Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
ATHANASIOS RANTOS
presentate il 25 settembre 2025 [1]

Causa C-513/24

Oblastní nemocnice Kolín, a. s., nemocnice Středočeského kraje
contro
Odvolací finanční ředitelství

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa, Repubblica ceca)]

«Rinvio pregiudiziale – Armonizzazione delle normative fiscali – Direttiva 2006/112/CE – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Diritto alla detrazione dell'IVA – Articolo 173, paragrafo 1 – Prorata di detrazione – Nozione di "spese generali" – Attrezzatura tecnica e materiale minima delle strutture sanitarie che condiziona l'ottenimento dell'autorizzazione a fornire servizi sanitari che non danno diritto a detrazione, ma sono necessari per la fornitura dei servizi che danno diritto a detrazione»

Introduzione

1. La presente domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa, Repubblica ceca) verte, in sostanza, sull'interpretazione dell'articolo 173, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva IVA») [2].

2. Tale domanda si inserisce nell'ambito di una controversia tra l'Oblastní nemocnice Kolín, a. s., nemocnice Středočeského kraje (Oblastní nemocnice Kolín, a. s., struttura ospedaliera della regione di Boemia centrale, Repubblica ceca; in prosieguo: il "ricorrente nel procedimento principale") e l'Odvolací finanční ředitelství (Direzione delle finanze d'appello, Repubblica ceca; in prosieguo: la "Direzione delle finanze") in merito al diritto alla detrazione dell'IVA sui servizi sanitari.

3. Più in particolare, il giudice del rinvio si chiede se, nell'ambito di operazioni che danno diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte, un soggetto passivo possa detrarre una parte dell'IVA gravante sull'acquisto di beni e servizi che, in forza della normativa nazionale applicabile, costituiscono l'attrezzatura minima necessaria per ottenere l'autorizzazione alla fornitura di servizi che non danno diritto a detrazione (servizi sanitari), fornitura che, a sua volta, è necessaria per l'esercizio di servizi che danno diritto a detrazione.

[1] Lingua originale: il francese.

[2] GU 2006, L 347, pag. 1.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

4. L'articolo 132, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA così dispone:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(...)

b) l'ospedalizzazione e le cure mediche nonché le operazioni ad esse strettamente connesse, assicurate da enti di diritto pubblico oppure, a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per i medesimi, da istituti ospedalieri, centri medici e diagnostici e altri istituti della stessa natura debitamente riconosciuti».

5. L'articolo 168, lettera a), di tale direttiva prevede quanto segue:

«Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti

a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo».

6. L'articolo 173, paragrafo 1, di detta direttiva stabilisce:

«Per quanto riguarda i beni ed i servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a detrazione di cui agli articoli 168, 169 e 170, sia per operazioni che non danno tale diritto, la detrazione è ammessa soltanto per il prorata dell'IVA relativo alla prima categoria di operazioni.

Il prorata di detrazione è determinato, conformemente agli articoli 174 e 175, per il complesso delle operazioni effettuate dal soggetto passivo».

Diritto ceco

7. Conformemente all'articolo 1, paragrafo 1, della vyhláška č. 92/2012 SB., o požadavcích na minimální technické a věcné vybavení zdravotních zařízení a kontaktních pracovišť domácí péče (decreto n. 92/2012 sui requisiti relativi all'attrezzatura tecnica e materiale minima delle strutture sanitarie e dei punti di contatto per l'assistenza a domicilio), del 15 marzo 2012 (in prosieguo: il «decreto n. 92/2012»)[3], nella versione in vigore all'epoca dei fatti, in sostanza, i requisiti generali relativi all'attrezzatura tecnica e materiale minima (in prosieguo: l'«attrezzatura tecnica e materiale») delle strutture sanitarie sono esposti in allegato a tale decreto.

[3] 36/2012 Sb.

8. L'articolo 2, paragrafo 1, di detto decreto è così formulato:

«Una struttura sanitaria in cui un prestatore di servizi sanitari (in prosieguo: il "prestatore") è autorizzato a fornire servizi sanitari alla data di entrata in vigore del presente decreto deve essere attrezzata tecnicamente e materialmente conformemente al presente decreto (…)».

9. Gli allegati dello stesso decreto elencano centinaia di elementi di attrezzatura tecnica e materiale di cui devono disporre le differenti tipologie di strutture sanitarie. Per esempio, spazi operativi (sale di consultazione, sale d'attesa, servizi igienici per i pazienti, magazzini), equipaggiamenti per tali spazi (lettino, lavandino, armadio, sedie, tavoli), strumenti (stetoscopio, lente d'ingrandimento), dispositivi semplici (tonometro, bilancia, glucometro) e dispositivi più complessi (dispositivo ECG, ecografo, laringostroboscopio, monitor dei parametri vitali).

Procedimento principale, questione pregiudiziale e procedimento dinanzi alla Corte

10. Il ricorrente nel procedimento principale è un istituto ospedaliero situato nella Repubblica ceca, la cui attività economica principale consiste nel fornire servizi sanitari che non danno diritto a detrazione dell'IVA (in prosieguo: i "servizi sanitari"), pur fornendo anche altri servizi che danno diritto a detrazione (in prosieguo: i "servizi supplementari")[4]. Secondo la normativa nazionale applicabile (vale a dire, il decreto n. 92/2012), per poter fornire servizi sanitari, tale ricorrente deve disporre di un'autorizzazione per ciascun settore specifico dell'assistenza sanitaria e, per poter disporre di tale autorizzazione, deve garantire la presenza di un equipaggiamento minimo.

11. Il 18 gennaio 2019 detto ricorrente ha presentato una dichiarazione fiscale integrativa per il mese di dicembre 2016, nell'ambito della quale ha esercitato il suo diritto a detrazione parziale (pro rata) dell'IVA per un importo pari a 4 176 327 corone ceche (CZK) (circa EUR 164 500). Il 5 febbraio 2021 l'amministrazione tributaria ha emesso un avviso di accertamento fiscale con il quale ha riconosciuto una parte della detrazione rivendicata, escludendo invece l'importo di CZK 3 287 723 (circa EUR 129 500), che corrispondeva a prestazioni per la fornitura di servizi sanitari.

12. A seguito del suo reclamo avverso tale avviso di accertamento fiscale, parzialmente accolto con decisione della Direzione delle finanze, e di un ricorso giurisdizionale proposto avverso tale decisione che è stato respinto dal Krajský soud v Praze (Corte regionale di Praga, Repubblica ceca)[5], lo stesso ricorrente ha proposto ricorso per cassazione dinanzi al Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa, Repubblica ceca), il quale ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 173, paragrafo 1, della [direttiva IVA] debba essere interpretato nel senso che, qualora l'esecuzione di un'operazione per la quale l'imposta è detraibile sia subordinata al possesso di un'autorizzazione ad effettuare operazioni per le quali l'imposta non è detraibile

[4] Tra tali servizi figurano, in particolare, studi clinici sugli effetti dei medicinali, l'alloggio delle persone che accompagnano i pazienti, servizi supplementari per i pazienti ricoverati, tirocini di medicina, un servizio di sterilizzazione di strumenti per terzi, esami radiografici, scanner e veterinari. Il ricorrente nel procedimento principale ha precisato nelle sue osservazioni scritte che le sue attività dovrebbero piuttosto essere suddivise in tre categorie: in primo luogo, i servizi sanitari che hanno come scopo la tutela della salute (esenti da IVA), in secondo luogo, i servizi sanitari che hanno uno scopo diverso dalla tutela della salute (soggetti all'IVA) e, infine, gli altri servizi.

[5] Tale giudice ha respinto il ricorso con la motivazione che non occorreva considerare come spese generali i costi di tutte le attrezzature materiali e tecniche di cui gli istituti ospedalieri devono disporre per garantire il loro funzionamento nonché la fornitura di tutti i loro servizi (cure sanitarie e servizi imponibili), ma soltanto i costi che assicurano il normale funzionamento dell'istituto ospedaliero parte nel procedimento principale e che, almeno in una certa misura, sono stati effettivamente sostenuti per la prestazione dei servizi non esenti.

(nella fattispecie, servizi sanitari), i beni e i servizi ad essa connessi, che, ai sensi della normativa nazionale, costituiscono l'attrezzatura tecnica e materiale minima delle strutture sanitarie e che sono una condizione per la fornitura di servizi sanitari, rappresentano una spesa generale (costi operativi) direttamente e immediatamente connessa all'attività economica complessiva del soggetto passivo e danno, pertanto, diritto alla detrazione per il prorata».

13. Hanno presentato osservazioni scritte alla Corte il ricorrente nel procedimento principale, il governo ceco e la Commissione europea. Tali parti, nonché la Direzione delle finanze, hanno altresì formulato osservazioni orali all'udienza tenutasi il 12 giugno 2025.

Analisi

14. Con la sua questione pregiudiziale il giudice del rinvio domanda, in sostanza, alla Corte se, nell'ambito di operazioni che danno diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte, un soggetto passivo possa detrarre una parte dell'IVA gravante sull'acquisto di beni e servizi che, in forza della normativa nazionale applicabile, costituiscono l'attrezzatura minima richiesta per ottenere l'autorizzazione a fornire servizi che non danno diritto a detrazione (nella specie, servizi sanitari), qualora tale fornitura di servizi sia a sua volta necessaria per l'esercizio di servizi che danno diritto a detrazione (servizi supplementari).

15. Per quanto riguarda i beni e i servizi forniti per realizzare al tempo stesso sia operazioni che danno diritto a detrazione sia operazioni che non conferiscono tale diritto, l'articolo 173, paragrafo 1, della direttiva IVA stabilisce, essenzialmente, che la detrazione è ammessa solo per il prorata dell'IVA relativo alla prima categoria di operazioni e che il prorata di detrazione è determinato per il complesso delle operazioni economiche effettuate dal soggetto passivo, conformemente al metodo di cui agli articoli 174 e 175 di tale direttiva.

16. Secondo una giurisprudenza costante della Corte, affinché sia riconosciuto un diritto a detrazione[6] ad un soggetto passivo[7], è necessario, in linea di principio, che esista un nesso immediato e diretto tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che danno diritto a detrazione. Il diritto a detrarre l'IVA gravante sull'acquisto di beni o servizi a monte presuppone che le spese effettuate per acquistare tali beni e servizi facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni a valle che conferiscono il diritto a detrazione[8].

17. Il diritto a detrazione è tuttavia parimenti ammesso a beneficio del soggetto passivo, anche in mancanza di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che danno diritto a detrazione, qualora i costi dei beni e dei servizi in questione facciano parte delle *spese generali* di detto soggetto passivo e, in quanto tali, siano elementi costitutivi del prezzo dei beni o dei servizi che esso fornisce. Tale tipologia di costi presenta,

[6] Tale diritto costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Esso viene esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte. Il sistema delle detrazioni è inteso a esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune di IVA garantisce quindi la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, a loro volta soggette all'IVA (v. sentenza del 4 ottobre 2024, Voestalpine Giesserei Linz, C-475/23; in prosieguo: la «sentenza Voestalpine Giesserei Linz», EU:C:2024:866, punti 16 e 17 nonché giurisprudenza citata).

[7] Dall'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA emerge tuttavia che, per poter beneficiare del diritto a detrazione, devono essere soddisfatte due condizioni: in primo luogo, l'interessato deve essere un "soggetto passivo" ai sensi di tale direttiva; in secondo luogo, i beni o i servizi invocati a fondamento di tale diritto devono essere utilizzati a valle dal soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette ad imposta e, a monte, tali beni o servizi devono essere forniti da un altro soggetto passivo (v. sentenza Voestalpine Giesserei Linz, punto 19 e giurisprudenza citata).

[8] V. sentenza Voestalpine Giesserei Linz (punto 20 e giurisprudenza citata).

infatti, un nesso diretto ed immediato con il complesso dell'attività economica del soggetto passivo [9]. Per contro, qualora beni o servizi acquistati da un soggetto passivo abbiano un nesso con operazioni esenti o che non rientrano nell'ambito di applicazione dell'IVA, non può aversi né riscossione dell'imposta a valle né detrazione dell'imposta a monte [10].

18. Pertanto, l'esistenza del diritto a detrazione è determinata in funzione delle operazioni a valle alle quali sono destinate le operazioni a monte [11] e, qualora l'attività economica del soggetto passivo consista sia in operazioni soggette ad imposta sia in operazioni esenti dall'IVA, occorre applicare alle sue spese generali il regime di detrazione previsto all'articolo 173, paragrafo 1, della direttiva IVA [12].

19. La Corte ha inoltre precisato che l'esistenza di un nesso tra le operazioni deve essere valutata alla luce del loro *contenuto oggettivo*. Più in particolare, si devono prendere in considerazione tutte le circostanze in presenza delle quali si sono svolte le operazioni in questione e tener conto unicamente delle operazioni che sono oggettivamente connesse all'attività imponibile del soggetto passivo. Così, occorre tener conto dell'*uso effettivo* dei beni e dei servizi acquistati dal soggetto passivo e della *causa esclusiva dell'operazione* di cui trattasi, dovendosi ritenere che quest'ultima costituisca un criterio di determinazione del contenuto oggettivo [13].

20. A tal riguardo, l'esistenza di un obbligo regolamentare di acquisto di beni o di servizi non è stata considerata, di per sé, dalla Corte come un elemento decisivo o pertinente nell'ambito della valutazione del nesso diretto e immediato tra tale acquisto e le operazioni a valle che danno diritto a detrazione dell'IVA o il complesso dell'attività economica del soggetto passivo. Ad esempio, nella sentenza Portugal Telecom [14], la Corte ha dichiarato che il diritto alla detrazione dell'integralità dell'IVA assolta a monte non poteva essere limitato per il solo motivo che la normativa nazionale qualifica le operazioni soggette ad imposta come accessorie alla loro attività principale [15], mentre nella sentenza Becker [16] essa ha ritenuto che la circostanza che il diritto civile nazionale obblighi un'impresa a sopportare le spese connesse alla difesa, in sede penale, degli interessi dei propri organi sia irrilevante ai fini della qualificazione come operazioni connesse a tale difesa [17]. È vero che, nella sentenza PPG Holdings [18], la Corte, esaminando la possibilità di dedurre il costo derivante dall'acquisto di prestazioni fornite per garantire il funzionamento di un fondo pensione, ha menzionato l'esistenza di un obbligo legale, per la holding soggetta ad imposta, di costituire tale fondo pensione per i dipendenti delle sue imprese. Tuttavia, mi sembra

9 V. sentenza Voestalpine Giesserei Linz (punto 21 e giurisprudenza citata).

10 V. sentenza dell'8 settembre 2022, Finanzamt R (Detrazione dell'IVA connessa a un contributo di socio) (C-98/21, EU:C:2022:645, punto 48 e giurisprudenza citata).

11 Ai fini dell'esistenza di un nesso diretto e immediato, è necessario che il costo delle prestazioni a monte sia incorporato rispettivamente nel prezzo delle operazioni specifiche a valle o nel prezzo dei beni o dei servizi forniti dal soggetto passivo nel contesto delle sue attività economiche (v. sentenza del 25 novembre 2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, punto 33 e giurisprudenza citata).

12 V. paragrafo 15 delle presenti conclusioni.

13 V. sentenza dell'8 settembre 2022, Finanzamt R (Detrazione dell'IVA connessa a un contributo di socio) (C-98/21, EU:C:2022:645, punto 49 e giurisprudenza citata).

14 Sentenza del 6 settembre 2012 (C-496/11, EU:C:2012:557, punto 45).

15 Nella fattispecie, si trattava di servizi acquistati dalla Portugal Telecom, una società holding, presso consulenti in regime di IVA e fatturati alle sue controllate. Tuttavia, le circostanze di quest'ultima causa si distinguono da quelle oggetto della presente controversia, in quanto la normativa nazionale in questione non riguardava la tassazione di operazioni di acquisto, ma semplicemente la qualificazione di queste ultime.

16 Sentenza del 21 febbraio 2013 (C-104/12, EU:C:2013:99, punto 32).

17 Nel caso di specie, si trattava dell'acquisto da parte del sig. Becker, amministratore e socio principale di un'impresa a responsabilità limitata, di servizi legali connessi all'avvio di un'indagine penale nei suoi confronti nonché nei confronti di un altro amministratore per corruzione o complicità nell'ambito di una procedura di gara.

18 Sentenza del 18 luglio 2013 (C-104/12, EU:C:2013:526, punto 25).

che tale obbligo legale non abbia svolto un ruolo decisivo nella valutazione della Corte, la quale ha precisato che tali costi erano deducibili *nella misura in cui facevano parte delle spese generali* dell'impresa in questione [19].

21. Nel caso di specie, conformemente alla normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale, da un lato, per disporre di un'autorizzazione per la fornitura di servizi sanitari, 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 [20], e, dall'altro, per poter garantire servizi supplementari, tali strutture devono soddisfare le condizioni richieste per la prestazione dei servizi sanitari.

22. Pertanto, spetta al giudice del rinvio verificare, conformemente alla giurisprudenza della Corte richiamata ai paragrafi 16 e 17 delle presenti conclusioni, se, in assenza di un nesso diretto e immediato tra i servizi acquistati a monte e le operazioni a valle che danno diritto a detrazione, i primi facciano parte delle spese generali del ricorrente nel procedimento principale, così che devono essere considerati come elementi costitutivi del prezzo dei beni o dei servizi che esso fornisce. Ciò precisato, affinché tale giudice possa statuire in modo definitivo su tale questione procedendo ad una valutazione dei fatti del procedimento principale, spetta alla Corte fornirgli indicazioni utili al riguardo.

23. In via preliminare, osservo che il nesso evidenziato da detto giudice nella sua decisione di rinvio è non già un *nesso commerciale* tra le operazioni a monte e quelle a valle, bensì un *nesso giuridico*, vale a dire l'obbligo, che la normativa nazionale controversa impone al ricorrente nel procedimento principale, di acquistare un certo numero di beni e di servizi per poter prestare i servizi sanitari e, indirettamente, i servizi supplementari.

24. A tal riguardo, ritengo che la mera esistenza di un obbligo giuridico di acquisto non sia un elemento sufficiente per costituire un nesso diretto e immediato con il complesso dell'attività economica del soggetto passivo, secondo la giurisprudenza della Corte, per la quale tale nesso deve essere valutato alla luce del contenuto oggettivo delle operazioni in questione [21].

25. Tuttavia, la normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale costituisce anch'essa un elemento da prendere in considerazione nella valutazione di tale nesso diretto e immediato, cosicché le spese per l'acquisto dei beni e dei servizi interessati, imposte da tale normativa per ottenere l'autorizzazione a fornire servizi sanitari, potrebbero essere considerate *destinate* ai medesimi servizi. Nelle circostanze del caso di specie, non rileva tanto l'esistenza di un obbligo regolamentare, quanto piuttosto il fatto che, in conformità di detta normativa, i beni e i servizi interessati sono acquistati per essere destinati alla prestazione dei servizi sanitari [22].

[19] Per essere esaustivo, ritengo opportuno riportare quest'ultimo punto, secondo il quale «[q]uando ha costituito tale fondo, la PPG si è conformata a un obbligo giuridico ad essa incombente in quanto datore di lavoro e, nella misura in cui i costi delle prestazioni acquistate dalla PPG in tale ambito rientrano nelle spese generali della stessa, circostanza che spetta al giudice del rinvio accertare, esse sono, in quanto tali, elementi costitutivi del prezzo dei prodotti della PPG».

[20] Come è stato esposto nella decisione di rinvio, il decreto n. 92/2012 prevede, al suo articolo 1, paragrafo 1, requisiti generali relativi all'attrezzatura delle *strutture sanitarie* e, al paragrafo 2, lettera c), del medesimo articolo, requisiti supplementari relativi all'attrezzatura degli *istituti di cura ospedaliera*. Gli allegati a tale decreto, poi, descrivono i requisiti relativi all'attrezzatura delle diverse tipologie di strutture sanitarie e dei loro servizi.

[21] V. paragrafi 17 e 19 delle presenti conclusioni. Tale constatazione è, a mio avviso, conforme anche alla giurisprudenza della Corte esposta al paragrafo 20 delle presenti conclusioni.

[22] In altri termini, poiché la destinazione di tali beni e servizi ai servizi sanitari è determinata direttamente da detta normativa in funzione del loro (possibile) uso, si potrebbe presumere che detti beni e servizi siano destinati all'attività di cui trattasi.

26. Tale constatazione si applica anche quando –come sostiene il ricorrente nel procedimento principale e con riserva di verifica da parte del giudice del rinvio –taluni servizi non esenti che esso fornisce, pur essendo soggetti all'IVA, sono qualificati come *servizi sanitari* e rientrano quindi nell'obbligo regolamentare in questione. In tal caso, le spese per l'acquisto dei beni e dei servizi di cui trattasi potranno essere ripartite tra, da un lato, i servizi sanitari esenti e, dall'altro, i servizi sanitari soggetti ad IVA e detratte proporzionalmente [23].

27. La situazione è invece diversa per quanto riguarda i *servizi supplementari*. Anche supponendo che la prestazione dei servizi sanitari sia necessaria per poter fornire tali servizi supplementari, rilevo che, poiché l'obbligo imposto dalla normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale sembra essere concepito unicamente ai fini della fornitura dei servizi sanitari e non dei servizi supplementari, non si può presumere che i beni e i servizi il cui acquisto è assoggettato a imposta siano destinati alla prestazione dei servizi supplementari. Infatti, il nesso tra, da un lato, i beni e i servizi a monte e, dall'altro, la prestazione dei servizi supplementari a valle non è sufficientemente diretto e immediato, e ciò implica che le spese sostenute per l'acquisto di tali beni e servizi non possano essere assimilate a spese generali per il solo motivo che il loro acquisto è imposto da tale normativa nazionale [24].

28. In ogni caso, il fatto che l'obbligo regolamentare non consenta, in modo automatico, di stabilire un nesso diretto e immediato tra le operazioni tassate a monte dalla normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale e le operazioni a valle che conferiscono un diritto a detrazione dell'IVA non osta a che l'esistenza di un siffatto nesso possa essere dimostrata, caso per caso, secondo i principi enunciati dalla giurisprudenza della Corte menzionata ai paragrafi da 16 a 20 delle presenti conclusioni. Infatti, nei limiti in cui una parte dei beni e dei servizi controversi è altresì necessaria alla fornitura dei servizi supplementari, il loro acquisto presenta un nesso diretto e immediato con tali attività, il che implica che il diritto a detrazione possa essere loro attribuito in proporzione. A tal riguardo, ritengo che l'elemento determinante affinché le operazioni a valle diano diritto a una detrazione prorata delle operazioni a monte sia, contrariamente a quanto sembra suggerire il giudice del rinvio, non l'utilizzo effettivo o regolare dei beni e servizi acquistati a monte, ma piuttosto la possibilità di tale utilizzo [25].

29. La fondatezza dell'analisi che precede mi sembra ancora più chiara se si prende in considerazione l'esempio, menzionato da tale giudice, dell'acquisto di un defibrillatore come attrezzatura obbligatoria destinata ad un'unità di cura intensiva (e quindi per la prestazione di servizi sanitari).

[23] Infatti, poiché i beni e i servizi il cui acquisto è assoggettato ad imposta non sono collegati a tutte le attività svolte dal ricorrente nel procedimento principale, spetterà a quest'ultimo dimostrare che tali beni o servizi sono destinati ai servizi sanitari che fornisce. A tal riguardo, le norme relative all'onere della prova, che rientrano nel diritto nazionale conformemente al principio di autonomia procedurale, svolgono un ruolo determinante, fatti salvi i principi di equivalenza e di effettività. Infatti, se tale onere grava inizialmente sul soggetto passivo, che è tenuto a fornire gli elementi che consentano di stabilire un nesso diretto e immediato tra le spese a monte che intende detrarre e la loro destinazione alle operazioni soggette all'IVA a valle, l'esistenza di un obbligo regolamentare che preveda essa stessa tale destinazione potrebbe essere sufficiente a trasferire l'onere della prova all'amministrazione tributaria.

[24] In altri termini, come sottolineato dalla Commissione nelle sue osservazioni scritte, la mera circostanza che un centro di attività possa esercitare la sua attività principale (consistente nella realizzazione di operazioni esenti) solo in ragione dell'acquisto di determinati beni e servizi - e che possa inoltre svolgere attività relative alla realizzazione di operazioni soggette ad imposta -, non è sufficiente a dimostrare l'esistenza di un tale nesso.

[25] Peraltro, per quanto riguarda i metodi o i criteri per la ripartizione delle spese a monte, in mancanza di norme esplicitamente previste nella direttiva IVA, spetta agli Stati membri, secondo le istruzioni e i metodi enunciati all'articolo 173, paragrafo 2, nonché agli articoli 174 e 175 di tale direttiva, provvedere affinché la detrazione dell'IVA assolta a monte sia autorizzata solo in proporzione all'importo delle operazioni che danno diritto a detrazione (v., per tutti, in tal senso, Terra B., Kajus J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2024, in particolare pag. 1124).

30. Da un lato, è molto improbabile che un defibrillatore possa essere considerato un elemento connesso al complesso dell'attività economica del ricorrente nel procedimento principale. Infatti, il nesso tra l'acquisto di tale attrezzatura e talune prestazioni a valle, quali la realizzazione di studi clinici o la fornitura di tirocini a medici in formazione (servizi supplementari), non è evidente. Tale nesso non può quindi essere presunto per i servizi che non richiedono in alcun caso l'utilizzo di un defibrillatore e il cui unico rapporto con l'acquisto di tale strumento si limita al fatto che essi possono essere forniti solo in combinazione con un'attività che può richiedere l'utilizzo di un siffatto strumento.

31. Dall'altro lato, non si può escludere che un defibrillatore possa essere utilizzato nell'ambito di interventi medici soggetti all'IVA, come nel caso dei servizi sanitari ginecologici sotto anestesia generale menzionati dal ricorrente nel procedimento principale nelle sue osservazioni scritte. In una situazione del genere, la stessa attrezzatura, benché sia destinata ad essere utilizzata con più regolarità dall'unità di cura intensiva che dai servizi ginecologici, potrebbe nondimeno essere necessaria in questo secondo caso, in quanto attrezzatura che *può* essere utilizzata se necessario, di modo che esiste un nesso tra il suo acquisto e l'attività esercitata [26]. Infatti, come risulta in particolare dalla sentenza Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments [27], un nesso tra le operazioni a monte e quelle a valle non deve essere esclusivo e può riguardare attività a monte che beneficiano anche altre operazioni a valle o altre persone [28].

32. In definitiva, ritengo che l'articolo 173, paragrafo 1, della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che i costi sostenuti da un soggetto passivo per l'acquisto di beni o di servizi che, in forza della normativa nazionale applicabile, costituiscono un'attrezzatura tecnica e materiale minima per l'esercizio di attività che non danno diritto a detrazione dell'IVA (nel caso di specie, servizi sanitari) non corrispondono, per questo solo fatto, a spese generali che presentano un nesso diretto e immediato con il complesso dell'attività economica di tale soggetto passivo e che danno quindi diritto a detrazione in proporzione all'IVA, compreso per la realizzazione di un'operazione che dà diritto a detrazione, subordinata al possesso di un'autorizzazione ad effettuare le attività che non conferiscono tale diritto, a meno che non sia dimostrato che tali beni e servizi presentano un nesso immediato e diretto con il complesso dell'attività economica di detto soggetto passivo.

Conclusione

33. Sulla base delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di rispondere alla questione pregiudiziale sollevata dal Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa, Repubblica ceca) nei seguenti termini:

L'articolo 173, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto,

[26] Nella specie, spetta al ricorrente nel procedimento principale dimostrare che tale defibrillatore è utilizzabile nell'ambito delle sue attività sanitarie.

[27] V. sentenza del 14 settembre 2017 (C-132/16, EU:C:2017:683, punto 40).

[28] Nel caso di specie, una società del gruppo Iberdrola aveva, da un lato, realizzato, tramite una società terza, lavori di ripristino di una stazione di pompaggio di un comune bulgaro e, dall'altro, progettato di costruire immobili che avrebbero potuto essere allacciati alla medesima stazione di pompaggio. Anche se tali lavori erano stati a beneficio anche del comune interessato, la Corte ha tuttavia riconosciuto che essi erano anche, almeno in parte, necessari per le esigenze degli immobili costruiti da tale società, di modo che un diritto alla detrazione dei costi di detti lavori poteva esserle riconosciuto, quanto meno pro rata, per quanto riguarda le sue operazioni immobiliari in questione.

deve essere interpretato nel senso che:

i costi sostenuti da un soggetto passivo per l'acquisto di beni o di servizi che, in forza della normativa nazionale applicabile, costituiscono un'attrezzatura tecnica e materiale minima per l'esercizio di attività che non danno diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) (nel caso di specie, servizi sanitari) non corrispondono, per questo solo fatto, a spese generali che presentano un nesso diretto e immediato con il complesso dell'attività economica di tale soggetto passivo e che danno quindi diritto a detrazione pro rata dell'IVA, compreso per la realizzazione di un'operazione che dà diritto a detrazione, subordinata al possesso di un'autorizzazione ad effettuare le attività che non conferiscono tale diritto, a meno che non sia dimostrato che tali beni e servizi presentano un nesso immediato e diretto con il complesso dell'attività economica di detto soggetto passivo.