

---

# Pro rata IVA: la (dubbia) compatibilità dell'ordinamento italiano con la normativa comunitaria

---

di [Valeria Nicoletti](#)

Pubblicato il 1 Luglio 2016

analizziamo la posizione dell'avvocato generale della Comunità Europea sulla normativa italiana del pro rata IVA: dalle conclusioni emerge che potrebbe non essere in linea con le direttive comunitarie, con tutte le conseguenze del caso...

Nella causa C-378/15 la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Commissione tributaria regionale di Roma, verte sull'interpretazione dell'articolo 17, paragrafo 5, comma 3, lettera ), della sesta direttiva 77/388/CEE<sup>1</sup> che autorizza gli Stati membri a derogare alla regola generale del calcolo del pro rata di detrazione prevista al secondo comma del medesimo paragrafo e all'articolo 19 della direttiva.

Si chiede se tale deroga riguardi unicamente, come avviene per le altre deroghe previste all'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, della sesta direttiva, i “*beni e servizi utilizzati promiscuamente*” - i beni e i servizi che sono utilizzati per effettuare sia operazioni che danno diritto a detrazione sia operazioni che non conferiscono tale diritto - oppure se la sfera di applicazione sia più estesa, interessando la totalità dei beni e servizi acquistati da un “*soggetto passivo misto*”, un soggetto passivo che effettua nel contempo operazioni che danno diritto a detrazione e operazioni che non conferiscono tale diritto.

Il governo italiano infatti ha dichiarato nell'adozione della normativa controversa, il combinato disposto degli art. 19, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 e 19<sup>bis</sup> del medesimo decreto, è stata esercitata proprio la facoltà di cui all'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, lettera d), della sesta direttiva IVA.

E' sulla portata dell'espressione “*relativamente a tutti i beni e servizi utilizzati per tutte le operazioni ivi contemplate*”, di cui all'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, lettera d), della sesta direttiva IVA che si contrappongono le due diverse interpretazioni

Per il governo italiano si deve ritenere che tale espressione “*comprenda tutti i beni e servizi che sono utilizzati sia per operazioni che danno diritto a detrazione sia per operazioni che non conferiscono tale diritto*”: una siffatta interpretazione conduce a ricomprendere nella sfera di applicazione della deroga di cui alla lettera d) la totalità dei beni e servizi acquistati da un soggetto passivo misto durante un anno d’imposta.

La Mercedes Benz, controparte dell’Agenzia delle Entrate di Roma 3 nel giudizio di merito, sostiene, al contrario, che tale espressione debba essere interpretata nel senso che “*essa riguarda unicamente i beni e servizi utilizzati promiscuamente, acquistati dal soggetto passivo durante un anno d’imposta*”.

Riconoscendo, *in primis*, che la formulazione dell’articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, lettera d), della sesta direttiva non eccelle per chiarezza, l’avvocato generale HENRIK SAUGMANDSGAARDØE nelle proprie conclusioni rassegnate il 29 giugno concorda con l’interpretazione propugnata dalla Mercedes Benz ritenendo quella proposta dal governo italiano contraria alla giurisprudenza della Corte Europea, ma soprattutto incompatibile con lo scopo perseguito dalle deroghe di cui all’articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, della sesta direttiva.

In particolare, ricorda che tutte **le ipotesi, previste dalla direttiva, in cui è ammesso il calcolo “pro rata” hanno** non solo e non tanto uno scopo di semplificazione dei calcoli, quanto piuttosto **lo scopo di consentire di determinare la detrazione nel modo più preciso possibile** .

Orbene, per quanto riguarda i beni e i servizi utilizzati esclusivamente per effettuare sia operazioni imponibili, sia operazioni esenti, l’importo detraibile può essere facilmente determinato con precisione senza dover ricorrere a strumenti di semplificazione. Dunque, per quanto riguarda tali beni e servizi, il pro rata di detrazione sarebbe, in ogni caso, pari rispettivamente al 100% e allo 0%. Per tale motivo, l’obiettivo di semplificazione non si applica a tali beni e servizi e non giustifica pertanto alcuna approssimazione dell’importo detraibile.

L’applicazione a tali beni e servizi di un metodo di calcolo per approssimazione sarebbe per l’avvocato generale “*contraria al principio di neutralità dell’IVA*”.

Sostiene nelle conclusioni rassegnate il 29 giugno che, in primo luogo, tale metodo priverebbe i soggetti passivi misti del diritto, sancito dalla sesta direttiva, di detrarre la totalità dell’IVA assolta a monte su acquisti di beni e servizi utilizzati esclusivamente ai fini di operazioni soggette ad imposta, ed in secondo

luogo, consentirebbe detrazioni non previste dalla direttiva, nella misura in cui autorizzerebbe la detrazione di una parte dell'IVA assolta su acquisti di beni e servizi utilizzati esclusivamente ai fini di operazioni esenti.

Egli suggerisce pertanto alla Corte di rispondere alla questione pregiudiziale sollevata dalla Commissione tributaria regionale di Roma, nel seguente modo: *“L’articolo 17, paragrafi 2 e 5, e l’articolo 19 della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, 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, come modificata dalla direttiva 91/680/CEE del Consiglio, del 16 dicembre 1991, devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale e a una prassi dell’amministrazione fiscale nazionale, come quelle in questione nel procedimento principale (NDR il combinato disposto degli art. 19, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 e 19?bis del medesimo decreto), che impongono a soggetti passivi che effettuano nel contempo operazioni che danno diritto a detrazione e operazioni che non conferiscono tale diritto, di determinare l’importo dell’imposta sul valore aggiunto detraibile mediante l’applicazione di un pro rata, calcolato ai sensi dell’articolo 19 di tale direttiva, nei confronti della totalità dei e servizi acquistati, ivi compresi i beni e servizi utilizzati esclusivamente per effettuare sia operazioni che danno diritto alla detrazione sia operazioni che non conferiscono tale diritto.”*

1 luglio 2016

Valeria Nicoletti

1 La deroga di cui alla lettera d non era contenuta nella proposta iniziale della Commissione del 29 giugno 1973 né nella proposta modificata del 26 luglio 1974. Essa è stata aggiunta prima dell’adozione della direttiva da parte del Consiglio.

2 Vedasi sentenza 10 luglio 2014, Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, punto 29), sentenze 18 dicembre 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, punto 24) sentenza 8 novembre 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punto 18)