

Diritto di detrazione e principio del pre pro-rata

Sentenza della Corte di Giustizia europea nella Causa C-566/17



Andrea Rottoli

Laurea in Economia presso l'Università Cattolica del Sacro Cuore, Dottore commercialista, Studio Maisto e Associati, Milano

Le modalità di attribuzione del diritto di detrazione in capo a soggetti passivi che svolgono attività economiche e non economiche ai fini dell'applicazione dell'IVA mostra, da sempre, aspetti di incertezza nella concreta modalità di attuazione stante il difetto di una norma positiva a livello europeo che governi l'allocazione di costi ascrivibili ad entrambe le attività in modo oggettivo. L'attribuzione dei costi gravati da IVA ed inscindibilmente ascrivibili ad un'attività economica e ad una non attività presenta, nella pratica, problematiche non dissimili da quelle osservate nell'ambito dell'allocazione dei costi promiscui fra diverse contabilità IVA per i soggetti che applicano separatamente l'imposta (ai sensi dell'art. 36, comma 3, D.P.R. n. 633/1972). Si tratta, nello specifico, di individuare criteri oggettivi di attribuzione del costo risp. all'attività economica (per la quale il diritto di detrazione spetterà in misura pari alla percentuale di detrazione) e all'attività non economica (per la quale non sarà possibile detrarre l'imposta).

compiere operazioni soggetti ad imposta^[1]. Tuttavia, la Direttiva IVA non prescrive alcun criterio o metodo di ripartizione del diritto di detrazioni in situazioni quali quella di cui alla controversia rimessa alla CGUE.

II. Il caso

La controversia in esame trae origine dal rinvio pregiudiziale ad opera della Corte suprema amministrativa della Polonia circa la corretta modalità d'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA versata in relazione all'acquisto di beni e servizi utilizzati indiscriminatamente per il compimento di attività economiche imponibili e per attività non economiche. Nel caso che qui ci occupa, un Consorzio di enti locali (Consorzio) percepiva una tassa per la gestione e lo smaltimento dei rifiuti finalizzata all'adempimento di tali funzioni. Par tale attività, il Consorzio non si considerava soggetto passivo ai fini IVA. Tuttavia nel periodo compreso tra il 2013 ed il 2015, il Consorzio erogava servizi aggiuntivi dietro corrispettivo la cui prestazione costituiva un'attività economica ai fini IVA in parte imponibile e, in parte, esente da imposta. Durante lo stesso periodo, il Consorzio aveva sostenuto spese correnti e per investimenti afferenti tanto alle attività economiche quanto alle attività non economiche di gestione dei rifiuti. In relazione, all'imposta ascrivibile promiscuamente alle attività economiche e a quelle non economiche, il Consorzio aveva ottenuto un chiarimento da parte dell'Amministrazione fiscale polacca in cui quest'ultima dichiarava che i proventi derivanti dall'attività non economica di gestione dei rifiuti non potevano ritenersi rilevanti ai fini del calcolo della percentuale di detrazione dell'IVA. Il Consorzio impugnava la decisione dell'Amministrazione fiscale polacca dinanzi al giudice del rinvio il quale rappresentava alla CGUE la necessità di chiarimenti circa la possibilità di consentire la detrazione integrale dell'imposta assolta a monte da parte di un soggetto passivo

I. Premessa..... 259
II. Il caso..... 259
III. Le conclusioni dell'Avvocato generale ed il giudizio della CGUE..... 260

I. Premessa

Il presente rinvio pregiudiziale affronta il dibattuto problema della modalità d'esercizio del diritto di detrazione IVA per quei soggetti che svolgono attività economiche e non economiche ai fini della applicazione del tributo e per i quali sostengono costi che siano inscindibilmente ascrivibili tanto all'attività economica quanto alla non attività. Dal sistema previsto dalla Direttiva n. 2006/112/CE (Direttiva sull'imposta sul valore aggiunto [IVA]) risulta che il diritto di detrazione può essere fatto valere unicamente nella misura in cui i beni ed i servizi acquistati siano utilizzati al fine di

^[1] Cfr. art. 168 Direttiva IVA: "[n]ella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore: l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo [...]".

qualora detta imposta fosse afferente ineludibilmente ad attività economiche e non economiche. La tesi del Consorzio trovava riscontro in un precedente giurisprudenziale della Corte Suprema Amministrativa polacca che, in una sentenza del 24 ottobre 2011, aveva sancito il diritto di un soggetto passivo di detrarre integralmente l'IVA, compresa la parte di imposta assolta a monte collegata ad operazione che non rientravano nel campo di applicazione del tributo. Tuttavia, il giudice del rinvio ha ritenuto che tale interpretazione potesse presentare profili di incompatibilità con la Direttiva IVA.

III. Le conclusioni dell'Avvocato generale ed il giudizio della CGUE

Al fine di analizzare compiutamente l'esito della sentenza in commento occorre dapprima passare in rassegna il contenuto delle conclusioni dell'Avvocato generale Sharpston del 6 dicembre 2018 in cui si analizza il problema della modalità di ripartizione del diritto di detrazione dell'IVA fra attività economiche e non economiche, muovendo dai principi che governano il funzionamento dell'IVA e, in particolare, dal principio di neutralità. Il Consorzio lamenta che, negli anni interessati dalla controversia principale, non vi era alcuna previsione specifica nella legge IVA polacca che disciplinasse il diritto di detrazione dell'IVA per costi relativi ad attività economiche e non. Per tale ragione, il Consorzio ritiene che non vi siano sostanziali limiti al diritto di detrazione in relazione all'IVA assolta su tali spese.

Di diverso avviso si dimostra l'Avvocato generale che, nelle proprie conclusioni, afferma come sia un principio immanente del sistema dell'IVA, l'impossibilità di riconoscere la detrazione del tributo in relazione a costi correlati ad attività non economiche. L'art. 168 Direttiva IVA subordina il diritto di detrazione dell'IVA assolta a monte alla sussistenza di operazioni a valle soggetto al tributo. Da ciò consegue che il diritto di detrazione presuppone che il soggetto passivo abbia effettuato operazioni imponibili nell'ambito di una attività economica^[2]. Ciò non si verifica qualora le spese siano correlate ad operazioni non rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA. Non può quindi, secondo l'Avvocato generale, riconoscersi un diritto di detrazione integrale dell'imposta assolta a valle in capo al Consorzio in considerazione del fatto che tale imposta è correlata a spese ineludibilmente connesse ad attività in parte rilevanti ai fini IVA e, in parte, ad attività non economiche (cfr. punto 51 delle Conclusioni in commento)^[3].

In aggiunta, l'Avvocato generale osserva che la corretta interpretazione del principio di neutralità, cui l'IVA si ispira,

[2] Il concetto di attività economica trova la propria definizione nell'art. 9, par. 2, Direttiva IVA: "Si considera «attività economica» ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità".

[3] Conclusioni dell'Avvocato generale, Causa C-566/17, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach*, 6 dicembre 2018: "Concludo in via provvisoria che l'articolo 168 della Direttiva IVA vieta manifestamente di attribuire ai soggetti passivi che esercitano sia attività imponibili che attività non imponibili il diritto alla detrazione integrale dell'IVA assolta a monte sulle forniture di beni o servizi utilizzate in modo ineludibile per entrambi i tipi di attività".

preclude la possibilità di riconoscere la detrazione integrale per operazioni non rilevanti ai fini del tributo. Una diversa conclusione creerebbe un vantaggio per il contribuente che potrebbe detrarre l'imposta a fronte di operazioni non tassate (cfr. punti 57-60 delle Conclusioni in commento)^[4].

La mancanza di disposizioni positive nell'ordinamento nazionale polacco non può, quindi, comportare il riconoscimento del diritto integrale di detrazione in quanto una simile interpretazione risulterebbe incompatibile con la Direttiva IVA. Tantomeno le tutele previste dalla Carta dei diritti fondamentali dell'UE può condurre ad esiti dissimili. Nelle proprie conclusioni, infatti, l'Avvocato generale osserva che i principi di legalità e di certezza del diritto, che contemperano la potestà impositiva di uno Stato membro, risultano soddisfatti se gli elementi fondamentali di un tributo sono definiti dalla legge e che la mancata definizione del metodo di calcolo dell'imposta dovuta non determina una lacuna della descrizione di tali elementi essenziali (cfr. punto 130 delle Conclusioni in commento).

La causa in commento riguarda una questione pregiudiziale di sicuro interesse sulla quale la CGUE è già stata chiamata a pronunciarsi seppur con riferimento a fattispecie diverse. I precedenti giurisdizionali riguardano, infatti, l'esercizio del diritto di detrazione per l'IVA afferente le spese generali sostenute dalle *holding* miste, ovvero da parte di società controllanti che effettuano attività economiche nei confronti di talune società controllate e non effettuano alcuna attività economica nei confronti di altre società controllate. Come nella controversia in esame, le spese generali sostenute dalle società *holding* miste sono in parte ascrivibili ad attività economiche (con riferimento alle società controllate nei confronti delle quali la *holding* interferisce nella gestione) e ad attività non economiche (per le società controllate nei cui confronti la *holding* non esercita alcuna interferenza nella gestione).

In relazione a tale fattispecie, la CGUE ha riconosciuto che le disposizioni della Direttiva IVA che governano il diritto di detrazione non prevedono alcun criterio per la ripartizione del diritto di detrazione dell'imposta afferente a spese in parte riconducibili ad attività economiche e, in parte, ad attività non economiche in quanto gli artt. 173 ss. riguardano l'IVA a monte che grava sulle spese connesse esclusivamente ad attività economiche^[5]. La determinazione dei metodi e dei

[4] Si osserva che tale principio discende dalla interpretazione letterale dell'art. 168 Direttiva IVA. Nell'ordinamento italiano, l'art. 19, comma 2, del Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) del 26 ottobre 1972, n. 633 non conferisce, in via esplicita, il diritto di detrazione dell'imposta assolta per l'acquisto di beni e servizi afferenti a operazioni non soggette al tributo fra le quali vi rientrano le operazioni conseguenti ad attività non economiche.

[5] Cfr. causa C-437/06, *Securenta*; causa C-496/11, *Portugal Telecom*; cause riunite C-108/14 e C-109/14, *Larentia+Minerva e Marenava*. Nella sentenza del 13 marzo 2008, *Securenta*, la CGUE ha affermato che l'IVA che assolta a monte sulle spese sostenute da un soggetto passivo non può dare diritto a detrazione "nella misura in cui essa si riferisca ad attività che, in considerazione del loro carattere non economico, non rientrano nell'ambito di applicazione della sesta direttiva" (cfr. punto 30). Nella stessa sentenza si riconosce che la Direttiva IVA non contiene alcuna indicazione circa la modalità di ripartizione del diritto di detrazione dell'imposta afferente costi attribuibili ad attività economiche e ad attività non rientranti

criteri di ripartizione degli importi dell'IVA assolta a monte tra attività economiche e attività non economiche rientra, invece, tra le prerogative di ciascuno Stato membro che, nell'esercizio di tale potere discrezionale, deve osservare lo scopo e l'economia dei principi che governano il tributo e, a tale titolo, prevedere un metodo di calcolo che rifletta oggettivamente la quota di imputazione reale delle spese a monte a ciascuna di queste due attività. La CGUE ha stabilito che le spese inerenti attività economiche e non economiche devono essere considerate detraibili per la porzione afferente alle prime attività. In tale contesto, si crea un meccanismo di *pro-rata* (cd. "pre *pro-rata*") che non trova riscontro nella Direttiva IVA, ma che deve riflettere in misura oggettiva il contributo che dette spese apportano tanto alle attività economiche (per le quali sarà riconosciuto il diritto di detrazione in misura piena e limitata per effetto del *pro-rata*) ed alle attività non economiche (per le quali non sarà, invece, mai possibile).

Nella presente controversia i principi generali sopra richiamati – ed in precedenza commentati dall'Avvocato generale – sono stati integralmente confermati dalla CGUE. A ciò si aggiunge una disamina della compatibilità con il principio di legalità del tributo^[6] laddove si precluda la detrazione dell'imposta ad un soggetto passivo in assenza di una disposizione normativa che ne disciplini in positivo la modalità di attuazione. Orbene, la CGUE ritiene che l'interpretazione della Direttiva IVA, in base alla quale il diritto di detrazione dev'essere negato per l'imposta afferente operazione fuori dal campo di applicazione del tributo, non violi il principio di legalità. Ciò discende dai principi stessi che governano l'imposta ed in particolare dal richiamato art. 168 della Direttiva IVA. Il solo fatto che per legge il diritto di detrazione dell'IVA sia collegato all'effettuazione di operazioni rilevanti ai fini dell'imposta che conferiscono il diritto di detrazione comporta l'impossibilità che tale diritto sorga a valle di operazioni non soggette al tributo. Non è, quindi, necessario che la legge IVA disciplini in positivo siffatta fattispecie che altro non rappresenta che un corollario del principio di detrazione^[7].

nel campo di applicazione dell'IVA ("attività non economiche"). La CGUE afferma che spetta ad ogni singolo Stato membro individuare criteri oggettivi affinché il calcolo del *pro-rata* tra attività economiche e attività non economiche rifletta oggettivamente la quota di imputazione reale delle spese a monte a ciascuna di queste due attività (cfr. punto 37). Tali principi sono stati poi recepiti nel corso delle successive pronunce della CGUE senza mai trovare una declinazione in positivo ma prevedendo sempre un rinvio alla competente autorità giurisdizionale dello Stato membro della corte remittente.

[6] Principio in base al quale, in tutti gli ordinamenti moderni, nessun prelievo tributario può essere imposto se non in forza di una legge.

[7] Causa C-566/17, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach*, 8 maggio 2019, punto 43.