

IVA

Detrazione per acquisti correlati a contributi non rilevanti ai fini Iva

di Luca Caramaschi

La corretta qualificazione dei **contributi** erogati ad enti non commerciali da parte di soggetti appartenenti alla pubblica Amministrazione è un tema che è stato affrontato dall'Agenzia delle entrate con la **circolare 34/E/2013**. Tale documento di prassi si occupa dell'aspetto Iva della questione e, quindi, della differenza tra quei contributi che, in quanto aventi natura corrispettiva, assumono rilevanza ai fini Iva e quelli che, al contrario, risultano esclusi dal tributo, in quanto considerati meri aiuti o **agevolazioni**, per i quali non si riscontra alcun nesso di sinallagmaticità nel rapporto tra l'ente erogatore e percettore.

Quindi, relativamente a quei **contributi** che si ritengono esclusi dal campo di applicazione dell'Iva, sia in applicazione dei criteri generali evidenziati nel citato documento di prassi sia in ragione di specifiche agevolazioni normativamente previste (è il caso, ad esempio, delle Onlus), si pone un problema con riferimento al tema della **detrazione** dell'Iva assolta sugli **acquisti** di beni e servizi effettuati utilizzando il contributo. Tale questione è stata già esaminata in passato dall'Amministrazione finanziaria con interpretazioni non univoche.

Sul tema si rinviene anche un precedente della **Corte di Giustizia UE, sez. IV**, che con la **sentenza del 23 aprile 2009 (causa C-74/08)**, ha confermato, in sintonia con quanto affermato dall'Agenzia delle entrate nella risoluzione 61/E/2009 (e ribadendo i concetti già espressi nella risoluzione 42/E/2004), 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 avvenuta "a monte", quanto alle operazioni prospettive "**a valle**", che se imponibili danno certamente luogo alla detrazione dell'imposta gravata su detti **acquisti**.

In tema di **detrazione** dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati va certamente richiamato il disposto dell'articolo 19 del D.P.R. 633/1972, laddove si evidenzia, in particolare, la previsione di cui al secondo comma del citato articolo, ai sensi del quale "*Non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi **afferenti** operazioni esenti o comunque non soggette ad imposta*".

Tale disposizione – secondo l'Agenzia nella richiamata **risoluzione 61/E/2009** – va letta ed

interpretata in coerenza con quanto prescritto dall'articolo 17 della Direttiva 77/388/CEE (oggi rifiuto negli articoli 167 e seguenti della Direttiva 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. 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 tale diritto, individuato anche dalla giurisprudenza di massimo livello e dalla giurisprudenza comunitaria, consente di ricavare il principio per cui la **detrazione** è certamente ammessa quando l'acquisto concorre 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.

La stessa Agenzia delle entrate, in proposito, con la circolare 328/E/1997 ha precisato che "*poiché il diritto alla detrazione sorge e continua ad essere esercitato come per il passato, fin dal momento dell'acquisizione dei beni e dei servizi, anche ammortizzabili (detrazione immediata), il contribuente non deve attendere l'effettiva utilizzazione dei beni e dei servizi nella propria attività per stabilire se gli competa e possa o meno esercitare tale diritto, cioè ad essere utilizzati in operazioni che danno o non danno diritto a detrazione*".

Da ultimo, con la risoluzione 100/E/2005, l'Agenzia precisa, in sintonia con i chiarimenti forniti nella citata circolare 328/E/1997, che nel caso in cui, in presenza di operazioni escluse, i beni e servizi siano utilizzati **promiscuamente** spetta una detrazione parziale, rapportata all'entità del loro impiego nelle operazioni soggette ad imposta.

Trova applicazione in questo caso il quarto comma dell'articolo 19 D.P.R. 633/1972 che

stabilisce che "per i beni ed i servizi in parte utilizzati per operazioni non soggette all'imposta la detrazione non è ammessa per la quota imputabile a tali utilizzazioni e l'ammontare indetraibile è determinato secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati". In tal caso, quindi, ai fini della ripartizione dell'imposta tra la quota **detrattabile** e quella indetraibile, la norma non detta alcuna regola specifica, demandando al contribuente la scelta del criterio più appropriato alle diverse situazioni che possono verificarsi, purché i **criteri** adottati siano **oggettivi** e coerenti con la natura dei beni e dei servizi acquistati, per l'eventuale controllo da parte degli organi competenti.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

►►

Bologna Milano Verona