

La circolare tributaria n. 44/2019

Detrazione Iva per gli enti di formazione destinatari di contributi pubblici

di Marco Peirola – dottore commercialista e componente del Fiscal Committee della Confédération Fiscale Européenne

La Corte di Cassazione, con la [sentenza n. 28338/2019](#), è ritornata a pronunciarsi sulla detraibilità dell'Iva relativa ai corsi di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione del personale, effettuati da organismi che percepiscono contributi pubblici, con un principio di diritto coerente alla norma di interpretazione autentica dell'[articolo 19](#), comma 2, D.P.R. 633/1972, contenuta nell'[articolo 10](#), comma 2-ter, D.L. 210/2015, secondo cui:

“l'Iva assolta sull'acquisto di beni e servizi è detraibile se i beni e servizi acquistati con tali contributi sono utilizzati per l'effettuazione di operazioni imponibili o che danno diritto alla detrazione”.

Qualificazione giuridica e fiscale dei contributi

Una prestazione di denaro qualificata come corrispettivo richiama un insieme di regole, sia per il comportamento dell'Amministrazione sia per il trattamento fiscale, che è del tutto differente dalle regole che disciplinano le erogazioni qualificabili come contributi: in particolare, dal punto di vista del trattamento ai fini dell'Iva, le erogazioni qualificabili come contributi, in quanto mere movimentazioni di denaro, sono escluse dall'imposta ai sensi dell'[articolo 2](#), comma 3, lettera a), D.P.R. 633/1972, mentre quelle configurabili come corrispettivi per prestazioni di servizi o cessioni di beni rilevanti ai fini dell'Iva sono assoggettate a imposta.

La normativa comunitaria¹, alla luce dell'interpretazione della Corte di Giustizia UE², definisce in modo ampio l'ambito oggettivo di rilevanza di un'operazione agli effetti dell'Iva. In particolare, si configura un'operazione imponibile in presenza di un rapporto giuridico nell'ambito del quale il compenso ricevuto dal prestatore costituisce il controvalore effettivo del servizio prestato

¹ Cfr., articoli 2 e 73, Direttiva 2006/112/CE.

² Cfr., sentenza 23 marzo 2006, causa C-210/04 e sentenza 3 marzo 1994, causa C-16/93.

all'utente. In sostanza, il presupposto oggettivo di applicazione dell'Iva può essere escluso, ai sensi della normativa comunitaria, solo qualora non si ravvisi alcuna correlazione tra l'attività finanziata e le elargizioni di denaro.

Conformemente alle disposizioni comunitarie, l'Amministrazione finanziaria si è espressa più volte, in diversi documenti di prassi, con i quali ha chiarito che, in linea generale, un contributo assume rilevanza ai fini Iva se erogato a fronte di un'obbligazione di dare, fare, non fare o permettere, ossia quando si è in presenza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive. In altri termini, il contributo assume natura onerosa e configura un'operazione rilevante agli effetti dell'Iva quando tra le parti intercorre un rapporto giuridico sinallagmatico, nel quale il contributo ricevuto dal beneficiario costituisce il compenso per il servizio effettuato o per il bene ceduto³.

ESEMPIO 1

Si è ritenuto sussistente un rapporto sinallagmatico ogni qualvolta la proprietà dei risultati della ricerca ovvero la proprietà dell'opera finanziata sia trasferita in tutto o in parte all'ente finanziatore; rilevano, inoltre, in tal senso la previsione nella convenzione della clausola risolutiva, essendo la risoluzione applicabile soltanto ai contratti a prestazioni corrispettive, nei quali il sacrificio di ciascuna delle parti trova la sua giustificazione nella controprestazione che deve essere eseguita dall'altra (vincolo sinallagmatico) e l'obbligo di risarcimento del danno derivante da inadempimento, che evidenzia un interesse patrimoniale da parte del soggetto erogatore, senza, peraltro, che l'aspetto meramente formale prevalga sul sostanziale assetto voluto dalle parti⁴.

ESEMPIO 2

Di contro, l'esclusione dal campo di applicazione dell'Iva è stata ravvisata ogni qual volta il soggetto che riceve il contributo non diventa obbligato a dare, fare, non fare o permettere qualcosa come controprestazione⁵.

Al fine di accertare se i contributi di cui trattasi costituiscano, nella sostanza, corrispettivi per prestazioni di servizi, ovvero si configurino come mere elargizioni di somme di denaro per il perseguimento di obiettivi di carattere generale, occorre fare riferimento al concreto assetto degli

³ Cfr., per esempio, risoluzioni [n. 21/E/2005](#) e [n. 16/E/2006](#).

⁴ Cfr., [risoluzione n. 268/E/2002](#).

⁵ Cfr., risoluzioni [n. 54/E/2001](#), [n. 183/E/2002](#) e [n. 42/E/2004](#).

interessi delle parti. La corretta qualificazione di una somma come corrispettivo o contributo richiede, inoltre, un'attenta analisi dell'accordo/provvedimento che ne prevede l'erogazione, al fine di verificare se il soggetto che riceve il denaro sia tenuto all'esecuzione dell'attività finanziata o costituisca un mero tramite per il trasferimento delle somme a terzi attuatori e di determinare se il soggetto erogante sia il committente dei progetti sovvenzionati.

La problematica relativa alla qualificazione dei contributi erogati a vario titolo da Amministrazioni Pubbliche, sia nei confronti di enti pubblici sia nei confronti di enti privati, continua, tuttavia, a essere riproposta all'esame dell'Agenzia delle entrate, ai fini dell'individuazione del corretto trattamento tributario agli effetti dell'Iva. Per questa ragione, nella [circolare n. 34/E/2013](#), l'Agenzia delle entrate ha precisato i criteri, condivisi con la Ragioneria Generale dello Stato, la cui applicazione, secondo l'ordine gerarchico/sequenziale indicato, consente di individuare correttamente la natura delle somme erogate, sia ai fini delle norme sulla contabilità pubblica sia ai fini dell'assoggettamento a Iva.

Elementi che contraddistinguono l'onerosità del contributo	
Esistenza di un interesse personale e diretto del soggetto finanziatore	<ul style="list-style-type: none"> • attribuzione di un vero e proprio incarico per iniziativa del soggetto finanziatore. La circostanza che le prestazioni vengano effettuate a seguito di specifica richiesta costituisce un elemento volto ad avvalorare l'ipotesi di un eventuale rapporto di committenza con il soggetto erogatore; ciò non si verifica, per contro, quando il soggetto beneficiario agisce nell'ambito di proprie specifiche finalità, perseguibili comunque e indipendentemente dall'eventuale intervento del soggetto finanziatore • clausole contrattuali che disciplinano l'eventuale inadempimento contrattuale della controparte • acquisizione, da parte del soggetto finanziatore, della "proprietà" dei risultati connessi allo svolgimento dell'attività finanziata • incidenza del contributo pubblico sulla realizzabilità del progetto

Neutralità dei contributi pubblici agli effetti dell'Iva

Le elargizioni di denaro pubblico che non abbiano il carattere di corrispettività sono tendenzialmente neutre agli effetti dell'Iva, in quanto non incidono sulla determinazione dell'imposta:

- né dal lato attivo (cioè, del soggetto erogante);
- né dal lato passivo (cioè, del soggetto beneficiario).

Posizione del soggetto erogante

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

- dall'[articolo 2](#), comma 3, lettera a), D.P.R. 633/1972, in base al quale non sono considerate cessioni di beni “*le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro ...*”;
- dall'[articolo 19](#), comma 3, lettera c), D.P.R. 633/1972, 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 – è ammesso il recupero dell'imposta assolta sugli acquisti di beni/servizi effettuati a monte dal soggetto che ha posto in essere la cessione di denaro (fuori campo Iva).

Posizione del soggetto beneficiario

Specularmente, per il soggetto beneficiario del contributo a fondo perduto, il diritto di detrazione non è pregiudicato dalla natura contributiva delle somme percepite, ma dipende esclusivamente dal regime impositivo delle operazioni attive poste in essere dal soggetto beneficiario stesso.

Risulta, pertanto, priva di fondamento l'indicazione contenuta nella [risoluzione n. 183/E/2002](#), nella parte in cui richiama l'articolo 19, comma 2, D.P.R. 633/1972 per sostenere l'indetraibilità dell'imposta sui beni/servizi utilizzati per la realizzazione di un programma formativo finanziato con un contributo pubblico. Nel caso esaminato, viene osservato che:

“si è in presenza di beni e servizi acquisiti per la realizzazione di un programma di interesse generale che dà luogo al percepimento di somme di denaro che ... assumono la natura di movimentazioni finanziarie escluse dal campo di applicazione dell'Iva. In tale contesto non si verifica, quindi, l'effettuazione a valle di alcuna operazione imponibile o assimilata ai fini della detrazione, non ricorrendo così il presupposto richiesto dalla norma per il riconoscimento del diritto alla detrazione d'imposta”.

Come specificato dalla [risoluzione n. 42/E/2004](#), nei confronti del soggetto beneficiario non opera la deroga di cui all'articolo 19, comma 3, lettera c), D.P.R. 633/1972, trattandosi di previsione da “*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)*”.

La detrazione, come in precedenza puntualizzato, risulta, infatti, ammessa in base alla regola generale prevista dall'articolo 19, commi 2 e 3, D.P.R. 633/1972, cioè in dipendenza della natura imponibile o a essa assimilata delle operazioni attive e non anche, per esempio, quando i

beni/servizi acquistati a monte siano utilizzati, a valle, per realizzare esclusivamente operazioni escluse Iva.

Tale indicazione è confermata dall'orientamento della giurisprudenza di legittimità⁶, secondo cui la detrazione dell'Iva assolta, a monte, sui beni e servizi acquistati presuppone l'effettuazione, a valle, di operazioni imponibili o a esse assimilate. Di conseguenza, l'ente di formazione può esercitare la detrazione in funzione esclusivamente del regime impositivo della propria attività, a prescindere dalla natura, contributiva o corrispettiva, dei finanziamenti erogati dagli enti pubblici.

Più nello specifico, la natura – corrispettiva o contributiva – del finanziamento pubblico assume rilevanza soltanto ai fini dell'[articolo 14](#), comma 10, L. 537/1993, secondo cui:

“i versamenti eseguiti dagli enti pubblici per l'esecuzione di corsi di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione del personale costituiscono in ogni caso corrispettivi di prestazioni di servizi esenti dall'Iva, ai sensi dell'articolo 10, D.P.R. 633/1972”.

Si tratta di una norma intervenuta per risolvere la questione se il c.d. “finanziamento di scopo”, erogato in funzione dello svolgimento di corsi di formazione professionale, dovesse o meno essere assoggettato a Iva, avendo il Legislatore inteso dirimere i dubbi, frequenti nella pratica, riguardanti l'esatta qualificazione del rapporto obbligatorio tra l'ente finanziatore e il soggetto destinatario della sovvenzione in relazione alle diverse ipotesi in cui l'erogazione può assumere carattere corrispettivo o contributivo, laddove:

- nel primo caso (carattere corrispettivo), il finanziamento costituisce la controprestazione dell'obbligazione assunta dal soggetto beneficiario avente a oggetto l'esecuzione della prestazione formativa, con conseguente obbligo di fatturazione con addebito dell'Iva;
- nel secondo caso (carattere contributivo), il finanziamento assume funzione di mera incentivazione dell'attività formativa, che ai fini Iva si qualifica come una “cessione di denaro” esclusa dal campo di applicazione dell'imposta ai sensi dell'[articolo 2](#), comma 3, lettera a), D.P.R. 633/1972.

Il Legislatore, in buona sostanza, ha introdotto una presunzione legale assoluta, cioè che non ammette prova contraria, avendo definitivamente optato per la qualificazione della natura di “corrispettivo” del finanziamento pubblico diretto allo svolgimento di corsi di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione del personale.

⁶ Si veda, per esempio, Cassazione n. 19429/2015.

Secondo i giudici di legittimità, la norma predetta deve ritenersi del tutto irrilevante ai fini della risoluzione della controversia in esame, atteso che la questione della natura sinallagmatica o meno delle prestazioni (finanziamento pubblico, da un lato, e organizzazione e svolgimento dei corsi di formazione, dall'altro), non appare affatto decisiva ai fini dell'individuazione del regime di detraibilità dell'Iva assolta, a monte, per l'acquisto di beni e servizi utilizzati nell'attività svolta a valle, cioè quella di formazione.

Se, infatti, quest'ultima viene attuata mediante realizzazione di operazioni esenti da Iva, tali essendo inequivocabilmente qualificate – se prestati da scuole o istituti riconosciuti o da Onlus – i corsi di formazione professionale, ne consegue – ad avviso della Suprema Corte – che si applica la previsione di indetraibilità dell'[articolo 19](#), comma 2, D.P.R. 633/1972, secondo cui “*non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta*”, fatta salva l'eventuale disciplina della detrazione con il sistema del *pro rata*, ex articolo 19, comma 5, e 19-bis, D.P.R. 633/1972, qualora i beni e servizi acquistati a monte si riferiscano all'esercizio di attività economiche “promiscue” che danno luogo sia a operazioni imponibili che a operazioni esenti.

Norma interpretativa dell'articolo 19, comma 2, D.P.R. 633/1972

Qualsiasi dubbio in merito è stato definitivamente risolto dall'[articolo 10](#), comma 2-ter, D.L. 210/2015, stabilendo che, con riguardo alle attività formative svolte dagli organismi di formazione professionale che percepiscono contributi pubblici, anche erogati ai sensi dell'[articolo 12](#), L. 241/1990, l'articolo 19, comma 2, primo periodo, D.P.R. 633/1972 si interpreta nel senso che:

“*l'Iva assolta sull'acquisto di beni e servizi è detraibile se i beni e servizi acquistati con tali contributi sono utilizzati per l'effettuazione di operazioni imponibili o che danno diritto alla detrazione*”.

Coerentemente, la Corte di Cassazione, con la [sentenza n. 28338/2019](#), ha ammesso la detraibilità sugli acquisti di beni e servizi afferenti a corsi di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione del personale, effettuati da organismi che percepiscono contributi pubblici, a condizione che i beni e servizi acquistati con i contributi siano utilizzati per l'effettuazione di operazioni imponibili o che danno diritto alla detrazione, ai sensi dell'articolo 10, comma 2-ter, D.L. 210/2015, che ha efficacia retroattiva in quanto norma di interpretazione autentica, tenuto conto della “sanatoria” operata dal successivo comma 2-quater, qualora la detrazione sia stata operata anteriormente all'entrata in vigore della L. 21/2016, di conversione del D.L. 210/2015, e l'imposta non sia stata considerata dall'ente erogatore del

contributo quale spesa ammessa al finanziamento⁷ ⁸.

Possibili situazioni di detraibilità o indetraibilità dell'Iva

Alla luce delle indicazioni contenute nella [circolare n. 20/E/2015](#), è possibile ipotizzare un triplice scenario a seconda del regime impositivo proprio del soggetto che ha beneficiato dei contributi pubblici.

Nello specifico, se le somme percepite sono utilizzate:

- esclusivamente per realizzare operazioni escluse da Iva, ovvero esenti da imposta, non è possibile esercitare la detrazione sui beni/servizi acquistati;
- per realizzare, al contempo, operazioni imponibili e operazioni escluse da Iva, la detrazione si esercita, ai sensi dell'[articolo 19](#), comma 4, D.P.R. 633/1972, in rapporto all'utilizzo dei beni/servizi acquistati nell'ambito delle operazioni soggette a imposta, determinato in base a criteri oggettivi che siano coerenti con la natura dei suddetti beni/servizi;
- per realizzare, al contempo, operazioni imponibili e operazioni esenti, la detrazione si esercita, ai sensi dell'articolo 19, comma 5, D.P.R. 633/1972, applicando il pro rata di cui all'[articolo 19-bis](#), D.P.R. 633/1972;
- per realizzare, oltre alle operazioni escluse da Iva, anche operazioni imponibili e operazioni esenti, occorre scomputare, preliminarmente, dall'ammontare complessivo dell'Iva assolta sugli acquisti di beni/servizi la quota-parte indetraibile ai sensi dell'articolo 19, comma 2, D.P.R. 633/1972, in quanto specificamente imputabile alle operazioni “fuori campo Iva”; l'importo ammesso in detrazione è, invece, calcolato sulla quota residua, applicando il pro rata di cui all'articolo 19-bis, D.P.R. 633/1972⁹. Il soggetto beneficiario del contributo, al fine di distinguere la quota d'imposta detraibile da quella indetraibile, deve individuare il criterio di ripartizione ritenuto più appropriato, purché “oggettivo e coerente in considerazione della natura dei beni e servizi acquistati”¹⁰. L'applicazione di criteri non specifici di ripartizione è ammessa in via residuale, essendo stato chiarito, in particolare, che “il riferimento al rapporto tra i volumi d'affari può essere

⁷ L'articolo 10, comma 2-quater, D.L. 210/2015 dispone che: “Resta ferma la detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti di beni e servizi dagli organismi di formazione professionale utilizzati nella realizzazione di attività formative per l'acquisizione di una qualifica professionale, per le quali abbiano percepito contributi a fondo perduto, ai sensi dell'articolo 12, L. 241/1990, sempre che la detrazione sia stata operata anteriormente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto e che l'imposta non sia stata considerata dall'ente erogatore del contributo quale spesa ammessa al finanziamento”.

⁸ Nello stesso senso, si veda anche Cassazione n. 18631/2016.

⁹ Cfr., [risoluzione n. 100/E/2005](#) e [circolare n. 328/E/1997](#) (§ 3.3).

¹⁰ Così [circolare n. 20/E/2015](#) (§ 2).

consentito solo qualora il contribuente non sia in grado di determinare in concreto la misura con cui i beni o i servizi acquistati risultino utilizzati per l'esercizio di ciascuna attività¹¹.

Situazione	Detrazione Iva	Riferimento normativo
Sovvenzione utilizzata esclusivamente per realizzare operazioni escluse da Iva	Vietata	Articolo 19 , comma 2, D.P.R. 633/1972
Sovvenzione utilizzata per effettuare operazioni imponibili e operazioni escluse da Iva	Ammessa in rapporto all'utilizzo dei beni/servizi acquistati nell'ambito delle operazioni soggette a imposta (determinato in base a criteri oggettivi che siano coerenti con la natura dei suddetti beni/servizi)	Articolo 19, comma 4, D.P.R. 633/1972
Sovvenzione utilizzata per realizzare operazioni imponibili e operazioni esenti	Ammessa in misura proporzionalmente corrispondente alle operazioni imponibili, determinata applicando la percentuale di detrazione di cui all' articolo 19-bis , D.P.R. n. 633/1972	Articolo 19, comma 5, D.P.R. 633/1972
Sovvenzione utilizzata per effettuare, oltre alle operazioni escluse da Iva, anche operazioni imponibili e operazioni esenti	Ammessa in misura proporzionalmente corrispondente alle operazioni imponibili, determinata applicando la percentuale di detrazione di cui all'articolo 19-bis, D.P.R. 633/1972, previo scomputo, dall'ammontare complessivo dell'Iva assolta sugli acquisti di beni/servizi, della quota-parte indetraibile ai sensi dell'articolo 19, comma 2, D.P.R. 633/1972, in quanto specificamente imputabile alle operazioni "fuori campo Iva"	Art. 19, commi 2 e 5, del D.P.R. n. 633/1972

¹¹ Così [circolare n. 18/1981](#) (§ 9) e [risoluzione n. 450565/1990](#).

SCHEDA DI SINTESI

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 28338/2019, ha stabilito che la detrazione dell'Iva assolta, a monte, sui beni e servizi acquistati presuppone l'effettuazione, a valle, di operazioni imponibili o a esse assimilate. Di conseguenza, l'ente di formazione può esercitare la detrazione in funzione esclusivamente del regime impositivo della propria attività, a prescindere dalla natura, contributiva o corrispettiva, dei finanziamenti erogati dagli enti pubblici.



Tale conclusione è in linea con la norma di interpretazione autentica dell'articolo 19, comma 2, D.P.R. 633/1972, introdotta in sede di conversione del D.L. 210/2015, secondo cui gli organismi di formazione professionale che percepiscono contributi pubblici possono esercitare la detrazione dell'Iva se i beni/servizi acquistati sono utilizzati per effettuare operazioni imponibili o a esse assimilate ai fini della detrazione.



I suddetti contributi sono tendenzialmente neutri agli effetti dell'Iva, in quanto non incidono sulla determinazione dell'imposta né dal lato attivo, vale a dire del soggetto erogante, né dal lato passivo, vale a dire del soggetto beneficiario.



Dal lato attivo, in particolare, la neutralità dei contributi discende:

- dall'articolo 2, comma 3, lettera a), D.P.R. 633/1972, che esclude da Iva le cessioni di denaro e di crediti in denaro; e
- dall'articolo 19, comma 3, lettera c), D.P.R. 633/1972, che – in deroga al generale divieto di detrazione previsto per le operazioni che, a valle, non danno luogo all'effettuazione di operazioni imponibili o ad esse assimilate ai fini della detrazione – ammette la detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti di beni e servizi effettuati a monte dal soggetto che ha posto in essere la cessione in denaro, esclusa da Iva.