

Fisco – La detrazione Iva è salva anche se l'attività non decolla o cessa. I chiarimenti dell'Agenzia delle entrate

Ricca da pag. 8

Il parere dell'Agenzia delle entrate: al fisco spetta rimborsare l'imposta a credito alla società

Iva, la detrazione è salva anche se l'attività non è in essere

Pagine a cura
DI FRANCO RICCA

L'Iva detratta legittimamente non si perde se l'impresa non decolla e cessa di esistere: anche se mancano le operazioni attive, il fisco deve rimborsare l'imposta a credito alla società che, trovandosi impossibilitata a esercitare l'attività in vista della quale aveva effettuato gli acquisti, decide di chiudere. È quanto emerge dalla risposta a interpello n. 584/2021 dell'Agenzia delle entrate, improntata ai principi in materia di diritto alla detrazione statuiti dalla Corte di giustizia Ue e già fatti propri dalla giurisprudenza nazionale.

Sulla detrazione in assenza di operazioni attive. La Corte di giustizia Ue ha affrontato più volte la questione del requisito dell'inerenza, ossia la sussistenza di un nesso immediato e diretto degli acquisti effettuati prima del compimento di operazioni attive, statuendo che il principio di neutralità dell'imposta per il soggetto passivo esige che le spese d'investimento effettuate ai fini di una data operazione siano considerate come attività economiche. Sarebbe in contrasto con tale principio, spiega la Corte, affermare che queste attività abbiano inizio soltanto nel momento in cui un bene viene effettivamente sfruttato, cioè quando comincia a produrre un reddito imponibile. Qualsiasi altra interpretazione porrebbe a carico dell'operatore, nell'esercizio della sua attività economica, l'onere dell'Iva, senza dargli la possibilità di effettuare la detrazione e si risolverebbe in un'arbitraria distinzione tra le spese

d'investimento effettuate prima e durante l'effettivo sfruttamento di un bene (es. sentenza 29 febbraio 1996, C-110/94). Di conseguenza, anche le prime spese di investimento effettuate ai fini di una data operazione economica possono essere considerate come attività economiche e, in tale contesto, l'amministrazione fiscale deve prendere in considerazione la dichiarata intenzione dell'impresa. Sulla base di queste premesse, la Corte ha quindi stabilito che, nel caso in cui l'amministrazione abbia riconosciuto la qualità di soggetto passivo Iva a una società che ha dichiarato l'intenzione di avviare un'attività economica che dà luogo a operazioni imponibili, la realizzazione di uno studio sugli aspetti tecnici ed economici dell'attività programmata può essere considerata come un'attività economica, anche se questo studio ha come scopo di esaminare in quale misura l'attività prevista sia redditizia. L'imposta relativa al costo di detto studio, pertanto, può in via di principio essere detratta.

Tale detrazione, inoltre, rimane acquisita anche se, successivamente, in considerazione dei risultati dello studio, si è deciso di non passare alla fase operativa e di mettere la società in liquidazione, di modo che l'attività economica prevista non ha dato luogo a operazioni imponibili. Il principio della certezza del diritto, infatti, si oppone a che i diritti e obblighi dei soggetti passivi dipendano da fatti, circostanze o eventi che si sono verificati successivamente al loro accertamento da parte dell'amministrazione fiscale. Ne deriva che, a decorrere dal

momento in cui quest'ultima ha riconosciuto all'impresa la qualità di soggetto passivo, questo status non può più, in via di principio, essere revocato successivamente con effetto retroattivo a causa del verificarsi o meno di taluni eventi.

Incombe però a colui che chiede la detrazione l'onere di provare che sono soddisfatte le necessarie condizioni, mentre l'amministrazione fiscale può esigere che l'intenzione dichiarata di avviare un'attività economica che dà luogo ad operazioni imponibili venga confermata da elementi oggettivi. In tale contesto, lo status di soggetto passivo è definitivamente acquisito solo se la dichiarazione sia effettuata dall'interessato in buona fede.

Sul punto, la Corte ha poi avuto occasione di precisare che la nascita del diritto di detrazione dell'Iva sulle prime spese d'investimento discende dal possesso della qualità di soggetto passivo nell'effettuazione di dette spese, ma non è subordinata ad un riconoscimento formale di tale status da parte dell'amministrazione finanziaria: l'effetto di un tale riconoscimento è solo che tale qualità, una volta riconosciuta, non può più essere ritirata con effetto retroattivo al soggetto passivo, al di fuori di situazioni fraudo-



Superficie 102 %

lente o abusive, pena la violazione dei principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto (sentenza 8 giugno 2000, C-400/98).

Come ricorda l'Agenzia nella citata risposta, quindi, dal combinato disposto degli articoli 9 e 168 della direttiva Iva la Corte ha desunto che è l'acquisto di beni o di servizi da parte di un soggetto passivo che agisce in quanto tale a determinare l'applicazione del sistema dell'Iva, compreso il diritto alla detrazione. L'impiego dei beni o di servizi, reale o previsto, determina solo l'entità della detrazione iniziale alla quale il soggetto passivo ha diritto e l'entità delle eventuali rettifiche durante i periodi successivi, ma non incide sulla nascita del diritto alla detrazione. Quanto al diritto al rimborso dell'eccedenza di Iva detraibile, l'Agenzia ricorda che, ai sensi dell'articolo 183 della direttiva, «qualora, per un periodo d'imposta, l'importo delle detrazioni superi quello dell'Iva dovuta, gli stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite».

Del resto, il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile, da parte dell'erario, nei confronti del soggetto tenuto a versarla, e può essere esercitato immediatamente e integralmente a partire da tale momento, subordinatamente al possesso della fattura che documenta l'effettuazione dell'acquisto dei beni o dei servizi. Non è quindi necessario, come chiarito dalla circolare n. 328/1997, attendere l'effettivo impiego dei beni e dei servizi nell'attività del cessionario/committente, essendo sufficiente la sua intenzione, avvalorata da elementi oggettivi, di utilizzarli in operazioni che conferiscano il diritto alla detrazione. L'Agenzia richiama inoltre la sentenza n. 23994/2018 della Corte di cassazione, che riconosce spettante la detrazione dell'imposta anche in assenza di opera-

zioni attive, con riguardo alle attività di carattere preparatorio volte a realizzare le condizioni per l'inizio effettivo dell'attività tipica. Nel descritto quadro normativo va ricercata la soluzione del caso sottoposto al vaglio dell'Agenzia, riguardante una società che aveva sottoscritto, in veste di locataria, un contratto di locazione di un fabbricato ad uso commerciale al fine di svolgervi l'attività alberghiera; l'efficacia del contratto era però subordinata alla previa ristrutturazione e riqualificazione dell'immobile, entro un certo termine, da parte del locatore. Al momento della sottoscrizione del contratto, la società aveva versato a un terzo, socio unico del locatore, una certa somma «a titolo di rimborso di parte dei costi» che il locatore avrebbe dovuto sostenere per la ristrutturazione del fabbricato, ottenendo a fronte di tale pagamento, garantito dal percettore mediante rilascio di fideiussione bancaria, una fattura con addebito dell'Iva del 22%. A seguito del mancato rispetto del termine di consegna dell'immobile, la società ha fatto valere la risoluzione del contratto, ottenendo dal fideiussore il rimborso della somma pagata al terzo, per la quota imponibile. Essendo impossibilitata ad avviare la prevista attività alberghiera, la società sta valutando la messa in liquidazione e l'estinzione, per cui ha chiesto all'Agenzia se, pur non avendo realizzato alcuna operazione imponibile, possa comunque ottenere il rimborso dell'Iva a credito maturata per effetto del predetto pagamento, precisando di non versare nella condizione di società di comodo. Alla luce di ciò, l'Agenzia ha ritenuto sussistente, in linea di principio, «il diritto al rimborso dell'eccedenza dell'Iva assolta ed effettivamente dovuta sugli acquisti propedeutici all'avvio della dichiarata attività alberghiera. Ciò, nel presupposto dell'effettiva connessione dei predetti acquisti con l'espletamento della progetta-

ta attività alberghiera e delle conseguenti operazioni attive imponibili o operazioni attive che comunque, ai sensi dell'articolo 19 del decreto Iva, conferiscono il diritto alla detrazione». L'Agenzia avverte comunque che la verifica del predetto presupposto «implica una valutazione delle circostanze di fatto collegate alla progettata attività alberghiera, utile anche al fine di escludere che l'intera operazione qui descritta sia stata preordinata dalle parti per abusare della disciplina in tema di detrazione (cfr. cassazione, ordinanza n. 7488 del 2020), che non può essere svolta in sede di risposta a istanza di interpello». Infine, l'Agenzia ricorda che, come chiarito dalla Corte di cassazione con sentenza n. 4020/2012, da un'operazione assoggettata a Iva scaturiscono tre rapporti autonomi: 1. tra l'amministrazione e il cedente/prestatore, relativamente al pagamento dell'imposta; 2. tra il cedente/prestatore e il cessionario/committente, per la rivalsa; 3. tra l'amministrazione e il cessionario/committente, riguardo al diritto alla detrazione dell'imposta assolta in via di rivalsa.

L'esistenza di questi tre rapporti (è da aggiungere, per certi versi interdipendenti) presuppone che rimanga salvo il principio di neutralità dell'Iva che a sua volta, osserva l'Agenzia, «postula l'esclusione, in ogni caso, di una perdita di gettito per l'erario». Il che non è del tutto esatto, poiché, per esempio, in assenza di frode o evasione, il diritto alla detrazione del cessionario/committente sussiste anche se il fornitore non abbia versato l'imposta dovuta all'erario.

La risposta conclude che «va comunque escluso il diritto al rimborso dell'imposta versata in sede di rivalsa qualora l'istante ne abbia ottenuto la restituzione da parte del locatore, anche per effetto dell'escussione della garanzia bancaria rilasciata da quest'ultimo».

Il principio

Cassazione, sentenza 23994/2018

Ai fini della detraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti di beni e sulle operazioni passive occorre accertarne l'effettiva inerenza rispetto alle finalità imprenditoriali, senza che sia tuttavia richiesto il concreto svolgimento dell'attività di impresa, potendo la detrazione dell'imposta spettare anche in assenza di operazioni attive, con riguardo alle attività di carattere preparatorio, purché finalizzate alla costituzione delle condizioni d'inizio effettivo dell'attività tipica