



Va rettificata l'IVA inizialmente detratta con il pro-rata proporzionale di detrazione sulla costruzione di un immobile se, a seguito della continuazione dell'attività esercitata nei locali, non sono più effettuate operazioni soggette ad imposta e sono fatturate soltanto prestazioni esenti.

Lo ha precisato la Corte di Giustizia UE, nella sentenza 9.7.2020 relativa alla causa C-374/19, avente ad oggetto il caso di una caffetteria annessa ad una casa di riposo che inizialmente effettuava sia operazioni esenti (prestazioni per gli ospiti della casa di riposo) sia operazioni imponibili (prestazioni per i visitatori esterni) e poi ha continuato l'attività nei medesimi locali effettuando solo operazioni esenti, in quanto dirette esclusivamente agli ospiti del ricovero.

In linea con il principio sancito nella precedente sentenza 28.2.2018 relativa alla causa C-672/16 (Informativa SEAC [26.3.2018, n. 96](#)), i Giudici comunitari hanno specificato che è necessario operare la rettifica del pro-rata di detrazione se un'immobile, senza interruzione temporale dell'attività esercitata, sia stato inizialmente utilizzato per effettuare operazioni imponibili ed operazioni esenti, e successivamente, nell'ambito della medesima attività, esclusivamente per operazioni esenti.

### IL FATTO OGGETTO DELLA CAUSA C-374/19

Una società di diritto tedesco aveva costruito una caffetteria annessa ad una casa di riposo da essa gestita, dichiarando che l'immobile sarebbe stato utilizzato esclusivamente per operazioni imponibili IVA, rese nei confronti dei visitatori esterni degli alloggi per anziani.

A seguito di una prima verifica fiscale, l'Ufficio delle Imposte aveva ritenuto improbabile che nessun ospite della casa di riposo frequentasse la caffetteria ed aveva stabilito che la società potesse effettuare operazioni esenti verso tali ospiti nella misura del 10%. La società, quindi, aveva proceduto ad una prima rettifica dell'IVA inizialmente detratta, applicando il pro-rata proporzionale.

A seguito di una seconda verifica fiscale, l'Ufficio aveva rilevato che la caffetteria non era più utilizzata promiscuamente per operazioni imponibili e per operazioni esenti, ma aveva proseguito l'attività realizzando unicamente operazioni esenti (senza diritto a detrazione) verso gli ospiti della casa di riposo. L'Ufficio richiedeva quindi la rettifica dell'IVA detratta tramite il pro-rata proporzionale e il (ri)versamento dell'imposta.

La società proponeva ricorso verso il Tribunale tributario e poi in Cassazione. Il Giudice nazionale ha riconosciuto che la società aveva cessato di effettuare operazioni imponibili verso i visitatori della casa di riposo per assenza di redditività economica, ma che ciò non comportava alcun mutamento delle circostanze che avevano dato diritto alla detrazione. L'utilizzo della caffetteria per effettuare operazioni imponibili sarebbe venuto meno senza tuttavia un aumento dell'utilizzo della stessa da parte degli ospiti della casa di riposo e, quindi, delle operazioni esenti. Ciò potrebbe essere assimilata alla situazione oggetto della citata causa C-672/16 e, pertanto, ad una situazione di mancato utilizzo dei locali indipendentemente dalla volontà della società.

La Corte suprema decideva però di sospendere il procedimento in corso e di sottoporre alla Corte di Giustizia UE la seguente questione pregiudiziale:



*“Se un soggetto passivo che fabbrica un bene di investimento nell'ottica di un utilizzo imponibile con diritto a detrazione (nella specie: costruzione di un edificio per la gestione di una caffetteria), debba rettificare la detrazione ai sensi degli articoli 185, paragrafo 1, e 187 della direttiva [IVA] ove cessi le operazioni generanti fatturato che legittimano alla detrazione (nella specie: la gestione della caffetteria) e il bene di investimento resti nel frattempo inutilizzato nella misura del precedente utilizzo imponibile”.*

### LA SENTENZA 9.7.2020 CAUSA C-374/19

La Corte di Giustizia UE ha innanzitutto evidenziato che:

- la Direttiva n. 2006/112/CE garantisce la neutralità dell'imposizione per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati delle stesse, a condizione che queste, in linea di principio, siano soggette ad IVA;

- il meccanismo della rettifica mira ad aumentare la “precisione” della detrazione ed ha lo scopo di stabilire una relazione stretta e diretta tra il diritto alla detrazione dell’IVA pagata a monte e l’utilizzo di beni e servizi per operazioni soggette ad imposta a valle.

Nel caso di specie, i Giudici comunitari hanno rilevato che:

- il diritto alla detrazione era stato esercitato con il pro-rata in quanto, come rilevato dall’Ufficio (prima verifica), la caffetteria era stata utilizzata per effettuare sia operazioni imponibili che operazioni esenti;
- a seguito di una successiva (seconda) verifica fiscale era emersa l’assenza di operazioni soggette ad imposta e che la caffetteria aveva continuato l’attività ponendo in essere solo operazioni esenti.

Al riguardo la Corte di Giustizia UE richiama quanto sancito nella citata causa C-672/16, secondo cui il diritto alla detrazione rimane acquisito anche se, per cause estranee alla sua volontà, il soggetto passivo non utilizza i beni e servizi che hanno dato luogo alla detrazione nell’ambito di operazioni soggette ad imposta.

In tale controversia, però, l’immobile era rimasto “vuoto” (non utilizzato) dopo la risoluzione del contratto di locazione per cause estranee alla volontà del proprietario. Poiché quindi non era stata svolta alcuna attività e si era interrotta completamente la realizzazione di operazioni economiche all’interno dei locali, non era stata richiesta una rettifica dell’IVA inizialmente operata.

I Giudici comunitari precisano però che il caso oggetto della controversia in esame si differenzia da quello precedente ed è in parte speculare allo stesso, in quanto **la caffetteria ha continuato ad esercitare l’attività senza alcuna interruzione ma svolgendo solo operazioni esenti**. I locali, quindi, non erano rimasti “vuoti” come nel caso della precedente sentenza, ma erano stati **utilizzati in continuità per svolgere solo operazioni esenti**.

La Corte di Giustizia UE conclude, pertanto, che l’Amministrazione fiscale tedesca può richiedere una rettifica dell’IVA detratta con il pro-rata in quanto l’immobile, a seguito di continuazione dell’attività, ha mutato la propria destinazione.

Tale conclusione non è rimessa in discussione dal fatto che l’assenza di operazioni imponibili sia una circostanza indipendente dalla volontà del soggetto passivo (la cessazione dell’accesso alla caffetteria agli esterni era collegabile al fatto che tale attività è risultata economicamente non redditizia). Nel caso di specie, i locali non sono rimasti “vuoti”, ma sono stati destinati a realizzare esclusivamente operazioni esenti e ciò **configura un mutamento dell’utilizzo** dello stesso che richiede la rettifica della detrazione.

## LA DISCIPLINA NAZIONALE

La disciplina nazionale della rettifica della detrazione sui beni di investimento è contenuta nell’art. 19-bis2, DPR n. 633/72.

In particolare i soggetti che contemporaneamente effettuano operazioni attive con diritto alla detrazione e operazioni esenti senza diritto alla detrazione applicando il “pro-rata generale di detrazione” di cui all’art. 19, comma 5, DPR n. 633/72 devono procedere alla rettifica della detrazione per i beni ammortizzabili quando la percentuale del “pro-rata” di un certo anno varia di un importo superiore o inferiore a 10 punti rispetto a quella applicata per effettuare la detrazione nell’anno di “acquisizione” dello stesso bene ammortizzabile.

La norma nazionale, quindi, è sostanzialmente in linea con la sentenza in commento, prevedendo inoltre una soglia temporale oltre la quale la rettifica del pro-rata operato inizialmente si rende necessaria.

Il periodo di “tutela fiscale” dura 5 anni (i 4 anni successivi a quello dell’acquisto) elevato a 10 (i 9 anni successivi a quello dell’acquisto) per i fabbricati. Esso opera indipendentemente dalla modalità di acquisto del bene (compravendita, appalto, leasing), e inizia a decorrere dall’anno di entrata in funzione del bene medesimo.

■