



Contributi per corsi esclusi da Iva

Questioni di detraibilità dell'Iva Problematiche

di Giuseppe Rebecca

*Dottore commercialista in Vicenza
partner Synergia Consulting Group*

In questo articolo analizziamo una fattispecie particolare in cui vengono a trovarsi soprattutto enti di formazione nello svolgimento di corsi, gratuiti per gli utilizzatori, per i quali le Regioni corrispondono contributi.

Ci si pone il seguente quesito: in presenza di contributi (esclusi da IVA) corrisposti per l'effettuazione di tali corsi, come considerare l'IVA sugli acquisti (specifici e promiscui)? Si segnala subito come sul punto ci siano opinioni divergenti; la stessa amministrazione finanziaria, intervenuta due volte, ha dato indicazioni difformi.

Principio generale della detraibilità dell'IVA acquisti

Principio generale per la detrazione dell'IVA è l'inerenza degli acquisti, ai quali è appunto applicata l'IVA, all'esercizio dell'impresa.

E' conseguentemente esclusa la possibilità di detrarre l'IVA sugli acquisti di beni e servizi destinati all'utilizzo personale o familiare oppure in presenza di attività che, per legge, non costituisce esercizio di impresa (a titolo esemplificativo, art. 4 c. 5, ultima parte D.P.R.633/72, società di godimento).

Inoltre, dall'1 gennaio 1998 non è più detraibile l'Iva relativa agli acquisti di beni e servizi, anche se inerenti all'impresa, se ed in quanto utilizzati per compiere operazioni non soggette ad IVA (art. 19 D.P.R.633/72).

il fisco

In definitiva, ai fini di valutare il diritto alla detrazione, posto che sia riconosciuta l'inerenza (e questo è sempre il principio base), si dovrà poi valutare l'afferenza dell'operazione, se l'utilizzo dei beni e servizi sia cioè destinato o meno ad effettuare operazioni non soggette ad IVA.

L'afferenza è presuntiva, e ben può il contribuente agire in base alle previsioni, salvo poi rettificare la detrazione, se se ne dovessero verificare i presupposti.

L'art 19, commi 2 e 3 D.P.R. 633/72

Non è detraibile l'Iva relativa all'acquisto di beni o servizi afferenti operazioni esenti "o comunque non soggette all'imposta" (art. 19 comma 2).

Per operazioni non soggette si intendono le operazioni escluse o anche fuori campo IVA.

Si considerano tali le operazioni previste dalla legge (artt. 2 c. 3 e 3 c. 4 D.P.R. 633/72) come pure le operazioni prive di requisiti soggettivi od oggettivi.

In questo senso, vedasi anche Relazione Ministeriale allo schema di Decreto Legislativo 313/1997 e la C.M. 24 dicembre 1997 n. 328/E.

Il successivo comma 3 dello stesso art. 19 prevede esplicitamente deroghe a questi principi. Infatti, ai fini della detraibilità dell'IVA sugli acquisti sono equiparate o assimilate alle operazioni imponibili una serie di operazioni non soggette, ben specificate; una di queste previsioni riguarda "le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro" (art. 19 comma 3 lettera c) che richiama l'art. 2, comma 3 lettera a)

Appare anche interessante analizzare differen-

ze lessicali di una certa rilevanza presenti nell'art. 19 D.P.R. 633/72.

Mentre infatti al comma 2 si prevedono acquisti "afferenti" operazioni esenti o comunque non soggette ad imposta, il comma 4 prevede beni e servizi in parte "utilizzati" per operazioni non soggette e il comma 5 parla poi di attività. Ci si chiede se tali differenti espressioni possano significare diverse previsioni, oppure se si tratti comunque di un sistema organico. Non è facile dare una risposta, al riguardo. La stessa legge delega, analizzata più avanti, prevede a sua volta ipotesi ancora diverse, e più precisamente "operazioni" e non "attività".

Si può ricordare come invece la VI direttiva (art. 17 paragrafo 2 e 3) preveda "impiego" e "utilizzo" di beni o servizi per operazioni escluse da Iva, sempre ai fini della detraibilità dell'imposta.

Si ritiene di poter affermare che si tratta soltanto di cattivo coordinamento delle norme, e non di diversa impostazione (in questo caso difficile, se non addirittura impossibile, tra l'altro, da motivare).

La direttiva CEE e la norma domestica

Il già citato art. 17 della VI direttiva CEE prevede, tra l'altro, il principio secondo cui la detrazione dell'IVA sugli acquisti compete nella misura in cui i beni o servizi sono impiegati per effettuare operazioni soggette all'imposta o assimilate. C'è quindi una evidente correlazione tra gli acquisti e le operazioni attive.

L'originario articolo 19 del D.P.R. 633/72, pur con tutte le sue successive modificazioni, teneva sostanzialmente conto di questa previsione. Prima del D. Lgs. 313/1997, però, non erano esplicitamente esclusi da detrazione IVA gli acquisti di beni e servizi destinati ad operazioni non soggette, con ciò sicuramente andando contro le direttive comunitarie. La citata norma, con decorrenza 1 gennaio 1998, è appunto intervenuta su questo punto, recependo le disposizioni comunitarie.

La costruzione normativa

La modifica alla detraibilità dell'IVA per le operazioni escluse da IVA è stata introdotta, come detto, dal Decreto Legislativo del 2 settembre 1997 n. 313.

La relativa legge delega era la legge finanziaria per il 1997 (L. 23 dicembre 1996 n. 662) che all'art. 3, comma 66 lettera b) così specificava:

"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".

E' da precisare che fino ad allora non c'era limitazione alcuna per le operazioni escluse da IVA.

La legge delega fa un preciso specifico riferimento ad operazioni di acquisto di beni e servizi "destinati esclusivamente a finalità estranee all'esercizio dell'impresa". Il riferimento alle operazioni escluse deriva da questa previsione.

Quindi, operazioni non inerenti, ed acquisti utilizzati per effettuare operazioni escluse. Probabilmente la delega era eccessiva, essendo pacifico che in presenza di operazioni non inerenti mai si può parlare di detraibilità dell'IVA sugli acquisti. Forse proprio per questo il Governo, nelle disposizioni attuative (D.Lgs. 313/1997) non ha fatto invece riferimento all'inerenza, che viene data per ovvio presupposto, quanto piuttosto soltanto all'effettuazione di operazioni escluse da IVA. La fattispecie prevista dalla legge delegata è quindi acquisto di beni o servizi relativi a operazioni, inerenti, escluse da IVA. E' facile vedere come la fattispecie sia diversa da quella della legge delega. Non ci stupiremmo, peraltro, se taluno eccepisse questo aspetto, prima o poi.

La fattispecie concreta

Nella fattispecie analizzata (contributi esclusi da IVA concessi a soggetti che effettuano corsi) non siamo in presenza di operazioni escluse da IVA che possono comportare l'indetraibilità dell'IVA sui relativi acquisti.

C'è sì un contributo, ma questo è ben regolamentato dalle norme vigenti, ed escluso da qualsiasi limitazione alla detrazione dell'IVA. Non essendoci un rapporto sinallagmatico tra prestatore del servizio (corsi) e soggetto erogante (ente pubblico), il contributo è stato ritenuto dello stesso Ministero delle Finanze, intervenuto più volte su questo punto, semplice movimento di denaro, escluso da IVA ex art. 2/633. La prestazione non è il contributo, questo è chiaro.

Quindi non siamo in presenza di alcuna operazione esclusa da IVA. Non si può nemmeno sostenere, in modo estremo, che per questi corsi, in mancanza di operazioni fatturate (esenti o imponibili; l'unico introito molto spesso è costituito proprio dal contributo) non spetti il diritto alla detrazione. In questo senso, e molto chiaramente, si è espressa anche la Corte di Giustizia Europea (sentenza 29 febbraio 1996, C/110/94) secondo la quale il diritto alla detrazione spetta anche nel caso in cui l'attività imponibile non venga di fatto nemmeno esercitata. Il diritto alla detrazione è connesso all'attività dell'impresa in genere. Se l'operazione è inerente, e questo è l'unico requisito richiesto, il diritto alla detrazione non può essere messo in discussione.

La mancanza di un fatturato (imponibile od esente) non comporta pertanto la conseguente esclusione dall'inerenza. Basti considerare il fat-

to che ben potrebbe, il che soggetto di effettua i corsi, emettere qualche fattura, anche per percentuale limitata rispetto al totale dei costi coperti dai contributi. In questo caso l'inerenza sarebbe ancor più acclarata ove ce ne fosse di bisogno.

Ma come detto non è il fatturato che fa l'inerenza. Forse pare strano il caso in cui un ente effettua dei corsi, inerenti l'attività, per i quali nulla fattura e per i quali i costi sono coperti da contributi. Come più volte ha spiegato lo stesso Ministero delle Entrate, tra soggetto che svolge i corsi e Regione che eroga il contributo, può non esserci rapporto sinallagmatico, in quanto, anche se un rapporto diretto tra corsi e contributi c'è, ed è ovvio, non v'è alcun obbligo contrattuale da parte del soggetto che svolge i corsi, ed i contributi potrebbero anche non coprire tutti i costi. Diverso ovviamente sarebbe, il caso in cui a carico dell'ente che effettua corsi, ci fossero dei precisi obblighi contrattuali.

In casi potrebbe essere equiparato alla prestazione di servizio gratuito. Posto che la prestazione sia inerente all'attività del soggetto, la norma non pone in generale limitazioni alla detrazione dell'IVA sugli acquisti destinati a tale attività. Non siamo evidentemente nel caso delle diversamente trattate spese di rappresentanza.

Le interpretazioni ministeriali

Il Dipartimento delle Entrate si è pronunciato, sulla questione, con la nota risoluzione n. 150 del 29 settembre 1999.

La risoluzione, dopo aver dettagliatamente illustrato come i contributi erogati per l'effettuazione di corsi di formazione e riqualificazione del personale debbano essere considerati esclusi da IVA, piuttosto che esenti, è entrata nel tema specifico.

Relativamente alla detrazione IVA, così si è allora espresso il Ministero: "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, 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".

Abbiamo poi la risoluzione 183/E dell'11 giugno 2002 dove invece, in una fattispecie del tutto simile, confermando che il regime IVA applicabile ai contributi è sempre l'esclusione, conclude ricordando l'applicabilità, alla fattispecie, dell'art. 19 comma 2 che limita la detrazione dell'IVA sugli acquisti in presenza di operazioni escluse.

La risoluzione fa un evidente salto logico, sul punto; viene quasi da dire un doppio salto logico.

Il primo è che, dopo aver lungamente analizzato la fattispecie, arrivando alla conclusione, pe-

raltro già acclarata da numerose altre risoluzioni, che non c'è alcun rapporto sinallagmatico tra soggetto erogatore del servizio e ente pubblico, erogante il contributo, ritiene che comunque, trattandosi di importi esclusi, questi comportino la ineducibilità dell'IVA sugli acquisti. Ora, se si considera il contributo estraneo all'operazione, che nasce prima del contributo stesso e senza alcun rapporto diretto, come si fa ad affermare che proprio il contributo, in quanto escluso da IVA, fa rientrare l'operazione tra quelle escluse?

Non c'è alcuna operazione esclusa, nella fattispecie, salvo il fatto che è escluso il contributo stesso. E peraltro confondere esclusione del contributo ed esclusione della prestazione. Questa potrà avere un suo regime, normale o meno, ma questo regime non può derivare dal contributo riscosso, il quale a sua volta è soggetto ad un suo specifico regime IVA, ininfluente ai fini della detrazione ex art. 19/633.

Nella risoluzione, invero, si afferma che, essendo il contributo escluso da IVA, anche la prestazione di servizi è esclusa da IVA. Non è così, non è assolutamente così, si tratta di due cose del tutto distinte, come abbiamo cercato di dimostrare.

La prestazione di servizio (corsi) è cosa a sé stante, rispetto ai contributi. Questi rivestono solo un aspetto finanziario, e nulla influiscono sulla natura delle operazioni come pure sull'inerenza dei corsi stessi dall'attività.

La risoluzione, poi, dimentica il comma 3, dell'art. 19 D.P.R. 633/72, peraltro solo poi citato.

Il contributo rientra a pieno titolo nel comma 3 dell'art. 19 D.P.R. 633/72, e pertanto l'operazione non comporta comunque alcuna limitazione alla detraibilità dell'IVA sugli acquisti.

Il secondo salto logico è il mancato riferimento alla precedente contraria Risoluzione - 150/E del 29 settembre 1999. In definitiva, questa soluzione appare apodittica e per nulla motivata.

C'è invero anche un'altra Risoluzione che tratta una materia per certi versi simile (la Ris. n. 40 dell'11 febbraio 2002) la quale ha chiarito, "limitatamente al caso in esame", che in una fattispecie di contributi esclusi da IVA (contributo per lo smantellamento delle centrali elettronucleari dismesse) il recupero dell'IVA a monte spetta in quanto, in presenza di altri soggetti che fatturano con IVA (soggetti a valle della prestazione), era rispettato interamente il principio dell'afferenza, "vale a dire il nesso immediato e diretto" per consentire la detrazione dell'IVA.

Anche in questo caso è stato richiamato, a nostro avviso impropriamente, l'art. 19 comma 2, e non il comma 3, sicuramente più aderente alla fattispecie.

Conclusione

In conclusione si può affermare, in generale, che la detrazione dall'IVA assoluta sugli acquisti, in

il fisco

presenza di operazioni escluse, non spetta. Questo è pacifico.

In presenza di contributi, essendo questi movimenti di denaro, si rende applicabile il comma 3 dell'art. 19, e quindi non si ha limitazione alcuna alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti afferenti le prestazioni alle quali si riferiscono i contributi. E' peraltro pacifico che si deve sempre trattare di operazioni inerenti l'attività, e che

gli acquisti debbono essere a questa afferenti, ma tutto qui.

La risoluzione n. 150 del 29/9/99 aveva correttamente analizzato il caso, mentre la successiva n. 183/E dell'11/6/02, che tra l'altro prende una posizione opposta, non pare per nulla motivata.

