

CIRCOLARE N. 13/E



*Direzione Centrale Affari Legali e Contenzioso*

*Roma, 15 marzo 2010*

***OGGETTO: Sentenza CGCE 14 settembre 2006, causa C-228/05 –  
Detrazione IVA veicoli – Gestione del contenzioso pendente***

## INDICE

|  |          |
|--|----------|
| <b>1. Premessa</b> .....   | <b>3</b> |
| <b>2. Diritto alla maggior detrazione e rapporti esauriti</b> .....  | <b>4</b> |
| <b>3. Presentazione delle istanze di rimborso e gestione controversie pendenti</b>                                   | <b>5</b> |
| 3.1. <i>Rinuncia al ricorso</i> .....  | 6        |
| <b>4. Prosecuzione del contenzioso</b> .....   | <b>7</b> |
| 4.1. <i>Giudizi relativi all'IVA su acquisti effettuati prima del 1° gennaio 2003</i> ..                             | 9        |
| 4.2. <i>Giudizi relativi all'IVA su acquisti effettuati dal 1° gennaio 2003 al 13</i><br><i>settembre 2006</i> ..... | 12       |
| 4.3. <i>Avvisi di accertamento o rettifica</i> .....   | 12       |

## 1. Premessa

Con sentenza del 14 settembre 2006, emessa nel procedimento C-228/05, la Corte di giustizia delle Comunità europee ha dichiarato il contrasto con il diritto comunitario delle lettere *c)* e *d)* dell'articolo 19-*bis*1, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, che limitavano il diritto alla detrazione dell'IVA assolta per l'acquisto di autovetture e motoveicoli, nonché in relazione ad una serie di spese accessorie.

Allo scopo di disciplinare gli effetti della sentenza in esame, con decreto-legge 15 settembre 2006, n. 258, convertito, con modificazioni, dalla legge 10 novembre 2006, n. 278 e con il relativo provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 22 febbraio 2007, emanato ai sensi dell'articolo 1 del citato DL n. 258 del 2006, sono state regolate le modalità di recupero da parte dei soggetti passivi dell'IVA non detratta, in relazione agli acquisti effettuati dal 1° gennaio 2003 al 13 settembre 2006.

Tali disposizioni normative hanno individuato due modalità alternative, forfetaria o analitica, per la determinazione dell'IVA non detratta da richiedere a rimborso, stabilendo la forma e i termini di presentazione delle relative istanze.

Con circolare n. 28/E del 16 maggio 2007 sono state illustrate le modalità per la compilazione del modello di rimborso forfetario, anche mediante indicazione semplificata dei dati, nonché i criteri da seguire da parte degli Uffici dell'Agenzia nell'attività di controllo delle istanze.

La successiva circolare n. 51/E del 17 settembre 2007 ha indicato le modalità di presentazione delle istanze di rimborso da parte dei soggetti non residenti, mentre con la circolare n. 55/E del 12 ottobre 2007 sono stati forniti chiarimenti sulla determinazione degli importi da chiedere a rimborso nonché indicazioni in ordine alle controversie tributarie pendenti.

Con la presente circolare si forniscono ulteriori istruzioni per la gestione del contenzioso pendente in materia.

## **2. Diritto alla maggior detrazione e rapporti esauriti**

La sentenza della Corte di giustizia del 14 settembre 2006, dichiarando non conformi alle norme comunitarie le limitazioni alla detraibilità stabilite dall'articolo 19-*bis*1, comma 1, lettere *c*) e *d*) del DPR n. 633 del 1972, ne ha comportato la disapplicazione anche relativamente ai rapporti sorti in data anteriore alla pronuncia.

Tuttavia, tale effetto disapplicativo trova un limite di carattere generale nel consolidamento delle singole posizioni per le quali il relativo rapporto tributario è definitivamente esaurito alla data del 14 settembre 2006.

In linea generale, la limitazione temporale agli effetti delle sentenze rese dalla Corte di giustizia è stata ritenuta non in contrasto con i rispettivi ordinamenti sia dalla giurisprudenza comunitaria (sentenza del 27 marzo 1980 resa nelle cause riunite C-66/79, C-127/79 e C-128/79; sentenza del 15 settembre 1998, resa nella causa C-231/96; sentenza 2 ottobre 2003, resa nella causa C-147/01), sia dalla giurisprudenza nazionale (Cass. n. 526 del 12 gennaio 2007; Cass. n. 15108 del 9 ottobre 2003; Cass., SS.UU., n. 2786 del 9 giugno 1989).

In particolare, si devono considerare “*esauriti*” i rapporti che hanno trovato definitiva conclusione sul piano processuale mediante sentenza passata in giudicato ovvero i rapporti rispetto ai quali sia già decorso il termine di prescrizione o di decadenza stabilito dalla legge per l'esercizio dei diritti ad essi relativi.

Pertanto, gli effetti derivanti dall'interpretazione adottata dalla sentenza della Corte di giustizia non possono svolgersi nei confronti dei rapporti tributari per i quali alla data del 14 settembre 2006:

- erano inutilmente decorsi i termini di decadenza previsti dalla legge per la presentazione della richiesta di rimborso ovvero era prescritto il diritto alla restituzione. Sono fatti salvi, in ogni caso, gli specifici termini di decadenza stabiliti dall'articolo 1 del DL n. 258 del 2006 e dal provvedimento del 22

febbraio 2007 per la presentazione delle istanze forfetaria o analitica in relazione all'imposta assolta sugli acquisiti effettuati dal 1° gennaio 2003 al 13 settembre 2006;

- erano inutilmente decorsi i termini per l'impugnazione innanzi ai giudici tributari del provvedimento di diniego del rimborso dell'IVA oggetto della limitata detraibilità, ovvero dell'atto impositivo emesso a fronte della detrazione operata in violazione della citata norma limitativa;

- era intervenuto il giudicato sulle controversie inerenti alle limitazioni alla detrazione di cui al previgente articolo 19-*bis*1, comma 1, lettere *c*) e *d*) del DPR n. 633 del 1972.

### **3. Presentazione delle istanze di rimborso e gestione controversie pendenti**

La limitazione del diritto alla detrazione IVA stabilita dal previgente articolo 19-*bis*1, comma 1, lettere *c*) e *d*) del DPR n. 633 del 1972 ha dato luogo a numerose controversie innanzi ai giudici tributari, per lo più instaurate dai contribuenti in data anteriore alla sentenza della Corte di giustizia del 14 settembre 2006.

Tali controversie hanno ad oggetto il diniego espresso o tacito al rimborso ovvero avvisi di accertamento o di rettifica emessi per violazione della citata norma sulla indetraibilità oggettiva.

La presenza di controversie sulla limitazione del diritto alla detrazione IVA per i veicoli e le spese accessorie, pendenti alla data del 14 settembre 2006, non impediva ai contribuenti di avvalersi delle procedure amministrative di rimborso previste dal DL n. 258 del 2006 e dal relativo provvedimento del 22 febbraio 2007, salvo quanto esposto al successivo punto 4.3 per le controversie su avviso di accertamento o rettifica.

### *3.1. Rinuncia al ricorso*

La presentazione dell'istanza di rimborso analitica o forfetaria rendeva necessario, tuttavia, l'abbandono della controversia da parte del ricorrente, rinunciando al ricorso ai sensi dell'articolo 44 del D.Lgs. n. 546 del 1992 o rinunciando formalmente ed espressamente ad avvalersi degli effetti della sentenza.

Tale rinuncia non rappresenta una compressione del diritto al rimborso, poiché in caso di rigetto o di parziale accoglimento della successiva istanza presentata ai sensi del DL n. 258 del 2006, il contribuente può in ogni caso impugnare il diniego, sollevando tutte le eccezioni di diritto e di merito relative alla fondatezza della stessa istanza di rimborso.

Per quanto concerne le modalità di rinuncia al contenzioso, occorre distinguere le ipotesi di:

1. assenza di pronuncia;
2. sentenza non definitiva favorevole al contribuente;
3. sentenza non definitiva favorevole all'Ufficio;
4. sentenza non definitiva di parziale accoglimento.

Nella prima ipotesi, la rinuncia al ricorso deve essere sottoscritta dalla parte o dal suo procuratore speciale nonché dal difensore e depositata in giudizio. Avuta notizia della rinuncia, l'Ufficio provvede a depositare formale accettazione innanzi al Giudice presso il quale pende la lite, aderendo alla eventuale richiesta di compensazione delle spese di giudizio formulata dal rinunciante.

Nella seconda ipotesi, la integrale rinuncia ad avvalersi degli effetti della sentenza deve essere comunicata all'Ufficio. Trattandosi di atto dispositivo del diritto, la rinuncia deve essere univoca, priva di condizioni e fatta dal titolare del diritto stesso ovvero da procuratore munito di mandato speciale (cfr. Cass. n. 1610 del 14 febbraio 2000).

Nella terza ipotesi, l'Ufficio, rilevata la presentazione dell'istanza di rimborso, comunica alla parte, entro i termini per l'impugnativa, l'intenzione di non avvalersi degli effetti della sentenza.

Nell'ultima ipotesi, ossia in caso di sentenza che abbia accolto solo parzialmente la richieste del ricorrente, entrambe le parti in giudizio, per quanto di competenza, adottano le sopra indicate modalità.

Nel caso in cui il contribuente abbia presentato un'istanza di rimborso senza abbandonare la controversia, *“si deve ritenere che il procedimento giurisdizionale prevalga su una eventuale procedura amministrativa di rimborso che, pertanto, avrebbe esito negativo”*, come già chiarito al punto 1), lett. D) della circolare n. 55/E del 2007. In tale circostanza gli Uffici curano la coltivazione del contenzioso secondo quanto indicato nel successivo punto 4.

Infine, si richiama l'attenzione su eventuali sentenze di accoglimento delle richieste dei contribuenti che siano state già depositate alla data di presentazione dell'istanza di rimborso formulata ai sensi del DL n. 258 del 2006 o che vengano depositate prima della conclusione della relativa procedura amministrativa.

In simili situazioni processuali, in assenza di formale rinuncia agli effetti della sentenza medesima da parte del ricorrente, gli Uffici devono adoperarsi al fine di evitare il formarsi di un giudicato contrastante con le determinazioni assunte o da assumersi in sede di liquidazione dell'istanza di rimborso ai sensi del DL n. 258 del 2006, rappresentando al Giudice del gravame tali elementi di contrasto.

#### **4. Prosecuzione del contenzioso**

Si illustrano di seguito le modalità di gestione delle controversie non interessate dalle procedure di rimborso disciplinate dal DL n. 258 del 2006.

Si tratta delle controversie relative al rimborso dell'IVA oggetto di detrazione che rendono necessaria la coltivazione della controversia innanzi al

Giudice tributario perché il ricorrente, insistendo nella originaria pretesa, non ha presentato l'istanza analitica o forfetaria, ovvero perché, pur aderendo alle procedure di rimborso di cui al DL n. 258 del 2006, non ha rinunciato al ricorso (cfr. precedente punto 3.1).

In via preliminare, si sottolinea che le procedure di rimborso in forma analitica o forfetaria riguardano gli acquisti di veicoli e spese accessorie effettuati tra il 1° gennaio 2003 ed il 13 settembre 2006.

Pertanto, il rimborso dell'IVA relativa agli acquisti effettuati in data anteriore al 1° gennaio 2003 non può essere ottenuto tramite le procedure amministrative di rimborso regolate dalle sopra indicate norme.

Infine, per ragioni inerenti alle modalità di effettuazione della detrazione, come meglio indicato al punto 4.3, non possono essere interessate dalle medesime procedure di rimborso le controversie aventi ad oggetto un atto impositivo, di accertamento o rettifica, emesso per violazione delle previgenti norme di indetraibilità oggettiva dell'IVA relativa a veicoli e spese accessorie.

Il mancato accesso alle procedure di rimborso di cui al DL n. 258 del 2006, tuttavia, non pregiudica i diritti fatti valere dai contribuenti innanzi al Giudice tributario, poiché gli effetti della sentenza della Corte di giustizia del 14 settembre 2006 si producono in tutti i giudizi pendenti aventi ad oggetto le disposizioni normative dichiarate non conformi all'ordinamento europeo (cfr. Cass. n. 21530 del 15 ottobre 2007).

Pertanto, nella gestione delle controversie pendenti alla data di emanazione della citata sentenza della Corte di giustizia, gli Uffici devono tener conto degli effetti della pronuncia dei giudici comunitari, basandosi sui chiarimenti forniti con le circolari n. 28/E e n. 55/E del 2007 nonché sulle istruzioni contenute nella presente circolare.

#### *4.1. Giudizi relativi all'IVA su acquisti effettuati prima del 1° gennaio 2003*

In tali giudizi l'oggetto del contendere riguarda rimborsi d'imposta non direttamente disciplinati dal DL n. 258 del 2006, benché siano comunque interessati dagli effetti della sentenza della Corte di giustizia del 14 settembre 2006.

Preliminarmente, è necessario rilevare che in tali casi, proprio perché non immediatamente ricompresi nella disciplina del DL n. 258 del 2006, non risulta applicabile lo specifico termine di decadenza previsto per la presentazione della istanza analitica dal relativo provvedimento del 22 febbraio 2007 (due anni decorrenti dal 15 novembre 2006), bensì i termini ordinari previsti in materia di detrazione e richiesta di rimborso dell'IVA.

Per dette controversie, gli Uffici territoriali devono preliminarmente valutare la proponibilità delle richieste di rimborso prodotte ai sensi dell'articolo 21 del D.Lgs. n. 546 del 1992, al fine di formulare, se del caso, le opportune eccezioni in giudizio.

Si ritiene che l'eccezione relativa alla proponibilità della domanda sia rilevabile d'ufficio, poiché è compito del Giudice valutare se la norma invocata dal ricorrente a fondamento del diritto fatto valere in giudizio possa trovare applicazione al caso oggetto della controversia (cfr. Cass. n. 13194 del 16 luglio 2004).

Pertanto, la decadenza dal diritto al rimborso per la tardiva presentazione della relativa istanza può essere eccepita dall'Ufficio anche per la prima volta in appello, come più volte ribadito dalla giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass. n. 25653 del 23 ottobre 2008; Cass. n. 11521 del 21 giugno 2004; Cass. n. 10591 del 19 luglio 2002).

Per converso la Suprema Corte, in considerazione della natura e dei limiti del giudizio di legittimità, ha affermato che tale decadenza, benché rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, *“non può essere eccepita per la prima*

*volta in cassazione, qualora dalla sentenza impugnata non risultino né la data del versamento dell'imposta né la data dell'inoltro dell'istanza per il relativo rimborso, non essendo consentita, in sede di legittimità, la proposizione di nuove questioni di diritto ... quando esse presuppongano o comunque richiedano nuovi accertamenti o apprezzamenti di fatto ... (Cass. 24226/2004)"* (Cass. n. 30551 del 30 dicembre 2008; in senso conforme: Cass. n. 30546 del 30 dicembre 2008; Cass. n. 646 del 13 gennaio 2006; Cass. n. 14297 del 26 settembre 2003; Cass. n. 8466 del 21 giugno 2000).

In tema di dimostrazione puntuale del requisito dell'inerenza, va attentamente esaminata la documentazione presentata in giudizio a titolo di prova da parte del contribuente, al fine di valutare l'effettiva spettanza del diritto alla detrazione e, di conseguenza, formulare le opportune difese.

Si rileva, infatti, che, in virtù della stessa sentenza della Corte di giustizia del 14 settembre 2006, la detrazione spetta *“nella misura in cui i beni e i servizi sono stati impiegati ai fini di operazioni soggette ad imposta”*.

L'onere della prova, per ciò che attiene alla dimostrazione della oggettiva inerenza dell'acquisto all'attività svolta, è a carico del contribuente, come risulta dalla costante giurisprudenza di legittimità, secondo cui *“la ricorrenza dell'ulteriore requisito della detraibilità, costituito dall'<inerenza all'impresa> dell'operazione fatturata ..., al pari degli altri, è onere del contribuente comprovare (cfr. Cass. 13205/03, 11109/03, 15228/01)”* (Cass. n. 1950 del 30 gennaio 2007; in senso conforme: Cass. n. 7809 del 21 marzo 2008; Cass. n. 1421 del 23 gennaio 2008; Cass. n. 3518 del 17 febbraio 2006; Cass. n. 5599 del 9 aprile 2003).

Pertanto, in mancanza di prova del diritto alla detrazione in tali precisi termini, gli Uffici devono formulare le opportune difese, ricordando che il divieto di proposizione di domande ed eccezioni nuove, previsto dall'articolo 57 del D.Lgs. n. 546 del 1992, *“comporta la preclusione del mutamento in secondo grado soltanto degli elementi materiali del fatto costitutivo della pretesa e non*

*anche della diversa qualificazione giuridica del rapporto dedotto in giudizio in relazione a quelli già acquisiti al processo”* (Cass. n. 28315 del 21 dicembre 2005 e giurisprudenza ivi citata; cfr. anche Cass. n. 525 del 12 gennaio 2007).

In proposito si osserva che la mancanza di prova in ordine ai presupposti del diritto alla detrazione può essere rilevata in ogni fase del giudizio tributario e, quindi, anche se non introdotta nelle controdeduzioni in primo grado, può legittimamente trovare ingresso in sede di gravame.

Tale circostanza risulta confermata dalla giurisprudenza della Corte di cassazione, secondo cui *“la motivazione di rigetto di una istanza di rimborso non è esaustiva, rispetto ad argomentazioni giuridiche ulteriori prospettabili in sede processuale, purché desumibili dagli stessi fatti (materiali) oggetto della controversia. In tali ipotesi, invero, non si determina una mutatio ma al più una emendatio libelli”*. (Cass. n. 22567 del 1° dicembre 2004).

La stessa sentenza n. 22567 del 2004 ha altresì precisato che *“Non può ... essere negato all’ufficio, che resiste alla pretesa del contribuente, attore sostanziale nel giudizio di rimborso, il diritto di controdedurre ..., purché nell’ambito oggettivo della controversia. Ciò anche in considerazione del fatto che, sul piano processuale, la posizione dell’ufficio, il quale si difende dall’impugnazione del rigetto di una istanza di rimborso, è diversa rispetto a quella dell’ufficio che abbia esplicitato una pretesa tributaria (impugnata dal contribuente), quale l’avviso di accertamento o di liquidazione, o la irrogazione di una sanzione, delimitando così in via assoluta l’oggetto del contendere”*.

In conclusione, si ritiene che, nei giudizi aventi ad oggetto il diritto alla detrazione conseguente alla sopravvenuta illegittimità dell’articolo 19-bis1, comma 1, lettere c) e d) del DPR n. 633 del 1972, non è preclusa l’allegazione, anche in sede di gravame, delle argomentazioni difensive che, senza mutare i fatti di causa, consentano al Giudice tributario la valutazione di tutti i profili inerenti all’ambito della controversia, inclusa l’eventuale specificazione delle

componenti che determinano l'ammontare complessivo del rimborso (cfr. Cass. n. 8995 del 16 aprile 2007).

#### *4.2. Giudizi relativi all'IVA su acquisti effettuati dal 1° gennaio 2003 al 13 settembre 2006*

Come sopra chiarito, per il rimborso dell'IVA relativa ad acquisti effettuati dal 1° gennaio 2003 al 13 settembre 2006, anche se richiesto prima dell'emanazione del DL n. 258 del 2006, il contribuente aveva la possibilità di accedere alle procedure di rimborso forfetaria o analitica, presentando nei termini la relativa istanza.

Nel caso di mancata presentazione di tale istanza, gli Uffici proseguono la coltivazione delle relative controversie, avendo cura, in particolare, di evitare il conseguimento di un rimborso d'imposta che travalichi i principi comunitari espressi nella sentenza della Corte di giustizia del 14 settembre 2006.

#### *4.3. Avvisi di accertamento o rettifica*

E' opportuno puntualizzare che in presenza di controversia su atto impositivo non può sorgere per il ricorrente alcun diritto ad ottenere il rimborso, forfetario o analitico, mediante utilizzo delle procedure amministrative sopra richiamate.

Le controversie in discorso hanno ad oggetto un avviso di accertamento o di rettifica notificato dall'Amministrazione finanziaria per recuperare un'imposta che il contribuente ha già detratto in sede di dichiarazione in violazione dell'articolo 19-bis1, comma 1, lettere c) e d) del DPR n. 633 del 1972, nella versione successivamente dichiarata in contrasto con l'ordinamento comunitario.

Resta ferma, anche in tale ipotesi, la necessità di verificare in concreto la misura dell'inerenza all'attività esercitata degli acquisti per i quali è stata operata la detrazione.

Nell'espletamento dell'attività di verifica è necessario tener conto di quanto stabilito dall'articolo 19 del DPR n. 633 del 1972 e, per ciò che concerne i mezzi idonei a dimostrare la misura dell'inerenza, anche dal DL n. 258 del 2005 e dal provvedimento del 22 febbraio 2007.

Si ritiene, infatti, che tali ultime disposizioni normative, benché regolino espressamente le sole procedure amministrative di rimborso per gli acquisti effettuati dal 1° gennaio 2003 al 13 settembre 2006, possano trovare applicazione anche in relazione all'atto impositivo con il quale si è proceduto al recupero della detrazione IVA originariamente operata in maniera illegittima e solo successivamente ritenuta conforme a legge.

In termini generali, come confermato dalla giurisprudenza richiamata nel precedente punto 4.1, è onere del contribuente documentare in sede giudiziale il diritto alla detrazione, dimostrando la misura dell'effettivo utilizzo del veicolo nell'esercizio d'impresa, arte o professione, avvalendosi, per gli acquisti effettuati dal 1° gennaio 2003 al 13 settembre 2006, della documentazione indicata nel provvedimento del 22 febbraio 2007.

Tale documentazione, inoltre, può essere esibita in giudizio anche per le controversie relative a periodi temporali anteriori, benché la dimostrazione dell'oggettiva inerenza possa essere fornita anche ricorrendo ad ulteriori idonei mezzi di prova.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.