

# Corte di Giustizia

Diritto comunitario - Tributi



## Auto aziendali, a picco l'Iva all'italiana Imposta detraibile: ora via ai rimborsi

*È illegittima la deroga al regime Ue prorogata per 27 anni*

di

**Gianluca Gambogi  
e Luca Mariotti**

La Corte di giustizia ha emesso di recente la sentenza relativa alla causa C-228/05 (pubblicata a p. 92), causa promossa dalla Stradasfalti Srl contro l'ufficio locale di Trento dell'Agenzia delle entrate, relativamente al diniego del rimborso dell'imposta sul valore aggiunto pagata dalla società sull'acquisto degli automezzi aziendali. L'imposta, infatti, è rimasta totalmente a carico della società, stante la totale indetraibilità di tale tributo indiretto sancita dall'articolo 19bis n. 1) Dpr 633/72. La società ricorrente, svolgendo la propria attività nel settore delle costruzioni stradali, ha nel proprio patrimonio anche svariati automezzi che non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa. L'articolo 19bis n. 1) Dpr 633/72 prevede per tali beni che l'imposta pagata a monte sia detraibile. Sul punto deve ricordarsi che la sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/Cee, in materia di armonizzazione delle legi-

slazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, prevede che le detrazioni sono ammesse, secondo quanto stabilisce l'articolo 17, n. 2 lett. a), «nella misura in cui i beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore». Ritenendo la norma italiana che sancisce l'indetraibilità dell'Iva in contrasto con la normativa dell'Unione, Stradasfalti ha chiesto nel 2004 all'Agenzia delle entrate la restituzione di circa 31.340 euro, a titolo di rimborso dell'Iva indebitamente pagata dal 2000 al 2004 per veicoli aziendali. L'Agenzia delle entrate, ufficio di Trento, ha respinto l'istanza. La commissione tributaria provinciale di Trento, a cui si è rivolta la società, ha quindi chiesto alla Corte una interpretazione in merito al diritto alla detrazione dell'Iva, in applicazione dell'articolo 234 del Trattato di Roma, del 25 marzo 1957 che attribuisce alla Corte di giustizia il potere di interpretare la normativa interna degli Stati in caso di ipotizzato contrasto con le regole comunitarie e prevede anzi, per il giudice in-

terno, il dovere di rivolgersi alla Corte di giustizia in tali casi.

### LA CONSULTAZIONE DEL COMITATO IVA

In realtà la questione relativa alla deroga al criterio comunitario della detraibilità dell'Iva pagata a monte nell'ambito dell'attività è più complessa di quanto esposto nel presentare la vicenda. La sesta direttiva, infatti, prevede la possibilità per gli Stati membri di derogare ai criteri in essa fissati. Tale deroga è duplice e sempre condizionata a tassativi adempimenti da parte del derogante:

1) l'articolo 17, n. 7, della sesta direttiva prevede una deroga per motivi congiunturali, soggetta però alla consultazione prevista dall'articolo 29 e cioè quella dell'apposito Comitato consultivo sull'imposta sul valore aggiunto;

2) l'articolo 27 consente al Consiglio, all'unanimità, su proposta della Commissione, di autorizzare uno Stato membro a mantenere o introdurre misure particolari di deroga alla direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o evasioni fiscali. Il procedimento è complesso e neces-

**D&G**

diritto e giustizia

**88**

sabato 30 settembre 2006 - numero 35




**Gambogi/Mariotti - Regime europeo Iva e automezzi aziendali**


sita di un preciso *iter* definito dalla norma citata. Le disposizioni controverse nella presente causa si trovano all'articolo 19bis, n. 1) Dpr 633/72. Sulla base di tale norma, n. 1 lett. c) dell'articolo citato, l'Iva relativa all'acquisto o all'importazione di alcuni tipi di autoveicoli non adibiti ad uso pubblico, che non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa, non può essere portata in detrazione se non dagli agenti o rappresentanti di commercio. La lett. d) del-

l'articolo citato estende il regime di indetraibilità anche ai carburanti e lubrificanti, con le stesse regole. L'indetraibilità nasce inizialmente per un periodo limitato (dal 1980 al 1983), inizialmente dall'articolo 9 Dpr 94/1979, ed è stata poi prorogata ben 24 volte. Non è neppure stata costante la percentuale di indetraibilità nel tempo. Fino al 1983 era al 50%. Poi fino al 2000 l'indetraibilità è stata totale. Dal primo gennaio 2001, è nuovamente possibile detrarre il 10% dell'imposta a monte assoluta sui veicoli acquistati in proprietà e contratti di *leasing* e il 50% di quella assoluta sui veicoli con propulsori non a combustione interna. La detrazione del 10% era stata aumentata al 15% dal primo gennaio 2006. Si può dire che le procedure di deroga siano state rispettate dal legislatore italiano? Nelle conclusioni del 22 giugno scorso dell'avvocato generale Eleanor Sharpston si dà atto al Governo italiano di avere più volte negli anni notificato al Comitato l'adozione delle misure restrittive. Ma si è trattato, pare, più di comunicazioni che di vere consultazioni. Tanto più che dette comunicazioni sono avvenute sovente a posteriori, ovvero a provvedimento già adottato. La Corte, tuttavia, censura espressamente tale procedura, andando anche oltre l'interpretazione della questione fornita dall'avvocato generale. Si dice espressamente che i precedenti giurisprudenziali

che autorizzerebbero la comunicazione a posteriori non si adattano al procedimento di deroga fissato dall'articolo 17 della sesta direttiva. Quindi un primo vizio del procedimento di adozione della deroga viene individuato in detto elemento. Occorre poi, sempre nel quadro della deroga di cui all'articolo 17 della direttiva, considerare se la deroga adottata sia riferibile ad esigenze di carattere temporaneo e congiunturale.

*Il diritto a detrarre è parte integrante del sistema Iva...*

**I MOTIVI CONGIUNTURALI**

Come osserva l'avvocato generale, il diritto a detrazione costituisce parte integrante del meccanismo dell'Iva, garantendo la neutralità dell'imposta. In linea di massima, quindi, non può essere soggetto a limitazioni. Deroghe sono ammesse solo nei casi espressamente previsti dalla sesta direttiva, e vanno interpretate restrittivamente. I giudici europei hanno rilevato come alla norma controversa siano state apportate poche modifiche nel tempo.

I periodi che hanno visto una detrazione particolare sono stati quello tra il 1979 e il 1983 (detrazione del 50%), dal 2001 al 2005 (detrazione del 10%) e dall'inizio del 2006 (detrazione del 15%). Per il resto non c'è stato diritto ad una qualsiasi detrazione per il periodo di 18 anni tra il 1983 e il 2000 compreso. Così, la percentuale di Iva che può essere o che non può essere dedotta ha subito variazioni occasionali, ma la natura della misura come esclusione dalla detrazione sembra essere rimasta invariata e ininterrotta dal momento in cui è stata introdotta per la prima volta. La Corte rileva allora che, anche se il Governo italiano sostiene che le richieste di consultazione del comitato Iva, nel 1999 e nel 2000, hanno preceduto l'adozione della misura nazionale di proroga della disposizione derogatoria al

principio del diritto a detrazione dell'Iva, è pacifico che tale disposizione, salvo modifiche di esigua importanza, è stata sistematicamente prorogata dal 1980.

Essa non può presentare, quindi, un carattere temporaneo e non può nemmeno essere considerata motivata da ragioni congiunturali. Tale misura deve, di conseguenza, essere considerata parte di un insieme di provvedimenti di adattamento strutturale, non rientranti nell'ambito di applicazione dell'articolo 17, n. 7, della sesta direttiva. Il Governo italiano, dunque, non può invocare tali misure a discapito di un soggetto passivo (v. sentenza *Metropol e Stadler*, cit., punto 65).

**OPPONIBILITÀ AI SOGGETTI PASSIVI**

Il giudice nazionale ha chiesto alla Corte se la mancata presa in considerazione della natura temporanea di un'esclusione dalla detrazione basata sull'articolo 17, n. 7, della sesta direttiva possa conferire ai soggetti passivi un diritto a detrazione e se l'articolo 17, n. 2, osti all'applicazione dell'esclusione. La risposta è nel senso di statuire che se una misura nazionale che esclude taluni beni dal regime di detrazione non è stata validamente adottata, un soggetto passivo interessato dall'esclusione può ricalcolare il proprio debito Iva conformemente all'articolo 17, n. 2, comportante un immediato diritto a deduzione. Ovviamente dovrà ricalcolare l'Iva detraibile non necessariamente sul 100% dell'imposta pagata ma, conformemente alla citata disposizione contenuta nella sesta direttiva, nella misura in cui i beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta.

La limitazione degli effetti nel tempo della sentenza

**LA LIMITAZIONE DEGLI EFFETTI NEL TEMPO DELLA SENTENZA**

Il Governo italiano ha chiesto, nel caso di esito contrario nell'interpretazione

*...e ne garantisce la neutralità: nessun limite è ammesso*





della Corte, la limitazione nel tempo gli effetti della sentenza. Due sono le argomentazioni a sostegno della richiesta: in primo luogo il grave danno per l'erario che può essere causato dalla sentenza della Corte; in secondo la tutela del legittimo affidamento che il Governo aveva quanto alla conformità al diritto comunitario della misura in questione. Dal procedimento, osservano invece i giudici, risulta alla Corte che il comitato Iva, fin dal 1980, ha costantemente segnalato al

Governo italiano come la deroga in questione non potesse giustificarsi sulla base dell'articolo 17, n. 7, della sesta direttiva, e che l'atteggiamento più conciliante adottato dal detto comitato nelle sue riunioni del 1999 e del 2000 si spiega solo alla luce dell'impegno assunto dalle autorità italiane di riesaminare la misura a partire dal primo gennaio 2001, nonché sulla base delle prospettive allora aperte dalla proposta della Commissione di modificare la sesta direttiva per quanto concerne il regime del diritto alla detrazione dell'Iva. Il presupposto dell'affidamento, quindi, non regge: le autorità italiane non potevano ignorare che una proroga sistematica, a partire dal 1979, di una misura derogatoria che doveva essere temporanea e che poteva essere giustificata solo da "motivi congiunturali", non fosse compatibile con il disposto della sesta direttiva. Inoltre si rileva, quanto all'argomentazione che verte sul paventato grave danno erariale, che il Governo italiano non è riuscito a dimostrare l'affidabilità del calcolo in base al quale ha sostenuto le conseguenze finanziarie rilevanti. Secondo una giurisprudenza costante, anzi, l'interpretazione che la Corte nel contesto delle competenze attribuite dall'articolo 234 Ce, quando chiarisce e precisa, se necessario, il significato e la portata della norma stessa può e deve essere applicata dal giudice anche a rapporti giuridici pregressi. Solo in via eccezio-

nale, precisano i giudici, la Corte, applicando il principio generale della certezza del diritto inerente all'ordinamento giuridico comunitario, può essere indotta a limitare la possibilità per gli interessati di far valere una disposizione da essa interpretata onde rimettere in discussione rapporti giuridici costituiti in buona fede.

Ma né i presupposti di buona fede né documentate gravi conseguenze economiche sono sembrati sussistenti nel caso esaminato dalla Corte.

### *Roma prorogava dal '79 una misura derogatoria...*

#### CONCLUSIONI

La Corte, quindi, ha sostanzialmente deciso tre distinte questioni e precisamente: 1) L'articolo 17, n. 7, prima frase, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/Cee (in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme) impone che gli Stati membri, per rispettare l'obbligo procedurale di consultazione di cui all'articolo 29 della medesima direttiva, informino il comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto istituito da tale articolo del fatto che essi intendono adottare una misura nazionale che deroga al regime generale delle detrazioni dell'imposta sul valore aggiunto e che forniscano a tale comitato informazioni sufficienti per consentirgli di esaminare la misura con cognizione di causa.

2) L'articolo 17, n. 7, prima frase, della sesta direttiva 77/388 deve essere interpretato nel senso che esso non autorizza uno Stato membro ad escludere alcuni beni dal regime delle detrazioni dell'imposta sul valore aggiunto senza previa consultazione del comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto, istituito all'articolo 29 della direttiva. La dispo-

sizione non autorizza nemmeno uno Stato membro ad adottare provvedimenti che escludano alcuni beni dal regime delle detrazioni di tale imposta ove siano privi di indicazioni quanto alla loro limitazione temporale e/o facciano parte di un insieme di provvedimenti di adattamento strutturale miranti a ridurre il disavanzo di bilancio e a consentire il rimborso del debito pubblico.

3) Qualora un'esclusione dal regime delle detrazioni non sia stata stabilita conformemente all'articolo 17, n. 7, della sesta direttiva 77/388, le autorità tributarie nazionali non possono opporre ad un soggetto passivo una disposizione che deroga al principio del diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto enunciato dall'articolo 17, n. 1, di tale direttiva. Il soggetto passivo cui sia stata applicata tale misura derogatoria deve poter ricalcolare il suo debito d'imposta sul valore aggiunto conformemente alle disposizioni dell'articolo 17, n. 2, della sesta direttiva 77/388 nella misura in cui i beni e i servizi sono stati impiegati ai fini di opera-

zioni soggette ad imposta. In merito a quanto stabilito in sentenza giova osservare che le questioni sollevate dal giudice tributario italiano sono state affrontate con estrema attenzione e sono condizionali, a parere degli scriventi, sia l'iter logico seguito dalla Corte sia le conclusioni dalla medesima adottate. A tal proposito appare corretta l'interpretazione fornita dalla Corte dell'articolo 17 n. 7 della sesta direttiva così come appare corretta la valutazione in ordine ai rapporti tra tale norma e il successivo articolo 29 della citata direttiva. Anche per quanto attiene alla individuazione dei poteri e delle prerogative attribuiti al comitato consultivo Iva previsto da quest'ultima norma, la decisione in commento è sicuramente ben motivata. In ogni caso, anche a prescindere dalle sud-

*...che doveva essere temporanea e legata a motivi congiunturali*





## Gambogi/Mariotti - Regime europeo Iva e automezzi aziendali



dette considerazioni sullo svolgimento logico delle argomentazioni fornite dai giudici, è da considerare che le posizioni del Governo italiano sulla controversia si presentavano purtroppo estremamente deboli. In effetti era improbabile, se non addirittura impossibile, sostenere che le misure adottate sulla indetraibilità dell'Iva nel contesto in esame fossero contingenti ad una precisa fase della nostra economia. In altre parole, se è vero che a livello europeo vige il principio della detraibilità che può essere derogato, da parte di uno Stato membro, solo in particolari situazioni, tra l'altro temporalmente ben circoscritte, è altresì vero che un periodo quasi trentennale mal si coniuga con una siffatta condizione. Interessante ai fini di quelli che saranno gli sviluppi concreti della sentenza, risulta essere soprattutto il terzo dei punti

sopra sintetizzati, ovvero quello sulla non limitabilità temporale del diritto alla detrazione. Quindi rimborsi possibili per tutti coloro che non hanno potuto detrarre l'Iva sugli automezzi e con riferimento, si ritiene, all'imposta pagata dal 2003 in avanti. Molto opportuno e tempestivo sembra allora in questo contesto l'intervento del Governo che già il giorno successivo all'emanazione della sentenza (ovvero il 15 settembre) ha licenziato un decreto legge (il 258/06, pubblicato qui sotto) di soli due articoli in cui si precisa che la maggior imposta pagata non potrà essere oggetto di compensazioni quanto meno immediate e dovrà essere richiesta a rimborso con una procedura da approvare con apposito decreto ministeriale, che tenga conto anche delle altre imposte che hanno subito conseguenze nei calcoli. Per esempio se si è detratta mi-

nor Iva è chiaro che si è aumentato l'ammortamento del bene e quindi comparativamente si è ottenuta la detraibilità di un maggior costo, alterando l'imponibile Ires o Irap o Irpef. Attendiamo, quindi, le disposizioni sulla fase attuativa della sentenza con l'auspicio che non si tratti di procedura soggetta a troppe condizioni e quindi in contrasto proprio con quello della libera detrazione del tributo che disapplichino la regola di indetraibilità adottata in violazione dei principi comunitari. C'è da augurarsi, in altri termini, che alla prontezza di intervento del Governo sugli aspetti più urgenti faccia seguito una norma di attuazione che preveda la massima semplicità operativa della procedura di rimborso e la maggior sollecitudine possibile nel reintegrare i tributi indebitamente versati.

## RIMBORSI: DOMANDE VIA INTERNET ENTRO IL 15 DICEMBRE PRESTO UN MODELLO *AD HOC* DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

### Decreto legge 258/06

«Disposizioni urgenti di adeguamento alla sentenza della Corte di giustizia delle Comunità europee in data 14 settembre 2006 nella causa C-228/05, in materia di detraibilità dell'Iva»  
(«GU» n. 215 del 15 settembre 2006)

#### ARTICOLO 1

1. Ai fini dell'attuazione della sentenza della Corte di giustizia delle Comunità europee del 14 settembre 2006 nella causa C-228/05, i soggetti passivi che fino alla data del 13 settembre 2006 hanno effettuato acquisti ed importazioni di beni e servizi indicati nell'articolo 19bis1, comma 1, lettere c) e d), del decreto del Presidente della Repubblica 633/72, presentano in via telematica entro il 15 dicembre 2006, a pena di decadenza, apposita istanza di rimborso, utilizzando uno specifico modello, da approvarsi entro quarantacinque giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. Con il medesimo provvedimento sono individuati i dati e i documenti che devono essere indicati o predisposti a fondamento dell'istanza di rimborso. Al fine di evitare ingiustificati arricchimenti, i dati hanno ad oggetto an-

che gli altri tributi rilevanti ai fini della complessiva determinazione delle somme effettivamente spettanti.

2. Sono in ogni caso escluse le procedure di detrazione e di compensazione dell'imposta sul valore aggiunto di cui agli articoli 19 e seguenti del Dpr 633/72, ed all'articolo 17 D.Lgs 241/97.

#### ARTICOLO 2

1. Il presente decreto entra in vigore il giorno stesso della sua pubblicazione nella «Gazzetta Ufficiale» della Repubblica italiana e sarà presentato alle Camere per la conversione in legge. Il presente decreto, munito del sigillo dello Stato, sarà iscritto nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. È fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e di farlo osservare.