



Datum van inontvangstneming : 06/12/2016

**Zaak C-549/16**

**Verzoek om een prejudiciële beslissing**

**Datum van indiening:**

31 oktober 2016

**Verwijzende rechter:**

Commissione tributaria di Secondo Grado di Bolzano (Italië)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

14 oktober 2016

**Verzoekende partij:**

Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale Ufficio controlli di Bolzano

**Verwerende partij:**

Palais Kaiserkron Srl

---

DE COMMISSIONE TRIBUTARIA DI SECONDO GRADO

DI BOLZANO

SEZIONE 1

[OMISSIS]

heeft de volgende

**BESCHIKKING**

gegeven

- op beroep nr. 119/2015

ingediend op 22/12/2015

- tegen beslissing nr. 91/2015 van de Commissione Tributaria di I GRADO di BOLZANO, Sez. 2

tegen:

PALAIS KAISERKRON - S.R.L.

[OMISSIS]

[OMISSIS]

[OMISSIS]

**ingesteld door de verzoekende partij:**

AGENZIA DELLE ENTRATE, DIREZIONE PROVINCIALE UFFICIO  
CONTROLLI BOLZANO

[OMISSIS]

**Bestreden handelingen:**

STILZWIJGENDE AFWIJZING nr. DD. 22.01.13 REGISTER 2013

[Or. 2]

VERZOEK OM EEN PREJUDICIËLE BESLISSING VAN HET HOF VAN  
JUSTITIE VAN DE EUROPESE UNIE

Feiten en juridische context

- 1 Voorwerp van het onderhavige geschil is het beroep tegen de stilzwijgende afwijzing van het verzoek tot teruggave, de dato 22.01.2013, van de registratieheffing voor een bedrag van in totaal 19 747,97 EUR betaald voor de registratie van een aantal contracten voor de verhuur van onroerende kapitaalgoederen en toebehoren tegen een tarief van 1 % van de jaarlijkse huurprijs krachtens artikel 5, lid 1, sub a bis – Tarieflijst – deel een – decreto del Presidente della Repubblica (presidentieel decreet; hierna: „DPR”) nr. 131 van 26 april 1986. Als enig middel is aangevoerd dat die belasting enkel betaald is uit voorzorg, omdat het geciteerde artikel 5 van de tarieflijst strijdig zou zijn met artikel 401 van richtlijn 2006/112/EG, voor zover de proportionele registratieheffing ten belope van 1 % van de huurprijs van onroerende kapitaalgoederen die onderworpen zijn aan btw (*belasting over de toegevoegde waarde*) het karakter zou hebben van een omzetbelasting, terwijl de richtlijn in kwestie lidstaten verbiedt belastingen in te voeren met het karakter van een omzetbelasting, om de simpele reden dat een dergelijke belasting op gemeenschapsniveau reeds bestaat, namelijk de btw.
- 2 De Commissione Tributaria di primo grado di Bolzano (commissie voor belastinggeschillen in eerste aanleg Bolzano) heeft het beroep, onder verwijzing naar uitspraken van andere commissies voor belastinggeschillen, toegewezen bij beslissing nr. 91/02/15, uitgesproken op [Or. 3] 27 april 2015 en neergelegd op 18 mei 2015. Deze rechter heeft vastgesteld dat „*de registratieheffing van 1 % kennelijk het karakter heeft van omzetbelasting, omdat deze belasting niet alleen,*

*evenals de btw, naar evenredigheid wordt geheven maar ook eenzelfde belastinggrondslag hanteert, namelijk de huurprijs, en slechts afwijkt van de btw doordat de registratieheffing niet neutraal is, nu er geen met de btw vergelijkbaar mechanisme voor de aftrek van voorbelasting is. Dit laatste verschil versterkt de kwalificeerbaarheid van registratieheffing als omzetbelasting, zodat zij in strijd is met artikel 401 van de btw-richtlijn, omdat de belastingplichtige voor eenzelfde handeling, op basis van eenzelfde belastinggrondslag, twee belastingen zou moeten betalen doordat de wetgever substantieel is afgeweken van het beginsel van de alternativiteit btw – registratieheffing, zoals neergelegd in artikel 40 van DPR nr. 131/86”.*

- 3 Tegen die uitspraak heeft de Agenzia delle Entrate di Bolzano beroep aangetekend, aanvoerende dat lid 1 bis van artikel 40 van DPR nr. 131 van 26 april 1986, zoals gewijzigd bij decreto legge (voorlopig wetsbesluit; hierna: „d.l.”) nr. 223 van 4 juli 2006, dat ratione temporis van toepassing is, bepaalt dat over de verhuur van onroerende kapitaalgoederen krachtens artikel 10, lid 1, sub 8, van DPR nr. 633 van 26 oktober 1973 de proportionele registratieheffing wordt geheven, ook al is deze handeling onderworpen aan de btw. Artikel 5, lid 1, sub a bis, van de tarieflijst, deel een, bij **[Or. 4]** DPR nr. 131/1986 bepaalt dat de belasting in een dergelijk geval gelijk is aan 1 %.

Het beginsel van alternativiteit btw/registratieheffing is afgezwakt door inwerkingtreding van d.l. nr. 223 van 4 juli 2006, omgezet in wet nr. 248 van 4 augustus 2006. Door de inwerkingtreding van deze regeling is niet voor alle handelingen die binnen het bereik van de btw vallen registratieheffing verschuldigd. In het bijzonder handelingen aangaande de verhuur van belastbare en van btw vrijgestelde onroerende kapitaalgoederen zijn onderworpen aan een registratieheffing van 1 %.

Overigens geldt sinds de wijziging bij d.l. nr. 83 van 22 juni 2012, omgezet in wet nr. 134 van 7 augustus 2012, waarbij het btw-stelsel voor de verhuur en levering van gebouwen zoals neergelegd in artikel 10, lid 1, leden 8, 8 bis en 8 ter, van DPR nr. 633/72, is vernieuwd, voor de verhuur van onroerende kapitaalgoederen de algemene regel dat btw-vrijstelling de norm is en de belastingplichtige, als verhuurder, kan opteren voor toepassing van belasting over de huurovereenkomst.

Wat betreft registratieheffing volgt uit artikel 40 van de Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro (geconsolideerde tekst houdende de bepalingen omtrent de registratieheffing), goedgekeurd bij DPR nr. 131/86, juncto artikel 5, lid 1, sub a bis, van de Tarieflijst, deel een, bij dezelfde regeling, ook na eerdergenoemde normswijziging, dat de verhuur van onroerende kapitaalgoederen, ongeacht of **[Or. 5]** het regime van optionele belasting of vrijstelling van de btw wordt toegepast, onderworpen is aan een tarief van 1 %.

Daarmee heeft de nationale wetgever, hoewel hij heeft ingegrepen in de btw-regeling, opnieuw bevestigd dat de eerder genoemde verhuur van onroerende

kapitaalgoederen onderworpen is aan het proportionele tarief van de registratieheffing.

Het door de wetgever nagestreefde model, op zichzelf rechtmatig, is niet strijdig met het gemeenschapsrecht, aangezien de registratieheffing, in tegenstelling tot wat de rechters in eerste aanleg oordeelden in de beslissing waarvan beroep, niet het karakter van een omzetbelasting heeft.

De registratieheffing treft, als belasting over op schrift gestelde handelingen, inderdaad bepaalde rechtshandelingen die een indicatie vormen van de draagkracht en is zeker geen omzetbelasting.

Bij de registratieheffing wordt de draagkracht van een belastingplichtige afgeleid uit de verrichting van rechtshandelingen die bepaalde, volgens de wetgever relevante, gevolgen sorteren, waarbij verondersteld wordt dat die handelingen een aanwijzing zijn van welstand en duiden op economische kracht.

De belasting in kwestie betreft een heffing door de staat die de draagkracht van een bepaald rechtssubject uit de rechtsorde treft, welk rechtssubject door een bepaalde handeling aangeeft belang te hebben bij de rechtsgevolgen die die handeling sorteert of kan sorteren.

De btw is echter een indirecte belasting omdat die niet direct [Or. 6] het vermogen of het inkomen van een rechtssubject treft, maar consumptie belast, een andere indicator van zijn draagkracht (artikel 53 Italiaanse grondwet) die op indirecte wijze welstand aangeeft; belastingplichtig voor de btw zijn niet consumenten, namelijk zij die blijk geven van een bepaalde draagkracht waarop de belasting ziet, maar ondernemers en beoefenaren van kunsten en vrije beroepen; in algemene zin wordt deze belasting toegepast op handelingen die goederen en diensten tot voorwerp hebben; zij is evenredig aan de prijs die de belastingplichtige ontvangt als tegenprestatie van geleverde goederen en diensten; de bedragen die tijdens de voorafgaande schakels van het productieproces zijn afgedragen, worden afgetrokken van de verschuldigde belasting (aftrek van voorbelasting), zodat de belasting slechts wordt geheven over de toegevoegde waarde in elke afzonderlijke fase (neutraliteit) en de (economische) last uiteindelijk wordt gedragen door de consument.

- 4 De belastingplichtige voert aan dat er geen twijfel mogelijk is aangaande het feit dat de uitgangspunten voor de toepassing bij registratieheffing en btw verschillend zijn. De vraag betreft echter uitsluitend de belasting op contracten voor de verhuur van onroerende kapitaalgoederen, die de essentiële kenmerken van een omzetbelasting heeft en derhalve in strijd is met artikel 401 van communautaire richtlijn 2006/112/EG.

Opgemerkt wordt dat de onderwerping van de huurprijs van een onroerend kapitaalgoed aan een proportionele registratieheffing van 1 % in strijd is met het verbod krachtens artikel 401 van de citeerde richtlijn om omzetbelastingen te heffen [Or. 7] voor zover er „geen twijfel kan zijn over het feit dat de verhuur van

*het onroerende goed in kwestie invloed heeft gehad op de omzet voor de btw en inherent is aan de door de belastingplichtige vennootschap verrichte activiteiten*” en dat toepassing van de registratieheffing over dezelfde belastinggrondslag (de huurprijzen) de belasting derhalve zou verdubbelen.

De loutere omstandigheid dat de belastingen volgens verschillende belastingmodaliteiten worden geheven en dat, meer bepaald, de registratieheffing, in tegenstelling tot de btw, geen mechanisme kent voor de aftrek van voorbelasting, is niet voldoende om het argument van belastingverdubbeling te weerleggen, zoals vastgesteld in de beslissing van de Commissione di I grado di Bolzano. Derhalve is het opportuun om het arrest van 31 maart 1992, C-200/90, Dansk Denkavit en Poulsen Trading, aan te halen, zoals reeds in het inleidende beroep, waaruit volgt dat een belasting, om als „omzetbelasting” beschouwd te kunnen worden, niet noodzakelijkerwijs volledig gelijk hoeft te zijn aan de btw.

Het ligt in de rede dat toepassing van de registratieheffing, indien deze volledig gelijk zou zijn aan de btw, beschouwd zou kunnen worden als een feitelijke verhoging van het tarief, een hypothese die volledig zou stroken met de communautaire regelgeving, die niet voorziet in een maximumtarief.

In het licht van het bovenstaande is het van belang om opnieuw vast te stellen dat de registratieheffing over huurcontracten, **[Or. 8]** juist omdat zij op enkele punten niet gelijk is aan de btw en derhalve niet volledig daarmee overlapt, beschouwd dient te worden als strijdig met artikel 401 van richtlijn 2006/112/EG. In casu drukt de registratieheffing op huurprijzen, die de tegenprestatie vormen voor de verhuur van het onroerende kapitaalgoed door de belastingplichtige. Het is duidelijk dat de verhuur van het onroerende goed tot de bedrijfsactiviteiten van de onderneming behoort en daarmee haar omzet beïnvloedt.

- 5 De verwijzende rechter is van oordeel dat bij oplegging van indirecte belasting over de verhuur van onroerende kapitaalgoederen rekening gehouden dient te worden met de verhouding tussen btw en registratieheffing.

De registratieheffing dient namelijk beschouwd te worden als een niet-persoonlijke indirecte belasting over zakelijke transacties, met tarieven die voornamelijk proportioneel zijn (kwalificeerbaar als belasting, die vloeit in de algemene middelen) maar ook vast (kwalificeerbaar als retributie, bestemd voor bijzondere doeleinden), die de draagkracht treft zoals die kan worden afgeleid uit de registratie van vermogensrechtelijke rechtshandelingen en andere rechtshandelingen van allerlei aard.

De belasting over de toegevoegde waarde is een indirecte belasting die drukt op consumptie (levering van goederen of verlening van diensten) en niet op personen; wat het kwantitatieve aspect betreft, komt de opbrengst ten goede van de staat.

Artikel 401 van richtlijn 2006/112/EG bepaalt: „*Onverminderd andere communautaire bepalingen vormen de bepalingen van deze richtlijn geen beletsel voor de handhaving of invoering door een [Or. 9] lidstaat van belastingen op*

*verzekeringsovereenkomsten en op spelen en weddenschappen, alsmede van accijnzen, registratierechten en, meer in het algemeen, van alle belastingen, rechten en heffingen die niet het karakter van een omzetbelasting bezitten, mits de heffing van deze belastingen, rechten en heffingen in het verkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geeft tot formaliteiten in verband met grensoverschrijding.”*

Artikel 40 van DPR nr. 131 van 26 april 1986 (geconsolideerde tekst houdende bepalingen omtrent de registratieheffing), zoals gewijzigd, regelt het beginsel van de alternativiteit registratieheffing/btw (voor handelingen onderworpen aan de btw geldt in dat geval geen proportioneel maar een vast tarief). Het alternativiteitsbeginsel geldt voor alle handelingen binnen het toepassingsgebied van de btw en derhalve niet alleen voor belastbare handelingen, maar ook voor vrijgestelde en niet-belastbare handelingen. In afwijking van het alternativiteitsbeginsel bepaalt artikel 40 echter tevens dat op verhuur van onroerende kapitaalgoederen een proportionele registratieheffing van toepassing is, hoewel deze verhuur, krachtens artikel 10, eerste alinea, punt 8, van DPR nr. 633 van 26 oktober 1972, aan belasting over de toegevoegde waarde onderworpen is.

Op de verhuur van onroerende kapitaalgoederen door btw-plichtigen is – in afwijking van het alternativiteitsbeginsel btw/registratieheffing – ook de proportionele registratieheffing (1 %) van toepassing, ongeacht het btw-regime (belastbaarheid of vrijstelling) waaraan de verhuur is onderworpen.

**[Or. 10]**

Onbetwist blijft dat verhuur van onroerend goed een handeling is die aan de btw is onderworpen en dat de opbrengst van invloed is op de omzet, [of] beter gezegd op de winst- en verliesrekening, van de btw-plichtige huurders.

- 6 De verwijzende rechter is bekend met de uitspraken van het Hof (zaak C-475/03), waarbij dat verklaart dat artikel 33 van de Zesde richtlijn (nu artikel 401) aldus „moet [...] worden uitgelegd dat het niet in de weg staat aan de handhaving van een fiscale heffing met kenmerken als die van de [IRAP]”, omdat die heffing niet gelijk is aan de btw. Het begrip omzetbelasting moet namelijk uitgelegd worden als een belasting met de kenmerken van de btw, zoals reeds in eerdere uitspraken door het Hof is vastgesteld, waaronder het arrest van 13 juli 1989, gevoegde zaken 93/88 en 94/88, waarin het Hof vaststelt dat „artikel 33 van de Zesde richtlijn [thans artikel 401 van richtlijn 2006/112] ten doel heeft te beletten dat de werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel in gevaar wordt gebracht door fiscale maatregelen [...] die het goederen- en dienstenverkeer belasten en waardoor handelstransacties op een zelfde wijze worden getroffen als door de btw” en dat „het gemeenschappelijke btw-stelsel [berust] op het beginsel dat van goederen en diensten tot de kleinhandelsfase een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke [...] evenredig is aan de prijs van die goederen en diensten,

*zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het productie- en distributieproces [...] plaatsvonden”.*

De btw is algemeen van toepassing op transacties betreffende goederen of diensten; zij is evenredig aan de prijs van die goederen en diensten, ongeacht het aantal verrichte transacties; zij wordt geheven in elk stadium van het [Or. 11] productie- en distributieproces; zij wordt geheven over de toegevoegde waarde van de goederen en diensten doordat de over een transactie verschuldigde belasting wordt berekend onder aftrek van die welke bij de vorige transactie is betaald (zie arrest Hof van Justitie van 9 maart 2000, C-437/97).

- 7 In casu stelt de belastingplichtige dat de registratieheffing krachtens artikel 40 van DPR nr. 131/1986 en artikel 5 van de tarieflijst bij DPR nr. 131 van 26 april 1986 (geldende tekst) ook is toegepast bij het registreren van contracten voor de verhuur van onroerende kapitaalgoederen waarvan de opbrengsten onderworpen zijn aan de belasting over de toegevoegde waarde (btw). Deze belastingheffing beïnvloedt de omzet van de huurder, omdat de registratieheffing, net als de btw, niet alleen proportioneel is, maar ook dezelfde belastinggrondslag hanteert, namelijk de huurprijs. In tegenstelling tot de btw is de registratieheffing echter niet neutraal, vanwege het ontbreken van de mogelijkheid van aftrek van voorbelasting, die wel voorzien is bij de belasting over de toegevoegde waarde. De registratieheffing is kennelijk in strijd met artikel 401 van richtlijn 2006/112/EG, aangezien de belastingplichtige voor dezelfde handeling en op basis van dezelfde belastinggrondslag twee belastingen dient te betalen, namelijk de belasting over de toegevoegde waarde en de registratieheffing.
- 8 De Agenzia delle Entrate stelt daarentegen dat het door de Italiaanse wetgever nagestreefde model niet strijdig is met [Or. 12] de communautaire regelgeving, aangezien de registratieheffing niet het karakter van omzetbelasting heeft: als heffing over een op schrift gestelde handeling belast zij specifieke rechtshandelingen die een indicatie vormen van de draagkracht en houdt zij zeker geen verband met de omzet.
- 9 Vanwege de hierboven uiteengezette overwegingen is de verwijzende rechter van mening dat het noodzakelijk is het Hof van Justitie van de Europese Unie te verzoeken om een uitspraak over de vraag of artikel 401 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over toegevoegde waarde aldus moet worden uitgelegd dat de belasting over de toegevoegde waarde en de registratieheffing (over contracten voor de verhuur van onroerende kapitaalgoederen als bedoeld in artikel 40 en in artikel 5, lid 1, sub a bis, van de Tarieflijst, deel een, bij decreto del Presidente della Repubblica nr. 131 van 26 april 1986) cumulatief geïnd mogen worden of aldus dat laatstgenoemde belasting het karakter heeft van omzetbelasting.
- 10 Het is evident dat de prejudiciële verwijzing relevant is voor de beslechting van het geding omdat een eventueel antwoord op de prejudiciële vraag in de in de



motivering aangegeven zin zou kunnen betekenen dat de middelen waarmee schending van het Europese recht wordt betwist, worden verworpen.

Het Hof van Justitie heeft bevestigd dat de nationale rechter in geval van nationale regelgeving die strijdig is met communautaire regelgeving verplicht is de volle werking van het **[Or. 13]** gemeenschapsrecht te garanderen, door op eigen gezag elke daarmee strijdige bepaling van nationaal recht buiten toepassing te laten (zaak 106/77, doc. 84).

Wanneer bij een belastingrechter een zaak aanhangig wordt gemaakt waarin de toepassing van communautair recht vragen oproept, [kan] hij, net als elke andere nationale rechter, het Hof verzoeken uitspraak te doen over de geldigheid of de uitlegging van Europese regelgeving (artikel 267 VWEU, doc. A2, en artikel 19 VWEU, doc. A3).

- 11 [OMISSIS] [standaardformules]
- 12 De behandeling van de zaak wordt geschorst [OMISSIS] **[Or. 14]** [OMISSIS] [standaardformules]

#### Beslissing

De Commissione Tributaria di secondo grado di Bolzano schort de einduitspraak met betrekking tot het beroep op en [OMISSIS]

- verzoekt het Hof van Justitie van de Europese Unie krachtens artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie om een prejudiciële beslissing over de hierboven weergegeven vraag;
- [OMISSIS]
- [OMISSIS]
- [OMISSIS] [standaardformules]

Aldus gegeven te Bolzano [OMISSIS] op 14 oktober 2016.

[OMISSIS]