

IMPOSTE INDIRETTE

Locazione di fabbricati strumentali e la deroga al principio di alternatività e registro

di **Mauro Muraca**

Convegno di aggiornamento

Fiscalità indiretta e patrimoniale degli immobili

Scopri di più

L'[articolo 40, D.P.R. 131/1986](#), definisce i **rapporti tra l'Iva e l'imposta di registro**, stabilendo una regola cardine **nell'ambito dell'imposizione indiretta**, ovverosia il c.d. "**principio di alternatività Iva-registro**". Secondo tale regola, **l'imposta di registro** è dovuta nella **misura fissa di 200 euro** (euro 67 per le sole locazioni immobiliari), quando l'operazione risulta essere soggetta ad Iva. Si considerano "soggette ad Iva", anche **le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta** quali, ad esempio, le **operazioni fuori campo Iva**, poiché prive del requisito territoriale ([articoli da 7 a 7-septies, D.P.R. 633/1972](#)), nonché le **operazioni non imponibili, esenti o non soggette ad Iva** ([articolo 21, comma 6, D.P.R. 633/1972](#)).

Il "principio di alternatività Iva – registro" subisce, però, talune deroghe, nell'ambito delle **locazioni di fabbricati strumentali**, le quali, come già [anticipato in un precedente contributo](#), **sono soggette**, a norma dell'[articolo 10, comma 1, n. 8, D.P.R. 633/1972](#), alla **regola generale dell'esenzione Iva**, con **la possibilità di optare** - nel contratto di locazione (e per tutta la sua durata) - per **l'applicazione dell'Iva nella misura ordinaria del 22%**.

È previsto, infatti, che, per le locazioni di fabbricati strumentali, l'imposta di registro si applichi, sempre e comunque, in **misura proporzionale** (e non in misura fissa), anche **se l'operazione risulta imponibile ad Iva**, ovvero **esente da imposta**. Nello specifico, le **locazioni di fabbricati strumentali**, poste in essere da soggetti Iva, scontano **l'imposta di registro proporzionale dell'1%**, a norma della lett. a-bis) dell'[articolo 5, comma 1, della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986](#), **a prescindere dal regime Iva** (di esenzione o imponibilità) **cui risultino soggette**: l'opzione per l'imponibilità Iva, esercitata nel contratto di locazione, **non modifica**, dunque, **l'assetto impositivo ai fini delle imposte di registro**, in quanto il tributo resta dovuto nella misura proporzionale dell'1%, sia nel caso in cui l'operazione di **locazione sia esente da Iva, ovvero imponibile ad Iva per opzione**.

Questa fattispecie rappresenta, come detto, una **deroga al principio di alternatività Iva/Registro**", la cui legittimità è stata **messa in discussione**, in diverse occasioni, **dalla giurisprudenza di merito**, per la quale **l'applicazione dell'imposta di registro in misura**

proporzionale (con l'aliquota dell'1%), ai contratti di locazione di immobili strumentali imponibili Iva, **sarebbe stata in contrasto con l'articolo 401, Direttiva 2006/112/CE**, che **vieta di introdurre o di mantenere imposte**, diritti e tasse, che abbiano il **carattere di imposta sul giro di affari** (C.T. Reg. Lombardia n. 138/49/2012). Del medesimo avviso, anche la successiva sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Milano (C.T. Reg. 4.7.2014 n. 3663/24/14), nel contesto della quale è stato ribadito che la normativa europea **vieta espressamente l'imposta di registro su annualità successive sui contratti "ivati"** e, pertanto, sono state ritenute **illegittime le riprese effettuate dall'Ufficio**. Si legge, infatti, in sentenza, che, *"nel caso di specie, ci si trova di fronte a un contratto di locazione relativo ad immobile strumentale assoggettato ad Iva, per tale motivo le relative imposte di registro successive a quella di registrazione non sono dovute, onde evitare una doppia imposizione fiscale"*.

L'assenza di giudicati di legittimità sull'argomento, unitamente al dubbio che tale imposta, essendo calcolata sulla medesima base imponibile ai fini Iva, comporti, di fatto, una duplicazione di quest'ultima, ha indotto la C.T. Regionale di Bolzano (Ordinanza n. 50/2016) a sottoporre alla **Corte di Giustizia UE** una questione pregiudiziale, in cui veniva chiesto se il citato [articolo 401, direttiva 2006/112/Ce](#) (...), *"debba essere interpretato nel senso che l'imposta sul valore aggiunto e l'imposta di registro (a carico dei contratti di locazione di beni strumentali ...) possono essere riscosse in modo cumulativo"* e se l'imposta di registro *"abbia il carattere di un'imposta sul volume di affari"*.

Pronunciandosi sulla questione, con **sentenza 12.10.2017 Causa C-549/16**, la Corte di Giustizia UE ha statuito che l'articolo 401, direttiva 2006/112/Ce, **non osta all'applicazione dell'imposta di registro proporzionale** (1%) ai contratti di locazione di immobili strumentali imponibili Iva e che **tale cumulo** (Iva e imposta di registro) **non è nemmeno vietato dall'articolo 401, direttiva 2006/112/Ce**, in quanto tale norma consente l'applicazione di imposte su forniture di beni e prestazioni di servizi che non **abbiano natura di imposte sul volume d'affari**. Viene, al riguardo, affermato che **all'imposta di registro mancano i caratteri essenziali dell'Iva** (tra cui l'applicazione generalizzata) e che **l'imposta di registro si applica sugli atti** indicati dal D.P.R. 131/1986. In coerenza con quanto affermato dalla Corte di Giustizia UE, anche la successiva giurisprudenza di merito, che ha ribadito la **legittimità dell'imposta di registro nazionale applicata nella misura dell'1%** sui contratti di locazione di fabbricati strumentali (e relative pertinenze) **anche se soggetti ad Iva**, in quanto **l'imposta di registro non coincide con l'Iva, non avendone alcune caratteristiche essenziali** (C.T. Reg. Lombardia n. 14/5/2020).