Pro rata IVA e disciplina comunitaria: i possibili contrasti

di Fabio Gallio

Pubblicato il 25 Luglio 2016

Secondo l'Avvocato Generale UE il metodo del pro rata IVA, così come disciplinato dalla legge italiana, potrebbe essere in contrasto con i principi statuiti dalla direttiva comunitaria: le problematiche legislative emerse e le possibili conseguenze...

Il metodo del pro-rata IVA, così come disciplinato dagli artt. 19 e 19-bis del D.P.R. 633/1972, sembrerebbe essere in contrasto con i principi statuiti dalla VI direttiva comunitaria.

Secondo l'Avvocato Generale UE, infatti, la normativa comunitaria consente la detrazione Iva da pro-rata solo ed esclusivamente con riferimento agli acquisti di beni e servizi aventi "destinazione mista", ovvero, impiegati contemporaneamente per l'effettuazione di operazioni imponibili ed esenti.

1. Pro rata IVA e disciplina comunitaria - Premessa

Secondo le conclusioni depositate il 29 giugno 2016, dall'Avvocatura Generale UE nella causa C-378/15, l'articolo 17 paragrafi 2) e 5) e l'articolo 19 della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, devono essere interpretati nel senso che essi ostano ad una normativa nazionale nonché ad una prassi dell'amministrazione fiscale nazionale che impongano a soggetti passivi, esercenti, sia operazioni che danno diritto a detrazione, sia operazioni che non conferiscono tale diritto, di determinare l'imposta sul valore aggiunto detraibile in base ad un pro-rata "matematico"; ovvero secondo un criterio che consideri la totalità dei beni e dei servizi acquistati senza operare alcuna distinzione tra quelli utilizzati esclusivamente per l'effettuazione di operazioni imponibili, o esenti.

In estrema sintesi, come si esporrà di seguito, la normativa italiana, così come interpretata anche dall'Agenzia delle Entrate, inerente la determinazione del pro-rata dell'Imposta sul valore aggiunto per le imprese miste, potrebbe essere in contrasto con quanto previsto dalla VI direttiva CEE.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

2. La questione controversa del pro rata IVA italiano

Il legislatore nazionale ha optato, in sede di trasposizione degli articoli 168 e da 173 a 175 della direttiva VI direttiva CEE, per l'implementazione di un sistema di determinazione del pro-rata IVA alternativo (pro-rata speciale) a quello standard previsto dagli articolo 19 paragrafo 1) e 17 paragrafo 5) comma 2 della VI direttiva CEE.

Al pari di altri Stati UE, quindi, l'Italia si è discostata dalla regola generale per cui il pro-rata è determinato partendo dall'assunto che i beni e servizi ad uso promiscuo sono utilizzati per lo svolgimento di operazioni imponibili ed esenti in modo proporzionale alla cifra di affari di ciascuna di esse. Pertanto, in applicazione del sistema delle deroghe previste dal comma 3 lettera d dell'articolo 17 paragrafo 5, i soggetti passivi "misti" sono costretti ad operare la detrazione secondo il criterio del pro-rata relativamente a tutti i beni e servizi utilizzati per tutte le operazioni ivi contemplate.

Orbene, visto il contenuto e la portata degli artt. 19 e 19 bis del D.P.R. 633/1972, si potrebbe sostenere che la deroga esercitata non riguardi le modalità di calcolo del pro-rata, bensì il raggio d'azione che, nel caso di specie ha portata generale. Infatti, lo stesso viene applicato non soltanto ai beni e servizi impiegati promiscuamente in attività imponibili ed esenti, ma a tutti i beni e servizi acquistati dal soggetto passivo.

Trattasi, quindi, di un pro-rata "matematico" la cui percentuale di detraibilità (da arrotondare all'unità superiore, ovvero, inferiore a seconda dei casi) è determinata secondo criteri indiretti e chiaramente forfettari, basati, tra l'altro, sulla presunzione empirica che i beni ed i servizi acquistati, da un soggetto passivo misto durante un anno d'imposta, si ripartiscano nella loro utilizzazione in misura proporzionale al rapporto esistente tra l'ammontare delle operazioni imponibili e la somma delle stesse imponibili e di quelle esenti. La presente metodologia non consente, dunque, di stabilire con precisione la parte dell'IVA che può essere imputata alle operazioni che danno diritto a detrazione.

Secondo l'Avvocatura Generale UE, pertanto, le suddette regole nazionali, per la determinazione del pro-rata di detrazione IVA, sarebbero in contrasto con la normativa comunitaria. In effetti, il pro-rata IVA previsto dalla VI direttiva IVA CEE si applicherebbe soltanto con riferimento all'IVA assolta sull'acquisto di beni e servizi utilizzati promiscuamente per l'effettuazione delle operazioni imponibili (e ad esse assimilate ed esenti.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

In linea con tale asserzione, si dovrebbe concludere che:

1. il pro rata di detrazione, per quanto riguarda beni e servizi utilizzati esclusivamente per effettuare operazioni imponibili, dovrebbe essere pari al 100%;

2. il pro rata di detrazione per quanto riguarda beni e servizi utilizzati esclusivamente per effettuare operazioni esenti, dovrebbe essere pari allo 0%.

La questione in esame è stata sollevata dalla Commissione Tributaria Regionale di Roma (ordinanza 6 maggio 2015, n. 353/22/15), ed ha avuto origine da un avviso di accertamento, con il quale l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma - 3 al fine di recuperare un importo pari a € 1.755.882 (oltre a sanzioni ed interessi), ha ridotto l'ammontare dell'IVA detraibile e rettificato la dichiarazione IVA per l'anno d'imposta 2014, presentata dalla società "Mercedes Benz Italia".

Ad avviso dell'Agenzia, la società avrebbe dovuto includere, nel calcolo del pro-rata IVA, anche gli interessi da finanziamento "esenti" conseguiti a fronte dei prestiti concessi alle proprie controllate, in quanto trattasi di operazioni non qualificabili come "accessorie" rispetto all'attività principale dalla stessa esercitata. La società ha contestato la pretesa, sostenendo che tali operazioni dovevano essere escluse dal calcolo del pro rata, ai sensi e per gli effetti all'art. 19-bis del D.P.R 633/1972, poiché effettivamente accessorie rispetto all'attività commerciale svolta.

In merito, al fine di avvallare la propria asserzione la società ha prodotto ben 2 perizie probanti la marginalità dei costi sostenuti (incidenza pari allo 0,22% dei costi totali in base ad una prima perizia, ed addirittura azzerata in base ad una seconda) per l'implementazione delle operazioni esenti. L'Agenzia, dal canto suo, ha posto l'accento sul fatto che i proventi esenti costituivano circa il 71,64% della cifra d'affari e non potevano, quindi, essere considerati accessori.

Oltre a contestare la riqualificazione delle proprie "operazioni esenti", la società nell'ambito della controversia principale, aveva, poi, lamentato gli effetti distorsivi e la non conformità della normativa nazionale, in materia di pro-rata di detraibilità, adducendo che il predetto meccanismo, poiché basato su un criterio esclusivamente formale (pro-rata matematico), qual è la composizione del volume di affari del soggetto passivo, impone erroneamente l'applicazione del pro rata anche per gli acquisti destinati esclusivamente a compiere operazioni imponibili o esenti.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Regola questa in netto contrasto con la normativa comunitaria, secondo la quale il metodo del pro-rata dovrebbe essere impiegato al fine di determinare l'Iva ammessa in detrazione solo con riferimento ai costi dei beni e dei servizi impiegati promiscuamente per effettuare contestualmente operazioni che danno diritto alla detrazione ed operazioni esenti.

Per quanto concerne la prima obiezione sembra che la tesi sostenuta dalla società sia corretta poiché in linea, tra l'altro, con la sentenza della Corte di giustizia del 29 aprile 2004 C-77/01 (richiamata dalla stessa Amministrazione Finanziaria nella Risoluzione n. 305 del 21 luglio 2008) nella quale si è affermato che l'entità dei proventi esenti è soltanto un possibile indizio circa la non accessorietà delle sottostanti operazioni; con riferimento, però, ai prestiti concessi da una holding a proprie partecipate, la Corte ammetteva la qualificazione degli stessi come operazioni "accessorie" (ed in quanto tali escluse dalla frazione di calcolo del pro rata, ai sensi dell'art. 19, n. 2) soltanto laddove implicassero un uso estremamente limitato di beni o di servizi per i quali l'Iva è dovuta.

Ed ancora, con la Risoluzione n. 41 del 5 aprile 2011 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che le operazioni di finanziamento poste in essere dalle concessionarie automobilistiche, al pari dei corrispettivi conseguiti per lo svolgimento dell'attività di intermediazione nelle operazioni di finanziamento, non concorrono alla determinazione del pro-rata di detraibilità IVA poiché accessorie (o strumentali) all'acquisizione dei contratti di vendita degli autoveicoli.

In merito si osserva, inoltre, che la Direzione Centrale Normativa dell'Agenzia delle Entrate, in risposta ad una richiesta di consulenza giuridica presentata dall'Associazione Italiana Leasing (Assilea) ha ribadito che in mancanza di una organizzazione specifica per la gestione delle prestazioni assicurative da parte delle società di leasing, i premi riaddebitati agli utilizzatori finali in regime di esenzione da IVA non concorrono alla formazione del pro-rata.

In sostanza, dai citati documenti di prassi emerge una linea interpretativa costante adottata dall'Agenzia delle Entrate secondo la quale le operazioni esenti non rientrano, ai fini del calcolo del pro rata di detrazione, nell'attività propria dell'impresa nel caso in cui si qualifichino come "strumentali" al miglior svolgimento dell'attività ordinaria esercitata.

Al riguardo, si rileva che parere favorevole, circa l'esclusione dal calcolo del pro-rata di detraibilità delle operazioni esenti, attinenti alla fatturazione degli interessi attivi per finanziamenti a società controllate, è stato espresso, inoltre, dalla Commissione Tributaria Regionale di Milano (sezione staccata di Brescia) con la sentenza 764/67/16 depositata il 08.02.2016. Viste le peculiarità della questione controversa, la CTR ha per l'appunto stabilito che i prestiti alle controllate rese dalla società che, nel caso di specie,

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

produceva e commercializzava farine alimentari, non costituivano attività proprie dell'impresa, e che in quanto svolte solo in via accessoria non dovevano essere computate ai fini del pro rata di detrazione Iva, determinato ai sensi dell'art 19-bis del D.P.R. 633/1972.

3. La disciplina IVA italiana ex D.P.R. 633/1972: pro-rata e separazione contabile delle attività

Nell'ordinamento giuridico italiano il meccanismo del pro-rata di detraibilità IVA è disciplinato dal comma 5 dell'articolo 19 D.P.R 633 del 1972.

Tale norma prevede che i soggetti passivi, esercenti, sia attività che danno diritto alla detrazione dell'Imposta sul Valore Aggiunto, sia attività esenti (di cui all'art 10 del medesimo decreto), possano detrarre il tributo in misura proporzionale alla prima tipologia di operazioni, in base ad una percentuale stabilita a norma dell'art. 19 bis del medesimo decreto. In linea con tale impostazione l'amministrazione finanziaria ha puntualizzato, con vari documenti di prassi (rif. C.M. n. 328/E/97), che tali soggetti (cosiddetti "misti") non devono distinguere gli acquisti dei beni e dei servizi a seconda della loro destinazione, poiché, il quantum detraibile è determinato applicando il pro-rata a tutta l'imposta assolta sugli acquisti.

La finalità del presente dispositivo è quella di consentire l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti/importazioni (addebitata dai fornitori a titolo di rivalsa IVA) limitatamente alla parte ascrivibile proporzionalmente alle operazioni imponibili (e delle altre operazioni ad esse assimilate) effettuate nel periodo d'imposta considerato.

La quota di imposta detraibile viene, quindi, calcolata previa determinazione di una percentuale di detraibilità (art. 19-bis c. 1 del D.P.R. n. 633/1972) ottenuta dal rapporto tra:

1. le operazioni effettuate nel corso dell'anno che danno diritto alla detrazione e

2. lo stesso importo aumentato delle operazioni esenti effettuate nell'anno.

Ai sensi di quanto previsto dal comma 2 dell'articolo 19-bis del D.P.R. n. 633/1972, al fine della corretta implementazione della regola del pro-rata, dalle operazioni da considerare ai fini del calcolo devono

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

essere scomputate quelle inerenti la cessione di beni ammortizzabili, oltreché i passaggi di cui all'ultimo comma dell'art. 30 e le altre operazioni ivi indicate, tra le quali assumono particolare rilievo le operazioni esenti indicate dai numeri da 1 a 9 dell'articolo 10 quando non rientrano nell'attività propria del soggetto passivo.

L'obiettivo perseguito dal legislatore nazionale nella previsione di tali esclusioni (peraltro espressamente indicate nell'art. 19 paragrafo 2 della VI direttiva CEE) è quello di non alterare il pro rata includendo nel calcolo operazioni che nulla esprimono circa al rapporto di composizione tra i beni e servizi utilizzati in operazioni imponibili e quelli impiegati in operazioni esenti.

L'applicazione della percentuale di detrazione secondo le disposizioni dell'art. 19-bis c. 1, D.P.R. 63371972, non avviene qualora il soggetto passivo svolga:

- attività imponibili o assimilate e sporadiche o occasionali operazioni esenti;
- attività esenti e sporadiche o occasionali operazioni imponibili o assimilate;
- operazioni esenti da 1 a 9 dell'articolo 10 (concessione crediti, dilazioni di pagamento, locazioni non finanziarie, eccetera) "quando non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo o siano accessorie alle operazioni imponibili" (articolo 19-bis, comma 2).

Ed in effetti, nel caso in cui le attività esenti siano svolte in maniera occasionale, non potendo far rinvio al calcolo della percentuale di detraibilità, l'imposta relativa "ai beni e servizi utilizzati esclusivamente per effettuare queste ultime operazioni" deve essere considerata totalmente "indetraibile" (articolo 19-bis, comma 2). In senso conforme si è espressa l'Amministrazione Finanziaria che, con la circolare ministeriale n. 328 del 24 dicembre 1997, ha affermato che

> *"l'occasionale effettuazione di operazioni esenti da parte di un contribuente che svolge essenzialmente attività soggetta ad IVA … non dà luogo all'applicazione del pro-rata".*

In sostanza, l'IVA inerente l'acquisto di beni e servizi afferenti ad operazioni esenti, poste in essere occasionalmente, è indetraibile in base alla regola dell'indetraibilità specifica (articolo 19 comma 2 del D.P.R. 633/1972).

Ad avviso dell'Avvocatura UE, inoltre, neanche la facoltà attribuita al soggetto passivo di optare per la separazione contabile delle attività (ex. art, 36 del D.P.R. 633/1972), al fine di neutralizzare gli effetti

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

negativi del pro-rata, è compatibile con lo scopo della normativa comunitaria che mira a garantire l'armonizzazione delle regole in materia di IVA. Tale constatazione poggia sull'assunto che

> *"un'opzione del genere, avente natura puramente facoltativa, fa dipendere la detrazione prevista dalla sesta direttiva da una scelta del soggetto passivo…".*

Per completezza espositiva si segnala che, recentemente e relativamente alle operazioni di leveraged buy-out (LBO) e di merger leveraged buy-out, l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 6/E del 30 marzo 2016 ha fornito alcuni chiarimenti circa il trattamento IVA da riservare ai fini della detrazione dell'imposta addebitata alla portfolio company o alla SPV. Nel presente documento di prassi, in linea con quanto disposto dall'articolo 168 della Direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006 (recepito nel nostro ordinamento dagli articoli 19 e seguenti del D.P.R. n. 633 del 1972) e, con il costante orientamento della Corte di Giustizia UE, l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che

> *"… il soggetto passivo può detrarre dall'imposta di cui è debitore l'IVA dovuta per beni e servizi qualora gli stessi siano afferenti l'attività esercitata, e cioè "nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta…".*

Risulta, pertanto, escluso il diritto di detrazione IVA, laddove, manchino i requisiti di carattere oggettivi e soggettivi propri di tale tributo, ovvero quando la holding riveste il mero ruolo di detentore di partecipazioni, senza svolgere alcuna altra attività1.

4. Pro rata IVA italiano - Conclusioni

Tutto ciò premesso e visto il parere espresso dell'Avvocato generale Ue sulla domanda pregiudiziale promossa dalla CTR di Roma (procedimento C-378/15 del 29 giugno 2016) la trasposizione italiana della regola del pro-rata di detrazione dell'Iva per le imprese «miste» parrebbe in contrasto con la normativa comunitaria.

In effetti, la puntuale applicazione della regola di cui agli articoli 19 e 19-bis del D.P.R. 633/1972, ovvero, l'adozione di un metodo di calcolo per approssimazione ai fini delle determinazione della percentuale di detraibilità per i cosiddetti soggetti misti, sembrerebbe contraria al principio di neutralità dell'IVA. In base all'interpretazione teleologica dell'art. 17 par. 5 c. 3 lett. d della VI direttiva, l'Avvocato Generale ritiene che il meccanismo del pro-rata nazionale generi effetti prettamente distorsivi poiché:

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

1. preclude il diritto di detrarre la totalità dell'IVA assolta a monte su acquisti di beni e servizi utilizzati esclusivamente ai fini di operazioni soggette ad imposta;

2. ammette detrazioni non previste, nella misura in cui autorizza la detrazione di una parte dell'IVA assolta su acquisti di beni e servizi utilizzati esclusivamente ai fini di operazioni esenti.

In merito appare opportuno ricordare, così come richiamato nelle medesime conclusioni del 29 giugno 2016, C-378/15, che la Corte di Giustizia della Comunità Europee ha già, con riferimento ad un'altra controversia (sentenza Portugal Telecom), affermato il principio per cui il pro-rata si applica solo ai beni e servizi il cui uso è misto e che gli Stati membri possono utilizzare uno dei metodi di detrazione (derogatori) previsti dall'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, solo per detti beni e servizi.

La Corte di giustizia Ue è stata, pertanto, interpellata sulla corretta interpretazione dell'articolo 17, paragrafo 5, comma 3, lettera d della VI Direttiva, che autorizza gli Stati Membri a derogare alla regola generale del calcolo del pro-rata di detrazione e, di conseguenza, a pronunciarsi circa la compatibilità del metodo del pro-rata, così come disciplinato dal sistema fiscale italiano con il diritto europeo.

In merito si osserva che, se la Corte confermasse le indicazioni dell'Avvocato Generale, il sistema nazionale di pro-rata generale risulterebbe incompatibile con la normativa comunitaria.

Leggi anche: Corte di Giustizia UE: il pro rata IVA italiano è conforme con la disciplina comunitaria

25 luglio 2016

Fabio Gallio e Valeria D'Alessandro

NOTE

1 Per approfondimenti circa il trattamento fiscale riservato alle operazioni LBO e MBO si rinvia a *ASSONIME – Note e Studi 6/2016.*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D