



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI LOMBARDIA

SEZIONE 15

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	GIORDANO	DOMENICO	Presidente e Relatore
<input type="checkbox"/>	GENTILI	CLAUDIA	Giudice
<input type="checkbox"/>	MAFFEY	MARIA TERESA	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 2065/2016
depositato il 06/04/2016

- avverso la sentenza n. 9313/2015 Sez:23 emessa dalla Commissione Tributaria
Provinciale di MILANO
contro:

difeso da:

proposto dall'appellante:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE I DI MILANO

Atti impugnati:

CARTELLA DI PAGAMENTO n° 06820130216463960000 REGISTRO 2006
CARTELLA DI PAGAMENTO n° 06820130216463960000 REGISTRO 2007
AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 06/3T/010055/000/001/2011/011 REGISTRO 2011

SEZIONE

N° 15

REG.GENERALE

N° 2065/2016

UDIENZA DEL

29/05/2017 ore 15:00

N°

2387/2017

PRONUNCIATA IL:

29/05/2017

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

30/05/2017

Il Segretario

ASSISTENTE TRIBUTARIO
Salvatore CAVALERI

FATTO e DIRITTO

1) Con atto di appello depositato in data 6 aprile 2016, l'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale I di Milano - Ufficio Legale, ha impugnato la decisione della Commissione Tributaria Provinciale di Milano, sezione 23, n. 9313, pubblicata in data 18 novembre 2015, che ha accolto i ricorsi riuniti proposti dalla _____ avverso l'avviso di liquidazione n. 06/3T/010055/000/001/2011/011, per imposte di Registro 2011 e avverso le cartelle di pagamento che si affermano derivanti da detto avviso.

La sentenza ha accolto i ricorsi riuniti, condividendo la tesi proposta dalla contribuente, secondo cui la richiesta contenuta nell'avviso di liquidazione di pagamento in misura proporzionale di registro dell'1%, in relazione a locazione già assoggettata ad IVA di beni immobili strumentali, fondata sull'art. 35 del D.L. n. 223/2006, sarebbe in contrasto con la Direttiva Comunitaria n. 112 del 28.11.2006, che vieterebbe espressamente la sovrapposizione di imposte commisurate al volume d'affari, come nel caso di specie, in cui ci sarebbe sovrapposizione tra l'IVA e l'imposta proporzionale di registro. La sentenza ha quindi disposto l'annullamento dell'avviso di liquidazione e delle cartelle impugnate.

Nell'atto di appello, l'Agenzia contesta il ritenuto contrasto con la Direttiva Comunitaria n. 112 del 28.11.2006 e richiama la sentenza della Corte di Giustizia del 16 dicembre 1992 resa nel procedimento C-208/91, afferente la legittimità dell'imposta di registro su un acquisto di beni immobili soggetto ad IVA, nonché sentenze favorevoli di Commissioni Provinciali e Regionali. L'appellante deduce altresì l'assoluta confusione operata dal primo giudice con riguardo alle cartelle di pagamento che conseguono a due diversi avvisi di liquidazione, relativi allo stesso contratto pluriennale di locazione, ma a diverse annualità d'imposta; si tratta, in particolare, della cartella riferita al 2006 emessa in conseguenza dell'avviso di liquidazione confermato con sentenza CTR n. 147/50/13 passata in giudicato, che dunque è impossibile annullare e della cartella di pagamento per l'annualità 2007 già oggetto di provvedimento di sgravio dell'ufficio per effetto della sentenza sfavorevole della CTR cui l'ufficio ha prestato acquiescenza in considerazione dell'esiguità del valore controverso. Conclude chiedendo la riforma della sentenza impugnata e, in accoglimento dell'appello, la conferma della legittimità della pretesa contenuta nell'avviso di liquidazione e nella cartella di pagamento afferente l'annualità d'imposta 2006.

La Società appellata si è costituita in giudizio, depositando controdeduzioni in data 20 maggio 2016, in cui assume la non pertinenza alla fattispecie della sentenza della Corte di Giustizia invocata dall'Ufficio e la correttezza della sentenza impugnata, richiamando sentenze di merito ad essa favorevoli, secondo cui l'imposta proporzionale nella misura dell'1% sul canone di locazione di beni strumentali, prevista dall'art. 32 del D.L. n. 223/2006, sarebbe in palese ed evidente contrasto con l'art. 401 della Direttiva 2006/112/CE del 28.02.2006, che vieta l'introduzione di imposte di registro che abbiano la natura di imposte sul volume di affari IVA. Conclude, chiedendo la conferma dell'impugnata decisione e l'annullamento dell'avviso di liquidazione, con condanna dell'Agenzia al pagamento delle spese di lite.

Con memoria depositata in data 17 maggio 2017, in vista dell'udienza odierna, la Società contribuente ha insistito sulla propria tesi, producendo altre sentenze di merito favorevoli.

Alla pubblica udienza odierna, sono stati presenti i difensori delle parti,

i quali hanno insistito sulle proprie istanze e conclusioni e la causa é stata affidata alla decisione del Collegio.

2) L'appello dell'Agencia é fondato e merita accoglimento, per le ragioni di seguito esposte.

L'avviso di liquidazione di imposta ed irrogazione sanzioni era relativo ad un contratto di locazione di un immobile ad uso commerciale, stipulato dalla _____ in qualità di locatore, che per il suddetto contratto di locazione non aveva corrisposto l'imposta di registro per l'annualità 2011.

La fonte normativa dell'obbligo di pagamento é l'art. 35 del D.L. n. 223 del 2006, che ha assoggettato all'imposta proporzionale di registro le locazioni di immobili strumentali, ancorché assoggettate all'imposta sul valore aggiunto, di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, rappresentate da locazioni e affitti, relative cessioni, risoluzioni e proroghe, di terreni e aziende agricole, di aree diverse da quelle destinate a parcheggio di veicoli, per le quali gli strumenti urbanistici non prevedono la destinazione edificatoria, e di fabbricati, comprese le pertinenze, le scorte e in genere i beni mobili destinati durevolmente al servizio degli immobili locati e affittati, escluse le locazioni, per le quali nel relativo atto il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione, di fabbricati abitativi effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia (omissis).

La tesi del primo giudice, secondo cui la fonte normativa posta dall'Agencia a fondamento della pretesa sarebbe in contrasto con la Direttiva Comunitaria n. 112/2006, non é condivisibile.

Come già affermato da questa Sezione in caso analogo, non esiste nella Direttiva suddetta un espresso divieto di sovrapposizione di imposte commisurate al volume d'affari, mentre é prevista la concessione di una franchigia ai soggetti passivi che abbiano un volume d'affari di un determinato importo (art. 285).

La Suprema Corte ha in più occasioni (Cassazione civile, sez. trib., n. 4613/9.03.2016, n. 19484/2009, 22243/2009, nn. 912/2006, 17226/2006) affermato il seguente principio: "In tema di IVA, per verificare se una determinata operazione attiva rientri o meno nell'attività propria di una società, ai fini dell'inclusione nel calcolo della percentuale d'imposta detraibile in relazione al compimento di operazioni esenti (cosiddetto "pro rata"), occorre avere riguardo non già all'attività previamente definita dall'atto costitutivo come oggetto sociale, ma a quella effettivamente svolta dall'impresa: ai fini dell'imposta, rileva infatti il volume d'affari del contribuente, costituito dall'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi dallo stesso effettuate, e quindi l'attività in concreto esercitata."

Secondo poi la Corte giustizia UE, sez. I, n. 440/24.10.2013, il principio della proporzionalità dell'IVA si può riferire unicamente alla base imponibile. Sebbene la base imponibile corrisponda nella maggior parte dei casi al prezzo che il consumatore finale deve corrispondere in cambio della prestazione di un servizio o della cessione di un bene, deriva dalla formulazione stessa dell'articolo 73 della direttiva IVA che non è sempre e necessariamente così. Infatti, ai sensi di tale articolo, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo «versato» al prestatore per un'operazione, da parte

del destinatario «o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni». Perciò la base imponibile è determinata da quello che il soggetto passivo percepisce realmente come corrispettivo e non da quello che un destinatario determinato versa in un caso concreto (la Corte UE richiama, in particolare, sentenza del 19 giugno 2003, First Choice Holidays, C-149/01, Racc. pag. I-6289, punti da 28 a 31 e giurisprudenza ivi citata).

Sempre la Corte giustizia UE (sez. VII, n. 211/16.03.2017) ha di recente anche affermato che l'articolo 183, primo comma, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010, deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa nazionale che limita la compensazione di taluni debiti tributari con crediti d'imposta sul valore aggiunto a un importo massimo determinato, per ogni periodo d'imposta, a condizione che l'ordinamento giuridico nazionale preveda comunque la possibilità per il soggetto passivo di recuperare tutto il credito d'imposta sul valore aggiunto entro un termine ragionevole.

Per quanto finora esposto, si può affermare che le nuove disposizioni normative non hanno modificato la disciplina dell'imposta di registro applicabile ai contratti di locazione di fabbricati, essendo la misura dell'imposta per i contratti di locazione di fabbricati ad uso abitativo (soggetti a registrazione in termine fisso se di durata superiore a 30 giorni) differente a seconda del regime IVA applicabile.

In particolare:

se il contratto è esente da IVA, si applica l'imposta di registro in misura proporzionale (2 per cento);

se il contratto è imponibile ad IVA (in quanto il locatore ha espresso l'opzione in tal senso), l'imposta di registro è dovuta in misura fissa (67,00 euro).

Per contro, le locazioni di immobili strumentali, in deroga al principio di alternatività IVA/registro - ai sensi del combinato disposto dell'art. 40 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 e dell'art. 5, comma 1, lett. a-bis), della Tariffa, parte prima, del medesimo testo unico - scontano l'imposta di registro in misura proporzionale (1 per cento) indipendentemente dal regime IVA di imponibilità o di esenzione al quale la locazione è soggetta.

Pertanto, in relazione ai contratti di locazione di fabbricati strumentali in corso di esecuzione al 26 giugno 2012, la modifica del regime fiscale dei canoni non comporta alcun effetto sotto il profilo dell'imposta di registro.

In considerazione di quanto esposto, in assenza di giurisprudenza di legittimità sul punto e in presenza solo di sentenze di merito non concordi, questo Collegio, non ravvisando un evidente contrasto tra la legge nazionale e la Direttiva Comunitaria, che potrebbe giustificare la disapplicazione delle disposizioni dell'ordinamento interno incompatibili con il diritto comunitario, ritiene che nel caso di specie il pagamento dell'imposta dovesse essere applicato in misura proporzionale, come correttamente stabilito nell'avviso impugnato.

L'appello dell'Agenzia è fondato anche in relazione alla cartella esattoriale relativa all'imposta di registro 2006, la cui debenza è indiscutibile essendosi formato il giudicato sul punto.

Ciò posto, l'appello dell'Agenzia deve essere accolto.

I contrasti nella giurisprudenza di merito configurano le gravi ed

eccezionali ragioni per compensare le spese di lite.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Regionale, sez. 15, definitivamente pronunciando

accoglie l'appello dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale I di Milano - Ufficio Legale e, per l'effetto, in riforma della sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Milano, sezione 23, n. 9313, pubblicata in data 18 novembre 2015, conferma l'avviso di liquidazione n. 06/3T/010055/000/001/2011/011, per imposte di Registro 2010 e la cartella di pagamento n. 068.2013.0216463960.000 nella parte relativa all'anno d'imposta 2006.

Compensa le spese.

Così deciso in Milano, nella Camera di Consiglio del 29 maggio 2017

Presidente estensore

