

Risposta n. 187

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n.212 - Fondazione

QUESITO

I signori Tizio e Caio partecipano al capitale sociale di Alfa S.r.l. (di seguito “Alfa”), società che svolge attività di *holding* di partecipazioni e di gestione di un patrimonio immobiliare, che a sua volta detiene l’intero capitale di Società S.p.a. (di seguito “Società” o la “Società”).

Quest’ultima società opera con successo dal 1984, esclusivamente con il proprio marchio, nel settore della ...

In data 23 aprile 2018, su iniziativa dei signori Tizio e Caio e di Alfa (di seguito, i “Fondatori”) è stata costituita la Fondazione Gamma (di seguito, la “Fondazione” o l’“Istante”), Fondazione di diritto italiano, recentemente riconosciuta con provvedimento della Prefettura di X.

La Fondazione è stata costituita, senza intenti di lucro, al fine di realizzare finalità di solidarietà sociale e di pubblica utilità ... e di gestire la società secondo i principi perseguiti dalla Fondazione stessa, con l’obiettivo di conseguire maggiori profitti da utilizzare per la tutela ..., così da generare un circuito virtuoso e “circolare”...

Per realizzare il progetto in questione, l’istante dichiara che alla Fondazione sono stati effettuati degli apporti in denaro ed è intenzione dei Fondatori trasferire le partecipazioni di Società e di eventuali altre società

riconducibili alla famiglia di Tizio e Caio nonché il complesso immobiliare che sarà utilizzato come sede della Fondazione.

Nella documentazione integrativa l'istante precisa che contabilmente gli apporti saranno contabilizzati al fondo di dotazione con espressa clausola di vincolo al fondo medesimo e che le somme di denaro saranno classificate nell'attivo circolante, la partecipazione totalitaria in Società S.p.A. nella voce immobilizzazioni finanziarie, il complesso immobiliare nella voce immobilizzazioni materiali. Con riferimento agli apporti da parte dei fondatori alla Fondazione, che potranno essere effettuati anche con scopi ben precisi come, ad esempio, per la ristrutturazione del compendio immobiliare, l'istante nella integrazione spontanea di documentazione prodotta, precisa che qualificandosi come attribuzioni patrimoniali a titolo gratuito integrano il presupposto per l'applicazione dell'imposta di donazione di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, e saranno regolarmente assoggettati a tale imposta. L'imposta sarà applicata con l'aliquota dell'8% ai sensi dell'articolo 2, comma 48, lettera c), del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, e la base imponibile di ciascun bene oggetto di apporto sarà quantificata secondo i criteri di cui agli articoli da 14 a 19 del TUS, in virtù del rinvio operato dall'art. 56, comma 4, del TUS.

L'istante ha, inoltre, dichiarato che l'ambito in cui opererà è “strettamente collegato con il *core business* di Società che (...) consiste principalmente nella produzione di ...”.

Pertanto, precisa che la “gestione e valorizzazione delle partecipazioni sia l'attività caratterizzante ed essenziale per raggiungere (...) le finalità dell'ente e - pertanto - che rappresenti l'oggetto principale della Fondazione”.

La Fondazione precisa che le risorse finanziarie potranno derivarle anche dai ricavi derivanti dalla prestazione di servizi ad Società (ed eventuali altre controllate) e da eventuali contributi erogati da enti pubblici e donazioni da parte di soggetti terzi.

La scelta di costituire una Fondazione risponde alla volontà dei fondatori di assicurare che, nel prossimo futuro e in loro assenza, le società riferibili alla famiglia e, in particolare, Società continuino ad essere gestite in conformità ai principi fissati dai Fondatori, che esercitano anche attività di cd. “direzione e coordinamento” ed erogano servizi specifici alle medesime partecipate.

Il perseguimento delle finalità di utilità sociale implicherà per la Fondazione anche un impegno diretto in importanti progetti con la conseguente effettuazione di erogazioni a favore di soggetti terzi, individuati coerentemente con i progetti in corso.

Nella documentazione integrativa l'istante precisa che i destinatari delle erogazioni saranno selezionati in funzione delle finalità statutarie perseguite da questi ultimi, che i destinatari dei contributi saranno tenuti a destinare gli stessi ai progetti ritenuti coerenti con le finalità della Fondazione e che saranno tenuti a rendicontare alla Fondazione in modo puntuale la natura delle spese. Infine, la Fondazione potrà verificare in qualsiasi momento l'effettiva destinazione dei contributi e non potranno essere fatti versamenti a soggetti terzi senza il rispetto dei principi perseguiti dalla Fondazione medesima.

Operativamente la Fondazione potrà formalizzare un accordo scritto con il destinatario dei contributi con la conseguenza che le parti assumeranno reciproci obblighi e impegni specificatamente determinati di volta in volta. Il destinatario delle somme sarà tenuto a realizzare il progetto informando i terzi del contributo ricevuto dalla Fondazione, che potrà utilizzare liberamente i riferimenti, le immagini e i segni distintivi del progetto potendo indicare che la sua realizzazione è stata resa possibile grazie al contributo della Fondazione stessa; la Fondazione da parte sua sarà tenuta ad erogare le somme con la tempistica prevista contrattualmente.

Un'altra modalità che l'istante intende seguire per effettuare le erogazioni non è inquadrabile in un rapporto contrattuale recante i rispettivi obblighi, ma si limiterà all'individuazione da parte della Fondazione del potenziale destinatario e il relativo progetto meritevole.

Nella documentazione integrativa è altresì precisato che, “*i contributi/erogazioni non saranno rivolti in alcun modo a fornitori o clienti delle società partecipate dai signori Tizio e Caio o a società dagli stessi controllate (...) o comunque a loro parenti o affini, escludendosi in radice eventuali futuri contributi/erogazioni a persone fisiche. Tali soggetti (...) non presentano (...) finalità coerenti con quelle perseguite dalla Fondazione e – di conseguenza – eventuali erogazioni/contributi a loro favore sarebbero contrari e proibiti dallo Statuto della Fondazione*”.

La Fondazione sottolinea che, nell’ambito dell’attività di “direzione e coordinamento” che eserciterà nei confronti di Società S.p.A., impartirà alla partecipata direttive volte ad assicurare che la gestione della stessa avvenga nel rispetto dei principi fondanti, vigilerà affinché questi siano rispettati, eserciterà il proprio diritto di voto totalitario nell’assemblea dei soci della partecipata e nominerà gli amministratori della stessa.

Nella documentazione integrativa la Fondazione ipotizza, inoltre, di rendere alla Società e alle altre eventuali future partecipate le seguenti prestazioni, tutte imponibili ai fini IVA:

- a) servizi di sponsorizzazione (ad esempio di convegni annuali o di campagne specifiche organizzati o promossi dalla Fondazione, di monografie su tematiche legate ...);
- b) concessione del marchio della Fondazione in licenza d’uso alla partecipata;
- c) servizi di natura commerciale o di altra tipologia sulla base delle specifiche esigenze delle partecipate;
- d) concessione in locazione della sede della Fondazione alla partecipata per iniziative di quest’ultima.

L’istante evidenzia, infine, che non effettuerà ulteriori operazioni escluse dal campo di applicazione dell’IVA.

Tanto premesso, l’istante chiede di conoscere un parere circa il corretto trattamento fiscale da riservare:

- a) agli apporti effettuati dai Fondatori al fondo di dotazione della Fondazione sia all'atto della costituzione sia in momenti temporalmente successivi, ai fini delle imposte sui redditi;
- b) alle erogazioni liberali effettuate dalla Fondazione, ai fini delle imposte dirette;
- c) all'IVA relativa ai beni e ai servizi che la Fondazione acquisterà per lo svolgimento della propria attività, ai fini della detrazione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che:

- a) *“gli apporti effettuati al fondo di dotazione della Fondazione da parte dei Fondatori, sia all'atto della costituzione che in momenti successivi, non costituiscano un componente reddituale rilevante in capo alla Fondazione ai sensi dell'articolo 88, comma 4, del TUIR;*
- b) *le erogazioni liberali effettuate dalla Fondazione siano integralmente deducibili ai fini IRAP e ai fini IRES secondo le regole generali di determinazione del reddito, senza le limitazioni di cui all'articolo 100 del TUIR;*
- c) *in considerazione dell'attività svolta dalla Fondazione, come sopra descritta, e dell'indirizzo interpretativo della Corte di Giustizia dell'Unione europea, (omissis), l'IVA relativa ai beni e ai servizi che la Fondazione acquisterà sia integralmente detraibile, senza limitazione alcuna”.*

Quesito a)

L'istante osserva che l'obbligo di indicare un patrimonio nell'atto costitutivo o nello statuto della fondazione è strettamente connesso alla procedura di riconoscimento della fondazione stessa da parte dell'autorità, cui consegue l'ottenimento della personalità giuridica. La previsione della legge circa l'esistenza di un patrimonio per il riconoscimento della fondazione

presuppone, conseguentemente, che i fondatori effettuino degli apporti volti a costituire detto patrimonio.

Ad avviso dell'istante, se una fondazione non avesse un patrimonio non potrebbe realizzare il proprio fine, sarebbe pertanto irragionevole assoggettare a imposizione diretta proprio l'apporto di quei beni che rappresentano le basi per lo svolgimento della sua attività e per il raggiungimento dei suoi scopi istituzionali.

Tale principio, osserva l'interpellante, è in linea con quello insito nell'ordinamento tributario secondo cui i conferimenti/apporti in società e altri enti non sono mai assoggettati a imposizione diretta in capo al percipiente. Al riguardo fa presente che in caso di conferimento in natura in società, l'articolo 9, comma 5, del TUIR prevede che l'operazione sia realizzativa per il conferente e non per *“la società conferitaria per la quale si dà per scontato che l'operazione non comporta l'emersione di redditi imponibili”*. Inoltre, aggiunge che l'articolo 88, comma 4, del TUIR esclude esplicitamente dalla tassazione i versamenti in denaro o in natura e le rinunce ai crediti da parte dei soci, proprio in quanto sono assimilati agli apporti/conferimenti.

In proposito l'istante evidenzia che benché la disposizione normativa faccia riferimento a versamenti in denaro o in natura fatti a fondo perduto o in conto capitale alle società e agli enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), *“dai propri soci”*, *“è anche vero che tale locuzione comporterebbe l'applicazione della disposizione normativa alle sole società, mentre è la stessa disposizione normativa che espressamente include gli enti commerciali diversi dalle società”*.

La fondazione segnala che anche per le associazioni l'articolo 148, comma 1, del TUIR prevede specificatamente che *“le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo”*.

Tale principio ad avviso dell'istante *“non può non valere anche per le fondazioni, alle quali l'elemento della patrimonializzazione è ancora più*

connaturato rispetto che alle associazioni”. Pertanto, ritiene che sia gli apporti iniziali che quelli successivi siano fiscalmente irrilevanti.

Quesito b)

La Fondazione fa presente che l’articolo 100 del TUIR nella fattispecie non è applicabile, in quanto, *“non ha (perché strutturalmente non può) né uno scopo di lucro, né (...) la possibilità di distribuire utili o l’intento mascherato di ridurre, grazie alle erogazioni, i propri redditi, così sottraendosi ad una “giusta” imposizione. Al contrario, le erogazioni liberali andranno a finanziare attività di solidarietà sociale e di pubblica utilità specificamente e attentamente selezionate dagli organi della Fondazione, così da alimentare il circuito virtuoso”*.

La disciplina delle erogazioni liberali di cui al citato articolo 100 riguarda oneri che per definizione non sono inerenti, in quanto atti di disposizione del reddito prodotto da soggetti la cui attività caratteristica, almeno tipicamente, dovrebbe essere finalizzata al conseguimento di un profitto *ex* articolo 2247 del codice civile. Diversamente, nel caso in esame, la circostanza che la Fondazione effettui le erogazioni liberali nell’ambito della propria attività, il cui obiettivo è perseguire attività di solidarietà sociale e di pubblica utilità, fa ritenere all’istante che nella fattispecie le stesse siano caratterizzate dal requisito dell’inerenza.

A ciò aggiunge, che l’integrale deducibilità di tali erogazioni è supportata anche da evidenti ragioni di simmetria. Ciò in quanto le erogazioni effettuate dalla Fondazione genereranno il presupposto per l’ottenimento di erogazioni da soggetti terzi (imponibili) nella considerazione che quanto ricevuto dalla Fondazione verrà impiegato per finanziare attività di solidarietà sociale e di pubblica utilità specificatamente e attentamente selezionate dagli organi della Fondazione stessa, rispettando quindi appieno la *ratio* del principio di inerenza anche nella sua accezione più restrittiva secondo cui sono deducibili quei costi da cui possono sorgere potenzialmente ricavi imponibili.

Quesito c)

La Fondazione ritiene di poter essere assimilata alle c.d. *holding* dinamiche, dal momento che “è dotata di una struttura dedicata i) ad esercitare funzioni di direzione e coordinamento delle proprie partecipate (...); ii) alla gestione e valorizzazione della partecipazione in Società e nelle eventuali future controllate, nonché iii) all'erogazione dei servizi di varia natura nonché alla realizzazione dei progetti già individuati”. L'istante ritiene, quindi, che l'imposta assolta sugli acquisti effettuati a monte sia integralmente detraibile, sussistendo un nesso immediato e diretto tra gli stessi e le operazioni realizzate a valle ovvero con il complesso delle attività esercitate dalla medesima.

L'interpellante è dell'avviso, inoltre, che tale soluzione non sia inficiata dalla realizzazione, da parte della Fondazione medesima, di erogazioni liberali verso terzi, atteso che queste devono essere qualificate come cessioni di denaro e che, ancorché si tratti di operazioni non riconducibili all'ambito di applicazione dell'IVA, per i relativi acquisti non opera la regola generale dell'indetraibilità, in forza dell'articolo 19, comma 3, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

L'istante precisa, poi, che “qualora la locazione” della propria sede “fosse trattata come operazione esente ai fini IVA, la Fondazione applicherà il c.d. regime del pro-rata di cui all'art. 19, comma 5, del D.P.R. n. 633/72 ai fini della determinazione dell'IVA detraibile”.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si rappresenta che il presente parere è fornito sul presupposto dichiarato dall'istante e qui assunto acriticamente che lo stesso assuma ai fini fiscali la natura di ente commerciale. Si precisa, tuttavia, che la qualifica dell'ente comporta valutazioni che non possono essere effettuate in sede di interpello di cui alla lettera a), interpello non qualificatorio, dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000, atteso che le stesse implicano, oltre all'esame dello statuto, anche una verifica in termini di effettività delle concrete modalità di svolgimento delle singole attività poste in essere.

Pertanto, rimane fermo ogni potere dell'amministrazione finanziaria volto all'accertamento dell'esatta qualificazione della fondazione come ente commerciale o non commerciale; qualora la qualificazione fiscale della fondazione istante assumesse natura diversa da quella dichiarata, il presente parere non produrrebbe alcun effetto giuridico, ivi compresi quelli di cui al comma 3 del citato articolo 11.

Quesito a)

A norma dell'articolo 16 del codice civile, l'atto costitutivo e lo statuto della fondazione devono contenere, tra l'altro, l'indicazione dello scopo e del patrimonio. In connessione, l'articolo 1 del d.P.R. 10 febbraio 2000, n. 361, ai fini del riconoscimento, tra le altre, delle fondazioni richiede che *“lo scopo sia possibile e lecito e che il patrimonio risulti adeguato alla realizzazione dello scopo”*.

Sul piano civilistico il patrimonio della fondazione che può essere composto da conferimenti in denaro, da beni mobili, da beni immobili o da altre utilità, effettuati dai fondatori, dai partecipanti o da soggetti terzi, costituisce il “fondo di dotazione” ed è vincolato al raggiungimento del fine sociale. Ciò significa che il patrimonio della fondazione serve per conseguire la finalità di pubblica utilità perseguita dalla fondazione e non scopi di utilità privata.

La natura non lucrativa della fondazione non preclude, tuttavia, che questa svolga attività imprenditoriale se questa risulta essere strumentale allo scopo istituzionale per il quale è stata costituita. In tale ipotesi, anche alla fondazione si applicano, in linea generale, le disposizioni che regolano l'attività dell'imprenditore commerciale.

Sul piano fiscale, quindi, alla fondazione che svolge attività commerciale si applicano le disposizioni normative di cui al Titolo II, Capo II, del TUIR concernente la determinazione della base imponibile delle società e degli enti commerciali residenti.

Tanto premesso nel caso in esame l'istante con il quesito a) chiede di conoscere il trattamento fiscale cui assoggettare gli apporti effettuati dai fondatori alla Fondazione che saranno assoggettati ad imposta di successione e donazione ai sensi del combinato disposto di cui all'articolo 2, comma 48, lettera c), del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286 e agli articoli da 14 a 19 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, in virtù del rinvio operato dall'articolo 56, comma 4, del medesimo decreto legislativo.

Fermo restando quanto appena detto con specifico riferimento all'assoggettamento ad imposta sulle successioni e donazioni degli apporti alla fondazione, gli stessi non assumeranno rilevanza impositiva in capo alla fondazione stessa, confluyendo nel fondo di dotazione necessario per perseguire gli scopi istituzionali della stessa.

Nell'atto costitutivo allegato all'istanza al paragrafo 3.2 è precisato, inoltre, che *“Il Fondo di Dotazione (...) può essere incrementato: a) da ulteriori attribuzioni patrimoniali, anche a titolo di lascito ereditario o di legato, ad opera dei Fondatori; b) da attribuzioni patrimoniali, anche a titolo di lascito ereditario o di legato, ad opera di terzi, accettate ai sensi del successivo par. 10.2 (b); in ciascuno dei casi a condizione che non siano espressamente destinate al Fondo di Gestione”*.

Anche con riferimento a tali apporti l'istante chiede di conoscere il trattamento fiscale. Al riguardo, valgono le medesime considerazioni sopra esposte per gli apporti iniziali.

Quesito b)

L'amministrazione finanziaria ha chiarito, in diverse occasioni, che l'inerenza di un costo è legata alla riferibilità dello stesso all'attività dell'impresa (cfr. *ex multis*, risoluzione 16 maggio 2008 n. 196/E).

In tal senso anche la giurisprudenza che più volte ha affermato il principio secondo il quale l'inerenza va intesa come *“accostamento concettuale tra due entità (la spesa, o costo, e l'impresa) che determina un'imprescindibile e*

indissolubile correlazione fra le entità medesime". Cosicché, l'elemento negativo del reddito "assume rilevanza ai fini della qualificazione della base imponibile non tanto per la sua esplicita e diretta correlazione a questa o quella specifica componente di reddito, bensì in virtù della sua correlazione con un'attività potenzialmente idonea a produrre utili per l'impresa" (cfr. Cassazione sentenze 21 gennaio 2009, n. 1465, e 24 novembre 2011, n. 24930).

Tanto premesso, nel caso in esame occorre valutare se le erogazioni liberali effettuate dalla Fondazione a favore di soggetti terzi, individuati coerentemente con i progetti in corso e con gli obiettivi di solidarietà sociale e di pubblica utilità che essa si pone, soddisfino o meno il principio di inerenza.

A tal proposito, come descritto sopra nel quesito, dalla documentazione integrativa prodotta emerge che le erogazioni saranno effettuate dall'istante, in coerenza con le proprie finalità, con due modalità. Una prima modalità prevede che l'erogazione venga formalizzata con accordi scritti con i destinatari, mentre una seconda modalità prevede che l'erogazione venga fatta, al di fuori di accordi formalizzati, in relazione a progetti ritenuti meritevoli.

Ai fini della deducibilità delle erogazioni effettuate dalla Fondazione, si ritiene che la prima modalità di erogazione seguita dall'istante, che prevede che la destinazione dei contributi avvenga applicando determinati criteri e facendo accordi scritti dai quali emergono impegni reciproci per le parti, consente di qualificare l'onere sostenuto come inerente, e quindi deducibile interamente, nella misura in cui a seguito del sostenimento di tali oneri il soggetto beneficiario del contributo si impegna a effettuare controprestazioni che di fatto incidono sull'attività svolta dalla Fondazione.

A diverse conclusioni si perviene, invece, per le erogazioni corrisposte al di fuori di accordi scritti. In tali casi la volontarietà dell'atto e la mancanza di controprestazioni da parte del beneficiario non consente di collegare il sostenimento dell'onere all'attività d'impresa, pertanto, ai fini della deducibilità dello stesso si ritiene sia applicabile l'articolo 100 del TUIR in materia di "oneri di utilità sociale".

Quesito c)

L'articolo 168 della Direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006, recepito nell'ordinamento nazionale dagli articoli 19 e seguenti del d.P.R. n. 633 del 1972, stabilisce, in via generale, per il soggetto passivo IVA, il diritto alla detrazione dell'imposta dovuta per gli acquisti di beni e servizi afferenti l'attività esercitata *“nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta”*.

In particolare, per quanto di interesse ai fini del quesito posto, è opportuno richiamare l'articolo 4, quinto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, che, alla lettera *b)*, esclude la commercialità dell'attività posta in essere e quindi la qualifica di soggetto passivo d'imposta, in capo a quei soggetti la cui attività consiste nel mero possesso di attività finanziarie, non strumentale né accessorio ad altre attività esercitate dall'operatore economico.

Con la circolare del 30 marzo 2016, n. 6/E è stato chiarito che ove ci si trovi in presenza di una società che esercita quale attività la detenzione di partecipazioni il diritto alla detrazione dell'IVA sussiste laddove la stessa eserciti un'interferenza nella gestione delle controllate, svolgendo un'attività commerciale.

L'anzidetta interferenza si verifica *“qualora essa implichi il compimento di operazioni soggette all'IVA, quali la prestazione di servizi amministrativi, finanziari, commerciali e tecnici”* nei confronti delle partecipate (cfr sentenza Corte di Giustizia UE del 17 ottobre 2018, C-249/17).

La citata circolare ribadisce, inoltre, che il diritto alla detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti è subordinato, in via generale, allo svolgimento di un'attività economica e all'individuazione di un nesso diretto e immediato tra gli acquisti effettuati a monte e l'attività imponibile svolta a valle.

Nella fattispecie in esame, la Fondazione dichiara che eserciterà nei confronti della Società e delle altre eventuali future partecipate un'interferenza nella gestione delle stesse, affiancando alla più generica attività di direzione e di coordinamento l'effettiva prestazione di servizi rilevanti ai fini IVA (quali

sponsorizzazione, concessione del marchio, locazione della sede e servizi commerciali vari) in favore delle medesime società,. La Fondazione riferisce che svolgerà, inoltre, attività di solidarietà sociale e di pubblica utilità, anche attraverso l'effettuazione di erogazioni liberali verso terzi.

In forza dei principi sopra richiamati deve, quindi, ritenersi che l'interpellante potrà, in via generale, esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti di beni e servizi inerenti l'attività economica svolta.

Con specifico riferimento alla detraibilità dell'imposta sui beni e servizi acquistati per l'effettuazione di erogazioni liberali, si fa presente, in primo luogo, che queste ultime, essendo delle mere movimentazioni di denaro a fronte delle quali non sussiste alcun obbligo di dare, fare, non fare o permettere in capo al beneficiario sono qualificabili come "*cessioni che hanno per oggetto denaro*" e, come tali, sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, lettera *a*), del d.P.R. n. 633 del 1972.

In proposito, occorre richiamare l'articolo 19 del d.P.R. n. 633 del 1972, il quale, dopo avere stabilito, al comma 2, l'indetraibilità dell'imposta relativa all'acquisto "*di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta...*", al successivo comma 3, lettera *c*), prevede una deroga all'indetraibilità in relazione agli acquisti effettuati dai soggetti che pongono in essere le cessioni di denaro di cui al citato articolo 2, terzo comma, lettera *a*), del d.P.R. n. 633 del 1972 (cfr. risoluzione n. 61/E datata 11 marzo 2009).

Con riferimento, quindi, al caso di specie, deve ritenersi che l'effettuazione di erogazioni liberali da parte dell'istante non comporterà alcuna limitazione al diritto alla detraibilità dell'IVA assolta a monte.

Per completezza, si fa presente che nell'eventualità in cui la Fondazione dovesse porre in essere anche operazioni, ulteriori rispetto a quelle prospettate, escluse dal campo di applicazione dell'IVA, per i beni e servizi utilizzati promiscuamente spetterà una detrazione parziale, rapportata all'entità del loro

impiego nelle operazioni soggette a imposta e determinata secondo criteri oggettivi, ai sensi dell'articolo 19, quarto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972.

Si precisa, altresì, che laddove l'interpellante dovesse svolgere anche attività esenti dall'IVA ovvero nel caso in cui assoggettasse al regime di esenzione l'attività di locazione della propria sede, lo stesso dovrà operare la detrazione applicando la percentuale (c.d. *pro-rata* generale) di cui all'articolo 19-*bis*, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 a tutta l'imposta assolta sugli acquisti, e ciò in forza del quinto comma del citato articolo 19 (cfr. risoluzione n. 100/E del 25 luglio 2005).

IL DIRETTORE CENTRALE

firmato digitalmente