

CORTEDI GIUSTIZIA UE 5/Le sentenze più importanti dell'ultimo anno in materia di Iva

DS6901

DS6901

Detrazione Iva, tempo tiranno

Siperde il diritto se non esercitato nel termine di decadenza

DI FRANCO RICCA

Il diritto alla detrazione dell'Iva si perde se non è esercitato nel termine di decadenza stabilito dalla legge. Nella sentenza 12 settembre 2024, C-2024, la Corte di giustizia ha ritenuto conformi al diritto unionale la normativa e la prassi nazionale che dispongono in tal senso. La controversia principale verteva sul rifiuto della detrazione opposto dall'amministrazione bulgara ad un'impresa che non aveva detratto l'Iva sugli acquisti né nella dichiarazione mensile del periodo di competenza, né in una delle dichiarazioni dei dodici mesi successivi, e che aveva poi riportato le detrazioni in una dichiarazione integrativa presentata successivamente, oltre il termine di decadenza stabilito dalla legge. Nella sentenza, la Corte rammenta di avere più volte dichiarato che la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione senza alcun limite di tempo contrasterebbe con il principio della certezza del diritto, ragion per cui la previsione, nella legge nazionale, di un termine di decadenza la cui scadenza porti a sanzionare il contribuente non sufficientemente diligente privandolo del diritto non esercitato tempestivamente, non può essere considerata incompatibile con il sistema della direttiva, purché, da un lato, detto termine si applichi allo stesso modo ai diritti analoghi in materia fiscale fondati sul diritto interno e a quelli fondati sul diritto dell'Ue (principio di equivalenza) e, dall'altro, esso non renda impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto (principio di effettività). Nella fattispecie, ad avviso della Corte, non risulta violato nessuno dei due principi, né quello della neutralità, che non può avere l'effetto di consentire al soggetto passivo di recuperare un diritto alla detrazione non esercitato nel termine di legge. A margine della sentenza, va rammentato che nell'ordinamento interno, secondo la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 1/2018, il diritto alla detrazione non esercitato entro il termine di cui all'art. 19 del dpr n. 633/1972, ossia entro la scadenza per la presentazione della dichiarazione annuale, può essere

fatto valere presentando una dichiarazione integrativa relativa al periodo d'imposta interessato e quindi fino alla scadenza dei termini per l'accertamento. Questa importante apertura è stata tuttavia ridimensionata nella risposta ad interpello n. 115 del 17 aprile 2015, secondo la quale il recupero della detrazione in sede di dichiarazione integrativa è ammesso solo se le relative fatture d'acquisto erano state a suo tempo registrate nel termine di legge.

Beni a disposizione di terzi Nella sentenza 4 ottobre 2024, C-475/23, la Corte ha statuito che la società che acquista un bene per metterlo gratuitamente a disposizione di un prestatore di servizi ai fini dell'esecuzione di lavorazioni per proprio conto, ha diritto alla detrazione dell'Iva se e nella misura in cui il bene è effettivamente utilizzato dal prestatore nell'ambito di tali lavorazioni, quindi a beneficio della società committente.

La controversia principale riguardava una società austriaca, titolare di posizione Iva anche in Romania, che aveva quivi acquistato un immobile e una gru per metterli a disposizione di un proprio fornitore di servizi che li utilizzava per trasformare prodotti per conto della società committente, successivamente venduti da questa in altri paesi Ue. L'autorità aveva negato il diritto alla detrazione dell'Iva su tali acquisti, sostenendo principalmente l'insussistenza del presupposto dell'inerenza in quanto i beni acquistati non erano utilizzati dalla società per le proprie operazioni, bensì da terzi ai fini delle loro operazioni di lavorazione. Al riguardo, la Corte ricorda che il diritto in esame sussiste non solo in presenza di un nesso immediato e diretto tra gli acquisti del soggetto passivo e le sue operazioni imponibili, ma anche quando, pur mancando un tale nesso, gli acquisti fanno parte delle spese generali dell'attività economica del soggetto e, come tali, concorrono alla determinazione del prezzo delle sue operazioni imponibili. Nella fattispecie, osserva la Corte, senza i beni acquistati dalla società, il prestatore d'opera non avrebbe potuto realizzare

le lavorazioni di trasformazione da essa richieste; di conseguenza, la società non avrebbe potuto esercitare l'attività consistente nella vendita dei beni trasformati. Il fatto che il prestatore tragga un beneficio diretto dai beni della società, che utilizza a titolo gratuito, non può portare a negare alla società il diritto alla detrazione dell'Iva relativa all'acquisto di tali beni, ove si accerti la sussistenza del nesso con la sua attività economica. Nesso che sussiste se la messa a disposizione dei beni si sia limitata a quanto necessario per garantire l'esecuzione delle lavorazioni per conto della società; in caso contrario, per esempio qualora il prestatore impieghi tali beni anche per altri scopi, il nesso sussisterebbe solo in parte, sicché il diritto alla detrazione dovrebbe essere riconosciuto parzialmente. Quanto alla contestazione della mancanza di una contabilità distinta, la Corte osserva che si tratta di una violazione formale, che non può portare al diniego del diritto alla detrazione del quale sussistono i requisiti sostanziali.

Rettifica della detrazione

L'art. 190 della direttiva Iva accorda agli Stati membri, ai fini della rettifica della detrazione, la facoltà di considerare "beni d'investimento" i servizi che hanno caratteristiche analoghe a quelle normalmente attribuite a detti beni. Di questa previsione, in combinato con quella dell'art. 187, si è occupata la Corte di giustizia nella sentenza 12 settembre 2024, C-243/23, in relazione alla vicenda di una società tra professionisti che aveva fatto eseguire sull'immobile utilizzato sia per l'attività che come abitazione dell'amministratore importanti lavori, protratti per più anni e di rilevante entità. In relazione all'Iva sulle spese di tali lavori, la società aveva provveduto alla rettifica della detrazione con riferimento al periodo di sorveglianza previsto dalla normativa belga per i beni d'investimento immobiliari (quindici anni), mentre l'amministrazione sosteneva che, trattandosi di lavori di miglioria e ristrutturazione di un bene esistente, dovesse farsi riferimento al periodo di cinque anni previsto per i beni am-



mortizzabili non immobiliari. La questione mirava quindi a chiarire se sia conforme agli artt. 187, 189 e 190 della direttiva la normativa nazionale secondo cui il periodo di rettifica prolungato fissato per i beni d'investimento immobiliari, è applicabile a lavori immobiliari unicamente quando essi sono di importanza tale da comportare una trasformazione dell'immobile, in modo da condurre alla realizzazione di un "quid novi", e non ai lavori immobiliari, costituenti prestazioni di servizi, che, senza condurre a una tale trasformazione, implicano tuttavia un ampliamento importante e/o una profonda ristrutturazione dell'immobile e il cui periodo di vita economica corrisponde a quello di un nuovo fabbricato. Al riguardo, la Corte ha concluso che, pur non potendo tali lavori, in quanto "prestazioni di servizi", rientrare nella nozione di beni d'investimento immobiliari di cui all'art. 187 della direttiva, l'art. 190 consente tuttavia agli Stati membri di considerare beni d'investimento i servizi che hanno caratteristiche analoghe a quelle normalmente attribuite a detti beni. Qualora lo Stato membro si sia avvalso di tale facoltà, la formulazione dell'art. 190 è tale da non escludere l'assimilazione dei servizi anche ai beni d'investimento immobiliari. Di conseguenza, se lo Stato membro ha previsto un periodo di detrazione più lungo per la rettifica della detrazione sui beni d'investimento immobiliari, tale periodo deve applicarsi anche alle

prestazioni di servizi di lavori immobiliari "che implicano un ampliamento significativo e/o una profonda ristrutturazione dell'immobile sul quale si eseguono tali lavori e i cui effetti hanno un periodo di vita economica che corrisponde a quello di un nuovo fabbricato."

Il requisito dell'inerenza
Nella misura in cui è provato che i servizi acquistati dal soggetto passivo sono utilizzati per le sue operazioni imponibili, il diritto alla detrazione non può essere negato nel caso in cui gli stessi servizi sono stati forniti anche ad altri soggetti passivi appartenenti al medesimo centro di interessi economici. È privo di rilevanza il fatto che l'acquisto fosse necessario o opportuno, non essendo il diritto in esame subordinato a criteri di redditività. È quanto ha statuito la Corte di giustizia nella sentenza del 12 dicembre 2024, C-527/23. Il procedimento era scaturito da una controversia sul recupero, da parte dell'autorità fiscale, dell'Iva che una società aveva detratto in relazione agli acquisti di servizi generali (informatici, risorse umane, marketing, contabilità, consulenza), ai fini dell'esecuzione di prestazione di servizi di perforazione petrolifera, presso alcune società estere appartenenti ad un gruppo multinazionale. L'autorità motivava il diniego della detrazione adduceva che non era stato prodotto alcun documento per dimostrare il nesso tra i servizi acquisiti e l'attività del soggetto passivo, e che dai documenti prodotti non emerge-

va né la natura dei servizi, né l'identità delle persone che li avevano prestati, né il periodo durante il quale essi erano stati prestati, né la necessità di detti servizi per la committente.

Nella sentenza, la Corte ricorda che spetta al giudice nazionale accertare i requisiti del diritto alla detrazione, ossia che i servizi in questione siano stati scambiati tra soggetti passivi, che esista un nesso tra tali servizi e il controvalore pagato dalla società per acquistarli e che quest'ultima li abbia utilizzati ai fini delle sue operazioni soggette ad imposta. Per valutare l'inerenza degli acquisti, occorre considerare tutte le circostanze del caso concreto, tenendo conto dell'uso effettivo dei servizi acquistati e della causa esclusiva dell'acquisto, costituendo essa un criterio di determinazione del contenuto oggettivo. Nel caso di specie, qualora risultasse che una parte dei servizi acquistati dalla società è stata utilizzata ai fini di operazioni compiute da terzi, l'inerenza difetterebbe in parte e il diritto alla detrazione spetterebbe solo parzialmente, sicché il giudice nazionale dovrà accertare tali aspetti. È invece privo di rilievo stabilire se l'acquisto dei servizi fosse necessario o opportuno, in quanto la direttiva non subordina il diritto alla detrazione ad un criterio di redditività economica.

Quinta puntata - Le precedenti sono state pubblicate il 12/08, 14/08, 19/08 e 20/08

—● Riproduzione riservata —■

Cosa dice la Corte Ue	
Decadenza della detrazione	Il diritto alla detrazione si perde se non è esercitato nel termine di decadenza previsto dalla legge nazionale (sentenza 12 settembre 2024, C-2024)
Beni in uso a terzi	La società che acquista beni da concedere in uso a terzi per l'esecuzione di lavorazioni per proprio conto ha diritto alla detrazione dell'Iva (sentenza 4 ottobre 2024, C-475/23)
Rettifica della detrazione	Il periodo di sorveglianza "lungo" previsto dalla legge nazionale per la rettifica della detrazione sui beni d'investimento immobiliari si applica anche in relazione alle prestazioni di servizi concernenti lavori assimilabili a detti beni (sentenza 12 settembre 2024, C-243/23)
Valutazione dell'inerenza	Se i servizi acquistati sono utilizzati anche a beneficio di altri soggetti, il diritto alla detrazione non viene meno, ma può essere limitato (sentenza del 12 dicembre 2024, C-527/23)