

## INDICE

Introduzione.....	3
-------------------	---

### **1 Il diritto di detrazione nel sistema comune di imposizione sul valore aggiunto**

1.1 Detrazione: origine, funzioni, peculiarità .....	4
1.1 Detrazione: origine, funzioni, peculiarità. ....	4
1.2 Deduzione nella normativa Comunitaria. ....	5
1.3 Deduzione nella normativa Nazionale. ....	8
1.4 Normativa Comunitaria e Nazionale a confronto. ....	9

### **2 Il diritto di detrazione alla luce dei recenti orientamenti giurisprudenziali della Corte di Giustizia Europea**

2.1.1 La sentenza <i>Stradasfalti</i> della Corte di Giustizia del 14 settembre 2006, relativa al procedimento C-228/05. ....	12
2.1.2 La Commissione Tributaria Provinciale di Milano precede la sentenza della Corte di Giustizia Europea.....	16
2.2 La sentenza <i>Sudholz</i> della Corte di Giustizia del 29 aprile 2004, relativa al procedimento C-17/01. ....	17
2.3 La sentenza <i>Metropol e Stadler</i> della Corte di Giustizia del 8 gennaio 2002, relativa al procedimento C-409/99. ....	20
2.4 Le sentenze <i>Commissione/Francia</i> della Corte di Giustizia del 14 giugno 2001.24	
2.4.1 Soppressione del diritto a detrazione dell'I.V.A. assolta sugli oli combustibili, relativa al procedimento C-40/00. ....	24
2.4.2 Diritto di detrazione dell'imposta sull'acquisto di veicoli limitato esclusivamente ai veicoli destinati all'insegnamento alla guida, relativa al procedimento C-345/99. ....	26

2.5	La sentenza <i>Ampafrance e Sanofi</i> della Corte di giustizia del 19 settembre 2000, relativa ai procedimenti riuniti C-177/99 e C-181/99.....	28
2.6	La sentenza <i>Investrand</i> della Corte di Giustizia del 8 aprile 2007, relativa al procedimento C-435/05 .....	35
2.7	L'inadempimento dell'Italia nei confronti dell'art.13, parte B, lett. c), della Sesta Direttiva in materia di operazioni esenti.....	38
2.7.1	La sentenza <i>Commissione/Italia</i> della Corte di Giustizia del 25 giugno 1997, relativa al procedimento C-45/95. ....	38
2.7.2	Le ripercussioni della sentenza C-45/95 nell'ordinamento Italiano, il Decreto Legislativo 313/1997. ....	40
2.8	L'ordinanza <i>Casa di cura privata Salus s.p.a. e Villa Maria Beatrice Hospital s.r.l.</i> della Corte di Giustizia del 6 luglio 2006, relativa ai procedimenti C-18/05 e C-155/05. ....	43
2.9	La sentenza <i>Eurodental</i> della Corte di Giustizia del 7 dicembre 2006, relativa al procedimento C-240/05. ....	45
2.10	La sentenza <i>VDP Dental Laboratoy</i> della Corte di Giustizia del 14 dicembre 2006, relativa al procedimento C-401/05. ....	50

### **3 Ripercussioni in tema di rimborso**

3.1.1	Il diritto al rimborso.....	55
3.1.2	Conseguenze della sentenza <i>Stradasfalti</i> sul diritto al rimborso. ....	57
3.2.1	Tempi e modalità di rimborso, un continuo divenire.....	58
3.2.2	Il regime I.V.A. per gli acquisti dei beni, oggetto della sentenza <i>Stradasfalti</i> . 61	
3.3	La politica fiscale del Governo italiano, in un alternarsi di decisioni e ripensamenti.....	63
	Bibliografia.....	69

## Introduzione

Partendo dalla sentenza della Corte di Giustizia Europea del 14 settembre 2006, relativa al caso *Stradasfalti* si analizza il diritto di detrazione nell'I.V.A., dall'introduzione in sede comunitaria, con la Sesta Direttiva, per arrivare alle varie modalità di attuazione nei singoli Stati membri, con riferimento particolare a quanto accade ed è accaduto in Italia. Oltre all'ordinamento italiano trattato più dettagliatamente, viene analizzato anche l'ordinamento austriaco, francese, lussemburghese, olandese e tedesco relativamente ad alcuni specifici aspetti normativi.

Il primo capitolo si occupa della definizione del diritto di detrazione formulata in sede comunitaria dalla direttiva 77/388/CEE, meglio nota con il nome di Sesta Direttiva. Viene illustrata anche, la legge di trasposizione della norma comunitaria nell'ordinamento italiano, con particolare attenzione all'art. 19 comma 1 del DPR n° 633/1972 e si confronta con i precetti comunitari.

Il secondo capitolo è dedicato agli orientamenti della giurisprudenza comunitaria ed in particolare a quelli della Corte di Giustizia Europea, partendo dal caso *Stradasfalti* attorno al quale ruotano le altre sentenze dei Giudici comunitari che hanno per oggetto il diritto di detrazione. Si analizzano, nell'ordine, i casi: *Sudholz*, *Metropol e Stadler*, *Commissione/Francia*, *Ampafrance e Sanofi*, *Investrand*, *Commissione/Italia*, *Casa di cura privata Salus s.p.a.* e *Villa Maria Beatrice Hospital*, *Eurodental*, *VDP Dental Laboratory*.

L'ultima parte è dedicata agli effetti che la sentenza *Stradasfalti* ha causato nell'ordinamento italiano. Oltre alle conseguenze direttamente collegate alla pronuncia della Corte di Giustizia Europea, si pone l'attenzione sul diritto al rimborso spettante ai contribuenti che ne abbiano diritto, e le relative procedure da attuare per vedersi rimborsato l'indebito riscosso. Si traccia, infine, un quadro riassuntivo delle varie normative che si sono succedute in tema di detrazione dell'I.V.A. relativa agli acquisti di autoveicoli e delle relative spese accessorie, fino ad arrivare alla normativa oggi vigente in Italia.

# 1

## **Il diritto di detrazione nel sistema comune di imposizione sul valore aggiunto**

### **1.1 Detrazione: origine, funzioni, peculiarità.**

Il diritto di detrazione nasce contemporaneamente all'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto (I.V.A.), si distingue in quanto elemento peculiare dell'imposta comunitaria.

Il meccanismo della deducibilità costituisce l'elemento più innovatore dell'imposta, che è innovativo rispetto alle imposte cumulative a cascata, nelle quali si realizza una ingiustificata duplicazione del tributo.

La detrazione garantisce e regola il principio fondamentale del tributo in quanto l'onere del tributo viene a gravare esclusivamente sul patrimonio del consumatore finale.

Le caratteristiche fondamentali del diritto di detrazione sono quattro:

- a) deduzione dell'imposta dall'imposta: la liquidazione del tributo viene effettuata come differenza tra il prezzo totale delle vendite e l'imposta assolta a monte sugli acquisti;

- b) la deduzione è integrale, infatti, di regola, l'I.V.A. assolta sugli acquisti di beni o servizi utilizzati per l'attività d'impresa è interamente detraibile;
- c) la deduzione è effettuata globalmente e non per ogni singola operazione;
- d) la deduzione è immediata, siccome vi è una diretta correlazione tra la nascita del diritto di detrazione e l'esigibilità dell'imposta assolta sugli acquisti.

Le peculiarità del diritto di detrazione sono di non far gravare il costo dell'I.V.A. sul soggetto passivo, il quale viene ad assumere solo il ruolo di sostituto d'imposta, che è gravato degli oneri connessi al tributo, non del suo costo economico, l'esercizio del diritto di detrazione fa sì che l'onere del tributo venga trasferito sempre più a valle del processo produttivo, fino ad arrivare a consumatori finali che rimangono definitivamente incisi dal tributo. Il diritto di deduzione può essere legittimamente attuato, quando il soggetto passivo dimostri di essere in possesso di un documento (in genere la fattura) che attesti il destinatario della cessione, l'ammontare dell'imposta e la relativa aliquota applicata, questa regola tende ad eliminare le frodi e le detrazioni illegittime.

## **1.2 Deduzione nella normativa Comunitaria.**

Il diritto di deduzione è stato disciplinato, in principio, in sede comunitaria contestualmente all'introduzione dell'imposta sulla cifra d'affari, meglio conosciuta come imposta sul valore aggiunto, con la Sesta Direttiva 77/388/CEE del Consiglio del 17-05-1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto con base imponibile uniforme.

L'art. 17 della direttiva al primo paragrafo dichiara che "il diritto a deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile", mentre al secondo paragrafo introduce i limiti alla deduzione "nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta".

La norma comunitaria con poche e semplici parole esprime il concetto e i limiti del diritto di deduzione che si basa sul criterio di *utilizzo* del bene in operazioni

imponibili, da ciò ne deriva che in caso di utilizzo parziale o promiscuo del bene o del servizio si dovrà calcolare la percentuale di utilizzo in operazioni imponibili che, poi servirà per il calcolo della detrazione.

L'art.17, al paragrafo 6, dichiara “al più tardi entro un termine di quattro anni a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente direttiva, il Consiglio, con decisione all'unanimità adottata su proposta della Commissione, stabilisce le spese che non danno diritto a deduzione dell'imposta sul valore aggiunto. Saranno comunque escluse dal diritto a deduzione le spese non aventi un carattere strettamente professionale, quali le spese suntuarie, di divertimento o di rappresentanza.

Fino all'entrata in vigore delle norme di cui sopra, gli Stati membri possono mantenere tutte le esclusioni previste dalla loro legislazione nazionale al momento dell'entrata in vigore della presente direttiva”; con questa disposizione gli Stati membri possono mantenere le esclusioni previste dai loro ordinamenti, al momento dell'entrata in vigore della Sesta Direttiva, fino all'entrata in vigore delle esclusioni comunitarie, ma non ne possono aggiungere altre.

Il paragrafo 7 del medesimo articolo stabilisce “fatta salva la consultazione prevista dall'articolo 29, ogni Stato membro può, per motivi congiunturali, escludere totalmente o in parte dal regime di deduzioni la totalità o parte dei beni di investimento o altri beni. Per mantenere condizioni di concorrenza identiche, gli Stati membri possono, anziché rifiutare la deduzione, tassare i beni fabbricati dallo stesso soggetto passivo o acquistati dal medesimo all'interno del paese, oppure importati, in modo che questa imposizione non superi l'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che graverebbe sull'acquisto di beni analoghi”; in sostanza si prevede, per gli Stati membri una deroga per motivi congiunturali.

L'art. 18 indica le modalità per esercitare il diritto a detrazione, in particolare il soggetto passivo deve essere in possesso di fattura o di un documento che lo indichi quale destinatario o importatore indicante l'imposta dovuta. Il soggetto passivo deve operare la deduzione sottraendo dall'importo totale dell'imposta sul valore aggiunto, dovuta per un dato periodo fiscale, l'ammontare dell'imposta per la quale è sorto e può essere esercitato il diritto a deduzione.

La norma prevede un regime speciale per la detrazione di beni che sono destinati sia per attività imponibili sia per attività non imponibili od esenti, l'art. 19 prevede il metodo del prorata, che altro non è che una percentuale, in base alla quale si calcola la detrazione spettante durante il periodo fiscale.

Il diritto di detrazione, essendo collegato all'effettivo utilizzo in attività soggette ad imposta, rende necessaria la previsione dell'istituto della rettifica della detrazione, che può avvenire in seguito al cambiamento degli elementi considerati nel calcolo della detrazione o al cambiamento del regime fiscale. È previsto un regime speciale per quanto riguarda i beni d'investimento, la cui rettifica, deve essere ripartita su cinque anni, compreso l'anno in cui i beni sono stati acquistati o fabbricati, gli Stati membri possono basare la rettifica, anche, su un periodo di cinque anni interi a decorrere dalla prima utilizzazione dei beni. Il periodo di rettifica per i beni immobili può essere esteso a discrezione degli Stati membri fino a 10 anni.

La direttiva prevede anche misure di semplificazione nell'applicazione dell'imposta, in particolare l'art. 27 contiene misure che semplificano la riscossione e la lotta alle frodi: "il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro a mantenere o introdurre misure particolari di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o evasioni fiscali. Le misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta non devono influire, se non in misura trascurabile, sull'importo dell'imposta da versare allo stadio del consumo finale".

Al fine di poter fruire delle deroghe previste dall'art.17 par.7, gli Stati membri devono rispettare la procedura di consultazione prevista dall'art. 29 che istituisce un comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto.

In ambito Europeo, ai principi della Sesta Direttiva, si aggiungono le sentenze della Corte di Giustizia, che ha sottolineato come il meccanismo della detrazione mira ad esonerare interamente l'imprenditore dall'I.V.A. dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche, così da garantire la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività.

L'istituto della detrazione, inoltre, non opera per tutti gli acquisti effettuati nell'esercizio dell'impresa o professione; sono previste, infatti, delle limitazioni che

conseguono al tipo di attività esercitata o dalla natura dei beni acquistati. Secondo il costante orientamento della Corte di Giustizia il diritto di detrazione, il quale è parte integrante del meccanismo dell'I.V.A., non può essere soggetto a limitazioni: qualsiasi limitazione, incidendo sul livello dell'imposizione fiscale, deve trovare analoga applicazione in tutti gli Stati membri, ne consegue che sono ammesse deroghe nei soli casi espressamente contemplati dalla direttiva.

La direttiva in questione, come la maggioranza dei provvedimenti comunitari, è caratterizzata dalla semplicità di linguaggio e da poche e precise parole in modo da non creare problemi o ambiguità di interpretazione dovute sia alla traduzione nelle varie lingue, sia ai vari sistemi legislativi. Viene data una definizione di detrazione, se ne introducono i limiti e infine le modalità di attuazione da parte degli Stati membri, facendo sì che diventino comprensibili a tutti le volontà della Commissione Europea.

### 1.3 Deduzione nella normativa Nazionale.

Il diritto di deduzione nella normativa italiana ha subito alcune variazioni nel corso degli anni, in virtù delle modifiche dell'art. 19 comma 1 del DPR n. 633/1972, infatti, fino al 31/12/1997 si riconosceva “il diritto di detrazione immediata dell'imposta assolta o dovuta dal contribuente, ovvero a questi addebitata a titolo di rivalsa, relativamente ai beni ed ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione”. In questa prima accezione si subordinava in diritto di detrazione all' *inerenza*, da verificare caso per caso, degli acquisti di beni e di servizi rispetto all'attività imprenditoriale, artistica o professionale svolta dal soggetto passivo.

L'art. 3 comma 66, lett. b) della L.662 del 23/12/1996 conferiva la delega al Governo di riformare alcuni profili in materia di imposta sul valore aggiunto, in quanto la norma precedente si distaccava dalle intenzioni del legislatore comunitario. La novella del 1997 all'art. 19 comma 1 del DPR 633 ha aggiunto al principio dell'inerenza, quello dell'attinenza, infatti al precedente testo è stato aggiunto “... ed



è, conseguentemente, necessario che si realizzi uno specifico nesso di *attinenza* che dimostri la riconducibilità dell'acquisto all'attività medesima”.

La norma nazionale, alla luce della modifica del 1997, sostiene la nozione di *destinazione prospettica* dell'acquisto di beni e servizi ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione dell'imposta. Il soggetto passivo deve valutare all'atto dell'acquisto del bene o del servizio la tipologia di collegamento funzionale che sussiste tra l'acquisto stesso e la sua destinazione all'effettuazione di operazioni esenti, escluse o imponibili: nella prima e nella seconda fattispecie ci si deve astenere dal portare in detrazione la relativa imposta, mentre, al contrario, la detrazione viene legittimamente operata nel terzo caso. Il problema principale di questo meccanismo è che l'utilizzo può essere rilevato solo a posteriori, il soggetto passivo, quindi, all'atto dell'acquisto deve fare una previsione circa il futuro utilizzo e come tutte le previsioni può essere errata causando il problema della rettifica della detrazione quando l'utilizzo non è immediato.

La norma italiana sul diritto di detrazione prevede anche l'esclusione dal diritto di detrazione di determinate categorie di beni e servizi *ex art. 19 bis1 del DPR 633*, in modo particolare vengono esclusi dal diritto di detrazione gli autoveicoli e i motocicli con le rispettive spese di manutenzione e per carburanti e lubrificanti, ma dette spese sono ammesse in detrazione “...se i beni formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o sono destinati ad essere esclusivamente utilizzati come strumentali nell'attività propria dell'impresa ed in ogni caso sono esclusi gli esercenti arti e professioni”. Sono inoltre escluse dal diritto di detrazione le spese alberghiere e di somministrazione e acquisto (importazione) di cibi o bevande salvo che non formino oggetto dell'attività propria dell'impresa.

#### **1.4 Normativa Comunitaria e Nazionale a confronto.**

Le due normative, se in una prima approssimazione, possono sembrare simili adducendo le differenze alle mille sfaccettature della lingua italiana, in seconda battuta, entrando nel senso giuridico delle parole, le due norme sono differenti e non

di poco. Le differenze nascono già nella legge di attuazione della Sesta Direttiva, il DPR 633/1972 che doveva essere nulla più che una trasposizione nell'ordinamento italiano della norma comunitaria. La Commissione Europea accortasi della errata interpretazione della norma comunitaria ed in particolar modo dell'art. 17 della Sesta Direttiva ha invitato il Governo Italiano a modificare l'art.19 del DPR 633.

Le autorità italiane accogliendo l' invito europeo hanno modificato la norma in questione nel 1997 affiancando al principio dell'*inerenza* quello dell'*attinenza* all'attività imprenditoriale, ciò nonostante le due norme sono ancora distanti, infatti, il presupposto per la deduzione a livello comunitario è l'*impiego* dei beni in operazioni soggette ad imposta.

Il legislatore nazionale si è preoccupato di verificare se i beni o i servizi acquistati potessero o meno essere compatibili con le varie attività imprenditoriali facendo diventare il meccanismo della detrazione da semplice strumento per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, a un articolato ragionamento da compiere per non incorrere nelle sanzioni dell'Agenzia delle Entrate. Le imprese sono costrette a procedure più complesse, che si tramutano in maggiori costi per dimostrare l'effettiva *inerenza o attinenza* dei beni all'attività dell'impresa.

Le norme si differenziano, anche perché, nell'ordinamento nazionale il principio della detrazione immediata dell'imposta non è subordinato all'utilizzo dell'acquisto ai fini dell'espletamento di operazioni soggette all'imposta, come richiesto dall'art. 17, par. 2 della Sesta Direttiva, là dove è richiesta in via preliminare l'*inerenza*. L'elemento di differenziazione più importante è la creazione di una sorta di *black list*, da parte del legislatore nazionale in cui vengono elencati i beni che non possono essere oggetto di detrazione, mentre nell'ordinamento comunitario non è prevista alcun tipo di limitazione ai beni se non quello del loro utilizzo in attività soggette ad imposizione.

Le probabili ragioni di questa *black list* sono da ricercare nel tentativo dei Governi Italiani di limitare il fenomeno dell'evasione fiscale, ma così facendo si sono penalizzate anche le imprese oneste che hanno trovato una barriera alla concorrenza nel mercato comune europeo.

Le imprese italiane si sono trovate svantaggiate sul mercato comune per i maggiori adempimenti da effettuare per adempiere alla norma interna, ma soprattutto perché

costrette a pagare maggiori imposte causate dall'esclusione di alcuni beni dal meccanismo della detrazione.

La Commissione Europea dando grande importanza alla libera concorrenza nel mercato comune, ha richiamato più volte negli ultimi anni l'Italia, per farla adeguare alla normativa comunitaria, ma senza grosse risposte da parte delle autorità italiane rimanendo, quindi, il problema sempre presente, per poi risolversi solo con una sentenza della Corte di Giustizia del 14 settembre 2006.

## 2

### **Il diritto di detrazione alla luce dei recenti orientamenti giurisprudenziali della Corte di Giustizia Europea**

#### **2.1.1 La sentenza *Stradasfalti* della Corte di Giustizia del 14 settembre 2006, relativa al procedimento C-228/05.**

La sentenza della Corte di Giustizia Europea nasce da un rinvio incidentale interpretativo proposto dalla Commissione Tributaria di primo grado di Trento, che ha deciso di sospendere il procedimento tra l'Agenzia delle Entrate, ufficio di Trento, e la *Stradasfalti s.r.l.*, in merito all'istanza di rimborso presentata dalla *Stradasfalti*, che sostiene di aver indebitamente versato l'I.V.A. negli anni 2000-2004 per l'acquisto, l'uso e la manutenzione di veicoli da turismo che non formano oggetto dell'attività propria di tale società.

La *Stradasfalti*, che opera nel settore delle costruzioni stradali, dispone di veicoli aziendali che non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa, per il cui acquisto e per le relative spese di manutenzione e carburante non ha potuto beneficiare della detraibilità dell'I.V.A., secondo quanto previsto dalla normativa Italiana. La *Stradasfalti*, ritenendo la normativa nazionale incompatibile con la Sesta Direttiva, ha presentato, nel luglio 2004, istanza di rimborso per il maggior tributo

pagato relativo all'acquisto, uso e manutenzione dei propri veicoli aziendali. L'Agenzia delle Entrate con vari provvedimenti aveva respinto l'istanza di rimborso presentata dalla *Stradasfalti*, che nel novembre 2004 proponeva un ricorso alla Commissione Tributaria di primo grado di Trento per ottenere l'annullamento di tali decisioni ed il rimborso dell'I.V.A. per i periodi considerati.

Il Giudice di primo grado avvalendosi della possibilità di rinvio pregiudiziale, decise di sospendere il procedimento e di far interpretare alla Corte di Giustizia Europea il significato delle norme in questione, in particolar modo quello dell'art. 17 della Sesta Direttiva. Il rinvio di competenza alle autorità comunitarie è stato possibile in quanto, anche se la causa principale riguardava un contenzioso tra un contribuente e l'Agenzia delle Entrate, la normativa in questione riguardava e riguarda tutt'oggi un tributo comunitario introdotto in sede europea. Il procedimento instaurato dalla Commissione Tributaria *ex art.234 CE* costituisce uno strumento di cooperazione tra la Corte e i giudici nazionali, di conseguenza, se le questioni sollevate dal giudice nazionale vertono sull'interpretazione del diritto comunitario, la Corte, in via di principio, è tenuta a statuire.

La controversia principale, quindi, si sposta dalla Commissione Tributaria di primo grado alla Corte di Giustizia Europea, dove intervengono in giudizio le parti della controversia principale e la Commissione Europea che traccia le fasi della controversia ed analizza i precedenti giurisprudenziali.

Il contenzioso, tra le parti, ruota attorno l'interpretazione dell'art. 17 par. 7 della Sesta Direttiva che prevede "fatta salva la consultazione prevista dall'articolo 29, ogni Stato membro può, per motivi congiunturali, escludere totalmente o in parte dal regime di deduzione la totalità o parte dei beni di investimento o altri beni. Per mantenere condizioni di concorrenza identiche, gli stati membri possono, anziché rifiutare la deduzione, tassare i beni fabbricati dallo stesso soggetto o acquistati all'interno del paese, oppure importati, in modo che questa imposizione non superi l'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che graverebbe sull'acquisto di beni analoghi".

La Commissione Europea sostiene che la consultazione del comitato I.V.A. *ex art. 29* della Sesta Direttiva costituisce un'imprescindibile condizione procedurale per l'esercizio delle deroghe congiunturali relative all'I.V.A. Al riguardo, non basta a

configurare una consultazione la mera notifica al comitato I.V.A. della normativa nazionale adottata o in via di adozione. La Commissione riconosce il rispetto della procedura, anche se successiva all'applicazione del provvedimento derogatorio, per gli anni oggetto della controversia principale, ma ciò nonostante si rimette al giudizio della Corte per accertare se la consultazione debba o meno avvenire prima dei provvedimenti derogatori. La Commissione, inoltre, ricorda che la Corte di Giustizia si è già pronunciata sull'art. 17 par. 7 della Sesta Direttiva con la sentenza *Metropol e Stadler* dichiarando 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 prevista dall'art. 29 della Sesta Direttiva. La detta disposizione non autorizza neanche uno Stato membro ad adottare provvedimenti che escludano alcuni beni dal regime delle detrazioni dell'imposta privi di indicazione quanto al loro limite temporale e/o che facciano parte di un insieme di provvedimenti di adattamenti strutturali miranti a ridurre il disavanzo di bilancio e a consentire il rimborso del debito dello Stato". La Corte di Giustizia nella stessa sentenza si era pronunciata anche sull'art. 17 par. 6 dichiarando che "... osta a che uno Stato membro escluda, successivamente all'entrata in vigore della Sesta Direttiva, le spese relative a taluni autoveicoli dal diritto di detrazione dell'imposta sul valore aggiunto..."

Il Governo Italiano sostiene di aver rispettato la procedura prevista dall'art. 17 par. 7 della Sesta Direttiva, per il periodo oggetto di contenzioso, ritenendo che il Consiglio avrebbe potuto anche autorizzare uno Stato membro a posteriori, ponendo a fondamento di ciò la sentenza *Sudholz* (ved. infra § 2.2), e che in ogni caso il provvedimento in esame non sia in contrasto con il diritto comunitario. Il Governo Italiano ha evocato la possibilità che la Corte, nel caso in cui dovesse ritenere che le deroghe al diritto di detrazione per gli anni 2000-2004 non siano state introdotte conformemente, limiti gli effetti nel tempo per non causare un grave danno all'erario. La *Stradasfalti* sostiene che l'art. 19 bis1 del DPR 633/72 è incompatibile con le disposizioni della Sesta Direttiva, in quanto l'indetraibilità da esso introdotta non rientra in alcuna delle categorie di deroghe previste dalla direttiva. La *Stradasfalti* aggiunge che, i motivi congiunturali non sono mai sussistiti e che la misura di cui trattasi, lungi dall'essere temporanea, si applica in maniera strutturale da più di

venticinque anni, e che la normativa comunitaria prescrive una concertazione effettiva nell'ambito del comitato I.V.A.

La Corte di Giustizia, accolto l'interpello del giudice di primo grado, ribadisce quanto già dichiarato nella sentenza *Metropol e Stadler*, che la procedura prevista dall'art. 17 par. 7 della Sesta Direttiva, è un presupposto dell'adozione di qualsiasi misura basata su detta disposizione. La Corte, prosegue, ricordando che tutti gli Stati membri sono tenuti a conformarsi a tutte le disposizioni della Sesta Direttiva ex art.249, terzo comma, del Trattato CE, qualora un'esclusione dal regime di detrazione non sia conforme a quanto previsto dall'art.17 par. 7 della Sesta Direttiva, le autorità tributarie nazionali non possono opporre ad un soggetto passivo una disposizione che deroga al principio del diritto alla detrazione dell'I.V.A. ex art. 17 par. 1 della stessa direttiva. Il soggetto passivo cui sia stata applicata tale misura deve poter ricalcolare il suo debito I.V.A. conformemente alle disposizioni dell'art. 17 par. 2 della Sesta Direttiva, nella misura in cui i beni e i servizi sono stati impiegati ai fini di operazioni soggette ad imposta. La Corte chiarisce che la sentenza *Sudholz* è stata mal interpretata dal Governo Italiano, infatti, in tale sentenza si dichiarava che l'art. 27 della Sesta Direttiva non impone al Consiglio di dare la sua autorizzazione a misure particolari derogatorie prese dagli Stati membri, prima dell'adozione delle stesse nel proprio territorio. La procedura di consultazione prevista dall'art. 17 par. 7 in questione, nella fattispecie non ha il medesimo oggetto della procedura di autorizzazione prevista all'art.27, quindi non è fondata la tesi del Governo Italiano.

La Corte, conclude che non occorre limitare gli effetti della sentenza, come chiesto dal Governo Italiano, perché 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 era compatibile con l'art .17 par. 7 della Sesta Direttiva.

La sentenza della Corte di Giustizia, chiarisce come interpretare gli articoli presi in esame, della Sesta Direttiva, confermando le motivazioni poste alla base del ricorso della *Stradasfalti* e rimette al Giudice di primo grado la soluzione del contenzioso. La sentenza, inoltre, non si è limitata a dirimere un contenzioso tra le autorità nazionali e un soggetto passivo, ma ha fissato un punto fermo sul diritto di detrazione, bocciando il regime di indetraibilità dell' I.V.A., che doveva essere

transitorio. Le conseguenze principali, generate dalla pronuncia dei Giudici Comunitari sono l'abolizione per incostituzionalità dell'art. 19 bis<sup>1</sup> e la modifica del dispositivo dell'art. 19 del DPR 633/72 per adattarlo ai dettami della norma comunitaria. La sentenza, quindi, pone fine ad anni di disomogeneità circa l'applicazione del diritto di detrazione dell'imposta sul valore aggiunto, consentendo ai contribuenti la detrazione dell'I.V.A. per l'acquisto, l'uso e la manutenzione di autoveicoli. Le imprese italiane, alla luce della sentenza della Corte di Giustizia, sono avvantaggiate oltre che sotto il profilo fiscale anche dal punto di vista della concorrenza, infatti, le risorse per le minori imposte dovute possono essere utilizzate per gli investimenti delle imprese con conseguente miglioramento del sistema economico sotto tutti i punti di vista.

### 2.1.2 La Commissione Tributaria Provinciale di Milano precede la sentenza della Corte di Giustizia Europea.

In materia di diritto di detrazione, e in modo particolare sull'indetraibilità dell'I.V.A., si era già pronunciata in precedenza la Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Milano, solo che l'impatto della sentenza dei giudici nazionali è stato inferiore rispetto ai colleghi comunitari.

La CTP di Milano, con la sentenza n. 115/47/05, è arrivata alle stesse conclusioni della Corte di Giustizia, con circa un anno di anticipo, dichiarando che "la norma Comunitaria riconosce la detrazione dell'I.V.A. nella misura in cui i beni e i servizi siano impiegati ai fini di operazioni soggette ad imposta; inoltre consente agli Stati membri di escludere o di limitare il diritto alla detrazione su taluni beni purché sussistano dei *motivi congiunturali* che ne giustificano l'esclusione o la limitazione del diritto".

L'errore nell'interpretazione della norma comunitaria, da parte del legislatore italiano era già stato individuato dai giudici nazionali, ma le conseguenze sono state solo locali o meglio hanno riguardato solo il caso di specie; le cause di questi effetti limitati sono da collegare alla mancata pubblicità della sentenza e alla mancata



informatizzazione delle sentenze dei giudici nazionali, al contrario di quanto accade per quelle comunitarie che sono pubblicate e classificate sul web, divenendo conoscibili a chiunque ne abbia interesse.

## 2.2 La sentenza *Sudholz* della Corte di Giustizia del 29 aprile 2004, relativa al procedimento C-17/01.

La sentenza, verte sulla limitazione forfetaria del diritto alla detrazione dell'I.V.A. sui veicoli che non sono utilizzati esclusivamente ai fini professionali, essa scaturisce da un rinvio di pronuncia pregiudiziale proposto dal *Bundesfinanzhof* (Corte Tributaria Federale Tedesca) nella causa pendente dinanzi ad essa tra *Finanzament Sulingen* (Amministrazione tributaria di Sulingen) e il sig. *Walter Sudholz* relativo all'acquisto di un'autovettura da turismo utilizzata da quest'ultimo in parte a fini professionali e in parte a fini privati.

Il 28 febbraio 2000 il Consiglio Europeo ha adottato la decisione 2000/186, con la quale la Repubblica Federale di Germania è stata autorizzata ad applicare misure di deroga agli artt. 6 e 17 della Sesta Direttiva. La Repubblica Federale di Germania è autorizzata a limitare al 50% il diritto a deduzione dell'I.V.A. che grava su tutte le spese relative ai veicoli che non sono utilizzati esclusivamente a fini professionali e a non assimilare a prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso, l'uso per esigenze private di un veicolo aziendale.

L'art 15 n. 1, lett. b) dell'*Umsatzsteuergesetz* del 1999 (relativa all'imposta sulla cifra d'affari) stabilisce che “ gli importi versati per l'acquisizione, l'importazione, la locazione o la gestione di autoveicoli che vengano destinati anche ad usi privati dall'imprenditore o per altri fini estranei all'impresa, possono essere detratti fino ad un massimo del 50%”, la norma entra in vigore per le operazioni effettuate a partire dal 1° aprile 1999.

Il sig. *Sudholz* ha acquistato un'autovettura nel mese di aprile del 1999 destinandola per il 70% a fini professionali e per il restante 30% per fini estranei all'impresa, egli poi nella sua dichiarazione I.V.A. ha portato a deduzione l'intero importo ritenendo che la norma tedesca fosse contraria al diritto comunitario. Dall'interpretazione del

sig. *Sudholz* ne nasce un contenzioso dinanzi al *Finanzgericht* (Tribunale tributario) che accoglie le argomentazioni del sig. *Sudholz*. L'Amministrazione tributaria di Sulingen propone ricorso per cassazione dinanzi al *Bundesfinanzhof* basandosi sulla decisione 2000/186 del Consiglio Europeo, ma la Corte Tributaria Federale Tedesca sospende il procedimento rinviandolo alla Corte di Giustizia proponendo le seguenti questioni pregiudiziali:

- 1) Se la decisione del Consiglio del 28 febbraio 2000, 2000/186 sia invalida, poiché il procedimento preliminare non soddisfa i requisiti dell'art. 27 della Sesta Direttiva;
- 2) Se la decisione si applica retroattivamente a partire dal 1 aprile 1999;
- 3) Se la decisione del Consiglio sia valida, occorre verificare se la limitazione forfetaria dell'importo della detrazione autorizzata, fissata al 50%, poteva essere necessaria a realizzare gli obiettivi perseguiti.

La Corte risolve, il primo interrogativo, ricordando gli obiettivi su cui si debba fondare un provvedimento derogatorio del principio generale di deduzione, che sono la semplificazione della riscossione dell'I.V.A. e la lotta contro le frodi e l'evasione fiscale. La Corte, continua, affermando che "il Consiglio ha potuto validamente evincere dalla lettura della domanda di autorizzazione delle autorità tedesche che quest'ultima era diretta in particolare a semplificare le procedure di dichiarazione e di controllo dell'I.V.A. e non aveva il solo fine della lotta alle frodi e all'evasione fiscale", quindi il provvedimento del Consiglio 2000/186 si deve ritenere conforme e rispettoso delle norme comunitarie.

La Corte, chiarisce che la decisione del Consiglio 2000/186 è invalida nella parte in cui prevede l'applicazione retroattiva a decorrere dal 1° aprile 1999, infatti, un'applicazione retroattiva sarebbe lesiva del principio di tutela del legittimo affidamento che consentiva agli interessati, quale sig. *Sudholz*, di dedurre l'importo totale dell'imposta che aveva gravato sull'acquisto del loro veicolo da turismo.

Sulla terza questione, la Corte dichiara che la decisione del Consiglio non è contraria agli obiettivi della Sesta Direttiva e il relativo regime forfetario di limitazione lo ritiene conforme al principio di proporzionalità, ponendo a giustificazione di ciò, il fatto che la limitazione al 50% del diritto di detrazione costituisce un mezzo necessario ed appropriato agli obiettivi di lotta alle frodi e all'evasione fiscale,

nonché di semplificazione della riscossione di detta imposta. Pertanto, l'impossibilità risultante per alcune persone, che intendano utilizzare il loro veicolo a fini professionali in misura superiore al 50%, di detrarre l'I.V.A. in misura pari a quella gravante sull'acquisto dello stesso, dev'essere considerata coerente alla misura di semplificazione della riscossione, che implica per sua natura un approccio più generico e non corrisponde quindi necessariamente all'esatta situazione di ogni soggetto passivo.

La sentenza approva e boccia allo stesso tempo l'operato del Governo Tedesco, il quale pur rispettando la procedura, prevista dall'art. 17 della Sesta Direttiva, ha anticipato la decisione del Consiglio emanando un provvedimento legittimo, ma per il periodo che intercorre dalla sua entrata in vigore fino alla pronuncia del Consiglio è illegittimo. L'art. 15 n. 1, lett. b), dell'*Umsatzsteuergesetz* del 1999, in conclusione è valido solo a partire dal 28 febbraio 2000, giorno in cui si è pronunciato il Consiglio Europeo autorizzando la limitazione del diritto di detrazione.

La Corte ha sottolineato che l'art. 27 della Sesta Direttiva non impone al Consiglio di dare la sua autorizzazione a misure particolari derogatorie prese dagli Stati Membri, prima dell'adozione di tali misure.

La presente sentenza traccia tutti i possibili scenari che possono derivare dall'applicazione della deroga al diritto di detrazione sancita dall'art. 17 par. 7 della Sesta Direttiva. Nel caso di specie è prevista una procedura di autorizzazione all'esclusione della detrazione, conforme alla procedura prevista dall'art. 29, ossia la consultazione del Comitato I.V.A. e la successiva autorizzazione da parte del Consiglio. La Repubblica Federale di Germania il 28 febbraio 2000 è stata autorizzata a limitare al 50% il diritto a deduzione dell'I.V.A. che grava sulle spese di acquisto, utilizzo e manutenzione degli autoveicoli aziendali usati promiscuamente, tale decisione conforme alle regole della direttiva è inattaccabile dal punto di vista sostanziale, quindi chiunque utilizzi per fini estranei all'impresa detti beni è obbligato a detrarre il 50% dell'I.V.A., senza la possibilità di presentare prove contrarie che dimostrino un utilizzo a fini aziendali superiore. La sentenza, inoltre, prevede un'altra possibile problematica che può sorgere dall'applicazione di una decisione del Consiglio, si tratta del momento dell'entrata in vigore del provvedimento. Il Consiglio, per andare in contro alle esigenze della Germania, ha

previsto un'efficacia retroattiva del provvedimento, fissando la data di entrata in vigore al 1° aprile 1999, questo aspetto della decisione è stato dichiarato invalido in quanto lede il principio del legittimo affidamento. I provvedimenti derogatori, in quanto limitano il diritto alla detrazione, non possono avere efficacia retroattiva alla data di pubblicazione, perché in caso contrario lederebbero il principio di tutela del legittimo affidamento che i privati hanno nei confronti dei provvedimenti sanciti da entità statali o comunitarie.

### 2.3 La sentenza *Metropol e Stadler* della Corte di Giustizia del 8 gennaio 2002, relativa al procedimento C-409/99.

La sentenza ha per oggetto le esclusioni, previste dalla normativa austriaca, al diritto di detrazione dell'imposta sul valore aggiunto. Il procedimento nasce da due rinvii pregiudiziali nati tra il *Finanzlandesdirektion* (Agenzia delle Entrate) di Steiermark e la società *Metropol* e tra il *Finanzlandesdirektion* (Agenzia delle Entrate) di Volrarlberg e il sig. Michael *Stadler*, vertenti sull'interpretazione dell'art. 17 par. 6 e 7 della Sesta Direttiva 77/388/CEE. Le due questioni sono sollevate nell'ambito delle controversie in merito al diritto alla detrazione sull'I.V.A. versata a monte per l'uso, rispettivamente di un autoveicolo *Pontiac TansSport* e di un autoveicolo *Fiat Ulysse*.

La normativa austriaca prevedeva a partire dal 1° gennaio 1995 l'esclusione dal diritto a detrazione per le operazioni di fabbricazione, locazione ed uso di autovetture, station wagon e motocicli, eccetto quelli di autoscuola e destinati alla rivendita, nonché automezzi destinati per almeno l'80% al trasporto professionale di persone.

Il Ministro Federale delle Finanze nel 1987, aveva varato un decreto che escludeva i minibus dalle disposizioni restrittive in materia di autovetture. Lo stesso decreto dichiara che è irrilevante il fatto che l'automezzo definito come minibus venga impiegato ai fini del trasporto di persone, merci o misto, infatti, il presupposto per il riconoscimento ai fini fiscali è comunque l'uso, che deve essere dimostrabile,

prevalentemente imprenditoriale o industriale dell'automezzo. Un successivo decreto, con efficacia a partire dal 15 febbraio 1996, precisa le nozioni dei veicoli stradali, esso prevede che i camion e gli autobus di piccole dimensioni non siano classificati insieme alle autovetture e alle station wagon. Il decreto precisa che gli autobus di dimensioni ridotte non costituiscono, dal punto di vista fiscale, automezzi per il trasporto di persone o station wagon, ma per essere definito tale il veicolo deve rispettare delle condizioni più restrittive, in particolare deve essere omologato per il trasporto di nove persone (compreso l'autista), deve possedere un bagagliaio interno e la prima fila deve avere tre posti, oppure deve essere omologato per sette persone (compreso l'autista) con un bagagliaio, dietro la terza fila di sedili, lungo almeno 500 mm.

La società *Metropol* nelle dichiarazioni per gli anni 1996 e 1997 ha chiesto di fruire della detrazione dell'I.V.A. versata a monte sul suo veicolo. L'Agenzia delle Entrate, alla luce del decreto del 1996, ha instaurato un contenzioso che è sfociato in un rinvio al Giudice nazionale, che ha poi sospeso il procedimento per un rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia.

Il sig. *Stadler* chiedeva, nelle sue dichiarazioni relative all'esercizio 1996, di fruire della detrazione dell'I.V.A. versata a monte per l'uso del veicolo, sostenendo che le restrizioni poste al diritto alla detrazione dell'I.V.A. versata a monte per l'uso dei minibus, introdotte con rigorosi provvedimenti di bilancio del 1996, erano in contrasto con la Sesta Direttiva. Le sorti del sig. *Stadler* sono le stesse della società *Metropol*, sia a livello amministrativo che processuale.

Il *Verwaltungsgerichtshof* (Tribunale Amministrativo) ritiene che la detrazione dell'I.V.A. versata a monte, per i veicoli in questione, era ammessa fino al 15 febbraio 1996, data in cui diviene efficace il nuovo decreto con un regime più restrittivo che non consente più la detrazione per i veicoli oggetto delle controversie. Il giudice austriaco, nel dubbio, decide di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

- 1) Se l'art. 17 par. 6 della Sesta Direttiva, debba essere interpretato nel senso che, in seguito all'entrata in vigore della direttiva, è vietato ad uno Stato membro escludere determinati automezzi dalla detrazione dell'imposta a monte, nel caso in cui detta detrazione era ammessa,

prima dell'entrata in vigore della direttiva, e dalle autorità amministrative sulla base di una prassi effettiva;

- 2) Se l'art. 17 par. 7, della Sesta Direttiva, consente ad uno Stato membro di ampliare a tempo indeterminato, senza la consultazione preliminare di cui all'art. 29 della direttiva, le esclusioni dal regime delle detrazioni delle imposte a monte al fine di consolidare il bilancio.

Il Governo Austriaco, riguardo la prima questione, giustifica il provvedimento del 1996 che è stato adottato a causa dell'apparizione sul mercato, successivamente al decreto del 1987, di nuovi veicoli come monovolume e furgoncini, che detto decreto non aveva previsto, per non ampliare la categoria dei veicoli esclusi dal regime delle detrazioni, ma allo scopo di evitare che il diritto nazionale vigente sia interpretato in modo che detti veicoli, che in genere sostituiscono vecchie autovetture, siano considerati minibus.

La Corte ricorda che la Sesta Direttiva è entrata in vigore per la Repubblica d'Austria alla data della sua adesione all'Unione Europea, vale a dire il 1° gennaio 1995. La stessa data è quella che fa fede per l'applicazione dell'art. 17 par. 6. La Corte ha già considerato, nella causa C-345/99 (ved. infra § 2.4.2), che laddove la normativa di uno Stato membro modifichi in senso restrittivo, successivamente all'entrata in vigore della Sesta Direttiva, l'ambito delle esclusioni esistenti allineandosi, in tal modo, all'obiettivo della direttiva, si deve ritenere che tale normativa ricada nella deroga prevista dall'art. 17 par. 6. Per contro, come già considerato nella sentenza C-40/00 (ved. infra § 2.4.1), una normativa nazionale non costituisce una deroga consentita dall'art. 17 par. 6, se mira ad estendere, successivamente all'entrata in vigore della Sesta Direttiva, l'ambito delle esclusioni esistenti allontanandosi così dall'obiettivo della direttiva.

La Corte, continua, precisando che nella definizione di normativa nazionale vanno considerati anche gli atti amministrativi, nonché le prassi amministrative delle autorità pubbliche dello Stato membro considerato.

La Corte risolve la prima questione dichiarando: “osta a che uno Stato membro escluda, successivamente all'entrata in vigore della Sesta Direttiva, le spese relative a taluni autoveicoli dal diritto di detrazione dell'I.V.A., mentre, al momento

dell'entrata in vigore della detta direttiva, dette spese davano diritto alla detrazione dell'I.V.A. secondo una prassi costante delle autorità pubbliche di detto Stato, basata su un decreto ministeriale.

Per quanto riguarda la seconda questione, il Governo Austriaco sostiene che il procedimento previsto dall'art. 29 svolge una funzione meramente consultiva, quindi la mancata applicazione di tale procedimento non costituirebbe un vizio di procedura essenziale che possa comportare l'inapplicabilità di una normativa nazionale in materia di I.V.A. Riguardo alla mancanza di un limite temporale, il Governo Austriaco invoca la facoltà, che l'art. 17 par. 7 dà agli Stati membri, per motivi congiunturali, di escludere alcuni beni dal regime delle detrazioni, quindi deve consentire di correggere gli squilibri macroeconomici ed in particolare di ridurre il disavanzo di bilancio e di rimborsare il debito dello Stato.

La Corte precisa che la procedura prevista dall'art. 17 par. 7 deve essere seguita in modo rigoroso per poter beneficiare delle esenzioni, ne consegue che uno Stato membro non può escludere alcuni beni dal regime delle detrazioni dell'imposta sul valore aggiunto senza previa consultazione del Comitato I.V.A. ex art. 29. La Corte, inoltre, chiarisce che per *motivi congiunturali* si deve intendere una situazione nella quale si trova l'economia di uno Stato in un determinato periodo, pertanto, l'applicazione dei provvedimenti previsti da detta disposizione deve essere limitata nel tempo e, per definizione, questi non possono essere di natura strutturale e miranti a ridurre il disavanzo di bilancio e a consentire il rimborso del debito dello Stato.

L'Austria, in seguito alla decisione della Corte di Giustizia si è dovuta adeguare alla normativa comunitaria, annullando il decreto del Ministro Federale delle Finanze del 1996 e cristallizzando il regime delle esclusioni al diritto di detrazione alla data di ingresso nella Comunità Europea, nel 1995, in attesa di una normativa comunitaria che disciplini in modo uniforme le esclusioni dei beni dal meccanismo delle detrazioni. La sentenza ha sottolineato il senso dell'art. 17 par. 6, che vieta l'introduzione di nuove limitazioni al diritto di detrazioni o incrementi quelle già esistenti all'atto dell'introduzione della Sesta Direttiva. Viene sottolineato anche il carattere eccezionale delle limitazioni al diritto a detrazione, per cui gli articoli che prevedono dette limitazioni devono essere interpretati in senso stretto e rigoroso, per non alterare le volontà e i principi ispiratori della direttiva. Alla base del meccanismo

dell'I.V.A. vi è il diritto a detrazione, quindi ogni sua limitazione altera lo schema voluto dal legislatore comunitario e, inoltre, fa sì che l'imposta non sia più neutrale per i soggetti passivi andando ad intaccare il principio di neutralità del tributo per gli scambi tra imprenditori.

## 2.4 Le sentenze *Commissione/Francia* della Corte di Giustizia del 14 giugno 2001.

L'oggetto delle controversie tra la Commissione delle Comunità Europee e la Repubblica Francese è quasi analogo a quello della sentenza *Stradaşfalti*, infatti, le due sentenze del 14 giugno 2000 vertono sul regime di detrazione dell'I.V.A. assolta sugli oli combustibili utilizzati come carburanti per veicoli ed apparecchi che non danno diritto a detrazione e sulla detraibilità dei costi di acquisto di veicoli destinati esclusivamente all'insegnamento della guida.

### 2.4.1 Soppressione del diritto a detrazione dell'I.V.A. assolta sugli oli combustibili, relativa al procedimento C-40/00.

La prima sentenza nasce da una procedura di inadempimento della Francia all'art. 17, par. 2 e 6, della Sesta Direttiva. La Commissione Europea ha proposto, ai sensi dell'art. 226 CE, un ricorso contro il provvedimento che causa, a partire dal 1° gennaio 1998, una soppressione totale del diritto a detrazione dell'I.V.A. assolta sugli oli combustibili utilizzati come carburanti per veicoli che non danno diritto a detrazione.

La Repubblica Francese ha promulgato varie leggi che disciplinano la materia, a partire dal 1° gennaio 1979 data di introduzione della Sesta Direttiva. Dal 1979 al 30 giugno 1982 gli oli combustibili erano esclusi dal diritto alla detrazione, tra il 1982 e il 1991 il divieto ha subito alcune modifiche e l'aliquota di detrazione è oscillata tra il 10% e il 90% per attestarsi al 50% nel 1991. Il diritto a detrazione è stato nuovamente soppresso nel 1998.



Ritenendo che la reintroduzione di un'esclusione dal diritto a detrazione dell'I.V.A. non fosse compatibile con l'art. 17 par. 2, della Sesta Direttiva, la Commissione ha avviato il procedimento di inadempimento, che dopo una prima fase caratterizzata da inviti e scambio di lettere, è culminato con il giudizio della Corte di Giustizia.

Secondo il Governo Francese, l'art. 17 par. 6, della Sesta Direttiva non osta a che uno stato membro modifichi esclusioni esistenti al momento dell'entrata in vigore della detta direttiva a condizione che le modifiche apportate non aumentino le percentuali di esclusione oltre la quota inizialmente fissata, né estendano le esclusioni esistenti a categorie di beni o servizi non interessati al momento dell'entrata in vigore. Il Governo Francese, inoltre, sostiene che la modifica legislativa è stata introdotta per ragioni di tutela ambientale.

La Corte precisa che laddove la normativa di uno Stato membro modifichi in senso restrittivo, successivamente all'entrata in vigore della Sesta Direttiva, l'ambito delle esclusioni esistenti allineandosi all'obiettivo della direttiva, tale normativa ricade nella deroga prevista dall'art. 17 par. 6 e non viola il disposto dell'art. 17 par. 2. Si deve considerare, al contrario, che una norma nazionale non rappresenta una deroga se essa ha per effetto di estendere l'ambito delle esclusioni esistenti, allontanandosi in tal modo dall'obiettivo della Sesta Direttiva. È pacifico che la legge francese, escludendo totalmente il diritto alla detrazione dell'I.V.A., introduce una modifica che allontana la norma francese da quella comunitaria; poco importa che la modifica non estenda l'ambito delle esclusioni applicabili al momento dell'entrata in vigore della sesta direttiva e le finalità ambientalistiche non possono giustificare tale normativa.

La Repubblica Francese, reintroducendo la soppressione totale del diritto a detrazione per gli oli combustibili utilizzati come carburanti per veicoli che non danno diritto a detrazione, è venuta meno agli obblighi previsti dall'art. 17 par. 2, della Sesta Direttiva, per cui è stata condannata ad adeguarsi alla normativa comunitaria.

Questa sentenza è quasi del tutto analoga alla sentenza *Stradasfalti*, cambiano solo le modalità con cui si è arrivati alla pronuncia dei giudici della Corte di Giustizia. Il Governo Francese è stato condannato non tanto per aver escluso dal diritto a detrazione dell'I.V.A. per le spese relative all'acquisto di oli combustibili, ma per

aver prima concesso la possibilità di detrarre dette spese, anche se in minima percentuale, e poi escluso definitivamente dette spese dal diritto a detrazione. Tale comportamento è contrario all'art. 17 par. 6 della direttiva 77/388/CEE, che vieta l'introduzione di nuove esclusioni al diritto a detrazione. La Francia concedendo la detrazione forfetaria di dette spese, in misura percentuale, si è avvicinata alle volontà della Sesta Direttiva, per cui tale comportamento non può essere sanzionato, ma una volta eliminate le limitazioni non può tornare sui suoi passi reintroducendo l'esenzione, in quanto l'art. 17 par. 6 non considera più le esenzioni previste al momento dell'entrata in vigore della direttiva, ma il successivo regime quando siano diminuite le limitazioni al diritto di detrazione.

Ad oggi, si può ritenere, che se la Repubblica Francese avesse mantenuto l'esenzione per le spese relative agli oli combustibili, senza concedere per poi eliminare nuovamente il diritto a detrazione su detti beni, sarebbe stata comunque condannata anche se in un diverso momento. Qualche contribuente, infatti, alla luce delle vari sentenze della Corte di Giustizia avrebbe potuto istaurare un procedimento analogo a quello della *Stradasfalti*.

Alla luce di tale sentenza, che temporalmente precede quella della *Stradasfalti* di circa 5 anni, viene da chiedersi il perché la Commissione non abbia indagato anche sul comportamento di altri Stati membri, come l'Italia, che per un motivo o per un altro non si conformavano alla Sesta Direttiva.

#### 2.4.2 Diritto di detrazione dell'imposta sull'acquisto di veicoli limitato esclusivamente ai veicoli destinati all'insegnamento alla guida, relativa al procedimento C-345/99.

La procedura che ha portato alla pronuncia della Corte di Giustizia Europea è uguale alla precedente, ragion per cui le due cause sono state accorpate e la sentenza è arrivata per entrambe lo stesso giorno.

La Commissione Europea ha proposto un ricorso per far dichiarare la Repubblica Francese inadempiente agli obblighi previsti dall'art. 17 par. 2, della Sesta Direttiva, in quanto subordina il diritto di detrazione ai soli veicoli utilizzati dai soggetti passivi che insegnano la guida.

La normativa francese, prima dell'introduzione della Sesta Direttiva, prevedeva l'esclusione della detrazione dell'I.V.A. per tutti i veicoli da turismo. A decorrere dal 1° gennaio 1993, scaduto il periodo transitorio previsto dall'art. 17 par.6, il regime francese dell'I.V.A. veniva modificato per concedere il diritto alla detrazione a taluni automezzi, ossia quelli destinati esclusivamente all'insegnamento alla guida.

Secondo la Commissione l'esigenza della destinazione esclusiva all'insegnamento della guida non sarebbe conforme all'art. 17 par. 2, che prevede il diritto alla detrazione dell'imposta a monte di cui il soggetto passivo è debitore, subordinatamente alla sola condizione che si tratti di beni e servizi impiegati ai fini di sue operazioni imponibili.

Il Governo Francese, sostenuto dal Governo del Regno Unito, sostiene che la disposizione nazionale controversa non introduce un nuovo regime di esclusione, vietato dall'art. 17 par. 6, della Sesta Direttiva, ma costituisce una semplice deroga ad un'esclusione esistente. Considerato che l'esclusione totale iniziale del diritto alla detrazione dell'I.V.A. relativa ai veicoli destinati all'insegnamento della guida era conforme all'art.17 par. 6, ne consegue che la concessione del diritto di detrazione dell'imposta in presenza di talune condizioni sarebbe parimenti conforme alla normativa comunitaria. Ciò è legittimo in quanto gli stati membri possono mantenere la propria legislazione esistente fino a quando il legislatore comunitario non abbia stabilito un regime comunitario delle esclusioni dal diritto alla detrazione dell'I.V.A., realizzando la graduale armonizzazione delle normative nazionali in materia di I.V.A.

La Corte di Giustizia dà ragione alle teorie della Francia, in quanto, la modifica apportata alla normativa francese produce l'effetto di restringere l'ambito delle esclusioni e di riavvicinare tale legislazione al regime generale di detrazione di cui all'art. 17 par. 2 della Sesta Direttiva.

In questa seconda sentenza ne esce vincitrice la Repubblica Francese, che ha correttamente applicato le norme della Sesta Direttiva, infatti, ha eliminato per le autoscuole l'esclusione dal diritto a detrazione per l'acquisto di autoveicoli senza commettere l'errore di reintrodurre l'esclusione che le è costata la condanna nella precedente sentenza. La Francia in questo modo ha eliminato, se pur parzialmente, le limitazioni al diritto di detrazione iniziando il processo di adeguamento alle norme

comunitarie, che non prevedono limiti al diritto a detrazione fatto salvo per quanto stabilito dall'art. 17 par. 2 della Sesta Direttiva che prevede la limitazione al diritto a detrazione solo nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta.

## 2.5 La sentenza *Ampafrance e Sanofi* della Corte di giustizia del 19 settembre 2000, relativa ai procedimenti riuniti C-177/99 e C-181/99.

La domanda proposta davanti alla Corte di Giustizia verte sulla validità della decisione del Consiglio 89/487/CEE del 28 luglio 1989, che autorizza la Repubblica Francese ad applicare una misura di deroga all'art. 17 par. 6 della Sesta Direttiva 77/388/CEE. La questione nasce nell'ambito delle controversie sorte tra la società *Ampafrance* (procedimento C-177/99), da un lato, e la società *Sanofi*, dall'altro, (procedimento C-181/99) con l'Amministrazione Finanziaria in merito ad accertamenti tributari operati nei confronti di dette società a seguito dell'esclusione del diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto relativa alle spese concernenti alloggio, ristorazione ricevimenti e spettacoli.

Nella legislazione francese l'esclusione dal diritto alla detrazione dell'I.V.A. per le spese di alloggio, ristorazione, ricevimenti e spettacoli è stata progressivamente introdotta tra il 1967 ed il 1979. La norma prevede l'esclusione per dette spese sostenute ai fini dell'alloggio o del soggiorno alberghiero dei dirigenti e del personale delle imprese. Tale esclusione, tuttavia, non è prevista per le spese sostenute al fine di provvedere, sui luoghi di lavoro, all'alloggio gratuito del personale dipendente incaricato o della sicurezza e della sorveglianza di uno stabilimento industriale o commerciale o di un cantiere di lavori. Il decreto n. 79 del 29 dicembre 1979, emanato in seguito all'entrata in vigore della Sesta Direttiva, prevedeva all'art. 25 l'esclusione dalla detrazione dell'imposta su beni o servizi utilizzati da terzi, da dirigenti o dal personale dell'impresa, quali l'alloggio o il soggiorno alberghiero, le spese di ristorazione, ricevimenti e spettacoli o qualsiasi

altra spesa connessa, direttamente o indirettamente, con lo spostamento o con la residenza.

Il *Conseil d'Etat* con la sentenza *Alitalia* del 3 febbraio 1989 ha dichiarato l'invalidità dell'art. 25 del decreto del 1979 nella parte in cui escludeva il diritto alla detrazione dell'I.V.A. sui beni e servizi utilizzati da terzi, in quanto in tal modo violava l'obiettivo di non estensione delle esclusioni esistenti fissato dall'art. 17 par. 6 della Sesta Direttiva.

A seguito della sentenza *Alitalia* la Repubblica Francese ha chiesto al Consiglio Europeo l'autorizzazione ad introdurre una deroga all'art. 17 par. 6, al fine di introdurre nella propria legislazione una disposizione che escluda la detrazione delle spese di alloggio, ristorazione, ricevimenti e spettacoli. Secondo il Governo Francese questa particolare misura è intesa ad evitare evasioni fiscali che risulterebbero dalla sottrazione all'imposta di spese che, per loro natura, costituiscono consumi finali. I rischi di frode e di evasione fiscale sono rilevanti, attesa la prevedibile tendenza per le imprese ad accollarsi, sotto forma di benefici in natura o regalie, consumi finali sottratti ad imposta e a non distinguere correttamente le spese riguardanti dirigenti ed il personale e quelle relative ai terzi.

Il 28 luglio 1989 il Consiglio emana la decisione 89/487/CEE che autorizza la Repubblica Francese, a titolo temporaneo al massimo fino all'entrata in vigore delle disposizioni comunitarie che determineranno il trattamento di dette spese, ad escludere dal diritto di detrazione dell'imposta sul valore aggiunto, di cui sono gravate, le spese per alloggio, ricevimenti, ristorazione e spettacoli.

L'*Ampafrance* sostiene, nell'ambito dell'esercizio della propria attività commerciale, una serie di spese per alloggio, ristorazione, ricevimenti e spettacoli. Essa detrae l'I.V.A. su dette spese sia per il proprio personale sia per terzi, per questo motivo è soggetta ad un avviso di liquidazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria, che contesta il suo operato, dinanzi al Tribunale Amministrativo di Nantes.

Ai laboratori *Choay*, *Millot Solac* e *Clin Midy*, tocca un'analogha sorte, infatti ricevono avvisi di liquidazione per gli importi corrispondenti alla detrazione, effettuata dai medesimi, dell'I.V.A. relativa alle spese di ricevimento sostenute a favore di fornitori e clienti nel corso dei mesi di novembre e dicembre 1993. La *Sanofi*, succeduta nei diritti e negli obblighi dei tre laboratori, proponeva ricorso

contro detti provvedimenti dinanzi al Tribunale Amministrativo di Parigi. A seguito dell'istituzione del Tribunale Amministrativo di Melun, la causa veniva rinviata a tale giudice, competente per il territorio.

Il due Tribunali sospendono il procedimento rinviando alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali: quello di Nantes chiede se la decisione del Consiglio delle Comunità Europee 89/487/CEE sia conforme con i principi enunciati dall'art. 27 della Sesta Direttiva e se sia conforme al principio di proporzionalità tra l'obiettivo fiscale perseguito e i mezzi all'uopo posti in essere. Il Tribunale di Melun fa un'analisi più dettagliata e considera che "è pacifico che l'autorizzazione temporanea ad escludere dal diritto alla detrazione dell'imposta gravante sulle spese di alloggio, ristorazione, ricevimenti e spettacoli sostenute da un soggetto passivo non è stata motivata dal rilievo che tali spese abbiano dato origine a una frode o a un'evasione fiscale sistematica, bensì dalla presunzione di un loro carattere misto, che fa sì che esse diano adito facilmente ad abusi di questo genere. Se l'Amministrazione giustifica la fondatezza di tale misura di esclusione sistematica, del diritto alla detrazione di dette spese, adducendo la difficoltà di predisporre un efficace meccanismo di controllo del carattere professionale di dette spese, è anche vero che la loro deduzione dagli utili imponibili relativi all'imposta sulle società o all'imposta sul reddito è ammessa; ed oggetto di un controllo, su documenti o in loco, da parte dei servizi fiscali sotto la supervisione del giudice tributario, controllo le cui modalità sono evidentemente trasponibili. L'obiettivo perseguito può ugualmente essere raggiunto mediante una limitazione forfetaria dell'importo delle deduzioni autorizzate. Occorre interrogarsi seriamente sul carattere strettamente necessario e commisurato agli obiettivi perseguiti dalla deroga concessa alla Repubblica Francese dal Consiglio delle Comunità Europee."

La Corte di Giustizia prima di entrare nel merito della questione precisa e delinea meglio la portata della decisione 89/487/CEE ritenendola atta ad autorizzare la Repubblica Francese, malgrado i termini generali della deroga ad essa concessa, ad introdurre nel proprio ordinamento giuridico nazionale, con riguardo alle spese di alloggio, ristorazione, ricevimenti e spettacoli, esclusioni del diritto alla detrazione dell'I.V.A. non previste nella propria normativa al momento dell'entrata in vigore della Sesta Direttiva. Tale interpretazione è fondata sul tenore dell'art. 27 che utilizza

il termine *introdurre* e deve essere letto nel combinato disposto con il precedente art. 17 par. 6, che autorizza gli Stati membri a mantenere le esclusioni del diritto alla detrazione previste dalle rispettive normative nazionali al momento dell'entrata in vigore della Sesta Direttiva. La deroga concessa, quindi, riguarda in realtà, da un lato, le spese di alloggio, ricevimenti, ristorazione e spettacoli sostenute a favore di terzi rispetto all'impresa, dall'altro, quelle spese dello stesso genere sostenute a favore di dirigenti o del personale dell'impresa non ricomprese nella norma francese al momento dell'introduzione della Sesta Direttiva.

Occorre, a questo punto, esaminare se le disposizioni insite nella decisione 89/487/CEE siano necessarie ed idonee alla realizzazione dello specifico obiettivo da essa perseguito e se incidano nella misura minore possibile sulle finalità e sui principi della Sesta Direttiva.

L'*Ampafrance* e la *Sanofi* ritengono che detta decisione ricorra a mezzi sproporzionati ai fini della lotta contro le frodi e le evasioni fiscali nella parte in cui istituisce un'esclusione generale e sistematica del diritto alla detrazione dell'I.V.A. basata sulla presunzione di un rischio di frodi o evasioni fiscali derivante dal carattere misto, privato e professionale, delle spese in questione. Esse sostengono, inoltre, che la decisione 89/487/CEE si porrebbe in contrasto con il principio di proporzionalità, in quanto l'obiettivo da essa perseguito potrebbe essere realizzato con altri mezzi, meno pregiudizievole nei confronti dei principi e degli obiettivi della Sesta Direttiva.

L'*Ampafrance* sostiene che le autorità francesi non avrebbero inteso lottare contro i rischi di frodi e di evasioni fiscali, bensì avrebbero inteso istituire un meccanismo che consentisse loro di non dover più verificare il carattere professionale o meno di talune spese.

La *Sanofi* sostiene che l'autorizzazione, concessa alla Repubblica Francese, di derogare le norme della Sesta Direttiva, relative al diritto di detrazione dell'I.V.A., poteva avere solamente valore temporaneo limitato sino al momento dell'entrata in vigore delle future norme comunitarie che determineranno le spese escluse dal diritto alla detrazione. La circostanza che il Consiglio non abbia provveduto a emanare le disposizioni previste dall'art. 17 par. 6, della Sesta Direttiva, avrebbe fatto perdurare

tale situazione provvisoria, in modo tale che la deroga sarebbe inevitabilmente divenuta sproporzionata rispetto allo scopo perseguito.

Secondo il Governo Francese, il Consiglio e la Commissione, l'esclusione del diritto alla detrazione dell'I.V.A. con riguardo alle spese di alloggio, ristorazione e ricevimenti e spettacoli non costituirebbe un mezzo sproporzionato rispetto all'obiettivo di repressione delle frodi ed evasioni fiscali sancito dall'art. 27, laddove l'esclusione del diritto alla detrazione sarebbe stato espressamente limitato a fattispecie in cui esistono rischi effettivi di frodi ed evasioni fiscali, corrispondenti a fattispecie in cui è impossibile stabilire la natura professionale ovvero privata delle spese. Il Consiglio riconosce che altre misure sarebbero ipotizzabili, quali la limitazione forfetaria dell'importo deducibile, ma non le ritiene efficaci.

La Corte ritiene non contestabile la possibilità di un rischio di frodi o di evasioni fiscali che possa giustificare l'adozione di misure particolari del genere di cui all'art. 27 della Sesta Direttiva consente di introdurre. Tale rischio, tuttavia, non sussiste quando da dati obiettivi emerga che le spese siano state sostenute ai fini strettamente professionali, per questo motivo gli argomenti dedotti dal Governo Francese, dal Consiglio e dalla Commissione non possono essere accolti. Si deve rilevare, infatti, che la decisione 89/487/CEE autorizza la Repubblica Francese a negare agli operatori economici il diritto alla detrazione dell'I.V.A. che garantisce la neutralità di tale imposta. Ne consegue che l'applicazione del regime di esclusione del diritto alla detrazione, autorizzato dalla decisione 89/487/CEE può produrre il divieto di detrazione dell'I.V.A. relativa a spese professionali sostenute dalle imprese, assoggettando quindi all'I.V.A. talune forme di consumo intermedio, il che è contrario al principio del diritto alla detrazione dell'I.V.A. che garantisce la neutralità di tale imposta. La decisione di deroga, inoltre, non indica i motivi per cui era necessaria al fine di evitare talune frodi o evasioni fiscali.

La Corte ricorda che, perché un atto comunitario attinente al sistema dell'I.V.A. sia conforme al principio di proporzionalità, le disposizioni ivi contenute devono risultare necessarie alla realizzazione dello specifico obiettivo da esso perseguito ed incidere nella misura minore possibile sulle finalità e sui principi della Sesta Direttiva. Una normativa che escluda dal diritto alla detrazione, non costituisce un mezzo proporzionato all'obiettivo della repressione delle frodi e delle evasioni



fiscali, quindi le questioni pregiudiziali sottoposte dai Tribunali Amministrativi di Nantes e di Melun devono essere risolte nel senso che la decisione 89/487/CEE è invalida.

Il Governo Francese, durante l'udienza, ha evocato la possibilità che la Corte limiti nel tempo gli effetti della presente sentenza nell'ipotesi in cui dovesse ritenere la decisione 89/487/CEE contraria al principio di proporzionalità. A sostegno di tale domanda il governo Francese si è richiamato alla tutela del legittimo affidamento che poteva nutrire in ordine alla conformità della decisione 89/487/CEE con il diritto Comunitario.

Occorre rilevare che solo in via eccezionale 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 la disposizione così interpretata onde rimettere in questione rapporti giuridici costituiti in buona fede. La Corte, per la prima volta in assoluto, si trova ad analizzare il principio del legittimo affidamento invocato da un governo a sostegno della domanda di limitazione nel tempo degli effetti di una sentenza. Tale principio, che è corollario del principio della certezza del diritto viene invocato, di regola, dai singoli operatori economici che si trovino in una situazione di legittimo affidamento creata dai pubblici poteri.

Il principio del legittimo affidamento non può essere invece invocato da un governo per sfuggire alle conseguenze di una decisione della Corte che dichiara l'invalidità di un atto comunitario, in quanto rimetterebbe in discussione la possibilità per i singoli di essere tutelati contro un comportamento dei pubblici poteri che risulterebbe fondato su norme illegittime. Nel caso di specie, le autorità francesi hanno largamente contribuito alla determinazione del contenuto della decisione 89/487/CEE, che riproduce letteralmente i termini della richiesta di deroga, con l'effetto di autorizzare, in quanto misura specifica alla repressione delle frodi e delle evasioni fiscali, l'esclusione dal diritto alla detrazione dell'I.V.A. versata a monte anche quando si tratti di spese di cui possa essere provata la natura strettamente professionale. Ciò premesso, le Autorità francesi non potevano ignorare che, alla luce del suo contenuto, la decisione 89/487/CEE non era conforme al principio di proporzionalità e, conseguentemente, non potevano trarne argomento per poter ragionevolmente ritenere che tale decisione fosse valida.

La sentenza *Ampafrance e Sanofi* la si può definire unica in quanto la Corte di Giustizia condanna contemporaneamente la Repubblica Francese e la Commissione Europea. La condanna della Commissione Europea è, senza dubbio, quella che fa più scalpore, in quanto viene condannato un'istituzione che per sua natura è tenuta a far rispettare i principi comunitari. La Commissione non viene condannata direttamente, ma indirettamente, in quanto viene dichiarato illegittimo un suo provvedimento, nello specifico viene condannato il procedimento superficiale che ha portato all'illegittimità della decisione in questione, infatti la Commissione si è limitata a trasporre sotto forma di decisione la richiesta presentata dalla Francia.

Un altro elemento particolare di questo procedimento è l'invocazione del principio del legittimo affidamento da parte della Francia, tale richiesta ha spiazzato gli stessi Giudici comunitari che hanno dovuto definire la portata del legittimo affidamento. Il principio in questione è uno strumento esclusivo dei privati per tutelarsi nei confronti dei provvedimenti Statali, in questo caso è stato invocato da uno Stato per tutelarsi dalle decisioni Comunitarie, anche se giuridicamente è infondato, da un punto di vista razionale è giustificabile. La richiesta della Francia si basa sul fatto che essa ha rispettato la procedura comunitaria e si è mantenuta nei limiti della decisione della Commissione, anche se quest'ultima è stata influenzata dalla richiesta francese, quindi la Francia ha ritenuto di operare nel rispetto dei principi comunitari.

La situazione che si è venuta a creare, se dal punto di vista giuridico è stata agevolmente risolta dai giudici della Corte di Giustizia, dal punto di vista dei rapporti tra Stati membri e Unione Europea, rappresentata dalla Commissione, fa sorgere l'interrogativo circa la possibilità della richiesta di rimborso o restituzione fatta dagli Stati membri agli organi comunitari. Se la Commissione da un lato sanziona i comportamenti illegittimi degli Stati membri, dall'altro quando a sbagliare è lei dovrebbe essere tenuta a rimborsare gli Stati membri che a loro volta rimborsano i contribuenti, come nel caso di specie, o i cittadini in generale.

La condanna della Francia, infatti, è frutto di una leggerezza della Commissione che ha approvato un provvedimento illegittimo, che poi è scaturito nella presente sentenza. In caso di diniego da parte della Commissione alla richiesta della Repubblica Francese, tutto si sarebbe chiuso in modo semplice senza "scomodare" la Corte di Giustizia, quindi con minori spese per le procedure di rimborso sia a carico

dell'Amministrazione francese sia per i contribuenti, tralasciando i costi della presente sentenza.

## 2.6 La sentenza *Investrand* della Corte di Giustizia del 8 aprile 2007, relativa al procedimento C-435/05.

L'interpretazione del diritto comunitario in materia di diritto di detrazione ha avuto un ulteriore contributo con la sentenza della Corte di Giustizia che riguarda i costi connessi a servizi di consulenza, sorti in capo ad un soggetto prima che questi fosse sottoposto all'obbligo di assolvere l'I.V.A.

L'*Investrand* fino al 1° gennaio 1993 ha svolto l'attività di gestione passiva di partecipazioni in altre società, senza immischiarsi nella loro gestione e senza effettuare alcuna prestazione a titolo oneroso. L'*Investrand*, a partire da tale data, ha esercitato attività di gestione dietro corrispettivo, avendo venduto le sue partecipazioni azionarie. Al momento di calcolare il compenso l'*Investrand* per i servizi prestati prima del 1993 è sorta una controversia, che si è conclusa con una procedura di arbitrato nel 1996, relativa all'ammontare del credito spettante all'*Investrand* dopo la cessione, nell'ambito della quale l'*Investrand* ha sostenuto alcune spese connesse a servizi di consulenza giuridica, che ne ha poi detratto l'I.V.A. versata in relazione a tali spese.

L'Amministrazione Olandese delle Imposte ha notificato all'*Investrand* un avviso di rettifica, ritenendo che non avesse il diritto di procedere a tale detrazione.

L'*Investrand* ha presentato, prima, ricorso dinanzi al *Gerechtshof te Amsterdam* (Giudice di primo grado) che ha respinto il ricorso presentato ritenendo che la vendita di azioni non costituisca un'attività economica ai fini della Sesta Direttiva. L'*Investrand* ha proposto ricorso in cassazione dinanzi allo *Hoge Raad der Nederlanden*, la quale ha sospeso il procedimento per chiedere alla Corte di Giustizia "se, in relazione al diritto di deduzione conferito dall'art.17 par.2, della Sesta Direttiva, si debba ammettere un nesso immediato e diretto tra determinati servizi, ricevuti da un soggetto passivo, e operazioni soggette ad imposta che lo stesso

soggetto passivo deve ancora eseguire, nel caso in cui tali servizi siano stati acquistati al fine di stabilire l'entità di un credito pecuniario, facente parte del patrimonio del soggetto passivo ma sorto in un periodo precedente a quello in cui quest'ultimo era assoggettato all'obbligo di assolvere l'I.V.A.”.

La Corte, al momento di pronunciarsi, ricorda che una costante giurisprudenza sostiene che è necessario un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle, che conferiscano un diritto a detrazione, affinché il diritto a detrarre l'I.V.A. assolta a monte sia riconosciuto in capo al soggetto passivo e al fine di determinare la portata di siffatto diritto. Un diritto a detrazione è tuttavia ammesso a beneficio del soggetto passivo anche qualora non possa essere ricostruito un nesso immediato e diretto tra operazioni a monte e a valle, quando i costi dei servizi in questione fanno parte delle spese generali del soggetto passivo e, in quanto tali, sono elementi costitutivi del prezzo dei prodotti o dei servizi che esso fornisce.

La Corte dichiara che in base a nessun elemento del fascicolo si può sostenere che, se *Investrand* non avesse esercitato attività economiche assoggettate all'I.V.A., avrebbe evitato di ricorrere ai servizi di consulenza controversi nella causa principale. Risulta dunque che, a prescindere dal fatto che essa abbia o meno esercitato attività di tale tipo, *Investrand* avrebbe fatto ricorso ai detti servizi allo scopo di conservare il corrispettivo pecuniario della vendita di azioni avvenuta nel 1989.

In conclusione, l'art. 17 par.2 deve essere interpretato nel senso che le spese per servizi di consulenza che un soggetto passivo ha ricevuto per determinare l'importo di un credito facente parte del patrimonio della sua impresa e connesso ad una vendita di azioni precedente al suo assoggettamento all'obbligo di assolvere l'I.V.A. non presentano, in mancanza di elementi idonei a stabilire che i detti servizi sono motivati esclusivamente dall'attività economica, ai sensi della Sesta Direttiva, esercitata dal soggetto passivo, un nesso immediato e diretto con tale attività e pertanto non configurano un diritto alla detrazione dell'I.V.A. di cui sono stati gravati.

La sentenza riguarda spese per prestazioni di servizi, in particolare quelle relative ad una procedura di arbitrato, che non riguardano l'attività dell'impresa. L'*Investrand* avrebbe voluto detrarre l'I.V.A. per le spese da esse sostenute per determinare di un

credito azionario. Tali spese non possono rientrare tra quelle attinenti l'attività d'impresa per due motivi:

1. l'acquisto di azioni non può essere oggetto di detrazione, in quanto esplicitamente escluso;
2. dette spese sono state sostenute prima della costituzione dell'*Investrand* come soggetto passivo.

La normativa comunitaria ammette la detrazione di alcune spese sostenute prima della creazione dell'impresa, ma solo quando queste siano riferite a spese generali, ossia funzionali alla creazione e costituzione della società stessa. Le spese, che avrebbe voluto detrarre l'*Investrand*, di certo non sono da collegarsi alla costituzione dell'impresa, ma riguardano l'attività di gestione azionaria, che precedentemente svolgeva detta società. Dette spese non si possono collegare alla costituzione dell'impresa, come sottolineato dalla Corte di Giustizia, chiunque, anche se non sia soggetto passivo dell'I.V.A., ha interesse a sostenere spese simili a quelle in questione, per veder riconosciuto un proprio credito.

La detrazione delle spese in questione è anche vietata per un motivo più semplice, nonché più importante per l'applicazione del diritto alla detrazione, in quanto non riguardano attività oggetto di impresa. L'art. 17 par. 2, infatti stabilisce che il diritto a detrazione spetta nella misura in cui beni e servizi sono impiegati per operazioni soggette ad imposta, dette attività non essendo riferite all'impresa, non possono essere portate a detrazione.

La sentenza *Investrand* si basa sull'art. 17 par. 2, della Sesta Direttiva, come la sentenza *Stradasfalti*, ma a differenza del caso italiano, si ha una visione distorta dell'art. 17 par. 2. Nella sentenza *Stradasfalti* è stato invocato l'articolo in questione per veder riconosciuto il diritto a detrazione per l'acquisto, l'uso e la manutenzione degli autoveicoli, che per lungo tempo è stato negato, mentre nel caso *Investrand* si è cercato di ampliare il campo di applicazione dell'art. 17 par. 2 a operazioni che per loro natura sono escluse dal diritto a detrazione e che non sono state sostenute per svolgere attività soggette ad imposta come prescritto dalla norma.

Nel procedimento *Investrand*, quindi, si è cercata la tutela nel principio garante del diritto a detrazione, in modo incoerente con quanto prescritto dall'articolo, e più in generale dai principi ispiratori della Sesta Direttiva.

## 2.7 L'inadempimento dell'Italia nei confronti dell'art.13, parte B, lett. c), della Sesta Direttiva in materia di operazioni esenti

### 2.7.1 La sentenza *Commissione/Italia* della Corte di Giustizia del 25 giugno 1997, relativa al procedimento C-45/95.

La sentenza nasce dal ricorso della Commissione delle Comunità Europee diretto a far dichiarare che, avendo istituito e mantenuto in vigore una normativa che non esenta dall'imposta sul valore aggiunto le cessioni di beni che erano destinati all'esercizio di un'attività esentata o comunque esclusi dal diritto a detrazione, la Repubblica Italiana è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza dell'art. 13, parte B, lett. c), della Sesta Direttiva.

Considerando che l'art. 13, parte B, lett. c), prevede altre esenzioni ed in particolare alla lettera c) si dispone che “le forniture di beni destinati esclusivamente ad un'attività esentata ove non abbiano formato oggetto di un diritto a deduzione, e le forniture di beni il cui acquisto o la cui destinazione erano esclusi dal diritto a deduzione conformemente alle disposizioni dell'art. 17 par. 6.

Nell'ordinamento italiano, l'art. 2 del DPR 633/72, non considera come cessioni di beni quelle che hanno ad oggetto beni acquistati o importati dal cedente senza poter detrarre la relativa imposta per effetto del secondo comma dell'art.19 dello stesso DPR. L'art. 19, al secondo comma, prevede l'esclusione dal diritto a detrazione dell'I.V.A. che il contribuente ha versato sugli acquisti di determinate categorie di beni quali le autovetture, gli autoveicoli e le imbarcazioni da diporto. L'art. 10, inoltre, contiene una dettagliata e tassativa enumerazione delle operazioni esenti da imposta, non prevede alcuna esenzione per le cessioni di beni che un soggetto passivo aveva destinato esclusivamente ad un'attività esente la cui I.V.A. versata a monte non era stata per tale motivo ammessa in detrazione.

La Commissione, con una lettera datata 19 novembre 1992, alla luce di tali articoli comunicava alla Repubblica Italiana di ritenere che l'art. 13, parte B, lett. C, non

fosse stato correttamente trasposto nell'ordinamento nazionale. L'Italia il 31 marzo 1993 ammetteva di aver trasposto solo parzialmente la normativa comunitaria. La Commissione il 19 luglio 1994 ha proposto ricorso, considerando che la Repubblica Italiana ha mantenuto in vigore le disposizioni in questione.

Il Governo Italiano nel controricorso sostiene che l'art. 13 della Sesta Direttiva non esige dagli Stati membri il recepimento letterale della norma in materia di esenzioni in esso contenuta, purché essa sia sostanzialmente rispettata. Il Governo sostiene, inoltre, che il soggetto passivo il quale acquista beni destinati esclusivamente ad un'attività esente li acquista di norma per uso personale, di modo che le cessioni ulteriori di questi beni sarebbero meramente ipotetiche. Inoltre, trattandosi di beni usati, l'entità della duplicazione dell'imposta sarebbe comunque irrilevante.

La Corte, a tal proposito, ricorda che, benché l'art. 13, parte B, lett. c), della Sesta Direttiva autorizzi gli Stati membri a stabilire le condizioni per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni in esso previste, non consente ai medesimi di considerare un'operazione da esentare come un'operazione sottratta alla sfera d'applicazione dell'I.V.A. Una trasposizione del genere è comunque in contrasto con la corretta e semplice applicazione delle esenzioni imposta dall'art. 13.

Ciò e quanto accade nella fattispecie, infatti, il calcolo del prorata di detrazione previsto dall'art. 19 della Sesta Direttiva e dall'art. 19, terzo comma, del DPR 633/72 e, pertanto, l'importo dell'I.V.A. che un soggetto passivo può detrarre differiscono a seconda che le forniture di beni di cui trattasi siano correttamente esentate o sottratte, come previsto dall'art. 2 del DPR 633/72, all'applicazione dell'I.V.A. Il carattere trascurabile dell'imposta che sarebbe dovuta in caso di doppia imposizione, inoltre, non può essere accolto, ammesso che sia realmente tale, non può dispensare la Repubblica Italiana dall'applicazione corretta dell'art. 13 della Sesta Direttiva, il quale mira proprio ad evitare una doppia imposizione contraria al principio della neutralità del tributo.

Occorre pertanto dichiarare, alla luce di quanto esposto, che avendo istituito e mantenuto in vigore una normativa che esenta dall'imposta sul valore aggiunto le cessioni di beni che erano destinate esclusivamente all'esercizio di un'attività esentata o in altro modo elusi dal diritto a detrazione, la Repubblica Italiana è venuta

meno agli obblighi ad essa incombenti in forza dell'art. 13, parte B, lett. c), della Sesta Direttiva.

La presente sentenza mette in evidenza un'altra lacuna dell'ordinamento italiano nell'applicare i principi comunitari. In materia di I.V.A. fra la Sesta Direttiva CEE e la normativa italiana che l'ha recepita esistono per alcuni argomenti delle difformità interpretative ed applicative che divengono, talvolta, più rilevanti ove, nelle possibilità date dalla Sesta Direttiva per motivi congiunturali, quelli che potevano essere delle deroghe temporanee poste alla detrazione dell'imposta, sono diventate una regola ormai costante, come il già citato caso dell'I.V.A. sugli autoveicoli e motoveicoli e le relative spese ad essi connesse. Analoga situazione era presente fino alla presente sentenza in materia di attività esenti, i cui acquisti dovrebbero godere dello stesso regime esonerativi onde evitare una doppia imposizione. Occorre comunque sottolineare che il meccanismo dell'esenzione provoca effetti perversi nel sistema perché il soggetto passivo obbligato ad applicare l'esenzione cercherà di far ripercuotere sui prezzi di vendita le conseguenze negative dell'esenzione, per cui trattandosi di esenzioni oggettive ideate per promuovere determinati tipi di attività o per stimolare certi settori industriali, si ottiene il risultato contrario a quello perseguito, giacché il beneficio fiscale aumenta il costo delle transazioni economiche. Questo è, di certo, il caso delle prestazioni sanitarie che vengono esentate per non far aumentare i costi di tali cure nel caso in cui venissero assoggettate all'I.V.A., ma il risultato ottenuto in alcuni casi è il contrario.

### **2.7.2 Le ripercussioni della sentenza C-45/95 nell'ordinamento Italiano, il Decreto Legislativo 313/1997.**

Il Governo Italiano alla luce della sentenza che lo dichiara inadempiente, si vede costretto, il 2 settembre 1997, a varare il Decreto Legislativo n. 313, che introduce le modifiche necessarie in materia di imposta sul valore aggiunto. Il decreto nasce dalla legge delega n. 662/1996 che si pone l'obiettivo di eliminare le distorsioni e gli



inconvenienti che causano le difformità del DPR 633/1972 rispetto ai principi comunitari. Il legislatore delegato, in un'ottica di maggiore avvicinamento al meccanismo della detrazione delineato dalla Sesta Direttiva, ha integralmente riformulato l'istituto della detrazione, infatti, è stato fissato il momento in cui nasce il diritto alla detrazione, è stato modificato il termine entro cui tale diritto può essere esercitato, ed altro ancora.

Il nuovo meccanismo della detrazione parte con l'introduzione del credito d'imposta in cui si sostanzia la detrazione, che è previsto per tutti gli acquisti che in via generale ineriscono all'attività dell'impresa, arte o professione, salva l'esclusione espressamente sancita per gli acquisti specificamente afferenti ad operazioni esenti o non soggette ad imposta. Il titolare di tale diritto di credito è il cessionario, soggetto passivo I.V.A., che grazie alla detrazione acquisisce, nel rapporto con il fisco, un credito pari all'importo dell'imposta che la controparte gli ha addebitato e che, in tal modo, non resta a suo carico. Il diritto alla detrazione, inoltre, si concludeva al momento dell'acquisto, senza considerare il suo concreto utilizzo, che poteva anche spostarsi anche in un momento successivo. Dal 1° gennaio 1998, data di entrata in vigore del D.lg. 313, invece, in maggiore sintonia con i principi comunitari, è necessario effettuare una valutazione prospettica dell'uso che il bene o servizio acquistati si intende operare. Gli acquisti di beni e servizi, inoltre, si considerano inerenti non più quando l'acquisto avvenga nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o professione, ma quando i beni e servizi acquistati siano utilizzati per compiere operazioni imponibili. La destinazione prospettica del bene non è solo un elemento soggettivo, ma dipende dall'attività dell'impresa e dalla natura del bene acquistato: esiste cioè un rapporto oggettivo tra il bene acquistato e l'attività dell'impresa, da cui desumere una destinazione dell'acquisto.

L'oggetto della detrazione è l'imposta assoluta o dovuta dal contribuente o a lui addebitata in via di rivalsa. L'ordinamento interno, a differenza di quello comunitario, esplicita il collegamento tra l'imposta oggetto di rivalsa e quella oggetto di detrazione: il legislatore, infatti, prevede fin dall'inizio il recupero attraverso il meccanismo della detrazione dell'imposta assoluta dal cessionario o al committente per rivalsa.

Il legislatore delegato ha provveduto ad individuare il momento temporale in cui sorge il diritto alla detrazione che corrisponde al momento in cui l'imposta diventa esigibile, ossia quando l'operazione è effettuata. In questo modo si evita che la posizione di credito a favore dell'acquirente si attivi prima che sorga la corrispondente posizione di debito a carico del cedente, lo stesso principio è enunciato all'art. 17 par. 1 della Sesta Direttiva. La detrazione, inoltre, può essere esercitata al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto, mentre nel sistema previgente era ancorata alla data di ricevimento della fattura e si esauriva con la prima dichiarazione. Ragioni di cautela fiscale esigono, che la detrazione venga esercitata alle condizioni esistenti nel momento in cui il diritto è sorto.

Vengono precisate anche le fattispecie escluse, per cui sussiste il divieto di detrazione a patto che si tratti di operazioni caratterizzate da una loro autonomia rispetto al resto della gestione aziendale e non invece di aspetti parziali dell'attività svolta dal contribuente che danno comunque diritto a detrazione.

Il D.lg. n. 313 introduce anche una disciplina specifica per la detrazione dell'I.V.A. relativa ad acquisti e servizi ad uso promiscuo; in particolare per i beni e servizi in parte utilizzati per operazioni non soggette all'imposta la detrazione non è ammessa per la quota imputabile a tali utilizzazioni e l'ammontare indetraibile è determinato secondo criteri oggettivi coerenti con la natura dei beni e servizi. La disposizione ha esteso la sfera di indetraibilità concernente i fabbricati a destinazione abitativa, oltre che all'acquisto ed alla locazione, anche alla manutenzione, al recupero e alla gestione degli stessi, fermo restando, la detraibilità per le imprese che abbiano ad oggetto la costruzione o la rivendita dei fabbricati. Si prevede, inoltre, l'indetraibilità per l'acquisto di alimenti o bevande e per le spese di rappresentanza e per l'acquisto, uso e manutenzione di autoveicoli.

È stato attribuito carattere generale alla *rettifica* della detrazione, a causa della provvisorietà della detrazione che, essendo operata al momento dell'acquisto del bene o servizio, è suscettibile di revisione in un momento successivo alla stregua, tra l'altro del concetto di utilizzo del bene o servizio. Qualora il bene venga ceduto durante il periodo di rettifica, la rettifica della detrazione deve essere operata in un'unica soluzione per gli anni mancanti al compimento del periodo in questione e la

percentuale di detrazione, ove la cessione è soggetta ad imposta, e fissata in misura pari al cento per cento.

## 2.8 L'ordinanza Casa di cura privata Salus s.p.a. e Villa Maria Beatrice Hospital s.r.l. della Corte di Giustizia del 6 luglio 2006, relativa ai procedimenti C-18/05 e C-155/05.

Il contesto normativo in cui si colloca l'ordinanza è quello del regime delle esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico, disciplinate dall'art. 13 della Sesta Direttiva che autorizza gli Stati membri ad esonerare prestazioni come l'ospedalizzazione e le cure mediche, nonché le prestazioni ad esse strettamente connesse, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni previste e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso. L'esenzione di dette prestazioni è possibile quando sono erogate da organismi di diritto pubblico oppure a condizioni sociali analoghe.

La normativa italiana, di trasposizione della norma comunitaria, prevede, ex art. 10 del DPR 633/72, l'esenzione dell'imposta sul valore aggiunto delle prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione, compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e di vitto, nonché le prestazioni di cura in stabilimenti termali rese alla persona da enti ospedalieri o da cliniche e case di cura convenzionate, nonché da società di mutuo soccorso con personalità giuridica e da ONLUS.

La *Salus* esercita attività sanitarie nell'ambito di convenzioni con il Servizio Sanitario Nazionale, che sono esenti da I.V.A. in forza della normativa nazionale. La *Salus*, sostenendo che l'art. 13 della Sesta Direttiva impone agli stati membri di esentare anche le cessioni di beni esclusivamente destinati alle attività esentate, ha chiesto all'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Napoli 4, il rimborso dell'I.V.A. versata nel corso degli anni 1998-2000; in seguito al rigetto della domanda la *Salus* ha proposto ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Napoli che,

constatate le divergenze presenti nella giurisprudenza italiana, ha sospeso il procedimento sottoponendo alla Corte di Giustizia le seguenti questioni pregiudiziali:

- a) se l'esenzione prevista dall'art. 13 si riferisca all'I.V.A. pagata a monte per l'acquisto di beni destinati ad operazioni esenti ovvero alla fattispecie in cui il soggetto che abbia acquistato beni destinati al compimento di tali operazioni provveda successivamente a cedere detti beni ad altri soggetti;
- b) se la medesima disposizione contenga, o meno, norme incondizionate e sufficientemente precise, perciò di immediata applicazione nell'ordinamento nazionale.

La *Villa Maria Beatrice (VMB) Hospital*, nel settembre 2002, ha presentato, presso l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Firenze 1, nove istanze di rimborso vertenti l'I.V.A. versata per i periodi 1998-2000 e 1992-1997. La *VMB Hospital* ha proposto ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria di Firenze, poiché le dette istanze erano state oggetto di decisioni implicite di rigetto. La *VMB Hospital* sostiene, in particolare, che le cessioni di beni destinati esclusivamente alle attività previste all'art. 13 della Sesta Direttiva non sono state esentate dal legislatore italiano, quindi non ha potuto detrarre pienamente l'I.V.A. per le cessioni interessate nel corso degli anni 1999-2000, d'altro canto, la *VMB Hospital* asserisce che il decreto legislativo n. 313/1997, adottato a seguito della sentenza della Corte del 25 giugno 1997 nella causa C-45/95, non ha proceduto alla trasposizione completa della Sesta Direttiva nel diritto nazionale.

La Commissione Tributaria ha accolto il ricorso, che è stato successivamente impugnato dall'Agenzia delle Entrate dinanzi al giudice del rinvio. Il Giudice del rinvio ritiene che la modifica apportata dal decreto legislativo n. 313/1997 non introduce un'esenzione generalizzata per tutti i beni esclusivamente destinati ad un'attività esentata o esclusi dal diritto di detrazione, ma limiti l'esenzione alle sole cessioni aventi ad oggetto beni acquistati o importati senza diritto a detrazione totale dell'imposta corrispondente. L'esenzione, quindi, riguarderebbe solo i beni acquistati con un'I.V.A. non detraibile, utilizzati per operazioni esenti e rivenduti di seguito.

La Commissione Tributaria Regionale ha deciso di sospendere il giudizio e di chiedere alla Corte se alla luce del decreto legislativo n.313/1997 l'Italia è ancora inadempiente agli obblighi imposti dalla Sesta Direttiva.

La Corte si propone di statuire, con ordinanza motivata, considerando che la soluzione di tali questioni non dà adito ad alcun ragionevole dubbio, invitando gli interessati a presentare le loro osservazioni a riguardo. Le due società la *Salus* e la *VMB Hospital* mantengono ferme le loro posizioni, quindi, la Corte deve stabilire, in sostanza, se l'esenzione dell'I.V.A. prevista dall'art. 13 della Sesta Direttiva riguardi l'I.V.A. versata a monte all'atto dell'acquisto di beni diretti ad essere esclusivamente destinati ad una delle attività considerate dallo stesso articolo o se tale esenzione si applichi unicamente nel caso della rivendita di tali beni. La Corte ha già dichiarato nella sentenza C-45/95 che l'art. 13 della direttiva 77/388/CEE mira ad evitare una doppia imposizione contraria al principio della neutralità del tributo, inerente al sistema comune dell'I.V.A. L'art. 13, di detta direttiva, permette così, con l'esenzione da essa prevista, di evitare che la rivendita di beni formi oggetto di una nuova imposizione, mentre questi ultimi sono stati preliminarmente acquistati da un soggetto passivo per le esigenze di un'attività esentata in forza dello stesso articolo e, pertanto, in occasione di tale acquisto, l'I.V.A. è stata pagata in maniera definitiva, senza possibilità di detrarla. L'esenzione da esso prevista, quindi, si applica solo alla rivendita di beni preliminarmente acquistati da un soggetto passivo per le esigenze di un'attività esentata, in quanto l'I.V.A. versata in occasione dell'acquisto iniziale di detti beni, non abbia fatto nascere un diritto alla detrazione.

La sentenza chiarisce il meccanismo dell'I.V.A. riguardo le operazioni esenti, in sostanza chi svolge un'attività esente è come se fosse un consumatore finale, quindi non ha la possibilità di detrarre l'I.V.A. versata a monte. La norma prevede solo nel caso di rivendita di beni destinati ad un'attività esente l'esenzione dall'I.V.A. per la rivendita. La rivendita di beni destinati ad un'attività esente, in quanto occasionale, la si può equiparare ad una compravendita occasionale effettuata tra consumatori finali e in quanto tale non è soggetta ad I.V.A.

## **2.9 La sentenza *Eurodental* della Corte di Giustizia del 7 dicembre 2006, relativa al procedimento C-240/05.**

La presente sentenza è incentrata sul regime delle esenzioni previste dall'art. 13 della Sesta Direttiva e riguarda la fornitura di protesi dentarie tra due Stati membri: il Granducato del Lussemburgo e la Repubblica Federale di Germania.

La presente sentenza si colloca, nel contesto normativo comunitario, nel campo di applicazione dell'art. 13, che prevede l'esenzione a favore di alcune attività di interesse pubblico, che va combinato con le disposizione previste dall'art. 28 quater, che prevede l'esenzione delle cessioni di beni e degli acquisti intracomunitari. Prima del 1° gennaio 1993 le operazioni intracomunitarie ricadevano nell'art. 15, della Sesta Direttiva, intitolato "esenzione delle operazioni all'esportazione, delle operazioni assimilate e dei trasporti internazionali.

La normativa lussemburghese, prima del 1° gennaio 1993, disponeva l'esenzione delle cessioni di beni spediti trasportati verso l'esterno dal fornitore o da un terzo agente per suo conto. Dopo tale data l'art. 44 della legge sull'I.V.A. prevede l'esenzione per le prestazioni di servizi e le cessioni dei seguenti beni: le prestazioni di servizi effettuate nell'ambito dell'esercizio legale della professione di odontotecnico; le cessioni di protesi dentarie effettuate da medici dentisti e da odontotecnici nell'ambito della loro professione.

La normativa tedesca prevede l'esenzione delle operazioni afferenti l'attività, segnatamente, di dentista non si applica alla cessione o alla riparazione di protesi dentaria e di apparecchi di ortodontia, quando l'imprenditore li abbia fabbricati o riparati nella propria impresa.

La domanda di pronuncia pregiudiziale è stata sollevata nell'ambito della controversia tra la società *Eurodental* e l'Amministrazione Finanziaria competente, a seguito del diniego di quest'ultima di consentire all' *Eurodental* di procedere, per gli esercizi 1992 e 1993, alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto gravante a monte delle operazioni di fabbricazione e di riparazione di protesi dentarie nei casi in cui queste siano state effettuate a favore di beneficiari stabiliti in Germania. Il *Tribunal d'arrondissement* del Lussemburgo, adito dall' *Eurodental* con domanda di annullamento dichiarava che la detrazione era stata erroneamente negata, dopo aver rilevato che la legge sull'I.V.A. autorizzava la detrazione dell'I.V.A. a monte per le operazioni non destinate all'interno del paese, a prescindere dal regime di esenzione dell'I.V.A. applicabile all'interno del paese. Contro tale decisione la competente

amministrazione finanziaria interponeva appello dinanzi al giudice del rinvio, rilevando che nei testi legislativi non si rinviene una soluzione della questione se l'art. 13 della Sesta Direttiva prevalga o meno sull'art. 28 quater della medesima. La *Cour d'appel* decideva di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte una questione pregiudiziale che chiede sostanzialmente se operazioni quali la fabbricazione e la riparazione di protesi dentarie, esenti da I.V.A. in quanto attività di interesse generale, se compiute all'interno di uno Stato membro, possano dar luogo alla detrazione dell'I.V.A. a monte, quando rivestano carattere di operazioni intracomunitarie.

La Corte, prima di entrare nel merito della questione, ricorda che l'art. 13 della Sesta Direttiva prevede l'esenzione per talune attività di interesse generale, tra cui le prestazioni di servizi effettuate dagli odontotecnici nell'esercizio della loro professione nonché le forniture di protesi dentarie dai medesimi effettuate. Inoltre, quando un soggetto passivo fornisce beni o servizi ad un altro soggetto passivo che li utilizzi per effettuare operazioni esenti *ex art. 13*, della Sesta Direttiva, questi non ha, in linea di principio, il diritto di detrarre l'I.V.A. a monte, in quanto, in tal caso i beni ed i servizi di cui trattasi non sono utilizzati per operazioni soggette ad imposta.

Emerge che, nella controversia principale è pacifico che le operazioni effettuate dall'*Eurodental* ricadano nella sfera di applicazione di queste ultime disposizioni in quanto compiute all'interno dello Stato membro in cui la detta società è stabilita. Con la domanda di pronuncia pregiudiziale il giudice del rinvio intende, quindi, unicamente accertare se le dette operazioni continuino a ricadere nella sfera di applicazione delle stesse disposizioni quando siano compiute a favore di clienti stabiliti in un altro Stato membro, nella specie in Germania.

L'amministrazione finanziaria competente ritiene, tuttavia, che le operazioni intracomunitarie oggetto della causa principale non consentano il diritto alla detrazione, in quanto l'art 13 prevede un'esenzione speciale che prevarrebbe sulle disposizioni più generali previste agli artt. 15 e 28 quater.

L'*Eurodental* sostiene che l'art. 13, da un lato, e i successivi artt. 15 e 28 quater dall'altro, presentano sfere di applicazione differenti; il detto art. 13 non potrebbe prevalere su quest'ultimi, il quale si applicherebbe unicamente alle operazioni

effettuate all'interno dello Stato membro, mentre le operazioni tra Stati membri ricadrebbero, dal canto loro, nella sfera dei successivi artt. 15 e 28 quater.

La Corte sostiene la tesi dell' *Eurodental* per quanto riguarda i campi di applicazione degli articoli in questione, ma contrariamente a quanto sostenuto dall' *Eurodental*, non risulta che un'operazione contemplata dall'art. 13, ricada necessariamente, quando rivesta carattere intracomunitario, nella sfera dei detti artt. 15 e 28 quater, con la conseguenza che, tale operazione potrebbe consentire la detrazione dell'I.V.A. a monte. La Corte rileva, dopo un esame dei contenuti dei vari articoli della Sesta Direttiva, che le operazioni esenti ai sensi dell'art. 13 non consentono il diritto a detrazione dell'imposta versata a monte, anche quando tali operazioni rivestano il carattere intracomunitario, ciò si giustifica sia dalla ratio della Sesta Direttiva sia dal principio di neutralità fiscale. Dalla finalità del sistema comune dell'I.V.A., inoltre, emerge che un soggetto passivo che benefici di un'esenzione e che, conseguentemente, non abbia diritto alla detrazione dell'imposta versata a monte all'interno di uno Stato membro non può nemmeno godere di tale diritto quando l'operazione interessata rivesta carattere intracomunitario.

La Commissione e l'Amministrazione Finanziaria competente rilevano, che se operazioni intracomunitarie come quelle oggetto della causa principale consentissero il diritto alla detrazione dell'I.V.A. a monte nello Stato membro di partenza, queste potrebbero essere effettuate nella Comunità in regime di esenzione totale dall'I.V.A. Nell'eventualità in cui tali operazioni siano esenti all'interno dello Stato membro di destinazione, infatti, ai sensi dell'art. 13 della sesta direttiva, da un lato, esse risulterebbero necessariamente esenti in tale Stato membro, dall'altro non potrebbero dar luogo ad alcuna riscossione dell'I.V.A. nello Stato membro d'origine, in quanto l'imposta a monte verrebbe dedotta e non avrebbe luogo nessuna imposizione.

Il Governo Tedesco, intervenuto in quanto interessato per giustificare la detrazione in Lussemburgo, sottolinea che per le operazioni oggetto nella causa principale, la Repubblica Federale di Germania continua a tassare le operazioni di cui trattasi, conformemente alle norme comunitarie, di conseguenza le imprese stabilite in Germania potrebbero subire una doppia imposizione, in quanto potrebbero essere nuovamente essere tassate in tale Stato, mentre l'I.V.A. versata a monte in Lussemburgo non potrebbe essere portata in detrazione. Le stese operazioni, per



contro, benché tassabili quando siano effettuate all'interno del detto Stato, darebbero luogo a detrazione, né risulterebbe che i soggetti passivi stabiliti in Germania sarebbero avvantaggiati rispetto ai loro concorrenti stabiliti in Lussemburgo.

La Commissione rigetta l'argomentazione tedesca rilevando che la particolare situazione di cui si avvale il Governo Tedesco nella specie per giustificare la detrazione a monte in Lussemburgo, situazione che non ha del resto indotto il giudice del rinvio a modulare le proprie questioni pregiudiziali sulla base del regime dell'I.V.A. applicato da tale Stato membro di destinazione deriva, al tempo stesso, dal fatto che la facoltà, concessa dal regime transitorio di continuare a tassare le operazioni di cui trattasi, non è stata ancora eliminata e dalla scelta della Repubblica Federale di Germania di optare per tale regime derogatorio di natura transitoria, ragion per cui tale situazione è collegata al fatto che l'I.V.A. non è stata ancora oggetto, allo stato attuale, di un'armonizzazione completa da parte del legislatore comunitario. Per contro, tenuto conto della natura transitoria del regime derogatorio di tassazione per il quale ha optato la Repubblica Federale di Germania, nulla impedisce a quest'ultima, conformemente all'obiettivo perseguito dall'art. 28 n. 4, della Sesta Direttiva, di decidere di esentare parimenti, come postulato in linea di principio dalla direttiva stessa, l'operazione di cui trattasi al fine di far venir meno tale distorsione della concorrenza.

Le questioni pregiudiziali, infine, devono essere risolte nel senso che un'operazione esente dall'I.V.A. all'interno di uno Stato membro per effetto dell'art. 13, della Sesta Direttiva, non consente il diritto alla detrazione dell'I.V.A. versata a monte, ancorché costituisca un'operazione intracomunitaria, a prescindere dal regime dell'I.V.A. applicabile nello Stato membro di destinazione.

La sentenza riguarda un soggetto, l'*Eurodental*, che è giustamente esentato dal detrarre l'I.V.A. relativa alla fornitura di protesi dentarie, il quale effettuando operazioni intracomunitarie ritiene di poter detrarre l'I.V.A. relativa a tali operazioni. Le motivazioni dell'*Eurodental* vengono contrastate dal principio che se un'operazione è esente in uno Stato membro allora lo è anche in caso di esportazione del bene oggetto di tale operazione. Se questo principio non venisse rispettato dando la possibilità di detrarre l'I.V.A. di tali operazioni in caso di cessioni intracomunitarie ne deriverebbe che con delle semplici triangolazioni tra soggetti

stabiliti in Stati membri diversi si otterrebbe il beneficio di non essere soggetti all'I.V.A., ciò naturalmente non può essere consentito e quindi l'esenzione vale sempre all'interno della Comunità Europea.

## **2.10 La sentenza *VDP Dental Laboratory* della Corte di Giustizia del 14 dicembre 2006, relativa al procedimento C-401/05.**

Il procedimento nasce nell'ambito della controversia tra la *VDP Dental Laboratory* e il Sottosegretario alle Finanze Olandese per quanto riguarda il diritto di tale impresa di detrarre, per gli anni 1996-1998, l'imposta sul valore aggiunto che ha gravato a monte sulle forniture di protesi dentarie effettuate a dentisti stabiliti nei Paesi Bassi ed in altri Stati membri.

Il contesto normativo, come per la precedente sentenza, è l'art. 13 della Sesta Direttiva nella parte in cui prevede l'esenzione a favore delle prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio della loro professione dagli odontotecnici, nonché le forniture di protesi dentarie effettuate dai dentisti e dagli odontotecnici.

La normativa olandese, fino a prima del 1° dicembre 1997, prevedeva che sono esenti da I.V.A. "le forniture e le prestazioni effettuate dai dentisti e dagli odontotecnici". Dal 1° dicembre 1997 la nuova normativa prevede l'esenzione per "i servizi forniti dagli psicologi e dagli odontotecnici; le forniture di protesi dentarie". Qualora i beni e i servizi siano usati per prestazioni esenti, il diritto a detrazione spetta solo a condizione che il destinatario sia domiciliato o stabilito fuori dalla Comunità Europea.

La *VDP Dental Laboratory* è un'impresa avente sede nei Paesi Bassi, la cui attività consiste nel far realizzare, su ordinazione di dentisti stabiliti all'interno di tale Stato, o in altri Stati membri nonché in Paesi terzi, lavori odontotecnici quali corone, intarsi dentali e ponti. Dopo aver verificato se le impronte di gesso della dentatura effettuate dal dentista siano utilizzabili per la fabbricazione di una protesi dentaria, la *VDP Dental Laboratory* spedisce tali impronte ad un laboratorio stabilito al di fuori della Comunità, a cui chiede di fabbricare una protesi dentaria su tale base. Appena la

protesi è terminata, il laboratorio la fornisce alla *VDP* che paga un corrispettivo al medesimo e la fa eventualmente importare nella Comunità. La *VDP* consegna poi detta protesi, dietro pagamento, al dentista che l'ha ordinata. La *VDP* non ha alle sue dipendenze dentisti o odontotecnici. Nella sue dichiarazioni I.V.A. ,per il periodo dal 1° gennaio 1996 al 31 dicembre 1998, la società ha ritenuto che le forniture da essa effettuate a dentisti stabiliti nei Paesi Bassi fossero esenti da I.V.A. e di conseguenza non ha detratto l'I.V.A. versata a monte relativa a tali forniture, ad eccezione di quella relativa alle forniture effettuate a dentisti stabiliti fuori dai Paesi Bassi.

L'ispettore del servizio delle Imposte ha inviato alla *VDP* un avviso di rettifica inerente tale periodo, in quanto essa non è autorizzata a detrarre tale tassa, anche per quanto riguarda le forniture effettuate a dentisti stabiliti fuori dai Paesi Bassi, salvo il caso in cui dalla mancata detrazione derivi una doppia imposizione, vale a dire quando i prodotti sono esportati verso un paese terzo, o quando in caso di forniture intracomunitarie a condizione che la *VDP* menzioni il numero di identificazione I.V.A. dell'acquirente e che effettui una dichiarazione di fornitura intracomunitaria.

La Corte di Appello di Amsterdam ha affermato, contrariamente a quanto sostiene l'ispettore dei servizi delle imposte, che le prestazioni della *VDP* relative al periodo compreso tra il 1° gennaio 1996 ed il 30 novembre 1997 non erano esenti, per cui la rettifica di cui era stata oggetto la *VDP* non era giustificata per tale periodo. La Corte di Appello, per quanto riguarda il periodo tra il 1° dicembre 1997 e il 31 gennaio 1998, ha respinto le detrazioni effettuate dalla *VDP* in quanto non poteva far valere contemporaneamente l'esenzione prevista dalla normativa nazionale, ai fini della detrazione I.V.A., e la disposizione della Sesta Direttiva in base alla quale le sue prestazioni non sono esenti.

La *VDP*, ricorrendo in Cassazione, sostiene che aveva il diritto di detrarre l'I.V.A. per quanto riguarda le forniture effettuate in Francia e in Italia, poiché, secondo le normative nazionali in materia di I.V.A. dei due Stati membri, per le forniture di lavori odontotecnici ivi effettuate non sussiste alcuna esenzione. I beni e i servizi acquistati dalla *VDP* allo scopo di fornire protesi odontotecniche a dentisti stabiliti in detti Stati membri sarebbero infatti utilizzati nell'ambito di forniture imponibili in base alla Sesta Direttiva.

Il Giudice della Cassazione dei Paesi Bassi chiede, in un rinvio pregiudiziale, alla Corte di Giustizia se da una parte l'obiettivo di ridurre i costi delle cure mediche potrebbe far propendere per l'esenzione delle prestazioni controverse, dall'altra se un'interpretazione più restrittiva potrebbe portare ad affermare che i termini "forniture di protesi dentarie effettuate dai dentisti e dagli odontotecnici" si riferiscono solo alla fornitura effettuata da un odontotecnico che agisce in tale qualità. La Cassazione dei Paesi Bassi chiede, anche, se quando una fornitura di protesi dentarie avviene a partire da uno Stato membro che esenta, conformemente alla Sesta Direttiva, tale fornitura verso stati membri come la Francia e l'Italia, in cui la fornitura sarebbe imponibile in virtù dell'art. 28, l'art. 17 par. 3 ostacola la detrazione dell'I.V.A. oppure se il principio di neutralità fiscale imponga allo Stato membro di spedizione di autorizzare la detrazione.

Occorre, dunque, esaminare se le forniture di protesi dentarie effettuate, da un tale intermediario commerciale che non ha la qualità di dentista o di odontotecnico, rientrino nell'ambito delle disposizioni dell'art. 13 della Sesta Direttiva.

Secondo il Governo Olandese, tutte le forniture di protesi dentarie fabbricate da odontotecnici rientrano nell'esenzione prevista da tale disposizione, sia che tali protesi siano fornite direttamente da un odontotecnico sia che siano fornite indirettamente da un intermediario. Il Governo Olandese giustifica il suo comportamento considerando il fatto che per un dentista sarebbe irrilevante se il fornitore fabbrichi esso stesso le protesi dentarie o se subappalti tale operazione ad un odontotecnico, quindi gli intermediari e gli odontotecnici effettuerebbero prestazioni identiche.

La *VDP*, invece, sostiene che detta esenzione non è applicabile.

La Corte fa presente che l'art. 13 della Sesta Direttiva esenta, tuttavia, dall'I.V.A. talune attività. Secondo la giurisprudenza, i termini con i quali sono state designate tali esenzioni devono essere interpretati restrittivamente, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'I.V.A. è riscossa per ogni fornitura di beni o prestazioni di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo. Le esenzioni previste dall'art. 13, inoltre, costituiscono nozioni autonome di diritto comunitario e devono pertanto ricevere una definizione comunitaria, ciò vale anche con riferimento agli specifici requisiti imposti per poter fruire di tali esenzioni.

L'esenzione in questione è definita, quindi non solo in funzione della natura dei beni forniti, ma anche in funzione della qualità del fornitore.

Riportando l'esenzione al caso dalla *VDP* è confortata dalla previsione di una specifica esenzione prevista per le attività svolte dagli odontotecnici nell'ambito della loro professione. Le forniture di protesi dentarie effettuate da un intermediario che non ha la qualifica di odontotecnico o di dentista, di conseguenza, non possono rientrare nell'ambito di applicazione dell'esenzione prevista da tale disposizione. L'esenzione prevista dalla legge olandese in materia di I.V.A., che dal 1° dicembre 1997, si applica ormai a tutte le forniture di protesi dentarie indipendentemente dalla qualità del fornitore di queste ultime, è in contraddizione con la formulazione delle disposizioni previste dalla Sesta Direttiva. L'interpretazione estensiva difesa a tal proposito dal Governo Olandese contrasta con la giurisprudenza della Corte. Considerando che la formulazione dell'art. 13 precisa i requisiti per l'esenzione prevista, qualsiasi interpretazione tale da ampliare il testo di tale disposizione dovrebbe essere considerata incompatibile con la finalità della medesima com'è concepita dal legislatore comunitario. Ne deriva che le forniture di protesi dentarie effettuate da un intermediario che non ha la qualità di dentista o odontotecnico, non rientrano nell'ambito di applicazione dell'esenzione prevista dall'art. 13 della direttiva 77/388/CEE.

Un'impresa come la *VDP*, che si oppone a una normativa nazionale come quella in questione nella causa principale perché incompatibile con la Sesta Direttiva, può basarsi direttamente sulle disposizioni di questa per ottenere l'assoggettamento delle forniture di protesi dentarie interessate all'I.V.A. e pertanto, detrarre l'I.V.A. versata a monte relativa a tali forniture.

La sentenza conferma il carattere eccezionale delle limitazioni al diritto a detrazione, motivo per cui le disposizioni in questione devono essere interpretate in modo rigido e la loro relativa applicazione deve riguardare solo e soltanto le operazioni e i soggetti citati dalla norma. Il Governo Olandese, ampliando il campo delle esenzioni, anche a prestazioni del tutto simili, o meglio identiche, a quelle citate nell'art. 13 della Sesta Direttiva, ha ampliato il campo delle esenzioni e per questo è stato sanzionato dalla Corte di Giustizia. Ne deriva che se le operazioni oggetto nella causa non siano svolte dai soggetti citati all'interno della direttiva 77/388/CEE, a

differenza della causa *Eurodental*, non possono essere esentate e i relativi soggetti passivi, come la *VDP* hanno il diritto di detrarre l'I.V.A. versata a monte sugli acquisti ed hanno il conseguente obbligo di emettere fattura al momento della vendita di tali beni.

# 3

## **Ripercussioni in tema di rimborso**

### **3.1.1 Il diritto al rimborso.**

Il diritto al rimborso dell'imposta è poco formalizzato nell'ambito della Sesta Direttiva, mentre, invece, gli Stati membri mantengono un ampio margine di discrezionalità in ordine all'individuazione delle specifiche modalità di esercizio del diritto al rimborso, con particolare riferimento alla richiesta di restituzione dell'indebito. Il diritto comunitario fissa il principio che sono incompatibili con esso le prove richieste da una norma interna avente l'effetto di rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile ottenere il rimborso dei tributi riscossi in contrasto con il diritto comunitario, o dei criteri di prova che tendono a lasciare al contribuente l'onere di dimostrare che i tributi indebitamente versati non sono stati trasferiti su altri soggetti. L'istituto del rimborso è venuto progressivamente acquistando una posizione di indubbia centralità nella teoria e nella prassi della vicenda attuativa dei tributi.

La norma di diritto comunitario, in materia di rimborso, è l'art. 18 par. 4 della Sesta Direttiva il quale precisa che sussiste in capo al soggetto passivo il diritto al rimborso dell'eccedenza, con riferimento ad un determinato periodo fiscale, in alternativa al

riporto di essa nel periodo successivo, qualora l'importo delle deduzioni autorizzate superi quello dell'imposta dovuta.

Sul versate italiano le norme in tema di rimborso non sono disciplinate all'interno del DPR 633/72 ma, negli ultimi anni, sono emerse varie disposizioni caratterizzate da un'identica finalità, quella di rendere più rapidi i tempi di erogazione del rimborso per ovviare ad un'inefficienza cronica dell'amministrazione finanziaria. In questa prospettiva, si segnalano le norme che hanno introdotto il *conto fiscale*, destinato a far confluire in un'unica partita aperta presso il concessionario della riscossione, e intestata al contribuente soggetto I.V.A., tutti i versamenti e i rimborsi collegati all'applicazione dei principali tributi che prevedono procedure automatizzate o semplificate. Un impatto più significativo l'ha avuto la previsione di una compensazione generalizzata, da estendere progressivamente a tutti i tributi, quale forma di estinzione di ogni debito tributario prevista dallo Statuto dei Contribuenti. La compensazione, in origine, non trovava riconoscimento in materia tributaria fino all'introduzione di un sistema di compensazione concepito come uno sviluppo del sistema del conto fiscale, applicabile con un limite quantitativo ai principali tributi periodici, anche non statali. La disciplina del nuovo processo tributario, ha conservato, rispetto al sistema previgente, gli stessi tratti strutturali della procedura del rimborso: affidata in generale, salve le speciali disposizioni contenute nelle singole leggi d'imposta, all'onere di previa istanza amministrativa soggetta, in difetto di disposizioni specifiche, al termine decadenziale di due anni decorrente dalla data di pagamento o da quella successiva in cui sorge il diritto al rimborso. L'accesso al giudice rimane quindi non diretto, ma filtrato o dall'emanazione di un atto espresso di diniego o alla formazione di un silenzio rifiuto. Il soggetto passivo può chiedere la restituzione dell'eccedenza a credito in sede di presentazione della dichiarazione annuale I.V.A., se si andava ad incidere sul diritto di detrazione limitatamente al triennio precedente secondo quanto previsto dalle norme sul diritto di detrazione.



### **3.1.2 Conseguenze della sentenza *Stradasfalti* sul diritto al rimborso.**

La sentenza della Corte di Giustizia del 14 settembre 2006, ha dichiarato illegittimo il sistema di indetraibilità previsto dall'art. 19 bis1 del DPR 633/72, con la conseguente nascita del diritto al rimborso per coloro che avevano effettuato le operazioni previste dal detto articolo. I contribuenti, avrebbero potuto far valere il proprio diritto al rimborso in sede di dichiarazione annuale I.V.A. per gli anni 2003, 2004, 2005 avvalendosi del termine triennale previsto per l'esercizio del diritto di detrazione; per le operazioni effettuate nel 2006 i soggetti passivi avrebbero potuto compensare crediti e debiti d'imposta con i modelli F24.

Il Governo Italiano, nel timore di facili compensazioni, e per non creare un minor gettito fiscale inatteso, nella notte tra il 14 e il 15 settembre vara il Decreto Legge n. 258/2006, che dichiara al primo articolo “ 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 al 13 settembre 2006 hanno effettuato acquisti importazioni di beni e servizi indicati nell'art. 19 bis1, comma 1 lett. c) e d), del DPR 633/73, presentano in via telematica entro il 15 dicembre 2006, a pena di decadenza, apposita istanza di rimborso, utilizzando uno specifico modello, da approvarsi entro 45 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 ed i documenti che devono essere indicati o predisposti a fondamento dell'istanza di rimborso. Al fine di ingiustificati arricchimenti, i dati hanno ad oggetto anche altri tributi rilevanti ai fini della complessiva determinazione delle somme effettivamente spettanti. Sono in ogni caso escluse le procedure di detrazione e di compensazione dell'imposta sul valore aggiunto”; il secondo articolo prevede l'entrata in vigore del D.L. il giorno stesso della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale.

L'entrata in vigore del D.L. n. 258/2006 blocca le tradizionali modalità di rimborso dell'I.V.A. e apre la strada ad un tortuoso processo che porterà alla determinazione dell'ammontare del rimborso spettante ad ogni contribuente.

Il D.L. n. 258/2006, però, non si preoccupa di prevedere specifiche regole per favorire la chiusura delle liti pendenti dinanzi alle Commissioni tributarie provinciali

e regionali, rimettendo alla saggezza dei Giudici la risoluzione delle varie controversie in atto. Lo stesso testo del D.L. è stato oggetto di sentenza da parte dei Giudici del CTP di Vicenza, Reggio Emilia e Parma che affermano che il D.L. 258/06 si limita a dettare le norme per il futuro e cioè per le istanze di rimborso da presentare, senza nulla disporre in ordine a quelle già presentate e agli eventuali contenziosi già pendenti avanti al Giudice Tributario. Le sentenze generalmente valutano, per riconoscere l'agevolazione, la circostanza che il contribuente abbia effettivamente documentato che l'autoveicolo sia stato utilizzato nell'esercizio dell'impresa. Visto che non esiste una percentuale stabilita a livello normativo comunitario o nazionale, i giudici risolvono la cosa facendo riferimento al criterio dell'uso effettivo del veicolo; come è facile immaginare, a questo punto si pone la questione dell'onere della prova che viene risolta addossando il carico probatorio all'ufficio finanziario, considerando che il contribuente ha presentato la documentazione che attesta l'uso dell'autoveicolo per le finalità dell'impresa.

Il D.L. 258/06 porta a chiedersi se il legislatore non sia, di nuovo, incorso nella violazione delle disposizioni comunitarie, con la conseguenza di andare incontro alla loro disapplicazione a seguito della rilevazione del contrario, in quanto ha trasformato il diritto a detrazione integrale e immediata, da esercitare in sede di liquidazione periodica o annuale, in un diritto di credito da far valere con la presentazione di una tempestiva istanza di rimborso.

### **3.2.1 Tempi e modalità di rimborso, un continuo divenire.**

Il *valzer* delle scadenze inizia con la legge n. 278 del 10 novembre 2006, che converte in legge il D.L. 258/06, cambiando la data di scadenza per la presentazione delle domande di rimborso, spostandola dal 15 dicembre al 15 aprile 2007. Il termine del 15 aprile subisce un ulteriore slittamento, fisiologico, in avanti al 16 aprile, in quanto il 15 era domenica.

Il 22 febbraio 2007 il direttore dell'Agenzia delle Entrate approva i modelli per chiedere la restituzione dell'imposta assolta dal 2003 sui veicoli aziendali. L'oggetto

del rimborso può essere l'I.V.A. assolta sugli acquisti effettuati dal 1° gennaio 2003 e fino al 13 settembre 2006, in particolare, fanno fede le fatture o altri documenti equipollenti emessi tra le due date. Vengono previste due modalità per chiedere il rimborso: il metodo *forfetario* e il metodo *analitico*.

La prima modalità prevede il recupero secondo percentuali forfetarie che sono il 40% di detraibilità per la generalità dei contribuenti e il 35% per chi esercita attività di pesca, caccia e agricoltura. La richiesta forfetaria va presentata esclusivamente in via telematica.

Il secondo metodo si basa sulla presentazione di una istanza, nella quale il contribuente potrà far valere, comprovandola con debita documentazione, una percentuale di inerenza, quindi di detrazione, superiore a quella forfetaria. Il contribuente, inoltre, dovrà provare l'effettivo utilizzo dei mezzi e quindi dell'inerenza. Le istanze dovranno essere presentate all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente per il territorio in cui si trova il contribuente entro il termine di due anni a decorrere dal 15 novembre 2006, data di entrata in vigore della legge di conversione del DL 258/06.

Il rimborso, a prescindere da quale metodo si sia seguito, viene effettuato al netto delle maggiori imposte (Irpef, Ires, Irap) che si sarebbero dovute pagare nei diversi anni, qual'ora l'I.V.A. fosse stata originariamente detratta nella percentuale ora prevista. L'I.V.A. indetraibile, infatti, costituisce accessorio del costo e in tal senso ha ridotto, in tutto o in parte, la base imponibile delle imposte dirette. Il contribuente deve indicare, nell'apposito modello, quale sarebbe stato il minore onere deducibile e il conseguente maggiore imponibile che ne scaturisce.

Il DCPM del 5 aprile 2007, pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale* n.85 del 12 aprile c.a., sposta ancora una volta il termine per la presentazione della richiesta di rimborso dell'I.V.A. sulle auto, fissando la nuova data al 20 settembre 2007. Il provvedimento riguarda solo la data entro la quale la domanda per il rimborso può essere presentata, ed è dettato dal ritardo da parte dell'Agenzia delle Entrate nella presentazione dei modelli per il rimborso e dalle conseguenti difficoltà per i contribuenti di comprendere ed adempiere alla difficile procedura in soli 45 giorni lavorativi.

Definite le modalità, le prospettive per i contribuenti sono diverse, a seconda della loro situazione e della modalità scelta per il rimborso. Coloro che hanno acquistato auto con un valore, al netto dell'I.V.A. detraibile, superiore alla soglia di 18.076 euro sono avvantaggiati nel calcolo delle maggiori imposte da versare, in quanto, non varia l'imponibile. Per l'Irpef e l'Irap i costi dell'auto professionale sono ammessi solo entro il limite di costo dell'auto di 18.076 euro, quindi se l'autovettura, anche dopo lo scorporo dell'I.V.A., mantiene un costo superiore al limite, nell'istanza di rimborso non occorre rideterminare i costi dedotti. Questa soglia è raggiungibile per tutte le auto il cui costo I.V.A. esclusa non sia inferiore a 16.139,28 euro. Discorso a parte va fatto per gli oneri di gestione del veicolo, che richiedono comunque un ricalcolo, ma possono essere esclusi dall'istanza di rimborso limitandosi ad includere solo il costo di acquisto dell'autovettura. Il rimborso per auto molto costose genera, dunque, vantaggi significativi senza oneri amministrativi elevati.

La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 28 del 16 maggio 2007, limita parzialmente il problema del ricalcolo delle imposte dirette, infatti, permette ai contribuenti di omettere la compilazione dell'apposita sezione del quadro AR (in cui si devono indicare le maggiori imposte dirette) e affermando che i controlli del Fisco saranno indirizzati solamente nei confronti di chi avrà evidenziato maggiori imposte inferiori al 10% del credito I.V.A. In questo modo si è risolto uno dei problemi più annosi dell'istanza di rimborso, infatti, per le richieste con maggiori imposte che superano il 10% del credito I.V.A. richiesto, non vi saranno accertamenti e molto presumibilmente l'istanza sarà accolta.

Un'altra problematica, per tutti i contribuenti, riguarda la rivendita del bene su cui si è chiesto il rimborso, infatti i contribuenti che presentano l'istanza di detrazione al 40%, devono riversare l'I.V.A. sul 100% del corrispettivo di rivendita. Per le flotte aziendali rinnovate di frequente, o per le auto rivendute in genere, la richiesta di rimborso rischia di trasformarsi in un esborso probabilmente superiore del credito richiesto. Questo effetto è tanto più evidente quanto più l'auto viene ceduta a breve distanza dall'acquisto e dunque con un prezzo di poco ridotto rispetto al costo originario.

Oltre alle problematiche riguardanti la compilazione dei moduli per il rimborso, ancora non sono chiare le modalità dell'erogazione del rimborso; la situazione è più

complessa per chi sceglie la via analitica. Le istanze, infatti, presentate in *via analitica* presentano, un'ulteriore complicazione per cui si arriverà al contenzioso dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale; infatti, salvo il caso, più teorico che pratico, che l'istanza sia accolta, occorrerà in pratica rincorrere il rimborso incardinando il contenzioso dinanzi alla CTP, ricorrendo contro il silenzio rifiuto dell'amministrazione, decorso infruttuosamente il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione, salvo il caso di rifiuto espresso, nel qual caso occorre impugnare entro sessanta giorni.

### **3.2.2 Il regime I.V.A. per gli acquisti dei beni, oggetto della sentenza Stradasfalti.**

La sentenza della Corte di Giustizia europea, del 14 settembre 2006 relativa al procedimento C-228/05, segna lo spartiacque all'interno della disciplina italiana della detrazione dell'I.V.A. sull'acquisto dei veicoli aziendali e delle relative spese di manutenzione. Il verdetto dei Giudici comunitari abolisce la vecchia disciplina sull'indetraibilità dell'I.V.A. dei beni e servizi su citati, introducendo dopo ventisette anni la disciplina comunitaria basata sul principio dell'*impiego* dei beni in operazioni soggette ad imposta.

Il Governo italiano, dopo anni di non rispetto delle norme comunitarie, il 9 ottobre 2006 ha chiesto l'autorizzazione ad introdurre misure di deroga alle disposizioni alla Sesta Direttiva 77/388/CEE, del Consiglio del 17-05-1977. La richiesta si basa sul fatto che l'uso privato dei veicoli è difficile da stabilire accuratamente e, anche quando ciò è possibile, il meccanismo è spesso oneroso. Il Governo Italiano chiede che l'importo dell'I.V.A. sulle spese ammissibili per la detrazione in relazione ai veicoli che non siano interamente utilizzati a fini professionali dovrebbe, con alcune eccezioni, essere fissato a un tasso forfetario, che si ritiene congruo nella misura del 40%.

La richiesta dell'Italia è stata approvata il 18 giugno 2007 dal Consiglio Ecofin, da cui è arrivato il nulla osta dei ministri dei ventisette Stati, che si basa sulle analisi

tecniche condotte dagli uffici del commissario europeo al Fisco, Laszlo Kovacs, che avevano già passato lo scoglio del rituale giro di consultazioni con le altre direzioni generali della Commissione.

La decisione del Consiglio entra in vigore il 27 giugno 2007 data della sua pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale Europea*. Il provvedimento autorizza l'Italia a limitare al 40% il diritto a detrarre l'I.V.A. sulle spese relative ai veicoli stradali a motore non interamente utilizzati ai fini professionali. L'Italia è anche tenuta a non assimilare a prestazioni di servizi a titolo oneroso l'uso a fini privati di veicoli che rientrano fra i beni dell'impresa di un soggetto passivo, se tale veicolo è stato soggetto a restrizione del diritto a detrazione ai sensi della presente decisione. Le spese relative ai veicoli sono escluse dalla restrizione del diritto a detrazione, autorizzato dalla decisione del Consiglio, se il veicolo rientra in una delle seguenti categorie:

- il veicolo rientra fra i beni strumentali del soggetto passivo nell'esercizio della sua attività,
- il veicolo viene utilizzato come taxi,
- il veicolo viene utilizzato a fini di formazione da una scuola guida,
- il veicolo viene utilizzato per noleggio o leasing,
- il veicolo viene utilizzato da rappresentanti di commercio.

Il provvedimento ha validità per due anni ed è soggetto a revisioni della percentuale. L'efficacia scadrà quando verranno adottate nuove norme comunitarie e comunque non oltre il 31 dicembre 2010.

Il regime di detrazione dell'I.V.A. sui veicoli aziendali e le loro spese, dopo i due provvedimenti europei, quello della Corte di Giustizia e quello del Consiglio, risulta diviso in tre periodi:

- fino al 13 settembre 2006,
- dal 14 settembre 2006 al 26 giugno 2007,
- dal 27 giugno 2007 al 31 dicembre 2010.

Il primo periodo, fino al 13/09/2006, è caratterizzato dalla possibilità di chiedere il rimborso dell'I.V.A., relativa agli anni 2003-2004-2005-2006(fino al 13/09), con il metodo *forfetario*, entro il 20 settembre del 2007 e con il metodo *analitico* entro il 15 novembre 2008.

Il secondo periodo va dalla sentenza *Stradasfalti* della Corte di Giustizia al giorno prima della pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale Europea* dell'autorizzazione del Consiglio data all'Italia per limitare il diritto di detrazione. Esso è transitorio ed è caratterizzato dall'applicazione della norma comunitaria del diritto di detrazione e in particolare dell'art. 17 par. 2 della Sesta Direttiva "nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta". In questo periodo si possono detrarre fino al 100% le spese per l'acquisto di autoveicoli impiegati nell'attività d'impresa e le relative spese di manutenzione e per oli e carburanti.

Il terzo periodo, che parte dalla data di pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale Europea* del provvedimento del Consiglio, è caratterizzato dalla detrazione forfetaria al 40 % delle spese per l'acquisto, l'uso e la manutenzione delle auto aziendali. Il provvedimento ha efficacia dal 28 giugno, quindi non è retroattivo, e non sono ammesse prove per beneficiare di una percentuale di detrazione maggiore per gli stessi motivi della sentenza *Sudholz*. La limitazione non può avere effetti retroattivi per non ledere il principio del legittimo affidamento, non può essere contestata, anche con prove contrarie, in quanto si tratta di un regime di forfetizzazione, che per sua natura prevede degli scostamenti dal valore assunto.

### 3.3 La politica fiscale del Governo Italiano, in un alternarsi di decisioni e ripensamenti.

Il Governo Italiano adegua la sua normativa fiscale alle varie decisioni arrivate della Comunità Europea, il risultato è un disorientamento per i contribuenti a causa dell'instabilità della politica fiscale in materia di auto aziendali e relative spese.

Il Governo, dopo il D.L. n. 258/2006 del 15 settembre 2006, il 3 ottobre vara il Decreto Legge n. 262 che modifica la percentuale dal 30% al 50% per la determinazione del reddito in natura dei dipendenti, derivanti dall'utilizzo promiscuo di auto, motocicli e ciclomotori aziendali. Il provvedimento ha come effetto principale quello di allargare la base imponibile dei dipendenti che utilizzano promiscuamente, cioè anche per fini privati, le auto aziendali. Molti dipendenti che

hanno un'auto in benefit, alla luce del provvedimento, si trovano a dover sostenere un onere eccessivo per il controvalore del benefit e di conseguenza preferiscono rinunciare all'auto aziendale e utilizzare per i viaggi per conto dell'azienda, una vettura di loro proprietà ricevendo in cambio un congruo rimborso chilometrico; questo trend è evidenziato anche dalla riduzione delle immatricolazioni delle auto aziendali che sono calate a gennaio dello 0,4%, a febbraio dello 0,7%, a marzo del 3,3% ed ad aprile del 6,8%.

Lo stesso D.L. ha anche azzerato i costi deducibili per le auto a solo uso aziendale, salvo il caso in cui i veicoli siano concessi ai dipendenti come benefit, per cui è possibile detrarre l'importo del reddito in natura dei dipendenti. Il D.L. 262/2006 mantiene inalterata la disciplina delle imposte dirette per le auto dei professionisti e degli agenti e rappresentanti.

Il Governo, attraverso i suoi tecnici, ha assunto per il 2007 l'I.V.A. detraibile al 100%, come conseguenza della sentenza della Corte di Giustizia, ma alla luce della decisione del Consiglio del 18 giugno, pubblicata sulla Gazzetta ufficiale dell'Unione Europea del 27 giugno (L. 165/33), che limita la detrazione dell'I.V.A. per le auto aziendali al 40%, si trova di fronte ad un esubero di entrate che lo porta rivedere la politica fiscale.

Il 2 luglio 2007 viene presentato un emendamento al Disegno di Legge 1485 in discussione al Senato della Repubblica, convertito il 2 agosto c.a. con la legge n. 81, che ridisciplina le deduzione delle imposte dirette. Il provvedimento riporta il valore convenzionale del benefit dei dipendenti dal 50% al 30% della tabella Aci dei 15.000 chilometri e fissa, inoltre, la deduzione per le auto di imprese e professionisti al 40% dei costi, con un limite di 18.076 euro su cui calcolare gli ammortamenti e i canoni leasing. Per le auto date in uso ai dipendenti, si potrà scalare il 90% delle spese, senza considerare il limite di prezzo deducibile delle auto.

La legge n. 81 introduce nuovi sconti anche per il 2006, per le auto ad uso solo aziendale la deducibilità, originariamente azzerata, viene fissata retroattivamente al 20%, con il tetto di 18.076 euro per ammortamenti e canoni leasing. Passano dal 25% al 30% le deduzioni dei professionisti, mentre si potrà scalare il 65% dei costi, senza tetto per ammortamenti, contabilizzati nel 2006 per le vetture assegnate in uso ai dipendenti per più della metà dell'esercizio. Le maggiori deduzioni per il 2006 si



sconteranno, mediante variazione in diminuzione, nella dichiarazione del periodo d'imposta successivo (Unico 2008), oppure è concessa la possibilità di anticipare gli effetti finanziari del bonus a novembre 2007 in sede di acconto, ma in questo secondo caso occorrerà rifare i calcoli per determinare la minore imposta.

La nuova modifica della politica fiscale ha come effetto che per i costi delle auto si avranno tre regimi nell'arco di due esercizi. Il primo gruppo di regole è contenuto nel D.L. 262/2006, il secondo gruppo riguarda la rettifica per il 2006 derivante dalla legge n. 81 del 2007, il terzo gruppo contiene le regole della legge n. 81/2007 per il 2007 e per gli anni successivi, quindi la disciplina definitiva.

Per meglio comprendere i diversi regimi fiscali in tema di deduzione sull'auto per le imposte dirette si propone una tabella riepilogativa :

Tipo di Autovettura	Anno 2006 (D.L. 262/06-Unico 2007)	Anno 2006 (ricalcolo da L n. 81/07)	Anno 2007 (L n. 81/07-Unico 2008)
Auto assegnate in benefit ai dipendenti	Deducibile solo l'importo del benefit tassato in busta paga	Deducibile il 65% di tutti i costi (senza limiti di costo auto per ammortamenti e leasing)	Deducibile il 90% di tutti i costi (senza limiti di costo auto per ammortamenti e leasing)
Auto ad uso solo aziendale	Deduzione pari a zero	Deducibile il 20% con un tetto di costo auto di 18.076 euro per ammortamenti e leasing	Deducibile il 40% con un tetto di costo auto di 18.076 euro per ammortamenti e leasing
Auto dei professionisti	Deducibile il 25% con un tetto di costo auto di 18.076 euro per ammortamenti e leasing	Deducibile il 30% con un tetto di costo auto di 18.076 euro per ammortamenti e leasing	Deducibile il 40% con un tetto di costo auto di 18.076 euro per ammortamenti e leasing
Auto di agenti e rappresentanti	Deducibile l'80% con un tetto di costo auto di 25.823 euro per ammortamenti e leasing		
Auto ad utilizzo esclusivo quale bene strumentale	Deduzione integrale di tutti i costi e spese di impiego. Si tratta delle sole auto senza le quali l'impresa non può svolgere l'attività: noleggiatori, autoscuole, taxi		

Un'ulteriore proroga, per la presentazione delle istanze di rimborso forfetarie, è arrivata il 17 settembre 2007 con un comunicato stampa dell'Agenzia delle Entrate, che informa che un Decreto del Presidente del Consiglio dei ministri sposterà il termine a sabato 20 ottobre 2007, con un automatico slittamento a lunedì 22. La seconda proroga è dovuta all'accavallarsi della scadenza del 20 settembre con quella dell'invio telematico delle dichiarazioni fiscali, che ha indotto molti contribuenti a trascurare i rimborsi I.V.A., mancando il tempo per svolgere i necessari calcoli di convenienza. Con questa proroga un maggior numero di contribuenti potrà percorrere la via del rimborso.

Lo slittamento del termine delle istanze al 22 ottobre rende non più attuali le istruzioni ministeriali, che imponevano di tener conto degli effetti del rimborso sul reddito 2006 (Unico 2007). I contribuenti, infatti, al momento di trasmettere l'Unico, potrebbero non avere ancora deciso se presentare la domanda e neppure si può pensare che la proroga venga di fatto cancellata da questa precedente scadenza. Non essendo ipotizzabile che venga imposto ai contribuenti una dichiarazione integrativa dopo aver presentato le richieste di rimborso, l'Agenzia delle Entrate deve provvedere all'estensione all'esercizio 2006 della tassazione ai fini delle imposte dirette all'interno del modello.

Viene da chiedersi il perché il primo rinvio sia stato fissato al 20 settembre e non direttamente al 22 ottobre, considerando che è prassi ormai consolidata da anni che le scadenze delle dichiarazioni fiscali coincidono con la fine settembre. Fissando il termine direttamente al 22 ottobre, coloro che hanno presentato la dichiarazione entro il 20 settembre avrebbero potuto approfondire meglio le problematiche del rimborso e sarebbero venuti a conoscenza delle nuove delucidazioni fornite contestualmente alla seconda proroga.

Contemporaneamente alla nuova proroga, infatti, sono stati chiariti alcuni aspetti poco chiari del rimborso come quello degli acquisti di autoveicoli e delle spese accessorie effettuate nel nostro Paese da imprese e professionisti esteri, e quello del momento in cui detrarre l' I.V.A. relativa agli oli combustibili.

Il Ministero dell'Economia, il 19 settembre, nel corso di un *question time* alla Camera, è intervenuto sul discusso problema della base imponibile delle vendite di veicoli inclusi nell'istanza in scadenza il 22 ottobre. Il Dicastero precisa che se la

cessione è avvenuta dopo il 13 settembre 2006, l'I.V.A. andrà applicata nella stessa percentuale detratta sull'acquisto. Le precedenti istruzioni, che parlavano di assoggettamento integrale, si riferiscono, chiarisce l'Agenzia delle Entrate, nella circolare 55/E, solo alle operazioni avvenute entro il 13 settembre 2006. Il Ministero afferma anzitutto la piena validità, a prescindere dall'esistenza di una norma interna, della regola comunitaria di corrispondenza tra percentuale di impiego professionale stabilita in sede di acquisto, pari alla quota detratta a monte, e la base imponibile della rivendita.

Alla luce del chiarimento ministeriale è venuto meno uno degli ostacoli più grandi per il rimborso dell'I.V.A. sulle autovetture, adesso anche coloro che hanno rivenduto l'auto trovano dei vantaggi nel presentare istanza di rimborso. Prima del chiarimento, come già in precedenza, chi aveva venduto l'auto aziendale e chiedeva il rimborso rischiava di dover sopportare un ulteriore costo derivante dall'applicazione della percentuale I.V.A. del 100% sulla rivendita, mentre ora l'I.V.A. da applicare alla rivendita è la stessa percentuale di cui si è beneficiato al momento della detrazione.

L'Agenzia delle Entrate, attraverso la circolare 55/E del 12 ottobre 2007, precisa che il rimborso spetta anche ai non residenti, purché sussistano le condizioni generali per il rimborso, quali la presenza di un rappresentante fiscale o di un'identificazione diretta in Italia. In caso non sussistono detti requisiti, le imprese straniere potranno, comunque, accedere al rimborso previa la presentazione dell'attestazione dello Stato estero comprovante la qualifica di contribuente I.V.A. in quel Paese, e i modelli, con la relativa documentazione, vanno presentati direttamente al Centro operativo di Pescara.

La stessa circolare contiene anche un chiarimento per il rimborso delle spese relative agli oli combustibili, effettuate a cavallo della sentenza della Corte di Giustizia Europea, infatti, precisa che per le schede carburanti fa fede la data del rifornimento e non il momento in cui dette schede devono essere compilate, ossia mensilmente o trimestralmente, a seconda del regime I.V.A. adottato dalla singola impresa. Si è chiarito, anche, quali spese effettuate a settembre 2006 devono essere oggetto di rimborso e quali possono essere portate a detrazione, lo spartiacque è il giorno il 14 settembre 2006, data della pubblicazione della sentenza della Corte di Giustizia.

L'Agenzia delle Entrate, nella circolare 55/E, precisa anche la materia delle controversie tributarie pendenti, precedenti al momento dell'emanazione della sentenza della Corte di Giustizia Europea del 14 settembre 2006, chiarendo che l'eventuale giudicato formatosi sulle liti non è suscettibile di modifica. La circolare, inoltre, per quanto concerne le liti ancora pendenti, afferma che il contribuente che intenda recuperare la maggior detrazione I.V.A. oggetto di contestazione, avvalendosi della procedura telematica di rimborso in relazione agli acquisti effettuati tra il 1° gennaio 2003 e il 13 settembre 2006, è tenuto per tali annualità, ad abbandonare il contenzioso in atto, ai sensi del Decreto Legislativo n. 546 del 1992. Diversamente, si deve ritenere che il procedimento giurisdizionale prevalga su una eventuale procedura amministrativa di rimborso che, pertanto, avrebbe esito negativo.

## Bibliografia

- Il diritto tributario, serie I, volume XCI :  
Alberto Comelli – *I.V.A. COMUNITARIA E I.V.A. NAZIONALE , contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto* – CEDAM 2000 (capitolo 4, paragrafi 8 e 10; capitolo 6, paragrafi 4 e 6; capitolo 7, paragrafo 6);
- *Giurisprudenza Sistemática di Diritto Tributario* – diretta da Francesco Tesoro – UTET Torino 2001 (capitolo dodicesimo “*Il diritto di detrazione*” a cura di Annalisa Pace)
- *Enciclopedia Giuridica Tre Cani*: Rimborso di tributi;
- *BOLLETTINO TRIBUTARIO* n. 22 del 2006: “La detraibilità dell’I.V.A. pagata sull’acquisto di motoveicoli e autoveicoli”;
- *PRATICA FISCALE* e professionale n. 38 del 9/10/2006: “Illegittimità della indetraibilità oggettiva dell’I.V.A. sui veicoli”;
- *IL FISCO* n.45/2006 fasc. n. 1: “Dopo la sentenza della Corte di Giustizia UE, causa C-228/05 e il comunicato stampa del 14 settembre 2006 del Dipartimento per le Politiche Fiscali”;
- *LA SETTIMANA FISCALE* n. 38 del 12 ottobre 2006 “Rimborso I.V.A. per i soggetti che optano per la dispensa da adempimenti per operazioni esenti;
- Dal sito internet [www.curia.eu](http://www.curia.eu), le sentenze della Corte di Giustizia del:  
25 giugno 1997 relativa al procedimento C-45/95,  
19 settembre 2000 relativa ai procedimenti C-177/99 e C-181/99,  
14 giugno 2001 relativa al procedimento C-345/99,  
14 giugno 2001 relativa al procedimento C-40/00,  
8 gennaio 2002 relativa al procedimento C-409/99,  
29 aprile 2004 relativa al procedimento C-17/01,  
7 dicembre 2006 relativa al procedimento C-240/05,  
14 settembre 2006 relativa al procedimento C-228/05,  
8 aprile 2007 relativa al procedimento C-435/05;
- Dal sito internet [www.curia.eu](http://www.curia.eu), l’ordinanza della Corte di Giustizia del 6 luglio 2006 relativa ai procedimenti C-18/05 e C-155/05;

- *ITALIA OGGI* del 7 marzo 2007 – Ragionieri e Commercialisti –“I.V.A. auto, una procedura a rischio”;
- *Il SOLE 24 ORE - Norme e tributi* – del:  
 19-23-24-25-27-28 febbraio 2007,  
 5-16 marzo 2007,  
 13 aprile 2007,  
 3-13-18 maggio 2007,  
 4-28 giugno 2007,  
 4-5 luglio 2007,  
 6 agosto 2007,  
 18-19-20-21 settembre 2007,  
 13 ottobre 2007;
- *Il SOLE 24 ORE* del 25 maggio 2007;
- Gazzetta Ufficiale Comunità Europea;
- Gazzetta Ufficiale Repubblica Italiana.