

IVA

Attività preparatoria e detrazione dell'Iva

di **Giovanni Valcarenghi**

La Cassazione torna ancora sulla tematica della **detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti c.d. preparatori all'attività**, vale a dire quelli sostenuti in periodi in cui non si sono prodotti ricavi; il tema è al centro della **sentenza 6664 depositata lo scorso 21 marzo 2014**.

Un contribuente apriva in data 5 maggio 1997 una partita IVA per l'esercizio dell'attività di fabbricazione di birra, inserendo fra le attività da esercitare anche quella di ristorazione. Nell'agosto dello stesso anno, **il contribuente chiedeva** al comune **le autorizzazioni** amministrative per l'esercizio delle attività di somministrazione che, tuttavia, venivano **rilasciate solo il 27 settembre 2001**. Nel frattempo, però, il contribuente **effettuava spese per l'acquisto di beni strumentali**, per i quali **chiedeva il rimborso** dell'IVA assolta; per non lasciare inoperante l'attività, inoltre, **cedeva in uso gratuito i beni aziendali ad un'associazione** ricreativa munita di licenza per l'attività di somministrazione.

L'Ufficio, **rilevata l'assenza** in capo alla contribuente **di ricavi tipici** dell'attività svolta, procedeva al **recupero dell'imposta** per l'anno 1997; il contribuente impugnava l'atto innanzi alla CTP di Roma che lo rigettava con sentenza poi confermata dalla CTR del Lazio. Infatti, il giudice di appello osservava che il contribuente **non era stato in grado di svolgere l'attività imprenditoriale** per l'assenza del rilascio delle prescritte autorizzazioni amministrative, pur avendo predisposto la struttura necessaria per la medesima attività. Evidenziava, ancora, che la stipula da parte del contribuente del **contratto di comodato** della durata di quattro mesi stipulato in base al quale l'associazione ricreativa era stata rinvenuta nel **godimento dei beni dopo un anno** dalla stipula dello stesso, era stato **un pretesto per eludere le norme imperative** che avevano impedito al comune di rilasciare la licenza per adibire il locale all'esercizio dell'attività di impresa.

La Cassazione, nel **censurare il deciso della CTR**, ricorda **i capisaldi dell'IVA**, individuandoli nel **principio di neutralità** dell'imposta e di **detraibilità di quanto pagato** dell'imprenditore per l'acquisto dei beni necessari per l'attività svolta *"nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta..."* (Corte giustizia 8 maggio 2013, causa C-271/12, Petroma Transports SA).

Il quadro normativo comunitario appena descritto non si differenzia significativamente da quello previsto dalla **direttiva 2006/112/CE**, al cui interno, anzi, si rinviene, accanto all'art.176 anche **l'art.168 bis**, che ha previsto, in caso di bene immobile acquisito dall'impresa e

destinato sia all'attività di impresa che **all'uso privato** dell'imprenditore **la detraibilità limitatamente alla parte in uso del bene** ai fini delle attività dell'impresa del soggetto passivo.

La Cassazione già in passato (sentenze 6785/2009, 9452/1997, 5987/1992) ha chiarito che il sistema della detrazione postula **una necessaria correlazione fra i beni e i servizi acquistati** e l'attività esercitata, nel senso che essi **devono inerire all'impresa**, anche se si tratti di beni non strumentali in senso proprio, purché risultino **in concreto destinati alla finalità della produzione o dello scambio** nell'ambito dell'attività dell'impresa stessa, con la precisazione che *"il nesso oggettivo che deve sussistere tra acquisto e impiego di beni e servizi, ... non è quello di diretta e meccanica utilizzazione, ma ... si riassume in una necessaria relazione di inerenza tra la singola operazione di acquisto e l'esercizio dell'attività economica del soggetto passivo IVA"*.

Arricchendo poi la sentenza di altri richiami a precedenti comunitari, si conclude rilevando che la CTR ha errato, in diritto, sotto tre differenti punti di vista:

1. ha **escluso la rilevanza della detrazione** in relazione all'assenza di operazioni attive che l'imprenditore non poteva compiere proprio per effetto del mancato rilascio delle autorizzazioni, **senza curarsi di verificare la rilevanza**, ai fini della detrazione, delle spese sostenute per le attività strumentali all'attività per la quale era stata richiesto il rilascio della partita IVA;
2. ritenendo le spese sostenute non potevano essere rilevanti ai fini della detrazione in quanto *"afferenti ad una attività che di fatto non poteva essere esercitata per mancanza dei requisiti fondamentali"*, **non considerando** che il **diritto a detrazione è correlato** anche alla **natura preparatoria delle attività** che il contribuente intende svolgere;
3. **ritenendo elusiva la condotta del contribuente** correlata alla conclusione di un contratto di comodato relativo ai beni oggetto degli acquisti in favore di un'associazione ricreativa. Ed infatti, per le considerazioni sopra esposte non poteva dirsi che il diritto a detrazione fosse correlato al compimento di tale attività, dalla quale il contribuente non traeva, pacificamente, alcun reddito, **quanto alla inerenza e strumentalità degli acquisti allo svolgimento della futura attività**.