



Contributi esclusi da Iva e detraibilità dell'Iva sugli acquisti

di Giuseppe Rebecca

Studio Rebecca & Associati di Vicenza
Partner Synergia Consulting Group

SOMMARIO: 1. Introduzione - 2. Natura dei contributi ai fini Iva - 3. La normativa sulla detraibilità dell'Iva sugli acquisti: 3.1. La fonte comunitaria; 3.2. La fonte nazionale - 4. L'alternativa posizione dell'Amministrazione finanziaria - 5. La risoluzione n. 42/E del 16 marzo 2004 - 6. L'ambigua disposizione - 7. Quale tipo di prestazione? - 8. Prestazioni gratuite - 9. Altre pronunce a favore della detrazione - 10. Conclusione.

1. Introduzione

In questo articolo si analizza la problematica connessa alla detraibilità dell'Iva sugli acquisti relativa ad operazioni per le quali non viene emessa fattura alcuna, essendo di fatto il corrispettivo determinato esclusivamente da contributi dichiarati esclusi da Iva per carenza del presupposto oggettivo, mancando il sinallagma prestazione-contributo. È il caso, ad esempio, dei corsi finanziati dagli enti pubblici e dei cosiddetti lavori a progetto.

L'analisi prende spunto dalla risoluzione n. 42/E del 16 marzo 2004 (in "il fisco" n. 15/2004, fascicolo n. 2, pag. 2200), la quale nega esplicitamente tale detraibilità che, invece, a nostro avviso, spetta a pieno titolo.

2. Natura dei contributi ai fini Iva

Si tratta di contributi a fondo perduto, non soggetti ad Iva per effetto della mancanza del presupposto oggettivo; manca infatti il sinallagma contributi-prestazione. I soggetti beneficiari della prestazione sono diversi da quello che eroga il contributo; manca ogni collegamento diretto.

Non si vuole qui entrare nel dibattito circa l'esclusione di tali contributi dall'Iva dando la que-

stione per assodata (il contributo è inquadrato come semplice movimento di denaro, escluso quindi da Iva ex art. 2 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633); si intende invece disquisire sulla detraibilità Iva relativa ai connessi acquisti.

3. La normativa sulla detraibilità dell'Iva sugli acquisti

3.1. La fonte comunitaria

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).

3.2. La fonte nazionale

La principale norma nazionale che tratta di detraibilità Iva è l'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972.

Mentre fino a tutto il 1997 non vi erano particolari problematiche relativamente alla detrazione dell'Iva sugli acquisti relativi ad operazioni escluse, 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.

All'origine del citato decreto legislativo vi è la *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 professione utilizzati esclusivamente per operazioni non soggette all'imposta, eccettuate quelle cui le norme comunitarie ricollegano comunque il diritto alla detrazione".

Nella legge delega sono dunque due le direttrici principali su cui intervenire: 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 operazioni non soggette ad imposta.

Sul primo punto non vi è molto da dire, se non nel sottolineare l'eccessivo zelo del legislatore nel ribadire 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 (non a caso il decreto legislativo che modifica il regime di detraibilità non tiene in nessuna considerazione tale raccomandazione del legislatore).

Il secondo punto, ovvero l'indetraibilità dell'Iva sugli acquisti per operazioni non soggette ad imposta, è invece stato fatto proprio dal legislatore che con il D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 313 ha tradotto le intenzioni 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 è 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 prevede l'indetraibilità dell'Iva su 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 dall'art. 2, comma 3, dall'art. 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 (in allegato a "il fisco" n. 1/1998, pag. 323 e comunicato di rettifica *ibidem*, n. 2/1998, pag. 566).

Il successivo comma 3 di tale art. 19 prevede le deroghe specifiche, le operazioni cioè per le quali non si applica quanto indicato dal comma 2.

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)].

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

4. L'alterna posizione dell'Amministrazione finanziaria

Sulla questione dell'indetraibilità dell'Iva sugli acquisti relativi ad operazioni escluse da Iva l'Amministrazione finanziaria è intervenuta più volte (quattro volte, a tutt'oggi), con particolare riferimento alle operazioni legate all'erogazione di contributi.

Con la risoluzione 13 maggio 1999, n. 77/E (in "il fisco" n. 35/1999, pag. 1143) (contributo erogato dalla regione Sicilia ad una società per la ricerca medica nel campo dei trapianti) l'Amministrazione ha affermato che: "Giova al riguardo precisare che trattandosi di mere acquisizioni di denaro, genericamente collegate all'attività svolta, in relazione alle medesime non si realizza per ... S.r.l. alcuna preclusione al diritto di detrarre l'Iva sugli acquisti di beni e servizi dal medesimo effettuati che, alla stregua della normativa che disciplina la materia (art. 19, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972), può configurarsi solo in presenza di operazioni esenti o non soggette. Nel caso di specie l'... S.r.l., come già rilevato, a fronte delle somme come sopra percepite, non realizza alcuna attività che possa qualificarsi tecnicamente operazione (il corsivo è nostro, n.d.A.). Dette somme pertanto non alterano la misura della detrazione, che, ai sensi del cennato art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, va riferita unicamente alle operazioni attive poste in essere, anche in linea di principio, dall'istituto per lo svolgimento delle quali vengono impiegati i beni e i servizi acquistati o importati".

Una seconda risoluzione dell'Amministrazione finanziaria, la n. 150/E del 29 settembre 1999 (in "il fisco" n. 39/1999, pag. 12552) (contributi erogati per l'effettuazione di corsi di formazione e riqualificazione del personale), ha ribadito, relativamente alla detrazione, quanto già precedentemente affermato: "Giova inoltre precisare che, essendo i contributi in rassegna mera acquisizione di denaro, non sussiste per la società ... S.p.a. alcuna limitazione al diritto di detrarre l'Iva corrisposta per rivalsa sugli acquisti di beni e servizi (il corsivo è nostro, n.d.A.), circostanza questa che può configurarsi solo in presenza di operazioni esenti o non soggette ai sensi dell'art. 19, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972".

Con le due risoluzioni citate l'Amministrazione finanziaria ha ammesso senza tentennamento alcuno che l'Iva sugli acquisti è indetraibile solo in

presenza di operazioni esenti o non soggette ad Iva; nel caso di ricerca o di corsi per i quali vengono concessi contributi (esclusi da Iva ex art. 2 del D.P.R. n. 633/1972), la limitazione è quindi inapplicabile (1), con conseguente diritto alla piena detrazione dell'Iva sugli acquisti.

Le prime interpretazioni dell'Amministrazione finanziaria sono state quindi molto chiare e precise. In assenza di operazioni, non si rende applicabile la limitazione alla detrazione dell'Iva sugli acquisti; il contributo riscosso non costituisce infatti operazione.

La posizione fino a quel momento espressa dall'Amministrazione finanziaria è stata però smentita dalla risoluzione n. 183/E dell'11 giugno 2002 (in "il fisco" n. 25/2002, fascicolo n. 2, pag. 3694) che, trattando un caso analogo ai precedenti, arriva però a conclusioni diametralmente opposte. In questo intervento si ritiene applicabile la limitazione alla detrazione (art. 19, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972) poiché, essendo il contributo escluso da Iva, ne deriva che si è in presenza di operazioni escluse. Tale presa di posizione è criticabile da più punti di vista, soprattutto per quel che riguarda la natura stessa dell'operazione.

Tenuto conto che il contributo erogato per l'effettuazione della prestazione è del tutto estraneo al rapporto, estraneo quindi all'operazione di effettuazione di corsi, osservato che l'operazione sorge necessariamente prima del contributo stesso, ed anzi è del tutto scollegata dal contributo, mancando ogni collegamento diretto (che, ove ci fosse, l'importo assegnato come contributo non sarebbe escluso da Iva, bensì oggettivamente imponibile), pare difficile poter affermare che proprio il contributo, con la sua natura di importo non rilevante ai fini dell'Iva, possa far rientrare l'operazione tra quelle escluse da Iva. Non si è infatti in presenza di operazione esclusa. È il contributo che è stato indubbiamente escluso, non la prestazione; è evidentemente cosa del tutto diversa. È benvero che l'operazione è effettuata nell'ottica dell'incasso del contributo, che altrimenti mancherebbe ogni introito finanziario, ma il contributo stesso potrebbe anche non essere corrisposto, o essere dato anche in misura minore.

L'Amministrazione finanziaria fa quindi un po' di confusione fra esclusione da Iva del contributo ed esclusione della prestazione. La natura della prestazione non può discendere dal contributo riscosso, il quale avrà un suo specifico regime Iva, del tutto ininfluenza ai fini che qui ci riguardano (art. 19 del D.P.R. n. 633/1972). La tipologia dell'operazione effettuata dovrà essere valutata in base alle caratteristiche dell'operazione stessa; nel caso specifico, come già ricordato dalla citata risoluzione

ne n. 77/E del 1999, non si realizzano attività che possano qualificarsi tecnicamente operazioni; manca infatti ogni introito.

L'Amministrazione finanziaria postula invece che, essendo escluso il contributo, è esclusa anche la prestazione. Ma non è così. Da una parte si ha la prestazione (corsi o ricerca), dall'altra si hanno i contributi. Si tratta di questioni separate, al punto che il contributo è considerato escluso da Iva proprio perché manca un rapporto sinallagmatico. Tali contributi avranno un evidente impatto unicamente sotto l'aspetto finanziario, ma non sulla natura dell'operazione né tantomeno sulla inerenza della prestazione stessa. Tra l'altro, il contributo può coprire anche solo parte dei costi sostenuti.

Ma c'è di più. La risoluzione, pur citando il comma 3 dell'art. 19, nella parte che si riferisce al movimento di denaro, lo trascura poi del tutto.

L'Amministrazione finanziaria avrebbe voluto dimostrare, con questa risoluzione, esattamente il contrario di quanto precisato con la precedente risoluzione 29 settembre 1999, n. 150/E; non c'è evidentemente riuscita.

5. La risoluzione n. 42/E del 16 marzo 2004

La risoluzione si riferisce ad un interpello relativo ad un caso con contributi erogati dal Ministero dell'università e della ricerca scientifica e tecnologica a fronte di un progetto di ricerca.

Correttamente il contributo è stato considerato irrilevante, ai fini Iva, ex art. 2, comma 3, lettera a), del D.P.R. n. 633/1972; in questo senso, nessuna problematica.

Quanto alla detraibilità dell'Iva sugli acquisti, il consorzio che ha presentato l'interpello riteneva applicabile l'art. 19, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, e quindi detraibilità piena dell'Iva sugli acquisti.

L'Agenzia delle Entrate dapprima conferma l'esclusione da Iva del "contributo": "si ritiene che dette somme non assumano natura di corrispettivi specifici per una prestazione di servizi, ma vengano erogate - nella forma di contributi nella spesa [e quindi a parziale (il corsivo è nostro, n.d.a.) copertura dei costi del progetto] - per il perseguimento di finalità e obiettivi di carattere generale, quali sostegno della ricerca scientifica e tecnologica e delle connesse attività di formazione.

Si ritiene, in sostanza, che non sussista un rapporto sinallagmatico tra le prestazioni rese e che, quindi, le somme erogate non siano rilevanti ai fini dell'Iva".

Quanto alla detrazione dell'Iva, l'Agenzia delle Entrate ritiene invece non applicabile il comma 3 dell'art. 19 testualmente affermando "Detta previsione, invero, 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

il fisco

(1) Si segnala ancora una volta come la fattispecie sia stata esaminata dall'Amministrazione finanziaria già in vigore delle nuove disposizioni, e per il secondo caso, quello dei corsi, riguardasse gli anni 1998 e 1999.

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 di ricerca o formazione di cui al Progetto finanziato".

Secondo l'Amministrazione finanziaria, quindi, tenuto conto che il consorzio non effettua alcuna cessione di denaro (riceve il contributo, non lo eroga), non si rende applicabile il comma 3 dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972. Tale comma sarebbe infatti applicabile solo a chi eroga il contributo, non a chi lo riceve.

Si può essere certi che nessun soggetto Iva, pur effettuando erogazione diretta di contributi, si sia mai preoccupato di valutare se ed in quale misura l'Iva sui suoi acquisti fosse detraibile, proprio per effetto degli erogati contributi. Ciò non ha mai costituito, né costituisce, un problema.

L'Amministrazione finanziaria ritiene invece che l'esclusione prevista dal comma 3 dell'art. 19 riguardi il soggetto erogante il contributo, non il percipiente.

Con ciò si dà una indiretta conferma del fatto che l'Iva relativa alle operazioni di cui al contributo è ammessa in detrazione, solo che si cerca di cambiare, per la prima volta, il soggetto di riferimento.

L'esclusione non riguarderebbe più, quindi, il soggetto percettore del contributo, ma il soggetto erogante. È la prima volta che una tesi così singolare viene espressa.

È singolare per due motivazioni di immediata percezione.

La prima è che, a meno di non voler stravolgere tutto il sistema Iva, il concetto di operazioni, che possano essere considerate cessioni di beni o prestazioni di servizi, è sempre visto in modo attivo, cioè nell'ottica di chi la svolge. Si compie una operazione, e si ha il conseguente regime Iva per il correlato corrispettivo.

Pare difficile ipotizzare una operazione, attiva, a fronte della quale in luogo di incassare un corrispettivo si paghi un contributo. È evidente che c'è una inversione di ogni principio logico. Chi eroga il contributo non fa operazioni attive, e quindi non si vede come si possa qualificare tale operazione, ai fini Iva. E del resto, tutti i precedenti interventi ministeriali mai avevano eccepito sul fatto che il movimento di denaro di cui al comma 3 dell'art. 19 riguardasse il percettore, non l'erogante.

La seconda osservazione è che, anche se così fosse, pare difficile collegare il contributo alla detrazione dell'Iva sui correlati o meglio afferenti acquisti. È evidente che non si è in presenza di alcun acquisto legato all'attività che dovrà originare il contributo, essendo la stessa svolta da altri. Il soggetto che eroga il contributo non ha operazioni passive collegate al contributo stesso, se non quelle di gestione in generale dell'attività.

Il movimento di denaro è stato escluso dall'applicazione dell'Iva per il soggetto che lo riceve, non

certamente per chi lo dà; in ogni caso, chi eroga il contributo non ha operazioni Iva correlate al contributo stesso.

Si tratta certamente di un interessante nuovo tentativo di soluzione di una questione forse non del tutto chiarita dalla norma, ma è evidente che si tratta di una posizione errata. Anzi, la ricerca di una nuova, diversa soluzione, è la prova provata che la tesi precedentemente espressa (risoluzione n. 183/E del 2002) non è convincente. Ma ad ogni buon conto si può osservare come in questa risoluzione mai si arrivi comunque a negare il diritto al rimborso per il soggetto che effettua la prestazione. Si afferma soltanto che il comma 3 dell'art. 19 sarebbe applicabile all'erogante e non al percettore del contributo. Non si precisa mai che non spetta alcun diritto alla detrazione; si può forse sottintendere, ma manca una precisa indicazione in quel senso.

In conclusione, l'Amministrazione finanziaria ha dapprima espresso una chiara tesi, con due risoluzioni del 1999, e poi ha cambiato idea, nel 2002 cercando di sostenere una tesi, nel 2004 sostenendone un'altra ancora. Ma, mentre le prime due risoluzioni trovano riscontro nelle norme, le successive paiono del tutto carenti sotto questo aspetto.

6. L'ambigua disposizione

La risoluzione ha cercato di cambiare ottica, nell'esaminare la fattispecie, e ha dato una nuova e dirompente interpretazione all'art. 2, comma 3, lettera a), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Si tratta di una norma decisamente ambigua come abbiamo già illustrato in altro nostro articolo (*La prestazione ambigua: le sorprese dell'Iva per i contributi*, in "il fisco" n. 47/2004, fascicolo n. 1, pag. 7911), che così dispone:

"Non sono considerate cessioni di beni:

a) le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro;"

Riassumiamo le nostre considerazioni.

L'art. 2 del D.P.R. n. 633/1972 si riferisce indiscutibilmente al soggetto che effettua la prestazione, e quindi si è in presenza di operazioni attive.

Così inquadrata, la norma non ha senso alcuno; manca infatti il sinallagma. Di norma chi effettua la prestazione incassa il denaro, mai chi effettua la prestazione cede il denaro, e la cessione di denaro non può mai essere vista come cessione o una prestazione.

L'art. 19, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 così prevede, sul punto:

"La indetraibilità di cui al comma 2 non si applica se le operazioni ivi indicate sono costituite da:

...

c) operazioni di cui all'art. 2, terzo comma, lettere a) ... (si tratta della cessione di denaro, n.d.A.)".

Aver inserito nell'art. 19, che riguarda la detraibilità, la previsione di cessione di denaro è da intendere proprio come riferimento non al soggetto che eroga il denaro, ma al soggetto che lo riceve. Chi eroga il contante, come già analizzato, mai si è posto, e in effetti nemmeno ha, alcun problema circa la detrazione dell'Iva, che è e rimane svincolata dall'operazione erogazione dei contributi.

Proprio per questo abbiamo definito ambigua la disposizione, che è quindi anche praticamente inutile.

Certo è che oggi c'è chi la può intendere dal punto di vista attivo (chi eroga il contributo) ed altri 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. Ma fino a che ci sarà, ci potranno essere discussioni, questo è certo.

7. Quale tipo di prestazione?

Si tratta ora di definire le prestazioni svolte per le quali non viene incassato alcun corrispettivo, ancorché le stesse sono svolte proprio ai fini dell'incasso del contributo. Una volta acclarato che con il contributo viene a mancare il sinallagma, e quindi il rapporto diretto prestazione-introito, la prestazione di servizi che viene effettuata non può certamente essere considerata una prestazione normale. A fronte della stessa nulla si incassa, come rapporto diretto.

Manca, nelle previsioni normative, una tipologia di prestazioni di questo tipo, tipologia che ben potrebbe denominarsi "prestazione non prestazione", nel senso che si tratta sicuramente di una prestazione, tra l'altro sicuramente inerente all'attività, anche se nello stesso tempo ai fini tributari non è considerata una prestazione.

8. Prestazioni gratuite

Una "prestazione non prestazione" dovrà o potrà essere allora considerata una prestazione gratuita?

Taluno ha effettivamente così sostenuto: dissentiamo assolutamente. Infatti manca del tutto lo spirito tipico di ogni prestazione gratuita, la liberalità.

La prestazione non è svolta, appunto, per liberalità, è svolta confidando nell'incasso del contributo. Manca invero il rapporto diretto prestazione-contributo, che altrimenti non si sarebbe nel campo dell'esclusione da Iva, ma la prestazione è effettuata proprio solo ed esclusivamente per poter incassare il contributo, non per liberalità. Ove non ci fosse il contributo la prestazione molto probabilmente non sarebbe nemmeno svolta. Chiaramente non si può ritenere di essere in presenza di prestazioni gratuite:

Non c'è un corrispettivo, questo è vero, ma ciò non è assolutamente sufficiente per far considerare gratuite le prestazioni.

Tra l'altro, si tratta di operazioni del tutto inerenti all'attività, che altrimenti l'Iva sugli acquisti relativi non sarebbe detraibile, essendo attività svolta al di fuori del proprio oggetto.

9. Altre pronunce a favore della detrazione

Abbiamo visto come la fattispecie analizzata riguardi l'attività di corsi di formazione per i quali nulla viene fatturato, essendo l'unico incasso dato dai contributi, esclusi da Iva. Si è, quindi, in assenza di una specifica operazione Iva attiva, tant'è che la prestazione di servizi potrebbe essere definita, come già indicato, "operazione non operazione".

Numerosi interventi giurisprudenziali e dottrinali (2) hanno ribadito come sia ammissibile la

(2) Corte di Giustizia europea, sentenza 29 febbraio 1996 causa C-110/94 (in "il fisco" n. 22/1996, pag. 5600)

Il diritto alla detrazione spetta in quanto connesso all'attività in genere dell'impresa. In presenza di operazione inerente, il diritto alla detrazione è indiscutibile.

Corte di Giustizia CE, Sez. VI - Sentenza dell'8 giugno 2000 causa C-400/98 (in banca dati "il fiscovideo")

In questa sentenza, relativa ad un caso sorto in Germania, la Corte si è espressa, tra l'altro, sull'interpretazione da dare all'art. 17 della VI Direttiva. Così è stato sentenziato: "Gli artt. 4 e 17 della VI Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, in materia di 'Armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari. Sistema comune di imposta sul valore aggiunto. Base imponibile uniforme, devono essere interpretati nel senso che il diritto a dedurre l'imposta sul valore aggiunto versata sulle operazioni effettuate al fine della realizzazione di un progetto di attività economica sussiste anche quando l'amministrazione fiscale è a conoscenza, fin dalla prima liquidazione dell'imposta, del fatto che l'attività economica prevista, che doveva dar luogo ad operazioni assoggettate ad imposta, non sarà esercitata".

Cassazione, sentenza n. 1863 del 2 febbraio 2004 (in banca dati "il fiscovideo")

La detrazione spetta anche in assenza di attività: la Cassazione lo ha recentemente stabilito, confermando la decisione della Commissione regionale della Campania (n. 151/10/99 del 10 giugno 1999).

Nella fattispecie la società per molti anni non aveva svolto alcuna operazione attiva, essendosi limitata a ristrutturare un edificio destinato ad essere utilizzato in una attività imprenditoriale.

Il periodo considerato riguardava gli anni 1986-1991, anni nei quali, appunto, non c'era stata alcuna operazione attiva, ma solo acquisti. In merito, così precisa la sentenza: "non esiste, nella normativa vigente, alcun limite temporale espresso o implicito al quale subordinare la detraibilità dell'Iva in ragione del completamento delle operazioni organizzative poste in essere da un'impresa".

"L'inerenza" può essere esclusa solo quando possa 'afferinarsi (e dimostrarsi) che il soggetto non sia 'assolutamente in grado, neppure in via potenziale, di esplicitare un'attività di impresa".

L'Amministrazione finanziaria aveva invece sostenuto che "ciò che rileva ai fini *de quibus* è la stretta connessione delle operazioni passive con il "concreto" esercizio dell'impresa" per cui la società non può giovare del disposto dell'art. 19 non avendo posto in essere operazioni attive né dato prova di operatività o di aver posto in essere un'attività anche solo prodromica all'esercizio futuro di un'impresa.

detrazione degli acquisti nel caso di mancanza di operazioni attive.

Nella fattispecie esaminata potrebbero essere messi in discussione gli acquisti, e considerati non inerenti all'attività, visto che dagli stessi non deriva alcuna operazione attiva? La risposta è immediata: no, certamente no.

Non è la fatturazione che può determinare l'inerenza o meno di un acquisto. Gli acquisti sono effettuati nell'ambito di una attività che è prevista dall'oggetto sociale, e quindi l'inerenza è sicura. Tra l'altro, la stessa erogazione del contributo è una indiretta conferma dell'inerenza. Che da questa attività non consegua alcun introito specifico, al di fuori del contributo, è altra cosa, che però non può mettere in discussione l'inerenza.

Siamo quindi in presenza di operazioni sicuramente inerenti, per le quali nessuna fattura è emessa. Non si può dire che si sia in presenza di

La Cassazione ha cassato totalmente tale interpretazione.

Risoluzione n. 40/E dell'11 febbraio 2002 (in "il fisco" n. 9/2002, fascicolo n. 2, pag. 1217)

Tale risoluzione ha specificato che in un caso simile, e cioè di assenza di operazioni attive (smantellamento delle centrali elettronucleari dismesse), spettava comunque il recupero dell'Iva a monte in presenza di altri soggetti che fatturano, a valle, così con pieno rispetto del principio dell'afferenza "vale a dire il nesso immediato e diretto". Per arrivare a tale conclusione, che si condivide, è stato comunque richiamato più volte il comma 2 e non, come si sarebbe dovuto fare, il comma 3 dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972.

Abbiamo anche la *risoluzione n. 27/E del 29 gennaio 2002 (in "il fisco" n. 9/2002, fascicolo n. 2, pag. 1216)*, risposta ad un interpello da parte dell'Agenzia delle Entrate, la quale interviene sulla detraibilità dell'Iva sulle spese sostenute da un curatore fallimentare, riconoscendone il diritto, in quanto collegata comunque ad attività soggetta ad Iva.

In questa risoluzione si legge: "Tale preclusione del diritto di detrazione non si applica, come chiarito dalla relazione governativa al citato decreto legislativo e dalla circolare n. 328/E del 24 dicembre 1997, sull'Iva pagata per l'acquisizione di beni e servizi afferenti le operazioni non soggette ad Iva ma indirettamente e funzionalmente ricollegabili ad altre operazioni imponibili o ad esse assimilate dalla legge ai fini della detrazione. A titolo esemplificativo la circolare n. 328/E elenca alcune fattispecie di operazioni escluse a fronte delle quali va riconosciuto il diritto alla detrazione, sempreché ciò si inquadri nell'ordinaria attività dell'impresa volta a porre in essere operazioni che danno diritto alla detrazione: concessione di beni in comodato ai clienti, consulenze tese ad attuare una riorganizzazione dell'assetto societario o a pervenire ad una transazione ovvero ad ottenere un risarcimento danni afferente beni o attività dell'impresa. Trattasi di alcune fattispecie che ricorrono nell'ordinaria gestione di impresa e che attengono all'organizzazione dell'impresa nel suo complesso ovvero, come nel caso del risarcimento del danno, all'integrità complessiva del patrimonio d'impresa. In tali casi, pur in presenza di operazioni escluse, si riconosce spettante la detrazione dell'Iva afferente gli acquisti di beni e servizi impiegati per la loro realizzazione, in quanto indirettamente e funzionalmente ricollegabili ad altre operazioni imponibili o ad esse assimilate ai fini della detrazione".

Conforme alle precedenti anche Cassazione, Sez. trib., 26 aprile 2001, n. 6083, 5 luglio 2002, n. 9806 (in "il fisco" n. 1/2003, fascicolo n. 1, pag. 131), 9 dicembre 2002 n. 17514 e 2 febbraio 2004, n. 1863.

operazioni escluse da Iva, proprio non ci sono operazioni. Il contributo non viene qui considerato, essendo comunque estraneo all'impostazione del rapporto, nell'ottica dell'Iva.

10. Conclusione

È assodato come la detrazione dell'Iva su acquisti di beni e servizi relativi ad operazioni escluse non spetti.

Il caso dei contributi però, per il solo fatto di essere per natura esclusi da Iva, non può far diventare escluse le prestazioni. Manca una fattura, per queste prestazioni, ma non per questo sono escluse da Iva.

Se in un primo momento l'Amministrazione finanziaria aveva ammesso il diritto alla detrazione dell'Iva sugli acquisti, con le risoluzioni n. 183/E dell'11 giugno 2002 e n. 42/E del 16 marzo 2004 si è verificata una immotivata inversione di tendenza. In ogni caso anche in queste due ultime risoluzioni manca un netto e preciso diniego alla detrazione.

Certo, manca anche una norma chiara e precisa che ammetta in detrazione l'Iva sugli acquisti inerenti ad attività che danno origine a contributo, attività per le quali non sia emessa fattura alcuna, ma con la situazione normativa attuale le considerazioni fatte dalla risoluzione n. 42/E del 16 marzo 2004 paiono del tutto errate. Si è cercato di interpretare una norma capovolgendo gli interessati, non quindi chi riceve il contributo, bensì chi lo eroga.

Confortano, come già segnalato, le risoluzioni n. 77/E e n. 150/E del 1999, mentre non si condivide la n. 183/E del 2002.

A nostro avviso la detrazione dell'Iva, nella fattispecie concreta, spetta anche se è facile prevedere, in ogni caso, una interpretazione contraria da parte dell'Amministrazione finanziaria, dovendosi la stessa adeguare alle indicazioni ministeriali. Solo la Cassazione, o una nuova norma, potranno dare soluzione definitiva alla problematica, ed evitare così che, di fatto, ci sia una tassa occulta sulla formazione, in evidente violazione della normativa europea. Sotto quest'ultimo aspetto, infine, così come oggi è interpretata la fattispecie da parte dell'Amministrazione finanziaria, si verifica che fondi comunitari destinati specificatamente alla formazione comportano, di fatto, il riversamento di parte degli stessi all'Erario, come Iva indetraibile.

È evidente come la questione meriti un approfondimento, verificandosi, seppure indirettamente, il travaso di parte dei contributi erogati dalla Comunità europea in entrate fiscali per lo Stato italiano.