

06901

06901

06901

06901

Le rettifiche della detrazione Iva

L'analisi del meccanismo secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia Ue

DI FRANCO RICCA

1. La funzione del meccanismo

Il principio del sistema comune dell'Iva, enunciato all'articolo 1 della direttiva 2006/112/Ce (direttiva Iva), consiste nell'applicare ai beni e ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al loro prezzo, quale che sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione finale. A ciascuna operazione, l'imposta, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota stabilita dalla legge, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo.

In attuazione di questo principio, il sistema delle detrazioni è congegnato in maniera tale che solo i soggetti passivi sono autorizzati a detrarre, dall'Iva di cui sono debitori, quella dovuta o assolta sui beni e servizi acquistati. Il sistema permette quindi di esonerare interamente l'imprenditore dall'Iva dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche, in modo da garantire la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per dette atti-

vi, indipendentemente dallo scopo o dai risultati, purché siano di per sé soggette all'Iva (sentenza 14 febbraio 1985, C-268/83).

Il diritto a detrazione costituisce pertanto parte integrante del meccanismo dell'Iva e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni; tale diritto si esercita immediatamente per tutta l'Iva che ha gravato sulle operazioni effettuate a monte.

Il soggetto passivo è autorizzato a detrarre l'Iva dovuta o versata per i beni o servizi acquistati quando, agendo in tale veste al momento dell'acquisto di detti beni o servizi, li utilizzi ai fini delle proprie operazioni imponibili. L'inerenza necessaria per la sussistenza del diritto a detrazione richiede, dunque, un nesso immediato e diretto tra una specifica operazione "a monte" e una o più operazioni "a valle" che conferiscono tale diritto. Tenuto conto della diversità delle operazioni, sarebbe impossibile fornire una risposta più adeguata in ordine al modo di determinare in tutti i casi il collegamento che deve sussistere tra le operazioni a monte e quelle effettuate a valle affinché l'Iva assolta sia detrai-

bile. Spetta quindi ai giudici nazionali applicare il criterio del “nesso immediato e diretto” ai fatti oggetto di ciascun giudizio di cui essi siano investiti, prendendo in considerazione tutte le circostanze (sentenze 8 giugno 2000, C-98/98 e 3 marzo 2005, C-32/03).

Il diritto a detrazione è altresì ammesso anche quando non possa essere ricostruito un nesso immediato e diretto tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle, quando i costi fanno parte delle spese generali del soggetto passivo e, come tali, sono elementi costitutivi del prezzo dei prodotti o dei servizi che egli fornisce. Costi di tal genere presentano, infatti, un nesso immediato e diretto con il complesso dell'attività economica del soggetto passivo (sentenza 8 giugno 2000 cit.).

Dal principio generale, nonché dal criterio secondo il quale, per conferire il diritto a detrazione, i beni o servizi acquistati devono presentare un nesso immediato e diretto con le operazioni a valle che conferiscono il diritto a detrazione, discende che il diritto a detrarre l'Iva sui beni o servizi acquistati presuppone che le spese a essi relative debbano aver fatto parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni a valle che conferiscono il diritto a detrazione. Le dette spese devono pertanto far parte dei costi delle operazioni a valle che conferiscono il diritto a detrazione (sentenza 27 settembre 2001, C-16/00).

Nel descritto contesto, il meccanismo della rettifica delle detrazioni dell'Iva, già previsto e regolato dall'art. 20 della direttiva n. 77/388/Cee del 17 maggio 1977 (sesta direttiva), ora dagli articoli da 184 a 192 della direttiva Iva, mira a correggere le incongruenze che possono determinarsi, in relazione al requisito sostanziale dell'inerenza, a causa della divergenza temporale tra il momento in cui il diritto alla detrazione è esercitato e il successivo impiego dei beni e servizi. Tale meccanismo rappresenta quindi il completamento della disciplina delle detrazioni: in questa prospettiva, l'articolo 184 della direttiva stabilisce infatti l'ampissimo principio secondo cui “la detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto”.

Profili soggettivi

Va evidenziato che l'obbligo di procedere alla rettifica della detrazione ricorre anche se, nel momento in cui si realizzano i sottostanti presupposti, l'interessato non possiede più la qualifica di soggetto passivo dell'imposta; come chiarito dalla Corte al punto 14 della sentenza 15 ottobre 2020, C-335/19, infatti, “il quantum dell'Iva detraibile deve poter essere rettificato da chiunque non possieda più lo status di soggetto passivo, pur possedendolo al momento in cui è sorto il diritto a detrazione. Pertanto, l'obbligo del debitore di ridurre l'importo dell'Iva detraibile non dipende dal mantenimento della sua qualità di soggetto passivo.” Ovviamente

tale questione non sorge nell'ipotesi in cui il presupposto della rettifica sia costituito proprio dal venir meno dello status di soggetto passivo per effetto della cessazione dell'attività economica.

L'obbligo della rettifica non può però essere imposto a un soggetto passivo diverso da quello che aveva, a suo tempo, esercitato la detrazione, neppure nel caso in cui tale soggetto sia comunque coinvolto nell'operazione da cui scaturisce il presupposto della rettifica. Lo ha chiarito la Corte nella sentenza 10 ottobre 2013, C-622/11, in relazione a una controversia scaturita da una serie di operazioni immobiliari. In sintesi, l'impresa Alfa aveva acquistato un immobile dall'impresa Beta in regime di imponibilità Iva per opzione (a differenza della normativa italiana, quella olandese subordina tale opzione all'accordo delle parti e impone talune condizioni, fra cui l'utilizzazione del bene, da parte dell'acquirente, per l'effettuazione di operazioni con diritto alla detrazione). Anche l'impresa venditrice Beta, a suo tempo, aveva acquistato l'immobile in regime di imponibilità per opzione, detraendo l'imposta pagata al fornitore. Senonché l'impresa Alfa, anziché utilizzare l'immobile in un'attività imponibile, prima lo concedeva in locazione e poi lo vendeva, in esenzione dall'Iva. Considerato che il mancato rispetto delle condizioni per l'opzione nella vendita tra Beta e Alfa comportava la riqualificazione della cessione come esente, l'amministrazione fiscale olandese notificava alla società acquirente, conformemente alla legge nazionale, una pretesa Iva a titolo di rettifica della detrazione dell'imposta esercitata dal venditore Beta. Nella controversia che ne è scaturita, il giudice nazionale dubitando se la direttiva Iva consenta che il recupero degli importi dovuti a seguito della rettifica di una detrazione dell'Iva sia effettuato presso un soggetto passivo diverso da quello che ha esercitato la detrazione, decideva di rivolgersi alla Corte di giustizia, che nella sentenza in esame ha osservato anzitutto che la direttiva non contiene indicazioni esplicite circa il soggetto debitore dell'imposta derivante da una rettifica della detrazione. Ciò non significa che gli stati membri siano liberi di decidere: l'individuazione del debitore dell'imposta a seguito della rettifica della detrazione, infatti, non costituisce una “modalità”, ma una regola di fondo del sistema. Il principio secondo cui la detrazione inizialmente operata deve essere rettificata se superiore o inferiore a quella cui il soggetto d'imposta aveva diritto implica che gli importi dovuti a titolo di rettifica devono essere pagati dallo stesso soggetto che ha fruito della detrazione. Una diversa interpretazione, diretta a far gravare l'onere su un soggetto passivo diverso, sarebbe incompatibile con gli obiettivi del sistema delle detrazioni. Ciò vale anche nel caso in cui la legge preveda un obbligo solidale per il pagamento dell'Iva a carico di soggetti diversi da quello che effettua l'operazione imponibile, in quanto il meccanismo di solidarietà contem-

plato dalla direttiva non consente di imporre obblighi autonomi al responsabile in solido.

06901

06901

Ampiezza dei presupposti

L'articolo 185 della direttiva, al par. 1, precisa che "la rettifica ha luogo, in particolare, quando, successivamente alla dichiarazione dell'Iva, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni, in particolare, in caso di annullamento di acquisti o qualora si siano ottenute riduzioni di prezzo"; queste ultime specificazioni non intendono limitare il principio generale enunciato dall'art. 184, ma semplicemente precisare che costituisce presupposto della rettifica anche il venir meno dell'operazione o la riduzione della sua base imponibile.

Deroghe al principio generale sono previste nel successivo paragrafo 2 dello stesso articolo 185, secondo cui la rettifica non è richiesta:

- 1) in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate
- 2) in caso di distruzione, perdita o furto debitamente provati o giustificati
- 3) in caso di prelievi effettuati per dare regali di scarso valore e campioni di cui all'articolo 16 della direttiva stessa.

Il medesimo paragrafo 2 accorda tuttavia agli stati membri la facoltà di esigere la rettifica in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate e in caso di furto.

L'esigenza di un meccanismo di rettifica delle detrazioni scaturisce, fondamentalmente, dal fatto che, allo scopo di garantire pienamente la neutralità, anche finanziaria, dell'imposta, in via di principio il soggetto passivo ha diritto di detrarre integralmente e immediatamente l'imposta gravante sugli acquisti e importazioni di beni e servizi effettuati per le esigenze della sua attività economica, senza che occorra attendere l'effettivo impiego in operazioni imponibili e assimilate al fine di verificare la sussistenza e la portata del diritto stesso.

Il diritto alla detrazione, pertanto, è esercitato sulla base di una "valutazione prospettica" (così la circolare n. 328/1997) circa il futuro impiego dei beni e servizi acquistati: donde la necessità di considerare e regolare l'ipotesi in cui la previsione sulla quale il soggetto si è basato per stabilire se e in che misura esercitare il diritto non trovi poi corrispondenza con la realtà.

Le disposizioni sulla rettifica, quindi, sono parte integrante del sistema delle detrazioni, delle quali mirano ad aumentare la precisione in funzione dell'obiettivo della neutralità dell'imposta, di modo che le operazioni effettuate nello stadio anteriore continuino a dare luogo al diritto alla detrazione soltanto in quanto servano a fornire prestazioni soggette all'imposta; mediante queste disposizioni viene così assicurato un rapporto stretto e diretto tra il diritto alla detrazione "a monte" e l'utilizzazione dei beni o dei servizi di cui trattasi per opera-

zioni tassate "a valle" (ex multis, sentenza 4 ottobre 2012, C-550/11).

06901

06901

È da osservare che, nonostante questa importante funzione, il meccanismo è stato recepito compiutamente nell'ordinamento italiano soltanto con il dlgs n. 313/1997, che ha introdotto le pertinenti disposizioni inserendo nel dpr 633/72, con effetto dal 1° gennaio 1998, l'articolo 19-bis2; in precedenza, era infatti previsto esclusivamente per i beni ammortizzabili e per l'ipotesi di variazione del prorata di detrazione.

In questa sede non sarà analizzata la declinazione nazionale dei principi e delle regole sulla rettifica della detrazione, ma ci si limiterà a qualche osservazione su aspetti particolarmente critici.

Modifiche legislative

Come osservato dalla Corte nella sentenza del 29 aprile 2004, cause C-487/01 e C-7/02, la direttiva, nell'elencare un determinato numero di ipotesi che danno luogo a rettifica, non menziona specificamente l'ipotesi di una modifica legislativa, ma neppure la esclude. Inoltre, poiché la direttiva consente agli stati membri di esigere la rettifica della detrazione anche in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate e in caso di furto, se ne deduce che l'obbligo può essere imposto anche in circostanze indipendenti dalla volontà del soggetto passivo. Occorre tuttavia che siano rispettati i principi della certezza del diritto e del legittimo affidamento.

Nel caso specifico, la Corte ha ritenuto che la direttiva, interpretata in conformità con i suddetti principi, non osta a che uno stato membro sopprima il diritto di optare per l'imposizione delle locazioni di immobili, da cui derivi la rettifica delle detrazioni. Tuttavia, se la direttiva non lede, di per sé, i richiamati principi, non è escluso che il legislatore nazionale, nel caso specifico, possa violarli allorché, non tenendo conto del legittimo affidamento da tutelare in capo ai soggetti passivi, sopprima il diritto di optare per l'imposizione delle locazioni immobiliari in modo improvviso e imprevedibile, senza che lo scopo da conseguire lo imponga e senza lasciare ai soggetti passivi vincolati da contratti già in corso di esecuzione al momento dell'entrata in vigore della legge il tempo necessario per adattarsi alla nuova situazione legislativa.

In relazione a questa pronuncia, va ricordato che, proprio al fine di tutelare il legittimo affidamento dei contribuenti, in occasione della profonda revisione del trattamento delle operazioni immobiliari operata dal dl n. 223/2006, furono previste disposizioni speciali atte a neutralizzare, in via transitoria, l'obbligo della rettifica della detrazione in conseguenza del mutamento del regime delle operazioni attive dall'imponibilità all'esenzione (cfr. articolo 35, comma 9, citato dl). Ancor prima, disposizioni analoghe erano state dettate, in via generale, proprio in occasione dell'introduzione

dell'art. 19-bis2 nel dpr 633/72 (cfr. articolo 11, comma 2, dl n. 313/97).

06901

06901

Ciò detto, si deve tuttavia evidenziare che nella sentenza 3 marzo 2005, C-172/03, la Corte ha qualificato come aiuto di stato non conforme al diritto comunitario la norma austriaca che, in occasione del passaggio delle prestazioni mediche dal regime di imponibilità a quello di esenzione, aveva esonerato i contribuenti dall'obbligo della rettifica della detrazione.

Effetti della rettifica

Le disposizioni in esame, essendo dirette ad allineare la misura della detrazione inizialmente operata a quella – superiore o inferiore – spettante in base all'effettivo impiego dei beni e servizi, determinano la portata di un diritto che deve sussistere nel momento in cui i beni e servizi sono stati acquistati; esse, pertanto, non possono avere l'effetto di far sorgere un diritto che non esisteva nel momento al quale, secondo la legge, occorre rapportarsi per verificarne la sussistenza, ossia nel momento in cui l'imposta è divenuta esigibile, cioè nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi (art. 63 direttiva) oppure l'importazione (art. 70 direttiva). Ne discende che, poiché il diritto alla detrazione, ai sensi dell'art. 167 della direttiva, sorge nel momento in cui l'imposta diventa esigibile, solo la veste nella quale l'acquirente opera in tale momento può far nascere il diritto; dato che le disposizioni sulla rettifica si limitano a fissare il metodo di calcolo per modificare la detrazione iniziale, esse non possono far nascere il diritto alla detrazione, né possono trasformare l'imposta versata da un soggetto passivo in relazioni a sue operazioni non imponibili in imposta detraibile (sentenza 11 luglio 1991, C-97/90).

Di conseguenza, l'imposta che ha gravato un bene acquistato da una persona in veste di privato consumatore non può formare oggetto di rettifica, perché nel momento in cui si è resa esigibile non è sorto alcun diritto di detrazione, in quanto non sussisteva il requisito della soggettività passiva dell'acquirente, a nulla rilevando che il bene sia stato poi utilizzato in un'attività economica.

Analogamente, il meccanismo della rettifica non può fare "rivivere" il diritto alla detrazione colpito da decadenza secondo la normativa nazionale, come si evince dalla sentenza 7 luglio 2022, C-194/21. Il caso riguardava una società che nel 2006 aveva acquistato alcune aree a scopo edificatorio, senza detrarre l'Iva pagata al fornitore; nel 2013, non essendosi realizzato il progetto, essa decideva di vendere le aree, addebitando sulle fatture l'imposta, che però non versava all'erario. L'amministrazione olandese notificava quindi l'accertamento, che la società impugnava chiedendo di compensare l'Iva non versata con quella a suo tempo non detratta. Il ricorso veniva accolto dal giudice d'appello, secondo cui l'impresa, al momento della

cessione delle aree, poteva recuperare l'imposta inizialmente non detratta applicando il meccanismo della rettifica della detrazione di cui agli artt. 184 e 185 della direttiva, rappresentando l'operazione di cessione la prima utilizzazione delle aree. Il giudice nazionale, nutrendo dubbi sulla soluzione da adottare, decideva di rivolgersi alla Corte di giustizia per sapere se le predette disposizioni, come sostenuto dall'amministrazione, impediscano al soggetto passivo che abbia omesso di esercitare, prima della scadenza del termine di decadenza previsto dal diritto nazionale, il diritto alla detrazione dell'Iva relativa all'acquisto di un bene o di un servizio, di procedere successivamente, in occasione del primo utilizzo a fini di operazioni imponibili di tale bene o servizio, a titolo di rettifica, anche qualora non siano stati constatati abusi, evasione o perdite di gettito.

Nella sentenza, la Corte ricorda che, secondo la direttiva, il diritto a detrazione va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte, fatta salva la possibilità dello stato membro di autorizzare a operare anche successivamente la detrazione; in proposito, la normativa olandese non contempla la possibilità di esercitare il diritto a detrazione dopo il decorso del termine di decadenza, salvo un caso particolare che però non ricorre nella fattispecie. Posto che, come già chiarito in precedenza, la possibilità di detrarre l'Iva senza alcuna limitazione temporale contrasterebbe col principio della certezza del diritto, sicché è legittima la normativa nazionale che sanziona il contribuente non diligente con la perdita del diritto non esercitato nei termini, la Corte chiarisce che il meccanismo della rettifica non è applicabile quando il soggetto ha omesso di esercitare il diritto al momento dell'acquisto e lo ha perso a causa della scadenza di un termine di decadenza, indipendentemente dal fatto "che il primo utilizzo di detto bene differisca o meno da quello previsto al momento del suo acquisto". La conclusione non è rimessa in discussione dal principio di neutralità, che non è una norma di diritto primario ma un principio interpretativo da applicare insieme ad altri principi, tra cui quello della certezza del diritto.

Momento di utilizzazione del bene o del servizio

Se l'acquisto è stato effettuato in veste di soggetto passivo, il meccanismo della rettifica si rende operante anche nel caso in cui il bene non sia stato immediatamente destinato all'attività economica. In tal senso la sentenza 25 luglio 2018, C-140/17, nella quale la Corte si è occupata delle questioni pregiudiziali sollevate dai giudici polacchi nell'ambito di una controversia tra l'amministrazione finanziaria e un comune registrato come soggetto passivo dal 2005, il quale negli anni 2009 e 2010 aveva fatto costruire una casa della cultura, affidandone gratuitamente la gestione a un'associazione. Nel 2014 il comune decideva di assumere in pro-

prio la gestione dell'immobile, concedendolo in locazione in regime di imponibilità. In conseguenza di tale operazione imponibile, il comune aveva ritenuto di essere legittimato ad applicare le disposizioni sulla rettifica della detrazione, al fine di recuperare l'imposta non detratta. L'amministrazione finanziaria aveva tuttavia obiettato che, non avendo acquistato l'immobile per svolgere un'attività commerciale e non avendo manifestato l'intenzione di utilizzarlo successivamente per scopi commerciali, il comune non poteva applicare il meccanismo delle detrazioni in quanto non aveva effettuato l'acquisto in qualità di soggetto passivo.

alle operazioni esenti di cui all'art. 36-bis per un altro settore, aveva chiesto chiarimenti in merito all'eventuale obbligo di rettificare l'imposta che una società, anteriormente all'adesione al gruppo, aveva detratto sull'acquisto di prestazioni di servizi che sono state poi destinate al settore del gruppo totalmente esente. L'agenzia ha preliminarmente osservato che nella fattispecie, non essendosi in presenza di una variazione del prorata, bensì di un passaggio da totale detraibilità a totale indetraibilità, non si verifica il presupposto della rettifica della detrazione per variazione della percentuale di detrazione ai sensi del comma 4 dell'art. 19-bis2 (che riguarda solo i beni ammortizzabili), ma quello di cui al comma 3, collegato al mutamento di regime fiscale. Detto ciò, poiché l'obbligo della rettifica sussiste per i servizi non ancora utilizzati all'atto del mutamento di regime, nella fattispecie, secondo l'agenzia, l'obbligo non sussiste per l'Iva detratta a suo tempo dalla società in relazione a un contratto di servizi di durata pari o superiore a due anni, nonché in relazione a un contratto di servizi di durata di dodici mesi, l'esecuzione dei quali è ancora in corso all'atto del mutamento del regime, essendosi già realizzata precedentemente la parziale utilizzazione dei servizi. L'obbligo sussiste, invece, per l'Iva detratta dalla società in relazione a un contratto di servizi non ancora erogati, che saranno quindi utilizzati dal gruppo nell'ambito del settore totalmente esente. Differente la posizione espressa nella circolare 13/2008, secondo cui, in sede di passaggio dal regime ordinario di detrazione al regime di franchigia Iva, in relazione a un contratto di locazione finanziaria, espressamente qualificato dalla legge e dalla stessa circolare come prestazione di servizi, "occorrerà effettuare le apposite rettifiche dell'imposta detratta relativa al canone corrisposto anticipatamente e maxicanone iniziale."

Nella sentenza, la Corte osserva che stabilire in quale veste abbia agito l'acquirente è una questione di fatto, che deve essere risolta dal giudice nazionale sulla base dell'insieme degli elementi del caso concreto, tra cui la natura del bene e il periodo di tempo intercorso tra l'acquisto e l'impiego ai fini delle attività economiche, al fine di verificare se il soggetto abbia acquistato o fabbricato i beni d'investimento di cui trattasi con l'intenzione, confermata da elementi oggettivi, di esercitare un'attività economica. Nella fattispecie, il comune ha espresso l'intenzione di utilizzare il bene per fini d'impresa solo a distanza di tempo dall'acquisto; tuttavia, l'assenza di una manifestazione di volontà esplicita non esclude che una tale intenzione possa risultare implicita. L'iniziale destinazione dell'immobile, inoltre, non era tale da escludere che potesse esservi un utilizzo del bene, almeno parziale, anche per fini economici da parte del comune, che peraltro era già iscritto tra i soggetti passivi Iva. La Corte ha quindi concluso che la direttiva e il principio di neutralità non precludono, nelle suddette circostanze, il diritto alla rettifica della detrazione, purché risulti soddisfatta la condizione dell'art. 168 della direttiva, in base alla quale il soggetto passivo deve aver agito in tale veste nel momento in cui ha effettuato detto acquisto.

2. Prima utilizzazione dei beni e dei servizi

Beni d'investimento

Secondo la disciplina nazionale, ai fini della rettifica della detrazione relativa all'acquisto di beni non ammortizzabili e di servizi "si tiene conto esclusivamente della prima utilizzazione dei beni e dei servizi" (comma 1 dell'art. 19-bis2 del dpr 633/72). Di conseguenza, nella risposta a interpello n. 612/2020 l'agenzia delle entrate ha dichiarato che l'Iva detratta per l'acquisto di prestazioni di servizi di lunga durata non deve essere rettificata se il servizio è già stato utilizzato, anche solo in parte. È il caso, per esempio, di un contratto pluriennale, la cui esecuzione sia iniziata e il relativo corrispettivo sia stato fatturato prima del verificarsi dell'evento che comporta l'esecuzione delle rettifiche. La questione era stata sollevata da un gruppo Iva che, essendosi avvalso della facoltà di separare alcune attività ai sensi dell'art. 36 del dpr 633/72, nonché della dispensa dagli adempimenti relativi

Per quanto riguarda i beni ammortizzabili, la normativa nazionale, come interpretata dalla circolare n. 328/1997, stabilisce che la rettifica della detrazione va effettuata per l'intera imposta quando il cambio di destinazione si verifica al loro primo impiego, nonché quando si verificano variazioni, rispetto a tale primo impiego, nei quattro anni successivi (nove per i fabbricati e le aree fabbricabili) a quello della loro entrata in funzione. Premesso che questa conclusione, diversamente da quanto afferma la circolare, non pare ricavabile dal combinato disposto dei commi 1 e 2 dell'art. 19-bis2 del dpr 633/72, in quanto tali disposizioni prendono in considerazione, rispettivamente e autonomamente, i beni non ammortizzabili e i servizi (comma 1) e i beni ammortizzabili (comma 2), ma è invece espressamente contemplata (solo) dal successivo comma 4, che regola però solo la rettifica della detrazione per variazione del prorata, occorre dare atto che la le-

gittimità della “doppia rettifica” ha trovato conferma nella sentenza della Corte 17 settembre 2020, C-791/18. Le questioni, sollevate dai giudici olandesi, miravano a chiarire se gli articoli da 184 a 187 della direttiva dovessero essere interpretati nel senso che ostano alla normativa nazionale che prevede, in relazione all’Iva assolta sui beni d’investimento – soggetta al meccanismo di rettifica su più anni, in ragione di una quota annuale determinata in funzione della durata del periodo – una prima detrazione integrale, in un’unica soluzione, nel corso dell’anno della prima utilizzazione del bene, qualora, al momento di tale prima utilizzazione, risulti che la detrazione operata non corrisponde a quella che il soggetto passivo aveva diritto di operare sulla base dell’effettivo utilizzo di tale bene.

Al riguardo, la Corte osserva innanzitutto che gli articoli 184 e 185 della direttiva enunciano in termini generali le condizioni alle quali l’amministrazione tributaria nazionale deve esigere la rettifica della detrazione, senza tuttavia prevedere in che modo tale rettifica debba essere effettuata, mentre l’art. 186 demanda agli stati membri di definire le condizioni di detta rettifica.

Soltanto per i beni d’investimento gli articoli da 187 a 192 prevedono invece talune modalità di rettifica della detrazione.

Ciò premesso, l’obbligo della rettifica, ai sensi dell’articolo 184, sorge ogni qual volta la detrazione operata è superiore o inferiore a quella spettante; la formulazione generale della disposizione non esclude alcuna possibile ipotesi di detrazione indebita. Ai sensi dell’articolo 185, paragrafo 1, la rettifica deve essere operata, in particolare, quando, successivamente alla dichiarazione dell’Iva, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l’importo di tale detrazione.

Le suddette disposizioni rappresentano il regime generale della rettifica della detrazione, applicabile anche ai beni d’investimento.

Nel caso oggetto della controversia principale, risulta che il soggetto passivo ha fatto costruire un complesso immobiliare composto da sette appartamenti, detraendo l’Iva sui costi di costruzione in ragione della prevista destinazione del complesso a operazioni imponibili. Tuttavia, dopo avere acquisito il complesso, il soggetto passivo ha dato in locazione quattro di tali appartamenti in esenzione dall’Iva. Tale locazione ha comportato un mutamento degli elementi da considerare per determinare l’importo della detrazione operata, che è risultata superiore a quella cui il soggetto aveva diritto in ragione dell’effettivo utilizzo dei beni. Questa situazione, pertanto, rientra tra quelle previste dagli articoli 184 e 185, nelle quali l’amministrazione deve esigere la rettifica della detrazione inizialmente operata.

Tale rettifica rientra nelle modalità di applicazione di cui ai predetti articoli, e non in quelle previste dall’articolo 187 per i beni d’investimento. Que-

st’ultima disposizione prevede, per detti beni, un periodo di rettifica di cinque anni (che gli stati membri possono elevare fino a venti per i beni immobili), incluso quello nel quale il bene è stato acquistato o fabbricato, consentendo però agli stati membri di far decorrere il periodo di rettifica, anziché dall’acquisto o dalla costruzione, dalla prima utilizzazione del bene. Ai sensi di detto articolo 187, la rettifica sui beni d’investimento è effettuata, in ciascun anno, solo per un quinto (o, qualora il periodo di rettifica sia stato prolungato, per la frazione corrispondente dell’Iva che ha gravato sui beni d’investimento), secondo le variazioni del diritto a detrazione intervenute negli anni successivi rispetto all’anno in cui i beni sono stati acquistati, fabbricati o eventualmente utilizzati per la prima volta.

Qualora lo stato membro si sia avvalso della facoltà di far decorrere il periodo di rettifica dall’anno della prima utilizzazione del bene d’investimento, ricorre l’obbligo di verificare, per ogni anno trascorso fino alla fine del periodo di rettifica, se siano intervenute variazioni del diritto a detrazione rispetto all’anno della prima utilizzazione del bene e, in caso affermativo, di procedere alla rettifica relativa alla frazione dell’imposta.

L’articolo 187, pertanto, disciplina le modalità della rettifica in caso di variazioni successive alla prima utilizzazione del cespite, ma non le modalità da seguire qualora al momento stesso della prima utilizzazione il diritto a detrazione si riveli superiore o inferiore alla detrazione operata inizialmente.

La logica su cui si basa la rettifica che deve essere effettuata quando i mutamenti degli elementi inizialmente presi in considerazione si verificano durante l’utilizzo del bene d’investimento è diversa da quella della rettifica che deve essere effettuata quando la detrazione iniziale è inferiore o superiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto al momento della prima utilizzazione di tale bene, tenuto conto dell’effettivo utilizzo di detto bene.

Di conseguenza, stabilire le modalità relative alla rettifica della detrazione iniziale alla data della prima utilizzazione del bene d’investimento rientra non nell’ambito di applicazione dell’articolo 187, bensì nelle modalità di applicazione degli articoli 184 e 185, che spetta agli stati membri definire.

È quindi conforme al principio di neutralità una normativa nazionale che si fonda sulla data di inizio dell’utilizzazione di un bene d’investimento come data di riferimento per valutare se la detrazione effettuata inizialmente corrisponda a quella che il soggetto passivo aveva il diritto di operare, tenuto conto dell’effettivo utilizzo di tale bene, e che prevede che il soggetto passivo sia debitore, a tale data, di tutta l’imposta detratta qualora la detrazione iniziale sia superiore a quella che aveva il diritto di operare. Tale normativa, inoltre, non osta alla rettifica frazionata delle variazioni intervenute

te successivamente alla prima utilizzazione del bene, come previsto dall'articolo 187. Risulta infatti che, dopo il primo esercizio di rettifica, l'imprenditore deve, al termine di ciascuno degli esercizi contabili successivi (da cinque a venti), verificare se siano intervenute variazioni nell'utilizzo del bene rispetto al primo esercizio di rettifica e che, in caso affermativo, tale rettifica riguardi, in ciascuno di tali nuovi esercizi contabili, una frazione dell'Iva afferente all'acquisto di detto bene d'investimento.

3. Distruzione dei beni

Con sentenza del 18 ottobre 2012, C-234/11, la Corte ha chiarito che la rettifica della detrazione non è richiesta in caso di demolizione di vecchi fabbricati industriali posta in essere al fine di ricostruire edifici più moderni con la stessa destinazione. Poiché l'art. 185, paragrafo 1, della direttiva stabilisce il principio per cui la rettifica deve essere operata, in particolare, quando, successivamente alla dichiarazione Iva, sono intervenuti mutamenti degli elementi presi in considerazione per determinare l'importo della suddetta detrazione, la questione sollevata mirava a stabilire se in una fattispecie in cui la demolizione di beni immobili è stata realizzata nell'ambito della modernizzazione di un impianto industriale in vista dello svolgimento di attività economiche, ricorrano mutamenti del genere e sia, di conseguenza, applicabile il meccanismo di rettifica.

In proposito, la Corte ha osservato che la sostituzione di costruzioni vetuste con fabbricati più moderni aventi la stessa destinazione e, di conseguenza, l'impiego di questi ultimi per lo svolgimento di operazioni imponibili non interrompono il nesso diretto esistente tra l'acquisto a monte dei fabbricati in questione, da un lato, e le attività economiche realizzate successivamente dal soggetto passivo, dall'altro. L'acquisto degli immobili e la successiva distruzione in vista della loro modernizzazione possono essere pertanto considerati come una sequenza di operazioni legate tra loro, aventi a oggetto la realizzazione di operazioni imponibili, al pari dell'acquisto di immobili nuovi e dell'impiego diretto di questi. Questa interpretazione si impone a maggior ragione nel caso in cui la demolizione sia stata solo parziale, i nuovi fabbricati siano stati costruiti sugli stessi terreni e alcuni rottami derivanti dalla demolizione siano stati rivenduti dando luogo a operazioni imponibili.

Si deve sottolineare che, secondo la Corte, l'esclusione dell'obbligo della rettifica nella fattispecie in esame non si fonda sulla disposizione particolare del paragrafo 2 dell'art. 185 della direttiva, secondo cui la rettifica non è richiesta, tra l'altro, in caso di distruzione di beni debitamente provata o giustificata, bensì sulla previsione generale del paragrafo 1 dello stesso articolo, che individua quale presupposto dell'obbligo il mutamento degli elementi presi in considerazione per determinare l'ammon-

tare della detrazione al momento dell'acquisto; la Corte ha infatti negato che la distruzione del bene ai fini dell'ammodernamento per proseguirne l'utilizzo a fini di operazioni imponibili, rappresenti un mutamento nel senso delle disposizioni in esame.

4. Furto dei beni

Si è visto che l'articolo 185, paragrafo 2, della direttiva stabilisce che la rettifica non è richiesta, tra l'altro, in caso furto di beni debitamente provato; gli stati membri hanno però la facoltà di derogare a tale previsione ed esigere, quindi, la rettifica della detrazione in conseguenza del furto.

Nella sentenza 4 ottobre 2012, C-550/11, la Corte ha pertanto dichiarato che non contrastano con la normativa comunitaria la legge e la prassi nazionale che impongono la rettifica della detrazione nel caso di furto delle merci dell'impresa commesso da persona non identificata.

La Corte osserva che qualora un bene sottratto all'impresa non possa più essere utilizzato dal soggetto passivo per operazioni tassate a valle, si verifica una modificazione che determina, in linea di principio, la rettifica della detrazione operata a monte. Tuttavia, la citata disposizione esclude la rettifica in caso di furto debitamente provato, salva diversa previsione dell'ordinamento nazionale. Di conseguenza, gli stati membri possono legittimamente imporre la rettifica in tutti i casi di furto di beni che abbiano fruito della detrazione dell'imposta, a prescindere dal fatto che le circostanze del furto siano state interamente accertate o meno.

Poiché la Bulgaria si è avvalsa di questa facoltà, l'amministrazione finanziaria non è tenuta a determinare se il furto, commesso da un autore non identificato né condannato, sia stato debitamente provato; in conformità alla disposizione comunitaria, imponendo la normativa nazionale l'obbligo della rettifica della detrazione in caso di furto, indipendentemente dalle specifiche caratteristiche del reato. Quanto alla circostanza che tale normativa, nel prevedere l'obbligo in esame, non menziona espressamente il "furto", ma parla più genericamente di "ammanco", la Corte ha precisato che gli stati membri, allorché esercitino una facoltà concessa dalla direttiva, possono scegliere la tecnica normativa e impiegare i termini che essi ritengono più idonei.

È da osservare che l'Italia, a oggi, non ha fatto uso della facoltà in parola, sicché è operante la norma unionale che esclude l'obbligo della rettifica purché il furto sia "debitamente provato". Nel caso in cui il soggetto passivo non sia in grado di provare debitamente l'evento delittuoso, è invece dubbio se debba applicarsi la disciplina sulla rettifica della detrazione, potendo trovare ingresso, nella fattispecie, la presunzione di cessione ai sensi dell'articolo 1 del dpr n. 441/97.

5. Mancato pagamento ed estinzione dell'obbligazione

06901 Sempre in base al par. 2 dell'articolo 185 della direttiva, la rettifica non è inoltre richiesta in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate. La Corte si è occupata di questa previsione nella sentenza 22 febbraio 2018, C-396/16, su sollecitazione dei giudici sloveni, che intendevano chiarire gli effetti di una decisione di omologazione di concordato preventivo con riduzione della base imponibile e dell'imposta sui crediti dei fornitori, ai fini della rettifica della detrazione, in considerazione del fatto che, in base al diritto sloveno, il carattere definitivo dell'omologazione del concordato preventivo impedisce ai creditori di chiedere il pagamento totale dei loro crediti, fermi restando gli obblighi del debitore, che pertanto, se pagasse volontariamente un importo superiore a quanto stabilito dal concordato, non avrebbe il diritto di chiederne il rimborso. Al riguardo, la Corte chiarisce anzitutto che, avendo l'omologazione del concordato ridotto le obbligazioni del debitore verso i fornitori dei beni e servizi, ha ridotto anche le somme a essi pagate a titolo di Iva: tale circostanza concretizza un mutamento degli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni, rilevante per la rettifica ai sensi dell'art. 184 della direttiva.

In secondo luogo, riguardo alla previsione dell'art. 185, paragrafo 2, secondo cui la rettifica non è richiesta in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate, tale disposizione va coordinata con quella dell'art. 90, che prevede, specularmente, il diritto del fornitore di ridurre la base imponibile in caso di mancato pagamento del corrispettivo: mentre l'articolo 90 di tale direttiva disciplina il diritto di un fornitore di ridurre la base imponibile ogniqualvolta, successivamente alla conclusione di un'operazione, non riceve il corrispettivo previsto o riceve solo una parte dello stesso, l'articolo 185 disciplina la rettifica delle detrazioni inizialmente operate dall'altra parte della stessa operazione. Pertanto, i due articoli rappresentano le due facce di una stessa operazione economica e dovrebbero essere interpretati in modo coerente.

In sostanza, secondo la Corte, così come l'articolo 90 contempla il diritto del fornitore di ridurre la base imponibile in caso di mancato pagamento, attribuendo tuttavia agli stati membri la facoltà di derogare a tale previsione al fine di tenere conto dell'eventuale incertezza o provvisorietà di tale circostanza, parallelamente l'articolo 185, par. 2, prevede che essi, in relazione alla medesima circostanza, possano non richiedere la rettifica della detrazione al cessionario/committente.

Ciò premesso, spetta ai giudici nazionali valutare se, in base al diritto interno, dopo l'omologazione definitiva di un concordato l'acquirente resti debitore del prezzo e se il venditore sia sempre titolare del suo credito; qualora si dovesse accertare che le obbligazioni del debitore sono state ridotte in modo definitivo, la deroga prevista dall'art. 185 non po-

06901 trebbe trovare applicazione, con la conseguenza che il debitore sarebbe tenuto a operare la rettifica (specularmente, infatti, in tal caso, gli stati membri non potrebbero impedire al fornitore di ridurre la base imponibile).

Nel caso di specie, osserva la Corte, risulta che la decisione di omologazione del concordato impedisce ai creditori di chiedere il pagamento totale dei loro crediti e che, da un punto di vista economico, tale decisione comporta una riduzione delle obbligazioni del debitore nei confronti dei suoi creditori, e non semplicemente un "non pagamento"; se le cose stanno in questi termini, la riduzione delle obbligazioni del debitore, per effetto dell'omologazione definitiva di un concordato preventivo, non costituisce un caso di operazione totalmente o parzialmente non pagata.

Pertanto, l'art. 185, paragrafo 2, della direttiva deve essere interpretato nel senso che la riduzione delle obbligazioni di un debitore risultante dall'omologazione definitiva di un concordato non costituisce un caso di operazione totalmente o parzialmente non pagata, allorché tale riduzione è definitiva.

Il principio statuito dalla Corte, diretto a garantire la corrispondenza tra l'Iva dovuta dal cedente/prestatore e la detrazione spettante al cessionario/committente, sembrerebbe imporre la revisione dell'orientamento della prassi italiana secondo cui, dovendo preservarsi l'efficacia liberatoria del concordato, l'imprenditore non diviene debitore dell'Iva oggetto di variazione in diminuzione da parte dei propri fornitori a seguito della falcidia dei crediti nell'ambito della procedura concorsuale. Tuttavia, l'agenzia delle entrate, nella risposta a interpello n. 54/2018, ha ritenuto di poter confermare detto orientamento con la motivazione – invero, fondata esclusivamente sull'interpretazione letterale – secondo cui l'articolo 26 del dpr 633/72 ammette la nota di variazione in diminuzione (quindi implicitamente consentirebbe di derogare all'obbligo della rettifica della detrazione) nel caso di "mancato pagamento del corrispettivo a seguito di procedure concorsuali rimaste infruttuose". L'asimmetria che ne deriva, però, era stata esplicitamente considerata e decisamente ritenuta inammissibile dall'avvocato generale, che nelle conclusioni presentate il 12 ottobre 2017 nel procedimento C-396/16 aveva infatti affermato che, alla luce del principio di neutralità e dell'obbligo degli stati membri di assicurare il prelievo integrale dell'Iva, non potrebbe ammettersi una normativa nazionale che prevedesse una riduzione della base imponibile in caso di mancato pagamento del prezzo escludendo nel contempo una corrispondente riduzione della detrazione operata dall'acquirente, in modo da consentire a quest'ultimo di assolvere l'Iva sul prezzo effettivamente pagato e di detrarre, però, un'imposta maggiore calcolata sul prezzo originariamente pattuito.

0690 **6. Pagamento di acconti non seguiti dall'operazione** 06901

Il fatto generatore dell'Iva è l'effettuazione di una operazione imponibile, ossia una cessione di beni o una prestazione di servizi, in assenza della quale non può esservi riscossione di un'imposta che mira a colpire, appunto, i consumi di beni e di servizi. L'articolo 65 della direttiva, tuttavia, dichiara esigibile l'imposta sui pagamenti anticipati, eseguiti cioè anteriormente al verificarsi del fatto generatore. Nell'ordinamento nazionale questa previsione trova riscontro nelle disposizioni del quarto comma dell'art. 6 del dpr n. 633/72, in forza delle quali, in caso di pagamento o di fatturazione anticipata rispetto alla – e addirittura indipendentemente dalla – effettuazione della cessione o della prestazione, l'operazione si considera effettuata, e l'imposta si rende dovuta, all'atto del pagamento o della fatturazione, limitatamente all'importo pagato o fatturato.

La declinazione interna del principio unionale, invero, non è puntuale, giacché dall'anticipazione del pagamento o della fatturazione fa discendere non l'esigibilità dell'imposta, bensì l'effettuazione dell'operazione, ossia "il fatto generatore". Così disponendo, la norma nazionale indurrebbe a ritenere che nel caso in cui, successivamente al pagamento o alla fatturazione assoggettati all'imposta in via anticipata, la cessione o la prestazione non dovesse poi essere realizzata, gli effetti della tassazione anticipata rimarrebbero cristallizzati, considerandosi effettuata "l'operazione", fatta salva l'azionabilità del meccanismo correttivo della nota di variazione ai sensi (e con i limiti, anche temporali) dell'articolo 26 del dpr 633/72. Di conseguenza, il recupero dell'imposta versata dal cedente/prestatore, da un lato, e la restituzione dell'eventuale detrazione operata dal cessionario/committente, dall'altro, parrebbero subordinati all'esercizio facoltativo, da parte del primo, del diritto di emettere la nota di variazione in diminuzione, entro il termine di un anno dall'effettuazione dell'operazione (recte: dall'esigibilità dell'imposta) se la mancata realizzazione della cessione o della prestazione dipende da sopravvenuta volontà delle parti.

L'acritica applicazione di questa disciplina – frutto della storica omologazione dei concetti di "fatto generatore" e di "esigibilità dell'imposta" da parte del legislatore nazionale, parzialmente rimediata solo nel 1997, quando il secondo concetto venne finalmente introdotto nell'ordinamento interno – potrebbe condurre all'indebito consolidamento, da un lato, della pretesa erariale e, dall'altro, del diritto alla detrazione, in relazione a una inesistente cessione di beni o prestazione di servizi. L'inammissibilità di un siffatto esito emerge chiaramente dalla sentenza 13 marzo 2014, C-107/13, nella quale la Corte ha invece statuito che l'Iva detratta in relazione a una fattura d'acconto per una futura opera-

zione imponibile deve essere rettificata nel caso in cui l'operazione non è stata e non sarà effettuata, anche se l'importo dell'acconto non è stato restituito e a prescindere dal fatto che il fornitore resti debitore dell'imposta verso l'erario.

La Corte ricorda anzitutto che, secondo l'articolo 167 della direttiva, il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e che, secondo l'articolo 63, il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi.

In deroga all'articolo 63, l'articolo 65 stabilisce che, in caso di pagamento di acconti prima che la cessione dei beni o la prestazione di servizi sia effettuata, l'imposta diventa esigibile al momento dell'incasso. Questa deroga, rammenta la Corte, va interpretata restrittivamente: come già chiarito in passato, affinché l'Iva relativa ai pagamenti in acconto possa diventare esigibile, occorre che tutti gli elementi qualificanti del fatto generatore, vale a dire la futura cessione o la futura prestazione, siano già conosciuti, e cioè che i beni o i servizi siano specificamente individuati.

Nel caso di specie tale circostanza sussiste, in quanto risulta che i beni che dovevano formare oggetto della cessione erano chiaramente individuati; poiché però l'art. 65 non può comunque essere applicato in presenza di un comportamento fraudolento, i giudici nazionali dovranno verificare se ricorra tale situazione e negare eventualmente la detrazione, in particolare qualora risulti che il destinatario della fattura era al corrente della frode.

Al di fuori di questa ipotesi, per quanto riguarda la rettifica della detrazione a seguito di eventi successivi, la Corte ricorda che l'impiego, reale o previsto, dei beni o dei servizi determina l'entità della detrazione iniziale alla quale il soggetto passivo ha diritto e, conseguentemente, l'entità di eventuali rettifiche durante i periodi successivi, da effettuare alle condizioni previste dagli articoli da 184 a 186. Nella fattispecie oggetto della causa principale, essendo stato accertato che la cessione di beni oggetto della fattura d'acconto, in relazione alla quale il destinatario ha esercitato la detrazione, non si realizzerà, si è verificato un mutamento degli elementi presi in considerazione per determinare l'importo della suddetta detrazione, per cui l'amministrazione può esigere la rettifica dell'Iva detratta.

Questa conclusione, precisa la Corte, non può essere rimessa in discussione dal fatto che l'imposta dovuta dal fornitore non sia stata essa stessa rettificata ai sensi dell'art. 90 della direttiva. Peraltro, fintanto che non avrà restituito l'acconto, il fornitore non può ridurre la base imponibile dovuta per l'incasso del medesimo. In definitiva, fatto salvo il diritto del soggetto passivo di ottenere dal fornitore la restituzione dell'acconto, la circostanza che l'Iva dovuta dal fornitore non sia stata rettificata non incide sul diritto del fisco di pretendere la restituzione dell'Iva detratta dal destinatario.

06901 Occorre aggiungere che nella successiva sentenza 31 maggio 2018, cause riunite C-660/16 e C-661/16, la Corte ha tuttavia dichiarato che qualora non sussistano rischi per l'erario, l'Iva legittimamente detratta in relazione al pagamento di un acconto per una fornitura di beni che non è stata poi realizzata non deve essere rettificata, se non sia possibile ottenerne la restituzione dal fornitore. La Corte ha osservato in proposito che, nella particolare fattispecie, l'operazione era venuta meno a causa di una truffa commerciale subita dal fornitore, il quale, per tale motivo, è divenuto insolvente e non procederà ad alcuna rettifica dell'imposta che ha versato all'erario; in queste circostanze, quindi, l'esercizio del diritto alla detrazione non comporta alcun rischio di perdita di gettito erariale.

Vero è che nella sentenza del 13 marzo 2014 è stato affermato che l'obbligo della rettifica della detrazione fruita dal cliente prescinde dal comportamento del fornitore; ciò perché, in caso di rettifica della detrazione in una situazione in cui l'acconto non è stato rimborsato, la neutralità fiscale è garantita dalla possibilità che l'acquirente ottenga dal suo fornitore la restituzione dell'acconto versato. Nella fattispecie, tuttavia, questa ipotesi appare difficile a causa dell'insolvenza del fornitore, sicché dovrebbe ammettersi che il cliente, dopo avere eseguito la rettifica della detrazione, ottenga il rimborso dell'Iva direttamente all'erario: in queste precise circostanze, pertanto, "sarebbe manifestamente irragionevole imporre ai suddetti acquirenti di rettificare tali detrazioni per poi proporre un'azione nei confronti delle autorità tributarie per ottenere il rimborso dell'Iva versata a titolo degli acconti in questione".

7. Imposta fatturata indebitamente

Il problema di individuare il momento di insorgenza dell'obbligo della rettifica della detrazione, connesso all'ipotesi descritta al precedente punto 6, è messo in luce nella sentenza 11 aprile 2018, C-532/16, ove la Corte ha chiarito che la detrazione deve essere rettificata anche quando è illegittima fin dall'origine poiché esercitata con riguardo all'imposta indebitamente addebitata su un'operazione non soggetta al tributo. In questa ipotesi, ha però precisato la Corte, non è applicabile il meccanismo specificamente previsto dalla direttiva per i beni d'investimento, sicché spetta agli stati membri stabilire le modalità della rettifica, in particolare, per l'appunto, il momento in cui l'obbligo sorge e il periodo in cui rimane in vigore.

Il procedimento era stato promosso dai giudici lituani nell'ambito di una controversia riguardante l'Iva che una società aveva versato e detratto sull'acquisto di un terreno, ma che il fornitore, avendo successivamente accertato che si trattava di un'area non edificabile, esclusa quindi dalla sfera del tributo, aveva stornato correggendo la fattura originaria indebitamente emessa con l'imposta.

06901 Avendo la società acquirente respinto la fattura correttiva e omissa di procedere alla rettifica della detrazione, l'amministrazione finanziaria le aveva notificato l'accertamento. In questo contesto, il giudice nazionale ha chiesto alla Corte di chiarire, in primo luogo, se le disposizioni in materia di rettifica delle detrazioni debbano interpretarsi nel senso che si applicano anche nel caso in cui, come nella fattispecie, la detrazione è indebita fin dall'origine; in secondo luogo, se sia rilevante, per escludere tale obbligo, il fatto che l'operazione sia stata originariamente assoggettata al tributo sulla base di una prassi errata della stessa amministrazione.

Nella sentenza, la Corte rileva anzitutto che l'art. 184 della direttiva, nel disporre che la detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto, non esclude alcuna possibile ipotesi di detrazione indebita, sicché deve ritenersi applicabile anche nella fattispecie. In un caso come quello di specie, tuttavia, non sono applicabili le disposizioni degli articoli da 187 a 189 della direttiva, che disciplinano specificamente le modalità della rettifica in dipendenza di variazioni del diritto alla detrazione successivamente all'acquisto, alla costruzione o al primo utilizzo dei beni d'investimento, nel corso del cosiddetto periodo di vigilanza. Tali modalità di rettifica fanno infatti riferimento alla particolare ipotesi, prevista all'articolo 185, paragrafo 1, di un mutamento degli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni successivo alla dichiarazione, per cui non possono essere adottate al fine di rettificare la detrazione eseguita in mancanza di qualsiasi diritto a detrazione fin dall'origine. Peraltro, alcune di queste modalità, come la rettifica frazionata in un arco pluriennale (da cinque a venti anni) prevista all'articolo 187, paragrafo 2, primo comma, sono manifestamente inapplicabili in siffatta ipotesi. Per quanto concerne l'articolo 188, questo riguarda l'ipotesi, ancor più specifica e differente, della cessione di un bene d'investimento durante il periodo di rettifica.

La Corte ricorda poi di avere dichiarato che il meccanismo della rettifica è applicabile solo laddove esista un diritto a detrazione.

Da quanto precede risulta che il meccanismo di rettifica delle detrazioni previsto agli articoli 187 e 188 non è applicabile quando la detrazione è stata operata inizialmente in mancanza di qualsiasi diritto a detrazione; non è applicabile, in particolare, a una cessione di terreni che, secondo le indicazioni del giudice del rinvio, era esente da Iva e non avrebbe potuto, di conseguenza, dare luogo né alla riscossione di tale imposta né alla sua detrazione.

Quanto alla seconda domanda, la Corte ha dichiarato che l'obbligo della rettifica non può essere escluso sulla base del legittimo affidamento sull'orientamento espresso dall'amministrazione finanziaria, in quanto il principio del legittimo affi-

damento non può fondarsi su una prassi amministrativa illegittima (questa affermazione pare in contrasto con sentenza 14 settembre 2006, C-181/04).

Il giudice del rinvio aveva inoltre chiesto se le disposizioni della direttiva sulla rettifica delle detrazioni debbano essere interpretate nel senso che, nel caso in cui la detrazione si qualifichi illegittima fin dall'origine, esse permettono di determinare la data in cui è sorto l'obbligo di rettificare la detrazione indebita e il periodo entro cui tale rettifica deve aver luogo.

Al riguardo, la Corte ha osservato che il principio della certezza del diritto esige che la situazione fiscale del soggetto passivo, con riferimento ai diritti e agli obblighi nei confronti dell'amministrazione, non possa essere indefinitamente rimessa in discussione. Questo principio potrebbe essere violato qualora il dies a quo del termine di decadenza dovesse dipendere dalle circostanze fortuite da cui è emersa l'illegittimità della detrazione e, in particolare, venisse fissato alla data in cui, a diversi anni di distanza dall'operazione, l'acquirente ha ricevuto la nota di credito con cui il venditore ha rettificato la fattura originaria. Pertanto, conclude la Corte, l'articolo 186 deve essere interpretato nel senso che, nel caso in cui la detrazione operata inizialmente non avrebbe potuto essere effettuata legalmente, spetta agli stati membri determinare la data in cui sorge l'obbligo di rettificare la detrazione indebita e il periodo entro cui tale rettifica deve aver luogo, nel rispetto dei principi del diritto dell'Ue, in particolare dei principi della certezza del diritto e del legittimo affidamento. In proposito, sembrerebbe logico ritenere che, una volta qualificata la detrazione come indebita fin dall'origine, il cessionario/committente sia soggetto all'obbligo di rettifica a partire dallo stesso periodo d'imposta nel quale ha esercitato la detrazione non spettante e fino alla scadenza dei termini per l'accertamento di tale periodo.

8. Cessazione dell'utilizzo del bene

Nella sentenza 28 febbraio 2018, C-672/16, la Corte si è occupata del caso in cui un bene per il cui acquisto il soggetto passivo aveva detratto l'imposta e aveva già impiegato per effettuare operazioni con diritto alla detrazione, era rimasto poi inutilizzato per cause non imputabili al soggetto stesso. Le questioni erano state sollevate dai giudici portoghesi nell'ambito di una controversia promossa da una società avente per oggetto l'acquisto, la vendita, la locazione e la gestione di immobili, che aveva detratto l'Iva assolta sull'acquisto di due edifici concessi poi in locazione in regime di imponibilità per opzione. Constatato però detti edifici erano vuoti da oltre due anni, l'amministrazione aveva notificato l'accertamento contestando la mancata esecuzione della rettifica della detrazione, al quale la società si era opposta sostenendo l'illegittimità della pretesa fiscale.

Nella sentenza, la Corte osserva preliminarmente che, ai sensi dell'articolo 167, il diritto a detrazione sorge quando l'imposta diventa esigibile, per cui occorre fare riferimento allo status con il quale il soggetto opera in tale momento; inoltre, è soltanto l'acquisto di beni o servizi in veste di soggetto passivo a determinare l'applicazione del sistema della detrazione, mentre l'impiego dei beni o servizi, reale o previsto, determina solo l'entità della detrazione iniziale alla quale il soggetto ha diritto e l'entità delle eventuali rettifiche successive. Pertanto, in linea di principio, il diritto permane anche se poi il soggetto passivo, per ragioni estranee alla sua volontà, non utilizza i beni e servizi nell'ambito di operazioni soggette a imposta.

Nel caso di specie, l'amministrazione sostiene che la mancata occupazione dell'immobile per un certo periodo interrompe la destinazione del bene ai fini dell'impresa, facendo sorgere l'obbligo della rettifica anche se sia stato dimostrato che il soggetto ha sempre l'intenzione di continuare a svolgere un'attività imponibile. Al riguardo, la Corte osserva che la necessità di procedere alla rettifica della detrazione, ai sensi dell'articolo 185, può sussistere anche a causa di circostanze indipendenti dalla volontà del soggetto passivo; questa disposizione non può però pregiudicare i principi fondamentali su cui si basa il sistema e, segnatamente, il principio di neutralità. Tale principio, spiega la Corte, osta a una normativa che, facendo dipendere la detrazione dai risultati dell'attività economica, produce, riguardo al trattamento fiscale di attività di investimento immobiliare identiche, disparità ingiustificate tra imprese simili che esercitano la stessa attività. La tesi del governo portoghese, secondo cui la risoluzione dei contratti di locazione obbligherebbe alla rettifica ai sensi dell'articolo 185 in quanto sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni, non è fondata, perché la suddetta risoluzione, nelle circostanze descritte sopra, non costituisce un "mutamento" rilevante ai fini della rettifica. È fatta salva, naturalmente, la possibilità per il fisco di pretendere la restituzione delle detrazioni qualora risultasse che il diritto è stato esercitato in maniera fraudolenta o abusiva. Abbandono del progetto imprenditoriale

Nella sentenza 12 novembre 2020, C-734/19, la Corte ha chiarito che i presupposti della rettifica della detrazione fruita per l'acquisto di beni e servizi da impiegare nella realizzazione di un complesso immobiliare non sussistono nel caso in cui il progetto sia stato abbandonato per cause estranee alla volontà dell'imprenditore, qualora tali beni e servizi non siano stati impiegati in operazioni senza diritto a detrazione e l'imprenditore abbia l'intenzione di utilizzarli per effettuare operazioni imponibili. L'amministrazione fiscale romana sosteneva che l'imprenditore fosse tenuto a rettificare le detrazioni in conseguenza dell'abbandono del pro-

getto, in quanto era consapevole del rischio che l'iniziativa immobiliare non andasse a buon fine.

06901

06901

La sentenza ribadisce che il diritto a detrazione, in linea di principio, rimane acquisito anche se successivamente, a causa di circostanze estranee alla sua volontà, il soggetto passivo non utilizza i beni e servizi nell'ambito di operazioni soggette a imposta. Non spetta però all'autorità fiscale valutare la fondatezza dei motivi che hanno portato il soggetto a rinunciare all'attività economica inizialmente prevista. Né può affermarsi che dette circostanze non ricorrono per il fatto che il soggetto fosse a conoscenza che l'autorità competente avrebbe potuto respingere il progetto urbanistico, oppure del rischio di perdita di redditività a causa di un cambiamento delle condizioni economiche. Una simile interpretazione confliggerebbe col principio di neutralità, giacché potrebbe creare disparità di trattamento ingiustificate tra imprese che effettuano già operazioni imponibili e altre che cercano, mediante investimenti, di avviare nuove attività.

È vero che il fisco può chiedere al soggetto di dimostrare che la sua intenzione sia confermata da elementi oggettivi e, nelle situazioni fraudolente o abusive, può chiedere il rimborso delle detrazioni concesse sulla base di false dichiarazioni. Tuttavia, i poteri riconosciuti all'amministrazione a fini di contrasto delle frodi e dell'evasione non possono legittimare l'imposizione di modalità di prova tali da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto a detrazione. Nella fattispecie, poi, non emerge che vi sia stato un comportamento fraudolento o un rischio di abuso da parte dell'imprenditore, né che l'amministrazione gli abbia contestato l'intenzione iniziale di utilizzare i beni e i servizi per le sue operazioni imponibili.

Quanto al meccanismo della rettifica delle detrazioni di cui agli artt. 184 e seguenti della direttiva, la Corte ricorda di avere precisato che, qualora, a causa di circostanze estranee alla sua volontà, il soggetto passivo non utilizzi i beni e servizi che hanno dato luogo alla detrazione nell'ambito di operazioni soggette a imposta, non è sufficiente, al fine di stabilire l'esistenza dei presupposti della rettifica, che un immobile sia rimasto vuoto dopo la risoluzione di un contratto di locazione, per circostanze indipendenti dalla volontà del proprietario. Solo nel caso in cui il soggetto non intenda più utilizzare i beni e i servizi per realizzare operazioni imponibili a valle, oppure li utilizzi per effettuare operazioni esenti, si interromperebbe il nesso che deve esistere tra il diritto alla detrazione e la realizzazione delle operazioni imponibili previste.

In conclusione, se risulta che il soggetto passivo ha ancora l'intenzione di utilizzare i beni e i servizi acquisiti per realizzare operazioni imponibili, non sussiste una circostanza atta a determinare l'obbligo di rettificare la detrazione.

9. Cessazione dell'attività imponibile

Diversa dalle ipotesi esaminate nelle sentenze ricordate al precedente punto 8 è quella in cui il bene strumentale dell'impresa, per effetto di una modifica delle attività esercitate, non sia più utilizzato nell'ambito di un'attività imponibile, ma continui a esserlo nell'ambito dell'attività esente. Secondo la sentenza 9 luglio 2020, C-374/19, infatti, la detrazione dell'Iva assolta sull'acquisto o sulla costruzione del bene deve essere rettificata quando l'attività imponibile venga a cessare e il soggetto si trovi, conseguentemente, a effettuare soltanto operazioni esenti.

Il procedimento era stato promosso dai giudici tedeschi in relazione alla controversia instaurata da un'impresa che gestiva una caffetteria all'interno di una casa di riposo. Poiché in un primo momento il locale era accessibile anche dall'esterno, l'impresa aveva concordato con l'amministrazione finanziaria un prorata di detrazione del 90%, quantificando in tale misura l'incidenza delle operazioni imponibili realizzate nei confronti dei visitatori; il restante 10% del fatturato era costituito dalle operazioni esenti rappresentate dagli introiti conseguiti dalle prestazioni ai residenti della struttura di accoglienza. Successivamente, però, l'accesso esterno era stato chiuso per motivi di sicurezza, sicché l'attività imponibile era cessata; ciò non aveva determinato un incremento del fatturato dell'attività esente, che però era rimasta la sola attività svolta dall'impresa. Queste circostanze, secondo l'amministrazione finanziaria, determinavano l'obbligo, contestato dall'impresa, della rettifica della detrazione. Il giudice nazionale decideva quindi di chiedere alla Corte, in sostanza, se gli articoli 184, 185 e 187 della direttiva dovessero essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale secondo la quale un soggetto passivo che ha acquisito il diritto di detrarre proporzionalmente l'Iva relativa alla costruzione di una caffetteria annessa alla casa di riposo e destinata a essere utilizzata sia per operazioni soggette a imposta sia per operazioni esenti, è obbligato a rettificare la detrazione iniziale qualora abbia cessato di effettuare nei locali di detta caffetteria operazioni della prima specie.

La Corte ricorda di avere dichiarato che il diritto alla detrazione rimane, in linea di principio, acquisito anche se successivamente il soggetto passivo, a causa di circostanze estranee alla sua volontà, non utilizza i beni e servizi che hanno dato luogo alla detrazione nell'ambito di operazioni soggette a imposta. Diverso è però il caso di specie, nel quale il bene non è rimasto inutilizzato, ma a un certo punto, dopo essere stato impiegato nella realizzazione di operazioni imponibili e di operazioni esenti, per effetto della cessazione delle prime, è stato impiegato solo per l'effettuazione di operazioni esenti (senza diritto alla detrazione).

Pertanto, nei limiti in cui i beni o i servizi acqui-

06901 stati dal soggetto passivo ai fini della costruzione della caffetteria, a partire da un dato momento sono stati utilizzati unicamente ai fini di operazioni esenti, le operazioni effettuate nella fase precedente non possono più essere prese in considerazione per valutare la relazione tra il diritto alla detrazione dell'Iva pagata sulle spese a monte e le attività esercitate dal soggetto. In simili circostanze ricorre un mutamento ai sensi dell'articolo 185 che rende necessario procedere alla rettifica della detrazione, a nulla rilevando che questo accada per cause indipendenti dalla volontà del soggetto passivo.

Osserva infine la Corte che il principio di neutralità non rimette in discussione questa conclusione, essendo la situazione di un'impresa che effettua investimenti ai fini di un'attività economica che dà luogo sia a operazioni soggette a imposta sia a operazioni esenti, e che effettua sempre operazioni esenti, differente rispetto a quella di un'impresa che effettua investimenti ai fini di un'attività economica che dà luogo soltanto a operazioni soggette a imposta senza che tali operazioni, alla fine, si concretizzino.

È da osservare che, nella disciplina italiana, un mutamento di attività quale quello della controversia in esame darebbe luogo alla rettifica della detrazione operata all'atto dell'acquisto o costruzione del bene strumentale cumulativamente per il residuo periodo di vigilanza, ai sensi del comma 3 dell'art. 19-bis2 del dpr 633/72; il semplice mutamento del rapporto tra operazioni imponibili e operazioni esenti comporterebbe invece, ai sensi delle disposizioni del successivo comma 4, la rettifica per variazione del prorata, rapportata a un quinto (o a un decimo, per gli immobili) della differenza tra l'imposta detratta e quella detraibile in base al prorata del periodo interessato.

10. Cessazione dell'attività economica e della qualifica di soggetto passivo

Nella sentenza 6 ottobre 2022, C-293/21, la Corte ha dichiarato che la cessazione dell'attività economica, con la cancellazione del numero di partita Iva, impone la rettifica della detrazione dell'imposta operata sui beni e servizi acquistati o prodotti e rimasti "inventati", in ragione della loro definitiva destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, indipendentemente dai motivi che hanno determinato la decisione di cessare l'attività. Le questioni erano state sollevate dai giudici lituani nell'ambito di una controversia concernente l'assoggettamento agli obblighi di rettifica della detrazione di una società che aveva acquistato beni e servizi per realizzare beni d'investimento da impiegare nell'attività economica programmata, ma poi, in considerazione della mancanza di redditività, era stata posta in liquidazione dal suo socio unico e cancellata, con la conseguenza che i beni realizzati non erano stati utilizzati, né lo saranno mai, nell'ambito di un'attività economica soggetta a imposta.

La Corte osserva che l'art. 184 della direttiva definisce in maniera più ampia possibile l'insorgenza dell'obbligo di rettifica della detrazione, attribuendo rilevanza a qualsiasi mutamento che incida sul nesso presupposto del diritto alla detrazione. Nella fattispecie, risulta che, a causa della sua messa in liquidazione e della sua cancellazione dal registro dei soggetti passivi, la società non ha più alcuna intenzione di utilizzare i beni d'investimento creati ai fini di operazioni soggette a imposta, e ciò in maniera definitiva; questa circostanza interrompe quindi il nesso che deve sussistere tra il diritto alla detrazione dell'Iva "a monte" e la realizzazione di operazioni soggette a imposta a valle, con conseguente ingresso del meccanismo della rettifica. La situazione potrebbe essere diversa nell'ipotesi in cui la messa in liquidazione abbia comunque comportato la realizzazione di operazioni soggette a imposta, per esempio la vendita di attivi ai fini della liquidazione dei debiti, anche al di fuori dell'attività economica inizialmente prevista. A questo proposito, va ricordato che gli stati membri hanno la facoltà di assimilare a una operazione imponibile la destinazione di beni, con Iva a monte detratta, a finalità estranee all'impresa per effetto della cessazione dell'attività; qualora lo stato membro abbia fatto uso di tale facoltà (come l'Italia), sorge quindi il problema del rapporto tra detta fattispecie imponibile e la rettifica della detrazione. Al riguardo, dalla giurisprudenza unionale si desumersi che, nell'ipotesi, abbia precedenza, per così dire, l'assoggettamento all'Iva dell'operazione di autoconsumo, ossia la realizzazione dell'operazione imponibile, con conseguente insussistenza dei presupposti per la rettifica della detrazione.

Tornando alla sentenza, posto che nella fattispecie i beni o servizi del soggetto passivo sono rimasti "inventati", la Corte conclude che, secondo gli artt. da 184 a 187 della direttiva, un soggetto passivo ha l'obbligo di rettificare le detrazioni dell'Iva assolta a monte per l'acquisto di beni o di servizi destinati a produrre beni d'investimento qualora, a causa della liquidazione e della cancellazione dal registro dei soggetti passivi, i beni creati non siano stati utilizzati, né lo saranno mai, nell'ambito di attività economiche soggette a imposta. In questo contesto, la sentenza chiarisce inoltre che la definitività della situazione di fatto rende irrilevanti, diversamente che per altre fattispecie esaminate in passato, i motivi che hanno portato alla cessazione del soggetto passivo.

11. Fallimento dell'impresa

Secondo la sentenza 3 giugno 2021, C-182/20, il fallimento dell'impresa non fa venire meno l'esercizio di un'attività economica, sebbene orientata alla liquidazione dei beni. Di conseguenza, l'apertura della procedura concorsuale non comporta, di per sé, l'obbligo di rettificare le precedenti detrazioni

d'imposta. La questione, sollevata dai giudici romeni, mirava a chiarire se gli articoli da 184 a 186 della direttiva debbano essere interpretati nel senso che ostano alla normativa nazionale secondo la quale l'avvio di una procedura fallimentare nei confronti di un operatore economico, con conseguente liquidazione dei suoi attivi a beneficio dei creditori, comporta di per sé l'obbligo di rettificare le detrazioni operate dall'imprenditore sugli acquisti di beni e servizi ante fallimento.

La Corte osserva che la pretesa del fisco si basa sul presupposto che la dichiarazione di fallimento di un'impresa pone necessariamente fine alle sue attività economiche; le operazioni effettuate successivamente servono unicamente a liquidare gli attivi dell'impresa a beneficio dei suoi creditori, per cui non hanno una finalità economica. In effetti, qualora risultasse che, a partire dall'avvio di una procedura fallimentare, non può più essere effettuata alcuna attività economica, da detto momento non si possono avere neppure operazioni soggette a imposta idonee a consentire l'esercizio del diritto a detrazione, il che renderebbe necessaria una rettifica delle detrazioni. Tuttavia, poiché il giudice nazionale dubita della fondatezza del suddetto presupposto, occorre stabilire se possa ritenersi che un'attività economica cessi in seguito alla dichiarazione di fallimento dell'impresa.

Al riguardo, dalla giurisprudenza pertinente emerge che, poiché nel valutare il carattere economico di un'attività occorre prescindere dai suoi scopi o dai suoi risultati, il semplice fatto che l'avvio di una procedura fallimentare modifichi le finalità delle operazioni del soggetto passivo, nel senso che non comprendono più la gestione corrente dell'impresa, ma solo la sua liquidazione ai fini dell'estinzione dei debiti, non può, di per sé, incidere sulla natura economica di tali operazioni. Questa interpretazione si impone inoltre alla luce del principio di neutralità, che non consente che due operazioni identiche o simili, che sono quindi in concorrenza tra loro, siano trattate diversamente dal punto di vista dell'Iva. Infatti, finché l'impresa continua le proprie attività durante la procedura fallimentare, essa è in concorrenza con altri soggetti passivi che forniscono prestazioni analoghe alle sue. Risulta peraltro che, nel caso di specie, l'impresa ha continuato, nel corso della procedura fallimentare, a essere registrata come soggetto passivo e che le autorità tributarie hanno assoggettato all'Iva le operazioni effettuate nell'ambito di tale procedura. In queste circostanze, non si può supporre che l'avvio della procedura fallimentare abbia interrotto la relazione stretta e diretta tra il diritto alla detrazione dell'Iva pagata a monte e l'impiego dei beni o dei servizi di cui trattasi per operazioni soggette a imposta a valle. Infine, contrariamente a quanto sostenuto dal governo romeno, la possibilità per il soggetto passivo interessato, in una situazione in cui è stato obbligato, in un primo tempo, a rettifica-

re le detrazioni Iva a causa della dichiarazione di fallimento, di chiedere in un secondo tempo che gli importi in questione gli siano rimborsati, non è tale da compensare la limitazione del suo diritto a detrazione derivante da tale obbligo di rettifica imposto dal diritto nazionale; una tale soluzione, infatti, costringe l'impresa a impegnare fondi fino al rimborso dell'Iva indebitamente pretesa dal fisco.

12. Autoconsumo non imponibile di beni oggetto di migliorie

Nelle cause riunite C-322/99 e C-323/99 sono state esaminate le questioni scaturite dal caso di destinazione a finalità estranee dell'impresa di un veicolo per il cui acquisto non era stata detratta l'imposta, ma sul quale erano stati eseguiti alcuni lavori per i quali era stata invece esercitata la detrazione. Alla Corte è stato chiesto di chiarire, in sostanza, se nel caso in cui i lavori eseguiti in un momento successivo all'acquisto del bene non siano assoggettati a imposizione, in quanto l'autoconsumo del bene non è imponibile perché l'imposta pagata al momento dell'acquisto non è stata detratta, le detrazioni operate su detti lavori debbano essere oggetto di una rettifica.

Nella sentenza 17 maggio 2001, la Corte ha rilevato che, in situazioni come quelle di specie, la detrazione dell'Iva inizialmente operata deve essere rettificata al momento del prelievo del bene da parte del soggetto passivo per suo uso privato quando alcune modifiche degli elementi presi in considerazione per la determinazione dell'importo delle deduzioni sono intervenute in un momento successivo alla dichiarazione.

Tale norma è applicabile alle operazioni eseguite in un momento successivo all'acquisto di un bene e che hanno dato luogo a detrazione dell'Iva pagata a monte che sono escluse dalla nozione di "elementi che compongono il bene" di cui 16, paragrafo 1, della direttiva e non possono, pertanto, configurare un autoconsumo imponibile. Tali operazioni corrispondono, da una parte, alle prestazioni di servizi eseguite in un momento successivo all'acquisto di un bene e che hanno dato luogo a detrazione dell'Iva pagata a monte e, dall'altra, a quelle delle cessioni di beni, eseguite in un momento successivo all'acquisto di un bene e che hanno dato luogo a detrazione dell'Iva a monte, che sono escluse dalla nozione di "elementi che compongono il bene".

Tuttavia, ha precisato la Corte, nel caso in cui tali prestazioni di servizi o cessioni di beni che hanno consentito una detrazione dell'Iva siano state interamente consumate nell'ambito dell'attività professionale prima del prelievo, non sussisterà alcuna modifica di elementi che giustifichi una rettifica delle deduzioni. Pertanto, la detrazione dell'Iva che ha gravato le spese sostenute per i lavori eseguiti sul veicolo deve essere rettificata laddove il prelievo non sia soggetto a Iva in applicazione dell'articolo 16 della direttiva e il valore dei lavori

di cui trattasi non sia stato interamente consumato nell'ambito dell'attività professionale del soggetto passivo prima del trasferimento del veicolo nel suo patrimonio privato.

Resta da determinare se, per le cessioni di beni che hanno dato luogo a detrazione e che costituiscono "elementi che compongono il bene" ai sensi dell'articolo 16 della direttiva, l'applicazione dell'articolo 185 sia assolutamente da escludersi. Al riguardo, la Corte rileva che nulla esclude l'applicazione della citata disposizione quando si tratta degli "elementi che compongono il bene" di cui all'articolo 16; del resto, l'articolo 185, paragrafo 2, esclude espressamente la rettifica delle operazioni di cui all'articolo 16 solo nei casi di prelievi eseguiti per effettuare regali di scarso valore e campioni. Occorre quindi risolvere la questione nel senso che, nell'ipotesi in cui lavori eseguiti in un momento successivo all'acquisto di un bene (nella fattispecie, un veicolo) e che hanno consentito una detrazione dell'Iva versata a monte, non comportino assoggettamento all'Iva ai sensi dell'articolo 16 al momento del prelievo del veicolo, le detrazioni dell'Iva operate a titolo di tali lavori devono essere rettificate in conformità all'articolo 185 della direttiva se il valore dei lavori in oggetto non sia stato interamente consumato nell'ambito dell'attività professionale del soggetto passivo prima del trasferimento del veicolo nel suo patrimonio privato. La sentenza non fornisce però indicazioni utili per verificare la sussistenza o meno della circostanza dell'avvenuto consumo integrale, che esclude l'obbligo della rettifica della detrazione.

Assegnazione di azienda

Richiamando la giurisprudenza sopra citata e la prassi nazionale di recepimento della stessa (circolare n. 40/2002 e risoluzione n. 194/2002), nella risposta n. 15/2022 l'agenzia delle entrate ha affermato che, a fronte dell'effettuazione di un'operazione fuori campo Iva rappresentata dall'assegnazione di un ramo di azienda, si rende necessario, in relazione ai beni immobili, compresi nel compendio, sui quali il dante causa ha effettuato lavori di recupero detraendo la relativa Iva e per i quali non è decorso il periodo decennale di sorveglianza, procedere alla rettifica della detrazione. La risposta, però, non convince. Posto che l'operazione consiste nell'assegnazione di un ramo d'azienda, il trasferimento dei beni costituenti il complesso aziendale è escluso dall'Iva non in quanto avente a oggetto beni acquistati senza diritto a detrazione, bensì in quanto cessione d'azienda, ai sensi dell'art. 2, terzo comma, lett. b), dpr 633/72. Tale cessione, quindi, agli effetti dell'Iva avviene in regime di neutralità, dovendosi considerare, ai sensi dell'art. 19 della direttiva Iva, come "non avvenuta", e che "il beneficiario succede al cedente". Di conseguenza, l'operazione non dovrebbe concretizzare neppure i presupposti per la rettifica della detrazione. A seguito del

trasferimento dei beni in regime di neutralità, gli obblighi di rettifica della detrazione passano poi al beneficiario, il quale dovrà osservarli al verificarsi dei presupposti di legge e tenendo conto della medesima situazione in cui si trovava il cedente, come peraltro espressamente stabilisce il comma 7 dell'art. 19-bis2.

13. Operazione di "sale and lease back"

Nel procedimento C-201/18 la Corte è stata chiamata a chiarire se le disposizioni sulla rettifica della detrazione si rendano applicabili in relazione all'Iva detratta da una società per l'acquisto di un immobile strumentale all'attività, allorché tale immobile abbia formato successivamente oggetto di un'operazione finanziaria di "sale and lease back" non soggetta all'Iva. In particolare, la società aveva costituito a favore di un istituto finanziario un diritto di enfiteusi sull'immobile per la durata di 99 anni, contro il pagamento immediato di un corrispettivo, oltre al pagamento di un canone annuale. Dall'altro lato, aveva concluso un contratto di leasing immobiliare relativo allo stesso immobile, mediante il quale l'istituto aveva concesso alla società l'uso dell'immobile per un periodo non revocabile di 15 anni, contro il pagamento di un canone di locazione trimestrale corrispondente a un valore di investimento, con facoltà, alla scadenza, di optare per l'acquisto dell'immobile a un prezzo corrispondente al 10% del valore di investimento. Poiché l'amministrazione finanziaria belga aveva rettificato la detrazione dell'Iva sulle spese relative all'immobile, in considerazione del fatto che l'operazione di "sale and lease back", di natura puramente finanziaria, non è soggetta all'imposta, è sorta una controversia nell'ambito della quale il giudice nazionale decideva di chiedere alla Corte se gli articoli 184, 185, 187 e 188 della direttiva dovessero essere interpretati nel senso che, nelle descritte circostanze, impongano un obbligo di rettifica della detrazione dell'Iva operata sull'immobile.

Nella sentenza, pronunciata il 27 marzo 2019, la Corte osserva in via preliminare che gli articoli 184 e 185 della direttiva stabiliscono in maniera generale le condizioni al verificarsi delle quali la detrazione deve essere rettificata, mentre gli articoli da 187 a 189 prevedono norme specifiche per la rettifica della detrazione per quanto riguarda i beni di investimento. Nella fattispecie, risulta che l'immobile è qualificato come un bene d'investimento, circostanza che spetta al giudice nazionale verificare alla luce del diritto interno. Ai sensi dell'articolo 189, lettera a), infatti, gli stati membri possono definire la nozione di "beni di investimento". La Corte, dal canto suo, ha statuito in passato che tale nozione riguarda i beni che, utilizzati ai fini di un'attività economica, si distinguono per il loro carattere durevole e il loro valore, i quali fanno sì che i costi d'acquisto non siano normalmente contabilizzati come spese correnti, ma vengano ammortizzati in più esercizi finanziari (sentenza 16 febbraio 2012, C 118/11).

Ciò premesso, occorre esaminare anzitutto se la rettifica si renda dovuta ai sensi degli articoli 184 e 185. Dall'articolo 184 risulta che la detrazione deve essere rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto; ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 1, la rettifica deve aver luogo, in particolare, quando successivamente alla dichiarazione sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni.

Per quanto riguarda l'eventuale incidenza sulla detrazione dell'Iva di eventi successivi, emerge dalla giurisprudenza che l'impiego, reale o previsto, dei beni o dei servizi determina l'entità della detrazione iniziale alla quale il soggetto passivo ha diritto e l'entità di eventuali rettifiche durante i periodi successivi. Il meccanismo di rettifica previsto agli articoli da 184 a 186 è, infatti, parte integrante del sistema e mira ad aumentare la precisione delle detrazioni, così da assicurare la neutralità dell'Iva, in modo che le operazioni effettuate allo stadio anteriore continuino a dare luogo al diritto di detrazione soltanto nei limiti in cui esse servano a fornire prestazioni soggette a una tale imposta. Nel caso di specie, risulta che l'immobile è stato utilizzato dalla società ininterrottamente e in modo duraturo per le sue attività professionali. Inoltre, se è vero che le operazioni di "sale and lease back" hanno dato luogo al pagamento immediato di un corrispettivo alla società, tuttavia essa, dal canto suo, si è impegnata a pagare all'istituto finanziario un canone di locazione trimestrale per un periodo di 15 anni il cui importo totale corrisponde a quello del corrispettivo in parola maggiorato degli interessi. Risulta quindi che tale società ha continuato a utilizzare le operazioni realizzate per la costruzione, trasformazione o ristrutturazione degli immobili in questione per le sue operazioni soggette a imposta a valle. Tale constatazione indica l'assenza di mutamenti degli elementi presi in considerazione per la determinazione dell'importo delle detrazioni.

In questa ottica, la mera costituzione di un diritto di enfiteusi non soggetto all'Iva non può essere considerata, diversamente da quanto sostenuto dalla Commissione europea, un mutamento degli elementi presi in considerazione per la determinazione dell'importo delle detrazioni successivo alla dichiarazione dell'Iva. Una simile costituzione non può infatti avere, di per sé, l'effetto di far venir meno la relazione stretta e diretta tra il diritto alla detrazione dell'Iva pagata a monte e l'impiego dei beni o dei servizi di cui trattasi per operazioni soggette a imposta a valle. Ne consegue che, salvo verifica da parte del giudice del rinvio, nelle descritte circostanze gli articoli 184 e 185 non impongono una rettifica della detrazione.

In secondo luogo, occorre esaminare se le circostanze della controversia rientrano nell'ambito di

applicazione delle norme specifiche per la rettifica della detrazione sui beni di investimento. Al riguardo, l'articolo 187, par. 1, prevede che la rettifica deve essere ripartita su cinque anni, periodo che può essere prolungato fino a venti anni per i beni di investimento immobiliari. Ai sensi dell'articolo 188, paragrafo 1, in caso di cessione durante il periodo di rettifica, il bene di investimento è considerato come se fosse sempre stato adibito a un'attività economica del soggetto passivo fino alla scadenza del periodo di rettifica.

La nozione di cessione di beni si riferisce non al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale, bensì a qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario. Se è vero che spetta al giudice nazionale determinare, caso per caso, in relazione alla singola fattispecie, se una data operazione su un bene comporti il trasferimento del potere di disporre di un bene come proprietario, la Corte può tuttavia fornire al medesimo tutte le indicazioni utili al riguardo. A tal fine, occorre constatare che le operazioni di "sale and lease back" in questione sono caratterizzate dalla concessione combinata e simultanea, da un lato, di un diritto di enfiteusi da parte del soggetto passivo all'istituto finanziario e, dall'altro, di un leasing immobiliare da parte di tale istituto al soggetto passivo.

Occorre quindi determinare se, nell'ambito della controversia, si debba prendere in considerazione la concessione del diritto di enfiteusi e del leasing immobiliare separatamente o, invece, congiuntamente. Nel caso di specie, risulta che l'operazione di "sale and lease back" ha natura puramente finanziaria, il cui scopo è di aumentare la liquidità della società, che ha mantenuto il possesso dell'immobile e ha continuato a utilizzarlo ininterrottamente e in maniera duratura per le esigenze delle sue operazioni soggette a imposta. Tali circostanze, secondo la Corte, sembrano indicare che sussiste un'unica operazione, atteso che la costituzione del diritto di enfiteusi sull'immobile è indissociabile dal leasing sullo stesso bene.

Ne consegue che, salvo verifica da parte del giudice del rinvio, in tale contesto, l'operazione non può essere qualificata come "cessioni di beni" in quanto i diritti trasferiti all'istituto finanziario, ossia i diritti di enfiteusi meno i diritti derivanti dal leasing immobiliare di cui è titolare la società, non lo autorizzano a disporre dell'immobile come se ne fosse proprietario. In conclusione, salvo verifica da parte del giudice nazionale degli elementi di fatto e di diritto nazionale pertinenti, gli articoli 184, 185, 187 e 188 della direttiva devono essere interpretati nel senso che non impongono un obbligo di rettifica della detrazione quando il bene ha formato oggetto di un'operazione di "sale and lease back" non soggetta all'Iva in circostanze come quelle descritte sopra.