

Giurisprudenza

Corte Ue, detrazioni Iva possibili anche con pro-rata diversi

24 Dicembre 2008

È la conclusione a cui è pervenuta la Corte di Giustizia europea con la sentenza pronunciata nei giorni scorsi

Thumbnail
Image not found or type unknown

Con la sentenza del 18 dicembre 2008, resa nel procedimento C-488/07, la Corte di Giustizia dell'Unione europea ha stabilito, in materia di Iva, che gli Stati membri non sono tenuti ad applicare la regola di arrotondamento prevista all'articolo 19, n. 1, secondo comma, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/Cee, dettata ai fini dell'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, allorché il pro-rata del diritto a detrazione dell'imposta a monte venga calcolato secondo uno dei metodi speciali di cui all'articolo 17, n. 5, terzo comma, lett. a), b), c) o d), di tale direttiva.

L'origine della controversia

La controversia che ha portato alla decisione è insorta tra una società scozzese, la cui attività principale consiste nella prestazione di servizi bancari e di altri servizi finanziari, e l'autorità competente nel Regno Unito in materia di riscossione dell'imposta sul valore aggiunto, relativamente all'estensione del diritto a detrazione dell'importo dell'Iva dovuta da tale società. La domanda di pronuncia pregiudiziale verte, dunque, sull'interpretazione degli articoli 17, n. 5, terzo comma, e 19, n. 1, secondo comma, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative sistema comune di imposta sul valore aggiunto, base imponibile uniforme.

Il calcolo del pro-rata di detrazione

Premesso che secondo la direttiva il calcolo del pro-rata di deduzione deve essere effettuato in modo analogo in tutti gli Stati membri, l'articolo 17, n. 5, prevede che, per i beni e i servizi utilizzati

da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a deduzione sia per operazioni che non conferiscono tale diritto, la deduzione è ammessa soltanto per il pro-rata dell'imposta sul valore aggiunto relativo alla prima categoria di operazioni. Dopo aver precisato che detto pro-rata è determinato, secondo il successivo articolo 19, per il complesso delle operazioni compiute dal soggetto passivo, il medesimo articolo 17, n. 5, terzo comma, alle lettere da a) a d) stabilisce, però, che gli Stati membri possono comunque: autorizzare il soggetto passivo a determinare un prorata per ogni settore della propria attività, se vengono tenute contabilità distinte per ciascun settore; obbligare il soggetto passivo a determinare un prorata per ogni settore della propria attività ed a tenere contabilità distinte per ciascuno di questi settori; autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la deduzione in base all'utilizzazione della totalità o di una parte dei beni e servizi; autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la deduzione secondo la norma di cui al primo comma relativamente a tutti i beni e servizi utilizzati per tutte le operazioni ivi contemplate.

Come si calcola il pro-rata

L'art. 19, n. 1, della sesta direttiva prevede che il prorata di deduzione in questione, risulta da una frazione avente al numeratore l'importo totale della cifra d'affari annua, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, relativo alle operazioni che danno diritto a deduzione secondo l'articolo 17, paragrafi 2 e 3 e al denominatore l'importo totale della cifra d'affari annua, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, relativo alle operazioni che figurano al numeratore e a quelle che non danno diritto a deduzione. Infine, è previsto che il pro-rata venga determinato su base annuale, in percentuale e arrotondato all'unità superiore.

La normativa britannica

L'articolo 101 del regolamento britannico del 1995 sull'Iva dispone che l'importo dell'imposta a monte detraibile da un soggetto passivo è l'importo imputabile alle operazioni imponibili ai sensi dello stesso regolamento, ovvero la parte dell'imposta a monte su quei beni e servizi che sono o saranno utilizzati dal soggetto passivo per operazioni sia imponibili sia esenti nella stessa proporzione rispetto al totale dell'imposta a monte di quella del valore delle operazioni imponibili da questi effettuate rispetto al valore di tutte le operazioni da questi effettuate nel corso dello stesso periodo. Secondo l'articolo 101, comma 4, la proporzione così calcolata è espressa in percentuale e, qualora tale percentuale non sia un numero intero, essa è arrotondata al numero intero superiore. Il regolamento del 1995 fa, infine, salva la possibilità per l'amministrazione fiscale di autorizzare o imporre l'impiego da parte del soggetto passivo di un metodo diverso da quello ora visto.

Il Fisco britannico e il giudice scozzese

Proprio in ossequio a tale ultima disposizione, l'amministrazione fiscale del Regno Unito e la società scozzese stipulavano un accordo che prevedeva che, quando il metodo applicabile ad un settore o ad una parte di un settore rientrante nelle attività commerciali della società avesse richiesto che il recupero dell'imposta a monte fosse basato su una percentuale calcolata, la detta percentuale doveva essere arrotondata ai due decimali superiori, e non doveva trovare applicazione l'art. 101, n. 4, del regolamento Iva del 1995. Successivamente, però, la società ha ritenuto che quest'ultima disposizione fosse incompatibile con gli articoli 17 e 19 della sesta direttiva Ce e che fosse, per tale motivo, priva di effetti. La controversia che ne è scaturita ha portato la corte scozzese, dinanzi alla quale pendeva il giudizio, a sospendere lo stesso e ad investire i giudici comunitari proprio circa l'interpretazione degli articoli 17, n. 5, terzo comma, e 19, n. 1, secondo comma, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, chiedendo sostanzialmente risposta al quesito se gli Stati membri siano o meno tenuti ad applicare la regola di arrotondamento prevista dall'art. 19, n. 1, secondo comma, della sesta direttiva allorché il prorata del diritto a detrazione dell'imposta a monte viene calcolato secondo uno dei metodi speciali di cui all'articolo 17, n. 5, terzo comma, lett. a), b), c) o d), della stessa direttiva.

La posizione degli eurogiudici

I giudici sovranazionali, pronunciandosi con la sentenza del 18 dicembre 2008, hanno in primo luogo ricordato come il sistema delle detrazioni Iva, previsto dagli artt. 17 e seguenti della sesta direttiva, è volto ad esonerare interamente l'imprenditore dall'Iva dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche, costituendo parte integrante del meccanismo dell'Iva che non può, in linea di principio, essere soggetto a limitazioni. Il sistema delle detrazioni, che è volto ad esonerare interamente l'imprenditore dall'Iva dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche, fa sì che, qualora beni o servizi acquistati da un soggetto passivo siano impiegati per esigenze di operazioni esenti o non rientranti nell'ambito di applicazione dell'Iva, non può aversi né imposta a valle né detrazione dell'imposta a monte. L'articolo 17, n. 5, della sesta direttiva, hanno poi proseguito i giudici europei, stabilisce il regime che si applica al diritto a detrazione dell'Iva, allorché questa si riferisce a beni o servizi che sono utilizzati dal soggetto passivo sia per operazioni che danno a diritto a deduzione sia per operazioni che non danno a diritto a deduzione. In tale caso, la detrazione sarà ammessa solo per la parte dell'Iva che è proporzionale all'importo delle prime operazioni assoggettate ad imposta. Il diritto a detrazione viene calcolato, in forza dell'articolo 17, n. 5, secondo comma, della sesta direttiva, secondo un prorata determinato ai sensi del successivo art. 19. Sempre poi l'articolo 17, n. 5, come già anticipato, dà facoltà di derogare a tale regola autorizzando gli Stati membri a prevedere uno degli altri metodi di

determinazione del diritto a detrazione elencati in tale comma, ossia la determinazione di un pro-rata diverso per ogni settore di attività o la detrazione a seconda della destinazione della totalità o di una parte dei beni e servizi ad un'attività precisa, o anche a prevedere l'esclusione del diritto a detrazione a talune condizioni.

Le conclusioni della Corte europea

In proposito, e rendendo così la propria interpretazione pregiudiziale, la corte ha accertato che la regola di arrotondamento prevista all'articolo 19, n. 1, secondo comma, della sesta direttiva non trova applicazione nella misura in cui un determinato caso di specie è sottoposto ad un regime speciale previsto all'articolo 17, n. 5, terzo comma, di questa stessa direttiva. Infatti, come risulta manifestamente dalla formulazione degli articoli 17, n. 5, e 19, n. 1, della sesta direttiva, quest'ultima disposizione rinvia soltanto al pro-rata di detrazione previsto all'articolo 17, n. 5, primo comma, stabilendo così una regola dettagliata di calcolo soltanto per il pro-rata cui si riferisce quest'ultima disposizione. Tutto ciò, hanno ancora sostenuto i giudici europei, è confermato dallo scopo sotteso proprio all'articolo 17, n. 5, terzo comma, lett. a)-d), della sesta direttiva che, tenendo conto delle caratteristiche specifiche proprie delle attività del soggetto passivo, mira a consentire agli Stati membri di pervenire a risultati più precisi. Tali Stati, dunque, devono essere in grado di applicare regole di arrotondamento più precise di quella prevista all'articolo 19, n. 1, secondo comma, della sesta direttiva. Per tutto quanto appena visto, la Corte europea ha concluso affermando che *"ne deriva che, nella misura in cui un determinato caso di specie è assoggettato ad un tale regime di deroga, esso è escluso dalla regola di calcolo del prorata di detrazione dell'art. 19 della sesta direttiva. Pertanto, gli Stati membri non sono tenuti ad applicare la regola di arrotondamento di quest'ultima disposizione, allorché fanno ricorso ai metodi di calcolo previsti all'art. 17, n. 5, terzo comma, lett. a), b), c) o d), di questa stessa direttiva, ma possono adottare regole di arrotondamento proprie, nel rispetto dei principi sui cui si fonda il sistema comune dell'Iva"*.

di

Mauro Di Biasi

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/corte-ue-detrazioni-iva-possibili-anche-pro-rata-diversi>