

## CORTE DI GIUSTIZIA DELLE COMUNITÀ EUROPEE

Sentenza 21 marzo 2000; cause C-110/98 e C-147/98; Pres. Rodríguez Iglesias, tra Gabalfrisa e altri contro Agencia Estatal de Administration Tributaria Aeat.

### MASSIMA DELLA SENTENZA

*L'articolo 17 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, 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, osta ad una normativa nazionale che subordina l'esercizio del diritto a detrarre l'imposta sul valore aggiunto pagata da un soggetto passivo prima dell'inizio dello svolgimento abituale delle operazioni imponibili a talune condizioni, quali la presentazione di una domanda espressa in tal senso prima che l'imposta sia divenuta esigibile e l'osservanza di un termine di un anno tra tale presentazione e l'inizio effettivo delle operazioni imponibili, e che sanziona il mancato rispetto di tali condizioni con la perdita del diritto alla detrazione o con il differimento dell'esercizio di tale diritto fino all'inizio effettivo dello svolgimento abituale delle operazioni imponibili.*

### LA DETRAIBILITÀ DELL'IVA PER OPERAZIONI COMPIUTE PRIMA DELL'INIZIO ATTIVITÀ.

*Sommario: 1. Premessa; 2. Le questioni pregiudiziali; 3. La normativa comunitaria; 4. La fattispecie; 5. La pronunzia della Corte di Giustizia; 6. Considerazioni di sintesi.*

#### 1. Premessa

La sentenza in commento offre lo spunto per prendere in esame alcuni aspetti relativi ad uno dei principi per la redazione del bilancio posti dal legislatore civilistico con l'articolo 2423-*bis*.

Il principio contabile che qui viene in rilievo è quello definito nell'ambito del numero 5) del comma 1 di detta disposizione. Esso prevede che gli elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci devono essere valutati separatamente. La ratio della norma va ricercata nel tentativo del legislatore di impedire che, mediante una valutazione globale, il redattore del bilancio possa procedere con compensazioni non consentite tra perdite presunte ed utili sperati.

Il disposto del numero 5) in esame attiene specificamente al momento valutativo, a differenza del sia pure analogo divieto di compensazione di partite posto dall'ultimo comma dell'articolo 2423-*ter* che invece deve inquadarsi

nell'ambito della indicazione ed esposizione nel bilancio dei dati e dei valori precedentemente valutati.

Alla elencazione dei principi, tra i quali quello citato (numeri da 1) a 6) dell'articolo 2423 *bis*) segue, al comma 2, la possibilità di deroghe con esclusivo riferimento al principio dettato dal numero 6) e non anche agli altri. Chi scrive ha l'impressione che la formulazione letterale di detta deroga specificamente prevista per il solo numero 6) non sia tale da escludere l'applicazione anche agli altri principi (numeri da 1) a 5)) di qualsiasi deroga anche se di carattere generale. E tra queste ultime viene qui in rilievo quella prevista nel comma 4 dell'articolo 2423, secondo cui se in casi eccezionali l'applicazione di una disposizione degli articoli successivi è incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta, la disposizione non deve essere applicata<sup>1</sup>.

Naturalmente, regola generale (valutazione separata degli elementi eterogenei) e deroga (in casi eccezionali per la rappresentazione veritiera e corretta) trovano applicazione anche con riferimento agli accantonamenti per rischi ed oneri che "sono destinati soltanto a coprire perdite o debiti di natura determinata di esistenza certa o probabile, dei quali tuttavia alla chiusura dell'esercizio sono indeterminati o l'ammontare o la data di sopravvenienza"(articolo 2424-*bis* comma 3). Resta da stabilire in quali casi (comunque eccezionali) sia da applicare la citata deroga che, si rammenta, ha carattere obbligatorio.

## 2. Le questioni pregiudiziali

Le due questioni pregiudiziali sottoposte all'attenzione del Giudice comunitario<sup>2</sup> sono relative all'interpretazione della quarta direttiva del Consiglio 25 luglio 1978, 78/660/CEE, basata sull'articolo 54, n. 3, lett. g), del Trattato e relativa ai conti annuali di taluni tipi di società (GU L 222 del 14 agosto 1978, pag. 11; in prosieguo: la "direttiva"). In particolare, le questioni pregiudiziali poste dal Finanzgericht di Colonia alla Corte di Giustizia sono le seguenti.

La prima: *«Se sia compatibile con le norme previste dalla direttiva (...) il fatto che un'impresa di costruzioni, che per lo svolgimento della propria attività accanto a propri dipendenti impiega anche subappaltatori, costituisce un accantonamento per impegni a garanzia di rischi, che sorgano solo dopo la data di chiusura del bilancio, non come un accantonamento distinto in considerazione di singoli rischi da garantire insiti in determinati*

---

<sup>1</sup> Peraltro, sul ruolo dominante della derogabilità per la rappresentazione veritiera e corretta, cfr. la relazione ministeriale di accompagnamento al D.Lgs. 127/91 secondo cui "la previsione di deroga eccezionale contenuta nel comma 2 [del citato articolo 2423-*bis* c.c.], consentita dall'articolo 31 della [quarta] Direttiva, permette la modifica (motivata) dei criteri di valutazione, nel rispetto delle norme che li disciplinano, salva l'osservanza del principio della rappresentazione veritiera e corretta stabilito dall'articolo 2".

<sup>2</sup> Ordinanza 16 luglio 1997 del Finanzgericht di Colonia.

*cantieri, ma come accantonamento forfetario in una percentuale fissa del fatturato cui si riferisce la garanzia».*

*La seconda: «In caso di soluzione affermativa della prima questione: a quali condizioni, secondo quali criteri di valutazione e in quale percentuale, all'occorrenza in base ad una valutazione effettuata dal commerciante stesso, un tale accantonamento forfetario possa essere costituito, anche in considerazione di eventuali, ma solo limitatamente esercitabili, azioni di regresso nei confronti dei propri dipendenti o dei subappaltatori, e chi in caso di dubbi sull'ammontare dell'accantonamento necessario sopporti lo svantaggio dell'impossibilità di fornire mezzi probatori».*

Come ben si nota, dunque, al Giudice comunitario è richiesto un punto di vista sulla possibilità di derogare al principio della valutazione separata di elementi eterogenei (questione pregiudiziale numero 1) e, in caso di risposta affermativa, sui criteri da adottare (questione pregiudiziale numero 2).

### **3. La normativa comunitaria**

Accanto alla regola generale secondo cui gli elementi delle voci dell'attivo e del passivo devono essere valutati separatamente<sup>3</sup> la direttiva pone il principio che prevede che i conti annuali devono dare un quadro fedele della situazione patrimoniale, di quella finanziaria nonché del risultato economico della società<sup>4</sup>; di conseguenza “se, in casi eccezionali, l'applicazione di una disposizione della (...) direttiva contrasta con l'obbligo di cui al [richiamato] paragrafo 3, occorre derogare alla disposizione in questione onde fornire il quadro fedele (...). Tale deroga deve essere menzionata nell'allegato e debitamente motivata con l'indicazione della sua influenza sulla situazione patrimoniale, su quella finanziaria nonché sul risultato economico. Gli Stati membri possono precisare i casi eccezionali e fissare il corrispondente regime derogatorio».

Con specifico riferimento agli accantonamenti per rischi ed oneri, anche secondo il legislatore comunitario, essi hanno la funzione di coprire perdite o debiti che sono nettamente individuati nella loro natura ma che, alla data di chiusura del bilancio, sono probabili o certi ma indeterminati quanto al loro importo o alla data della loro sopravvenienza<sup>5</sup>. In ogni caso gli accantonamenti per rischi ed oneri non possono avere la funzione di correggere i valori degli elementi dell'attivo<sup>6</sup>. Inoltre, occorre tenere conto di tutti i rischi prevedibili ed eventuali perdite che traggono origine nel corso dell'esercizio o di un esercizio anteriore anche se tali rischi o perdite siano noti solo tra la data di chiusura del bilancio e la data della sua compilazione<sup>7</sup>. Infine,

---

<sup>3</sup> Cfr. articolo 31, n. 1, lett. e), cit. direttiva.

<sup>4</sup> Cfr. articolo 2, n. 3, cit. direttiva.

<sup>5</sup> Cfr. articolo 20, n. 1, cit. direttiva.

<sup>6</sup> Cfr. articolo 20, n. 3, cit. direttiva.

<sup>7</sup> Cfr. articolo 31, n. 1, lett. c), sub bb), cit. direttiva.

l'importo degli accantonamenti per rischi ed oneri non può superare le somme necessarie<sup>8</sup>.

#### 4. La fattispecie

La fattispecie all'esame della Corte riguarda in particolare un accantonamento recante l'indicazione di impegni a garanzia di rischi relativi a taluni cantieri, per potenziali futuri reclami per vizi di costruzione ed azioni di garanzia. Il rischio viene quantificato dalla società DE + ES Bauunternehmung GmbH (la "Società") in modo forfetario: l'importo preso in considerazione è pari al 2% del fatturato.

Nel caso *de quo*, in realtà, non viene messo in discussione l'*an*, e quindi l'opportunità di procedere con l'iscrizione dell'accantonamento e del fondo, quanto piuttosto il *quantum*, e quindi la sua quantificazione. Sul punto, da un lato, il Finanzamt propone un'iscrizione (sempre forfetaria ma) pari allo 0,5% del fatturato degli ultimi due anni; dall'altro, il Giudice *a quo* si interroga sulla legittimità della valutazione globale.

#### 5. La pronuncia della Corte di Giustizia

Dopo aver chiarito che la direttiva non osta alla costituzione dell'accantonamento, il Giudice comunitario esamina se ogni rischio deve essere valutato separatamente ovvero se è opportuno o necessario procedere con la definizione di un accantonamento globale e se è legittima la quantificazione con il metodo forfetario della percentuale del fatturato.

Con riferimento alla questione relativa alla valutazione separata ovvero globale del rischio, il Giudice richiama il principio generale di cui all'articolo 31, n. 1, lett. e) della direttiva (gli elementi devono essere valutati separatamente) e ribadisce la sua applicabilità anche agli accantonamenti di cui all'articolo 20, n. 1, della medesima direttiva. Tuttavia, egli ribadisce che il principio non va applicato indiscriminatamente ed in modo assoluto, ma solo dopo aver escluso la presenza di "casi eccezionali" che ne consentano una deroga.

Ebbene, mancando una definizione specifica di "casi eccezionali", ai fini di una corretta interpretazione occorre tenere a mente l'obiettivo del quadro fedele. Di conseguenza "i casi eccezionali (...) sono (...) quelli in cui una valutazione separata non darebbe un quadro il più possibile fedele della reale situazione finanziaria"<sup>9</sup>. E nel caso *de quo* l'accantonamento separato di ogni singolo rischio potrebbe condurre ad una distorsione del quadro della

---

<sup>8</sup> Cfr. articolo 42, primo comma, cit. direttiva.

<sup>9</sup> Cfr. punto 32 della sentenza.

situazione finanziaria della società, trattandosi di potenziali debiti di natura omogenea in relazione ai quali non è possibile precisarsi né l'importo né la data di sopravvenienza.

Con riferimento al metodo forfetario per la quantificazione dell'accantonamento, il Giudice in effetti riconosce che la direttiva non fornisce puntuali disposizioni. In ogni caso, le normative nazionali applicabili sono tenute a conformarsi ai principi generali posti a livello comunitario. Per tali ragioni, ai fini che qui interessano, occorre recuperare sia il citato principio del quadro fedele, sia il principio secondo cui l'importo degli accantonamenti per rischi ed oneri non può superare le somme necessarie.

In particolare nel caso di specie, il Giudice comunitario riconosce compatibili con i due presupposti evidenziati i criteri che tengono conto: (i) del tipo di costruzione in causa; (ii) della probabilità del verificarsi del rischio; (iii) del probabile costo di un evento siffatto; (iv) dell'estensione del regresso nei confronti di subappaltatori; (v) il diritto di regresso avverso questi ultimi; e comunque (vi) qualsiasi altro criterio pertinente al fine di stabilire la miglior valutazione possibile dei rischi. Viceversa il Giudice esprime perplessità con riferimento ad una limitazione di una percentuale del fatturato se effettuata aprioristicamente da parte dell'Amministrazione. Sembra, quindi, di potersi rilevare che, comunque, la fissazione di una percentuale del fatturato potrebbe essere adottata nel caso in cui essa fosse la diretta espressione del concreto rischio in essere e l'immediata conseguenza dell'applicazione di criteri come quelli esposti.

## **6. Considerazioni di sintesi.**

In definitiva, dalla lettura della sentenza sembra potersi dedurre: (i) l'impossibilità per l'Amministrazione di limitare aprioristicamente la quota accantonabile con l'indicazione di una percentuale del fatturato; (ii) la possibilità per la società di individuare la quota accantonabile, anche a mezzo di una quota percentuale del fatturato, purché motivata e sostenuta da criteri di ragionevolezza espressivi del rischio in essere, analoghi, nel caso di specie, a quelli indicati; (iii) l'impossibilità per la società di accantonare una somma "oltre al livello ragionevole, alla luce del rischio in questione".

Carlo Geronimo Cardia