

NOTIZIARIO

n.

22

2023

NOVITA' DEL DECRETO COLLEGATO ALLA MANOVRA FISCALE 2024 – D.L. 145/2023
Riepilogo delle novità più importanti stabilite dal decreto

DETRAZIONE IVA IN ASSENZA DI OPERAZIONI ATTIVE
Analisi delle casistiche in cui è possibile usufruire della detrazione

NOTIZIE FLASH**LAVORATORI SPORTIVI: LE ISTRUZIONI INPS**

Publicata il 31 ottobre 2023 la circolare completa di istruzioni INPS n. 88-2023 sulla **nuova disciplina per i contributi previdenziali e assistenziali** dovuti per i **lavoratori del settore sportivo** sia dilettantistico che professionistico a seguito dell'entrata in vigore della legge 36/2021 il primo luglio scorso. Il **Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche (RASD)** sarà il portale istituzionale per gli adempimenti previdenziali e assistenziali per il settore dilettantistico.

Viene chiarito che sono iscritti al Fondo Pensione dei Lavoratori Sportivi:

- ◆ i lavoratori subordinati e autonomi, anche nella forma di collaborazioni coordinate e continuative, del settore professionistico e,
- ◆ i lavoratori subordinati del settore dilettantistico

Per i lavoratori sportivi dilettanti non subordinati (sia co.co.co. sia professionisti con partita IVA), l'aliquota base della **Gestione separata è pari al 24%**, per gli **assicurati** presso altre forme obbligatorie (o titolari di pensione), ovvero **al 25%**, per i **non assicurati**. Si applicano anche le aliquote aggiuntive sulla base del relativo rapporto di lavoro (per un totale del 27,03% per i co.co.co. e del 26.23% per i professionisti).

La comunicazione mensile dei dati retributivi per i mesi da luglio a settembre 2023, e delle informazioni utili al calcolo dei contributi (UniEmens) può essere assolta, in alternativa alle modalità ordinarie, mediante **apposita funzione telematica** che sarà istituita **nel Registro delle attività sportive dilettantistiche entro il 31 dicembre** mentre il **primo pagamento** della contribuzione deve essere effettuato tramite **modello F24 entro il 16 dicembre**.

NOVITÀ DEL DECRETO COLLEGATO ALLA MANOVRA FISCALE 2024 – D.L. 145/2023

È stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il c.d. “**Decreto fiscale collegato alla Legge di Bilancio 2024**” (D.L. 145/2023)¹, che ha introdotto **disposizioni** di particolare **interesse** per i contribuenti, dalla possibilità di **prorogare**, in alcuni casi, il **versamento** del **secondo acconto** per il **2023**, alla **ulteriore proroga** per la presentazione dell’istanza di accesso alla procedura di **riversamento agevolato** del **credito d’imposta per ricerca e sviluppo**.

Di seguito, si riepilogano le novità più importanti stabilite dal Decreto.

NOVITÀ DEL DECRETO COLLEGATO ALLA MANOVRA FISCALE 2024 – D.L. 145/2023	
<p>ANTICIPO DI CONGUAGLIO PEREQUAZIONE NELL'ANNO 2023</p> <p>ART. 1</p>	<p>In via del tutto eccezionale, al fine di contrastare gli effetti negativi dell'inflazione per l'anno 2023 e per sostenere il potere di acquisto delle prestazioni pensionistiche, viene stabilito che il conguaglio per il calcolo della perequazione delle pensioni² per l'anno 2022 sia anticipato al 1° gennaio 2023.</p> <p>Si tratta, nello specifico, del conguaglio dello 0,8% per il calcolo della rivalutazione delle pensioni in relazione al tasso di inflazione dell'anno 2022, risultato, infatti, a consuntivo 8,1%, in luogo di 7,3%. Dall'applicazione della presente norma deriva che i ratei spettanti in relazione a tali 0,8 punti percentuali, per l'intero anno 2023, vengano riconosciuti nell'anno 2023 anziché a gennaio 2024.</p>
<p>CAMPAGNA REDDITUALE RECUPERO PRESTAZIONI PENSIONISTICHE INDEBITE</p> <p>ART. 2</p>	<p>È previsto che il recupero delle prestazioni indebite correlate:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ alla campagna di verifica reddituale³ per il periodo d'imposta 2021, nonché ◆ alle verifiche relative ai titolari di prestazioni collegate al reddito⁴, relative al periodo di imposta 2020, <p>è avviato entro il 31.12.2024.</p>

¹ In vigore dal 19.10.2023.

² di cui all'art. 24, comma 5 della Legge 41/1986. Quando si parla di rivalutazione delle pensioni si fa riferimento ad uno strumento molto importante conosciuto anche come perequazione. La perequazione è un meccanismo pensato per assicurare ai pensionati un tenore di vita adeguato e costante nel tempo, malgrado l'inflazione. Tramite il meccanismo della perequazione l'importo della pensione viene adeguato annualmente all'aumento del costo della vita, moltiplicandolo per il tasso di inflazione rilevato dall'Istat.

³ di cui all'art. 13, comma 2 della Legge 412/1991, secondo cui l'INPS procede annualmente alla verifica delle situazioni reddituali dei pensionati incidenti sulla misura o sul diritto alle prestazioni pensionistiche e provvede, entro l'anno successivo, al recupero di quanto eventualmente pagato in eccedenza.

⁴ di cui all'art. 35, comma 10-bis del D.L. 207/2008, convertito, con modificazioni, dalla Legge 14/2009.

<p>ANTICIPO RINNOVO CONTRATTI PUBBLICI</p> <p>ART. 3</p>	<p>In attesa della definizione del quadro finanziario complessivo per i rinnovi contrattuali per il triennio 2022-2024, per il personale:</p> <table border="1" data-bbox="504 499 1366 607"> <tr> <td>con contratto di lavoro a tempo indeterminato</td> </tr> <tr> <td>dipendente dalle amministrazioni statali</td> </tr> </table> <p>l'indennità di vacanza contrattuale (IVC)⁵ per il mese di dicembre 2023 è incrementata, a valere sul 2024, di un importo pari a 6,7 volte il relativo valore annuale attualmente erogato – salvi eventuali successivi conguagli.</p> <p> Il predetto incremento non rileva ai fini dell'attribuzione del beneficio relativo all'esonero sulla quota dei contributi previdenziali per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti a carico del lavoratore⁶.</p> <p>Viene infine previsto che le amministrazioni e le istituzioni ed enti pubblici diversi dall'amministrazione statale⁷, ossia:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ le regioni ed enti dipendenti; ◆ le amministrazioni del servizio sanitario nazionale; ◆ gli enti locali; ◆ le camere di commercio; ◆ le università italiane; ◆ gli enti pubblici non economici; ◆ gli enti e le istituzioni di ricerca; <p>hanno la possibilità di erogare al proprio personale dipendente a tempo indeterminato il medesimo incremento con oneri a carico dei propri bilanci.</p>	con contratto di lavoro a tempo indeterminato	dipendente dalle amministrazioni statali
con contratto di lavoro a tempo indeterminato			
dipendente dalle amministrazioni statali			
<p>RINVIO VERSAMENTO SECONDO ACCONTO DELLE IMPOSTE 2023</p> <p>ART. 4</p>	<p>Per il solo periodo d'imposta 2023 viene previsto che per le persone fisiche:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ titolari di partita IVA; ◆ che nel periodo d'imposta 2022 dichiarano ricavi o compensi⁸ di ammontare non superiore a 170.000 euro; <p>il versamento del secondo acconto delle imposte sui redditi sia effettuato:</p>		

⁵ ossia l'emolumento di cui all'art. 1, comma 609, secondo periodo della Legge 234/2021.

⁶ di cui all'art. 1, comma 281 della Legge 197/2022, come modificato dall'art. 39 del D.L. 48/2023, convertito con modificazioni dalla Legge 85/2023.

⁷ di cui all'art. 48, comma 2 del D.lgs. 165/2001.

⁸ di cui agli artt. 53 e 55 del TUIR.

	<table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <td style="text-align: center;">entro il 16.01.2024</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">senza interessi</td> </tr> </table> <p> Dalla proroga sono esclusi i contributi previdenziali e assistenziali, così come i premi assicurativi INAIL (per i quali continuano pertanto ad applicarsi le regole ordinarie anche per il pagamento).</p> <p>Il versamento del secondo acconto può inoltre essere dilazionato fino a 5 rate mensili, con le seguenti scadenze:</p> <table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <thead> <tr> <th>RATA</th> <th>TERMINE VERSAMENTO</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Prima</td> <td style="text-align: center;">16.01.2024</td> </tr> <tr> <td>Seconda</td> <td style="text-align: center;">16.02.2024</td> </tr> <tr> <td>Terza</td> <td style="text-align: center;">16.03.2024</td> </tr> <tr> <td>Quarta</td> <td style="text-align: center;">16.04.2024</td> </tr> <tr> <td>Quinta</td> <td style="text-align: center;">16.05.2024</td> </tr> </tbody> </table> <p>Se si opta per la rateizzazione saranno dovuti, sulle rate successive alla prima, gli interessi pari al 6% annuo⁹.</p>	entro il 16.01.2024	senza interessi	RATA	TERMINE VERSAMENTO	Prima	16.01.2024	Seconda	16.02.2024	Terza	16.03.2024	Quarta	16.04.2024	Quinta	16.05.2024
entro il 16.01.2024															
senza interessi															
RATA	TERMINE VERSAMENTO														
Prima	16.01.2024														
Seconda	16.02.2024														
Terza	16.03.2024														
Quarta	16.04.2024														
Quinta	16.05.2024														
<p style="text-align: center;">PROROGA TERMINE RIVERSAMENTO CREDITO D'IMPOSTA R&S ART. 5</p>	<p>Ulteriore proroga¹⁰ al 30 giugno 2024 per l'accesso alla procedura di riversamento agevolato del credito d'imposta per ricerca e sviluppo.</p> <p>La nuova scadenza prevista per la presentazione dell'istanza è quindi fissata al 30.06.2024.</p> <p>Vengono di conseguenza postergate, di un anno esatto ciascuna, le date dei versamenti per la prima/unica e per le eventuali successive rate dovute:</p> <table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <thead> <tr> <th>RATA</th> <th>TERMINE VERSAMENTO</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Prima</td> <td style="text-align: center;">16.12.2024</td> </tr> </tbody> </table>	RATA	TERMINE VERSAMENTO	Prima	16.12.2024										
RATA	TERMINE VERSAMENTO														
Prima	16.12.2024														

⁹ art. 20, comma 2 del D.lgs. 241/1997, che a sua volta rimanda all'art. 9 del D.P.R. 602/1973 (norma attualmente abrogata).

¹⁰ si ricorda infatti che l'originario termine per la presentazione dell'istanza di accesso alla restituzione agevolata, fissato al 30.09.2022 dalla prima versione dell'art. 5, comma 9 del D.L. 146/2021, è stato:

- ◆ inizialmente spostato al 30.10.2023 dall'art. 38, comma 1, lettera a) del D.L. 144/2022 (convertito, con modificazioni, dalla Legge 175/2022);
- ◆ per poi essere portato all'attuale 30 novembre 2023, dall'art. 1, comma 271 della Legge 197/2022.

	<table border="1"> <tr> <td>Seconda</td> <td>16.12.2025</td> </tr> <tr> <td>Terza</td> <td>16.12.2026</td> </tr> </table> <p>con maturazione degli interessi al tasso legale¹¹ a partire dalla nuova prima scadenza (16.12.2024).</p> <p>In caso di decadenza dalla rateizzazione per mancato pagamento di una delle rate entro la scadenza prevista, avrà luogo l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti con applicazione, oltre alla sanzione del 30% per l'omesso versamento, degli ulteriori interessi per ritardata iscrizione a ruolo, nella misura del 4%¹², a decorrere dal successivo 17.12.2024.</p> <p>Viene altresì prevista la proroga di un anno del termine di decadenza per l'emissione degli atti di recupero, ovvero di ogni altro provvedimento impositivo, relativo all'indebito utilizzo in compensazione, con riferimento ai crediti d'imposta utilizzati negli anni 2016 e 2017.</p>	Seconda	16.12.2025	Terza	16.12.2026
Seconda	16.12.2025				
Terza	16.12.2026				
<p>CONTRIBUTO DI SOLIDARIETÀ ART. 6</p>	<p>Ai fini della determinazione del contributo di solidarietà temporaneo¹³ per il 2023, viene disposto che non concorrono alla determinazione del reddito complessivo, relativo al periodo di imposta antecedente a quello in corso al 01.01.2023 (2022 per i c.d. "soggetti solari"), gli utilizzi di riserve del patrimonio netto:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ accantonate in sospensione d'imposta, o ◆ vincolate a copertura delle eccedenze dedotte¹⁴, <p>nel limite del 30% del totale delle medesime riserve risultanti al termine dell'esercizio antecedente a quello in corso al 01.01.2022 (2021 per i c.d. "soggetti solari").</p> <p>Nel caso di esclusione degli utilizzi di riserve del patrimonio netto dal reddito complessivo relativo al periodo di imposta antecedente a quello in corso al 01.01.2023 (2022) devono essere altrettanto esclusi dal calcolo della media dei</p>				

¹¹ ex art. 5, comma 10, terzo periodo del D.L. 146/2021.

¹² ex art. 20 del D.P.R. 602/1973.

¹³ di cui all'art. 1, commi da 115 a 119 della Legge 197/2022.

¹⁴ ai sensi dell'art. 109, comma 4, lettera b) del Tuir (nel testo previgente alle modifiche apportate dall'articolo 1, comma 33, lettera q) della Legge 244/2007).

	<p>redditi complessivi conseguiti nei quattro periodi di imposta antecedenti a quello in corso al 01.01.2022 (2021),</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ gli utilizzi di riserve del patrimonio netto che hanno concorso al reddito nei suddetti quattro periodi di imposta, ◆ sino a concorrenza dell'esclusione operata nel periodo di imposta antecedente a quello in corso al 01.01.2023 (2022). <p>Viene poi stabilita l'abrogazione della norma¹⁵ che aveva spostato al 30.10.2023 il termine ultimo per il versamento del "Contributo statale per il ripiano del superamento del tetto di spesa dei dispositivi medici".</p> <p> Non si fa luogo, in ogni caso, alla restituzione delle somme già versate (che rimangono infatti acquisite al bilancio dello Stato).</p> <p>Inoltre, per il solo anno 2024, è previsto un contributo di solidarietà, a carico delle imprese che si avvalgono della suddetta esclusione, di ammontare pari al beneficio ottenuto in virtù dell'operatività del presente articolo, da versare in due rate di pari importo entro:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ il 30.05.2024, e ◆ il 30.10.2024.
<p>RIDUZIONE DELLE ACCISE SUI PRODOTTI ENERGETICI</p> <p>ART. 7</p>	<p>Si interviene nuovamente in tema di riduzione delle accise sui prodotti energetici usati come carburanti o come combustibili per riscaldamento per usi civili.</p> <p>Nello specifico viene stabilito che, in caso di aumento del prezzo internazionale (espresso in euro) del petrolio greggio, il provvedimento di riduzione possa essere adottato se i prezzi dei carburanti aumentano, sulla media del precedente mese, e non più, come attualmente accade, dei precedenti due mesi¹⁶, rispetto al valore di riferimento (sempre espresso in euro) indicato nella documentazione ufficiale¹⁷.</p>

¹⁵ art. 4, comma 1 del D.L. 98/2023, convertito, con modificazioni, dalla Legge 127/2023.

¹⁶ precedente versione dell'art. 1, comma 291 della Legge 244/2007.

¹⁷ in particolare nell'ultimo Documento di economia e finanza o nella Nota di aggiornamento presentati alle Camere.

**DISPOSIZIONI PER I
LAVORATORI A
TEMPO PARZIALE
CICLICO**

ART. 18

Si specifica – con **norma interpretativa** – che l'**indennità una tantum** prevista in sede di conversione del c.d. “Decreto Aiuti”¹⁸, a favore dei **lavoratori a tempo parziale ciclico verticale** nell'anno 2021, viene **riconosciuta** per l'anno **2022** ai **lavoratori**:

- ◆ **dipendenti,**
 - ◆ di **aziende private,**
 - ◆ titolari di un **contratto di lavoro a tempo parziale** che prevede **periodi non interamente lavorati**
 - ✓ di **almeno un mese** in **via continuativa,** e
 - ✓ complessivamente **non inferiori a 7 settimane** e **non superiori a 20 settimane,**
- dovuti a **sospensione ciclica** della **prestazione lavorativa.**



Alla data di presentazione della domanda, i lavoratori dipendenti di aziende private, non devono essere titolari di altro rapporto di lavoro dipendente ovvero percettori di NASpl¹⁹ o di un trattamento pensionistico.

Di seguito si riporta un **riepilogo** delle **caratteristiche** dell'indennità in esame (così come risultante dalla “versione” per il 2022).

INDENNITÀ UNA TANTUM 550 EURO		
Beneficiari	Riconoscimento	Requisiti contratto
<ul style="list-style-type: none"> ◆ lavoratori dipendenti settore privato ◆ con contratto part time verticale ◆ non pensionati né percettori di NASPI ◆ non titolari di altri contratti 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ erogato dall'INPS ◆ esente IRPEF ◆ 1 sola volta per ogni lavoratore 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ part time ciclico verticale attivo nel 2021 ◆ durata da 7 a 20 settimane ◆ periodi non lavorati per almeno un mese

¹⁸ art. 2-bis, comma 1 del D.L. 50/2022, convertito, con modificazioni, dalla Legge 91/2022.

¹⁹ Nuova prestazione di Assicurazione Sociale per l'Impiego.

Si prevede poi il riconoscimento, anche per l'anno **2023**, di un'**indennità una tantum pari a 550 euro** in favore di **lavoratori**:

- ◆ **dipendenti**,
- ◆ di **aziende private**,
- ◆ titolari di un **contratto di lavoro a tempo parziale ciclico** nell'**anno 2022** che preveda **periodi non interamente lavorati**
 - ✓ di **almeno un mese** in **via continuativa**, e
 - ✓ complessivamente **non inferiori a 7 settimane** e **non superiori a 20 settimane**,
- dovuti a **sospensione ciclica** della **prestazione lavorativa** e che
- ◆ alla **data** della **domanda non siano**
 - ✓ **titolari di altro rapporto di lavoro dipendente** ovvero
 - ✓ **percettori della NASpl²⁰** o di un **trattamento pensionistico**.



Tale indennità può essere **riconosciuta solo una volta** in corrispondenza del **medesimo lavoratore**.

Al pari di quanto accadeva con l'indennità per il 2022, per quella relativa al 2023 si dispone:

- ◆ la **non concorrenza** alla **formazione** del **reddito**;
- ◆ l'**erogazione** da parte dell'**INPS**, a cui è affidato altresì il **monitoraggio** del rispetto del **limite di spesa²¹**, con obbligo di comunicazione dei risultati di tale attività al Ministero del lavoro e delle politiche sociali e al Ministero dell'economia e delle finanze. A tal fine si segnala che, nel caso in cui dal monitoraggio emerga il verificarsi di **scostamenti**, anche in via prospettica, rispetto al predetto **limite di spesa**, **non saranno adottati altri provvedimenti di concessione dell'indennità**.

REDDITO DI CITTADINANZA E PERCETTORI PRESI IN CARICO DAI SERVIZI SOCIALI

Si interviene infine anche con riguardo al **reddito di cittadinanza**, prevedendosi che nelle ipotesi in cui i percettori siano stati **presi in carico dai servizi sociali**, prima della scadenza del limite massimo di mensilità erogabili, in quanto **non**

²⁰ Nuova prestazione di Assicurazione Sociale per l'Impiego.

²¹ complessivamente pari a 30 milioni di euro per l'anno 2023.

ART. 19

attivabili al lavoro, i citati servizi sociali devono **comunicare all'INPS**²² l'avvenuta **presa in carico entro il 30.11.2023** – non più entro il 31.10.2023²³.



Inoltre, in attesa della suddetta presa in carico da parte dei servizi sociali, il **limite temporale** delle **7 mensilità** per l'erogazione del reddito di cittadinanza **non si applica ai nuclei familiari** che, in ragione della loro caratteristiche, sono stati comunque **trasmessi ai servizi sociali** per la **presa in carico**, ferma restando la comunicazione della effettiva presa in carico entro lo stesso termine del 30.11.2023.

²² tramite la piattaforma GePI (di cui all'art. 6, comma 3 del D.L. 4/2019, convertito con modificazioni dalla Legge 26/2019).

²³ ex art. 1, comma 313 della Legge 197/2022.

DETRAZIONE IVA IN ASSENZA DI OPERAZIONI ATTIVE

Le **spese sostenute** durante la **fase preparatoria** all'**avvio dell'attività dell'impresa** sono **detraibili ai fini IVA e danno diritto** all'**eventuale rimborso** dell'imposta versata, purché questi costi siano **inerenti e non ci siano finalità abusive** del diritto alla detrazione. Il diritto alla detrazione, e al rimborso, è **garantito anche nel caso in cui l'avvio dell'attività dell'impresa non si realizzi effettivamente**.

A fondamento di queste tesi vi è **consolidata giurisprudenza** della **Corte di cassazione** e della **Corte di giustizia dell'Unione Europea**, alle quali la **prassi italiana** risulta **allineata**.

DETRAZIONE IVA IN ASSENZA DI OPERAZIONI ATTIVE	
PREMESSA	<p>L'inizio di nuova impresa richiede una fase di avviamento, durante la quale vengono effettuati gli investimenti che porteranno al successivo inizio dell'attività: con l'effettivo avvio dell'attività l'impresa inizierà poi a produrre ricavi o compensi, a fronte dei costi, e l'azienda si considererà in funzionamento.</p> <p>La fase precedente e propedeutica a questa presenterà soltanto costi di investimento e di organizzazione, a fronte di nessun ricavo, ma l'inesistenza di una correlazione diretta tra costi e ricavi – tipica della fase di avviamento – a lungo ha alimentato incertezze sull'esistenza del diritto alla detrazione dell'IVA versata sui costi sostenuti prima dell'avvio dell'attività tipica.</p> <p>Il motivo deriva dal fatto che il funzionamento dell'imposta sul Valore Aggiunto si basa su tale correlazione, e la problematica non è stata affrontata esplicitamente dal legislatore²⁴.</p>
DIRITTO ALLA DETRAZIONE E RIMBORSO	<p>Di recente la Corte di cassazione²⁵ si è espressa fornendo un'utile guida al diritto alla detrazione e al rimborso dell'IVA versata durante la fase di avvio dell'impresa, alla luce delle decisioni della Corte di giustizia dell'Unione Europea. Il punto preso in esame è se un'impresa che non esercita (ancora) un'attività economica possa assumere la qualifica di soggetto passivo, dato che non effettua operazioni attive, e, di conseguenza, se avrà il diritto alla detrazione e al rimborso dell'IVA versata, prima dell'effettivo avvio dell'attività tipica.</p>

²⁴ in sede di promulgazione del D.P.R. 633/1972.

²⁵ ordinanza n. 15570 del 01.06.2023.



I giudici di legittimità hanno precisato che **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**.

Ciò purché il **bene** o il **servizio acquisito**, anche se non immediatamente inserito nel ciclo produttivo, sia **necessario** all'**organizzazione dell'impresa** ovvero **funzionale** all'**iniziativa economica** programmata in vista della successiva attuazione e il mancato utilizzo sia determinato da cause indipendenti dalla volontà del contribuente, sia pure assunte in un'accezione ampia.

Quanto visto è in linea con l'**orientamento giurisprudenziale** del **diritto unionale**²⁶, dato che la **Corte di giustizia dell'Unione Europea ha stabilito che, chi ha intenzione di avviare un'attività economica e, a questo fine, sostiene le spese di investimento, deve essere considerato soggetto passivo**. In conseguenza di ciò gli sarà riconosciuto il **diritto di detrarre immediatamente l'IVA** dovuta o pagata sulle **spese d'investimento sostenute** in vista delle operazioni che si intendono effettuare e che danno diritto alla detrazione, **senza dover aspettare l'inizio dell'esercizio** effettivo della sua **impresa**.

Quindi è **l'acquisto di beni e di servizi da parte di un soggetto passivo che agisce come tale a determinare l'applicazione del sistema dell'IVA**, da cui discende il diritto alla detrazione dell'imposta versata; l'**effettivo impiego** di questi **beni** e l'utilizzo di questi **servizi determinerà** non il diritto alla detrazione, ma l'**entità della detrazione**, come precisato (anche) dalla Corte di giustizia UE.

MANCATO AVVIO DELL'ATTIVITA'

Una diversa, ma sempre recente, **ordinanza della Corte di cassazione**²⁷ ha preso in esame l'interessante caso in cui l'**impresa**, dopo aver sostenuto le spese relative alla fase di avviamento, poi **decida di non avviare effettivamente l'attività economica**: motivo per cui **non produrrà mai ricavi né proventi**.

²⁶ vi sono diversi **riferimenti giurisprudenziali unionali** tra cui Corte di giustizia UE del 28.02.1996 causa C-110/94; Corte di giustizia UE del 15.01.1998 causa C-37/95; Corte di giustizia UE del 08.06.2000 causa C400/98; Corte di giustizia UE del 02.06.2016 causa C263/15.

²⁷ n. 11213 del 28.04.2023.

In **assenza di operazioni imponibili**, non realizzate per il fatto che il **contribuente** aveva **liberamente deciso di abbandonare l'attività economica** prevista dall'oggetto sociale, la **contestazione** dell'autorità fiscale si basava sulla tesi che, in questa situazione, l'impresa dovesse essere considerata un **oggetto privato** e, di conseguenza, le fosse **precluso il diritto alla detrazione** e al rimborso dell'IVA versata sugli acquisti effettuati nella fase preliminare.



La Corte sostiene l'**esistenza del diritto alla detrazione** dell'IVA versata sulle spese, ovviamente **inerenti, propedeutiche** all'**avvio dell'attività** dell'impresa "**senza che rilevino [...] le ragioni per cui questa non ha concretamente inizio**, salva, ovviamente, l'*ipotesi di abuso del diritto alla detrazione ovvero all'alternativo rimborso*":

A sostegno della decisione viene in soccorso, anche in questo caso, la **Corte di giustizia dell'Unione Europea**²⁸, che aveva chiarito che il **diritto a detrazione**, una volta sorto, **rimane**, in linea di principio, **acquisito** anche se, **successivamente, l'attività economica prevista non è stata realizzata**, cosicché non ha dato luogo ad operazioni soggette ad imposta o se, a causa di **circostanze estranee alla sua volontà**, il soggetto passivo non ha utilizzato detti beni e servizi che hanno dato luogo alla detrazione nell'ambito di operazioni soggette a imposta.

Secondo i giudici europei ogni **interpretazione diversa** della direttiva IVA sarebbe **contraria al principio di neutralità dell'IVA** per quanto riguarda l'onere fiscale dell'impresa. Infatti, ciò potrebbe creare, all'atto del trattamento fiscale delle stesse attività di investimento, **disparità ingiustificate tra imprese** che effettuano già operazioni imponibili e altre che cercano, mediante investimenti, di avviare attività da cui deriveranno operazioni soggette ad imposta.

Quindi, in definitiva, le diverse **Corti di legittimità riconoscono** il **diritto** alla **detrazione e al rimborso dell'IVA** versata sulle **spese effettuate** durante la **fase preparatoria** all'avvio dell'impresa, **anche quando tale attività poi non venga effettivamente avviata**:

²⁸ con la sentenza del 18.05.2021 nella causa C-248/20.

	<ul style="list-style-type: none"> ◆ purché ciò dipenda da cause indipendenti dalla volontà del contribuente, intese in un'accezione ampia; ◆ sempreché ciò non sottenda un intendo abusivo o elusivo, al fine di ottenere indebiti vantaggi fiscali; ◆ poiché ogni interpretazione diversa sarebbe contraria al principio della neutralità dell'imposta.
<p>PRASSI AGENZIA DELLE ENTRATE</p>	<p>Per quanto riguarda la prassi italiana, anche questa è in linea di principio allineata alle posizioni assunte dalla Corte di cassazione e dalla Corte di giustizia dell'Unione Europea, pur non mancando però il contenzioso sulla fattispecie, come è possibile intuire dalla giurisprudenza italiana sul tema.</p> <p>La circolare n. 33/E del 22.07.2016²⁹ riconosce il diritto alla detrazione dell'IVA versata per il sostenimento delle spese propedeutiche all'avvio dell'attività d'impresa, pur in modo non generalizzato. Secondo le Entrate, infatti, la spettanza del diritto alla detrazione non è, comunque, necessariamente esclusa dalla iniziale esiguità delle operazioni imponibili attive, in quanto in virtù del principio della neutralità dell'IVA anche le spese di investimento, effettuate ai fini dell'esercizio di un'impresa, devono essere ricondotte all'attività economica esercitata.</p> <p>La mancaza di ricavi nei primi anni di attività non può essere configurata, di per sé, come un impedimento alla detrazione dell'IVA quando gli acquisti sono relativi a beni e servizi impiegati nell'attività di impresa e in funzione di operazioni imponibili: sarebbe, infatti, in contrasto con il richiamato principio di neutralità ritenere che l'attività imprenditoriale propriamente detta abbia inizio soltanto in corrispondenza di operazioni attive, e in presenza di un reddito imponibile.</p> <p>Inoltre, con la recente risposta a interpello 584 del 14.09.2021, l'Agenzia delle Entrate ha preso in esame anche la situazione del diritto alla detrazione dell'IVA versata durante la fase preparatoria all'avvio dell'attività dell'impresa, nel caso limite in cui poi questa non si realizzi, facendo sue le posizioni sul tema di una giurisprudenza ormai consolidata.</p>

²⁹ che riprende la risoluzione [n. 147/E del 09.06.2009](#).

L'Agenzia³⁰ ha **riconosciuto il generale diritto alla detrazione dell'IVA** versata su tali tipologie di spese, purché inerenti, e *“ritiene **sussistente** - in linea di principio - il **diritto al rimborso dell'eccedenza dell'IVA** assolta e effettivamente dovuta sugli acquisti propedeutici all'avvio della dichiarata attività”* anche nel caso esaminato in cui l'**attività d'impresa non veniva poi effettivamente iniziata**.

GIUSEPPE IANNIBELLI

³⁰ citando la direttiva 2006/112/CE in tema di IVA e diverse deliberazioni della Corte di giustizia dell'Unione Europea e della Corte di Cassazione.