



Venerdì 17/06/2011

NESSUNA DEROGA ALLA REGOLA GENERALE PER IL CALCOLO DELL'IMPONIBILE IVA

A cura di: FiscoOggi

Impossibile sfuggire alle disposizioni europee, soprattutto quando i fatti si sono svolti prima del 2006.

L'argomento

La domanda di pronuncia pregiudiziale ha per oggetto una controversa questione sorta tra una società petrolifera spagnola e l'Amministrazione finanziaria del regno di Spagna, in merito alla base imponibile Iva considerata nel calcolo dell'imposta dovuta a seguito della cessione di alcune stazioni di servizio. Nella fattispecie, l'Amministrazione ha provveduto ad accertare, tramite un avviso di liquidazione Iva, una maggiore imposta in applicazione della normativa comunitaria in merito al calcolo della base imponibile. La normativa comunitaria

Ai sensi dell'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva Iva rientrano nel campo imponibile tutte le operazioni, cessioni di beni e prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso nel territorio nazionale da un soggetto passivo. È assimilato alla cessione a titolo oneroso, si legge nei punti 6 e 7, dell'articolo 5, anche l'uso privato del bene o a titolo gratuito qualora il bene ceduto abbia consentito una deduzione, anche parziale, dell'imposta sul valore aggiunto. Inoltre, nel punto 7, sono previsti i casi in cui gli Stati membri possono assimilare a una cessione a titolo oneroso le varie fattispecie di operazione dettagliatamente descritte. Ai sensi dell'articolo 6, punti 2 e 3, vengono assimilate alle prestazioni di servizi a titolo oneroso quelle svolte a titolo gratuito per fini privati o, più genericamente, per scopi estranei all'impresa. Nel seguente punto 3, viene stabilito come gli Stati membri hanno facoltà di assimilare a una prestazione di servizi a titolo oneroso l'esecuzione di un servizio da parte di un soggetto passivo, qualora l'esecuzione a opera di altro soggetto passivo non gli dia diritto alla totale deduzione dall'imposta.

Quanto alla base imponibile del "Paese", l'articolo 11, parte A, n. 1, della sesta direttiva stabilisce come la stessa sia costituita dal corrispettivo versato o da versare al fornitore del bene o al prestatore del servizio, ovvero dal prezzo di acquisto di beni o dalle spese sostenute dal prestatore del servizio e, infine, dal valore normale dell'operazione in essere. L'articolo 27, poi, dispone che con propria delibera il Consiglio, dietro proposta della Commissione, può autorizzare ciascuno Stato membro a introdurre misure di deroga alle disposizioni generali della sesta direttiva Iva, proprio in ragione di una semplificazione del sistema di riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e del contrasto all'evasione nonché elusione fiscale.

La decisione del Consiglio del 15 maggio 2006, la numero 2006/387/Ce, stabilisce che il regno di Spagna è autorizzato a derogare alle disposizioni contenute agli articoli 11 e 28-sexies della sesta direttiva. La misura (articolo 1 della decisione) deroga, in particolare, la regola generale di determinazione della base imponibile Iva prevista. Pertanto, il regno di Spagna ha autorizzato il calcolo della base imponibile pari al valore normale del bene o della prestazione di servizi, sicché, nel caso di corrispettivo inferiore al suddetto valore viene negata la possibilità di deduzione dell'Iva assolta.

Successivamente, l'articolo 11, parte A, è stato modificato da una direttiva del Consiglio, la 2006/69/Ce. A seguito della modifica, quindi, gli Stati membri possono adottare misure volte a calcolare la base imponibile in base al valore normale dell'operazione, qualora il corrispettivo differisca da tale valore e sussistano legami tra i soggetti dell'operazione. Pertanto, quest'ultima direttiva ha sostanzialmente reso nulla l'autorizzazione a derogare concessa al Regno di Spagna in virtù della decisione 2006/387/Ce.

La disciplina dell'Iva spagnola



Nel regno di Spagna la disciplina in materia di Iva è rappresentata dalla legge 37/1992, secondo la quale la base imponibile dell'imposta è costituita dal totale del corrispettivo versato. Il punto 5 dell'articolo 79 di tale legge, stabilisce che, nel caso vi sia un collegamento tra i soggetti dell'operazione, in cui il prezzo dell'operazione imponibile sia inferiore a quello di mercato, occorre applicare quanto stabilito nella sesta direttiva Iva.

I fatti nella causa principale

La questione controversa, come anticipato, è scaturita a seguito di un'operazione di cessione di alcune stazioni di servizio, ubicate nel territorio spagnolo, avvenuta tra due società appartenenti a un medesimo gruppo di imprese. Qualche anno dopo il perfezionamento dell'operazione, l'ispettorato dei tributi spagnolo emetteva, nei confronti della società cedente, un atto per constatare l'errata determinazione dell'imposta sul valore aggiunto, non essendo state applicate le regole di determinazione della base imponibile previste all'articolo 79, n. 5, della legge 37/1992. Attestata una maggiore base imponibile, pertanto, l'ispettorato provvedeva a emettere un avviso di liquidazione relativo all'Iva, sulla base della diversa stima della base imponibile. Avviso confermato dallo stesso tribunale Economico - Amministrativo nonché dalla decisione della "Audiencia Nazional", sezione del contenzioso amministrativo.

Ecco che allora la società ricorrente procedeva a impugnare la sentenza in cassazione facendo appello al giudice del rinvio. La Suprema corte, da subito, ha ritenuto che per poter dare soluzione alla questione bisognava stabilire se la regola generale per la determinazione della base imponibile Iva, sancita all'articolo 11, parte A, n. 1, lettera a), sesta direttiva, si possa applicare alla fattispecie di cui alla causa principale.

Le motivazioni alla base del ricorso ai giudici della Corte europea, da parte della Suprema corte, sono dettate da un certo dubbio interpretativo suscitato dal diritto dell'Unione. Sembra, infatti, che la giurisprudenza della Corte sia favorevole alla determinazione della base imponibile seguendo la regola generale e, che l'autorizzazione al regime di deroga sia stato concesso al regno di Spagna solo successivamente rispetto alla contestata liquidazione della maggiore imposta. Per queste ragioni la Suprema corte ha deciso la sospensione del procedimento proponendo la questione pregiudiziale dinanzi alla Corte di Giustizia europea.

Questione pregiudiziale

La questione sul tavolo dei giudici europei è volta a chiarire il dubbio interpretativo circa l'applicazione delle disposizioni contenute nella sesta direttiva Iva.

Nella fattispecie, se detta direttiva consenta o meno a uno Stato membro di applicare, verso le operazioni tra soggetti passivi collegati, d'accordo su un prezzo indubbiamente inferiore a quello di mercato, una disposizione in deroga a quanto previsto alla regola generale contenuta nella disciplina comunitaria (articolo 11, parte A, n. 1, lettera a), sesta direttiva). E, ancora, se consenta di rimandare, per il calcolo della base imponibile, a quelle disposizioni della sesta direttiva relative al prelievo, all'utilizzazione di beni o alle prestazioni di servizi per fini privati. Tutto questo, infine, nell'ulteriore condizione in cui il regno di Spagna sia sprovvisto della necessaria autorizzazione come stabilisce, invece, l'articolo 27 della stessa direttiva. Le argomentazioni sulla questione controversa

Nel difendere il proprio operato, il governo spagnolo argomenta come la misura in deroga sia stata adottata per ottenere finalità quali una maggiore neutralità fiscale e di eguaglianza contributiva nonché di una più efficace lotta alla frode e all'elusione fiscale. Per contro, invece, è stato obiettato che, solo a seguito della nuova direttiva 2006/69, è oggi possibile adottare quelle misure in deroga che all'epoca dei fatti il regno di Spagna non poteva porre in essere.



Né tanto meno è ben definito come possano considerarsi operazioni a titolo oneroso, come sancito nell'articolo 2 della sesta direttiva, quelle alle quali è stata applicata la determinazione della base imponibile al valore normale.

Appurata la non appartenenza delle operazioni considerate alla categoria di quelle a titolo oneroso, è stato ribadito come la base imponibile per tale tipo di operazioni sia costituita dal prezzo effettivamente corrisposto. Mentre, per le operazioni a titolo gratuito o per fini privati, sembra non ci sia alcun dubbio sul fatto che il criterio basato sul valore di mercato non possa essere applicato semplicemente giustificandosi attraverso obiettivi di maggiore neutralità fiscale. Espressione, quest'ultima, piuttosto particolare nell'ambito del diritto europeo. Infine, sembra non avere significato il riferimento alla procedura di deroga al regime normale di cui all'articolo 27, in quanto il regno di Spagna non ha seguito la procedura prevista e, quindi, ha agito senza alcuna autorizzazione.

La pronuncia della Corte

A conclusione delle considerazioni svolte, i giudici Ue, si sono espressi nel senso che la normativa comunitaria non consente che uno Stato membro applichi una regola di determinazione della base imponibile Iva difforme da quella generale contenuta nella sesta direttiva Iva. Una siffatta pronuncia è volta proprio a evitare che il calcolo della base imponibile su operazioni di cessione tra soggetti collegati e appartenenti a un gruppo di imprese, verso un prezzo inferiore al valore normale, sia calcolata in base a una normativa di deroga, fuori dai casi ammissibili ai sensi della stessa disciplina comunitaria. Pertanto il criterio da seguire per il calcolo dell'Iva è quello del corrispettivo effettivamente corrisposto.

Fonte: www.nuovofiscooggi.it