

Sulla nozione di “bene ammortizzabile” recata dall’art. 19-bis, comma 2 del d.P.R. n. 633/1972.

On the concept of “depreciable assets” laid down by Article 19-bis, paragraph 2 of Presidential Decree October 26, 1972, n. 633.

di Andrea Parolini – 5 agosto 2020

Abstract

Il contributo prende spunto dalla risposta ad interpello n. 165 del 4 giugno 2020 dell’Agenzia delle Entrate e ne delinea gli aspetti salienti ai fini dell’interpretazione della nozione di “beni ammortizzabili” recata dall’art. 19-bis, comma 2, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; nozione rilevante al fine del computo del volume d’affari per il calcolo del prorata di detrazione. L’autore osserva che l’articolo in esame è il recepimento della nozione di “beni di investimento” recata dall’art. 174 della Direttiva IVA e che, per espressa indicazione della Corte di Giustizia dell’Unione Europea, deve essere considerata nozione propria del Diritto dell’Unione Europea. Le conclusioni raggiunte nella risposta ad interpello, che muovono dalla definizione di “beni ammortizzabili” recata dalle norme in materia di imposte sui redditi, si distaccano invece dall’interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia e, per tale ragione, non sembrano condivisibili sul piano interpretativo.

Parole chiave: IVA, beni ammortizzabili, beni di investimento, detrazione

Abstract

The contribution moves from Letter Ruling no. 165 issued on 4 June 2020 by the Revenue Agency and outlines most relevant aspects connected with the interpretation of the concept of “depreciable assets” laid down by Article 19-bis, paragraph 2 of Presidential Decree October 26, 1972, n. 633, relevant for the purpose of calculating the turnover relevant to compute the prorata fraction of deduction. The author observes that the Article is the transposition of the notion of “capital goods” laid down in art. 174 of the VAT Directive and which, by express indication of the Court of Justice of the European Union, must be regarded as an autonomous EU law notion. The conclusions reached in the letter ruling, that follow the definition of “depreciable assets” laid down in Italian income tax law, seem to depart from the interpretation provided by the Court of Justice and therefore do not seem to be shareable from an interpretative point of view.

Keywords: VAT, depreciable assets, capital goods, deduction

SOMMARIO: 1. Introduzione. - 2. L’origine della nozione di “bene ammortizzabile” di cui all’art. 19-bis, comma 2, del Decreto IVA. - 3. Profili di diritto dell’Unione

europea. - **4.** La nozione di bene d'investimento ai fini dell'art. 174 della Direttiva IVA. - **5.** Conclusioni

1. Il presente contributo trae spunto dalla recente risposta ad interpello n. 165 del 4 giugno 2020, nella quale l'Agenzia delle Entrate si è soffermata sull'interpretazione della nozione di "bene ammortizzabile" recata dall'art. 19-bis, comma 2, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 ("**Decreto IVA**"), nella parte in cui dispone che "*Per il calcolo della percentuale di detrazione di cui al comma 1 non si tiene conto delle cessioni di beni ammortizzabili*".

La norma in oggetto recepisce nell'ordinamento italiano quanto disposto dall'art. 174, paragrafo 2, lett. (a), della Direttiva 2006/112/CE (di seguito "**Direttiva IVA**"), ai sensi del quale "*per il calcolo del prorata di detrazione non si tiene conto degli importi seguenti: (a) l'importo del volume di affari relativo alle cessioni di beni di investimento utilizzati dal soggetto passivo nella sua impresa*".

Come è possibile apprezzare dal confronto tra la disposizione nazionale e quella della Direttiva IVA, l'espressione "beni ammortizzabile" costituisce la trasposizione nel Decreto IVA della locuzione "beni di investimento". Come si vedrà nel prosieguo, tale locuzione costituisce una nozione propria del diritto dell'Unione Europea e quindi la difformità terminologica deve essere superata mediante una interpretazione conforme e, se del caso, espansiva della nozione di diritto interno.

Tale esigenza di interpretazione conforme è vieppiù necessitata dal fatto che la norma in oggetto assume un ruolo cruciale nell'ambito del calcolo del prorata che, come noto, costituisce una declinazione del principio di neutralità dell'imposta, principio sul quale si è formata una copiosa giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea (di seguito "CGUE" o "Corte") [*ex multis* sentenze 6 luglio 1995, causa C-62/93, *BP Soupergaz*, Racc. pag. I-1883, punto 18, e 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, *Gabalfrisa e a.*, Racc. pag. I-1577, punto 43; 22 febbraio 2001, causa C-408/98, *Abbey National*, Racc. pag. I-1361, punto 24, e 21 aprile 2005, causa C-25/03, *HE*, Racc. pag. I-3123, punto 70). Il principio di neutralità dell'IVA trova il proprio fondamento nel quarto "considerando" alla Sesta Direttiva, ove viene chiarito che la neutralità dell'IVA mira a realizzare un mercato che implichi "*... sana concorrenza*" tra gli operatori]. Nonostante la rilevanza di tale nozione, il tema è stato affrontato raramente dall'Amministrazione finanziaria. È peraltro nota la prassi di taluni uffici dell'Agenzia delle Entrate volta a ricondurre, nella fase di accertamento, la nozione di "bene ammortizzabile" a quella recata nelle disposizioni in materia di imposte sui redditi. Tale prassi è spesso utilizzata nel settore immobiliare al fine di negare la rilevanza del volume d'affari generato dalla cessione di fabbricati ad uso abitativo di cui all'art. 90, comma 2, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 ("**TUIR**").

Nella risposta n. 165, l'Agenzia delle Entrate sembra avallare tale interpretazione affermando che la nozione di bene ammortizzabile, in assenza di una definizione ai fini dell'Imposta sul Valore Aggiunto, deve essere ricostruita avendo riguardo ai

criteri previsti ai fini delle imposte dirette. A parere di chi scrive, il riferimento alle imposte sui redditi e – di conseguenza – le conclusioni raggiunte dalla Agenzia delle Entrate nella risposta commentata non sono condivisibili per i motivi meglio descritti nel prosieguo.

2. Come sopra rappresentato, il perimetro della definizione di “bene ammortizzabile” ai fini del calcolo del prorata di detrazione di cui all’art. 19-bis, comma 2, del Decreto IVA è stato raramente oggetto di attenta disamina da parte della Amministrazione finanziaria. Per quanto ci consta, la questione è stata affrontata per la prima volta nella Circolare Ministeriale 3 agosto 1979, n. 25, la quale ha affermato che, per espressa previsione legislativa contenuta nell’allora vigente art. 19-bis del Decreto IVA, relativo alla disciplina della rettifica della detrazione dell’IVA assolta sull’acquisto di beni ammortizzabili, dovevano essere considerati beni ammortizzabili “... *unicamente agli effetti delle disposizioni recate dall’articolo stesso, soltanto i beni che, ai sensi delle disposizioni relative alle imposte sui redditi hanno un coefficiente di ammortamento non superiore al 25%*”. Secondo l’Amministrazione finanziaria, l’assenza di un espresso riferimento alle norme del TUIR in altre disposizioni del Decreto IVA recanti la medesima nozione di “bene strumentale” implicava la necessità di adottare una sorta di “doppio binario” interpretativo in forza del quale, in assenza di un espresso riferimento alle imposte sui redditi, tale nozione doveva essere interpretata facendo riferimento a “... *criteri di diritto comune*”.

Nella successiva Risoluzione 9 luglio 1981, n. 331224, l’Amministrazione finanziaria ha affermato che i beni ammortizzabili “*secondo i criteri di diritto comune, sono quei beni destinati ad una funzione meramente strumentale all’esercizio dell’attività propria dell’impresa e suscettibile di utilizzazione continuata e ripetuta*”.

Vi è da sottolineare che le norme IVA in vigore del 1979 non prevedevano una disposizione specifica volta ad espungere dal volume di affari le cessioni di beni ammortizzabili: nel caso di cessione di beni ammortizzabili, la partecipazione o meno al volume d’affari del corrispettivo derivante dalla cessione di un bene ammortizzabile era rinvenibile nella disposizione generale recata dal previgente art. 19, comma 4, del Decreto IVA, come integrata dall’art. 20 del medesimo decreto che, *ratione temporis*, affermava che non dovevano concorrere a formare il volume d’affari “*le cessioni di beni ammortizzabili, compresi quelli indicati nell’art. 2425, n. 3), del codice civile*”.

La disciplina della detrazione IVA è stata successivamente modificata a seguito della “mini riforma” dell’IVA recata dal D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 313. Il Decreto Legislativo testé citato ha inciso sulle norme relative al calcolo del prorata e delle rettifiche IVA, introducendo nell’art. 19-bis del Decreto IVA, con effetto dal 1° gennaio 1998, una disposizione a mente della quale “[p]er il calcolo della percentuale di detrazione di cui al comma 1 non si tiene conto delle cessioni di beni ammortizzabili [...]”.

Tale modifica è stata commentata dalla Circolare 24 dicembre 1997, n. 328, che, analogamente alla Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 313/1997, al paragrafo 3.3. si è occupata del nuovo art. 19-bis del Decreto IVA. Con particolare riferimento alle esclusioni dal calcolo del prorata essa ha chiarito che: *“il comma 2 dell'articolo 19-bis, riproducendo, sostanzialmente, il quarto comma del previgente articolo 19, individua talune operazioni che non influenzano il rapporto sopra evidenziato”*.

Dall'analisi sopra svolta appare evidente che il legislatore nazionale non ha mai inteso equiparare la nozione di “bene ammortizzabile” di cui all'art. 19-bis, comma 2, Decreto IVA a quella recata nel TUIR. Tale nozione ha quindi un significato diverso ed autonomo rispetto a quello assunto nelle disposizioni in materia di imposte sui redditi, da delineare in base a criteri di diritto comune. In particolare, ai fini della disciplina in commento, per “beni ammortizzabili” si dovrebbero intendere i beni destinati ad una funzione meramente strumentale all'esercizio dell'attività propria dell'impresa e suscettibili di utilizzazione continuata e ripetuta.

A tale conclusione può giungersi anche considerando che il Decreto IVA è strutturato in modo tale per cui sussiste una precisa indicazione normativa ogniquale volta si voglia fare riferimento a disposizioni o classificazioni contenute nel TUIR. Valgano in proposito i seguenti esempi:

- art. 19-bis1, comma 1, lett. h), del Decreto IVA che esclude la detraibilità dell'IVA “relativa alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sul reddito”;
- art. 5, comma 2, del Decreto IVA che esclude dall'esercizio di arti e professioni le prestazioni di servizi “inerenti ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 49 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 [ora art. 50 del TUIR; N.d.R.], nonché le prestazioni di lavoro effettuate dagli associati nell'ambito dei contratti di associazione in partecipazione di cui all'articolo 49, comma 2, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi”;
- art. 19-bis2, comma 8, del Decreto IVA secondo cui le disposizioni di quell'articolo “devono intendersi riferite anche ai beni immateriali di cui all'articolo 68 del testo unico delle imposte sui redditi”.

I suddetti esempi dimostrano che le nozioni e le classificazioni rilevanti ai fini delle imposte dirette si applicano anche agli effetti dell'IVA solo in presenza di un'espressa previsione di legge in tal senso contenuta nel Decreto IVA o in altro atto normativo.

3. L'analisi svolta nel paragrafo che precede solleva un primo dubbio, e cioè se sia ragionevole ipotizzare che, all'interno di uno stesso corpo normativo, rappresentato dal Decreto IVA, l'espressione “bene ammortizzabile” assuma un duplice significato: (i) un significato autonomo, da determinarsi in base a criteri di diritto comune, ai fini del calcolo del prorata ai sensi dell'art. 19-bis del Decreto IVA e (ii) un significato ancorato alla disciplina delle imposte sui redditi ai fini della rettifica della detrazione di cui dell'art. 19-bis2 del Decreto IVA (si veda ad esempio l'esplicito riferimento alla disciplina delle imposte sui redditi contenuto nei commi 5

e 7 del citato art. 19-bis2).

A tale quesito deve darsi risposta affermativa.

Come detto, l'art. 19-bis, comma 2 Decreto IVA costituisce infatti il recepimento nell'ordinamento nazionale dell'art. 174, paragrafo 2, lett. (a), della Direttiva IVA. Detta disposizione comunitaria prevede che dal calcolo del prorata di detrazione sia escluso il volume di affari relativo a cessioni di "beni ammortizzabili" (*rectius* "beni d'investimento") utilizzati da un soggetto passivo nella sua impresa. La *ratio* della disposizione in commento è rinvenibile nella relazione di accompagnamento alla proposta di direttiva, poi sfociata nella Direttiva 77/388/CEE (cd. "Sesta Direttiva"), presentata dalla Commissione il 29 giugno 1973, in cui si afferma che le cessioni di "beni ammortizzabili" devono essere escluse dal calcolo del prorata di detraibilità IVA "[...] onde evitare che possano falsarne il significato reale nella misura in cui ess[e] non riflettono l'attività professionale del soggetto passivo". Sempre nella citata relazione si afferma che "tali operazioni sono escluse solo se non rientrano nell'attività professionale abituale del soggetto passivo".

L'art. 174, paragrafo 2, lett. (a), della Direttiva IVA è inteso a garantire che la cessione di beni aventi valore elevato ed utilità durevole (*i.e.* i cosiddetti "beni a utilità durevole" o "beni ammortizzabili" nel senso aziendalistico della nozione) non falsi la determinazione del prorata di detraibilità, in quanto tali vendite dovrebbero avere carattere isolato, non ricorrente, e non dovrebbero necessitare – ai fini della loro conclusione – di un significativo impiego delle risorse che l'impresa utilizza per la propria attività tipica.

In tale contesto, giova inoltre sottolineare che il trentanovesimo considerando alla Direttiva IVA afferma che "Il regime delle detrazioni dovrebbe essere armonizzato nella misura in cui ha un'incidenza sul livello reale di percezione e il calcolo del prorata di detrazione deve essere eseguito in modo analogo in tutti gli Stati membri". Per contro, l'art. 19-bis2 del Decreto IVA costituisce norma di recepimento degli artt. 187, 188 e 189 della Direttiva IVA. Tale ultimo articolo, in particolare, afferma che ai fini della applicazione delle norme sulle rettifiche IVA gli Stati membri possono definire in modo autonomo il concetto di beni d'investimento.

La circostanza che la locuzione "beni ammortizzabili" abbia una diversa portata (anche) in seno alla Direttiva IVA trova conferma nella giurisprudenza della CGUE, che nella sentenza del 6 marzo 2008, relativa alla causa C-98/07, *Nordania Finans* ha evidenziato che "risulta chiaramente dalla formulazione di tale disposizione che il diritto così conferito agli Stati membri vale solo per l'applicazione dei nn. 2 e 3 del detto art. 20 [NdR: della Sesta Direttiva. Ora articoli 187 e 188 della Direttiva IVA], che fissa il regime di rettifica delle detrazioni" e che "questo diritto non può essere riconosciuto agli Stati membri per l'applicazione delle regole di calcolo del prorata definite all'art. 19, n. 2, della sesta direttiva [NdR: ora Art. 174 della Direttiva IVA] senza disconoscere la volontà del legislatore comunitario espressa al dodicesimo 'considerando' della detta direttiva" (punti 33 e 34 della sentenza). In particolare, ad avviso della Corte, la potestà degli Stati membri di definire il concetto di "beni d'investimento" ai fini della rettifica della detrazione IVA non può

incidere “sull’interpretazione che occorre dare alla nozione di beni d’investimento esclusi dal calcolo del prorata [...] in quanto tale nozione dev’essere determinata in maniera autonoma ed uniforme nella Comunità” (punto 35 della sentenza).

Sulla scorta di tali principi è confermato il diritto degli Stati membri di definire il concetto di “beni d’investimento” ai fini della rettifica della detrazione, diritto esercitato dal legislatore italiano nella parte in cui si riferisce alle norme del TUIR all’art. 19-bis2 del Decreto IVA. Tuttavia, tali Stati non possono liberamente estendere ai fini del calcolo del prorata la definizione di “beni d’investimento” individuata nell’ambito della disciplina della rettifica. In tale prospettiva, la nozione di “beni d’investimento” ai fini del calcolo del prorata non può essere oggetto di un rimando diretto o indiretto alla disciplina nazionale delle imposte dirette - come sembrerebbe fare l’Agenzia delle entrate con la Risposta ad interpello n. 165 pubblicata il 4 giugno 2020 - senza limitare la portata dei sopracitati orientamenti espressi dalla CGUE. In tal senso è stato correttamente osservato che quando la CGUE censura alcune interpretazioni del diritto comunitario definendo “nozioni autonome di diritto comunitario”, annulla il margine di discrezionalità degli Stati membri. La limitazione della discrezionalità nazionale è volta a garantire l’interpretazione univoca dei precetti comunitari che non devono essere sacrificati in favore delle norme nazionali di recepimento (COMELLI, La natura dell’imposta, TESAURO, a cura di, L’imposta sul valore aggiunto, Torino, 2001, 5). Diversamente, nel caso in cui gli Stati membri avessero la possibilità di introdurre una definizione nazionale di “beni d’investimento” ai fini del prorata, “verrebbe [...] svuotata la volontà del legislatore comunitario” di assicurare il calcolo uniforme del prorata in tutti gli Stati membri (in tal senso CENTORE, Codice IVA nazionale e comunitaria, Milano 2015, 797).

4. Per quanto sino ad ora illustrato, appare dirimente, ai fini dell’analisi condotta, individuare l’esatto perimetro della nozione di “bene d’investimento” ai fini del calcolo del prorata, ai sensi dell’art. 174, comma 2, della Direttiva IVA.

Su tale punto soccorre la già citata sentenza *Nordania Finans*, nella quale la CGUE si è espressa su una fattispecie del tutto analoga a quella oggetto della risposta in commento. *Nordania Finans* era una società danese che esercitava una attività imponibile (leasing di autoveicoli) e una attività esente (prestazione di servizi finanziari). Posto che nell’ambito della propria attività di leasing era usuale la cessione di autovetture, la stessa ha incluso nel calcolo del prorata anche il volume d’affari generato dalla cessione delle stesse. Le autorità fiscali danesi si sono tuttavia espresse nel senso che il volume d’affari generato dalla cessione di autovetture non dovesse essere incluso nel calcolo del prorata, ritenendo che detti beni costituissero “beni d’investimento” ai fini dell’art. 174 della Direttiva IVA. In tale contesto, la CGUE ha affermato che la cessione delle autovetture dovesse essere inclusa nel calcolo del prorata a prescindere dal fatto che tali beni avessero carattere durevole e venissero ammortizzati in più esercizi finanziari, in quanto detti beni erano lo strumento principale attraverso il quale il soggetto passivo esercitava la propria

attività di impresa. La Corte, in merito, ha espressamente rilevato che la nozione di “beni d’investimento” ai fini del prorata “*non può comprendere quelli la cui vendita riveste, per il soggetto passivo interessato, il carattere di un’attività economica usuale. [...] Poiché questa vendita rientra nelle attività usuali e soggette ad imposta del soggetto passivo, il relativo fatturato dev’essere preso in considerazione nel calcolo del prorata di detrazione affinché questo rifletta nel migliore dei modi la parte di utilizzo, per queste attività, dei beni e dei servizi destinati ad un uso misto, salvo disconoscere l’obiettivo di neutralità del sistema comune dell’IVA. Pertanto, se, come nella causa principale, la vendita, alla scadenza dei contratti di leasing, dei veicoli che costituiscono oggetto di tali contratti presenta il carattere di un’attività corrente per il soggetto passivo interessato che vi procede in maniera professionale e sistematica, sarebbe incompatibile con tale obiettivo di neutralità il fatto che tale soggetto passivo non sia effettivamente esonerato dalla parte dell’IVA che grava sulle spese generali che sono servite alla realizzazione di tale vendita, e quindi all’esercizio dell’attività economica usuale soggetta ad imposta*” (punti 25 e 26 della sentenza). In tal senso, appare dirimente quanto asserito dall’Avvocato Generale Yves Bot nel paragrafo 68 delle conclusioni alla sentenza nella parte in cui viene affermato che i “beni d’investimento” di cui all’art. 174 della Direttiva IVA sono quelli la cui vendita “... *ha carattere eccezionale, o quanto meno non è abituale e, di conseguenza, non richiede che i beni e servizi a uso misto vengano utilizzati in misura proporzionale al fatturato da essa prodotto. L’inclusione di tale fatturato nel calcolo del prorata di detrazione falserebbe quindi il risultato, nel senso che quest’ultimo non rifletterebbe più la rispettiva parte di impiego dei beni e servizi adibiti a un uso misto per le attività imponibili e le attività esenti.*”

5. Si tratta ora di determinare se le conclusioni raggiunte dalla Agenzia delle Entrate nella risposta ad interpello n. 165 del 2020 siano compatibili con i principi tracciati dalla CGUE nella sentenza *Nordania Finans*. A parere di chi scrive, la fattispecie sottoposta all’Agenzia delle Entrate nell’istanza di interpello non si discosta significativamente da quella analizzata dalla CGUE nella richiamata sentenza, posto che gli elicotteri ceduti dalla società erano utilizzati abitualmente dalla società di navigazione aerea e la loro cessione non assumeva carattere di eccezionalità rispetto alla normale attività della società istante. L’esclusione del volume d’affari generato dalla cessione degli elicotteri non trova quindi adeguata giustificazione a prescindere dal fatto che detti beni, sotto il profilo bilancistico, fossero classificati come beni strumentali ammortizzabili. In tale contesto, appare altresì irrilevante il codice ATECO dichiarato.

Ovviamente, la conclusione sarebbe stata diversa con riferimento alla cessione di altri beni aventi caratteristiche di durevolezza, come ad esempio un *hangar*, ove tale cessione assumesse carattere di eccezionalità.

Si osserva conclusivamente che la lettura della norma fornita dall’Agenzia delle Entrate potrebbe condurre ad effetti distorsivi a favore del contribuente. Si pensi al caso di una società che eserciti la medesima attività della società istante che ceda

un'area destinata a parcheggio qualificabile come "area edificabile". Il corrispettivo della cessione di tale bene, seguendo l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate, non dovrebbe essere escluso dal calcolo del prorata, in quanto il bene non sarebbe qualificabile come bene strumentale ammortizzabile ai fini delle imposte sui redditi a prescindere dalla natura eccezionale di tale operazione. Posto che in tale caso la cessione sarebbe soggetta ad un regime di imponibilità IVA, una operazione di tale tipo potrebbe avere effetti incrementativi impropri ai fini del calcolo del prorata di detrazione.

Ove poi l'elemento dirimente venisse specificamente individuato nella mera ammortizzabilità dei beni ai fini delle imposte sui redditi, i casi di effetti distorsivi rinvenuti da detta interpretazione si moltiplicherebbero: si pensi al caso di un soggetto *IAS adopter* che ceda un bene, quale un marchio, una licenza o un brevetto, non ammortizzabile in quanto soggetto ad *impairment test*. Tali beni, infatti, non sono ammortizzabili ai fini delle imposte dirette ma possono senza dubbio qualificarsi come "beni di investimento" ai sensi della Direttiva IVA.

In conclusione, si ritiene che le conclusioni raggiunte dall'Agenzia delle Entrate si discostino dall'interpretazione della disposizione fornita dalla CGUE e che le stesse possano generare illegittimi effetti distorsivi, anche a favore dei contribuenti.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

CENTORE, Codice IVA nazionale e comunitaria, Milano, 2015

COMELLI, La natura dell'imposta, in TESAURO (a cura di), L'imposta sul valore aggiunto, Torino, 2001

CONTRINO-CAVALLO, European Union/Italy - Incidental Transactions Excluded from the VAT Pro Rata Calculation: The ECJ and the Italian Supreme Court Interpretations, in International VAT Monitor, 2020

LEISTENTRITT, Auslegung des Begriffs "Investitionsgüter" im Sinne des Art. 19 Abs. 2 der 6. MwSt-RL (nunmehr Art. 174 Abs. 2 lit. a MwSt-System-RL), in European Law Reporter, 2008

PAPIS, The Principle of Neutrality in EU VAT, in Brokelind (a cura di), Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law, Amsterdam, 2014

SWINKELS, Some aspects of input tax deduction under the pro rata of the EU VAT System, in International VAT Monitor, 2008

VAN DOESUM-VAN NORDEN, The right to deduct under EU VAT, in International VAT Monitor, 2011