

Risposta n. 80

OGGETTO: *Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n.212 - trattamento, ai fini IVA, del contributo pubblico comunitario e degli acquisti di beni e servizi - articoli 2 e 19 del d.P.R. n. 633 del 1972*

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

Il Consorzio **Alfa**, costituito in forma cooperativa senza fini di lucro, dichiara di svolgere “le attività agricole di cui all’articolo 2135 del codice civile e potrà esercitare tutte le attività agricole, connesse ed equiparate previste dai Decreti Legislativi n. 227 e 228 del 18/05/2001 e successive modificazioni, di quelle derivanti dall’applicazione del Decreto Legislativo del 16/06/2005 del Ministero dell’Ambiente e della Tutela del Mare Linee guida di programmazione forestale”.

Alfa è una impresa di natura privata, in possesso di partita IVA ed è, dunque, un soggetto passivo IVA.

Alfa evidenzia di essersi candidato quale destinatario del bando 2016 della Regione **Beta**, misura 8, sottomisura 8.3 - FA 5E “Sostegno alla prevenzione dei danni arrecati alle foreste da incendi, calamità naturali ed eventi catastrofici”. Operazione A), Azione 1 - “Investimenti destinati a ridurre il rischio di incendi”. Il predetto bando finalizzato a concedere contributi per i predetti investimenti costituisce attuazione del Programma di sostegno allo sviluppo Rurale da parte

del FEASR per la programmazione Comunitaria 2014/2020, disciplinato dai Regolamenti UE nn. 1303 e 1305 del 2013.

Per quanto riguarda le caratteristiche dell'attività esercitata attraverso l'utilizzo dei fondi comunitari eventualmente assegnati, **Alfa** fa presente quanto segue:

- seppur alcune tipologie di attività "non produttive" effettivamente cofinanziate dal Fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale c.d. FEASR rientrino astrattamente tra quelle che **Alfa** potrebbe svolgere a titolo oneroso verso enti pubblici o privati, tuttavia, in concreto, le attività di "tutela preventiva dai danni agli ecosistemi forestali classificati dalla Regione ad alto e medio rischio di incendio" cofinanziate dal FEASR saranno materialmente poste in essere su terreni appartenenti a soggetti pubblici (Unioni Montane e Comunanze Agrarie) detenuti in gestione **Alfa** (in virtù di un contratto di comodato o di un contratto di concessione demaniale). Per tali attività, **Alfa** dichiara che non fatturerà alcunché al terzo il cui terreno beneficerà dei miglioramenti; né è in programma, nel breve/medio periodo, alcun utilizzo effettivo da parte di **Alfa** di tale terreno per svolgere attività economiche rilevanti ai fini IVA;

- le attività previste dalla sottomisura 8.3 del bando in oggetto sono considerate "presuntivamente" idonee a produrre legname vendibile, tant'è che al paragrafo 5.2 del menzionato bando è prevista "la detrazione del valore del legname, indipendentemente dal fatto che sia infine venduto o meno" e anche che: "Il valore del legname è determinato dai prezzi del legname all'imposto indicati nel Prezzario ufficiale regionale in materia di lavori pubblici ...";

- tuttavia, l'accordo tra **Alfa** e la Comunanza Agraria **Gamma** (uno dei soggetti proprietari dei terreni su cui **Alfa** svolge le attività oggetto del bando) prevede che il legname derivante dall'esecuzione degli interventi resti di proprietà e nella piena disponibilità del concedente, quale legittimo proprietario dei terreni boscati oggetto della concessione. Sul punto, **Alfa** precisa che a **Gamma** spetterà la decisione se vendere il legname o destinarlo ad attività di solidarietà. Con riguardo agli altri contratti che il **Alfa** ha stipulato con i soggetti detentori dei

boschi, **Alfa** precisa che il medesimo principio, seppur non espressamente indicato, è desumibile dalla natura, dal contenuto e dalle finalità dei contratti di comodati e di concessione. A parere di **Alfa**, infatti, dalla lettura dei contratti e dalla disciplina civilistica del contratto di comodato si desume che il comodatario (così come anche il concessionario) è un mero assegnatario e custode di beni, con la conseguenza che non ha alcun potere di disposizione sul materiale che eventualmente potrebbe risultare dalle operazioni svolte. In ogni caso, **Alfa** precisa che non ha posto in essere alcuna attività di vendita del legname.

Con specifico riguardo al bando in oggetto, al paragrafo 5.2 sono individuati gli interventi ammissibili. Trattasi di “realizzazione, miglioramento ed adeguamento delle infrastrutture finalizzate alla prevenzione e protezione dei soprassuoli forestali a rischio dagli incendi boschivi mediante interventi di sistemazione idraulico-forestale della viabilità di servizio forestale ad uso antincendio di ogni ordine e grado ... investimenti per la realizzazione di interventi selvicolturali, realizzabili una sola volta su una stessa superficie ... investimenti consistenti nella eliminazione o la biotriturazione della vegetazione invadente ed arbustiva, suscettibili di propagare l’incendio ai boschi limitrofi...”.

Nel successivo paragrafo 5.3.1. in cui sono individuate le spese ammissibili, è previsto espressamente che: “L’IVA, ai sensi dell’articolo 69, paragrafo 3, lettera c), del Reg. (UE), n. 1303/2013 è spesa ammissibile se effettivamente sostenuta e non recuperabile in alcun modo dal richiedente l’aiuto”.

Tutto ciò premesso, **Alfa** chiede di conoscere il trattamento, ai fini IVA:

i) del finanziamento pubblico comunitario erogato a **Alfa** dalla Regione in attuazione della Misura PSR 8 – Sottomisura 8.3. In particolare, si chiede se tale finanziamento sia qualificabile come corrispettivo e sia rilevante ai fini dell’IVA, con i conseguenti oneri in termini di emissione e registrazione delle fatture in capo a **Alfa**, oppure sia da considerarsi quale cessione di denaro che, in quanto tale, è esclusa 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;

ii) degli acquisti di beni e servizi effettuati utilizzando i fondi comunitari in questione. In particolare, chiede se l’IVA relativa ai costi sostenuti per svolgere i lavori e i servizi tecnici finanziati dal bando sia detraibile oppure indetraibile, ai sensi dell’articolo 19, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, in quanto non afferente ad operazioni imponibili. Conseguentemente, relativamente all’IVA “non recuperabile” e in quanto “realmente e definitivamente sostenuta” dal beneficiario, **Alfa** potrà chiederne il rimborso alla Regione **Beta**.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Alfa ritiene che il finanziamento pubblico comunitario erogato dalla Regione sia qualificabile quale sussidio o contributo pubblico e, di conseguenza, non avendo natura di corrispettivo è irrilevante ai fini IVA, ai sensi dell’articolo 2, terzo comma, lettera a), del d.P.R. n. 633 del 1972. Ciò, coerentemente alla giurisprudenza comunitaria e alla prassi dell’Amministrazione finanziaria secondo cui si configura una operazione imponibile in presenza di un rapporto giuridico nell’ambito del quale l’importo ricevuto dal prestatore costituisce il controvalore effettivo del servizio prestato al soggetto che eroga il contributo (cfr. risoluzione n. 90/E del 19 marzo 2002, risoluzione n. 100/E del 25 luglio 2005, risoluzione n. 472/E del 3 dicembre 2008, risoluzione n. 61/E dell’11 marzo 2009; circolare n. 34/E del 2013 e circolare n. 20/E dell’11 maggio 2015).

A sostegno della propria tesi, **Alfa** evidenzia che nel bando non è rinvenibile alcuna “corrispettività” tra l’erogazione e l’attività finanziata, né alcuna appropriazione dei risultati della stessa attività da parte del soggetto erogante. Lo stesso bando non prevede alcuna fattispecie tipica dei contratti a prestazioni corrispettive, né clausole risolutive, né alcuna previsione di risarcimento danni in caso di inadempimento. L’unica conseguenza prevista,

nello stesso bando, in caso di inadempimento è la mancata erogazione del sussidio o la restituzione di quanto erogato.

Inoltre, **Alfa** fa presente che le erogazioni in questione perseguono obiettivi di carattere pubblico generale fissati a livello comunitario e attuati dal bando in oggetto e sono effettuate a fondo perduto per lo svolgimento di attività volta alla “tutela preventiva dei danni agli ecosistemi forestali classificati dalla Regione ad alto e medio rischio di incendio ...”.

Dal punto di vista formale, evidenzia **Alfa**, le misure in questione rientrano tra “i fondi strutturali e di investimento europei” e sono nel bando in oggetto definiti “aiuti”. In proposito, a seguito di richiesta di documentazione integrativa, **Alfa** ha precisato che le stesse misure sono espressamente definite “aiuti” dalla normativa di riferimento, ai sensi del paragrafo 1.1, lettera a), della circolare n. 34/E del 21 novembre 2013.

Per quanto riguarda l’IVA assolta per gli acquisti di beni e servizi effettuati utilizzando i fondi comunitari, **Alfa** ritiene che la stessa sia indetraibile, ai sensi dell’articolo 19, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, in quanto non afferente a operazioni imponibili.

Infatti, anche se le attività finanziate dal bando sono considerate “presuntivamente” idonee a produrre legname vendibile, tanto che è prevista la detrazione del valore del legname, indipendentemente dal fatto che sia infine venduto o meno, **Alfa** dichiara di non aver posto né di voler porre in essere alcuna attività di vendita dell’eventuale legname di risulta, in quanto in ogni caso dai contratti con cui **Alfa** ha ottenuto in gestione i terreni su cui svolgere le attività previste dallo stesso bando, tale attività è, nel caso di specie, esclusa per **Alfa**. Peraltro, evidenzia **Alfa** che non esistono progetti concreti per la valorizzazione economica dei terreni oggetto delle miglorie di talché possa sostenersi che i costi siano inerenti a un’attività, seppure in prospettiva, da svolgere verso corrispettivo e, dunque, rilevante ai fini IVA.

Successivamente, in risposta a richiesta di documentazione integrativa della scrivente circa le operazioni attive dallo stesso effettuate nei periodi

successivi alla erogazione del finanziamento, **Alfa** ha dichiarato di aver emesso “fatture attive in qualche modo connesse al bando regionale relativo alla sottomisura 8.3”. Trattasi “di operazioni attive afferenti a servizi di carattere generale non direttamente connessi all’esecuzione del bando in oggetto, né tantomeno, all’attività di vendita del legname”. In particolare, evidenzia **Alfa**, le predette operazioni attive riguardano:

- prestazioni di servizi di carattere tecnico, amministrativo, legale e normativo a supporto delle attività svolte dalla Cooperativa Socia incaricata di svolgere i lavori relativi al bando in esame; tali prestazioni sono rese a fronte di una “quota consortile” il cui importo è determinato nella misura del 6 per cento dell’importo del fatturato derivante dai lavori eseguiti dalla Cooperativa Socia, relativi al PSR **Beta** 2014-2020 - bando 2016, misura 8, sottomisura 8.3;

- prestazioni di carattere organizzativo, amministrativo e di segreteria a supporto del professionista incaricato di eseguire il servizio tecnico di progettazione per l’esecuzione dei lavori relativi al bando in esame; tali prestazioni sono rese a fronte di un corrispettivo determinato nella misura del 3 per cento dell’importo del fatturato derivante dal servizio tecnico realizzato dal professionista.

In ultimo, **Alfa** ritiene che l’imposta indetraibile, in quanto “non recuperabile” e in quanto “realmente e definitivamente sostenuta” dal beneficiario, costituisce una “spesa ammissibile” ai sensi del bando e della normativa comunitaria di riferimento e, pertanto, ne può essere chiesto il pagamento alla Regione mediante l’utilizzo dei fondi comunitari.

PARERE DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE

Per le ragioni che si andranno ad esporre, si ritiene che, nel caso di specie, in presenza dei presupposti riferiti da **Alfa**, assunti in questa sede acriticamente su cui rimane ferma la potestà dell’amministrazione finanziaria sull’effettivo riscontro, i contributi in questione possano essere qualificati come

movimentazione di denaro, con la conseguente esclusione degli stessi dal campo di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, lettera a), del d.P.R. n. 633 del 1972.

Per quanto riguarda, invece, la detrazione dell'IVA relativa agli acquisti di beni e servizi effettuati per svolgere i lavori e i servizi tecnici finanziati dal bando, la scrivente non condivide la soluzione prospettata da **Alfa**.

Ciò premesso, per quanto attiene il trattamento, ai fini IVA, dei contributi versati da enti pubblici è intervenuta la circolare n. 34/E del 2013.

Applicando nell'ordine gerarchico/sequenziale i criteri stabiliti nella citata circolare n. 34/E del 2013 al caso in esame, appare integrato il criterio indicato nel paragrafo 1.1, lettera a), per qualificare l'erogazione come mera movimentazione di denaro esclusa dal campo di applicazione dell'IVA.

Nel caso in esame, infatti, si tratta di erogazioni espressamente definiti dall'articolo 34 del Regolamento (UE) n. 702/2014 della Commissione del 25 giugno 2014 come aiuti. Le erogazioni in questione sono concesse nell'ambito del citato articolo 34 del Regolamento (UE) n. 702/2014 della Commissione del 25 giugno 2014, di esenzione per il settore agricolo forestale, del Regolamento (UE) n. 1303/2013 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 17 dicembre 2013, *“recante disposizioni comuni sul Fondo europeo di sviluppo regionale, sul Fondo sociale europeo, sul Fondo di coesione, sul Fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale e sul Fondo europeo per gli affari marittimi e la pesca e disposizioni generali sul Fondo europeo di sviluppo regionale, sul Fondo sociale europeo, sul Fondo di coesione e sul Fondo europeo per gli affari marittimi e la pesca”* e del Regolamento (UE) n. 1305/2013 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 17 dicembre 2013, *“sul sostegno allo sviluppo rurale da parte del Fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale”*.

Per quanto riguarda la detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti di beni e servizi effettuati utilizzando i predetti contributi si richiama il principio contenuto nella circolare n. 20/E dell'11 maggio 2015 secondo cui *“per il soggetto destinatario dei contributi pubblici, il diritto a detrazione dell'IVA*

assolta sugli acquisti di beni e servizi “finanziati” dai contributi fuori campo IVA, è soggetto alle regole di carattere generale che disciplinano il diritto di detrazione di cui agli artt. 19 e seguenti del d.P.R. n. 633 del 1972”.

Il citato articolo 19, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972 prevede che “è detraibile dall’ammontare dell’imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell’imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebita a titolo di rivalsa in relazione ai beni e servizi acquistati nell’esercizio dell’impresa”. Alla luce della predetta disposizione normativa, quindi, 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.

Riguardo al caso concreto in esame, si è dell’avviso che l’IVA relativa agli acquisti effettuati da **Alfa** mediante l’utilizzo dei contributi, è detraibile in quanto relativa a beni e servizi impiegati per l’effettuazione delle operazioni attive imponibili connesse al bando regionale relativo alla sottomisura 8.3.

Alfa, infatti, oltre a commissionare i lavori relativi al bando regionale (alle cooperative socie e ai professionisti incaricati di svolgere il servizio tecnico di progettazione) si impegna a prestare - verso corrispettivo - servizi di carattere tecnico, amministrativo, legale e normativo a supporto dell’attività svolte dalla cooperativa socia che deve eseguire i lavori nonché servizi di carattere organizzativo, amministrativo, di segreteria a supporto del professionista incaricato del servizio tecnico di progettazione.

In ultimo, la scrivente fa presente che esula dalla competenza della stessa verificare che l’imposta in questione sia stata “realmente e definitivamente sostenuta” dal beneficiario.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)