

Giurisprudenza

## Ente pubblico e detrazione dell'Iva: maglie larghe della Corte europea

25 Luglio 2018

Può essere recuperata l'imposta versata per l'acquisto della "Casa della cultura" data in locazione non gratuita, a differenza di quanto previsto al momento della compravendita



La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sulla possibilità di usufruire della detrazione dell'Iva, da parte di un ente pubblico, nell'ipotesi in cui, al momento dell'acquisto, il soggetto passivo non abbia immediatamente destinato il bene o servizio anche a una attività imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

### Il procedimento principale

La controversia vede protagonista un Comune polacco, che aveva effettuato investimenti per la realizzazione di una struttura culturale.

Inizialmente il bene non era destinato a un'attività economica, ma a essere concesso a titolo gratuito per finalità di pubblica utilità e, per tale motivo, l'amministrazione locale non aveva usufruito della detrazione Iva.

Dopo quattro anni dall'investimento, essendo intervenuta una modifica sulla destinazione d'uso dell'immobile, il Comune ha espressamente dichiarato l'intenzione di voler emettere fatture comprensive di Iva per l'attività di locazione a terzi della struttura culturale.

Da questo momento, con la destinazione del bene anche alla realizzazione di operazioni imponibili ai fini Iva, il Comune esercitava il proprio diritto alla detrazione pro-quota dell'imposta assolta a monte mediante rettifica della dichiarazione Iva ripartita su più esercizi.

A seguito di un interpello da parte del Comune, che chiedeva la possibilità di rettificare le dichiarazioni Iva per il recupero dell'imposta assolta a monte, l'Amministrazione finanziaria polacca disconosceva il diritto alla detrazione perché l'acquisto del bene non era avvenuto nell'ambito di un'attività economica. L'ente, pertanto, non avrebbe agito in qualità di soggetto passivo nonostante il successivo utilizzo del bene per un'attività economica.

Il Comune proponeva ricorso avverso la decisione dell'Amministrazione finanziaria, accolto dal giudice di primo grado secondo cui, l'iniziale utilizzo di un bene per finalità non soggette a Iva, non priverebbe il soggetto passivo del proprio diritto alla detrazione, anche in un periodo d'imposta successivo all'acquisto, nell'ipotesi di variazioni della destinazione dei beni comportanti un loro utilizzo per operazioni imponibili.

La controversia è giunta dinanzi alla Corte di cassazione polacca, che ha deciso di sospendere il giudizio e di richiedere alla Corte di giustizia se un ente pubblico, nel caso di specie un Comune, abbia diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto pagata a monte, relativa a spese per investimenti, nel caso in cui i beni acquistati siano inizialmente destinati a un settore non assoggettato a Iva e poi, a seguito di una modifica della destinazione d'uso, utilizzati anche per operazioni imponibili.

La Corte suprema ha richiesto, inoltre, di sapere se costituiscono questioni dirimenti, da un lato, il fatto che l'ente non avesse esplicitamente manifestato, al momento dell'acquisto, la volontà di destinare in futuro l'immobile a operazioni imponibili e, dall'altro, che la struttura sia stata utilizzata per entrambi gli scopi.

### **Sulle questioni pregiudiziali**

Al fine di risolvere la questione, la Corte di giustizia ha ribadito che il principio di neutralità costituisce parte integrante del sistema comune dell'Iva.

In linea generale, per consentire il corretto funzionamento del meccanismo dell'imposta, non possono essere soggetti a limitazioni né il diritto alla detrazione, sancito dagli articoli 167 e seguenti della direttiva 2006/112, né il diritto alla rettifica delle detrazioni previsto dall'articolo 187 della stessa direttiva, che disciplina il caso di un bene d'investimento, il cui uso non dà diritto a detrazione, destinato, successivamente, a un uso che vi dà diritto.

Tuttavia, in merito alla questione della detrazione, che va esercitata *"immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte"*, gli eurogiudici precisano che l'esercizio del relativo diritto è subordinato al rispetto di requisiti e condizioni sostanziali e formali.

Quanto ai requisiti sostanziali, *“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”*. Inoltre, il diritto alla detrazione sorge nel momento della cessione del bene in quanto solo allora l’imposta detraibile diventa esigibile.

I summenzionati requisiti valgono anche nel caso in cui il soggetto passivo sia un ente pubblico, che rivendica il diritto di rettifica delle detrazioni dell’Iva ai sensi dell’articolo 184 e seguenti della direttiva 2006/112.

In linea di principio, se al momento dell’acquisto di un bene d’investimento l’ente non agisce in qualità di soggetto passivo, non gode di alcun diritto alla rettifica delle detrazioni relativamente a tale bene anche nell’ipotesi in cui il cespite acquistato sia successivamente destinato ad un’attività economica imponibile.

Spetta al giudice del rinvio stabilire se, al momento dell’operazione, l’acquirente operava in qualità di soggetto passivo Iva, sulla base dei dati in proprio possesso, tra cui le informazioni circa *“la natura dei beni considerati e il periodo di tempo intercorso tra l’acquisto dei beni e il loro impiego ai fini delle attività economiche del soggetto passivo”*.

Tale verifica è destinata a stabilire, pertanto, se l’acquirente abbia compravenduto o fabbricato i beni d’investimento con l’intenzione di esercitare un’attività economica, che deve essere confermata da *“elementi oggettivi”* e, quindi, abbia agito nella sostanza in quanto soggetto passivo ai sensi dell’articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112.

Nel caso in esame i giudici della Corte hanno dedotto che il Comune non avesse agito in qualità di pubblica autorità, ma avesse acquistato i beni d’investimento al pari di un privato, che intende far costruire un immobile e, quindi, in qualità di soggetto passivo Iva.

A nulla rileva l’assenza di una esplicita manifestazione, da parte dell’ente al momento dell’acquisto, di voler concedere il bene in locazione a fini commerciali perché essa può risultare anche in modo implicito.

Ammettere, peraltro, che l’unica intenzione espressa dal Comune fosse quella di destinare la struttura a uso pubblico come casa della cultura, *“non escludeva di per sé un utilizzo di detto bene, almeno in parte, a fini economici, ad esempio nell’ambito di un’operazione di locazione”*.

Risulta parimenti irrilevante, ai fini dell’esame delle questioni pregiudiziali, il fatto che, al momento dell’acquisto, i beni siano stati utilizzati per effettuare operazioni sia imponibili sia non imponibili in quanto è difficile *“ripartire oggettivamente le spese d’investimento concrete tra operazioni imponibili e operazioni non imponibili”*.

## **La decisione della Corte**

Alla luce dei principi summenzionati, la Corte di giustizia europea ha dichiarato che:

*“Gli articoli 167, 168 e 184 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d’imposta sul valore aggiunto, nonché il principio di neutralità dell’imposta sul valore aggiunto (Iva) devono essere interpretati nel senso che non ostano a che un ente di diritto pubblico abbia diritto alla rettifica delle detrazioni dell’Iva assolta in relazione a un bene d’investimento immobiliare in una fattispecie, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, in cui, al momento dell’acquisto di tale bene, da un lato, quest’ultimo, per sua natura, poteva essere utilizzato sia per attività imponibili sia per quelle non imponibili, ma è stato utilizzato, in un primo tempo, per attività non imponibili e, dall’altro, tale ente pubblico non aveva espressamente dichiarato di avere l’intenzione di destinare il suddetto bene a un’attività imponibile, ma non aveva neppure escluso un utilizzo a tal fine, purché risulti dall’esame di tutte le circostanze di fatto, esame che spetta al giudice nazionale effettuare, che è soddisfatta la condizione prevista dall’articolo 168 della direttiva 2006/112, in base alla quale il soggetto passivo deve aver agito in qualità di soggetto passivo nel momento in cui ha effettuato detto acquisto”.*

## **Data della sentenza**

25 luglio 2018

## **Numero della causa**

C-140/17

## **Nome delle parti**

*Szef Krajowej Administracji Skarbowej*

contro

*Gmina Ryjewo*

di

**Emiliano Marvulli**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/ente-pubblico-e-detrazione-delliva-maglie-larghe-della-corte>