

TESTO DELLA RISPOSTA

Con il documento in esame gli Onorevoli interroganti, nel richiamare il ruolo del Fondo Sociale Europeo, quale strumento di sostegno delle misure dirette a prevenire e combattere la disoccupazione e sviluppare le risorse umane, sollecitano l'adozione di iniziative legislative ed interpretative dirette a chiarire la qualificazione ai fini della disciplina IVA dei contributi erogati dal predetto fondo nonché degli acquisti di beni e servizi effettuati dai beneficiari di tali sovvenzioni.

In particolare, gli Onorevoli chiedono che venga riconosciuta la detrazione dell'imposta, assolta sugli acquisti posti in essere dagli organismi di formazione professionale che ricevono finanziamenti dal Fondo sociale europeo alla luce di quanto previsto dall'articolo 19, comma 2 e 3 lettera c), del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633.

Al riguardo, sentiti gli Uffici dell'Amministrazione finanziaria, si rappresenta quanto segue.

Preliminarmente giova osservare che, ai fini IVA, le elargizioni di denaro pubblico che non abbiano il carattere di corrispettività (i.e. contributi a fondo perduto) sono tendenzialmente neutre in quanto non incidono sulla determinazione dell'imposta, né dal lato attivo (del soggetto erogante) né dal lato passivo (del soggetto beneficiario).

Per il soggetto erogante, che operi nella qualità di soggetto passivo d'imposta, la neutralità dei contributi è direttamente desumibile:

dall'articolo 2, terzo comma, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633. in base al quale «Non sono considerate cessioni di beni: a) le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro;[...];»;

dall'articolo 19, terzo comma, lettera c), del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, in base al quale – in deroga al divieto generale di detrazione previsto per le operazioni che, a valle, non danno luogo alla realizzazione di operazioni imponibili (come nel caso di operazioni escluse da IVA) – è ammesso il recupero dell'imposta assolta sugli acquisti di beni e servizi effettuati a monte dal soggetto che ha posto in essere la cessione di denaro (fuori campo IVA).

Specularmente, per il soggetto beneficiario del contributo a fondo perduto, nel caso di specie l'ente di formazione, il diritto a detrazione non è pregiudicato dalla natura contributiva delle somme percepite, bensì dipende esclusivamente dal regime impositivo delle operazioni attive dal medesimo poste in essere.

Pertanto, per il soggetto beneficiario, il diritto a detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi «finanziati» da contributi fuori campo IVA, è soggetto alle regole di carattere generale che disciplinano il diritto di detrazione di cui agli articoli 19 e seguenti del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

In particolare, in base all'articolo 19, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, la detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi compete nella misura in cui detti beni e servizi sono impiegati per realizzare operazioni imponibili o a queste assimilate.

Non è, dunque, detraibile l'IVA relativa all'acquisto di beni e di servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta, salvo le deroghe previste dall'articolo 19, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

È il caso di precisare che nei confronti del soggetto beneficiario non opera la deroga riconosciuta dall'articolo 19, terzo comma, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972. trattandosi - come innanzi precisato – di una previsione da intendersi riferita agli acquisti di beni e di servizi effettuati dal soggetto erogante (colui che pone in essere l'operazione di cessione di denaro).

In senso conforme ai principi sopra enunciati, questa Direzione si è espressa più volte, in numerosi documenti di prassi, in cui è stato chiarito che la detraibilità dell'IVA pagata all'atto dell'acquisto di beni e servizi da parte di un soggetto che agisce nell'esercizio di impresa, arte o professione, non risulta influenzata dalla percezione di erogazioni di carattere contributivo; l'IVA è detraibile nella misura in cui il soggetto passivo utilizza detti beni e servizi per l'effettuazione di operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto (cfr. risoluzione 11 marzo 2009, n. 61/E; circolare 19 luglio 2007, n. 46/E; risoluzione 25 luglio 2005, n. 100/E; risoluzione 16 marzo 2004, n. 42/E; circolare 24 dicembre 1997, n. 328).

Ciò premesso, alla luce della disciplina sopra richiamata, in relazione alla questione rappresentata dagli interroganti, si ribadisce il principio di carattere generale in base al quale per i beni e i servizi utilizzati esclusivamente per realizzare operazioni fuori campo IVA – *rectius*, servizi di formazione fuori campo IVA in quanto non riconducibili ad un rapporto caratterizzato dal nesso di sinallagmaticità – non compete alcuna detrazione d'imposta.

Peraltro, qualora i beni e i servizi acquistati siano utilizzati promiscuamente. Vale a dire impiegati per realizzare sia operazioni imponibili sia operazioni fuori campo IVA, a fronte dell'imposta assolta su tali acquisti spetta una detrazione

rapportata all'entità del loro impiego nelle operazioni soggette ad imposta (cfr. articolo 19, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972: «Per i beni ed i servizi in parte utilizzati per operazioni non soggette all'imposta la detrazione non è ammessa per la quota imputabile a tali utilizzazioni [...]»).

Come chiarito con la circolare n. 328 del 1997, in merito al criterio di ripartizione dell'imposta tra la quota detraibile e la quota indetraibile, la norma non detta alcuna regola specifica, demandando al contribuente la scelta del criterio più appropriato purché sia oggettivo e coerente in considerazione della natura dei beni e servizi acquistati.

È il caso di precisare, altresì, che, qualora il soggetto passivo realizzi, oltre alle operazioni escluse dal campo di applicazione dell'imposta, anche operazioni imponibili e operazioni esenti (ad esempio, nell'ipotesi in cui l'organismo di formazione accreditato fornisca, oltre ai servizi di formazione fuori campo, anche servizi di formazione esenti da IVA, ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 20) del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 e servizi di formazione imponibili) occorre scomputare, preliminarmente, dall'ammontare complessivo dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi la quota-parte indetraibile ai sensi dell'articolo 19, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, in quanto specificamente imputabile ad operazioni fuori campo IVA. L'importo ammesso in detrazione dovrà essere calcolato sulla quota residua (risultante dal predetto scomputo) applicando la percentuale di detrazione di cui all'articolo 19-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

È opportuno sottolineare, inoltre, che tale impostazione è perfettamente coerente con il principio di integrità dei pagamenti a valere sul Fondo Sociale Europeo sancito dall'articolo 80, del regolamento comunitario n. 1083/2006, in base al quale non si applica nessuna detrazione o trattenuta né alcun onere specifico o di altro genere con effetto equivalente che porti alla riduzione degli importi dovuti ai beneficiari. Si evidenzia, infatti, che le somme derivanti dal predetto Fondo, in quanto riconducibili – secondo i termini anzidetti – nell'ambito di contributi fuori campo IVA, non sono «decurtate» dell'IVA corrispondente, bensì sono erogate al soggetto beneficiario per l'intero ammontare.

Per quanto riguarda, invece, le preoccupazioni espresse circa l'incidenza negativa dell'indetraibilità dell'IVA sul livello delle prestazioni formative erogabili attraverso i finanziamenti del Fondo sociale europeo, pur comprendendo la rilevanza delle ricadute e gli eventuali impatti sociali, si evidenzia che la lettura finora data alle disposizioni nazionali concernenti la detrazione IVA è l'unica compatibile con le disposizioni della direttiva CE 112/2006, alle quali le normative degli Stati membri, e le relative interpretazioni devono necessariamente conformarsi.

Interrogazione a risposta in commissione 5-04557

presentato da

RUBINATO Simonetta

testo di

Giovedì 22 gennaio 2015, seduta n. 368

RUBINATO. — *Al Ministro dell'economia e delle finanze.* — Per sapere – premesso che:

per il periodo 2007-2013 l'Italia ha presentato all'Unione europea un Quadro strategico nazionale (QSN) con il quale sono state indirizzate le risorse che la politica di coesione ha destinato al nostro Paese;

in tale contesto si è inserito il ruolo del Fondo sociale europeo, quale strumento volto al sostegno delle misure finalizzate a prevenire e combattere la disoccupazione, sviluppare le risorse umane e favorire l'integrazione e il mercato del lavoro;

le misure sopra descritte sono state realizzate attraverso strumenti di regolamentazione emanati dalle amministrazioni regionali (avvisi pubblici ai sensi dell'articolo 12 della legge 7 agosto 1990, n. 241) e materialmente posti in essere attraverso interventi realizzati da organismi di formazione professionale accreditati; le disposizioni ministeriali (si veda Ministero del lavoro — *Vademecum* per l'ammissibilità della spesa al FSE PO 2007-2013) e comunitarie, per quanto riguarda le operazioni finanziate hanno stabilito che «i contributi concessi in relazione alle attività oggetto delle presenti disposizioni, in quanto diretti a perseguire finalità di interesse generale, hanno natura di mere movimentazioni finanziarie e in quanto tali, in base all'articolo 2 comma 3 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, sono da considerarsi, nei rapporti giuridici tra beneficiario e Regione, fuori dal campo di applicazione Iva»;

con la circolare 34/E del 21 novembre 2013 anche l'Agenzia delle entrate è

intervenuta sul tema ed ha confermato, ora per allora, che le erogazioni finanziarie agli Organismi di formazione «sono qualificate come contributi, in quanto mere movimentazioni di denaro» e quindi fuori campo IVA ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633; l'articolo 19 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 stabilisce come regola generale che «non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta» ma stabilisce altresì che «La indetraibilità di cui al comma 2 non si applica se le operazioni ivi indicate sono costituite da operazioni di cui all'articolo 2, terzo comma, lettere a), b), d) ed f)»;

essendo quindi in presenza di operazioni fuori campo IVA ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, spetterebbe agli organismi di formazione la piena detraibilità dell'IVA sugli acquisti, ai sensi della disposizione di cui al successivo articolo 19;

nell'approfondimento tecnico su gestione e controllo delle attività cofinanziate dal Fondo sociale europeo, pubblicato in «FOP Formazione Orientamento Professionale», rivista bimestrale del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, D.G. per le politiche per l'orientamento e la formazione anno 8, numero 3 maggio-giugno 2008, è contenuto uno specifico approfondimento tecnico su «Regime IVA per i finanziamenti pubblici relativi alle politiche attive del lavoro e alla formazione professionale» a firma di Rosita Caputo (coordinamento del gruppo tecnico presso la Divisione VII del Ministero del lavoro e delle politiche sociali), Claudio Pizzutti, Vincenzo Bencivegna, Benedetto Santacroce (Gruppo tecnico FSE). Nel citato contributo del gruppo tecnico del Ministero, prodotto al fine di assumere dei riferimenti univoci, per quanto contingenti, per l'interpretazione della normativa relativa a tali tematiche fatte salve tutte le premesse ed i contributi giurisprudenziali ivi riportati, si afferma in particolare che:

a) per la tipologia di operazioni finanziate realizzate dagli organismi di formazione «il contributo assume una natura di movimentazione finanziaria e non si pone in un rapporto sinallagmatico, con la conseguenza che il medesimo esula dal campo di applicazione dell'IVA per difetto di presupposto oggettivo»;

b) «si ritiene necessario chiarire che il diritto a detrazione relativo a beni e servizi acquisiti con contributi non direttamente collegati al prezzo è pieno e non limitabile se non nelle ipotesi espressamente previste dalla sesta direttiva IVA, vale a dire la detrazione è sempre ammessa a meno che il progetto finanziato venga svolto da enti non commerciali nell'ambito delle loro attività istituzionale»;

in risposta ad un interpello formulato da Confindustria Veneto SIAV l'Agenzia delle entrate — direzione regionale del Veneto, con protocollo n. 907-43541/2009, chiariva che «in ordine al punto 4, si osserva che l'aver percepito un contributo a fondo perduto non preclude l'accesso al diritto a detrarre l'Iva pagata sugli acquisti e nemmeno influisce (né in senso positivo né in senso negativo) sulla misura in cui tale diritto può essere esercitato... pertanto esemplificando: qualora le operazioni attive poste in essere siano tutte imponibili o imponibili “assimilate” (articolo 19, comma 3), l'Iva assolta sugli acquisti effettuati con i contributi sarà interamente detraibile»; il tenore inequivocabile dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, l'indicazione contenuta in nella citata rivista «FOP Formazione Orientamento Professionale», la risposta all'interpello di Confindustria Veneto SIAV da parte dell'Agenzia delle entrate del Veneto protocollo n. 907-43541/2009, hanno portato gli Organismi di formazione a considerare in buona fede l'IVA sugli acquisti pienamente detraibile e quindi a non considerarla quale costo a carico del contributo comunitario, pena la violazione di specifiche disposizioni dell'Autorità di gestione nazionale;

tale condotta degli Organismi di formazione era altresì suffragata da quanto affermato dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali nel Vademecum per l'ammissibilità della Spesa al FSE PO 2007-2013 al punto 5 aspetti fiscali e civilistici, che riporta: «L'IVA recuperabile non può essere considerata ammissibile (articolo 11, comma 2, lettera a), del Reg. 1081/2006) anche se non effettivamente recuperata dal beneficiario. La natura privata o pubblica del beneficiario non è presa in considerazione nel determinare se l'Iva costituisca una spesa ammissibile. L'Iva non recuperabile dal beneficiario o in forza di norme nazionali specifiche, costituisce spesa ammissibile solo qualora tali norme siano interamente compatibili con la Direttiva Iva 2006/112/CE»;

il medesimo principio è sostenuto dalla giurisprudenza comunitaria, secondo la quale la presenza di una qualsivoglia norma nazionale che limiti la detraibilità dell'iva relativa all'acquisto di beni o servizi finanziati mediante sovvenzioni è in contrasto con le disposizioni degli articoli 168 e seguenti Direttiva 2006/112/CE (C.Giust. UE 16 febbraio 2012 C-25/2011, C.Giust. CE 23 aprile 2009 C-74/0/, C.Giust. CE 6 ottobre 2005 C-240/0/, C.Giust. CE 23 6 ottobre 2005 C-243/03);

nel corso di attività di verifica, per l'annualità 2009, in organismi di formazione, l'Ufficio provinciale dell'Agenzia delle entrate di Vicenza, con il supporto dell'Ufficio regionale del Veneto dell'Agenzia delle entrate, ha mutato sorprendentemente avviso e considerato che per l'IVA assolta sugli acquisti sostenuti dal beneficiario di contributo pubblico per attività di formazione, operi sempre l'indetraibilità dell'imposta relativa all'acquisto di beni e servizi se gli stessi sono afferenti ad operazioni non soggette ad imposta (con ciò di fatto vanificando la previsione di cui all'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972);

Confindustria Veneto, con lettera del 4 aprile 2014 al presidente della regione del Veneto, ha denunciato che l'Agenzia delle entrate «muta in modo radicale lo scenario che fino ad ora si era delineato nell'ambito della gestione dei Fondi destinati a sostenere le attività sul capitale umano» e che tale nuova interpretazione, ora per allora, ha un impatto evidente e penalizzante;

l'attuale azione degli uffici dell'Agenzia delle entrate di Vicenza pone, infatti, gli organismi di formazione nella condizione di dover sostenere il costo dell'IVA che, se fosse stata da principio, e con una norma primaria, dichiarata indetraibile, sarebbe stata considerata un costo ammissibile al finanziamento comunitario;

tale imposizione di costi per IVA indebitamente detratta, in seguito ad un mutamento interpretativo, porterebbe al collasso il sistema della formazione operando gli organismi di formazione senza fini di lucro e con un bilancio a pareggio e quindi senza possibilità di far fronte a tale imposizione;

la mancata detrazione IVA, inoltre, comporterebbe una proporzionale diminuzione di investimento nell'attività formativa in un momento così difficile per la situazione socioeconomica e gli alti tassi di disoccupazione anche giovanile;

ai sensi della risoluzione 51/E/2010 e secondo il principio di integrità dei pagamenti stabilito dall'articolo 80 del Regolamento CE n. 1083/2006, recante le «disposizioni generali sul Fondo europeo di sviluppo regionale, sul Fondo sociale europeo e sul Fondo di coesione e che abroga il Regolamento CE n. 1260/1999», i beneficiari devono ricevere l'importo totale del contributo pubblico nella sua integrità, senza applicazione di alcuna detrazione o trattenuta né alcun onere specifico che comporti la riduzione di detti importi;

quanto riportato sembra peraltro configurarsi come una violazione dello statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212 –:

quali provvedimenti urgenti il Governo intenda adottare al fine di:

a) chiarire inequivocabilmente la disciplina IVA sugli acquisti posti in essere dagli organismi di formazione, in presenza di operazioni fuori campo IVA ai sensi

dell'articolo 2, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, lettera a), così da consentire alle regioni di attivare un nuovo periodo di programmazione comunitaria (2014-2020) con un modello operativo basato sulla certezza dei rapporti nella gestione regionale e nazionale dei contributi comunitari, nel rispetto della risoluzione 51/E/2010 e dell'articolo 80 del Regolamento (CE) n. 1083/2006;

b) evitare che si interpreti l'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 nel senso che il soggetto che chiede la detrazione debba anche essere il soggetto attivo della cessione di denaro in quanto si verrebbe ad annullare la portata precettiva e l'efficacia della norma, che di fatto non potrebbe più ricevere un'utile applicazione con un conseguente annichilimento della norma stessa, che non pare né logicamente né giuridicamente ammissibile;

c) sanare in ogni caso i comportamenti fiscali degli organismi di formazione in materia di detraibilità IVA sugli acquisti, operati nell'ambito dei finanziamenti comunitari del PO 2007/2013, affinché l'elevata incertezza normativa e le differenti linee interpretative delle Amministrazioni dello Stato non pongano agli organismi di formazione nella condizione di dover sostenere, ora per allora ed in palese spregio alla certezza del diritto, spese di contenzioso tributario e costi che, in caso di diversa interpretazione, sarebbero stati ammissibili al finanziamento, mettendo a rischio la tenuta del sistema di formazione ed istruzione professionale in un momento così difficile per la situazione socio economica e gli alti tassi di disoccupazione anche giovanile. (5-04557)