

IVA

Contributi pubblici e detrazione IVA su acquisti correlati

di **Luca Caramaschi**

Con il **decreto milleproroghe** (D.L. 201/2015), recentemente convertito nella legge n. 21/2016, il legislatore fornisce un'interpretazione autentica della disposizione contenuta nell'articolo 19 comma 2 del DPR 633/1972 (nel quale si afferma che "Non è **detraibile** l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette ad imposta") al fine di **escludere la detrazione dell'IVA sugli acquisti** di beni e servizi per quegli organismi di formazione professionale che sovvenzionano la propria attività esclusivamente con **contributi a fondo perduto**.

Il legislatore in particolare afferma che "L'articolo 19, comma 2, primo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in relazione alle attività formative svolte dagli organismi di formazione professionale che percepiscono **contributi pubblici**, anche erogati ai sensi dell'articolo 12 della legge 7 agosto 1990, n. 241, **si interpreta nel senso che l'imposta sul valore aggiunto assolta sull'acquisto di beni e servizi è detraibile se i beni e servizi acquistati con tali contributi sono utilizzati per l'effettuazione di operazioni imponibili o che danno diritto alla detrazione**".

Per comprendere appieno la richiamata disposizione di **interpretazione autentica** pare opportuno richiamare brevemente i precedenti giurisprudenziali ed interpretativi in materia. Con la sentenza del 23.4.2009 (**causa C-74/08**) la Corte di Giustizia UE, sez. IV, ha confermato, in sintonia con quanto affermato nella RM n. 61/E/2009, la piena **detraibilità** dell'IVA addebitata, ancorché riferita ad un acquisto in parte sovvenzionato. Secondo la Corte, infatti, la previsione di indetraibilità dell'IVA sulla quota di **acquisti** sovvenzionati deve essere giudicata incompatibile con i principi comunitari in quanto il diritto alla detrazione deve intendersi collegato non tanto alla **sovvenzione** "a monte", quanto alle **operazioni prospettiche "a valle"**, che se imponibili danno certamente luogo alla detrazione dell'imposta gravata su detti **acquisti**. Secondo il richiamato documento di prassi, la norma IVA va letta ed interpretata in coerenza con quanto prescritto dall'articolo 17 della Dir.77/388/CEE (oggi rifiuto negli articoli 167 e seguenti della Dir.2006/112/CE), che riconosce il diritto alla **detrazione** dell'IVA relativa ai beni e servizi acquistati limitatamente alle ipotesi in cui i beni e servizi medesimi siano **impiegati per l'effettuazione** di operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto. Nella fattispecie oggetto della risoluzione, peraltro, l'imposta relativa ai beni e servizi **acquistati** per lo svolgimento dell'attività di ricerca e formazione, addebitata per rivalsa, è detraibile per il Consorzio istante se e nella misura in cui tali beni e servizi sono utilizzati per l'effettuazione di operazioni rilevanti ai fini IVA. Non appare invece conferente, precisa l'Agenzia, il richiamo operato al **terzo comma dell'articolo 19** del D.P.R. n. 633/1972, che statuisce "La indetraibilità di cui al comma 2 non si applica se le operazioni ivi indicate sono costituite da: ...; c) operazioni di

cui all'articolo 2, terzo comma, lettere a), ..." (ossia **cessione di denaro**) e ciò in quanto tale previsione deve intendersi riferita agli **acquisti** di beni e servizi effettuati dal **medesimo soggetto** che pone in essere la cessione di beni o la prestazione di servizi sottratta alla regola generale della indetraibilità (nel caso di specie l'operazione di cessione di denaro). Nella fattispecie in esame il Consorzio istante non effettua la cessione di denaro, bensì una prestazione di servizi consistente nell'attività ricerca e formazione di cui al Progetto finanziato. Nel merito si osserva che la posizione espressa dall'Agenzia delle entrate risulta **coerente** con il dato normativo e con il concetto di utilizzazione prospettica, cioè di ribaltamento potenziale dell'IVA sugli **acquisti** (e, quindi, della **detraibilità** della relativa imposta) in dipendenza della produzione, ragionevolmente prevedibile, di operazioni imponibili. L'accertamento di tale "nesso immediato e diretto" tra l'IVA corrisposta sugli **acquisti** e l'attività del soggetto passivo che intende esercitare il diritto alla detrazione, individuato anche dalla giurisprudenza di Cassazione (sentenza n.634 del 17.1.2001) e dalla giurisprudenza comunitaria (Corte di Giustizia CE, 8 giugno 2000 (causa C-98/98) relativa al caso "Midland Bank") consente di ricavare il principio per cui la **detrazione è certamente ammessa quando l'acquisto concorra nella produzione del corrispettivo imponibile**, e ciò anche nelle situazioni per le quali si verifichi un utilizzo successivo, cioè dopo l'effettuazione dell'**acquisto**, in dipendenza della sussistenza del nesso con l'attività esercitata.

Alla luce delle considerazioni espresse in precedenza, quindi, appare compatibile con la tesi espressa dall'Amministrazione finanziaria la nuova disposizione di **interpretazione autentica** fornita dalla legge di conversione del D.L. milleproroghe, che assegna valenza al principio per cui, **in relazione a beni e servizi utilizzati per realizzare servizi di formazione "fuori campo Iva"** (prestati agli utenti a titolo gratuito ed al di fuori quindi di un rapporto sinallagmatico), non compete alcuna **detrazione** qualora l'attività risulti esclusivamente finanziata mediante **contributi a fondo perduto**.

Tuttavia, stante la controversa applicazione di tali principi (si richiama in tal senso la recente posizione favorevole alla detrazione espressa dalla **Corte di Cassazione con la sentenza n.12523 del 17.6.2015**), per quanti abbiamo operato fino al 27 febbraio 2016 (data di entrata in vigore della legge di conversione) in **difformità** da quanto espresso nella recente disposizione, lo stesso legislatore al comma 2-*quater* dell'articolo 10 concede una "**sanatoria**" stabilendo che "**Resta ferma la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto assolta sugli acquisti di beni e servizi dagli organismi di formazione professionale utilizzati nella realizzazione di attività formative per l'acquisizione di una qualifica professionale, per le quali abbiano percepito contributi a fondo perduto, ai sensi dell'articolo 12 della legge 7 agosto 1990, n. 241, sempre che la detrazione sia stata operata anteriormente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto e che l'imposta non sia stata considerata dall'ente erogatore del contributo quale spesa ammessa al finanziamento**".

Infine, con riferimento alla questione dell'IVA non **detratta**, anche al fine di poterne tenere conto in sede di concessione/erogazione del **contributo pubblico**, al successivo comma 2-*quinquies* del più volte citato articolo 10 viene precisato che "**In coerenza con quanto previsto dall'articolo 7 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 3 ottobre 2008, n.**

*196, gli enti che, anche ai sensi dell'articolo 12 della legge 7 agosto 1990, n. 241, erogano **contributi pubblici** in relazione alle attività formative svolte dagli organismi di formazione professionale tengono conto, nella determinazione dei contributi, dell'imposta sul valore aggiunto assolta sugli acquisti di beni e servizi che, ai sensi dello stesso articolo 7 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 196 del 2008, **si consideri realmente e definitivamente sostenuta dal beneficiario**".*