

# Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Circolare del 23/01/2007 n. 3

## Oggetto:

Contenzioso su istanze di rimborso IVA - Acquisto di beni destinati ad attivita' esenti - Articolo 13, parte B, lettera c), della Direttiva n. 77/388/CEE

## Testo:

1. PREMESSA
2. Negli ultimi tempi sono sorte numerose controversie instaurate a seguito di rifiuto espresso o tacito di rimborso dell'IVA relativa agli acquisti di beni e servizi effettuati nell'esercizio di attivita' esenti.
3. In particolare le istanze di rimborso ed i successivi ricorsi sono stati proposti assumendo che non sarebbe stato correttamente recepito dal legislatore nazionale l'articolo 13, parte B, lettera c), della Direttiva n. 77/388/CEE, che prevede l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto delle "forniture di beni destinati esclusivamente ad un'attivita' esentata a norma del presente articolo o a norma dell'articolo 28, paragrafo 3, lettera b), ove questi beni non abbiano formato oggetto di un diritto a deduzione, e le forniture di beni il cui acquisto o la cui destinazione erano stati esclusi dal diritto alla deduzione conformemente alle disposizioni dell'articolo 17, paragrafo 6;".
4. Secondo i ricorrenti, la predetta disposizione comunitaria avrebbe dovuto essere interpretata nel senso che dovevano essere esentati da IVA tutti gli acquisti di beni effettuati da un soggetto che pone in essere operazioni esenti, con conseguente richiesta del rimborso dell'IVA "erroneamente" applicata sugli acquisti e che non poteva essere detratta dai clienti, in genere operatori del settore sanitario (medici, cliniche, ecc.) a causa del pro-rata di indetraibilita' totale.
5. In alcune delle controversie instaurate, i giudici hanno ritenuto opportuno sospendere i giudizi e rimettere alla Corte di Giustizia europea la questione sulla esatta interpretazione dell'articolo 13, parte B, lettera c), della VI Direttiva IVA.
6. Occorre innanzi tutto premettere che dal 1 gennaio 2007 la Direttiva n. 77/388/CEE (VI direttiva IVA) e' stata sostituita dalla Direttiva n. 2006/112/CE, nella quale, all'articolo 136, lettera a), la nuova redazione della disposizione gia' contenuta nell'art. 13 in questione, e' tale da non concedere piu' alcun dubbio interpretativo. Per questo motivo, la presente circolare deve intendersi operante per le controversie instaurate con riferimento alla precedente stesura fino alla data del 31 dicembre 2006.
7. Nel merito si rappresenta quanto segue.
8. La Corte europea si e' pronunciata sull'argomento in esame con ordinanza del 6 luglio 2006, emessa nelle cause riunite C-18/05 e C-155-05, ed ha precisato che:
9. "La prima parte dell'art. 13, parte B, lett. c), della sesta Direttiva ... dev'essere interpretata nel senso che l'esenzione da essa prevista si applica unicamente alla rivendita di beni preliminarmente acquistati da un soggetto passivo per le esigenze di un'attivita' esentata in forza del detto articolo, in quanto l'imposta sul valore aggiunto versata in occasione dell'acquisto iniziale dei detti beni non abbia formato oggetto di un diritto a detrazione"
10. In sostanza, come meglio si dira' in seguito, per i giudici

comunitari l'esenzione prevista dall'art. 13, parte B, lett. c), della sesta Direttiva, recepita nell'ordinamento nazionale dall'articolo 10, n. 27-quinquies), del decreto IVA, va applicata solo nei confronti di coloro che - non avendo potuto detrarre l'IVA corrisposta al momento dell'acquisto del bene in ragione del regime di esenzione applicabile all'attività dagli stessi svolta - successivamente decidono di rivendere a terzi detto bene.

11. Alla luce della decisione assunta dalla Corte di Giustizia della CE, la questione deve intendersi definitivamente risolta. Ciò nondimeno, si rende necessario fornire alcune istruzioni operative agli uffici locali per la corretta gestione dei procedimenti giudiziari tuttora pendenti dinanzi alle Commissioni Tributarie.
12. INFONDATEZZA DEI RICORSI
13. Con l'intervento chiarificatore operato dalla Corte di Giustizia della CE resta definitivamente accantonata la tesi, peraltro agevolmente confutabile sulla base del vigente sistema normativo, in base alla quale dovrebbero essere esentati da IVA tutti gli acquisti di beni effettuati da un soggetto che pone in essere operazioni esenti, con conseguente obbligo di rimborsargli l'imposta eventualmente addebitatagli.
14. Se è pacifico che la disposizione di cui all'articolo 13, parte B, lettera c), della VI Direttiva, include tra le operazioni esenti "le forniture di beni destinati esclusivamente ad un'attività esentata...", va sottolineato come tale espressione debba intendersi riferita esclusivamente alla successiva rivendita di quei beni per i quali, al momento dell'acquisto o dell'importazione, non si è potuta detrarre l'IVA pagata.
15. Questa interpretazione trova conforto nel contenuto della disposizione comunitaria in esame, la quale prevede espressamente che l'esenzione spetta "ove questi beni non abbiano formato oggetto di un diritto a deduzione".
16. La locuzione utilizzata dal legislatore comunitario fa agevolmente intendere che si tratta della rivendita di beni in precedenza acquistati.
17. Peraltro, a conferma della tesi sostenuta dall'Amministrazione finanziaria già prima dell'emanazione della predetta ordinanza, è sufficiente rinviare al testo della norma comunitaria in esame nelle versioni inglese e francese, ove si fa riferimento ai beni che sono (già) stati destinati ad una attività esente. Nel testo redatto in lingua francese, ad esempio, è utilizzata l'espressione "biens qui étaient affectés exclusivement à une activité exonérée" (beni che erano destinati esclusivamente ad un'attività esente), rendendo così palese che la previsione di esenzione si riferisce alla fase della rivendita dei beni che sono stati utilizzati per l'esercizio di attività esenti da IVA e non alla fase di acquisto di tali beni da parte del soggetto che pone in essere le operazioni esenti.
18. Tra l'altro, giova anche rappresentare che, pur se in vigore solo dal 1° gennaio 2007, la già citata nuova Direttiva n. 2006/112/CE, alla lettera a) dell'articolo 136, testualmente dispone l'esenzione per "le cessioni di beni, già destinati esclusivamente ad un'attività esente (...) ove questi beni non abbiano formato oggetto di un diritto a detrazione". Non si tratta, tuttavia, di una innovazione, atteso che la nuova direttiva si presenta come "rifusione" delle vecchie disposizioni, che di fatto sono state lasciate inalterate, salvo una più razionale ed organica presentazione delle stesse.
19. Si rileva inoltre che la norma introdotta nell'articolo 10 del DPR n. 633 del 1972 con il numero 27-quinquies) è stata vagliata dalla UE, la quale non ha dato luogo all'apertura nei confronti dell'Italia di una procedura d'infrazione, come, invece, sarebbe accaduto qualora la disposizione in esame non fosse stata idonea a colmare la lacuna dell'ordinamento interno rispetto al principio affermato dall'articolo 13, parte B, lettera c), della Direttiva n. 77/388/CEE.

20. Infine, si osserva che se la ratio della norma comunitaria fosse quella di non far corrispondere l'IVA "a monte" ai soggetti che non possono operare la detrazione della stessa in virtu' dell'attivita' esercitata, non risulterebbe coerente che la stessa disposizione si riferisca solo ai beni e non anche all'acquisizione di servizi e alle importazioni, atteso che l'art. 2 della VI Direttiva CEE individua l'elemento oggettivo dell'imposta menzionando distintamente le cessioni dei beni, le prestazioni dei servizi e le importazioni.
21. Si evidenzia inoltre come l'interpretazione sostenuta dai ricorrenti mal si concilia sia con il disposto dell'articolo 17 della Direttiva 77/388/CEE, trasfuso nell'articolo 19 del DPR n. 633 del 1972, che consente la detrazione dell'imposta pagata al momento dell'acquisto o dell'importazione di beni e servizi solo nella misura in cui tali beni e servizi siano impiegati "ai fini di sue operazioni soggette ad imposta", sia con l'applicazione del pro-rata di detrazione dell'IVA.

## 22. CONCLUSIONI

Alla luce dell'ordinanza della Corte di Giustizia CE e della disposizione contenuta nell'articolo 136 della Direttiva n. 2006/112/CE, deve ritenersi ormai pacifico che l'articolo 13, parte B, lett. c) della VI Direttiva vada interpretato nel senso che l'esenzione ivi prevista sia riferita alla sola rivendita dei beni che non hanno formato oggetto di detrazione, e non anche a quei beni per i quali l'acquirente non puo' esercitare il diritto alla detrazione in quanto destinati ad un'attivita' esente da imposta.

Si rende necessario, quindi, che gli uffici dell'Agenzia provvedano a depositare, nei giudizi ancora pendenti, delle memorie in cui sia ribadita l'infondatezza dei ricorsi, alla luce delle argomentazioni sopra esposte.

Le Direzioni regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.