stesso atto.

Tuttavia, come spesso accade in materia fiscale, esistono eccezioni e deroghe a questa regola generale. Ed è proprio una di queste eccezioni ad essere al centro della sentenza della Cassazione.

La deroga introdotta nel 2006: il caso degli immobili strumentali

Nel 2006, il legislatore ha introdotto una significativa modifica a questo principio di alternatività. Con il decreto legge n. 223 del 4 luglio 2006, convertito poi nella legge n. 248 del 4 agosto 2006, è stata prevista una deroga specifica per le locazioni di immobili strumentali.

Ma cosa si intende esattamente per "immobili strumentali"? Si tratta di quegli immobili che, per le loro caratteristiche, sono destinati ad un uso non abitativo. Più precisamente, rientrano in questa categoria gli immobili classificati o classificabili nei gruppi catastali B, C, D, E e nella categoria A10 (se destinati ad uffici o studi privati).

La nuova normativa ha stabilito che, per le locazioni di questi immobili strumentali, l'imposta di registro deve essere applicata in misura proporzionale (con un'aliquota dell'1%) anche quando l'operazione è già soggetta a IVA. Questa disposizione ha di fatto creato una "doppia imposizione" su queste specifiche transazioni.

Il trattamento IVA delle locazioni di immobili strumentali

Per avere un quadro completo della situazione, è importante comprendere anche il trattamento IVA di queste operazioni. Secondo l'articolo 10 del DPR n. 633/1972 (Testo Unico IVA), le locazioni di immobili strumentali effettuate da soggetti IVA sono, in linea generale, considerate operazioni esenti da IVA. Tuttavia, lo stesso articolo prevede la possibilità per il locatore di optare per l'imposizione IVA. In questo caso, l'operazione diventa imponibile ai fini IVA.

Quindi, riassumendo, abbiamo due possibili scenari:

- Locazione esente da IVA (regime normale)
- Locazione soggetta a IVA (per opzione del locatore)

In entrambi i casi, secondo la nuova normativa, si applica anche l'imposta di registro proporzionale dell'1%.

Un esempio pratico

Per rendere più chiaro il concetto, immaginiamo il caso di un'azienda che affitta un capannone industriale (immobile strumentale) per un canone annuo di 100.000 euro. Scenario 1 (esente IVA):

- Nessuna IVA applicata
- Imposta di registro: 1.000 euro (1% di 100.000)

Scenario 2 (opzione per IVA):

- IVA: 22.000 euro (22% di 100.000)
- Imposta di registro: 1.000 euro (1% di 100.000)

Come si può notare, in entrambi i casi l'imposta di registro è dovuta, indipendentemente dal regime IVA applicato.

La sentenza della Cassazione: conferma della legittimità della doppia imposizione

La sentenza della Cassazione oggetto di questo articolo nasce da un contenzioso tra una società e l'Agenzia delle Entrate. La società aveva richiesto il rimborso dell'imposta di registro proporzionale versata per alcune locazioni di immobili strumentali soggette a IVA, sostenendo che tale doppia imposizione fosse incompatibile con la normativa europea in materia di IVA.

Dopo alterne vicende nei gradi di giudizio inferiori, la Cassazione ha definitivamente respinto la richiesta della società, confermando la legittimità dell'applicazione dell'imposta di registro proporzionale anche per le locazioni di immobili strumentali soggette a IVA. I giudici hanno basato la loro decisione su due punti fondamentali:

- La Corte di Giustizia europea, con un'ordinanza del 12 ottobre 2017, aveva già stabilito che le disposizioni nazionali che prevedono questa doppia imposizione sono compatibili con il sistema comunitario dell'IVA;
- L'imposta di registro non rappresenta un tributo sul volume d'affari e, pertanto, non si configura una duplicazione rispetto all'IVA.

La Cassazione ha inoltre sottolineato che l'imposta di registro proporzionale si applica solo a una ristretta categoria di operazioni e non in modo generalizzato a tutte le transazioni economiche. Questo aspetto è fondamentale per escludere che l'imposta di registro possa essere considerata una "duplicazione" dell'IVA, vietata dalla normativa europea.

Implicazioni pratiche e considerazioni finali

Questa sentenza della Cassazione ha importanti implicazioni pratiche per tutti i soggetti coinvolti in locazioni di immobili strumentali:

- Conferma l'obbligo di versare l'imposta di registro proporzionale dell'1% su queste locazioni, indipendentemente dal regime IVA applicato;
- Chiude definitivamente la porta a eventuali richieste di rimborso dell'imposta di registro già versata in questi casi;
- Sottolinea l'importanza di una corretta pianificazione fiscale, che tenga conto di entrambe le imposte (IVA e registro) nel

valutare i costi complessivi di un'operazione di locazione di immobili strumentali.

In conclusione, questa sentenza ribadisce un principio importante: nel complesso sistema fiscale italiano, possono coesistere imposte diverse sulla stessa operazione, senza che ciò costituisca necessariamente una violazione dei principi del diritto tributario nazionale o europeo.

www.studiopizzano.it

© RIPRODUZIONE RISERVATA