

## **L'indetraibilità dell'IVA sui mezzi di trasporto aziendali è contraria alla normativa comunitaria (nota alla decisione della Corte di Giustizia CE, 14 settembre 2006, C-228/05)**

*di Giordano Di Meglio*

**Sommario:** 1. Introduzione; 2. La consultazione del Comitato IVA; 3. Merito della controversia; 4. Adeguamento alla sentenza e valutazioni critiche.

### **1. Introduzione**

La Corte di Giustizia CE, su rinvio della Commissione tributaria di primo grado di Trento, è stata chiamata a pronunciarsi in via pregiudiziale sull'interpretazione dell'art. 17, n. 7, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE (in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme). Tale direttiva, alla citata disposizione, lascia un certo margine di operatività alle politiche fiscali dei governi dei singoli Stati membri nel senso che, per motivi congiunturali, essi possono escludere, totalmente o parzialmente, dal regime di deduzioni la totalità o parte dei beni di investimento o altri beni, previa consultazione del Comitato IVA, composto da rappresentanti degli Stati membri e della Commissione, di cui al successivo art. 29.

La questione era stata portata all'attenzione del Giudice nazionale dalla Stradasfalti S.r.l., società operante nel settore delle costruzioni stradali, la quale contestava la limitazione della detraibilità dell'imposta assolta a monte su autoveicoli -di tipo privato anziché aziendale- e relativo carburante, ad uso del personale per il tragitto tra gli uffici e i cantieri, per visitare varie amministrazioni e per goderne come "fringe benefit".

Per quanto riguarda il nostro paese, infatti, le limitazioni del diritto di detrazione sulle spese dei veicoli non essenziali per l'attività d'impresa (dall'acquisto del bene alle spese di uso e manutenzione), già previste dall'art. 19 bis-1 del DPR n. 633/1972, sono state di volta in volta prorogate per mezzo di successivi provvedimenti normativi (L. n. 488/1999; L. 388/2000; L. 448/2001; L. 289/2002; L. 350/2003; L. 311/2004), i quali, tuttavia, avevano ridotto l'indetraibilità al 90% a partire dal 2001, ovvero all'85% dal 2006.

La Corte europea, sottolineando come l'art. 17 della cd. "sesta direttiva" ammetta esclusivamente deroghe di carattere temporaneo e dettate da necessità contingenti, non ha ritenuto conforme alla normativa comunitaria la legislazione nazionale che, introdotta nel 1979 per esigenze di contrasto a pratiche elusive ed evasive, sistematicamente, per oltre 25 anni, ha limitato il diritto dei soggetti passivi a detrarre l'imposta in ordine alle menzionate voci di spesa.

### **2. La consultazione del Comitato IVA**

Il primo aspetto della controversia sul quale è stata posta la questione di pregiudizialità ha riguardato il corretto assolvimento dell'iter procedimentale richiesto dalla Sesta Direttiva agli Stati membri che intendono adottare una misura interna di deroga al regime generale delle detrazioni dell'imposta sul valore aggiunto, vale a dire la consultazione dell'apposito Comitato. A tale proposito, i giudici comunitari, dopo aver ricordato che «la consultazione prevista dall'articolo 29 ... permette alla Commissione e agli altri Stati membri di controllare l'uso da parte di uno Stato membro della possibilità di derogare al regime generale delle detrazioni dell'IVA, verificando, in particolare, se la misura nazionale di cui trattasi soddisfa la condizione di essere stata adottata per motivi congiunturali», sono stati piuttosto benevoli nella valutazione del caso di specie poiché hanno considerato adempiuto detto obbligo sulla base della sola comunicazione della misura all'organo a ciò deputato e conseguente presa d'atto da parte di questo senza che intervenisse una effettiva concertazione; ciò anche in considerazione del fatto che la dovuta comunicazione era stata corredata delle informazioni minime relative alla natura e alla portata della misura e che «per contro, l'art. 17, n. 7, della sesta direttiva non prevede alcun obbligo quanto al risultato della consultazione del comitato IVA, e in particolare non impone a tale comitato di pronunciarsi favorevolmente o sfavorevolmente sulla misura nazionale derogatoria.

Nulla impedisce quindi al comitato IVA di limitarsi a prendere atto della misura nazionale derogatoria che gli viene comunicata».

Del resto, laddove tale procedura non fosse stata seguita, quantomeno formalmente, ne sarebbe derivata una assoluta impossibilità per le autorità tributarie nazionali di opporre ad un soggetto passivo la disposizione che deroga al principio del diritto alla detrazione dell'imposta, enunciato dall'art. 17, n. 1, della sesta direttiva IVA.

È noto, infatti, che, secondo costante giurisprudenza della stessa Corte di Giustizia, la clausola "*stand still*" da un lato consente agli Stati di migliorare la situazione dei soggetti passivi estendendo il loro diritto di detrazione -in quanto operando in tal modo si rispettano i principi fondamentali della direttiva-, dall'altro lato implica il divieto di peggiorare la normativa esistente attraverso l'introduzione di nuovi divieti o l'aggravio di quelli esistenti senza la procedura consultiva suddetta.

### **3. Merito della controversia**

Per quanto, invece, riguarda il punto centrale del controverso, cioè la adozione e successiva proroga *sine die* di provvedimenti derogatori della normativa comunitaria, il Giudice comunitario sostanzialmente osserva che essi possono essere concessi all'unico scopo di ovviare alle conseguenze di una situazione congiunturale in cui si trova l'economia di una nazione in un determinato momento(1). Dunque, l'applicazione delle misure a cui si riferisce tale disposizione deve essere limitata nel tempo e, per definizione, le medesime non possono essere di natura strutturale. Ne deriva che uno Stato membro non può adottare provvedimenti che escludano beni dal regime delle detrazioni IVA privi di indicazioni quanto alla loro limitazione temporale o, comunque, attuare un insieme di provvedimenti di adattamento strutturale miranti a ridurre il disavanzo di bilancio(2).

La Corte europea, infine, allo scopo di privilegiare l'obiettività del diritto e di non "compromettere la sua applicazione futura a motivo delle ripercussioni che la pronuncia può avere per il passato", decide di non accordare la limitazione nel tempo degli effetti della sentenza, richiesta dal Governo italiano. Conseguentemente dichiara che: "Il soggetto passivo cui sia stata applicata tale misura derogatoria deve poter ricalcolare il suo debito d'imposta sul valore aggiunto conformemente alle disposizioni dell'art. 17, n. 2, della direttiva 77/388, nella misura in cui i beni e i servizi sono stati impiegati ai fini di operazioni soggette ad imposta".

### **4. Adeguamento alla sentenza e valutazioni critiche**

Nell'intento di provvedere alla immediata attuazione della sentenza del Giudice comunitario, il Governo ha adottato il DL n. 258, del 15 settembre 2006, con il quale ha "bloccato", in via di urgenza, la detrazione dell'IVA per gli acquisti di beni e servizi relativi ad autoveicoli, motocicli e ciclomotori effettuati fino al 13 settembre 2006, subordinandola alla presentazione di apposita istanza, secondo uno specifico modello approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, così da impedire indiscriminate compensazioni. Nessun vincolo è stato posto, però, alla detrazione per gli acquisti degli stessi beni e servizi effettuati successivamente a tale data, a patto che, come è evidente, sussistano i necessari requisiti dell'inerenza(3) all'esercizio dell'impresa ovvero dell'arte o professione, nonché dell'afferenza(4) ad operazioni imponibili, restando conseguentemente escluse quelle esenti o non soggette ad imposta. Quando, pertanto, i beni e servizi vengono utilizzati promiscuamente sia per operazioni imponibili sia per quelle escluse dal campo IVA -come nel caso di utilizzazione di un'automobile per bisogni personali del titolare o dei dipendenti dell'attività-, la detrazione sarà ammessa esclusivamente per la quota imputabile alle prime, secondo criteri oggettivi e coerenti, determinati dai singoli contribuenti, che, nel caso delle autovetture, potrebbero essere rappresentati da pedaggi autostradali, addebito ai clienti dei rimborsi chilometrici, possesso di altri mezzi di trasporto.

Nonostante la pronuncia in esame non comporti modificazioni dei principi fondamentali in tema di detrazione IVA, risultano, comunque, significativi gli effetti della stessa sui conti pubblici sia per ciò che attiene il diritto al rimborso delle maggiori imposte versate e sia, più ad ampio raggio, per quanto riguarda gli effetti di segno opposto che la maggiore detraibilità comporta in ordine alla determinazione delle basi imponibili delle imposte sui redditi e dell'IRAP, in termini di minori

ammortamenti e minori spese di funzionamento e manutenzione deducibili; di conseguenza, il DL 258/06 ha richiesto, al fine di impedire ingiustificati arricchimenti, la indicazione nell'istanza di rimborso dei dati relativi agli "altri tributi rilevanti ai fini della complessiva determinazione delle somme effettivamente spettanti"; pertanto, lo svantaggio per le casse dello Stato derivante dal riconoscimento della maggiore detraibilità dovrà trovare, nelle intenzioni del Governo, una contropartita nella ridefinizione delle suddette basi imponibili.

Così facendo, però, le Autorità nazionali hanno dimostrato la volontà di sottrarsi, almeno parzialmente, alle ripercussioni economiche che la sentenza in esame sicuramente spiegherà sulle casse dello Stato, attraverso il recupero di gettito proprio a carico di coloro che di tale pronuncia avrebbero dovuto essere i beneficiari.

È pur vero che la salvaguardia dei conti pubblici è un valore capitale nell'attuale momento storico, tuttavia, ciò che appare criticabile è la strada scelta per ottenere il risultato sperato, la quale sembra mettere a repentaglio principi altrettanto basilari dell'ordinamento tributario, ovvero la non assoggettabilità ad imposizione di situazioni che non rivelano una capacità contributiva caratterizzata dall'indispensabile requisito della attualità, nonché la stessa neutralità dell'imposta sul valore aggiunto.

Altro aspetto da non sottovalutare è anche che le "contromisure" alla pronuncia di incompatibilità con l'ordinamento comunitario vengono messe in pratica con palese violazione dello Statuto dei diritti del contribuente, laddove stabilisce, all'art. 3 comma 1, che "relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che lo prevedono"; senza dire che le norme portate dallo Statuto, costituendo principi generali dell'ordinamento tributario, possono essere derogate e/o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali, come sancito all'art. 1, co. 1.

Data la prevedibile complessità delle operazioni necessarie alla quantificazione del rimborso della quota d'imposta indebitamente versata, inevitabilmente vincolata alla individuazione di un criterio univoco che consenta la determinazione, con ragionevole approssimazione, della misura in cui ogni singolo veicolo viene impiegato per usi aziendali oppure personali, si è indotti, pertanto, a considerare con particolare favore le soluzioni esemplificative successivamente adottate con la legge di conversione del decreto n. 258.

Invero, pur senza dimenticare la menzionata indispensabilità del vaglio positivo da parte degli organi comunitari rispetto ad ogni provvedimento che incida sulla percentuale di detraibilità dell'imposta assolta, potrebbe rivelarsi particolarmente vantaggioso consentire all'Amministrazione finanziaria la determinazione, riguardo a beni destinati ad uso promiscuo, di una percentuale forfetaria di detraibilità dell'IVA in capo al contribuente, pur lasciandogli sempre la possibilità di addurre fatti concreti che giustifichino la modifica della percentuale predeterminata per legge e il conseguente obbligo di versamento.

Ciò è quanto accaduto nel caso concreto con la previsione di una percentuale prestabilita di detraibilità, limitata probabilmente al 50% dell'imposta assolta sugli acquisti di auto utilizzate nell'esercizio di impresa, arte o professione.

In effetti, lo Stato italiano aveva ipotizzato una indetraibilità al 60% -riducendo così al 40% l'IVA recuperabile-, ma la UE sembra propendere per la soluzione mediana, in quanto già ammessa in alcuni paesi come, ad esempio, il Belgio o la Spagna e inferiore rispetto ad altri come la Germania, dove a partire dal 1° gennaio 2004 non esistono restrizioni alla detrazione, purché l'utilizzo professionale raggiunga almeno il 10 per cento. Rimangono, comunque, in ambito comunitario altri Stati, come l'Ungheria, la Polonia, l'Olanda e la Svezia che utilizzano un sistema analitico, in cui, cioè, viene accordato il diritto alla detrazione integrale con l'esclusione delle spese non aventi carattere professionale.

Tuttavia, per coloro che alla data del 13 settembre 2006 avevano acquistato e/o importato autoveicoli, motocicli e ciclomotori, nonché relativi servizi e carburanti, la legge di conversione del DL n. 258 ha introdotto due modalità alternative per richiedere il rimborso dell'imposta non recuperata per effetto dell'indetraibilità oggettiva stabilita dall'art. 19 bis1, lett. c) e d), DPR 633/72: la modalità ordinaria consistente nel presentare entro il 15 aprile 2007 istanza di rimborso, conforme a un modello da approvarsi con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, volta al conseguimento della percentuale forfetaria

predeterminata dal Fisco; la modalità alternativa, prevista in ogni caso a favore di chi non abbia rispettato il detto termine, consistente nella presentazione, senza indicazione di ulteriore limite temporale, di un'istanza di rimborso ex art. 21, DLgs. 546/92, volta al conseguimento, in contraddittorio con l'Ufficio, di una percentuale di detrazione maggiore rispetto alla misura forfetaria.

La soluzione adottata desta, però, alcune incertezze interpretative.

Innanzitutto, posto che entrambe le opzioni possono portare ad un rigetto totale dell'istanza, non è chiaro se la modalità ordinaria consenta un rigetto parziale, da ritenere, invece, sicuramente ammissibile per quella alternativa.

In secondo luogo, bisogna accertare se le due soluzioni presentino differenze in ordine ai periodi per i quali è possibile ottenere rimborsi, atteso che al 13 settembre 2006 era consentito detrarre l'IVA relativa agli acquisti effettuati dal 1° gennaio 2003 -cioè nel triennio precedente-, mentre la procedura ex art. 21 potrebbe comportare l'applicabilità del termine di due anni dal versamento indebito, ivi previsto.

Una tale discrepanza comporterebbe, tuttavia, che per ottenere il rimborso in misura superiore a quella forfetaria, occorrerebbe rinunciare all'IVA relativa agli acquisti effettuati nel 2003 e in buona parte del 2004, con una violazione sicura dei principi comunitari, venendo il recupero IVA assoggettato a restrizioni, e una eventuale del principio costituzionale di riserva di legge, stante la determinazione della misura della detrazione da parte dell'Agenzia delle Entrate anziché del Legislatore.

Ad ogni buon conto, ragionando in termini più generali, una soluzione come quella prescelta avrebbe potuto rappresentare già in passato una valida alternativa alla indetraibilità assoluta dell'imposta assolta a monte sui veicoli aziendali, introdotta nel 1979, rispetto alla quale le impalpabili attenuazioni introdotte a partire dal 2001, per di più sotto la pressione della Comunità europea che aveva avvertito l'Italia circa le sue "presunte" irregolarità, fino al punto di indurla ad intervenire con la Finanziaria di quell'anno, hanno quasi manifestato incuranza, se non dispregio, per le norme e gli ammonimenti da quest'ultima provenienti, tanto più se si pensa che l'obiettivo originariamente dichiarato dall'Esecutivo era proprio quello di portare la percentuale di detrazione, nel breve volgere di qualche anno, fino alla quota del 50%, considerata con favore dagli stessi organi comunitari.

Consentire agli esercenti attività d'impresa, artigiani e professionisti una sia pur predeterminata detraibilità dell'IVA assolta sui beni in questione, se da un lato avrebbe comportato la rinuncia a una parte del gettito proveniente da tale tributo, dall'altro avrebbe generato, oltre alle menzionate ricadute positive sulla determinazione della base imponibile di imposte sui redditi e IRAP, anche un valido strumento di accertamento a favore del Fisco, utile a portare alla luce, mediante il raffronto tra i guadagni dichiarati e le spese sostenute, l'esistenza di una capacità contributiva che altrimenti sarebbe rimasta nell'ombra; risulterebbe, infatti, particolarmente difficile conciliare con redditi appena al di sopra della no tax area l'acquisto, o comunque il possesso di beni di lusso, anche con le formule alternative della locazione finanziaria e del noleggio a lungo termine.

Tali considerazioni, tuttavia, scaturiscono dall'idea di fondo che nel nostro paese, per ottenere effetti positivi nel lungo periodo, è necessario mettere in moto un circolo virtuoso che induca alla comune convinzione della indispensabilità di contribuire alla spesa pubblica, ciascuno secondo la propria capacità contributiva e nei limiti di essa, anziché intervenire con provvedimenti che, dettati dalla necessità di fare cassa, potrebbero non durare oltre il periodo d'imposta al quale si applicano, ledendo profondamente il fondamentale principio costituzionale appena richiamato. Il riferimento è, naturalmente, alla introduzione, avvenuta con L. 286/06, della integrale indeducibilità dei costi sostenuti per le auto date in benefit ai dipendenti -sostituita con la deduzione al 50% di quanto costituisce reddito di lavoro-, nonché all'abbattimento, dal 50% al 25%, della quota di deduzione delle spese relative al veicolo utilizzato direttamente dal professionista; penalizzazioni queste, che, come avverte la stessa legge, potranno essere riviste con decreto ministeriale qualora la UE autorizzi l'Italia a introdurre un regime di detrazione limitata dell'IVA sugli automezzi.

Un'ultima annotazione deve essere riservata alla mancata regolamentazione delle controversie pendenti, atteso che il DL 258/06, come convertito in legge, nulla dispone in ordine alle istanze di rimborso

già presentate e ai giudizi già pendenti, nonostante la nuova disciplina normativa sia stata emanata a seguito di una pronuncia della Corte di Giustizia emessa proprio su richiesta di una Commissione Tributaria.

Allo stato, le soluzioni ipotizzabili sembrano essere due: la estensione, con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, delle modalità previste dal decreto anche ai periodi anteriori al 2003 -in virtù di quanto esposto in precedenza-, sussistendo, è ovvio, almeno una adeguata istanza di rimborso anche se non seguita da azione in giudizio; l'adozione di scelte processuali quali l'acquiescenza, nei giudizi relativi a periodi successivi al 1° gennaio 2003, alle richieste di cessazione della materia del contendere da parte dei contribuenti che preferiscano aderire alle modalità di rimborso fissate dal decreto, ovvero la conciliazione giudiziale ex art. 48, DLgs. 546/92, per i giudizi relativi a periodi precedenti tale data, sempre secondo i suddetti criteri di rimborso, forfetario o analitico.

È appena il caso di segnalare che, operando in tal guisa, non solo si eviterebbe l'azionamento e/o il protrarsi di contenziosi che potrebbero concludersi con la condanna dell'Amministrazione alla refusione delle spese di giudizio -ergo ulteriore aggravio per le casse erariali-, ma si tratterebbero anche in maniera eguale tutte le posizioni soggettive, a prescindere dall'epoca in cui sono sorte e dalle attività svolte, con evidenti benefici in termini di equità e razionalità del sistema tributario.

#### **Note**

(1) Cfr. sul punto le conclusioni dell'Avvocato generale Geelhoed nella causa C-409/99, *Metropol e Stadler*, in cui si afferma che "non vi è alcun dubbio che una regolamentazione a durata indeterminata, la quale miri inoltre a ridurre il disavanzo di bilancio ed eliminare il debito pubblico, non ha un'origine congiunturale. L'esigenza di motivi congiunturali significa che il provvedimento fiscale deve mirare ad attenuare fluttuazioni congiunturali. Esso deve far parte della politica congiunturale di uno Stato membro. Per politica congiunturale deve intendersi al riguardo il fatto che le autorità di bilancio mirino ad influenzare a breve termine dati macroeconomici quali la produzione, il consumo, il volume delle importazioni e delle esportazioni. Tali politiche riguardano spesso un periodo di uno-due anni".

(2) La pronuncia in esame trova un precedente fondamentale, più volte richiamato, nella citata sentenza *Metropol e Stadler*, la quale si occupa di una statuizione pressoché analoga.

(3) L'inerenza deve essere valutata in concreto con riguardo alle dimensioni o al tipo di attività esercitata. Deve, inoltre, essere generica nel senso che è sufficiente che i beni acquistati o importati siano destinati all'attività, senza alcuna prova della loro effettiva utilizzazione o necessità.

(4) In base a tale principio, gli acquisti di beni e servizi devono essere afferenti alle operazioni attive imponibili o, comunque, comprese nell'ambito del tributo. Pertanto, l'imposta assolta a monte per l'acquisto di beni e servizi è detraibile solo se riferibile a successive operazioni attive imponibili o assimilate; al contrario, la detrazione è esclusa o limitata se i beni e servizi riguardano operazioni attive esenti o non soggette a imposta. Ne consegue che, a differenza dell'inerenza la quale attiene alla relazione con l'attività esercitata, l'afferenza riguarda il collegamento oggettivo dell'acquisto di beni e servizi: direttamente con successive operazioni imponibili; oppure indirettamente, ma funzionalmente, con l'ordinaria attività diretta a porre in essere dette operazioni.