



# La prestazione ambigua

## Le sorprese dell'Iva per i contributi

di Giuseppe Rebecca

Studio Rebecca & Associati di Vicenza  
Partner Synergia Consulting Group

### Premessa

Anche le imposte possono essere ambigue; probabilmente non è da sorprendersi, ma non ce l'aspettavamo.

Ci riferiamo all'Iva, all'art. 2, comma 3, lettera a), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 che così recita:

"Non sono considerate cessioni di beni:

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

L'ambiguità è percepita immediatamente: tutta la struttura dell'Iva riguarda le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, operazioni quindi attive, svolte nei confronti di terzi, i quali di norma si rendono debitori di un determinato importo, salvo che l'operazione non sia gratuita.

Chi effettua la prestazione o la cessione emette il documento fiscale e prima o poi incassa il corrispettivo; questo è quello che di norma accade.

Se si sostituisce la cessione del bene con la cessione di denaro, cambiano le cose?

Sul punto non c'è certezza.

L'art. 2 del D.P.R. n. 633/1972 si riferisce alle cessioni di beni, e necessariamente si riferisce al soggetto che le effettua; si tratta quindi di operazione attiva.

La previsione di esclusione di cui all'art. 2, comma 3, lettera a), se viene valutata sotto questo aspetto non avrebbe senso alcuno, per quanto concerne il denaro. Nessuno, anche in mancanza di una norma specifica, riterrebbe di considerare cessione di beni la cessione di denaro. Anche perché, sotto l'aspetto pratico, non si saprebbe cosa ne sarebbe derivato. In mancanza di una norma di esclusione, non è infatti ipotizzabile che ci sia necessità di fatturare, con o senza Iva.

Sotto l'ottica del soggetto che cede il denaro, quindi, la norma non pare avere valenza alcuna. È benvero che tale disposizione è inserita nell'ambito delle previsioni del soggetto attivo, del soggetto che cede qualche cosa, ma nel caso del denaro non si vede proprio cosa si ceda. Manca il sinallagma; di norma la prestazione la effettua la controparte, chi poi riceve il denaro, non lo stesso soggetto che cede il denaro.

Questa norma, se valutata sempre nell'ambito del soggetto che eroga il denaro, non ha senso alcuno, non solo nell'ottica dell'art. 2, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, ma anche in base all'art. 19, comma 3, lettera c), dello stesso decreto. Proprio per questo motivo, tale previsione era sempre stata intesa in riferimento al soggetto che riceve il denaro a colui che può emettere una fattura, soggetta o meno ad Iva, a fronte dell'incasso.

### L'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972

L'art. 19 prevede, in via generale, al comma 2, che l'Iva relativa all'acquisto o all'importazione di beni o servizi afferenti operazioni non soggette all'imposta non è detraibile. Il successivo comma 3 prevede specifiche esclusioni, e tra queste la lettera c):

"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.)".

Ora, proprio questa previsione non può intendersi riferita al soggetto che eroga il denaro, ma a chi lo riceve. Per chi eroga il denaro, mai e poi mai si pone, infatti, un problema di detraibilità dell'Iva sugli acquisti. E di quale Iva si dovrebbe mai trattare? La cessione del denaro non può avere alcun legame con spese e acquisti vari. È quindi evidente che tale previsione non può essere riferita al soggetto che eroga il denaro.

E in effetti la norma è sempre stata intesa, salvo un solo caso, con riferimento a chi riceve il denaro, relativamente all'Iva sugli acquisti relativi all'attività svolta per la quale, per qualsiasi motivo, riceve il denaro.

L'art. 19 si riferisce, necessariamente, a chi deve detrarre l'Iva con riferimento agli acquisti, e alle operazioni che fa; non a chi versa denaro, che di norma la prestazione riceve, al di là che esista o meno un sinallagma.

### Le varie interpretazioni

Si era sempre inteso, almeno fino al 2004, e nello stesso senso si era anche più volte espressa la stessa Amministrazione finanziaria, che le disposizioni dettate dall'art. 19, comma 3, si riferissero a chi riceve denaro e, nella fattispecie, a chi riceve contributi, non a chi li dà. Del resto, chi riceve denaro è il soggetto che dovrebbe porsi la questione di come fatturare, se con Iva, se senza Iva o se non fatturare del tutto relativamente all'importo incassato.

È stato detto, oramai molte volte, dalla stessa Amministrazione finanziaria che nel caso di contributi per i quali non c'è un sinallagma con la prestazione, per i quali quindi non c'è alcun collegamento diretto, si è al di fuori del campo di applicazione dell'Iva.

È per questa fattispecie si è ritenuto, fino al 2004, che l'Iva sugli acquisti ne sarebbe stata indifferente, vigendo appunto la specifica disposizione di cui al comma 3 dell'art. 19.

Ecco ora la nuova, e per certi versi dirompente, interpretazione dell'Amministrazione finanziaria, con la risoluzione n. 42/E del 16 marzo 2004 (in *"il fisco"* n. 15/2004, fascicolo n. 2, pag. 2200), risoluzione che cerca di dare una nuova interpretazione all'art. 2, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972.

La risoluzione si riferisce ad un interpello relativo ad un corso 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 ha confermato l'esclusione da Iva del "contributo" così argomentando: "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) 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 ha ritenuto invece non applicabile il comma 3 dell'art. 19, disposizione che richiama il movimento di denaro 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 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. Ne consegue, quindi, che secondo l'Amministrazione finanziaria tale comma sarebbe applicabile solo a chi eroga il contributo, non a chi lo riceve.

Si può essere certi che nessun soggetto Iva, pur in presenza di erogazione di contributi, si sia mai preoccupato di valutare se ed in quale misura l'Iva sui suoi acquisti fosse detraibile.

L'Amministrazione finanziaria ritiene, quindi, 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 riguarda 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 della norma, ma è evidente che si tratta di una posizione errata. Anzi, la ricerca di una nuova, diversa soluzione, è la prova che la tesi precedentemente espressa, sempre relativamente alla ritenuta indetraibilità dell'Iva su acquisti relativi ad operazioni per le quali sono incassati contributi (risoluzione n. 183/E dell'11 giugno 2002, in "il fisco" n. 25/2002, fascicolo n. 2, pag. 3694), 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 riceve il contributo. 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 ed anche la risoluzione n. 183/E dell'11 giugno 2002, non aveva così inteso, ancorché arrivasse comunque poi a dire che l'Iva era indetraibile.

### Conclusioni

Abbiamo detto che siamo nell'ambiguità e probabilmente ci resteremo fino a che non cambierà la norma. Si ha un'operazione per la quale c'è la corresponsione di un contributo che può essere vista come operazione attiva, come operazione passiva, oppure come *tertius genus*.

La previsione normativa è, a nostro avviso, errata, o quantomeno inutile, per quanto concerne i movimenti di denaro. Ma fino a che c'è la norma, c'è chi la può intendere dal punto di vista di chi effettua la prestazione (operazione attiva) ed invece chi la può interpretare come dettata per chi ottiene la prestazione (operazione passiva).

Nel caso di contributi, l'erogazione degli stessi non può costituire operazione, e quindi non ha senso alcuno fare delle previsioni, né per chi eroga il contributo, né per chi lo riceve.

Da qualsiasi punto di vista si esamini la norma, pare incontestabile la piena detraibilità dell'Iva sugli acquisti per il soggetto che riceve il contributo.

