

## IVA

---

### ***La rettifica della detrazione dell'Iva per gli enti pubblici***

di **Marco Peirola**

La Corte di giustizia, con la sentenza resa nella **causa C-140/17 del 25.07.2018**, ha affermato che l'ente di diritto di pubblico può operare la **rettifica della detrazione "a proprio favore"** se, in caso di cambio di destinazione del bene d'investimento, che da un'attività non soggetta sia utilizzato nell'ambito di un'attività che consente l'esercizio della detrazione, risulta che l'**acquisto** sia stato **effettuato in qualità di soggetto Iva**.

La pronuncia ha per oggetto le condizioni richieste per rettificare *"in melius"* la detrazione dell'Iva nel caso specifico in cui il bene sia stato **inizialmente destinato ad un'attività non soggetta ad imposta**, essendo nella fattispecie utilizzato per svolgere **funzioni che incombono sull'ente in quanto pubblica autorità**, ex [articolo 13, par. 1, della Direttiva n. 2006/112/CE](#).

Il *"driver"* è rappresentato dalla **"qualità"** con la quale l'ente ha agito in sede di acquisto, vale a dire in veste di soggetto Iva o di pubblica autorità, cioè di *"privato"*.

Di fondamentale importanza sono le indicazioni offerte dalla Corte nei punti 32-37 della sentenza, secondo cui: *"Il sistema di **rettifica delle detrazioni** costituisce un elemento essenziale del sistema introdotto dalla direttiva 2006/112, in quanto è inteso a garantire l'esattezza delle detrazioni e quindi la neutralità dell'imposizione fiscale (...)*.

*Il diritto alla detrazione dell'Iva è tuttavia subordinato al rispetto di **requisiti** o di **condizioni** tanto sostanziali quanto di natura formale (...).*

*Infatti, per quanto riguarda i requisiti o le condizioni sostanziali, secondo costante giurisprudenza della Corte risulta dall'articolo 168 della direttiva 2006/112 che **solo chi è soggetto passivo** e agisce in quanto tale allorché acquista un bene ha diritto a detrarre e può detrarre l'Iva dovuta o assolta relativamente a tale bene se lo utilizza ai fini delle proprie operazioni imponibili (...).*

*Conformemente agli articoli 63 e 167 della direttiva 2006/112, **il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta detraibile diventa esigibile**, ossia **all'atto della cessione del bene** (...).*

*Tali principi si applicano anche nel caso in cui il soggetto interessato sia un ente di diritto pubblico che rivendica il **diritto di rettifica delle detrazioni dell'Iva** ai sensi dell'articolo 184 e seguenti della direttiva 2006/112 (...).*

*Ne deriva che, quando un ente pubblico quale, nel caso di specie, il Comune, **al momento dell'acquisto** di un bene d'investimento, **agisce in quanto pubblica autorità**, ai sensi dell'articolo 13,*

*paragrafo 1, della direttiva 2006/112, e, di conseguenza, non in qualità di soggetto passivo, **non gode, in linea di principio, di alcun diritto alla rettifica delle detrazioni** relativamente a tale bene, **anche qualora, successivamente, quest'ultimo sia adibito ad un'attività imponibile (...)**”.*

In sintesi, siccome il sistema della rettifica della detrazione è volto ad assicurare l'esattezza della detrazione, anche ai fini della rettifica devono ricorrere i requisiti, di sostanza e di forma, richiesti per l'esercizio della detrazione, cosicché la rettifica della detrazione presuppone che l'operatore, **al momento dell'acquisto**, abbia agito in veste di soggetto passivo Iva, come già costantemente prefigurato dalla Corte a riguardo della detrazione delle spese cd. “prodromiche” all'attività d'impresa (si veda, per esempio, causa C-126/14).

Il periodo, quinquennale o decennale, di “osservazione fiscale” assume, quindi, un **connotato (anche) soggettivo**, non essendo sufficiente il mero dato oggettivo, vale a dire il cambio di destinazione intervenuto nel periodo di “sorveglianza”, se – all'origine, cioè all'atto dell'acquisto – il bene non avrebbe dato diritto alla detrazione.

Nel caso di specie, in cui l'ente pubblico ha inizialmente utilizzato l'immobile in quanto pubblica autorità, la rettifica della detrazione *ex post* deve considerarsi ammessa, in dipendenza del mutato impiego del bene, **a condizione che sia accertata la richiamata “qualità” ex ante, al tempo dell'acquisto**.

Come sottolineato dai giudici dell'Unione, “*la **verifica**, in ogni caso di specie, che tale condizione sia soddisfatta deve essere effettuata sulla base di un'ampia accezione della nozione di acquisto «in qualità di soggetto passivo»*” (punto 54), fermo restando che nell'indagine in esame assumono preminente rilevanza la **natura del bene considerato**, il **periodo temporale** intercorso tra l'acquisto e l'utilizzo nell'ambito dell'attività soggetta a Iva ed anche il fatto che, “*ben prima della fornitura e dell'acquisto del bene immobile di cui trattasi nel procedimento principale, il Comune fosse già registrato come **soggetto passivo ai fini dell'Iva***” (punto 50).

Il diritto alla rettifica della detrazione “a favore” prescinde, invece, dalla circostanza che sia difficile, se non impossibile, **ripartire in modo oggettivamente il costo di acquisto del bene** in funzione delle attività svolte a valle, soggette e non soggette a Iva.

Nella sentenza si osserva, infatti, che: “*Tale ripartizione è specificamente disciplinata dalle norme relative al **prorata di detrazione** di cui agli articoli da 173 a 175 della direttiva 2006/112. Il calcolo di un prorata di detrazione per determinare l'importo dell'Iva detraibile, in linea di principio, è riservato unicamente ai beni e ai servizi utilizzati da un **soggetto passivo** per effettuare nel contempo operazioni economiche che danno diritto a detrazione e operazioni economiche che non conferiscono diritto a detrazione (...)*”.

*Inoltre, la determinazione dei metodi e dei **criteri di ripartizione** degli importi dell'Iva pagata a monte tra attività economiche e attività non economiche rientra nel **potere discrezionale degli Stati membri**, i quali, nell'esercizio di tale potere, devono tener conto dello scopo e dell'impianto sistematico di tale direttiva e, a tale titolo, prevedere un metodo di calcolo che rifletta*

oggettivamente la **quota di imputazione reale delle spese a monte a ciascuna di queste due attività (...)**”.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:

