

CAPITOLO 3

L'INERENZA E L'ESERCIZIO DEL DIRITTO DI DETRAZIONE AI FINI IVA

Fino a quando i consumi erano tassati a quantità e quindi in base alla consistenza fisica delle merci, gli elementi negativi non venivano presi in considerazione; solo con la "tassazione attraverso le aziende" i costi hanno finalmente assunto rilievo nella determinazione dell'imposta dovuta. La nozione di inerenza nell'Iva, pur nella diversa funzione di rappresentare il presupposto oggettivo per l'esercizio del diritto alla detrazione, si è progressivamente uniformata alla definizione che ne è stata fornita nel settore delle imposte dirette.

SOMMARIO: 3.1. La tassazione del consumo: dal prelievo diretto all'IVA – 3.2. Il meccanismo di funzionamento dell'IVA: la simmetria "addebito –detrazione" e la tassazione del consumo finale. Considerazioni generali – 3.3. L'esercizio del diritto di detrazione nel diritto comunitario – 3.4. Segue...e nel diritto interno prima della riforma del 1997. L'insoddisfazione verso le modalità utilizzate per limitare la detrazione in presenza di operazioni esenti – 3.5. L'attuale disciplina del diritto alla detrazione ed il ruolo dell'afferenza – 3.6. La progressiva convergenza della nozione di inerenza in tema di Iva e di imposte dirette: considerazioni di sintesi

3.1. La tassazione del consumo: dal "prelievo diretto" all'IVA

Le imposte sui consumi hanno una tradizione molto antica in quanto potevano essere applicate direttamente dai pubblici poteri con relativa facilità, attraverso il controllo di porti, nodi stradali, ponti, fiere e mercati, stabilimenti di produzione. L'evasione avveniva nella forma tecnica del contrabbando, cercando di collocare, presso i consumatori, merci sottratte ai prelievi fiscali; l'azione di contrasto richiedeva un controllo del territorio, un pattugliamento fisico cui si deve nel diciottesimo secolo l'origine militare della Guardia di Finanza.

Questa elementare tassazione "a quantità" impediva però di considerare la diversa qualità dei beni, ove essa non si manifestasse in caratteristiche esteriori, rilevabili in modo snello dagli uffici preposti all'applicazione dei tributi. Inoltre, tale criterio di tassazione non era adeguato ai "consumi di servizi", colpiti solo in relazione ai beni utilizzati per prestare il servizio medesimo, ad

esempio la stoffa per il sarto, o il cibo per il ristoratore, ma non sul maggior valore dovuto all'opera del fornitore¹.

Man mano che la ricchezza iniziava a circolare attraverso le organizzazioni aziendali, si pensò di commisurare la tassazione dei consumi alle somme pagate dai clienti per acquistare beni e servizi, superando così le disfunzioni della tassazione a quantità². L'imposta generale sull'entrata (IGE) fu un primo tentativo di colpire i consumi avvalendosi di strumenti analitico-contabili, cioè seguendo le forniture di beni e servizi nelle varie fasi della produzione e della distribuzione.

Detta imposta era, però, applicata in modo forfettario e presuntivo e colpiva non solo il consumo finale, ma ogni stadio della produzione; c'era quindi una tassazione cumulativa, più gravosa quanto più fossero numerosi i passaggi di beni e servizi "a monte" del consumo finale. Questa distorsione³ era compensata da una aliquota modesta (4%) e da un certo lassismo applicativo.

Proprio per ovviare a questo inconveniente, venne elaborato il particolare meccanismo procedurale che caratterizza l'IVA, dove tutti gli imprenditori e i professionisti devono applicare il tributo ai corrispettivi richiesti ai clienti, potendo però detrarre il tributo dovuto ai propri fornitori⁴, con diritto al rimborso di eventuali eccedenze a credito⁵. In questo modo, di fatto e per differenza, l'imposta finisce per gravare sul solo consumatore finale. Un criterio alternativo avrebbe potuto essere quello di non applicare l'IVA a chi si qualificasse, di fronte ai propri fornitori, come imprenditore e professionista. Questo secondo criterio evita la complessa detrazione dell'imposta a monte, ma rende necessario un controllo del fornitore sulle suddette qualificazioni e sulla destinazione dei beni (tenendo presente che il fornitore non è in grado di indagare sulle generalità effettive del cliente). Quest'ultimo meccanismo è quindi residuale, operando negli scambi intracomunitari⁶ e anche in una serie di scambi interni, per ragioni antievasive⁷.

¹ Non a caso, le attività di servizi venivano talvolta colpite indirettamente, attraverso le c.d. "imposte di patente", commisurate al mero esercizio dell'attività.

² Che era molto rigida, non consentendo di distinguere il diverso valore delle merci, e neppure di tassare i servizi, in mancanza di una loro manifestazione tangibile e visibile.

³ In cui il carico tributario sul consumo veniva a dipendere da una circostanza scarsamente significativa in termini di ricchezza, come il numero di operazioni compiute "a monte" del consumo finale.

⁴ Fazzini, *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, Padova, 2000; Pace, *Il diritto di detrazione*, in Giur.sistem.dir.trib.Tesoro (a cura di), *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001, 300; Giorgi, *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005, scritti ai quali si rinvia per puntuali indicazioni di dottrina, giurisprudenza e sulla prassi ministeriale.

⁵ Basilavecchia, *Situazioni creditorie del contribuente e attuazione del tributo. Dalla detrazione al rimborso nell'imposta sul valore aggiunto*, Pescara, 2000, *passim*.

⁶ Dove è considerato troppo complesso gestire la detrazione dell'IVA versata a un fornitore di un diverso stato membro, e da questo incassata.

⁷ Il criterio della non imponibilità serve per fronteggiare le c.d. "frodi carosello" che si verificano quando il cliente versa e detrae un'imposta che il fornitore omette di versare, sfuggendo poi di fatto, rendendosi irreperibile, all'esecuzione coattiva.

Ancora una volta è il coinvolgimento delle strutture aziendali con le loro rigidità organizzative interne, che, oltre a consentire la visibilità del corrispettivo, fa emergere anche quei costi essenziali per la produzione della ricchezza ma fino a quel momento sostanzialmente trascurati nella tassazione dei consumi. Costi che rilevano molto spesso, simultaneamente, sia sotto il profilo delle imposte sui redditi che dell'IVA, entrambe imposte "analitico aziendali" e dunque basate sulla stessa tipologia di documentazione.

Queste scelte, come tutte le linee di fondo del tributo, seguono uno schema analogo in tutti gli stati della Unione Europea, in quanto la legislazione IVA è stata emanata e modificata in base a direttive comunitarie⁸, le quali costituiscono spesso un ausilio per interpretare la norma nazionale, o anche per disapplicarla, quando contrasta con le suddette disposizioni.

3.2. Il meccanismo di funzionamento dell'IVA: la simmetria "addebito – detrazione" e la tassazione del consumo finale. Considerazioni generali

L'imposta sul valore aggiunto costituisce un prelievo generale sui consumi, attraverso la tassazione, con aliquota proporzionale al corrispettivo, delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese, arti o professioni; l'imposta si applica anche alle importazioni da chiunque effettuate.

L'IVA, in termini generali, riguarda tre categorie di soggetti, i fornitori, che devono essere imprenditori o lavoratori autonomi, i clienti e l'erario: il fornitore deve addebitare al cliente il tributo, proporzionale al corrispettivo contrattuale, e deve versarlo all'erario, al netto del tributo da lui stesso corrisposto ai propri fornitori; l'IVA su acquisti effettuati nell'esercizio di imprese, arti o professioni, può infatti essere detratta dall'IVA sulle operazioni attive, col diritto al rimborso di eventuali eccedenze⁹: così l'IVA giunge a colpire il consumo finale, essendo invece neutrale nei passaggi intermedi tra produttori, commercianti e professionisti.

Se l'imposta sugli acquisti eccede quella sulle operazioni attive, si avrà diritto al rimborso della differenza, andando "a credito" di IVA. Tali crediti possono derivare da eventi occasionali, come periodi di nuovi investimenti,

⁸ Le direttive comunitarie concernenti l'istituzione dell'imposta sul valore aggiunto furono la prima e la seconda dell'11 aprile 1967, ampiamente recepite dalla legge delega per la riforma tributaria n. 825 del 1971. Successivamente tutte le direttive vigenti al secondo semestre 2006 sono state rifeunte (*recast*) nelle direttive 2006/112/CE del 28 novembre 2006 con effetto dal 1 gennaio 2007. Questo testo è già stato modificato dalle direttive 2008/8/CE e 2008/9/CE del 12 febbraio 2008 che hanno avuto effetto – per la parte prevalente dal 1° gennaio 2010.

⁹ Per l'esame dell'Iva, si rinvia a: Berliri, *L'imposta sul valore aggiunto (Studi e scritti vari)*, Milano, 1971; Bosello, *L'imposta sul valore aggiunto*, Bologna, 1979; Comelli, *Iva comunitaria e Iva nazionale*, Padova, 2000; Filippi, *Valore aggiunto (imposta)*, in Enc.Dir., Milano, 1993, XLVI; Lupi, *Imposta sul valore aggiunto (IVA)*, in Enc.giur.Treccani, Roma, 1989, XVI

oppure dall'applicazione sulle vendite di aliquote inferiori a quelle applicabili sugli acquisti¹⁰.

Le suddette differenze tra IVA sulle operazioni attive e IVA sugli acquisti non vengono calcolate operazione per operazione, bensì per masse, sulla scorta di apposite scritture contabili. In altri termini la differenza tra IVA sulla cessione e IVA sull'acquisto non dev'essere effettuata per ciascun singolo bene, ma per il complesso delle operazioni attive e degli acquisti relativi a una certa unità di tempo.

Nel meccanismo basato sulla detrazione, dunque, il consumo emerge in controtuce, per differenza, in capo ai clienti privi del diritto a detrazione, in quanto non agenti nell'esercizio d'impresе, arti o professioni. Il riferimento al consumo rimase quindi il grande assente della nomenclatura legislativa, ma questo "convitato di pietra" aleggia dietro tutti gli istituti normativi¹¹. Anche se raramente viene chiamato per nome da una legislazione, comunitaria e interna, che ha scelto il sistema della "detrazione", il consumo finale resta l'elemento di capacità economica che giustifica il tributo¹². A questa scelta tecnica è dovuta anche l'espressione "valore aggiunto" che sarebbe improprio riferire al "valore aggiunto" come dato di contabilità nazionale, e serve invece a ricordare la neutralità del tributo; l'IVA dovuta da ciascun fornitore è sul "valore aggiunto" nel senso che essa avviene al netto delle precedenti applicazioni del tributo. Il "valore aggiunto" nell'IVA non è quindi *aggiunto* rispetto all'utilizzo di determinati fattori produttivi, bensì rispetto alle precedenti applicazioni del medesimo tributo.

3.3. La detrazione IVA nel diritto comunitario

Nonostante l'Iva sia un'imposta di derivazione comunitaria proprio nella disciplina del diritto di detrazione si possono vedere una molteplicità di differenze, almeno fino alle modifiche recepite dallo Stato italiano nel 1997.

In base a quanto premesso perché l'imposta a monte possa essere detratta da un soggetto passivo devono sussistere una pluralità di condizioni: l'inerenza dell'acquisto o dell'importazione di beni e servizi all'attività esercitata; l'impiego dei beni e dei servizi per l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta od equiparate, e il possesso di una regolare fattura recante l'addebito dell'imposta.

Per quello che ci interessa nell'economia del presente lavoro, la verifica dell'inerenza è diretta ad individuare quali beni e servizi siano acquistati dal soggetto passivo per l'esercizio della sua attività economica e quali beni e

¹⁰ Deve quindi escludersi la natura « sovvenzionale » di eventuali rimborsi IVA poiché al credito di un soggetto corrisponde sempre un debito (od un minor credito) dei suoi fornitori. Per le stesse ragioni i fisiologici crediti e rimborsi d'imposta sono perfettamente conciliabili con il meccanismo del tributo.

¹¹ Così Giorgi, voce *Imposta sul Valore Aggiunto*, in *Il diritto - Enciclopedia giuridica del Sole* 24 ore, diretta da S. Patti, Milano, 2007, 351.

¹² Cordeiro Guerra, *L'Iva quale imposta sui consumi*, in *Rass. Trib.*, 2000, pag. 322 e ss.

servizi siano, invece, acquistati dal medesimo soggetto nella veste di consumatore finale.

Il diritto alla detrazione spetta, infatti, soltanto al soggetto passivo nell'esercizio della sua attività economica, mentre tale diritto è generalmente negato nel sistema della VI Direttiva (n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977), al consumatore finale che è colui a cui è diretto il prelievo dell'imposta.

L'imposta relativa ai beni e servizi impiegati per esercitare l'attività che si sostanzia in operazioni che non appartengono al campo di applicazione dell'Iva, dovrebbe essere, quindi, considerata indetraibile per carenza del requisito dell'inerenza, all'attività soggetta all'imposta.

E proprio questo il punto dove si rileva un contrasto interpretativo tra la legislazione interna e quella comunitaria che, inevitabilmente si riflette sulla questione dell'inerenza.

In ambito comunitario, in base a quanto disposto nell'art.17, paragrafo I della VI direttiva "il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore" l'imposta sugli acquisti, "nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta".

La circostanza che legittima l'esercizio del diritto di deduzione da parte del soggetto passivo è dunque l'impiego del bene o servizio acquistato per le operazioni soggette ad imposta.

Il legislatore comunitario pone chiaramente l'accento sulle operazioni, ne consegue che ciascun bene o servizio, peraltro, può essere utilizzato sia per l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta, che danno diritto a deduzione, sia per l'effettuazione di operazioni non soggette o esenti che non danno tale diritto; per questo motivo la norma fa riferimento alla "misura" della deduzione, intendendo con ciò istituire una diretta proporzione tra il quantum della deduzione e l'utilizzo di operazioni soggette ad IVA. In sostanza il paragrafo 1 attribuisce al soggetto passivo il diritto di deduzione in relazione all'acquisto; il successivo paragrafo 2 detta le condizioni alle quali l'imposta può essere dedotta, contestualmente quantificandola, in relazione all'impiego del bene o servizio acquistato. Il contribuente può effettuare la deduzione immediata dell'imposta che grava sugli acquisti effettuati nella sua qualità di soggetto passivo, anche in relazione alla destinazione del bene e non alla sua effettiva ed attuale utilizzazione. Non è dunque necessario che il bene sia effettivamente utilizzato nell'attività per dedurre l'Iva che ha gravato sull'acquisto. Fermo restando che, intanto, il diritto di deduzione spetta in quanto la destinazione o l'utilizzazione siano – in tutto o in parte – per l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta. La deduzione immediata ha insomma la funzione di evitare che il soggetto passivo resti gravato dall'onere dell'imposta sugli acquisti, anche solo sotto il profilo finanziario, senza però derogare al principio secondo cui intanto la deduzione spetta in quanto l'acquisto sia utilizzato per l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta.

Disponendo che la deduzione può essere operata dal soggetto passivo "nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette

ad imposta” il paragrafo 2 riguarda tutti i beni e servizi acquistati: sia quelli utilizzati in modo esclusivo per l’effettuazione di operazioni soggette ad imposta, per i quali la deduzione spetta integralmente; sia quelli utilizzati in modo esclusivo per l’effettuazione di operazioni esenti o non soggette ad imposta, per i quali la deduzione non spetta¹³; sia per quelli utilizzati promiscuamente, per i quali la deduzione spetta nella misura determinata mediante l’applicazione della regola del pro rata dettata dal successivo par. 5. L’esclusione della deduzione per gli acquisti afferenti le operazioni non soggette o esenti si giustifica con il fatto che, come precisato dall’art.2, paragr.2 della I Direttiva (11 aprile 1967, n.67/227) “*a ciascuna transazione, l’imposta sul valore aggiunto, calcolata sul prezzo del bene o del servizio ...è esigibile, previa deduzione dell’ammontare dell’imposta sul valore aggiunto che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo*”. Quindi la deduzione è consentita se il costo del bene o servizio acquistato sia “elemento del prezzo” di un bene o servizio la cui cessione o prestazione è soggetta ad imposta; la deduzione è invece esclusa se la cessione o la prestazione sono non soggette o esenti¹⁴.

La percentuale di deducibilità o *pro rata* è costituita dal rapporto annualmente calcolato tra l’ammontare delle operazioni che danno diritto alla deduzione (al numeratore) e l’ammontare globale delle operazioni effettuate, che diano o non diano diritto alla deduzione (al denominatore). Il *pro rata* come anticipato si applica ai soli beni e servizi utilizzati promiscuamente, pertanto l’imposta relativa all’acquisto di beni o servizi utilizzati esclusivamente per l’effettuazione delle operazioni esenti escluse dal calcolo del pro rata è nel sistema della direttiva totalmente indeducibile.

3.4. Segue...e nel diritto interno prima della riforma del 1997. L’insoddisfazione sulle modalità utilizzate per limitare la detrazione in presenza di operazioni esenti

La detrazione, come già evidenziato, costituisce il fulcro del meccanismo di funzionamento dell’imposta sul valore aggiunto per gli scambi interni e serve ad eliminare qualsiasi incidenza economica dell’imposta sulle operazioni avvenute nel ciclo produttivo e distributivo¹⁵.

¹³ La VI direttiva conosce solo due categorie di operazioni, quelle soggette ad imposta, cioè imponibili e quelle esenti. Tra queste ultime sono ricomprese anche le operazioni all’esportazione, per le quali peraltro è consentita, con apposita disposizione (art. 17, paragr. 3) la deduzione dell’imposta sugli acquisti.

¹⁴ Sulla *ratio* dell’esclusione della detrazione per le operazioni esenti nel sistema dell’Iva comunitaria cfr.: Berliri, *Caratteristiche dell’Iva italiana*, in *Dir.prat. trib.*, 1972, I, 415; Lupi, *Delega Iva e limiti della detrazione sugli acquisti: dai criteri forfettari all’imputazione specifica*, in *Rass. Trib.*, 1997, 273 ss; Giorgi, *Detrazione Iva ed operazioni esenti escluse dal pro rata: disciplina interna e comunitaria*, in *Rass. Trib.*, 1996, 967 ss.

¹⁵ Giorgi, *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell’imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005, 265 e ss..

Anche l'ordinamento interno, ante riforma, è ispirato al principio della detrazione immediata; infatti, l'art.19, comma 1, DPR n.633/1972 attribuisce all'acquirente, soggetto passivo del tributo il diritto di detrazione dell'Iva relativa a beni e servizi acquistati nell'esercizio dell'attività soggetta ad imposta in dipendenza del mero fatto dell'acquisto, ricollegando la nascita del diritto di detrazione al momento di effettuazione dell'operazione. La richiamata disposizione, dunque, subordina la detrazione all'inerenza dell'acquisto all'esercizio di impresa, arte o professione del soggetto passivo. Questo concetto di inerenza non trovava però riscontro nella normativa comunitaria; infatti, l'art.17, par.2 della VI direttiva disponendo che la deduzione spetta in relazione all'impiego del bene "ai fini di sue operazioni soggette ad imposta", pone una relazione tra l'acquisto e le operazioni da lui compiute.

Nel diritto interno il concetto di inerenza, presumibilmente ricalcato, dal sistema delle imposte dirette è invece più ampio dal momento che non è previsto l'utilizzo del bene o servizio acquistato quale condizione della detrazione ed è sufficiente che l'acquisto sia effettuato nell'esercizio dell'attività del soggetto passivo.

Il punto in cui è particolarmente evidente la distinzione tra le scelte dell'ordinamento comunitario e quello interno è il fatto che in quest'ultimo non sia previsto, se non indirettamente e forfettariamente, un limite alla detrazione per l'Iva relativa agli acquisti utilizzati per l'effettuazione di operazioni esenti o destinate o comunque afferenti a tali operazioni; che esista tale divieto lo si ricava, infatti, in via indiretta dall'esistenza della regola del pro rata, che dà il risultato di indetraibilità totale qualora l'ammontare delle operazioni esenti eguagli quello del volume d'affari.

La limitazione della detrazione in presenza di operazioni esenti¹⁶ è infatti basata sul criterio rigidamente forfettario di cui all'art. 19, comma 3, del D.P.R.n. 633/1972; in esso manca qualsiasi connessione tra l'impiego effettivo dei beni e servizi acquistati e l'effettuazione di operazioni esenti. Il cosiddetto pro rata, disciplinato dal comma 3 dell'art. 19 del citato DPR n.633/72, opera infatti su basi rigidamente aritmetiche, senza considerare in alcun modo il rapporto effettivo tra gli acquisti e le operazioni esenti, né la quantità di acquisti destinati alle operazioni esenti¹⁷. La detrazione è infatti limitata esclu-

¹⁶ La categoria, composta dalle operazioni indicate nell'articolo 10 del DPR n.633/1972, è molto eterogenea, e ciascuna ipotesi è riconducibile a ragioni di tecnica tributaria e di opportunità pratica. Alcuni gruppi omogenei di esenzioni sono quelle relative alle operazioni caratterizzate da una certa utilità sociale, come le operazioni mediche (n. 18), didattiche (n. 20) e le locazioni di buona parte degli immobili ad uso abitativo (n. 8), le operazioni finanziarie e assicurative ecc. La funzione di tale regime è, comunque, di arrestare l'applicazione dell'IVA ad un certo momento degli scambi e di detassare gli scambi successivi.

¹⁷ Lupi, *Delega Iva e limiti* ...op.cit. segnala le possibili distorsioni di tale meccanismo evidenziando che: ... un contribuente con un volume d'affari di cento milioni, interamente composto da operazioni esenti, potrebbe vedersi disconosciute detrazioni per miliardi, su acquisti di beni e servizi da cui conseguiranno corrispettivi imponibili per miliardi negli anni successivi.

sivamente nella misura in cui le operazioni esenti sono venute in essere ai fini Iva nello stesso periodo d'imposta.

Quindi se sotto un certo profilo è necessario adeguare la legislazione italiana a quella comunitaria sotto l'altro non può certo trasportarsi di peso¹⁸ nel corpo dell'art. 19 del citato DPR n. 633/72 le formule utilizzate nell'art. 17 della VI direttiva. Benché il comma 2 dell'art. 17 della VI Direttiva preveda che l'Iva detraibile riguardi acquisti impiegati ai fini di operazioni soggette a imposta non si deve pensare a un legame "immediato e diretto" tra l'acquisto e specifiche operazioni imponibili; esistono infatti acquisti non direttamente impiegati per effettuare operazioni imponibili, ma ciononostante riguardanti l'attività dell'impresa, e quindi, indirettamente, anche il conseguimento di corrispettivi imponibili; si pensi ad esempio a tutti gli acquisti relativi a spese generali, amministrative e commerciali; tra gli acquisti sprovvisti di un legame immediato e diretto con specifiche operazioni imponibili, pensiamo all'arredo della sede sociale, all'assistenza amministrativa o alla revisione contabile, alle spese notarili per una trasformazione societaria; eppure nessuno dubita che questi acquisti, quantunque privi di un immediato collegamento con una specifica operazione imponibile, debbano dar luogo ad Iva detraibile.

Ecco perché, anche recependo tale e quale la formula della citata Direttiva, cioè affermando che la detrazione spetta "per gli acquisti utilizzati in operazioni imponibili", la norma dovrebbe essere letta comunque in modo estensivo, se non si vogliono escludere dalla detrazione le suddette spese generali d'impresa. La condizione di detraibilità non potrebbe quindi, comunque, consistere nella finalizzazione dell'acquisto ad una specifica operazione imponibile, pertanto la norma andrebbe interpretata nel senso che il diritto alla detrazione sussiste quando l'acquisto si riferisce ad "attività da cui derivano operazioni imponibili", senza necessità che si riferisca a singole operazioni imponibili analiticamente individuate¹⁹.

Pertanto nel diritto interno, nonostante l'interpretazione in ambito comunitario, la nozione di inerenza è stata ricostruita sulla base della disposizione contenuta nel primo comma dell'art. 19 del DPR n. 633 citato, laddove questo prevede la detraibilità dell'imposta a monte "relativa ai beni e ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa".

La disposizione è rimasta invariata, per quel che qui interessa, nelle differenti versioni che il legislatore ha dato del citato articolo 19 dalla sua entrata in vigore ad oggi.

Nessuna indetraibilità si verificherebbe, al contrario, qualora tutte le operazioni esenti fossero collocate in un periodo senza acquisti assoggettati a Iva, verificatisi (in ipotesi) in anni precedenti.

¹⁸ Così Lupi, *Delega Iva e limiti* ...op.cit.

¹⁹ Sul concetto dell'attività propria dell'impresa si veda, per tutti: Fantozzi, *Imprenditore e Impresa nelle imposte sui redditi e nell'Iva*, 1982, pag. 103; Filippi, *Le Cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 1984, pag. 141; Lupi, *Sulla detraibilità dell'Iva per i beni strumentali "oggetto dell'attività propria dell'impresa"*, in "Riv. Dir. Trib.", 1992, II, 862.

La nozione d'inerenza è stata, in tale ambito normativo, ricostruita come il nesso intercorrente tra l'acquisto e l'attività esercitata, soffermandosi ad analizzare il distinto problema di quale dovesse essere tale nesso; da un lato si è ritenuto che il collegamento all'attività esercitata potesse essere anche soltanto generico²⁰, dall'altro si è cercato di qualificare tale collegamento, definendo inerente l'acquisto del bene che avesse un nesso di strumentalità²¹ con l'attività esercitata oppure fosse necessario per l'esercizio della stessa²².

La qualificazione del nesso non influisce, peraltro, sulla concezione, re-taggio del sistema delle imposte sui redditi, che esso debba essere riferito all'attività e non alle operazioni, come invece avviene nel sistema d'imposta delineato dalle direttive comunitarie.

Il requisito dell'inerenza nella nozione così ricostruita non è, quindi, utile a precludere l'attribuzione del diritto alla detrazione a quei soggetti la cui attività non si sostanzia in operazioni Iva, ma può, pur sempre, essere considerata commerciale, almeno sulla carta.

La nozione di inerenza dovrebbe, infatti, essere ricostruita avendo riguardo ai principi stabiliti nel sistema comune d'imposta e quindi in riferimento all'attività economica, individuata quale somma delle operazioni Iva effettuabili dal soggetto passivo.

Una siffatta interpretazione è, peraltro, imposta dal principio dell'interpretazione conforme; la Corte di Giustizia²³ ha infatti evidenziato come l'accoglimento di istituti mutuati da altre branche dell'ordinamento interno possano trovare spazio nel sistema comune d'imposta, soltanto laddove questi non incidano sulla esatta applicazione delle direttive comunitarie.

²⁰ Cfr. Filippi, *Valore aggiunto (imposta)*, in "Enc. Dir.", 1993, Vol. XLVI, pag. 160; *Idem*, *L'imposta sul valore aggiunto*, in Amatucci, "Trattato di diritto tributario", Padova, 1994, pag. 239; Lupi, *Imposta sul valore aggiunto (Iva)*, in "Enc. Giur. Trec.", XVI, 1989, pag. 17; Russo, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1994, pag. 667; Casertano-Spera, *Iva Imposta sul valore aggiunto*, Roma (Eti), 1994, pag. 223.

²¹ Cfr. Cass., 5 ottobre 1992, n.10919 che ha evidenziato come si debba osservare che dal disposto dell'art. 5 della legge di delegazione risulta che la detrazione avrebbe dovuto operare "in dipendenza di atti relativi alla produzione ed al commercio di beni e servizi imponibili", sicché questo dato emergente dal raffronto fra questa disposizione e quella recata dalla legge delegata, consente di affermare che la lettura di quest'ultima non può spingersi fino al punto da dilatare il rapporto da mezzo a fine assunto dalla prima come parametro per la detrazione, ad una relazione di mera occasionalità e postulare, ai fini della operatività di questa, la sufficienza di una generica riferibilità dell'operazione economica all'esercizio dell'attività imprenditoriale, secondo la prospettazione del giudice tributario ed ha concluso, affermando l'indetraibilità dell'imposta a monte relativa al bene od al servizio impiegati che non possa "considerarsi strumentalmente occorrente all'esercizio dell'attività" propria.

²² Comm. Trib. Centr., Sez., XII, 8 ottobre 1986, n. 7786, in Banca dati Fisconline.

²³ Caso A., sentenza 4 ottobre 1995, causa C-291/92, in "Racc.", I, pagg. 2807 e seguenti, ma anche in "Riv. Dir. Trib.", 1996, II, pag. 617 con nota di Fergola, *L'utilizzo promiscuo di beni relativi all'impresa e la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto fra norma interna e norma comunitaria*.

È dubbio, tuttavia, che l'Amministrazione finanziaria possa accedere ad una ricostruzione della nozione di inerenza conforme a quella comunitaria.

Le operazioni rilevanti al fine della individuazione della attività economica dovrebbero essere, infatti, individuate in quelle imponibili, non imponibili, esenti e nelle operazioni che conferiscono, comunque, il diritto alla detrazione; nel diritto interno tali operazioni sono contemplate al comma secondo dell'art. 19, laddove si dispone l'indetraibilità dell'imposta relativa a beni e servizi impiegati per effettuare operazioni esenti o comunque non soggette.

La norma interna non sembra, quindi, recepire puntualmente quella comunitaria e se la Corte di Giustizia ha più volte affermato la possibilità dei singoli di chiedere al giudice interno di interpretare le disposizioni interne in modo conforme alle norme contenute nelle direttive²⁴, non ha riconosciuto lo stesso diritto, in applicazione del principio di buona fede, agli Stati membri che non abbiano puntualmente adempiuto alle disposizioni contenute nelle direttive²⁵.

La Corte ha, infatti, affermato che se si riconoscesse la diretta applicabilità delle disposizioni comunitarie e la diretta efficacia delle sue pronunce, anche quando il contribuente ha rispettato la norma interna contraria alla normativa comunitaria, ciò significherebbe consentire allo Stato membro inadempiente *“di trarre vantaggio dalla sua trasgressione del diritto comunitario”*²⁶.

La disposizione contenuta in una Direttiva non recepita o non puntualmente recepita, nell'ordinamento interno, quindi, per costante giurisprudenza della Corte di Giustizia *“non può di per sé creare obblighi a carico di un singolo e non può quindi esser fatta valere in quanto tale nei suoi confronti”*.

In una siffatta prospettiva, per i soggetti cui si ritiene sia attribuita per legge la soggettività passiva d'imposta, oltre a superare la difficoltà di rico-

²⁴ La Corte di Giustizia delle Comunità Europee, sentenza 14 luglio 1994, causa C-91/92 ha riaffermato la possibilità dei singoli di chiedere al giudice interno di interpretare le disposizioni interne in modo conforme alle norme contenute nelle direttive. Il principio era stato già espresso nei casi M., sentenza 26 febbraio 1986, causa 152/84.

²⁵ Sul principio dell'affidamento nei casi di cambiamento di orientamento da parte dell'Amministrazione finanziaria si rinvia senza alcuna pretesa di completezza a: De Mita, *La buona fede nel diritto tributario (Quando l'amministrazione cambia orientamento)*, in De Mita, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1991, 171 e seguenti; Falsitta, *Rilevanza delle “circolari interpretative” e tutela giurisdizionale del contribuente*, in Rass. Trib., 1988, I, 12 e seguenti; Marongiu, *I conti transitori di riassicurazione nella determinazione del reddito imponibile*, in Dir. Prat. Trib., 1991, II, 1384; idem, *Contributo alla realizzazione della “carta dei diritti del contribuente*, in “Ibid.”, 1991, I, pag. 621; Della Valle, *Il principio dell'affidamento nella certezza del diritto tributario*, Roma, 1996.

²⁶ Caso M., sentenza 26 febbraio 1986, causa 152/84, cit., pag. 723; caso F.D., sentenza 14 luglio 1994, causa C-91/92, cit., pag. 441 in cui la Corte rileva come sarebbe “inaccettabile che lo Stato al quale il legislatore comunitario prescrive l'adozione di talune norme volte a disciplinare i suoi rapporti - o quelli degli enti statali - con i privati e riconoscere a questi ultimi il godimento di alcuni diritti potesse far valere la mancata esecuzione dei suoi obblighi al fine di privare i singoli del godimento di detti diritti”.

struire la nozione di inerenza in modo conforme al diritto comunitario, si deve anche ammettere che tali soggetti possano separare l'attività esercitata quale soggetto passivo dall'attività svolta quale consumatore finale. Diversamente per i soggetti cui è attribuita la soggettività passiva d'imposta *iuris et de iure*, l'acquisto o l'importazione di beni e servizi sarà sempre inerente, poiché per definizione la loro attività sia che si sostanzia in operazioni Iva che in operazioni che non appartengono al campo di applicazione dell'imposta, è considerata attività economica.

Per i soggetti a cui è riconosciuta la possibilità di separare la sfera privata da quella di soggetto passivo d'imposta, i beni ed i servizi acquistati od importati per effettuare operazioni che non appartengono al campo di applicazione dell'Iva potranno essere considerati carenti del requisito dell'inerenza e l'imposta a monte ad essi relativa non farà sorgere il diritto alla detrazione.

3.5. L'attuale disciplina del diritto alla detrazione ed il ruolo dell'afferenza

Nel 1997 è stato profondamente modificato il diritto alla detrazione di cui all'art.19 del DPR n.633/1972 passando da criteri forfettari a criteri di imputazione specifica in presenza di operazioni non soggette ad imposta; in particolare è stata prevista l'indetraibilità dell'imposta *“relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta, salvo il disposto dell'articolo 19-bis2”*.

È stata dunque espressamente sancita l'indetraibilità dell'IVA su acquisti specificamente relativi a operazioni esenti, mentre in caso di acquisti promiscui essa è ammessa in misura proporzionale al rapporto tra operazioni attive imponibili e operazioni attive totali, comprese le esenti (art. 19-bis). Tale rapporto è correntemente indicato con l'espressione *pro rata* e la percentuale da esso derivante sarà applicata all'IVA sugli acquisti, ottenendo così l'ammontare di IVA detraibile.

Il nuovo testo si rifà evidentemente all'art. 17 della VI Direttiva comunitaria (Direttiva del 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE), che non solo limita la detrazione in presenza di operazioni esenti, ma stabilisce un principio molto più ampio, applicabile anche ad operazioni “non soggette”. È comunque chiaro che la principale categoria di operazioni “non soggette”, cui allude la Direttiva, consiste senza dubbio delle operazioni esenti; del resto le altre operazioni “non soggette”, come quelle all'esportazione o quelle escluse per difetto di territorialità sono ammesse alla detrazione sugli acquisti in virtù di apposite deroghe della Direttiva (art 17, comma 3, della citata Direttiva).

Escludere la detrazione dell'imposta sugli acquisti per operazioni esenti costituisce una scelta “politica”, tendente a creare un regime vantaggioso limitatamente al valore aggiunto prodotto dal fornitore, senza estendersi a tutti

i passaggi “a monte”; ciò equivale a limitare la detassazione alla fase in cui si verifica la prestazione esente, fermo restando il prelievo dell’imposta sui passaggi “a monte”.

Se la detrazione dell’Iva sugli acquisti fosse concessa anche per operazioni esenti, infatti, chi effettua tali operazioni sarebbe istituzionalmente a credito e in questo modo i consumi di beni o servizi esenti non sarebbero gravati da alcun importo di Iva. Sarebbe erroneo considerare il credito Iva di chi effettua operazioni esenti come un sussidio pubblico: con il rimborso di tale credito a) il fornitore di prestazioni esenti riceverebbe indietro l’imposta che aveva versato ai suoi fornitori e b) lo Stato rimborserebbe imposta che in precedenza aveva percepito dai fornitori suddetti. Questo rimborso è stato definito²⁷ la logica conseguenza della scelta politica (immune da vizi o contraddizioni logiche) di detassare completamente un certo tipo di consumo; ciò accade per le operazioni esenti che ammettono la detrazione sugli acquisti [come quelle di cui all’art. 10, n. 11)], e soprattutto per i regimi di esclusione o di “aliquota zero”, che economicamente si equivalgono e corrispondono a una sorta di operazioni esenti con diritto alla detrazione. Un tempo questi regimi erano frequenti in Italia, per molti generi di prima necessità e per la stampa quotidiana, e lo sono tuttora per beni analoghi in molti Paesi europei primo fra tutti il Regno Unito.

Il legislatore nazionale con il D.lgs. n.313/1997 ha, dunque, ripreso i principi comunitari discostandosene però sotto molteplici profili²⁸. Il nuovo articolo 19, primo comma, stabilisce che: *“Per la determinazione dell’imposta dovuta a norma del primo comma dell’articolo 17 o dell’eccedenza di cui al secondo comma dell’articolo 30, è detraibile dall’ammontare dell’imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell’imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell’esercizio dell’impresa, arte o professione. Il diritto alla detrazione dell’imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l’imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo stabilisce”*. La prima parte riguarda dunque la nascita (immediata) del diritto alla detrazione che deve essere coordinata con il principio comunitario di esigibilità considerato coincidente con il momento di effettuazione dell’operazione di cui all’art. 6 del medesimo DPR n.633/72. La seconda parte del primo comma riguarda l’esercizio del diritto di detrazione che può essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto.

²⁷ Lupi, *Delega Iva e limiti alla detrazione sugli acquisti: dai criteri forfettari all’imputazione specifica*, in *Rass.trib.*, 1997, 1, 276.

²⁸ Acutamente messi in evidenza da Salvini, *La detrazione Iva nella sesta direttiva e nell’ordinamento interno: principi generali*, in *Riv. Dir.trib.* 1998, 1, 135 ss.