

Il pro-rata di detrazione IVA in presenza di un obbligo normativo di acquisto di beni/servizi

di Marco Peirolo

Convegno di aggiornamento

Dichiarazione Iva 2026: novità e casi operativi

Scopri di più

L'ambito di applicazione del pro-rata di **detrazione dell'IVA** è stato esaminato dall'**Avvocato generale presso la Corte di Giustizia UE** nelle conclusioni presentate il 25 settembre 2025, in merito alla **causa C-513/24**, riguardante un **istituto ospedaliero** con sede nella Repubblica Ceca.

La questione controversa, sulla quale si pronuncerà prossimamente la Corte, è se, nell'ambito di operazioni che danno diritto alla detrazione, il **soggetto passivo** (nella specie, l'istituto ospedaliero) **possa detrarre una parte dell'imposta assolta sull'acquisto di beni/servizi** che, in forza della normativa nazionale, costituiscono **l'attrezzatura minima per ottenere l'autorizzazione a fornire servizi che non danno diritto alla detrazione** (nella specie, i servizi sanitari), qualora la **prestazione di tali servizi** sia a sua volta **necessaria per rendere i servizi** che, invece, **danno diritto alla detrazione**.

In estrema sintesi, l'esercizio del diritto di detrazione è collegato **alle operazioni a valle** alle quali sono destinati i beni/servizi acquistati a monte e, qualora l'attività economica del soggetto passivo si concretizzi nell'effettuazione **sia di operazioni imponibili, sia di operazioni esenti**, occorre applicare alle **"spese generali"** il **regime di detrazione** basato sul **pro rata**, previsto dall'art. 173, par. 1, Direttiva 2006/112/CE.

In merito al **nesso tra le operazioni passive e quelle attive**, la giurisprudenza comunitaria ha affermato che il medesimo deve essere valutato alla luce del **contenuto oggettivo delle operazioni**. Più in particolare, si devono prendere in considerazione tutte le circostanze in presenza delle quali **le operazioni passive sono state effettuate**, tenendo conto unicamente degli acquisti che sono **oggettivamente connessi all'attività imponibile** del soggetto passivo.

A questo riguardo, dalla stessa elaborazione giurisprudenziale si desume che l'esistenza di un **obbligo normativo di acquisto** di un bene/servizio **non è considerato**, di per sé, come un elemento decisivo o anche solo pertinente nell'ambito della valutazione del "nesso diretto e immediato" **tra tale acquisto e le operazioni a valle che danno diritto alla detrazione**.

Nel caso di specie, conformemente alla normativa nazionale di cui trattasi, da un lato, per disporre dell'autorizzazione per la fornitura di servizi sanitari, esenti dall'IVA, le strutture devono soddisfare **requisiti tecnici e materiali minimi**, il che impone **l'acquisto, la riparazione, la revisione e la manutenzione delle attrezzature** necessarie a tal fine e, dall'altro, per poter garantire la prestazione dei servizi non sanitari, imponibili IVA, tali strutture devono soddisfare le **condizioni richieste per la prestazione dei servizi sanitari**.

Ad avviso dell'Avvocato UE, la **mera esistenza di un obbligo giuridico di acquisto non è un elemento sufficiente per ritenere sussistente il "nesso diretto e immediato"** con il complesso dell'attività economica del soggetto passivo, in quanto – come sopra esposto – la giurisprudenza della Corte considera che tale nesso deve essere valutato alla luce del **contenuto oggettivo delle operazioni in questione**.

Tuttavia, secondo l'Avvocato generale, le spese per l'acquisto dei beni/servizi imposte dalla normativa interna per ottenere l'autorizzazione a fornire servizi sanitari possono essere considerate **destinate ai medesimi servizi**, non rilevando tanto l'esistenza dell'obbligo, quanto il fatto che, in conformità di detta normativa, i **beni/servizi interessati sono acquistati** per essere destinati alla prestazione dei servizi sanitari.

Lo **stesso principio** si applica anche quando i **servizi non esenti** forniti dal soggetto passivo sono, comunque, **qualificati come sanitari** e rientrano, quindi, nell'obbligo in questione. In tal caso, le spese per l'acquisto dei predetti beni/servizi possono essere ripartite tra, da un lato, i servizi sanitari esenti e, dall'altro, i **servizi sanitari imponibili e detratte proporzionalmente**.

Le conclusioni sono, invece, **diverse** per i **servizi non sanitari, imponibili ai fini IVA**. Anche supponendo che la prestazione dei servizi sanitari sia necessaria per **poter fornire i servizi non sanitari**, l'Avvocato UE è dell'avviso che, siccome l'obbligo imposto dalla normativa nazionale sembra essere concepito unicamente ai fini della fornitura dei servizi sanitari, **non si può presumere che i beni/servizi acquistati siano destinati a rendere i servizi non sanitari**. Infatti, il nesso tra i beni/servizi "a monte" e i servizi non sanitari resi "a valle" **non è sufficientemente "diretto e immediato"**, con la conseguenza che le spese sostenute per l'acquisto di tali beni/servizi **non possano essere assimilate a spese generali** per il solo motivo che il **loro acquisto è imposto dalla normativa interna**.

In definitiva, l'Avvocato UE ha suggerito alla Corte di dichiarare che i **costi sostenuti da un soggetto passivo per l'acquisto di beni/servizi** che, in forza della normativa nazionale, **costituiscono l'attrezzatura tecnica e materiale minima per l'esercizio di un'attività** che non dà diritto alla detrazione (nel caso di specie, i servizi sanitari) **non possono qualificarsi, per questo solo motivo, come spese generali** che presentano un "nesso diretto e immediato" **con il complesso delle attività del medesimo soggetto passivo** e che danno, quindi, **diritto al pro rata di detrazione**.

Il pro-rata è, invece, applicabile per quei beni/servizi che sono **utilizzati anche per fornire i servizi non sanitari imponibili**, il cui acquisto presenta **quel "nesso diretto e immediato"** che

deve ricorrere per giustificare la **detrazione proporzionale**.