



Contributi per corsi e ricerche e detraibilità dell'Iva sugli acquisti

Illegittimità delle disposizioni domestiche

di Giuseppe Rebecca

Dottore commercialista

Studio Rebecca & Associati di Vicenza

1. Introduzione

Più volte ci siamo occupati di questo tema; da ultimo con il nostro articolo *Contributi esclusi da Iva e detraibilità dell'Iva sugli acquisti* in questa Rivista (1).

La nota questione riguarda i soggetti che ricevono contributi, per lo più di fonte europea, contributi che, in assenza di uno specifico rapporto sinallagmatico con l'attività svolta dal soggetto, sono oramai pacificamente considerati esclusi da Iva.

I contributi possono riguardare attività relative a corsi, ricerca o altro.

La problematica che si pone riguarda la detraibilità dell'Iva sugli acquisti di beni e servizi utilizzati per effettuare un'attività per la quale si ricevono appunto tali contributi e per la quale nulla è fatturato.

In questi anni è stata fatta un po' di confusione, su questo aspetto, confusione dovuta ad una errata impostazione di base. Il contributo, una volta acclarato che è escluso da Iva (e su questo aspetto, molto delicato, qui non ci dilunghiamo), è come se non ci fosse. Ai fini Iva non deve quindi interessare, costituendo soltanto un movimento di denaro.

Quello che deve interessare è la prestazione svolta, se questa sia esente, imponibile, esclusa o altro.

È sulla prestazione che deve essere spostata l'analisi.

Accade spesso che per la prestazione svolta non sia richiesto alcun corrispettivo, talché non si può

dire in alcun modo né che si sia in presenza di operazione imponibile né esclusa né tanto meno esente. Si è peraltro in presenza di un'operazione, sicuramente inerente all'attività, ma per la quale nulla è richiesto ai fruitori della stessa; mancando una previsione di prestazione di questo tipo, nella normativa, sono nate le problematiche che qui analizziamo.

Ma la mancata previsione non deve comportare un inquadramento penalizzante per le imprese.

Dimostreremo come l'Iva sugli acquisti effettuati per svolgere questa prestazione sia detraibile, e lo dimostreremo con due differenti modalità.

La prima, di tipo tradizionale, basandoci sulle norme domestiche.

La seconda, dimostrando come le norme interne, ove fossero intese come restrittive della deducibilità, cozzerebbero con la VI Direttiva comunitaria (n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977), e quindi sarebbero in ogni caso inapplicabili.

2. L'approccio tradizionale

La detrazione in presenza di operazioni escluse

Mentre fino a tutto il 1997 non esistevano norme particolari relativamente alla detrazione dell'Iva sugli acquisti relativi ad operazioni escluse e, quindi, nemmeno si poneva il problema, con il D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 313, si è messo mano al regime delle detrazioni d'imposta, in particolare proprio nei casi oggetto di questa analisi.

Il citato decreto legislativo è conseguenza della legge delega 23 dicembre 1996, n. 662 (Finanziaria 1997) dove, all'art. 3, comma 66, lettera b), si è prevista la "revisione della disciplina delle detrazioni di imposta e delle relative rettifiche, escludendo il diritto alla detrazione per gli acquisti di beni e servizi destinati esclusivamente a finalità estranee all'esercizio dell'impresa o dell'arte o pro-

il fisco

(1) In "il fisco" n. 18/2005, fascicolo n. 1, pag. 2710.

fessione utilizzati esclusivamente per operazioni non soggette all'imposta, eccettuate quelle cui le norme comunitarie ricollegano comunque il diritto alla detrazione".

Due sono, quindi, le direttrici principali della legge delega: la prima riguarda l'indetraibilità dell'Iva sugli acquisti destinati esclusivamente a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, la seconda l'indetraibilità dell'Iva sugli acquisti effettuati specificatamente per effettuare operazioni non soggette ad imposta.

Il *primo punto* appare del tutto inutile, in quanto relativo ad un aspetto fin troppo evidente, ovvero l'impossibilità di detrarre l'Iva sugli acquisti di beni e servizi che nulla hanno a che fare con l'attività stessa dell'impresa. E non a caso il successivo decreto legislativo non tiene in nessuna considerazione tale raccomandazione del legislatore, in quanto appunto del tutto superflua.

Il *secondo punto* (indetraibilità dell'Iva sugli acquisti per operazioni non soggette ad imposta) è invece stato fatto proprio dal legislatore che con il decreto legislativo ha modificato l'art. 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Pertanto, dal 1997, è specificatamente indetraibile l'Iva relativa ad acquisti di beni e servizi che, ancorché necessariamente inerenti, siano utilizzati per effettuare (si tratta dell'afferenza) operazioni esenti o comunque non soggette ad Iva.

Il comma 2 dell'art. 19 prevede ora l'indetraibilità dell'Iva su acquisti "afferenti operazioni esenti o comunque non soggette ad imposta ...".

Le tesi ministeriali

Il problema che ci si pone riguarda la detraibilità dell'Iva sugli acquisti relativi alle attività per le quali l'unico introito, pur in assenza di un rapporto sinallagmatico, è costituito proprio dal contributo.

Sarà Iva detraibile?

L'Amministrazione finanziaria in due occasioni si è pronunciata senza tentennamento alcuno per la detraibilità piena dell'Iva, salvo poi cambiare parere, in tre diverse occasioni, con motivazioni non univoche. Vediamo dapprima le due risoluzioni sulla detraibilità piena.

- *Risoluzione 13 maggio 1999, n. 77/E* (in "il fisco" n. 35/1999, pag. 11443)

Si trattava di un contributo erogato dalla Regione Sicilia ad una società per la ricerca medica nel campo dei trapianti.

- *Risoluzione 29 settembre 1999, n. 150/E* (in "il fisco" n. 39/1999, pag. 12552)

Si trattava di contributi erogati per l'effettuazione di corsi di formazione e riqualificazione del personale.

Le due risoluzioni sono state emanate già dopo l'entrata in vigore delle nuove disposizioni, disposizioni che riguardavano in particolare anche la detraibilità dell'Iva in presenza di operazioni escluse (D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 313, che ha variato l'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972); la seconda risoluzione, quella relativa ai corsi, riguarda, tra l'altro, gli anni 1998 e 1999, successivi quindi alle nuove norme che sono appunto del 1997.

Abbiamo poi un cambio di rotta, non adeguatamente motivato, a nostro avviso, con tre risoluzioni.

- *Risoluzione 11 giugno 2002, n. 183/E* (in "il fisco" n. 25/2002, fascicolo n. 2, pag. 3694)

Secondo tale risoluzione, essendo il contributo escluso da Iva, ne consegue necessariamente che anche la prestazione ad esso correlata diventa prestazione esclusa da Iva. È invece di tutta evidenza come non si sia in presenza di alcuna operazione esclusa, mancando addirittura ogni introito.

Se il contributo è escluso, ciò non può comportare nulla; il contributo non è la prestazione, è ovvio, e manca qualsiasi prestazione. Non può assolutamente essere fatta l'equiparazione contributo uguale prestazione.

- *Risoluzione 16 marzo 2004, n. 42/E* (in "il fisco" n. 15/2004, fascicolo n. 2, pag. 2200)

Si riferisce a contributi erogati dal Ministero dell'università e della ricerca scientifica e tecnologica a fronte di un programma di ricerca predisposto da un consorzio.

Questa risoluzione è importante perché dà la dimostrazione di come l'Amministrazione finanziaria, alla ricerca di una soluzione appagante per le casse dell'Erario, cambi ancora impostazione.

Non riconferma la risoluzione di due anni prima, risoluzione che esclude sempre la detraibilità dell'Iva, né tanto meno riconferma le altre due risoluzioni del 1999 che invece ammettevano la detraibilità dell'Iva, ma sceglie un suo percorso del tutto originale. È questa, quindi, la terza tesi dell'Amministrazione finanziaria. Viene chiamato in ballo il comma 3 dell'art. 19, articolo che prevede le deroghe specifiche, le operazioni cioè per le quali non si applica quanto indicato dal comma 2 dell'art. 19.

Tra queste deroghe sono espressamente previste "le cessioni che hanno per oggetto denaro ..." [art. 19, comma 3, lettera c), per effetto del richiamo all'art. 2, comma 3, lettera a)].

Quindi, mentre non è detraibile l'Iva relativa agli acquisti di beni o servizi afferenti operazioni esenti o escluse da Iva (art. 19, comma 2), tale detraibilità è ammessa in presenza di determinate operazioni, tra cui, appunto, il movimento di denaro (art. 19, comma 3).

Con tale risoluzione viene data una particolare interpretazione dell'art. 19, comma 3, nel senso che tale norma è ritenuta applicabile al soggetto che eroga il contributo, e non a quello che lo riceve.

Si è già segnalato come si tratti di interpretazione assai singolare, e ciò per due ordini di motivi.

Il primo perché, a meno di non voler stravolgere tutta la costruzione dell'Iva, per operazioni si intendono sempre operazioni attive, mai passive. E, quindi, le citate disposizioni si riferiscono a chi effettua la prestazione, non a chi o la riceve o comunque eroga un contributo.

Il secondo è che manca un collegamento tra il contributo e la detrazione, essendo i due concetti riferiti a due soggetti del tutto differenti, uno che eroga il contributo, l'altro che lo incassa e che effettua una determinata prestazione.

Ma al di là di questa semplice osservazione, l'Amministrazione si dimentica di andare a fondo, di analizzare la problematica.

Il contributo è infatti del tutto avulso dalla prestazione, una volta che è stato escluso il rapporto sinallagmatico. Se così è, a nulla può influire una sua analisi, più o meno approfondita; poco importa che siano operazioni escluse da Iva o altro. Si dovrà guardare la prestazione, non il contributo.

Anche questa interpretazione, quindi, non appare ancora appagante.

- *Risoluzione 25 luglio 2005, n. 100/E* (in "il fisco" n. 33/2005, fascicolo n. 2, pag. 5193)

L'Amministrazione finanziaria è nuovamente intervenuta sull'argomento; rispondendo ad un interpello presentato da un istituto che svolgeva attività di formazione mediante corsi e seminari gestiti sia in proprio sia a seguito di convenzioni con enti pubblici.

Già nella stessa domanda, relativamente ai corsi organizzati con riconoscimento di contributi, si fa riferimento all'interpretazione della Direzione regionale che aveva confermato "l'indetraibilità dell'imposta sugli acquisti relativi ai contributi fuori campo Iva". Evidentemente con ciò erroneamente equiparando i contributi ai corrispettivi per le prestazioni.

L'istituto, che svolge attività imponibili, esenti ed escluse, desiderava adeguarsi all'interpretazione dettata dalla risoluzione n. 42/E del 16 marzo 2004, e riteneva corretto considerare indetraibile solo l'Iva sui costi specifici direttamente imputabili ai contributi fuori campo Iva (si insiste sull'errata equiparazione contributi-prestazioni), mentre tutti gli altri costi (compresi quelli generali) riteneva andassero considerati ai sensi della normativa contenuta negli artt. 19 e 19-bis del D.P.R. n. 633 del 1972 (con calcolo del *pro rata* Iva, in presenza di operazioni esenti).

Così si esprime la risoluzione: "i contributi non rilevano ai fini dell'Iva qualora assumano la natura

di movimentazione finanziaria [art. 2, comma 3, lettera a), del D.P.R. n. 633 del 1972], svincolata da qualsiasi rapporto obbligatorio tra soggetto erogante ed esecutore dei corsi.

Per converso, ove sia possibile riscontrare un rapporto sinallagmatico tra le somme versate dall'ente finanziatore per l'esecuzione dei corsi di formazione e l'attività del soggetto attuatore, il contributo stesso assume natura di corrispettivo versato a fronte di una specifica prestazione di servizi (realizzazione ed organizzazione del progetto formativo), in quanto tale rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto [sul punto vd. risoluzione n. 90/E del 19 marzo 2002 (in "il fisco" n. 17/2002, fascicolo n. 2, pag. 2510, *n.d.r.*); risoluzione n. 72/E del 3 maggio 1999 (in banca dati "fiscoonline", *n.d.r.*)].

In tale ultima ipotesi, trova applicazione il regime di esenzione di cui all'art. 14, comma 10, della L. n. 537 del 1993, in precedenza richiamato, ove ne sussistano i presupposti applicativi.

Tutto ciò premesso, si evidenzia che l'assetto concreto dei rapporti tra soggetto erogante e soggetto esecutore dei corsi (ovvero la sussistenza o meno del sinallagma) costituisce un giudizio di fatto, che dovrà essere di volta in volta effettuato in relazione alle singole fattispecie".

In definitiva, la risoluzione si riferisce sostanzialmente alle spese promiscue e al *pro rata* generale nel caso di operazioni gestite non in modo separato, ai fini Iva.

Per il resto, richiamata la precedente risoluzione, senza approfondire alcunché, conferma la indetraibilità dell'Iva relativa alle prestazioni per le quali si ricevono contributi.

Cassazione civile, Sez. trib., 9 settembre 2005, n. 18013 (in banca dati "fiscoonline")

La questione legata alla detraibilità dell'Iva sugli acquisti di beni e servizi utilizzati per l'effettuazione di operazioni escluse è stata anche oggetto di una sentenza della Cassazione.

La questione riguardava una cooperativa edile che nel 1986 aveva detratto l'Iva sugli acquisti relativi a case di abitazione assegnate ex art. 2, comma 3, lettera g), del D.P.R. n. 633/1972 [norma successivamente soppressa dall'art. 34, comma 3, lettera b), del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modifiche, in L. 27 aprile 1989, n. 154].

La Cassazione non ha però esaminato la problematica specifica, rinviando il tutto alla Commissione tributaria regionale della Lombardia perché esamini la fattispecie più in dettaglio.

La prestazione ambigua

Abbiamo visto come l'ultima impostazione dell'Amministrazione finanziaria si basi su un'analisi dell'art. 2, comma 3, lettera a), del D.P.R. n.

633/1972. Lo analizziamo assieme all'art. 19, comma 3, lettera c).

Il primo dispone:

“Non sono considerate cessioni di beni:

a) le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro”.

L'art. 19 così dispone:

“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) ...” (si tratta appunto della cessione di denaro).

Nell'art. 19, che riguarda la detraibilità, è stata inserita la previsione di cessione di denaro; ciò è da intendere proprio come riferimento non al soggetto stesso che eroga il denaro, ma al soggetto che lo riceve. Chi eroga il contributo mai si è posto, né può avere, alcun problema circa la detrazione dell'Iva, che è e rimane svincolata dall'operazione di erogazione dei contributi. Mai alcun soggetto si è di ciò preoccupato, e nemmeno l'Amministrazione finanziaria è mai intervenuta in casi del genere.

Proprio per questo abbiamo definito ambigua questa disposizione, che è quindi anche praticamente inutile. Del resto, la stessa VI Direttiva non la prevede.

Oggi c'è chi può intendere questa disposizione dal punto di vista attivo (chi eroga il contributo), o dal punto di vista passivo (con riferimento al soggetto che riceve il contributo). A noi sembra che non si possa riferire a nessuno dei due soggetti, e che questa sia una disposizione del tutto inutile, superflua, da eliminare. Ma fino a che ci sarà, ci potranno essere discussioni, questo è certo.

Altri aspetti

Rimandiamo al nostro precedente articolo (2) l'analisi di contributi legati al tipo di prestazione svolta.

In effetti si è in presenza di un'attività sicuramente inerente, altrimenti nemmeno sarebbe riconosciuto il contributo, attività per la quale nulla peraltro è fatturato.

E tutte le problematiche relative alla detraibilità dell'Iva sugli acquisti derivano proprio dal fatto che manca un compenso specifico per la prestazione svolta e quindi un introito da qualificare in un qualche modo.

Ciò non deve però poter far cambiare natura alla prestazione.

Per pura esemplificazione, si pensi al caso in cui, in luogo di non incassare alcunché, si incassasse

un piccolo importo, del tutto insufficiente a coprire i costi, ove non si fosse in presenza di un contribuente o lo stesso non fosse sufficiente a coprire i costi.

In questo caso, l'Amministrazione finanziaria nulla potrebbe eccepire, circa l'operazione. Certamente non potrebbe affermare che la detraibilità dell'Iva sugli acquisti si debba applicare con un *pro rata*, né che si sia in presenza di esclusione del diritto di detrazione.

Sarà da provare, questo sempre, l'inerenza dell'attività svolta, ma tutto qui, nulla di più potrà essere richiesto al soggetto che effettua la prestazione.

3. L'illegittimità con la VI Direttiva

L'illegittimità delle disposizioni domestiche

Gli argomenti che sono stati fin qui analizzati costituiscono l'approccio tradizionale alla problematica.

Già in essi ci sono più elementi per poter controbattere la non condivisibile impostazione data dall'Amministrazione finanziaria, nel senso di veder riconosciuta la piena detraibilità dell'Iva sugli acquisti di beni e servizi utilizzati per effettuare prestazioni indiscutibilmente inerenti, che non si tramuteranno in operazioni ai fini Iva.

Ma c'è un argomento in più, assai rilevante, e riguarda l'illegittimità delle disposizioni italiane introdotte nel 1997 rispetto alla normativa comunitaria in materia di Iva.

Si è già detto che la detraibilità dell'Iva spetta nella fattispecie per vari motivi. Ma ove proprio si volesse dare seguito alla tesi della non detraibilità, in presenza di operazioni escluse, per effetto delle disposizioni introdotte dal D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 313, si dimostrerà come tali disposizioni siano illegittime, sulla base delle disposizioni comunitarie.

La VI Direttiva comunitaria (Direttiva n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977) prevede al Capo XI (“Deduzioni”) l'art. 17, intitolato “Origine e portata del diritto a deduzione”.

La norma stabilisce che, per avere il diritto alla deduzione (la Direttiva utilizza il termine “deduzione”, mentre la normativa domestica usa il termine “detrazione”) dell'Iva sugli acquisti, i beni e servizi devono essere *impiegati* in operazioni soggette ad imposta (paragrafo 2), salvo eccezioni in presenza di beni o servizi *utilizzati* in particolari settori (paragrafo 3).

Innanzitutto la detrazione non dovrebbe essere soggetta, a livello di principio, a limitazioni. La detrazione costituisce, infatti, il principio base, essenziale per l'applicazione dell'imposta (3).

(3) In questo senso, vedasi anche Corte di Giustizia europea, sentenze 6 luglio 1995, causa C-62/93 (in banca dati “fisconline”) e 21 marzo 2000, cause da C-110/98 a C-147/98 (in “il fisco” n. 26/2000, pag. 8796, con commento di A.R. Ciarcia).

(2) *Contributi esclusi da Iva e detraibilità dell'Iva sugli acquisti, cit.*

Il diritto alla detrazione non può essere limitato da norme di diritto interno in assenza di una specifica previsione in tal senso dettata dalla VI Direttiva. Ciò è stato confermato più volte dalla stessa Corte di Giustizia (4).

La limitazione al diritto alla detrazione dell'Iva sugli acquisti è trattata dalla VI Direttiva all'art. 17, paragrafi 6 (5) e 7 (6), nonché all'art. 27, paragrafo 1 (7).

Gli Stati membri potevano mantenere tutte le esclusioni in essere al momento dell'entrata in vigore della Direttiva, fino all'entrata in vigore delle nuove disposizioni. Queste avrebbero dovuto

(4) Sentenze 6 luglio 1995, causa C-62/93, già citata, 21 settembre 1988, causa C-50/87 e 11 luglio 1991, causa C-97/90 (quest'ultima in banca dati "fiscoonline").

(5) Direttiva n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977, e successive modificazioni ed integrazioni

Art. 17

Origine e portata del diritto a deduzione
(paragrafo 6)

6. Al più tardi entro un termine di quattro anni a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente direttiva, il Consiglio, con decisione all'unanimità adottata su proposta della Commissione, stabilisce le spese che non danno diritto a deduzione dell'imposta sul valore aggiunto. Saranno comunque escluse dal diritto a deduzione le spese non aventi un carattere strettamente professionale, quali le spese suntuarie, di divertimento o di rappresentanza.

Fino all'entrata in vigore delle norme di cui sopra, gli Stati membri possono mantenere tutte le esclusioni previste dalla loro legislazione nazionale al momento dell'entrata in vigore della presente direttiva.

(6) Direttiva n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977, e successive modificazioni ed integrazioni

Art. 17

Origine e portata del diritto a deduzione
(paragrafo 7)

7. Fatta salva la consultazione prevista dall'articolo 29, ogni Stato membro può, per motivi congiunturali, escludere totalmente o in parte dal regime di deduzioni la totalità o parte dei beni di investimento o altri beni. Per mantenere condizioni di concorrenza identiche, gli Stati membri possono, anziché rifiutare la deduzione, tassare i beni fabbricati dallo stesso soggetto passivo o acquistati dal medesimo all'interno del paese, oppure importati, in modo che questa imposizione non superi l'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che graverebbe sull'acquisto di beni analoghi.

(7) Direttiva n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977, e successive modificazioni ed integrazioni

Art. 27

(paragrafo 1)

1. Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro a mantenere o a introdurre misure particolari di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o evasioni fiscali. Le misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta non devono influire, se non in misura trascurabile, sull'importo delle entrate fiscali dello Stato membro riscosso allo stadio del consumo finale.

essere approvate entro 4 anni dalla promulgazione della Direttiva, e quindi 4 anni dal 13 giugno 1977 (8).

Nuove disposizioni non ci sono in effetti state, e, pertanto, nessuno Stato della Comunità avrebbe potuto introdurre nuove limitazioni al diritto alla detrazione, dal 1977. Ciò per effetto del paragrafo 6 dell'art. 17 della VI Direttiva.

Non si sono nemmeno verificate le condizioni (motivazioni congiunturali) per rendere applicabile il paragrafo 7, tra l'altro riferito a soli beni, di investimento o altro. E in ogni caso, ove ci fosse stata motivazione congiunturale, avrebbero dovuto verificarsi due presupposti, e cioè:

1) la consultazione prevista dall'art. 29 della Direttiva;

2) la temporaneità. Motivo congiunturale, infatti, non può che significare temporaneità, occasionalità, non potendo essere congiunturale la caratteristica peculiare di una situazione economica.

Tutto ciò, come detto, non si è verificato, e quindi nemmeno i presupposti di cui al paragrafo 7 si sono verificati.

Resta da valutare, a questo punto, l'eventuale applicabilità dell'art. 27, secondo il quale nuove limitazioni al diritto della detrazione possono essere poste solo se deliberate all'unanimità dal Consiglio e in presenza di necessità di evitare frodi o evasioni fiscali.

Ciò non si è mai verificato, nemmeno per l'Italia, ragion per cui non può essere ritenuto applicabile nemmeno l'art. 27 della VI Direttiva.

Il caso dell'Italia

L'Italia non si è attenuta alle disposizioni della Direttiva, e nel 1997 ha adottato nuove disposizioni relativamente al diritto alla detrazione.

Si è anche discusso (9) se eventuali disposizioni domestiche in contrasto con la VI Direttiva potessero rimanere in vigore al momento dell'introduzione della Direttiva. Perché lo fossero, era necessario che rispondessero ai presupposti della II Direttiva (n. 72/230/CEE del 12 giugno 1972).

Ma non è questo il problema che qui ci interessa.

Noi siamo in presenza di nuove disposizioni, dettate dal 1997, e quindi è da valutare se queste disposizioni siano o meno in contrasto con la VI

(8) La VI Direttiva è stata pubblicata in G.U. n. 145 del 13 giugno 1977 e, ex art. 191 del Trattato allora vigente, dovrebbe essere entrata in vigore in pari data. Su questo punto, vedasi M. Giorgi, *La possibilità di limitare il diritto della detrazione prevista dalla Sesta Direttiva e l'illegittimità delle norme interne*, in "Dialoghi di diritto tributario" n. 3/2006, pagg. 360 e seguenti.

L'Autore approfondisce anche questa tematica, qui solo accennata.

(9) Vedasi M. Giorgi, *cit.*

Il fisco

Direttiva. Così si è espresso uno dei pochi Autori che si è interessato della problematica (10):

“La disciplina vigente dovrebbe, quindi, essere ritenuta legittima, soltanto se espressamente autorizzata dal Consiglio in base a quanto disposto dall'art. 27 della VI Direttiva; non risulta, tuttavia, dal repertorio delle autorizzazioni del Consiglio, pubblicato sul sito *Internet* della Comunità europea, che autorizzazioni di tale tipo siano state concesse alla Repubblica italiana.

Laddove le autorizzazioni fossero state concesse, la validità di tali autorizzazioni dovrebbe essere valutata alla luce del principio di proporzionalità.

Laddove non siano state concesse le autorizzazioni ad introdurre nel sistema d'imposta interno le limitazioni alla detrazione attualmente vigenti, il giudice interno potrebbe, quindi, disapplicare le norme interne in contrasto con quelle comunitarie, senza la necessità di un preventivo rinvio alla Corte di Giustizia, in quanto il giudice nazionale è il primo giudice del diritto comunitario”.

L'indetraibilità dell'Iva sugli acquisti per operazioni non soggette ad imposta è stata fatta propria dal legislatore che con il D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 313, ha tradotto le indicazioni manifestate nella legge delega, modificando l'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972.

Per effetto delle variazioni normative introdotte da tale decreto legislativo, come già analizzato, è ora specificatamente indetraibile l'Iva relativa ad acquisti di beni e servizi che, ancorché inerenti, siano utilizzati per effettuare (si tratta dell'afferenza) operazioni esenti o comunque non soggette ad Iva.

Il nuovo articolo prevede, quindi, oltre al requisito dell'inerenza, anche quello dell'afferenza. Afferenza che, come è stato più volte precisato, è presuntiva, nel senso che è lo stesso soggetto Iva a prevederla, salvo successivamente rettificare la effettuata detrazione, ove se ne dovessero presentare i presupposti.

Il comma 2 dell'art. 19 riformulato prevede l'indetraibilità dell'Iva sugli acquisti “afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta...”.

Per operazioni non soggette devono intendersi le operazioni escluse o fuori campo di applicazione dell'Iva. Si tratta delle operazioni previste dagli artt. 2, comma 3, e 3, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972 e delle operazioni prive dei requisiti soggettivi od oggettivi.

Su questo aspetto vedasi anche la relazione ministeriale allo schema del D.Lgs. n. 313/1997 e la circolare 24 dicembre 1997, n. 328/E (11).

(10) Vedasi M. Giorgi, *cit.*

(11) In allegato a “*il fisco*” n. 1/1998, pag. 323, e comunicato di rettifica *ibidem*, n. 2/1998, pag. 566.

Nella fattispecie, pertanto, come si è dimostrato, la normativa pare in contrasto con la VI Direttiva, e quindi inapplicabile. Ne consegue che si rende applicabile la normativa precedente, per intenderci quella *ante* 1997, normativa che consentiva il pieno diritto alla detrazione dell'Iva.

Le difformità rispetto alla Direttiva

Può risultare interessante un'analisi delle disposizioni interne sulla base della Direttiva comunitaria.

L'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972 presenta due difformità.

La *prima* riguarda l'impostazione in generale.

Mentre la Direttiva tratta della detraibilità dell'Iva sugli acquisti, l'art. 19 detta specifiche regole che riguardano invece la indetraibilità dell'Iva; l'impostazione è quindi del tutto all'opposto.

Ciò del tutto coerentemente, tenuto conto di come è costruita la norma; dopo una previsione di generale detraibilità, sono elencate le fattispecie di non detraibilità, fattispecie legate alla effettuazione di operazioni non soggette ad Iva.

Nella normativa Iva manca una definizione di queste operazioni non soggette, una definizione quindi in termini positivi, di base.

La *seconda* problematica riguarda il concetto stesso di afferenza, del tutto ignorato dalla Direttiva che fa, invece, riferimento all'acquisto e al suo utilizzo.

Stranamente, lo stesso art. 19 del D.P.R. n. 633/1972 usa anche il termine utilizzo per i beni promiscuamente impiegati.

Quindi, a fronte di due concetti ben chiari dettati dal legislatore comunitario, detrazione immediata/utilizzo, la norma domestica prevede “indicazioni dai contorni non chiari, costituite dalla detrazione immediata, dall'afferenza e dall'utilizzo” (12).

Un diverso approccio

L'art. 19, comma 2, specifica che non è detraibile l'Iva relativa ad acquisti di beni e servizi afferenti “operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta...”.

È stato utilizzato l'avverbio “comunque”; cerchiamo di esaminarne le motivazioni.

Una interpretazione potrebbe essere nel senso di ritenere il significato di tale avverbio come “in ogni caso”, e così tutte le operazioni non soggette all'imposta vi rientrerebbero.

La fattispecie più volte esaminata, di norma, non è però caratterizzata da prestazione; mancando ogni introito, non essendo a ciò paragonabile il

(12) L. Salvini, *La nuova disciplina della detrazione Iva: un'occasione persa?*, in “*Rassegna Tributaria*” n. 5/1997, pag. 1209.

contributo, ché altrimenti si rientrerebbe nel concetto di rapporto sinallagmatico, più volte escluso dalla stessa Amministrazione.

Peraltro, come già visto, ben potrebbe anche verificarsi il caso di una fatturazione parziale, più o meno rilevante, il che farebbe indiscutibilmente decadere ogni diversa costruzione. È pacifico che se c'è una prestazione, al di là dell'importo della stessa, la detrazione dell'Iva sugli acquisti inerenti spetta, al di fuori di ogni rapporto proporzionale.

E, altresì, è da valutare l'aspetto inerente, se cioè gli acquisti siano relativi ad attività di impresa.

Una possibile eccezione

Invero a tutta questa costruzione potrebbe essere avanzata una eccezione.

La Direttiva comunitaria non consente detrazione di Iva per operazioni non soggette ad imposta. Più precisamente il paragrafo 2 dell'art. 17 così si esprime:

“Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta ...”.

La fattispecie da noi analizzata è del tutto particolare, essendo in presenza di un'attività svolta per la quale si ricevono contributi. Ma per quella attività, attività per la quale si sostengono ovviamente spese, ai fini Iva non si ha prestazione alcuna, nel senso che non si emette alcuna fattura. Manca proprio la prestazione fatturata.

Potrebbe questo essere ritenuto bastevole per ritenere che in ogni caso si perda il diritto alla detrazione, non rientrando nelle previsioni della VI Direttiva?

Riterremo di no, in quanto si è in presenza di operazioni necessariamente inerenti all'attività dell'impresa, altrimenti la stessa Unione europea non erogherebbe il contributo.

Si hanno quindi delle prestazioni che non sono nulla, ai fini Iva; non sono imponibili, non sono esenti, non sono escluse. Non sono prestazioni, o comunque sono prestazioni di un diverso tipo.

Ma non per questo potrà essere negato il diritto alla detrazione.

Del resto, ove questo fosse ritenuto uno scoglio rilevante, ecco che ben potrebbe essere facilmente aggirato con una situazione che non cambierebbe di nulla la natura della prestazione.

Si pensi al caso in cui, a fronte di contributi, il soggetto che effettua la prestazione emetta qualche fattura per importi estremamente limitati, fattura ovviamente con Iva.

In questo caso, quindi, si sarebbe in presenza di una prestazione fatturata solo in minima parte, trovando il soggetto erogante il servizio il suo equilibrio negli attesi contributi, e così, conseguente-

mente, tutta l'Iva sugli acquisti diventerebbe sicuramente e indiscutibilmente detraibile.

Non può essere quindi questo il discriminante, e quindi si è anche provato, indirettamente, che l'Iva sugli acquisti sarà sempre detraibile, in quanto la prestazione è una prestazione imponibile, quella che appunto abbiamo definito “non prestazione”.

Quale tipo di prestazione

Si deve allora cercare di inquadrare, sotto l'aspetto tributario, questo tipo di prestazione per la quale non viene incassato alcun corrispettivo, ancorché la stessa sia svolta proprio ai fini dell'incasso del contributo. Una volta definito che tra prestazione e contributo viene a mancare il sinallagma, e quindi il rapporto diretto prestazione-introito (e questo appare un orientamento consolidato, da parte dell'Amministrazione finanziaria), la prestazione di servizi che viene effettuata non può rientrare nel novero delle prestazioni normali. Infatti, a fronte della stessa, nulla si incassa, come rapporto diretto.

Ma non troviamo, nelle norme, la previsione di una prestazione di questo tipo, che non è certamente prestazione gratuita, come taluno ha invece ipotizzato, mancandole tutti i presupposti della gratuità, ma è sempre senza corrispettivo. Si tratta sicuramente di una prestazione inerente, legata all'attività, anche perché viene effettuata proprio per poter ottenere l'incasso del contributo. A nostro avviso potrebbe essere definita quale “prestazione non prestazione”, sotto l'aspetto Iva. Sta di fatto, comunque, che non è prevista da alcuna norma, e che tutta la costruzione di questi ultimi anni è stata un po' fuorviante, avendo trascurato la prestazione per rivolgersi, invece, verso il contributo, che invero nulla c'entra, in questa analisi.

Detrazione Iva più ampia

Può essere interessante, a questo punto, ricordare come assai numerose siano le prese di posizione della giurisprudenza e della dottrina relativamente ad una fattispecie per certi versi assimilabile. Ci riferiamo al caso di mancanza di operazioni attive e correlato diritto alla detrazione.

Gli interventi sono copiosi, sul punto (13); qui ne citiamo qualcuno di più recente. Abbiamo la Commissione regionale dell'Umbria, che, con sentenza n. 21 del 12 aprile 2005, uniformandosi all'orientamento della Cassazione (sentenza n. 1863 del 2 febbraio 2004, in banca dati “fiscoonline”) ha così deciso: “Il diritto alla detrazione compete anche se l'attività economica non ha dato luogo a operazioni imponibili e va esercitato senza limitazioni per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni a

(13) Vedasi la nota (2) al nostro articolo già citato.

monte, senza dover aspettare l'inizio dell'effettivo esercizio di impresa".

La stessa Cassazione si è anche recentemente pronunciata, sul punto, con sentenza n. 8583 del 12 aprile 2006 (in banca dati "fiscoonline"), specificando che "La detrazione Iva spetta anche in assenza di compimento di operazioni attive, purché le operazioni passive siano compiute in stretta connessione con le finalità imprenditoriali. Questa connessione è rilevabile per le attività meramente preparatorie che, per definizione, vengono poste in essere in una fase in cui non vi è ancora produzione di ricavi" (14).

Quindi, in presenza di operazioni inerenti, posto che in effetti lo siano, non è richiesto che ci sia un importo fatturato, una prestazione. Il requisito base è l'inerenza che per l'Amministrazione finanziaria è diventata "afferenza".

Aspetto controverso

L'atteggiamento dell'Amministrazione finanziaria in Italia viene a creare una situazione non coerente con il meccanismo dei contributi europei.

Infatti, seguendo le indicazioni dell'Amministrazione finanziaria, parte del contributo che l'Unione europea eroga viene di fatto tramutato in entrate tributarie, quale recupero di Iva non detraibile. Si potrebbe dire, esemplificando, che parte del contributo va allo Stato nella forma di Iva non detraibile.

Ciò non risponde certamente né allo spirito né alla lettera delle disposizioni dell'Unione, e l'Italia potrebbe anche essere denunciata per improprio utilizzo di norme interne, norme che consentirebbero di recuperare imposte (Iva) dai contributi europei.

4. Conclusione

Nel caso di "operazioni non operazioni", operazioni cioè che, pur inerenti all'attività, non sono oggetto di specifico fatturato, per le quali il soggetto che le effettua riceve contributi, l'Iva relativa agli acquisti deve considerarsi detraibile. Questo è il caso, per lo più, di soggetti che effettuano corsi o ricerca con finanziamenti erogati dall'Unione europea.

Il diritto alla detrazione spetta in base a due ordini di motivi.

La prima ragione è trovata in base ad una analisi di tipo tradizionale.

Non si è in presenza di operazioni escluse, quanto piuttosto di "non operazioni". E così tutta la recente costruzione ministeriale pare viziata *ab origine*, nel senso che analizza i contributi e non la prestazione. La prestazione è una "operazione non operazione", e non può essere definita esclusa, proprio non c'è operazione, ai fini Iva.

La seconda ragione è data dall'analisi della Direttiva comunitaria, normativa che prevale sempre sulla situazione domestica. Ove si volesse sostenere che le norme italiane non consentono la detraibilità dell'Iva sugli acquisti effettuati per svolgere prestazioni cui non segue, legittimamente, alcuna fattura, si è dimostrato come si sia comunque andati contro la normativa europea, con la modifica applicata nel 1997 dal legislatore italiano.

La modifica non poteva essere effettuata, non essendoci i presupposti richiesti dalla VI Direttiva. Quindi *tamquam non esset*, tutto è allora esattamente come prima, ai fini che qui ci interessano. Gli Stati membri sono infatti obbligati a uniformarsi alla VI Direttiva, comprese le norme procedurali (15).

Tutto ciò in forza dell'art. 249, comma 3, del Trattato (ex art. 189, comma 3).

In conclusione, l'Iva sugli acquisti effettuati per svolgere prestazioni per le quali nulla viene fatturato, prestazioni per le quali si sono ricevuti contributi, a copertura totale o parziale dei costi poco importa, è sempre detraibile. E del resto, questo era anche il parere della stessa Amministrazione finanziaria, almeno con le due citate risoluzioni del 1999, risoluzioni che già riguardavano la nuova normativa, ancorché da noi ritenuta illegittima, del 1997.

I successivi interventi ministeriali non approdano ad una costruzione appagante, nel modo più assoluto.

Si può essere certi che sull'argomento ci saranno ulteriori pronunciamenti, che molto presumibilmente saranno di orientamento diverso rispetto ai più recenti (risoluzioni del 2002, del 2004 e del 2005, citate).

(15) Come riportato da M. Giorgi, *cit.* Corte di Giustizia, sentenza 8 gennaio 2002, causa C-409/99, Metropol (in "il fisco" n. 15/2002, fascicolo n. 1, pag. 2315); Corte di Giustizia, sentenza 11 luglio 1991, causa C-97/90, Lennartz, *cit.*; Corte di Giustizia, sentenza 13 febbraio 1985, causa 5/84, Direct Cosmetics.

(14) Così R. Portale, in "Il Sole-24 Ore" del 24 aprile 2006, pag. 30.