

Risposta n. 150

OGGETTO: Detrazione Iva beni donati nell'ambito della gestione del covid-19 (DL "Cura Italia)

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La Fondazione Alfa (di seguito anche l'"Istante"...), è un ente commerciale di diritto privato residente ai fini fiscali in Italia, istituito allo scopo di "...". Al fine di realizzare gli scopi statutariamente previsti, la Fondazione Alfa svolge, inter alia, attività commerciale per la "*... realizzazione, ristrutturazione, riqualificazione, finalizzate alla locazione ovvero alla alienazione, di complessi immobiliari*" ... (cfr. dello Statuto..).

Nell'ottica di fronteggiare l'emergenza epidemiologica da COVID-19, la Fondazione Alfa, su richiesta della Regione..., ha messo a disposizione gratuita dell'Ospedale..., mediante contratto di comodato, alcuni spazi all'interno di beni immobili di sua proprietà (i "Padiglioni") per l'allestimento da parte della Regione... di una struttura sanitaria, attivata dall'Ospedale..., con l'obiettivo di aumentare la capacità di posti letto in terapia intensiva (l'"Ospedale COVID-19") nella stessa Regione.

Al fine di assicurare la più celere realizzazione della menzionata struttura,

l'Istante ha poi ritenuto opportuno integrare la propria offerta di assistenza , proponendo, in aggiunta alla concessione in comodato dei Padiglioni, di dotare la struttura di moduli strutturali amovibili e impianti (impianto trattamento e filtrazione aria, impianto elettrico, impianto di erogazione dei gas medicali), con esclusione dell'acquisto delle attrezzature elettromedicali specifiche per la gestione dei malati di COVID-19, necessari per permettere alla Regione..., anche per il tramite di alcune sue società in *house* e dell'Ospedale, di attivare l'Ospedale COVID-19. I moduli amovibili e gli impianti sopra descritti, realizzati dall'Istante utilizzando fondi derivanti da donazioni fatte da privati, saranno successivamente ceduti all'Ospedale... a titolo di erogazione liberale.

Nello specifico, l'operazione in esame è stata strutturata dagli enti coinvolti come segue:

1. la provvista finanziaria per l'acquisto dei materiali e la realizzazione delle opere all'interno dei Padiglioni è stata creata mediante la costituzione, su iniziativa della Fondazione Alfa, di un Fondo... con diritto di indirizzo (denominato "Fondo...") presso la Fondazione Beta..., attribuendo allo stesso una prima dotazione di Euro... In sostanza, a Fondazione Beta è stato attribuito il compito di raccogliere le donazioni in denaro ricevute da tutti i donatori mediante accredito sul proprio conto corrente; donazioni in ultimo finalizzate alla realizzazione dei moduli strutturali e degli impianti destinati all'Ospedale COVID-19;

2. Fondazione Alfa ha acquistato e acquisterà i moduli strutturali e gli impianti destinati all'allestimento dell'Ospedale COVID-19. Più in particolare, la realizzazione della struttura destinata a Ospedale COVID-19 è avvenuta tramite un procedimento articolato in più fasi: (a) le prime due fasi, che hanno comportato la realizzazione di n... postazioni per terapia intensiva, sono state terminate e rese disponibili all'Ospedale il... 2020. E' in corso di avviamento la terza fase, che prevede la realizzazione di ulteriori n...posti letto destinabili a terapia intensiva. Il valore complessivo ad oggi della struttura - comprendente le tre fasi appena citate - è pari circa a Euro..., oltre IVA

pari a euro... imposta, ad oggi ritenuta, prudenzialmente, indetraibile da Fondazione Alfa;

3. Fondazione Beta... fornisce a Fondazione Alfa la provvista di denaro rinveniente dalle donazioni private ricevute per far fronte ai pagamenti dei fornitori di beni e servizi. Tale operazione risulta fuori campo IVA ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. a), del d.P.R. n. 633 del 1972 poiché trattasi di mera cessione di denaro in assenza di una controprestazione e/o di qualsivoglia corrispettivo;

4. al termine dei lavori, e quindi una volta realizzato l'Ospedale COVID-19, i moduli strutturali e gli impianti posizionati all'interno dei Padiglioni, come previsto dalle disposizioni regionali..., saranno trasferiti a titolo gratuito (i.e. a titolo di elargizione liberale) da Fondazione Alfa all'Ospedale... per il suo impiego in conformità alla propria attività sanitaria all'interno della Regione...;

5. l'Ospedale... diverrà quindi proprietario delle strutture mobili e degli impianti realizzati dall'Istante e posizionati all'interno dell'Ospedale COVID-19, i quali, al termine dell'emergenza epidemiologica, potranno eventualmente essere smontati, peraltro con costi a carico di Fondazione Alfa, ed essere riutilizzati per ulteriori future esigenze dell'Ospedale stesso.

L'istante inoltre fa presente che ai sensi dell' articolo 66, comma 3, del Decreto legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito con modificazioni dalla Legge 24 aprile 2020, n. 27 (di seguito anche DL "Cura Italia") e degli art. 3 e 4 del DM 28 novembre 2019 ivi richiamato:

- Fondazione Alfa e Fondazione Beta conservano un elenco riepilogativo con l'indicazione dei donatori e degli importi ricevuti e una specifica e puntuale rendicontazione delle attività (acquisto di beni e servizi) necessarie per la realizzazione delle strutture dell'Ospedale COVID-19 a favore dell'Ospedale;

- Fondazione Alfa si impegnerà ad eseguire una perizia giurata che attesterà il valore dei beni donati, recante data non antecedente a novanta giorni il trasferimento dei beni;

- il trasferimento delle strutture e degli impianti che costituiscono l'Ospedale COVID-19 da Fondazione Alfa all'Ospedale... risulterà da atto notarile contenente la dichiarazione del donatore recante la descrizione analitica dei beni, con l'indicazione dei relativi valori, nonché la dichiarazione del soggetto destinatario dell'erogazione (l'Ospedale) contenente l'impegno ad utilizzare direttamente i beni medesimi per lo svolgimento dell'attività statutaria, ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Nell'ambito di tale complessa operazione, l'Istante intende ricevere conferma in merito al corretto regime applicabile ai fini dell'IVA, ai sensi dell'art. 66 del DL "Cura Italia", alle operazioni connesse alla realizzazione della struttura che ospita l'Ospedale COVID-19, con particolare riferimento **(i)** alla detraibilità dell'IVA sugli acquisti effettuati da Fondazione Alfa per le realizzazioni dell'Ospedale COVID-19; **(ii)** al regime IVA della cessione a titolo di erogazione liberale che Fondazione Alfa realizzerà a favore dell'Ospedale ...; e **(iii)** alla incidenza delle operazioni descritte sul calcolo della percentuale di IVA detraibile (c.d. pro-rata) di Fondazione Alfa.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

A parere dell'ente istante sussistono tutti i requisiti previsti per l'applicazione del citato art. 66, comma 3-*bis*, del "DL Cura Italia" con particolare riferimento alla cessione a titolo di erogazione liberale, da Fondazione Alfa all'Ospedale, delle strutture amovibili e degli impianti non medicali destinati all'ospedale COVID-19. Da tale impostazione ne deriva che deve essere garantito il diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti dei suddetti beni da parte della Fondazione Alfa, imposta ad oggi considerata prudenzialmente indetraibile (ciò in quanto, ai sensi del comma 3-*bis* dell'art. 66, citato, tali acquisti si considerano effettuati nell'esercizio dell'impresa ai fini della detrazione di cui all'art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972, senza limitazioni) e sui connessi servizi di trasporto, posa in opera, imballaggio, confezionamento, che

costituiscono prestazioni accessorie alla cessione di beni indispensabili per la completa e utile fruizione degli stessi nel contesto dell'allestimento dell'Ospedale COVID-19 (cfr., da ultimo, Agenzia delle Entrate, risposta ad interpello n. 225 del 5 luglio 2019). Secondo l'istante la detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti dei beni ceduti a titolo di erogazione liberale al fine di contrastare la pandemia spetta in relazione alle operazioni effettuate dal 1 gennaio 2020. La disposizione dell'art. 66 si riferisce, infatti, espressamente alle "*erogazioni liberali in denaro e in natura effettuate nell'anno 2020*" sebbene la disposizione di cui al comma 3-bis sia stata introdotta con decorrenza dal 7 giugno 2020, ovverosia il giorno successivo alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della Legge n. 40/2020. Se così non fosse si arriverebbe al risultato di escludere dal beneficio gli acquisti effettuati, con urgenza, proprio nei giorni in cui la crisi sanitaria era al suo apice.

In questo senso la novella rappresenta, secondo l'istante, una deroga espressa rispetto ai principi generali che caratterizzano l'imposta sul valore aggiunto, giustificata da evidenti e superiori ragioni contingenti di tutela della salute pubblica.

Per quanto riguarda la cessione a titolo di erogazione liberale che Fondazione Alfa realizzerà a favore dell'Ospedale..., l'istante ritiene che sia fuori campo IVA ai sensi dell'articolo 2, comma 2, n. 4) del d.P.R. n. 633/1972 sulla base della circostanza che la donazione nei confronti dell'Ospedale... comprenderebbe beni:

a) che non sono prodotti o commercializzati dalla Fondazione, ma sono di costo unitario superiore ad euro 50,00; e

b) per i quali la detrazione dell'imposta assolta a monte non è stata operata dalla Fondazione.

Qualora non si ritenesse di aderire all'impostazione sopra delineata, occorre ulteriormente osservare che le cessioni gratuite di beni - rilevanti ai fini IVA ma - effettuate nei confronti degli enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio

o ricerca scientifica e delle ONLUS sono generalmente esenti. Anche in tale circostanza, tuttavia, l'eventuale applicazione del regime di esenzione dall'IVA non rilevarebbe ai fini della determinazione della percentuale di IVA detraibile ai sensi degli artt. 19, comma 5, e 19-*bis* del DPR n. 633 del 1972 (pro-rata) sia in quanto troverebbe comunque applicazione, in deroga alle regole ordinarie, il già citato art. 66, comma 3-bis, del DL Cura Italia (la norma fa infatti riferimento, in generale, e quindi anche in relazione al meccanismo del pro-rata, alla "[...] detrazione di cui all'art. 19 [...]"), sia perché la cessione effettuata a titolo gratuito nei confronti dell'Ospedale...rappresenterebbe comunque un'operazione occasionale per Fondazione Alfa e, quindi, non rilevante ai fini del meccanismo del pro-rata in base ai criteri generali (l'istante cita la Circolare Ministeriale 24 dicembre 1997, n. 328/E - punto 3.3 e la Risoluzione n. 305/E del 21 luglio 2008).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 66 del Decreto legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito con modificazioni dalla Legge 24 aprile 2020, n. 27 (di seguito anche DL "Cura Italia") dispone che: "*1. Per le erogazioni liberali in denaro e in natura, effettuate nell'anno 2020 dalle persone fisiche e dagli enti non commerciali, in favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro, compresi gli enti religiosi civilisticamente riconosciuti, finalizzate a finanziare gli interventi in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 spetta una detrazione dall'imposta lorda ai fini dell'imposta sul reddito pari al 30%, per un importo non superiore a 30.000 euro. 2. Per le erogazioni liberali in denaro e in natura a sostegno delle misure di contrasto all'emergenza epidemiologica da COVID-19, effettuate nell'anno 2020 dai soggetti titolari di reddito d'impresa, si applica l'articolo 27 della legge 13 maggio 1999, n. 133. La disposizione di cui al primo*

periodo si applica anche alle erogazioni liberali effettuate per le medesime finalità in favore degli enti religiosi civilmente riconosciuti ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, le erogazioni liberali di cui al periodo precedente sono deducibili nell'esercizio in cui sono effettuate".

La circolare n. 8/E del 3 aprile 2020 (pag. 74-75), fornendo chiarimenti circa l'ambito di applicazione della norma in commento, precisa che " *coerentemente con la finalità perseguita dall'art. 66 del Decreto, volta ad incentivare la destinazione delle erogazioni liberali finalizzate al finanziamento degli interventi in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, si ritiene che rientrino nel novero delle donazioni agevolabili ai sensi della predetta disposizione:*

- le donazioni effettuate in favore degli enti espressamente elencati dallo stesso art. 66 (Stato, regioni, fondazioni, ecc.), nonché quelle eseguite anche per il tramite degli enti richiamati dall'art. 27 della 13 maggio 1999, n. 133 cui il comma 2 dell'art. 66 del Decreto fa rinvio;

- donazioni eseguite dai soggetti indicati nei commi 1 e 2 dello stesso articolo 66 (persone fisiche, enti non commerciali, soggetti titolari di reddito di impresa), non necessariamente per il tramite e/o favore degli enti espressamente indicati dalla norma, ma direttamente in favore delle strutture di ricovero, cura, accoglienza e assistenza, pubbliche e private che, sulla base di specifici atti delle competenti autorità pubbliche, sono coinvolte nella gestione dell'emergenza COVID-19" .

L'articolo 12-*quater* della legge 5 giugno 2020, n. 40, ha aggiunto all'art. 66 in commento il comma 3-bis secondo cui " *Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, gli acquisti dei beni ceduti a titolo di erogazione liberale in natura ai sensi dei commi 1 e 2 del presente articolo si considerano effettuati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione ai fini della detrazione di cui all'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633"*.

Nei documenti di accompagnamento alla disposizione in esame, dai quali è

possibile desumere la ratio dell'intervento e la finalità sottesa alla previsione (cfr. in particolare relazione tecnica), si legge che: *"la disposizione è volta a supportare il comportamento meritorio delle imprese italiane che hanno convertito parte della propria produzione industriale al fine di produrre beni utili ad affrontare l'emergenza COVID-19 (mascherine, camici, respiratori), per poi cederli gratuitamente; ovvero che intendano acquistare beni da terzi, senza produrli in proprio. La finalità è quella di evitare che le attività donanti debbano sostenere anche l'onere dell'IVA sugli acquisti..."*.

L'articolo 66, comma 3-*bis*, del DL "Cura Italia", come innanzi evidenziato, fa riferimento ai fini dell'esercizio della detrazione *"...agli acquisti dei beni ceduti a titolo di erogazione liberale in natura ai sensi dei commi 1 e 2..."*.

Il tenore letterale della disposizione, che disciplina specificamente solo l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta assoluta a monte, va necessariamente inquadrato nel contesto dei principi generali in cui si collocano le erogazioni liberali, ai fini IVA.

Come noto, l'articolo 2, secondo comma, n. 4) del d.P.R. n. 633 del 1972 prevede che siano considerate cessioni di beni, tra l'altro, anche *"le cessioni gratuite di beni, ad esclusione di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa se di costo unitario non superiore ad euro 50 e di quelli per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta a norma dell'articolo 19, anche se per effetto dell'opzione di cui all'articolo 36-bis;"*.

Inoltre, l'articolo 10, primo comma, n. 12 del citato decreto prevede che siano esenti dall'imposta *"le cessioni di cui al n. 4 dell'articolo 2, fatte ad enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica e alle ONLUS;"*

L'esenzione comporta che non sia però strutturalmente consentita, ai sensi dell'articolo 19 comma 2, la detrazione dell'imposta assoluta sull'acquisto dei beni

oggetto della cessione gratuita.

Al riguardo, giova ricordare che l'articolo 66 in esame non rappresenta l'unico intervento proposto dal legislatore nella prospettiva di agevolare le operazioni correlate all'esigenza di fronteggiare l'emergenza epidemiologica; si pensi, ad esempio, alla diversa previsione contenuta nell'articolo 124 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (non applicabile al caso di specie) che dispone l'applicazione dell'aliquota IVA del 5 per cento alle cessioni dei beni espressamente elencati dal primo comma a decorrere dal 1° gennaio 2021 e l'introduzione di un regime temporaneo (fino al 31 dicembre 2020) di maggior favore consistente nell'esenzione da IVA che non pregiudica il diritto alla detrazione in capo al soggetto passivo cedente.

Con la Circolare del 15 ottobre 2020, n. 26, nel fornire i primi chiarimenti sulla portata applicativa della disposizione da ultimo citata, con particolare riferimento alla sua possibile sovrapposizione con altre disposizioni vigenti "a regime" (*inter alia*, l'articolo 10, primo comma, n. 12 del decreto IVA), l'amministrazione finanziaria, nella prospettiva di non sacrificare la *ratio* agevolativa delle previsioni del citato articolo 124, ha espressamente riconosciuto l'applicabilità del regime di maggior favore recato dalla norma da ultimo citata rispetto a quello generale contenuto nell'articolo 10, primo comma, n. 12.

Applicando alla norma dell'articolo 66 il medesimo principio sopra richiamato, e nel presupposto che ricorrano le condizioni oggettive e soggettive richieste dalle sopra richiamate disposizioni (sia, cioè, in relazione ai soggetti beneficiari della donazione sia in riferimento alla idoneità dei beni al contenimento e alla gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19) si ritiene che il soggetto passivo donante, limitatamente all'anno 2020, realizzi un'operazione esente, senza pregiudizio in termini di detrazione, né specifica né in base al pro-rata.

Una diversa interpretazione (che privilegi l'applicazione ordinaria delle regole sulla detrazione e che dunque confermi l'incidenza negativa - sull'IVA assolta a monte

- del pro-rata di detrazione - per i soggetti che lo applicano - ai sensi del comma 5 dell'art. 19 - o l'indetraibilità specifica ai sensi del comma 2 dell'art. 19 del citato decreto), rischia di vanificare l'effetto utile della disposizione temporanea consistente, come osservato in precedenza nell' "*..evitare che le attività donanti debbano sostenere anche l'onere dell'IVA sugli acquisti...*" (cfr. la citata relazione tecnica all'articolo 66, comma 3-*bis*, del DL "Cura Italia").

Per quanto concerne l'efficacia temporale dell'articolo 66, comma 3-*bis* del DL "Cura Italia" si ritiene che, sebbene tale disposizione sia stata introdotta con decorrenza 7 giugno 2020, anche alla luce della finalità della disposizione così come sopra illustrata, il beneficio debba riguardare gli acquisti effettuati a partire dal 1 gennaio 2020; tale circostanza trova peraltro conferma sia nel tenore letterale della norma che in ragioni di coerenza con quanto prevede l'articolo 66 che fa espressamente riferimento alle "erogazioni liberali in denaro e in natura effettuate nell'anno 2020".

Ciò premesso, con riferimento al caso di specie, tenuto conto di quanto rappresentato dall'istante e della documentazione allegata alla istanza d'interpello, si è dell'avviso che all'erogazione liberale a favore dell'Ospedale...o delle strutture amovibili e degli impianti non medicali destinati all'Ospedale COVID-19 a cui si aggiungono le spese di trasporto, posa in opera, imballaggio, confezionamento dei beni ritenute dalla scrivente accessorie ai sensi dell'art. 12 del DPR n. 633 del 1972, si applichi il combinato disposto di cui all'art. 66, comma 3-*bis*, del DL "Cura Italia" e dell'articolo 10, primo comma, n. 12) del citato decreto. Sotto il profilo soggettivo, infatti, la donazione avverrebbe a favore dell'Ospedale...che rientra pertanto tra i soggetti destinatari delle donazioni ai sensi dell'art. 66, primo comma, del citato decreto legge e dell'articolo 10, primo comma n.12) del Decreto IVA. Sotto il profilo oggettivo, i beni oggetto di trasferimento a titolo di liberalità sono evidentemente destinati al contenimento e alla gestione dell'emergenza epidemiologica connessa alla pandemia in corso e, quindi, rientrano nella categoria di beni la cui destinazione

liberale è volutamente agevolata dalla novella.

Si rammenta, infine, che l'erogazione liberale in natura deve risultare da atto scritto contenente la dichiarazione del donatore recante la descrizione analitica dei beni donati, con l'indicazione dei relativi valori, nonché la dichiarazione del soggetto destinatario dell'erogazione (l'Ospedale...) contenente l'impegno ad utilizzare direttamente i beni medesimi per lo svolgimento dell'attività statutaria, ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale (cfr. 66, comma 3, del DL "Cura Italia" e art. 4 del Decreto del Ministro del Lavoro e delle politiche sociali del 28 novembre 2019).

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)