

Risposta n. 188

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n.212 - trattamento dei contributi europei di cui al Regolamento UE n. 1291/2013 per l'acquisto di beni e servizi - Iva e Imposte dirette - articolo 19 del d.P.R. n. 633 del 1972 e 85 comma 1, lettera g), del d.P.R. n. 917 del 1986

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

QUESITO

ALFA (in seguito, anche "Istante" o "Consorzio") rappresenta di essere un consorzio, sottoposto alla vigilanza del Ministero X e della Corte dei Conti, la cui attività consiste nel promuovere, *in primis* per i propri consorziati, i più avanzati sistemi di elaborazione dell'informazione e di calcolo.

L'Istante riferisce di aver essere assegnatario di un progetto europeo finalizzato all'acquisto, installazione e gestione di un supercalcolatore di classe pre-exascale (di seguito, "Supercalcolatore" o "Supercomputer") da ospitare nel territorio italiano, il cui acquisto e la cui gestione saranno finanziati da contributi erogati sia dal Ministero X che dall'Unione Europea.

Secondo quanto riferito da ALFA questo progetto si inserisce nell'ambito del programma europeo "Orizzonte 2020" di cui al Regolamento UE n. 1291/2013 che ha istituito "*il programma quadro di ricerca e innovazione (2014-2020) - Orizzonte 2020*

".

Orizzonte 2020 ha come obiettivo la realizzazione di un investimento in attività di ricerca scientifica e innovazione al fine di colmare il *gap* attualmente esistente tra l'UE e le altre economie avanzate del pianeta. Per l'articolo 25 del citato Regolamento, Orizzonte 2020 può essere attuato anche per il tramite di partenariati pubblico-privato.

E' stata data attuazione a questo partenariato con il Regolamento UE n. 1488/2018 che costituisce e disciplina "*l'impresa comune per il calcolo ad alte prestazioni europeo*" (*Joint Undertaking*, di seguito "JU" o "Impresa comune") (cfr. articolo 1, comma 3 del Regolamento UE 1488/2018).

La JU, in particolare, contribuisce all'acquisizione di Supercomputer per "*sostenere nell'Unione lo sviluppo di tecnologie di calcolo ad alte prestazioni a esascalari e post-esascalari all'avanguardia*" [cfr. articolo 3, paragrafo 3, lettera *f*], Regolamento UE 1488/2018].

A tale fine, "*1. L'impresa comune acquisisce i supercomputer pre-esascalari e ne diventa proprietaria. 2. Il contributo finanziario dell'Unione di cui all'articolo 4, paragrafo 1, copre fino al 50 % dei costi di acquisizione più fino al 50 % dei costi di esercizio dei supercomputer pre-esascalari. Il rimanente costo totale di proprietà dei supercomputer pre-esascalari è sostenuto dallo Stato partecipante in cui è stabilito il soggetto ospitante o dagli Stati partecipanti al consorzio ospitante (...)*" (vedi articolo 10, paragrafi 1 e 2 del citato Regolamento).

L'impresa comune si occuperà poi della gestione delle manifestazioni di interesse per la selezione dei soggetti ospitanti i Supercomputer e, quindi, per la successiva selezione dei partecipanti.

Al fine di candidare l'Italia come *Hosting State* e conseguentemente se stesso - in rappresentanza dell'Italia - come "*Hosting Entity*" del nuovo Supercalcolatore, ALFA dichiara di aver stipulato, insieme all'Istituto Y (di seguito, "Y") e alla Regione BETA un primo protocollo di intesa per valutare la creazione di un "*data center exascale*" in grado di ospitare (...), "*un sistema di classe exascale acquisito dalla JU EuroHPC e un*

sistema di hyperscale per la elaborazione dei dati generati mediante gli esperimenti realizzati al e basati sull'acceleratore LHC di nuova generazione" (cfr. articolo 2, paragrafo 1 del protocollo d'intesa), definendo i relativi ruoli e impegni, nonché il coordinamento dell'attività tra le parti in causa.

In seguito a questo Protocollo d'intesa, le parti hanno stipulato degli accordi attuativi, coinvolgendo anche il Ministero X, nei quali tra altro:

- la Regione BETA ha confermato la disponibilità a concedere l'utilizzo degli spazi del Tecnopolo per ospitare il Supercalcolatore;

- Y si è impegnato a trasferire il suo centro di calcolo presso il Tecnopolo, nel caso ALFA risultasse *Hosting Entity*;

- il Ministero X ha manifestato la disponibilità a concedere risorse finanziarie per 120 milioni di euro per l'acquisto e la gestione del Supercomputer, che verranno trasferite ad ALFA tramite Y, previa esibizione dei documenti di spesa.

Da parte sua, il Consorzio precisa che essendo JU l'unico soggetto legittimato all'acquisto del Supercalcolatore, mantenendone la proprietà per i primi cinque anni, una volta ricevuti i fondi da Y, provvederà a sua volta a trasferire a JU la *tranche* "italiana" relativa all'acquisto di questo bene.

A Giugno 2019, l'Istante si aggiudica la selezione bandita dalla JU, assumendo così il ruolo di *Hosting Entity*.

A partire da questa data:

- a) la Regione BETA, mediante la legge regionale (...), ha dato diponibilità "*a mettere a disposizione, anche a titolo gratuito, mediante la costituzione di un diritto di superficie o altra forma giuridica, uno più immobili presso l'area del ...*", corrispondenti agli edifici da individuarsi sulla base di appositi accordi con Y, , ALFA e il Ministero X, "*per un periodo non inferiore a 25 anni*";

- b) a novembre 2019, ALFA ha stipulato con JU un *Hosting Agreement* al fine di definire i reciproci diritti e obblighi, a cui seguirà un *Grant Agreement* ancora in via di definizione. In base all'*Hosting Agreement*:

- l'Impresa comune sarà l'unica proprietaria del Supercalcolatore e l'unico interlocutore con il fornitore dello stesso;

- il *budget* complessivo per l'acquisto di questo bene sarà di 120 milioni di euro, per un massimo di 59 milioni finanziato dall'UE mentre la restante metà dallo Stato italiano, tramite il Ministero X e l'Istituto Y;

- analoghe percentuali di contribuzione UE/Stato italiano per il finanziamento dei costi operativi e di realizzazione del progetto da determinarsi in base al costo orario di funzionamento del Supercomputer, oggetto di una definizione più puntuale nel *Grant Agreement*, come del resto i criteri di utilizzo di detto computer da parte di JU. Quest'ultimo accordo, infatti, dovrà disciplinare nel dettaglio i criteri di utilizzo di questo calcolatore e il rimborso dei relativi costi di funzionamento, nonché il rimborso dei costi sostenuti da **ALFA** per realizzare il progetto (*i.e. eligible costs*);

- la bozza del *Grant Agreement* prevede, in particolare, che solo gli *eligible costs* saranno interamente rimborsati dall'Impresa comune perché relativi alla realizzazione del progetto, fino ad un massimo di euro 47.950.000, di cui una prima *trance* di euro 14.385.000, anticipata a titolo di *pre-financing payment* per avviare l'investimento. Le *trance* successive, in via anticipata e a scadenza fissate, saranno commisurate a *budget* e a specifici *report*, ivi incluso quello finale, esibiti da **ALFA** durante tutto il periodo di riferimento, che terminerà in data (...). JU erogherà il rimborso degli *eligible costs* entro 90 gg dalla presentazione del *report*,

c) a dicembre 2019, il Consorzio e Y hanno concluso un accordo che prevede l'erogazione a favore di **ALFA** di una prima *trance* di euro 15.000.000 per approntare l'investimento a cui seguirà l'ulteriore erogazione di euro 105 milioni.

Con riguardo alle modalità di trasferimento di tali importi, l'accordo di dicembre 2019, ha previsto che l'Istante, in qualità di committente e stazione appaltante, applichi l'articolo 113-*bis* del decreto legislativo del 18 aprile 2016, n. 50 cd. "Codice dei contratti pubblici" e che, pertanto, invii a Y "*i certificati di pagamento o atti equipollenti emessi dal/i Responsabile/i Unico/i del/i Procedimento/i dei diversi*

affidamenti entro e non oltre 4 giorni naturali dalla emissione degli stessi".

Inviati tali certificati, Y "*trasferisce*" a **ALFA** "*la somma indicata nel certificato di pagamento entro 30 giorni naturali dal ricevimento dello stesso*".

Lo stanziamento dei fondi avviene, quindi, durante la fase di esecuzione dei lavori da parte del Consorzio, prevedendo il contributo da parte di Y solo a seguito della presentazione dei documenti attestanti l'effettiva esecuzione del lavoro da parte dei fornitori.

A tal fine, inoltre, l'Istante "*[i] si impegna, una volta effettivamente liquidate le spese a valere sulle risorse ricevute, a presentare documentazione di spesa giustificativa in merito ai costi sostenuti (es. fatture etc.) sia a Y sia al Ministero X e per la quale risponderà direttamente nei confronti del Ministero finanziatore*".

A parere di ALFA pertanto, emergerebbe chiaramente come tali contributi siano erogati a fronte di lavori effettivamente eseguiti da parte sua e dei suoi fornitori, così come puntualmente rendicontati. Trattasi, in particolare, di somme erogate all'Istante al fine di rimborsare allo stesso i costi relativi alla progettazione del sito, alla sua preparazione e realizzazione, all'acquisto e all'installazione degli impianti (*i.e.* elettrici, idraulici etc.) e delle apparecchiature necessari per il funzionamento dello stabilimento e per l'installazione del Supercomputer, oltre che per il corretto svolgimento delle attività lavorative da parte del personale impiegato nello stesso stabilimento.

In considerazione della molteplicità degli accordi stipulati, per maggiore chiarezza, il Consorzio riporta schematicamente i flussi finanziari dei contributi che gli spetteranno per la realizzazione e gestione del "*Data Center*":

1. euro 61.000.000 da parte del Ministero X, per il tramite di Y, finalizzato all'acquisto del Supercomputer. I restanti Euro 59.000.000 sono a carico di JU che li utilizzerà direttamente per l'acquisto del Supercomputer, conservandone la proprietà per i successivi 5 anni. Una volta percepiti i 61 milioni di euro, ALFA provvederà trasferirli a JU affinché quest'ultima possa perfezionare l'acquisto;

2. euro 107.000.000 circa, finalizzato al rimborso dei costi sostenuti dal

Consorzio per l'approntamento dell'area del Tecnopolo e per la gestione del Supercomputer, di cui:

- sino a un massimo di euro 47.950.000 (importo massimo finanziabile) erogati da JU a titolo di rimborso dei costi effettivamente inerenti l'approntamento, la gestione e il funzionamento del Supercomputer (c.d. *eligible costs*);

- euro 59.000.000 erogati dal Ministero X, tramite Y, per il rimborso dei costi effettivamente sostenuti da ALFA per lo svolgimento delle attività inerenti il progetto del "*Data Center*", previa rendicontazione delle stesse spese.

In particolare, l'Istante riceve contributi da:

- i. Y per l'acquisto del Supercalcolatore;
- ii. Y e da JU per l'approntamento dell'area Tecnopolo;
- iii. Y e da JU per la gestione e il funzionamento del Supercomputer.

Tutto ciò premesso, ALFA chiede di conoscere il trattamento, ai fini delle imposte dirette e dell'IVA:

1. dei contributi ricevuti e/o spettanti al Consorzio per l'acquisto, nonché per la realizzazione, gestione e funzionamento del Supercomputer, erogati dall'Impresa comune e dal Ministero X;

2. ai fini IVA, se sia ammessa in detrazione l'imposta assolta sugli acquisti di beni e servizi effettuati per l'approntamento dell'Area Tecnopolo nonché per la gestione e il funzionamento del Supercomputer, utilizzando i finanziamenti in questione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

ALFA ritiene che ai fini del corretto trattamento tributario dei finanziamenti ricevuti, sia necessario indagare sulla natura giuridica del rapporto esistente tra le parti.

In particolare, ai fini dell'IVA, è dell'avviso che tali finanziamenti siano:

- i. fuori dal campo di applicazione del tributo, ai sensi dell'articolo 2, terzo

comma, lettera *a*), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, se riconducibili a mere movimentazioni di denaro in quanto non hanno natura di corrispettivo;

ii. da assoggettare ad IVA, se trattasi di corrispettivi di prestazioni di servizi o cessioni di beni rilevanti ai fini del tributo.

A supporto, di tale soluzione interpretativa ALFA richiama la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, quella della Corte di Cassazione, nonché la prassi dell'Amministrazione finanziaria, tra cui la Circolare 21 novembre 2013, n. 34/E.

Per quanto riguarda le imposte dirette, ALFA ha precisato che *"in linea generale, i contributi, e in particolare quelli pubblici, sono elargizioni di denaro che difettano del sinallagma, poiché quando il finanziamento di attività, progetti, iniziative, etc., avviene mediante sovvenzioni pubbliche, l'erogazione del contributo rappresenta in capo all'ente l'adempimento di una obbligazione sorta ex lege nei confronti dei soggetti che rispondono ai requisiti predefiniti nel provvedimento che istituisce la sovvenzione"*. In particolare, l'Istante ha richiamato il differente regime tributario che si applica in ragione delle finalità per cui gli stessi contributi sono erogati (*i.e.* contributi in "conto esercizio", contributi "in conto impianti" e contributi "in conto capitale").

Ciò premesso, il Consorzio ritiene che:

1. le somme erogate da Y (*rectius* Ministero X) per l'acquisto del Supercomputer siano mere movimentazioni di denaro, irrilevanti ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA in quanto ALFA agisce quale semplice intermediario. Il reale beneficiario del contributo in questione è JU che è il solo soggetto legittimato a acquistare e detenere la proprietà del Supercalcolatore;

2. le somme erogate per l'approntamento dell'Area Tecnopolo siano:

- ai fini delle imposte dirette, dei contributi in conto impianti quando pagate da Y, stante la stretta correlazione con gli investimenti in immobilizzazioni che andrà a realizzare, Contributo in conto capitale, la somma ricevuta da JU, in quanto, in tal caso

per l'impresa comune non è possibile ricondurre tale importo ad una esatta voce di costo collegata allo stabilimento, agli impianti e alle apparecchiature dell'area Tecnopolo essendo molteplici le finalità per cui il contributo stesso viene erogato dalla JU. A tal proposito ALFA richiama una pronuncia della Cassazione n. 781 del 17 gennaio 2011, nella quale si afferma che "*(...) sempreché non ci siano dei criteri oggettivi che consentano la ripartizione del contributo tra le varie voci, l'intero importo del contributo stesso dovrebbe essere assoggettato alla disciplina dei contributi in conto capitale*";

- ai fini IVA, abbiano sempre natura corrispettiva, cioè sia se erogati da Y sia da JU. I contributi pagati dall'Impresa comune però sarebbero non imponibili in forza dell'articolo 18 (Privilegi e immunità) del Regolamento UE 1488/2018 che estende all'*"Impresa comune e al suo personale il protocollo n. 7 sui privilegi e le immunità dell'Unione europea, allegato al TUE e al TFUE"*, ivi compreso quindi l'articolo 72, comma 1, lettera c), del d.P.R. n. 633 del 1972;

3. le somme percepite da ALFA per la gestione e manutenzione del Supercalcolatore siano:

- ai fini delle imposte dirette, dei contributi in conto esercizio quando erogati da Y da contabilizzare interamente nell'anno dell'incasso, mentre quelli pagati da JU siano dei contributi in conto capitale, per i medesimi motivi riportati sopra;

- ai fini IVA, imponibili ad aliquota ordinaria del 22 per cento, qualificandosi come corrispettivo per le prestazioni che ALFA renderà a favore di Y (*rectius* Ministero X) e degli altri soggetti coinvolti. La prestazione però resa nei confronti di JU sarebbe non imponibile in forza dell'articolo 18 (Privilegi e immunità) del Regolamento UE 1488/2018 che estende all'*"Impresa comune e al suo personale il protocollo n. 7 sui privilegi e le immunità dell'Unione europea, allegato al TUE e al TFUE"*, ivi compreso quindi l'articolo 72, comma 1, lettera c), del d.P.R. n. 633 del 1972.

Con riferimento infine alla spettanza del diritto alla detrazione dell'IVA assolta

da ALFA per l'acquisto dei beni e servizi necessari all'approntamento dell'Area del Tecnopolo nonché alla gestione e al funzionamento del Supercomputer, che saranno oggetto di rimborso da parte di Y, il Consorzio ritiene che la stessa sia detraibile, in quanto afferente a contributi imponibili.

Analoga conclusione quando il rimborso di questi costi avviene a carico di JU: per ALFA infatti non si applicano i limiti di detraibilità dettati dall'articolo 19, comma 2 del d.P.R. n. 633 del 1972, qualora i beni e servizi acquistati siano inerenti a operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8-*bis* e 9 o a queste assimilate del medesimo d.P.R. A parere dell'Istante, dunque, l'IVA assolta è detraibile ancorché i contributi corrisposti dalla JU si qualificano come non imponibili.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si precisa che la seguente risposta viene resa assumendo acriticamente la descrizione dei contributi sulla base dell'istanza e dei documenti forniti da ALFA restando fermo ogni potere di controllo in merito agli aspetti di fatto che li caratterizzano.

Ai fini del corretto trattamento IVA dei contributi erogati si formulano le seguenti osservazioni.

La normativa comunitaria, come interpretata dalla Corte di Giustizia, definisce l'ambito oggettivo di rilevanza di un'operazione ai fini IVA.

In particolare, secondo costante giurisprudenza della Corte di Giustizia, "*... una prestazione di servizi è effettuata a titolo oneroso, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE, e configura, pertanto, un'operazione imponibile, soltanto quando tra l'autore di tale prestazione e il beneficiario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di prestazioni sinallagmatiche, nel quale il compenso ricevuto dall'autore di tale prestazione costituisca il controvalore effettivo del servizio fornito al beneficiario. ... ciò si verifica quando*

esiste un nesso diretto fra il servizio fornito dal prestatore e il controvalore ricevuto, ove le somme versate costituiscono un corrispettivo effettivo di un servizio individualizzabile fornito nell'ambito di un siffatto rapporto giuridico" (sentenza Corte di Giustizia 5 luglio 2018, C-544/16, punti 36 e 37 e giurisprudenza ivi citata).

Conformemente alle disposizioni comunitarie l'Amministrazione finanziaria, in diversi documenti di prassi ha chiarito che, in linea generale, un contributo assume rilevanza ai fini IVA se erogato a fronte di un obbligo di dare, fare, non fare o permettere, ossia quando si è in presenza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive (circolare 21 novembre 2013, n. 34/E e risoluzioni 16 febbraio 2005, n. 21/E e 27 gennaio 2006, n. 16/E).

La circolare 21 novembre 2013, n. 34/E, nell'individuare i criteri generali per la definizione giuridica e tributaria dei contributi pubblici, ha ulteriormente chiarito che: *"La qualificazione di una erogazione quale corrispettivo ovvero quale contributo deve essere individuata innanzi tutto in base a norme di legge, siano esse specifiche o generali, nonché a norme di rango comunitario. A volte l'individuazione dei criteri di definizione del rapporto è resa agevole dal contenuto precettivo delle norme; altre volte, invece, ci si trova innanzi a rapporti che devono essere qualificati caso per caso. Solo qualora non sia possibile riscontrare una norma di legge che qualifichi le caratteristiche dell'erogazione specifica, si potrà fare ricorso ai criteri suppletivi richiamati nel successivo paragrafo, secondo l'ordine gerarchico indicato."* (cfr. anche circolare 11 maggio 2015, n. 20/E).

Ciò premesso, con specifico riguardo al quesito i finanziamenti erogati da Y e finalizzati all'acquisto del Supercomputer, dalle dichiarazioni contenute nell'istanza e dai documenti allegati risulta che queste erogazioni sono disciplinate dal Regolamento UE 1488/2018 e da appositi accordi stipulati principalmente tra ALFA, il Ministero X e l'Istituto Y.

In particolare, riguardo **alle risorse finanziarie destinate all'acquisto di tale bene** risulta che:

- JU è l'unico soggetto legittimato all'acquisto del "*Supercomputer pre-esascale*", finanziato per euro 61.000.000 dallo Stato italiano per il tramite del Ministero X e di Y;

- Y trasferirà tale provvista finanziaria a favore di ALFA che, facendo da tramite, trasferirà la somma a JU, quale destinatario finale dell'intero contributo per l'acquisto del Supercomputer.

Dagli accordi stipulati dalle parti emerge dunque che, in sede di acquisto del Supercalcolatore, il Consorzio si limita a veicolare la provvista finanziaria a favore del beneficiario finale, senza rendere alcuna prestazione né nei confronti del Ministero X né di JU.

In linea con i principi contenuti nella circolare n. 34/E del 2013, si ritiene pertanto che i finanziamenti erogati da Y e finalizzati all'acquisto del Supercomputer siano delle mere movimentazioni di denaro, escluse dal campo di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, lettera *a*), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in breve, "Decreto IVA"), secondo cui non sono considerate cessioni di beni "*le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro*".

Per quanto riguarda **i finanziamenti finalizzati all'approntamento dell'Area Tecnopolo, nonché alla gestione e al funzionamento del Supercomputer**, si osserva che alcuni risultano erogati da Y, mentre altri da JU.

Quelli corrisposti dall'Istituto Y ammonterebbero a circa euro 59.000.000 e dai documenti prima citati appare integrato il criterio indicato nel paragrafo 1.2, lettera *a*), della circolare n. 34/E del 2013 per qualificare detta erogazione quale corrispettivo delle prestazioni che ALFA renderà a favore di Y, del Ministero X e degli altri enti coinvolti nel progetto. Tali contributi dovranno quindi essere assoggettati ad IVA ai sensi dell'articolo 3 del Decreto IVA con aliquota ordinaria del 22 per cento.

La citata circolare infatti prevede che le erogazioni conseguenti alla stipula di contratti in base al Codice dei contratti pubblici - quali quelli che ALFA si appresta a

fare per la realizzazione dell'investimento *de quo* - si inseriscono all'interno dello schema contrattuale, tipico delle prestazioni a carattere sinallagmatico e, pertanto, l'erogazione assume natura di corrispettivo da assoggettare ad IVA.

Si ritiene che rivestano analoga natura anche i contributi erogati da JU per le medesime finalità, ossia a titolo di rimborso dei costi effettivamente inerenti l'approntamento, la gestione e il funzionamento del Supercomputer. Stante il carattere corrispettivo, si ritiene però che gli stessi vadano fatturati da ALFA in regime di non imponibilità *ex* articolo 72, comma 1, lettera *c*), del Decreto IVA, secondo cui non sono imponibili "*le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dell'Unione europea, della Comunità europea dell'energia atomica, della Banca centrale europea, della Banca europea per gli investimenti e degli organismi istituiti dall'Unione cui si applica il protocollo sui privilegi e sulle immunità delle Comunità europee ...*".

Per quanto riguarda, infine, la detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti di beni e servizi effettuati dal Consorzio utilizzando i predetti contributi, si richiama la prassi dell'Amministrazione finanziaria, secondo cui la detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi da parte di un soggetto passivo che agisce nell'esercizio di impresa, arte o professione, non è influenzata dalla percezione di erogazioni di carattere contributivo.

Il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi finanziati dai contributi è soggetto alle regole di carattere generale che disciplinano il diritto di detrazione di cui agli articoli 19 e seguenti del Decreto IVA e, dunque, nella misura in cui il soggetto passivo utilizza detti beni e servizi per effettuare operazioni soggette all'imposta (cfr. circolare n. 20/E dell'11 maggio 2015, risoluzione n. 61/E dell'11 marzo 2009, circolare n. 46/E del 19 luglio 2007, risoluzione n.100/E del 25 luglio 2005, oltre che le circolari n. 328/E del 24 dicembre 1997 e 1/E del 17 gennaio 2018), a nulla rilevando la circostanza che ALFA sia destinatario di un contributo.

Ai fini della detraibilità da parte di un soggetto passivo dell'IVA assolta sugli

acquisti di beni e servizi occorre che i predetti acquisti siano inerenti all'attività economica esercitata e tale condizione di inerenza deve essere verificata in relazione alle operazioni attive realizzate a valle.

Ne deriva che, in conformità ai principi generali dell'IVA, l'Istante può detrarre l'IVA relativa agli acquisti di beni o servizi se e nella misura in cui, i predetti acquisti riguardino l'effettuazione di operazioni imponibili o assimilate a queste ultime ai fini della detrazione.

Ai fini delle imposte dirette, si ricorda che il trattamento fiscale dei contributi ricevuti dalle imprese cambia a seconda della finalità per cui sono erogati. In particolare in base alle loro caratteristiche si classificano come contributi:

- in conto esercizio, se erogati ad integrazione di ricavi o riduzione di costi e oneri di gestione;
- in conto capitale, se finalizzati ad incrementare i mezzi patrimoniali dell'impresa, senza che la loro erogazione sia collegata all'onere di effettuare uno specifico investimento;
- in conto impianto, se corrisposti per la realizzazione di un investimento duraturo.

Sul piano fiscale, i contributi in conto esercizio rilevano ai sensi dell'articolo 85 il quale al comma 1, alle lettere *g*) e *h*) stabilisce che "*sono considerati ricavi (...) g) i contributi in denaro, o il valore normale di quelli, in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto; h) i contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge*". Contabilmente tali contributi sono rilevati per competenza nell'esercizio in cui sorge il diritto a percepirli.

I contributi in conto capitale, sono disciplinati dall'articolo 88 del TUIR, comma 3, lettera b) del TUIR in base al quale "*i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, esclusi i contributi di cui alle lettere g) e h) del comma 1 dell'articolo 85 e quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato*", costituiscono sopravvenienze

attive e concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono stati incassati o in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi ma non oltre il quarto.

I contributi in conto impianti, attribuiti in relazione a specifici investimenti, non generano né sopravvenienze attive né ricavi in quanto rilevano in diminuzione del costo fiscalmente riconosciuto del cespite cui afferiscono. Ciò significa che i contributi in conto impianti non assumono autonoma rilevanza ma devono essere ripartiti in base alla vita utile del bene per il quale sono stati concessi (cfr. ris. 22 gennaio 2010, n. 2/E).

Nel caso di specie, l'Istante chiede di conoscere il trattamento fiscale dei seguenti contributi che riceve da:

- i. Y per l'acquisto del Supercalcolatore;
- ii. Y e da JU per l'approntamento dell'area Tecnopolo;
- iii. Y e da JU per la gestione e il funzionamento del Supercomputer.

Al riguardo si osserva quanto segue.

i. Con riferimento al contributo ricevuto da ALFA da parte dell'Istituto Y, dall'istanza emerge che viene erogato per essere successivamente versato a JU (impresa comune) per l'acquisto del Supercomputer, che resterà nella proprietà della JU per almeno 5 anni. Si tratta di somme che lo Stato Italiano si impegna a sostenere per realizzare nell'ambito dell'impresa comune un progetto che vede ALFA come mandatario con rappresentanza della JU.

Al riguardo si ritiene che la somma ricevuta dal Consorzio per essere versata alla JU per l'acquisto del Supercomputer configuri un'operazione di finanziamento nell'ambito della quale ALFA fa da tramite tra il Ministero X e JU. Più precisamente tale somma è ricevuta dall'Istante al di fuori di un rapporto sinallagmatico in quanto il Consorzio non riceve l'importo in parola a fronte di una prestazione da rendere, bensì per trasferirlo alla JU per il suddetto acquisto. Pertanto, trattandosi di una mera movimentazione finanziaria ai fini delle imposte dirette non assume rilevanza.

ii. In relazione ai finanziamenti finalizzati all'approntamento dell'Area Tecnopolo si osserva che gli stessi risultano erogati da Y e da JU.

In particolare dall'istanza emerge che le somme sono ricevute da ALFA come rimborso dei costi relativi alla progettazione del sito, alla sua preparazione e realizzazione, all'acquisto e alla installazione degli impianti e apparecchiature. In particolare, Y erogherà i contributi solo previa rendicontazione dei lavori effettuati dai fornitori e delle prestazioni rese dall'Istante. Si tratta in altri termini, come rilevato da ALFA, di una *"erogazione non scollegata dalle spese che saranno sostenute dal beneficiario"*, dovendo il Consorzio dimostrare l'avvenuto sostenimento dei costi per investimenti effettuati nelle immobilizzazioni.

Per quanto concerne la parte di contributi che sarà erogata da JU, nell'istanza in parola viene precisato che l'ente europeo erogherà prima una tranche di Euro 12.000.000, al netto della ritenuta applicata da JU medesima, successivamente effettuerà dei versamenti sulla base di report finanziari e tecnici predisposti dallo stesso e che dovranno, in sostanza, rendicontare le attività svolte sino a quella data, lo stato di avanzamento dei lavori e i costi *"eligible"* sostenuti fino a quel momento.

Dall'istanza emerge, tuttavia, che JU erogherà tali contributi non a fronte di una specifica voce di costo collegata allo stabilimento agli impianti e alle apparecchiature, bensì per molteplici finalità che sono comunque legate all'investimento complessivo e calcolate sulla base di una funzione descritta (...) nel *Grant Agreement* che tiene conto di tre voci di costo che si riferiscono sia all'approntamento dell'area del Tecnopolo (...) sia del personale impiegato nello stesso (...) che al funzionamento del Supercomputer.

Tanto premesso ai fini delle imposte dirette, si ritiene che, le somme ricevute da ALFA per l'approntamento del Tecnopolo da Y, essendo finalizzate alla realizzazione dell'investimento, costituiscano contributi in conto impianti e dunque rilevino in diminuzione del costo fiscalmente riconosciuto del cespite cui afferiscono.

Diversamente, si ritiene che la somma erogata da JU, a fronte di costi determinati secondo calcoli che non tengono conto solo del costo per l'approntamento, bensì anche

del personale impiegato e del funzionamento del Supercomputer, costituisca un "contributo in conto esercizio" in quanto, nel caso di specie, la somma non è erogata né genericamente per rafforzare il patrimonio di ALFA, né specificatamente per l'approntamento del Tecnopolo: la stessa è erogata a fronte dei costi specifici che il Consorzio sostiene per la realizzazione e gestione del Supercomputer.

In relazione a quanto precede, la quota di contributo assume quindi rilevanza ai sensi dell'articolo 85, comma 1, lettera *g*), del TUIR nell'esercizio di competenza, ovvero quando sorge il diritto a percepirla ai sensi dell'articolo 109, se ALFA si configura quale micro - impresa ai sensi dell'articolo 2435-*ter* del codice civile.

I medesimi contributi assumono rilevanza in base ai criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili, ai sensi dell'articolo 83 del TUIR, se l'Istante si configura come soggetto diverso dalle microimprese.

iii. Relativamente ai contributi percepiti da ALFA per la gestione e manutenzione del Supercalcolatore da parte di Y e da JU si osserva quanto segue.

Dall'istanza emerge che anche tale contributo sarà erogato da Y solo previa presentazione dei certificati di pagamento o documentazione equipollente da parte dell'Istante in relazione a costi di struttura propri. Si tratta in sostanza di somme rimborsate per costi sostenuti. Ad analoga funzione assolve il contributo erogato da JU.

Si ritiene, pertanto, che ai fini delle imposte dirette le somme in parola corrisposte da Y e da JU configurino dei "contributi in conto esercizio" rilevanti ai fini del reddito ai sensi del citato articolo 85, comma 1, lettera *g*) del TUIR, essendo gli stessi dovuti in base agli accordi stipulati tra ALFA e Y, nonché tra ALFA e JU.

In tal caso tali contributi assumono rilevanza fiscale nell'esercizio di competenza, ovvero quando sorge il diritto a percepirla ai sensi dell'articolo 109, se ALFA si configura quale micro - impresa di cui all'articolo 2435-*ter* del codice civile ovvero assumono rilevanza in base ai criteri di qualificazione, imputazione temporale

e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili, ai sensi dell'articolo 83 del TUIR, se l'Istante si configura come soggetto diverso dalle microimprese.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)