

COMMISSIONE DELLE COMUNITA' EUROPEE

COM(92) 591 def.

Bruxelles, 22 dicembre 1992

RELAZIONE DELLA COMMISSIONE AL CONSIGLIO
CONFORMEMENTE ALL'ARTICOLO 2 DELLA DECISIONE 89/488/CEE
DEL CONSIGLIO DEL 28 LUGLIO 1989

(Applicazione di una misura di deroga all'articolo 17, paragrafo 2
della sesta direttiva 77/388/CEE in materia di armonizzazione
delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte
sulla cifra d'affari)

Proposta di

DECISIONE DEL CONSIGLIO

che autorizza la Repubblica francese ad applicare una misura
di deroga all'articolo 17, paragrafo 2 della sesta
direttiva 77/388/CEE in materia di armonizzazione
delle legislazioni degli Stati membri relative
alle imposte sulla cifra d'affari

(Presentate dalla Commissione)

RELAZIONE DELLA COMMISSIONE AL CONSIGLIO
CONFORMEMENTE ALL'ARTICOLO 2 DELLA DECISIONE 89/488/CEE
DEL CONSIGLIO DEL 28 LUGLIO 1989

(Applicazione di una misura di deroga all'articolo 17, paragrafo 2
della sesta direttiva 77/388/CEE in materia di armonizzazione
delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte
sulla cifra d'affari)

I. INTRODUZIONE

Con la decisione 89/488/CEE del Consiglio del 28 luglio 1989 ⁽¹⁾ la Francia è stata autorizzata, ai sensi dell'articolo 27 della sesta direttiva IVA nel testo attualmente in vigore, ad introdurre misure particolari di deroga all'articolo 17, paragrafo 2 di detta direttiva.

La deroga consiste nella totale esclusione dal diritto a deduzione dell'IVA che grava sulle spese relative a taluni beni e servizi che sono oggetto di utilizzazione privata in misura superiore al 90% della loro utilizzazione complessiva.

La suddetta decisione del Consiglio autorizza l'applicazione di detta deroga fino al 31 dicembre 1992. L'articolo 2 della decisione dispone che la Commissione presenti al Consiglio, prima della scadenza della deroga, una relazione sulla sua applicazione, accompagnata se del caso da una proposta di decisione di proroga dell'autorizzazione stessa.

Scopo della presente relazione è di riferire sull'applicazione della deroga anche ai fini dell'esame della domanda di proroga presentata dalla Repubblica francese con lettera registrata presso il Segretariato generale della Commissione il 22 ottobre 1992.

II. APPLICAZIONE DELLA DEROGA

1. Concessione della deroga

Il 3 febbraio 1989 la sentenza "ALITALIA" del Consiglio di Stato francese condannava le disposizioni dell'articolo 230-1 dell'allegato II del Codice generale delle imposte francese che escludevano dal diritto a deduzione l'IVA gravante su beni e servizi che non fossero destinati esclusivamente all'esercizio dell'attività dell'impresa del soggetto passivo.

Con questa sentenza, conformemente al diritto comunitario, la destinazione esclusiva cessava di essere in Francia una delle condizioni del diritto a

(1) GU n. L 239 del 16.8.1989, pag. 22

deduzione. Da allora, in caso di utilizzazione parziale a fini non professionali, l'imposta è integralmente deducibile ma in contropartita l'utilizzazione privata del bene o del servizio è tassata sulla base dell'articolo 6, paragrafo 2 della sesta direttiva.

A fini di semplificazione la Repubblica francese ha chiesto al Consiglio l'autorizzazione a mantenere, a titolo temporaneo, un'esclusione dal diritto a deduzione dell'imposta che grava sui beni e servizi il cui uso privato risulta superiore al 90% dell'utilizzazione complessiva. Tale disposizione è intesa ad evitare di dover tassare una prestazione di servizi a sé stessi, cosa che susciterebbe delle difficoltà in quanto la base imponibile risulterebbe da una valutazione del valore della prestazione di servizi del soggetto a sé medesimo derivante dall'utilizzazione privata del bene.

2. Entrata in vigore in Francia

Gli articoli 1, 3 e 5 del decreto n. 89-885 del 14 dicembre 1989, pubblicato nella Gazzetta ufficiale della Repubblica francese del 15 dicembre 1989 (pag. 15578), traspongono in diritto interno la decisione del Consiglio. Il decreto è entrato in vigore a Parigi il 17 dicembre 1989 e nel resto del paese, in linea di principio, il 18 dicembre 1989. Esso ha dato origine in particolare al nuovo articolo 230-1 del Codice generale delle imposte ed è stato commentato in una istruzione amministrativa del 21 febbraio 1990, pubblicata nel Bollettino ufficiale delle imposte con il riferimento 3-D-3-90, riprodotta nella Documentazione amministrativa con il riferimento 3-D-1512 (aggiornamento del 1.5.1990).

3. Valutazione quantitativa dell'utilizzazione privata (soglia del 90%)

Viene operata in funzione degli elementi seguenti:

- natura del bene o del servizio
- funzione del bene o del servizio
- utilizzazione possibile del bene o del servizio nell'impresa interessata
- ripartizione della durata di utilizzazione del bene o del servizio nel corso dell'anno civile o per una frazione dell'anno civile quando l'utilizzazione totale possibile non può che essere stagionale (per es. imbarcazione da diporto).

4. Applicazione pratica della deroga da parte della Francia

La deroga di cui trattasi trova applicazione nelle situazioni seguenti:

- Acquisto da parte di un'impresa di beni e servizi destinati ad essere messi immediatamente a disposizione o utilizzati a titolo principale dal titolare dell'impresa, dai dirigenti, dal personale o da un terzo. In tal caso l'esclusione del diritto a deduzione scatta subito.

Esempio:

- . acquisto o leasing ad uso di un dirigente di un videoregistratore che viene eccezionalmente utilizzato per la formazione professionale interna;
 - . imbarcazione da diporto destinata essenzialmente ad uso privato ma noleggiata per una settimana l'anno.
-
- Acquisto di beni e servizi normalmente utilizzati per le esigenze dell'impresa ma che di fatto, alla fine del primo anno di utilizzazione, risultano essere stati destinati ad uso privato in ragione di oltre il 90% dell'uso complessivo. In tal caso, al termine del primo anno di utilizzazione, l'impresa deve procedere a una rettifica dell'IVA inizialmente dedotta, provvedendo a versare la totalità dell'importo dell'imposta che aveva dedotto.

Se i fatti di cui sopra sono constatati nel corso del periodo di rettifica di cui all'articolo 20, paragrafo 2 della sesta direttiva il versamento dell'imposta si effettua in funzione degli anni compresi nel periodo di rettifica: l'importo da versare è quindi pari all'importo dedotto diminuito di un quinto (beni mobili) o di un decimo (beni immobili) per anno trascorso.

5. Caso particolare degli enti locali (enti che non sono soggetti passivi ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 5 della sesta direttiva)

Nel caso presente l'uso di beni e servizi ai fini dell'esercizio di un'attività che non rientra nel campo d'applicazione dell'IVA è considerato dalla Francia come un uso privato.

Esempio:

- . elaboratore utilizzato da un comune sia per la gestione di un settore soggetto all'imposta sia per i servizi non imponibili dello stato civile e dell'assistenza sociale.

Inoltre l'amministrazione francese ha precisato ai suoi servizi che comunque, a fini di semplificazione, non va messa in discussione la situazione degli enti locali che, quando un bene d'investimento è utilizzato per operazioni in parte non comprese e in parte comprese nel campo d'applicazione dell'imposta, considerano che l'uso per la prima categoria di operazioni supera il 90% dell'uso complessivo del bene anche se ciò non corrisponde al vero.

6. Punto di vista dell'amministrazione francese sull'applicazione della deroga

Essa ritiene che la deroga abbia semplificato la gestione dell'imposta per sé e per le imprese interessate. Inoltre, per quel che le consta, non sembra esservi un contenzioso con le imprese sull'applicazione della deroga. Comunque la deroga è stata applicata fino a poco tempo fa solo raramente e in casi marginali, non rilevati statisticamente.

III. DOMANDA DI PROROGA DELL'AUTORIZZAZIONE

A questo proposito la Francia osserva che la deroga in questione potrebbe risultare applicabile più spesso in futuro in quanto le operazioni di un certo numero di liberi professionisti - avvocati, procuratori, traduttori, interpreti di lingue straniere, sportivi, autori ed artisti - sono dal 1991, soggette all'imposta e non più esenti.

Si tratta di operatori che, proprio a causa del carattere della loro professione, utilizzano correntemente i beni dell'impresa nell'ambito della loro vita privata; si possono citare come esempi un appartamento ad uso misto, un elaboratore o anche, nel caso di un artista, materiale fotografico o impianti ad alta fedeltà. Se la deroga non esistesse, l'uso privato di questi beni dovrebbe essere soggetto ad un controllo fiscale per tutta la loro durata e dovrebbe comunque dar luogo ad un tassazione della prestazione resa dal proprietario a sé stesso quando questi li utilizza appunto a suo privato beneficio. La base imponibile di questa prestazione sarebbe difficile da calcolare e da far accettare al contribuente: l'articolo 11, punto A, paragrafo 1, lettera c) della sesta direttiva dispone che in questi casi l'imponibile è costituito dalle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione della prestazione a sé medesimo corrispondente all'uso privato del bene dell'impresa (nel caso di un'autoveicolo, per esempio, acquisto, carburante, riparazioni, manutenzione ecc.).

IV. PARERE DEI SERVIZI DELLA COMMISSIONE

1. Sull'opportunità di una proroga della deroga

La deroga in questione è intesa ad evitare che vi sia un consumo non tassato: i servizi della Commissione la ritengono quindi giustificata. Essi sono però anche consapevoli che la tassazione dell'uso a fini privati del bene o del servizio è, dal punto di vista finanziario (in termini di beneficio di tesoreria), più favorevole al contribuente che l'esclusione di principio del diritto a deduzione. Tuttavia, quando l'uso privato supera il 90% dell'uso complessivo, il vantaggio di tesoreria diventa insignificante, considerando che l'impresa non utilizza praticamente mai il bene o servizio di cui si tratta.

2. Sul termine della deroga

I servizi della Commissione sono del parere che è opportuno fissare un termine certo di scadenza della deroga affinché se ne possa fare un bilancio alla scadenza, in particolare alla luce dello stato dei lavori in sede comunitaria sulla proposta di dodicesima direttiva IVA e dell'applicazione che ne sarà stata fatta. La deroga potrebbe dunque, fatte salve le osservazioni che seguono, essere prorogata a titolo temporaneo fino all'adozione della dodicesima direttiva IVA, purché essa abbia luogo prima del 31 dicembre 1996. In caso contrario la deroga dovrebbe comunque cessare il 31 dicembre 1996.

3. Sull'applicazione della deroga da parte della Francia

1.1. L'applicazione della deroga agli enti locali suscita le osservazioni e gli interrogativi seguenti da parte dei servizi della Commissione:

La Francia è stata autorizzata ad escludere dal diritto a deduzione dell'IVA di cui sono gravate le sole "spese relative a taluni beni e servizi quando la percentuale dell'utilizzazione privata di questi beni e servizi è superiore al 90% della loro utilizzazione complessiva".

I servizi della Commissione ritengono che l'uso parziale di un bene da parte di un ente locale ai fini di un'attività in un settore non soggetto all'imposta ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 5 della sesta direttiva non può essere considerato come un uso privato ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 2 di detta direttiva. In questi

casi non si ha neppure un uso per fini estranei all'attività dell'ente locale in quanto lo scopo dell'ente locale è appunto quello di realizzare operazioni di competenza dell'autorità pubblica.

In realtà si deve considerare che l'ente locale usa in parte i beni in questione per operazioni di un "settore non assoggettato all'imposta".

I servizi della Commissione osservano che a rigore la sesta direttiva prevede solo la facoltà di tassare "la destinazione di un bene da parte di un soggetto passivo ad un settore di attività non assoggettato", caso che si presenta quando viene effettuata una cessione del bene a sé stessi. In caso di destinazione all'uso in un settore non soggetto all'imposta la sesta direttiva non prevede né a titolo facoltativo né a titolo obbligatorio una disposizione parallela a quella dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera b) che possa essere applicata alla prestazione di servizi a sé stessi.

In tal caso è incontestabile che gli enti locali debbano essere trattati come soggetti passivi a pieno titolo e che quando destinano in parte beni o servizi all'uso in un settore non assoggettato tale uso debba essere tassato, qualora in precedenza essi abbiano usufruito del diritto a deduzione per i beni e servizi in questione. A tal fine occorrerebbe che gli Stati membri accettino di assimilare questo tipo di uso ad un uso a fini estranei all'impresa ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 2 della sesta direttiva. Tale assimilazione potrebbe essere decisa dal Comitato IVA.

I servizi della Commissione propongono dunque di modificare il dispositivo giuridico della deroga concessa alla Francia affinché sia debitamente precisato che essa copre anche il tipo di uso ora trattato: la Francia sarebbe quindi autorizzata a "escludere dal diritto alla deduzione dell'IVA di cui sono gravate le spese relative a taluni beni e servizi quando la percentuale dell'uso per i bisogni di un settore d'attività non soggetto all'imposta è superiore al 90% del loro uso complessivo".

- 4.2. Più in generale, i servizi della Commissione rilevano che la Francia applica in modo assai estensivo la deroga autorizzata, nel senso che la applica non appena l'uso a fini non professionali supera il 90% dell'uso complessivo. L'articolo 1 della decisione della Commissione che autorizza la deroga fa riferimento solo al caso in cui l'uso privato è superiore al

90% dell'uso complessivo: la deroga non comprende dunque espressamente gli altri usi diversi da quello della destinazione all'utilizzazione privata del soggetto passivo o del suo personale. Essa non comprende, fra l'altro, i casi di uso privato da parte di un terzo estraneo all'impresa.

I servizi della Commissione, tenendo a che sia assicurata la neutralità dell'IVA e considerando opportuno evitare che vi sia un consumo non soggetto all'imposta, propongono a tal fine di migliorare il dispositivo giuridico della deroga ristabilendo un parallelismo con l'articolo 6, paragrafo 2 della sesta direttiva che, salvo deroga espressa, dovrebbe essere applicato in tutti i suoi elementi. In questo modo la deroga potrebbe scattare in tutti i casi in cui vi è comunque un uso a fini estranei all'impresa.

Proposta di

DECISIONE DEL CONSIGLIO

che autorizza la Repubblica francese ad applicare una misura di deroga all'articolo 17, paragrafo 2 della sesta direttiva 77/388/CEE in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari

RELAZIONE

1. Con lettera registrata presso il Segretariato generale della Commissione il 22 ottobre 1992 il governo della Repubblica francese ha presentato domanda di proroga della deroga ad essa precedentemente concessa per una durata limitata con la decisione 89/488/CEE del Consiglio del 28 luglio 1989 ⁽¹⁾. Detta decisione è stata adottata a norma dell'articolo 27 della sesta direttiva IVA ⁽²⁾ al fine di evitare frodi ed evasioni fiscali.

La suddetta deroga all'articolo 17, paragrafo 2 della sesta direttiva IVA consiste nell'escludere totalmente dal diritto a deduzione l'IVA che grava sulle spese relative a beni e servizi che vengono utilizzati a fini privati per oltre il 90% del loro uso complessivo.

2. La decisione del Consiglio autorizza l'applicazione della deroga fino al 31 dicembre 1992. L'articolo 2 prevede che la Commissione presenti al Consiglio, prima della scadenza della deroga, una relazione sull'applicazione della deroga stessa, accompagnata se del caso da una proposta di decisione del Consiglio intesa ad autorizzarne la proroga.

3. A sostegno della domanda di proroga il governo della Repubblica francese fa presente che in futuro la deroga in questione potrebbe risultare applicabile più spesso in quanto le operazioni di un certo numero di liberi professionisti - avvocati, procuratori, traduttori, interpreti di lingue straniere, sportivi, autori ed artisti - sono dal 1991, conformemente alla diciottesima direttiva IVA ⁽³⁾, soggette all'imposta e non più esenti. Si tratta di operatori che, proprio a causa del carattere della loro professione, utilizzano correntemente i beni dell'impresa nell'ambito della loro vita privata. Se la deroga non esistesse, l'uso privato di questi beni dovrebbe essere soggetto ad un controllo fiscale per tutta la loro durata e dovrebbe comunque dar luogo ad un tassazione della prestazione resa dal

(1)GU n. L 239 del 16.8.1989, pag. 22

(2)GU n. L 145 del 30.12.1977, pag. 1

(3)GU n. L 226 del 3.8.1989, pag. 21

proprietario a sé stesso quando questi li utilizza appunto a suo privato beneficio. La base imponibile di questa prestazione sarebbe difficile da calcolare e da far accettare al contribuente.

Così stando le cose, sembra opportuno rifiutare qualsiasi diritto a deduzione piuttosto che tassare una prestazione di servizi a sé medesimi, in particolare per prevenire frodi ed evasioni che sarebbero in tal caso assai facili.

Tuttavia la relazione della Commissione sull'applicazione della deroga nel periodo 1990-1992 dimostra che è opportuno modificare il dispositivo giuridico della deroga affinché sia certo che essa si estende agli enti locali e a tutti i tipi possibili di utilizzazione a fini estranei all'impresa. La proposta di decisione elaborata dalla Commissione fissa anche un termine certo alla proroga della deroga affinché fra quattro anni si possa fare un nuovo bilancio della sua applicazione.

4. La Commissione ha informato gli altri Stati membri della domanda francese di proroga con lettera del 20 novembre 1992.

Proposta di

DECISIONE DEL CONSIGLIO

che autorizza la Repubblica francese ad applicare una misura di deroga all'articolo 17, paragrafo 2 della sesta direttiva 77/388/CEE in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari

IL CONSIGLIO DELLE COMUNITÀ EUROPEE,

visto il trattato che istituisce la Comunità economica europea,

vista la sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme ⁽¹⁾, modificata da ultimo dalla direttiva 91/680/CEE del Consiglio del 16 dicembre 1991 in vista della soppressione delle frontiere fiscali ⁽²⁾,

vista la proposta della Commissione unita alla sua relazione sull'applicazione da parte della Francia della decisione del Consiglio 89/488/CEE del 28 luglio 1989,

considerando che in conformità dell'articolo 27, paragrafo 1 della sesta direttiva 77/388/CEE il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro a introdurre misure particolari di deroga a detta direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o evasioni fiscali;

considerando che la Francia, con lettera registrata presso il segretariato generale della Commissione il 22 ottobre 1992, ha chiesto di essere autorizzata a prorogare l'applicazione della deroga concessa in precedenza per una durata

(1) GU n. L 145 del 13.6.1977, pag. 1

(2) GU n. L 376 del 31 dicembre 1991, pag. 1

limitata con la decisione del Consiglio 89/488/CEE del 28 luglio 1989 ⁽³⁾ ai sensi dell'articolo 27 della direttiva 77/388/CEE;

considerando che la misura particolare in questione consiste nell'esclusione totale del diritto a deduzione dell'IVA di cui sono gravate le spese relative a beni e servizi quando la percentuale dell'uso privato di tali beni e servizi è superiore al 90% del loro uso complessivo, al fine di evitare di dover tassare una prestazione di servizi a sé medesimi la cui base imponibile sarebbe particolarmente difficile da determinare;

considerando che detta misura consente di evitare talune frodi o evasioni fiscali e che comunque impedisce che si possa avere in taluni casi un consumo non tassato, semplificando nel contempo il trattamento IVA di talune operazioni;

considerando che detta misura costituisce una deroga all'articolo 17, paragrafo 2 della sesta direttiva ai sensi del quale un soggetto passivo è autorizzato a dedurre l'imposta che grava sui beni e servizi impiegati ai fini delle sue operazioni soggette ad imposta;

considerando che detta misura costituisce altresì, come dimostrato nella relazione della Commissione sulla sua applicazione nel periodo 1990-1992, una deroga all'articolo 6, paragrafo 2 della sesta direttiva ai sensi del quale è obbligatoriamente assimilato ad una prestazione di servizi a titolo oneroso l'uso di un bene destinato all'impresa per l'uso privato del soggetto passivo o per l'uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei all'impresa, qualora detto bene abbia consentito una deduzione totale o parziale dell'imposta sul valore aggiunto;

considerando che la domanda di proroga di detta misura può essere accolta a talune condizioni e previo adeguamento del relativo dispositivo giuridico, conformemente alle osservazioni formulate dalla Commissione sulla sua applicazione nel periodo 1990-1992;

considerando che la proroga di detta misura oltre il 31 dicembre 1996 necessita una nuova autorizzazione del Consiglio sulla base di una proposta della Commissione, corredata di una relazione della Commissione sull'applicazione di detta autorizzazione;

(3) GU n. L 239 del 16.8.1989, pag. 22

considerando che la proroga temporanea di detta misura di deroga non influisce, in linea di principio, sull'importo dell'imposta da versare allo stadio del consumo finale, tenuto conto delle disposizioni dell'articolo 11, punto A, paragrafo 1, lettera c) della direttiva 77/388/CEE che definiscono la base imponibile delle prestazioni di servizi a sé medesimi di cui all'articolo 6, paragrafo 2 di detta direttiva;

considerando inoltre che essa non avrà, in linea di principio, un'incidenza negativa sulle risorse proprie delle Comunità europee provenienti dall'imposta sul valore aggiunto;

considerando che gli altri Stati membri sono stati informati il 20 novembre 1992 della domanda di proroga della misura di deroga presentata dal governo della Repubblica francese,

HA ADOTTATO LA PRESENTE DECISIONE:

15

Articolo 1

In deroga all'articolo 6, paragrafo 2 e all'articolo 17, paragrafo 2 della sesta direttiva IVA 77/388/CEE del Consiglio, modificata da ultimo dalla direttiva 91/680/CEE, la Repubblica francese è autorizzata, fino al 31 dicembre 1996, ad escludere dal diritto alla deduzione dell'imposta sul valore aggiunto, di cui sono gravate, le spese relative a taluni beni e servizi quando la percentuale del loro impiego per l'uso privato del soggetto passivo o per l'uso del suo personale o, più generalmente, a fini estranei alla sua impresa è superiore al 90% del loro uso complessivo. Inoltre, fino al 31 dicembre 1996, la Repubblica francese è autorizzata ad escludere dal diritto alla deduzione dell'imposta sul valore aggiunto, di cui sono gravate, le spese relative a taluni beni e servizi quando la percentuale del loro impiego per l'uso di un settore d'attività non soggetto all'imposta è superiore al 90% del loro uso complessivo.

Articolo 2

Alla luce di una relazione della Commissione sull'applicazione dell'autorizzazione di cui all'articolo 1, eventualmente corredata di una proposta di decisione, il Consiglio stabilirà, deliberando sulla base di detta proposta prima del 31 dicembre 1996, se l'autorizzazione debba essere prorogata.

Articolo 3

La Repubblica francese è destinataria della presente decisione.

Fatto a Bruxelles, addì

Per il Consiglio

Il Presidente

16

ISSN 0254-1505

COM(92) 591 def.

DOCUMENTI

IT

09

N. di catalogo : CB-CO-92-618-IT-C

ISBN 92-77-51314-4

Ufficio delle pubblicazioni ufficiali delle Comunità europee
L-2985 Lussemburgo