



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 25 luglio 2005

***OGGETTO: Istanza di interpello – ART. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212.
ISTITUTO X***

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 19 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Istituto X per il Lavoro, che risulta iscritto nell'elenco regionale degli Organismi di formazione accreditati dalla Regione ... ai sensi della Legge Regionale 9 agosto 2002, n. 19, svolge attività di formazione nell'ambito del settore artigiano e della piccola e media impresa e organizza corsi e seminari sia in proprio sia a seguito di convenzioni con enti pubblici.

Per la tenuta dei Corsi e dei Seminari di formazione l'Istituto si avvale:

- della propria struttura operativa;
- di una Associazione Temporanea d'Impresa (ATI), appositamente costituita per ciascun Corso e Seminario;
- di Associazioni e/o Società costituiti dagli Organismi sindacali artigiani operanti nel territorio, dotati di autonoma operatività.

L'attività svolta, di indubbia natura commerciale, viene regolarmente contabilizzata e fatturata ai soggetti committenti in relazione alla tipologia dei

corsi organizzati con le seguenti modalità:

- a) fuori campo IVA, come disposto dall'articolo 2, terzo comma, lettera a), del DPR n. 633 del 1972, per le cessioni di denaro o crediti in denaro (anche sotto forma di contributi);
- b) esente da IVA, ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 20 del DPR n. 633 del 1972, in riferimento a prestazioni didattiche di ogni genere, comprese quelle per la formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione del personale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da Onlus;
- c) imponibile IVA con aliquota del 20 per cento, quando le prestazioni didattiche e formative sono rese da soggetti non riconosciuti da pubbliche amministrazioni.

Per quanto riguarda gli adempimenti in materia di IVA l'Istituto si avvale della tenuta di un'unica contabilità, dato che la struttura organizzativa è unitaria e oggettivamente indivisibile in settori separati.

I costi sostenuti possono essere suddivisi in due macro-categorie:

- 1) costi generali (promiscui), per la gestione dell'Istituto e per il suo funzionamento (es. telefono, Enel, locazioni, noleggi, stampati e cancelleria, materiale di consumo per ufficio, manutenzione locali, beni strumentali per gli uffici, ecc.);
- 2) costi specifici, al fine di espletare i corsi e seminari di formazione oggetto della propria attività (es. docenze, locazione di aule, duplicazioni di materiale didattico, materiale di consumo per i corsi, ecc.);

L'istante fa presente che la Direzione Regionale , ha confermato l'indetraibilità dell'imposta sugli acquisti relativi ai contributi fuori campo IVA.

L'articolo 19, quinto comma, del DPR n. 633 del 1972 prevede, in forma esplicita, che in presenza di operazioni imponibili IVA e operazioni esenti IVA la detrazione dell'imposta deve avvenire in proporzione alla percentuale (pro-rata) determinata in base alla normativa contenuta nell'articolo 19-bis del medesimo

decreto.

Nulla peraltro dice la normativa in caso di indetraibilità dell'IVA per i costi relativi ai seminari organizzati per enti pubblici a fronte di contributi da considerarsi fuori campo IVA, ex articolo 2, terzo comma, lettera a), del DPR n. 633 del 1972.

L'istante desidera conoscere la procedura oggettivamente più corretta da adottare ai fini della detrazione dell'IVA.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istituto ritiene che il quesito possa avere le seguenti possibili soluzioni:

- 1) applicazione della normativa del “pro-rata” sull'intero ammontare dei costi sostenuti dall'Istituto, compresi quelli relativi a corsi finanziati da enti pubblici e considerati fuori campo IVA ex articolo 2, terzo comma, lettera a) del DPR n. 633 del 1972, come convenuto per le operazioni esenti IVA ai sensi degli articoli 19 e 19-*bis* del DPR n. 633 del 1972;
- 2) suddivisione dei compensi come costi sostenuti dall'Istituto nelle categorie dei costi generali e dei costi specifici. I costi specifici vanno poi suddivisi in altri due sottoinsiemi: costi specifici delle attività imponibili ed esenti IVA e costi specifici delle attività fuori campo IVA. L'IVA dei costi generali e dei costi specifici delle attività imponibili ed esenti IVA viene portata in deduzione in ragione del pro-rata, mentre l'imposta dei costi specifici delle attività fuori campo IVA è da considerarsi indetraibile;
- 3) considerare indetraibile solo l'imposta dei costi specifici direttamente imputabile ai contributi considerati fuori campo IVA, mentre tutti gli altri costi (compresi quelli generali) vanno considerati ai sensi della normativa contenuta negli articoli 19 e 19-*bis* DPR n. 633 del 1972 (con il calcolo del pro-rata IVA, in presenza di operazioni esenti).

La richiesta di precisazioni è motivata dalla necessità di avere una

soluzione applicativa oggettivamente valida in assenza di una specifica soluzione e nel rispetto della Risoluzione n. 42 del 16 marzo 2004.

L'Istituto fa presente di non aver adottato ancora alcun metodo operativo specifico e che continuerà ad applicare il pro-rata IVA per l'intero ammontare degli introiti, fino al ricevimento di una risposta al riguardo.

L'Istituto propone l'applicazione della soluzione n. 3 ritenendola oggettivamente più gestibile e documentabile.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Al fine di individuare il corretto regime di detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti di beni e servizi è opportuno, in via preliminare, riassumere il trattamento IVA cui sono assoggettate le diverse tipologie di operazioni attive poste in essere dall'Istituto interpellante nonché i contributi ricevuti.

1. Prestazioni didattiche

Ai sensi dell'articolo 10, n. 20), del DPR n. 633 del 1972 sono esenti *“le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da ONLUS ... nonché le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale”*.

Ai sensi della richiamata disposizione, l'applicazione dell'esenzione alle prestazioni didattiche è subordinata al riconoscimento – da parte della pubblica amministrazione – dell'istituto o della scuola che le rende.

Ne consegue che, in assenza di tale riconoscimento, le predette prestazioni devono essere assoggettate ad IVA, con applicazione dell'aliquota ordinaria.

Si prescinde, invece, dal requisito del riconoscimento nell'ipotesi disciplinata dall'articolo 14, comma 10, della legge 24 dicembre 1993, n. 537, ai sensi del quale *“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'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633".

Al riguardo è opportuno precisare che l'esenzione di cui sopra si applica quando i soggetti incaricati dell'esecuzione dei corsi provvedono alla effettuazione di operazioni che concretizzano nella loro globalità l'esecuzione di corsi di formazione, di aggiornamento o di riqualificazione. L'esenzione non trova applicazione, invece, quando i soggetti incaricati provvedano all'effettuazione di singole prestazioni (risoluzione n. 430947 del 23 dicembre 1991).

Si evidenzia, infine, che l'esenzione da IVA prevista dal citato articolo 10, n. 20), del DPR n. 633 del 1972 riflette unicamente le prestazioni che vengono rese da scuole, istituti o altri organismi e non anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli stessi. Pertanto, le eventuali prestazioni rese all'Istituto da docenti esterni, dotati di partita IVA, devono essere assoggettate all'imposta nella misura ordinaria.

2. Contributi

Circa il trattamento dei contributi si osserva che gli stessi non rilevano ai fini dell'IVA qualora assumano la natura di movimentazione finanziaria (articolo 2, terzo comma, lettera a), del DPR n. 633 del 1972), svincolata da qualsiasi rapporto obbligatorio tra soggetto erogante ed esecutore dei corsi.

Per converso, ove sia possibile riscontrare un rapporto sinallagmatico tra le somme versate dall'ente finanziatore per l'esecuzione dei corsi di formazione e l'attività del soggetto attuatore, il contributo stesso assume natura di corrispettivo versato a fronte di una specifica prestazione di servizi (realizzazione ed organizzazione del progetto formativo), in quanto tale rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (sul punto v. risoluzione n. 90 del 19 marzo 2002; n. 72 del 3 maggio 1999).

In tale ultima ipotesi, trova applicazione il regime di esenzione di cui all'articolo 14, comma 10, della legge n. 537 del 1993, in precedenza richiamato, ove ne sussistano i presupposti applicativi.

Tutto ciò premesso, si evidenzia che l'assetto concreto dei rapporti tra soggetto erogante e soggetto esecutore dei corsi (ovvero la sussistenza o meno del sinallagma) costituisce un giudizio di fatto, che dovrà essere di volta in volta effettuato in relazione alle singole fattispecie.

3. Detrazione

Il regime di detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e di servizi consegue al trattamento sopra descritto con riguardo alle operazioni attive poste in essere dall'Istituto.

L'articolo 19, secondo comma, del DPR n. 633 del 1972 dispone che *“Non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette ad imposta”*.

Come chiarito, da ultimo, con la risoluzione n. 42 del 16 marzo 2004, detta disposizione riconosce il diritto alla detrazione dell'IVA relativa ai beni e servizi acquistati limitatamente alle ipotesi in cui i beni e servizi medesimi siano impiegati per l'effettuazione – a valle – di operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto.

L'articolo 19, quarto comma, del DPR n. 633 del 1972 stabilisce che *“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 e l'ammontare indetraibile è determinato secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati”*.

Come chiarito con circolare n. 328 del 24 dicembre 1997, nel caso in cui, in presenza di operazioni escluse, i beni e servizi siano utilizzati promiscuamente spetta una detrazione parziale, rapportata all'entità del loro impiego nelle operazioni soggette ad imposta.

In tal caso, ai fini della ripartizione dell'imposta tra la quota detraibile e

quella indetraibile, la norma non detta alcuna regola specifica, demandando al contribuente la scelta del criterio più appropriato alle diverse situazioni che possono verificarsi, purchè i criteri adottati siano oggettivi e coerenti con la natura dei beni e dei servizi acquistati, per l'eventuale controllo da parte degli organi competenti.

Il successivo quinto comma dell'articolo 19 citato dispone che *“ai contribuenti che esercitano sia attività che danno luogo ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione sia attività che danno luogo ad operazioni esenti ai sensi dell'art. 10, il diritto alla detrazione dell'imposta spetta in misura proporzionale alla prima categoria di operazioni e il relativo ammontare è determinato applicando la percentuale di detrazione di cui all'art. 19-bis”*.

Pertanto, qualora il contribuente svolga sia un'attività che dà luogo ad operazioni soggette ad IVA sia un'attività che dà luogo ad operazioni esenti da imposta, lo stesso deve operare la detrazione in base ad una percentuale, da applicare a tutta l'imposta a monte e non soltanto a quella relativa a beni e servizi ad uso promiscuo (c.d. pro-rata generale).

Al riguardo, la richiamata circolare n. 328 del 1997, ha precisato che *“Ciò sta a significare che i soggetti che si trovano nell'anzidetta situazione (...) non devono procedere ad alcuna distinzione degli acquisti dei beni e dei servizi, a seconda della loro destinazione in operazioni imponibili o in operazioni esenti, poichè l'imposta detraibile è determinata applicando il prorata a tutta l'imposta assolta sugli acquisti”*.

Ai sensi dell'articolo 19-bis, primo comma, del DPR n. 633 del 1972, *“... la percentuale di detrazione di cui all'articolo 19, comma 5, è determinata in base al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto a detrazione, effettuate nell'anno, e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti effettuate nell'anno medesimo”*. Non incidono su tale rapporto le operazioni escluse.

* * *

Tutto ciò premesso, nella fattispecie in esame l'imposta relativa ai beni e

servizi acquistati per lo svolgimento dell'attività di formazione è detraibile per l'Istituto interpellante se e nella misura in cui tali beni e servizi acquistati siano successivamente impiegati in attività che – a valle – danno luogo ad operazioni soggette ad IVA (sul punto v. risoluzione n. 42 del 2004; n. 183 dell'11 giugno 2002 e n. 150 del 29 settembre 1999).

Per quanto attiene ai contributi ricevuti dall'Istituto si evidenzia che la detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti resta in ogni caso connessa al trattamento delle relative operazioni effettuate a valle, cui gli acquisti medesimi si riferiscono.

In relazione alla problematica in esame occorre altresì evidenziare che ove il contributo erogato da un ente pubblico (ad esempio la Regione) si configuri come vero e proprio corrispettivo, correlato ad operazioni esenti ai sensi dell'articolo 14, comma 10, della legge n. 537 del 1993, trova applicazione l'articolo 19, comma 2, del DPR n. 633 del 1972 con conseguente indetraibilità dell'IVA assolta a monte. Nella medesima ipotesi, si applica, invece, la regola del pro-rata di cui all'articolo 19, comma 5, qualora il soggetto effettui, accanto all'attività che dà luogo ad operazioni esenti, anche un'attività che dà luogo ad operazioni soggette all'imposta.

In conclusione, occorre, in via preliminare, scomputare dall'ammontare complessivo dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi la quota-parte indetraibile ai sensi dell'articolo 19, comma 2, in quanto specificamente afferente operazioni escluse, da determinare secondo i criteri di cui al successivo comma 4 (quota relativa ai costi promiscui afferente operazioni escluse).

Sulla residua quota di IVA, quale risultante dopo il predetto scomputo, dovrà calcolarsi l'importo ammesso in detrazione applicando il pro-rata di cui agli articoli 19, comma 5, e 19-bis del DPR n. 633 del 1972.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.