

IVA

Detraibilità Iva su acquisti effettuati nel periodo antecedente l'inizio di una attività esente

di **Davide David**

La Corte di Cassazione, con la [sentenza n.3106 del 12.02.2014](#), ha **riconosciuto la detraibilità dell'IVA sugli acquisti sostenuti da un soggetto nel periodo antecedente l'inizio di una attività** caratterizzata dallo svolgimento di sole operazioni esenti da IVA.

Nel caso specifico si trattava di una **società costituita per la gestione di una casa di riposo** per anziani, che nel suo primo anno di vita aveva effettuato soltanto acquisti propedeutici allo svolgimento dell'attività, iniziata l'anno successivo.

In assenza di operazioni attive, nel primo anno la società aveva portato in detrazione tutta l'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi.

In sede di accertamento **l'Ufficio aveva disconosciuto la detraibilità dell'IVA**, a motivo del fatto che i costi erano comunque destinati all'effettuazione di prestazioni esenti, ancorché da svolgere in anni successivi.

La società ha vinto sia nel primo che nel secondo grado di giudizio e **la Cassazione ha infine confermato la sentenza della CTR, rigettando il ricorso dell'Ufficio.**

Nel motivare il rigetto del ricorso, la Cassazione, rifacendosi anche a numerose sentenze della Corte di Giustizia CE, ha preliminarmente affermato che ***“se l'inerenza di un'operazione ai fini IVA comporta che essa sia funzionale all'attività imprenditoriale formalizzata nell'oggetto sociale, è tuttavia tale anche quella finalizzata alla costituzione delle condizioni necessarie perché l'attività tipica possa concretamente iniziare, e quindi anche le attività meramente preparatorie che per definizione vengono poste in essere in una fase in cui non vi è ancora produzione di ricavi”.***

Con ciò la Cassazione ha quindi confermato che **il diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte non è subordinato all'immediato esercizio di operazioni attive**, essendo solo richiesto che gli acquisti siano inerenti all'attività imprenditoriale che il soggetto si sta apprestando ad iniziare.

Nella sentenza è poi evidenziato che **la disciplina sulla indetraibilità dell'IVA relativa agli acquisti afferenti operazioni esenti “si riferisce alle operazioni realizzate nello stesso anno**

d'imposta, non anche a quelle che l'imprenditore potrebbe (o dovrebbe, in conformità all'oggetto sociale) porre in essere in annualità d'imposta successive".

La Cassazione ha quindi affermato, richiamando diverse sentenze della Corte di Giustizia CE, che **"in assenza di circostanze fraudolente o abusive e fatte salve eventuali rettifiche conformemente alle condizioni previste all'art. 185 della direttiva 2006/112, il diritto a detrazione, una volta insorto, rimane acquisito anche se l'attività economica prevista non ha dato luogo ad operazioni imponibili"**.

Sulla base di quanto affermato dalla Suprema Corte parrebbe quindi possibile sostenere che **un soggetto, in procinto di iniziare una attività che, in via prospettica, darà luogo alla effettuazione di sole operazioni esenti, può portare in detrazione l'IVA assolta nel periodo precedente** l'inizio dell'attività per le operazioni preparatorie allo svolgimento della stessa, ciò in quanto nel periodo "preparatorio" non vengono effettuate operazioni attive di alcun tipo (tanto meno operazioni esenti che non danno diritto alla detrazione dell'IVA).

Logicamente, nei periodi di svolgimento dell'attività, **l'imprenditore dovrà poi operare la rettifica** dell'IVA inizialmente portata in detrazione, alle condizioni e nella misura prevista in relazione alla natura e all'entità delle operazioni esenti che andrà effettivamente a porre in essere.

Va tuttavia evidenziato che **la Cassazione è stata chiamata a pronunciarsi su una annualità precedente l'entrata in vigore delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 313 del 1997.**

Nel testo previgente le modifiche la norma di riferimento (art. 19 del DPR 633/1972) si esprimeva nei seguenti termini: **"... se il contribuente ha effettuato anche operazioni esenti ai sensi dell'art. 10 la detrazione è ridotta della percentuale corrispondente al rapporto tra l'ammontare delle operazioni esenti effettuate nell'anno e il volume di affari dell'anno stesso ..."**.

In questi termini la norma, come evidenziato dalla Cassazione, **"... nell'escludere la detrazione dell'IVA dovuta, assolta o addebitata a titolo di rivalsa sull'acquisto di beni e servizi finalizzati alla prestazione di servizi esenti, faceva chiaro riferimento alle operazioni esenti realizzate nello stesso anno d'imposta, non anche a quelle che l'imprenditore avrebbe potuto (o dovuto, in conformità all'oggetto sociale) porre in essere in annualità di imposta successive"**.

Ed **è sulla base di tale contesto normativo che la Cassazione ha tratto il suo convincimento** sulla detraibilità dell'IVA assolta su acquisti effettuati nell'anno precedente l'inizio di una attività comportante l'effettuazione di operazioni esenti da IVA.

A seguito delle modifiche la norma di riferimento (art. 19, c. 2, del DPR 633/1972) presenta invece il seguente contenuto: **"non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta, salvo il disposto dell'art. 19-bis2"**.

A interpretazione di detta norma nella **circolare 328/E del 24.12.1997** è affermato quanto segue: *“... **il contribuente non deve attendere l'effettiva utilizzazione dei beni e dei servizi nella propria attività per stabilire se gli competa o possa o meno esercitare tale diritto (della detrazione, ndr), essendo a tal fine sufficiente che i beni ed i servizi siano “afferenti”, cioè destinati ad essere utilizzati in operazioni che danno o non danno diritto a detrazione. Naturalmente, deve trattarsi di una destinazione avvalorata oggettivamente dalla natura dei beni e dei servizi acquisiti rispetto all'attività concretamente esercitata dal contribuente. Ciò in quanto se da tale **valutazione prospettica** scaturisce che i beni ed i servizi medesimi sono normalmente destinati ad essere impiegati in operazioni non soggette all'imposta, il contribuente deve astenersi dall'operare la detrazione dell'imposta inerente ai predetti acquisti”.***

Alla luce dell'attuale contesto normativo e dell'interpretazione fornita dall'Agenzia delle entrate **non può quindi essere dato per scontato che quanto affermato dalla Suprema Corte con riferimento alla previgente normativa possa essere automaticamente traslato anche alla situazione attuale.**

Sulla base infatti della attuale normativa potrebbe essere anche sostenuto che se le operazioni preparatorie sono prospetticamente finalizzate all'esercizio di una attività con sole operazioni esenti, **l'imprenditore deve da subito astenersi dal portare in detrazione l'IVA** assolta sugli investimenti iniziali, anche se effettuati nell'anno precedente l'inizio dell'attività e quindi in un periodo in cui non vengono effettuate operazioni che limitano il diritto alla detrazione dell'IVA.

Occorre tuttavia considerare che, come confermato anche da diverse sentenze della Corte di Giustizia CE, **indipendentemente dallo scopo e dai risultati dell'attività che ci si sta apprestando a iniziare, il diritto alla detrazione va esercitato immediatamente per tutta l'IVA** che ha gravato le operazioni effettuate a monte e quindi anche per l'IVA che ha gravato le operazioni preparatorie all'esercizio di una attività imprenditoriale (vedasi , tra le più recenti, la sentenza del 29.11.2012, causa C-257/11).

Ciò anche in considerazione del fatto che **il sistema dell'IVA è comunque strutturato per rettificare l'IVA assolta a monte** nel momento in cui i servizi e i beni acquistati risultino definitivamente impiegati per operazioni che non danno diritto alla detrazione.

In ragione di tali considerazioni, **i principi espressi nella commentata sentenza della Corte di Cassazione potrebbero quindi avere una loro validità interpretativa** anche nell'attuale contesto normativo.

In primo luogo perché, fino a quando non viene effettivamente iniziata l'attività in funzione della quale sono stati effettuati gli investimenti iniziali, **non è possibile sapere con certezza se tale attività darà poi effettivamente luogo allo svolgimento di operazioni attive** (considerato che, per motivi contingenti, l'attività potrebbe anche non avere inizio) e, comunque, se le operazioni che verranno effettuate rientreranno tutte tra quelle che non danno diritto alla detrazione dell'IVA (ben potendo essere che, ancorché non inizialmente previsto, l'attività dia

poi luogo allo svolgimento anche di operazioni imponibili).

In secondo luogo occorre considerare che **anche nell'attuale contesto normativo vi è sempre la disciplina sulla rettifica dell'IVA a garantire il recupero dell'imposta** nel caso in cui, negli anni successivi, i beni e i servizi vengano impiegati in operazioni che non danno diritto a detrazione, il che dovrebbe far venire meno la necessità di eseguire una valutazione prospettica (e soltanto ipotetica) sul futuro impiego dei beni e dei servizi acquisiti nella fase preparatoria.