

**Risposta n. 16**

**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 - articolo 19 del d.P.R. n. 633 del 1972

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

**QUESITO**

**ALFA** (...) dichiara di essere un consorzio forestale ai sensi dell'articolo 5, comma 3 del Decreto Legislativo 18 maggio 2001, n. 227 e dell'articolo 6 della Legge regionale (...), costituito a seguito del bando per la selezione di un *partner* privato indetto dalla **BETA**.

**ALFA** dichiara che:

- il Consorzio è una impresa di natura privata, in possesso di partita IVA ed è, dunque, un soggetto passivo IVA;

- ha presentato progetti a valere sul Bando della Regione **GAMMA**, Regolamenti UE n. 1303 e 1305 del 17 dicembre 2013 - PSR (...) 2014 - 2020 - Bando 2016 misura 16 - sottomisura 16.8 operazione A) "*Supporto per l'elaborazione di piani di gestione forestale o strumenti equivalenti*";

- come partner privato di **BETA** è stato individuato il Consorzio **DELTA**.

Quanto alle caratteristiche dell'attività esercitata attraverso l'utilizzo dei fondi

comunitari erogati, **ALFA** chiarisce che:

**1.** le tipologie di attività "non produttive" effettivamente co-finanziate dal Fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale (FEASR) rientrano tra quelle funzioni consortili di "*gestione integrata e programmata delle funzioni comuni di tutela, ricerca, sviluppo, valorizzazione, gestione delle risorse ambientali nell'ambito del territorio affidato al consorzio*" dai soci, che rientrano tra le attività primarie svolte da **ALFA** (ai sensi dell'articolo 2 dello Statuto), connotate da una forte caratterizzazione pubblicistica;

**2.** in concreto, alla redazione di uno strumento di pianificazione forestale equivalente al piano di gestione forestale co-finanziato dal FEASR, non farà seguito alcuna fatturazione a terzi né, nel breve/medio periodo, è previsto alcun utilizzo dei terreni affidati ad **ALFA** per svolgere attività economiche rilevanti ai fini IVA;

**3.** oggetto della pianificazione saranno gli ettari dei terreni concessi a **ALFA** mediante: a) concessione demaniale stipulata con **BETA**; b) contratto di comodato d'uso gratuito con la Comunanza Agraria di (...); c) contratto di mandato stipulato con la Società (...).

**4.** a differenza del bando 2016, misura 8, sottomisura 8.3, le cui attività previste 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*", il bando qui in oggetto (misura 16, sottomisura 16.8), non fa mai, in alcun modo, riferimento ad attività che potrebbero portare alla produzione di legname eventualmente vendibile.

Più nello specifico dall'analisi dell'atto costitutivo e dello statuto di **ALFA** risulta che quest'ultima:

- ha per oggetto la "*costituzione di un'organizzazione comune per la disciplina e lo svolgimento di fasi della produzione agro-silvo-pastorale e per la gestione delle risorse ambientali rientranti nella competenza del consorzio*" (articolo 2 dello statuto);

- è un consorzio "*volontario senza fini di lucro e con attività esterna, secondo le*

*disposizioni di cui agli artt. 2602 e seguenti del c.c." (articolo 1 dello statuto);*

*- "si propone l'assunzione da enti pubblici, nonché da privati, di terreni agricoli, terreni boscati, boschi e pascoli per la loro razionale gestione tecnico-economica anche ai fini della valorizzazione e della salvaguardia ambientale e dell'incremento dell'occupazione locale.(...) L'organizzazione consortile sarà operante attraverso la gestione integrata e programmata delle funzioni comuni di tutela, ricerca, sviluppo, valorizzazione, gestione delle risorse ambientali nell'ambito del territorio affidato alla competenza del Consorzio stesso, (omissis...) (articolo 2 dello statuto), quali elaborazione, revisione e attuazione dei piani di gestione delle risorse agro-silvo-pastorali e dei piani di assestamento forestale;*

*(...);*

*- In forma accessoria agli scopi principali su indicati il Consorzio potrà inoltre svolgere, nel quadro della valorizzazione della multifunzionalità degli ecosistemi forestali, qualunque, attività per la tutela, la valorizzazione e la fruibilità dei beni ambientali, (...) quali ad esempio: a) eseguire lavori di viabilità e di segnaletica, di manutenzione, pulizia (...); b) svolgere attività agro-meccaniche (...); c) prestare servizi di consulenza, di animazione, di formazione (...);*

*- "...può compiere soltanto le operazioni e svolgere soltanto le attività che siano connesse al raggiungimento degli scopi di cui all'articolo 2. A seconda dei casi, il consorzio potrà assumere obbligazioni in nome proprio oppure per conto dei consorziati o parte di essi. Il consorzio, pur agendo in nome proprio, agisce sempre per conto e nell'interesse dei consorziati. (...) Il consorzio garantisce l'adempimento di tali obbligazioni e la conseguente responsabilità verso i terzi è regolata dall'art. 2615 del c.c." (articolo 5 dello statuto);*

*- "le opere realizzate dal Consorzio nell'ambito della gestione associata, sono acquisite di fatto in proprietà del proprietario del terreno assoggettato all'investimento" (articolo 18 dello statuto di **ALFA**).*

Con riguardo al bando in oggetto, al paragrafo 2 sono individuati gli

interventi ammissibili. Trattasi dell'"*elaborazione di Piani di gestione forestale o strumenti equivalenti (piani particolareggiati o d'assestamento forestale, Piani di intervento forestale straordinari) per effettuare la gestione sostenibile delle foreste (omissis...)*". Nell'ambito delle tipologie testé descritte "*sono ammissibili le seguenti tipologie di investimento:*

*A. Elaborazione di piani gestione forestale o loro strumenti equivalenti che pianifichino una superficie boscata di almeno 80 ettari;*

*B. Spese necessarie alla redazione e riproduzione in numero massimo di 5 copie di Piani di gestione forestale o strumenti equivalenti, ai sensi della normativa regionale vigente.*

Nel successivo paragrafo 6.1.1 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*".

Con integrazione documentale spontanea, **ALFA** chiarisce che nel corso del 2018 ha effettuato operazioni imponibili IVA per circa euro 20 mila, pari all'intero volume d'affari e che l'IVA indetraibile al 100 per cento di cui intende chiedere il rimborso alla Regione **GAMMA** quale "*spesa ammissibile*" è relativa ad acquisti per lavori inerenti la realizzazione del PSR. Tale IVA è ritenuta da **ALFA** "*non collegata ad operazioni commerciali imponibili*".

#### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

**ALFA** ritiene che il finanziamento pubblico comunitario erogato dalla Regione **GAMMA** sia qualificabile quale sussidio o contributo pubblico e, di conseguenza, non avendo natura di corrispettivo sia irrilevante ai fini IVA, ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, lettera *a)*, del Decreto IVA.

A sostegno della propria tesi **ALFA** evidenzia che nel bando non è rinvenibile

alcuna corrispettività tra erogazione ed attività finanziata, né l'appropriazione dei risultati della stessa attività da parte dell'ente erogante. L'unico vantaggio che quest'ultimo trae è la realizzazione dell'interesse generale perseguito dalla misura.

Il bando inoltre non prevede clausole risolutive, né alcuna disposizione di risarcimento danni in caso di inadempimento. L'unica conseguenza prevista, in caso di inadempimento è la mancata erogazione del sussidio o la restituzione di quanto erogato a titolo di acconto ovvero opportune riduzioni delle somme da erogare (*cf.* articolo 9 del bando).

**ALFA** fa inoltre presente che le erogazioni in questione perseguono obiettivi di carattere pubblico generale fissati a livello comunitario e sono a fondo perduto "*per il sostegno all'elaborazione di Piano di gestione forestale o strumenti equivalenti (Piani particolareggiati o d'assestamento forestale, Piani di intervento forestale straordinari)*".

Dal punto di vista formale, evidenzia **ALFA**, le misure in questione rientrano tra i "*fondi strutturali e di investimento europei - fondi SIE*" (cfr. regolamento 1303/2013), che nel bando sono ripetutamente definiti "aiuti" ponendosi così in linea con quanto richiesto dal paragrafo 1.1, lettera *a*), della circolare n. 34/E del 21 novembre 2013, ai sensi del quale "*nei casi in cui la norma che individua, in modo diretto o indiretto, i beneficiari delle somme definisce l'erogazione come aiuto o come agevolazione è (...) agevole affermare che l'insieme di regole da applicare è quello proprio dei contribuenti pubblici e non quello dei contratti*".

Relativamente all'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 Decreto IVA, in quanto non afferente a operazioni imponibili.

Al riguardo in sede di documentazione integrativa, **ALFA** dichiara che la sua attività consiste nella gestione diretta di bandi, contributi e finanziamenti per la realizzazione di lavori e servizi su terreni concessi in gestione. Nello specifico, le

attività "non commerciali" svolte da **ALFA**, attraverso l'utilizzo dei fondi comunitari, sono riconducibili alla pianificazione dei territori ricevuti in concessione al fine di programmare le opere da eseguire negli anni a venire. **ALFA** ricorda che secondo la normativa nazionale sulla pianificazione o assestamento forestale ovvero, nello specifico, l'articolo 130 del Regio Decreto 30 dicembre 1923 n. 3267 (c.d. legge Serpieri), tuttora in vigore, i boschi di proprietà comunale e di altri enti pubblici devono essere utilizzati in conformità di un "*piano economico approvato*" ovvero, ad un Piano di Assestamento Forestale (in seguito, "PAF" o "Piano"), che, limitatamente al territorio assestato, è parificato, a tutti gli effetti di legge, alle Prescrizioni di Massima e di Polizia Forestale, attualmente emanate con Deliberazione della Giunta Regionale n. (...) del (...).

Il PAF deve coniugare la funzione economica derivante dal taglio dei boschi con le altre funzioni che la foresta assolve quali quelle naturalistica, di difesa idrogeologica, turistico-ricreativa nonché didattico-ambientale.

**ALFA** ricorda anche che il lavoro di predisposizione dei piani forestali è eseguito in coerenza con quanto previsto dalla "Legge Forestale regionale (...)" (L.R. (...)) e dal Piano Forestale Regionale n. (...), oltre che dalla delibera della giunta regionale n. (...) per "*l'adozione di un disciplinare per la redazione dei piani particolareggiati forestali*".

Riguardo ai profili commerciali di questa attività, **ALFA** ritiene ad oggi difficile stabilire *a priori* se la redazione di PAF, anche su superfici di proprietà di terzi, possa costituire nel breve periodo attività commerciale, seppur possa costituire un'eventualità improbabile.

**ALFA** ricorda infine di non aver chiesto, né richiederà alcun compenso al soggetto il cui terreno beneficerà della redazione dei suddetti piani di gestione, che come già chiarito, sono strumenti di carattere tecnico ed intellettuale, che non documenti di programmazione economico, imprenditoriale o commerciale, simili a uno studio di fattibilità con rilevanza economica o a un *business plan*.

Con riferimento alle attività indicate all'articolo 2 dello statuto, ovvero accessorie rispetto agli scopi principali, **ALFA** ha chiarito che tali attività possono potenzialmente configurarsi, in via generale, come commerciali. Tuttavia, ad oggi - e, con ogni probabilità, anche in futuro - assumono un carattere sostanzialmente non commerciale, in quanto **ALFA** non le svolge con finalità di impresa, o dietro affidamento o appalto ma, semmai, nell'ambito di progetti aventi carattere di assistenza e sostegno nei confronti degli associati, o di divulgazione nei confronti di altri soggetti operanti, comunque, nel settore forestale.

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**

Il trattamento ai fini IVA dei contributi versati da enti pubblici è chiarito dalla circolare n. 34/E del 2013.

Applicando al caso in esame i criteri da questa precisati e nell'ordine gerarchico/sequenziale ivi stabilito 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 definite "aiuto" nel bando regionale 2016, misura 16, sottomisura 16.8, in attuazione del Programma di sostegno allo Sviluppo Rurale da parte del FEASR per la programmazione Comunitaria 2014/2020, disciplinato dai Regolamenti UE 1303/2013 e 1305/2013 sul sostegno alla sviluppo rurale da parte del FEASR, e adottato in coerenza con quanto previsto dalla "Legge Forestale regionale (...)" (L.R. n(...)).

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 addebitata 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.

Come precisato dalla menzionata circolare n. 20/E del 2015, *"qualora i beni e i servizi siano utilizzati dall'ente di formazione destinatario dei contributi esclusivamente per realizzare operazioni fuori campo IVA... non compete alcuna detrazione d'imposta"*.

*Nel caso in cui i beni e i servizi acquistati siano utilizzati promiscuamente, vale a dire impiegati per realizzare (nello stesso anno) sia operazioni imponibili sia operazioni fuori campo IVA, in base all'art. 19, quarto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, per l'IVA assolta su tali acquisti spetta una detrazione rapportata all'entità del loro impiego nelle operazioni soggette ad imposta. Come chiarito con la circolare n. 328 del 1997, in merito al criterio di ripartizione dell'imposta tra la quota detraibile e la quota indetraibile, la norma non detta alcuna regola specifica, demandando al contribuente la scelta del criterio più appropriato purché sia oggettivo e coerente in considerazione della natura dei beni e servizi acquistati"*.

**ALFA** dichiara di aver effettuato nel 2018 operazioni attive imponibili per circa euro 20 mila e che per ognuna di esse "*si tratta di prestazione del tutto indipendente diversa ed estranea rispetto al contributo PSR per la redazione dei piani di gestione*". Ferma restando l'applicabilità delle regole enunciate nella circolare n. 20/E del 2015 e sopra richiamate, la valutazione di tale indipendenza involve giudizi di fatto non esperibili in sede di interpello.

In ultimo, si osserva che esula dalla competenza della scrivente verificare che l'imposta in questione sia stata "*realmente e definitivamente sostenuta*" dal beneficiario.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**