

Edizione di venerdì 26 aprile 2019

IVA

Esportazioni escluse dall'esterometro

di **Sandro Cerato**

AGEVOLAZIONI

Decreto crescita: da aprile torna il super ammortamento

di **Lucia Recchioni**

IVA

La “navigazione in alto mare” al vaglio della Corte europea

di **Marco Peirolo**

IMPOSTE INDIRETTE

Imposta di bollo: cosa scade il 30 aprile?

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

IVA

Il trattamento ai fini Iva dei contributi pubblici comunitari

di **Luca Mambrin**

IVA

Esportazioni escluse dall'esterometro

di **Sandro Cerato**

Le **cessioni di beni all'esportazione** possono essere **certificate con fattura elettronica** e **non devono essere inserite nell'esterometro** anche nell'ipotesi in cui sia **emesso il documento cartaceo**.

È quanto emerge dalla [risposta all'istanza di interpello n. 130/2019](#), in relazione ad una richiesta presentata da una società che effettua **cessioni all'esportazione di veicoli** (di cui all'[articolo 8, lett. a, D.P.R. 633/1972](#)) la quale evidenzia che, tra gli **allegati** da inserire in sede di fatturazione, vi è l'**identificativo della bolla doganale**, documento quest'ultimo per il rilascio del quale è, tuttavia, necessario **avere già emesso la fattura**.

La **società** pertanto **propone**, quale comportamento fiscalmente corretto, di **emettere la fattura cartacea da portare in dogana**, per poi modificarla, una volta ottenuto il codice della bolla doganale, e **successivamente inviarla**.

L'Agenzia delle entrate ricorda preliminarmente che a partire dal **1° gennaio 2019**:

- sussiste l'**obbligo di emissione della fattura elettronica** per le operazioni scambiate con soggetti passivi stabiliti ai fini Iva in Italia ([articolo 1, comma 3, D.Lgs. 127/2015](#));
- le **operazioni effettuate o ricevute con operatori non residenti in Italia** o ivi **identificati** ai fini Iva (direttamente o tramite rappresentante fiscale), non sussistendo alcun obbligo di emissione della fattura elettronica, devono essere riepilogate in apposita **comunicazione con cadenza mensile** (cd. "**esterometro**" di cui [all'articolo 1, comma 3-bis, D.Lgs. 127/2015](#)).

Per quanto riguarda le operazioni da inserire nell'**esterometro**, lo stesso [comma 3-bis](#) precisa che sono **escluse** dall'obbligo di comunicazione le seguenti operazioni: quelle risultanti da **bolla doganale** e quelle per le quali è **emessa facoltativamente la fattura in formato elettronico**.

Nella risposta all'istanza di interpello l'Agenzia delle entrate precisa che, **per le esportazioni, non è obbligatoria né l'emissione della fattura elettronica** (in quanto operazione effettuata con controparte non residente) **né l'inclusione dell'operazione nell'esterometro** trattandosi di operazione risultante da **bolletta doganale**.

Tale ultima precisazione è di particolare interesse poiché dalla lettura del [comma 3-bis](#) non era chiaro se **l'esonero dall'esterometro** valesse **solo per le importazioni** (per le quali il

documento rilevante ai fini Iva rimane la **bolla di importazione**) oppure fosse esteso anche alle **esportazioni**.

In ogni caso, precisa l'Agenzia, **la società ha la facoltà di emettere la fattura elettronica** tramite Sdi (in luogo di quella cartacea), **fermo restando in ogni caso l'esonero dalla compilazione dell'esterometro**.

Relativamente agli **obblighi di presentazione in dogana di un esemplare della fattura**, l'Agenzia ricorda che **l'obbligo di "vidimazione" della fattura in dogana**, quale elemento che comprova l'avvenuta uscita dei beni dal territorio dello Stato ai fini della non imponibilità Iva dell'operazione, deve tener conto delle evoluzioni che ha subito la normativa in questi anni.

In particolare, precisa l'Agenzia, **a partire dal 1° luglio 2007** è stato adottato nella UE un sistema che consente il **tracciamento elettronico** ed il **controllo automatizzato** delle operazioni di esportazione in ambito comunitario, attraverso uno scambio di messaggi tra i diversi uffici doganali coinvolti nei vari paesi comunitari.

Tale sistema si concretizza nell'emissione del **DAE (documento di accompagnamento all'esportazione)**, sostitutivo del vecchio DAU), **munito di un MRN (Movement Reference Number)**, che viene rilasciato dalla dogana di esportazione e accompagna la merce fino alla dogana di uscita.

La successiva fuoriuscita della merce viene comprovata dal **messaggio elettronico** della dogana di uscita (**sostitutivo del vecchio "visto uscire"** apposto fisicamente sull'esemplare della fattura) con la conseguenza che **viene meno la necessità di presentare in dogana una copia della fattura cartacea**.

Da ciò consegue che **l'esportazione diretta di cui all'[articolo 8, lett. a\), D.P.R. 633/1972](#)** può essere documentata da **fattura elettronica** senza che ciò interferisca sulla procedura doganale per la quale si seguono le regole già in essere, come descritte poc'anzi.



AGEVOLAZIONI

Decreto crescita: da aprile torna il super ammortamento

di **Lucia Recchioni**

Nella notte tra il 23 e il 24 aprile il Consiglio dei Ministri ha approvato il **Decreto crescita**, dopo la prima **approvazione “salvo intese”** dello [scorso 4 aprile](#); le principali misure sono state oggetto di analisi nell'ambito del [comunicato stampa n. 84 del Mef](#), pubblicato lo stesso **24 aprile**.

Il **comunicato** si focalizza in particolar modo su una misura del provvedimento ritenuta **centrale**: l'istituzione del **Fondo Indennizzo Risparmiatori**, per il quale sono stati stanziati complessivamente 1,5 miliardi di euro nel triennio 2019-2021.

Concentrando invece l'attenzione sulle **misure fiscali**, giova sottolineare che il nuovo decreto prevede, tra le varie novità introdotte, la **reintroduzione del c.d. super ammortamento**, nella **misura del 130%**, per gli **investimenti effettuati dal 1° aprile 2019 con consegna fino al 30 giugno 2020**: restano quindi esclusi dall'agevolazione in esame tutti gli **investimenti effettuati nel primo trimestre dell'anno 2019**.

Come previsto con riferimento al **super ammortamento fino al 2018**, sono esclusi dall'agevolazione i **veicoli** e gli **altri mezzi di trasporto** di cui all'[articolo 164, comma 1, Tuir](#) (quindi, anche le **autovetture utilizzate esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa**); trovano inoltre applicazione tutte le altre disposizioni della **Legge di stabilità 2016 (L. 208/2015)**.

Rispetto al passato, però, è prevista un'importante **novità**, in quanto il **nuovo super ammortamento** può essere utilizzato solo per la quota di **investimenti** di importo **fino a 2,5 milioni di euro**: oltre tale soglia non spetta invece alcuna maggiorazione.

Un'altra importante previsione del Decreto crescita riguarda l'**aumento della percentuale di deducibilità dell'Imu** nell'ambito del **reddito d'impresa** e del **reddito di lavoro autonomo**.

Si ricorda, a tal proposito, che già la **Legge di bilancio 2019** aveva incrementato la misura della deduzione, portandola al **40% per il 2019**.

Con il **Decreto crescita** vengono invece previste le seguenti misure di deducibilità:

- **50%** per il periodo d'imposta **successivo** a quello in corso al **31 dicembre 2018**;
- **60%** per il periodo d'imposta **successivo** a quello in corso al **31 dicembre 2019**;
- **60%** per il periodo d'imposta **successivo** a quello in corso al **31 dicembre 2020**;

- **70%, a regime**, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021 (per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, **dal 2022**).

Novità sono previste anche con riferimento ai **contribuenti forfettari**, per i quali viene introdotto l'**obbligo di effettuare le ritenute alla fonte** sui **redditi di lavoro dipendente** e sui **redditi assimilati** a quelli di lavoro dipendente: in tal modo vengono **semplificati gli adempimenti per i lavoratori**, i quali non saranno costretti a presentare la dichiarazione dei redditi.

Nel richiamare le principali novità introdotte non possono, infine, essere ignorate la **nuova Mini-Ires** e la **definizione agevolata delle ingiunzioni fiscali**.

Il Decreto crescita introduce infatti la possibilità, per gli **enti territoriali**, di disporre la **definizione agevolata delle proprie entrate**, anche tributarie, non riscosse a seguito di provvedimenti di **ingiunzione fiscale**, **stabilendo l'esclusione delle sanzioni** (senza nessuno sgravio, invece, per gli **interessi**).

Più precisamente, potranno essere oggetto di **definizione agevolata** i provvedimenti di **ingiunzione fiscale notificati negli anni dal 2000 al 2017**, dagli **enti** stessi e dai **concessionari privati** della riscossione.

La **definizione agevolata delle ingiunzioni**, tuttavia, non sarà automaticamente disposta per tutte le ingiunzioni fiscali potenzialmente rientranti nel suo campo di applicazione, **essendo lasciata agli enti la facoltà, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto**, di **prevedere l'esclusione** delle sanzioni relative alle predette entrate.

Saranno inoltre gli **enti territoriali** a **stabilire**:

- a) il **numero di rate** e la relativa **scadenza**, che non potrà superare il **30 settembre 2021**;
- b) le **modalità** con cui il debitore dovrà manifestare la sua **volontà di avvalersi della definizione agevolata**;
- c) i **termini per la presentazione dell'istanza**;
- d) il termine entro il quale l'**ente territoriale** o il **concessionario della riscossione** trasmetterà ai debitori la **comunicazione** nella quale sono indicati **l'ammontare complessivo delle somme dovute** per la definizione agevolata, quello delle **singole rate** e la **scadenza** delle stesse.

Seminario di specializzazione

IL NUOVO CODICE DELLA CRISI E DELL'INSOLVENZA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

La “navigazione in alto mare” al vaglio della Corte europea

di **Marco Peirola**

Le operazioni relative alle navi adibite alla **navigazione in alto mare** sono **esenti da Iva** se l'imbarcazione si sposta **da un luogo situato all'interno delle acque dell'Unione europea** verso un luogo **al di fuori delle acque stesse**, dove verranno esercitate le **attività oggetto dell'esenzione**.

Per beneficiare dell'agevolazione non è, pertanto, sufficiente che la nave sia idonea ad essere utilizzata in alto mare, dovendo essere **sostanzialmente ed effettivamente impegnata in attività svolte in alto mare**.

In tal senso si è espresso l'**Avvocato generale** presso la **Corte di giustizia UE** nelle **conclusioni presentate il 10 aprile 2019** in merito alla **causa C-291/18 (Grup Servizi Petroliere)**, avente per oggetto l'interpretazione dell'[articolo 148, lett. a\) e c\), Direttiva 2006/112/CE](#), che qualifica come **esenti da imposta**, rispettivamente, le **cessioni di beni destinati al rifornimento e al vettovagliamento delle navi adibite alla navigazione in alto mare**, nonché le **cessioni, trasformazioni, riparazioni, manutenzioni, noleggi e locazioni di tali navi**, oltre alle cessioni, locazioni, riparazioni e manutenzioni degli **oggetti in esse incorporati o destinati al loro servizio**.

La controversia, sorta nell'ambito della normativa rumena, riguarda la possibilità di qualificare le **piattaforme di trivellazione autoelevatrici** come **navi adibite alla navigazione in alto mare**, negata dalle Autorità fiscali locali, in quanto tali piattaforme, sebbene possano considerarsi come navi ai sensi della legislazione nazionale e siano idonee alla navigazione marittima illimitata, **durante l'attività di perforazione non navigano**, ma si trovano in **posizione stazionaria**: le loro gambe sono abbassate e poggiano sul fondo marino per sollevare il pontone (il corpo galleggiante) sopra il livello dell'acqua, ad un'altezza di 60-70 metri.

L'**Avvocato UE**, in esito alle proprie considerazioni, ha escluso non solo che le piattaforme di perforazione mobile siano riconducibili al **concetto di nave**, ma anche che le stesse siano **adibite alla navigazione in alto mare**, per tale intendendosi quella effettuata nella **parte di mare che eccede il limite massimo di 12 miglia nautiche** misurate a partire dalle linee di base previste dal diritto internazionale del mare (**articolo 3 della Convenzione di Montego Bay**).

Sotto il primo profilo, è stato osservato che: *“Nel linguaggio comune il termine «nave» denota un'imbarcazione di qualsivoglia tipo che sia in grado di svolgere qualche attività in acqua, che comprenda il trasporto di persone o di merci, a prescindere dal fatto che ciò avvenga a titolo oneroso o meno o semplicemente a fini ricreativi. Pertanto, **dubito** alquanto che una **piattaforma** di*

*questo tipo possa essere propriamente descritta come «nave» nel suddetto senso, poiché **non trasporta passeggeri o merci sull'acqua**: si tratta piuttosto di un **macchinario di grandi proporzioni** fabbricato dall'uomo che, una volta spostato, è **fissato sul fondale marino** per fini di **perforazione**. Se è pur vero che, secondo le informazioni fornite alla Corte in udienza, esiste un **equipaggio** a bordo di siffatta piattaforma e che vi è un **giornale di bordo**, si può nondimeno osservare che le piattaforme di perforazione autoelevatrici sembrano essere **prive di molte delle caratteristiche tipiche di un natante, come la prua, le ancore o il timone**, sebbene spetti in ultima analisi al giudice nazionale verificare caso per caso detta questione. Né sembra che vi sia alcun **meccanismo convenzionale di pilotaggio**: per esempio nessuna timoneria, sebbene ancora una volta questi siano dettagli che spetta al giudice nazionale verificare. Inoltre, in base alle informazioni fornite alla Corte in udienza, le piattaforme di cui trattasi nel presente procedimento sono del tipo che **non dispone di alcun mezzo di propulsione autonoma**” (punto 43).*

Sotto il secondo profilo, l'Avvocato UE ha escluso che le piattaforme di trivellazione autoelevatrici siano adibite alla navigazione in alto mare, **non essendo dotate di alcuna capacità di propulsione autonoma idonea a consentirne la navigazione al di fuori delle acque dell'Unione**.

In sostanza, **“le operazioni contemplate dall'articolo 148, lettere a) e c), sono esentate in quanto connesse a beni o servizi acquistati all'interno dei territori dell'Unione europea, ma in previsione di utilizzo al di fuori di tali territori. Ciò significa, in altri termini, che la nave in questione deve spostarsi da un luogo situato all'interno delle acque dell'Unione europea in un luogo al di fuori di tali acque, dove verranno esercitate le attività in questione. È precisamente per questi motivi che (...) non è sufficiente che una nave sia idonea ad essere utilizzata in alto mare. A mio avviso, la nave deve essere sostanzialmente ed effettivamente impegnata in attività svolte in alto mare”** (punto 59).

È il caso di rilevare che tale **conclusione**, secondo cui la condizione relativa all'alto mare implica che la nave debba essere concretamente utilizzata nelle acque extra-territoriali, **diverge da quella sostenuta nella causa in commento dal Governo italiano**, per il quale sarebbe sufficiente l'**idoneità potenziale** della nave a navigare al di fuori delle acque dell'Unione, **indipendentemente dal tempo trascorso in alto mare**.

A ben vedere, sulla portata della non imponibilità dell'[articolo 8-bis D.P.R. 633/1972](#), per ciò che riguarda le navi adibite alla **navigazione in alto mare**, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti con le [risoluzioni 2/E/2017](#) e [6/E/2018](#), secondo cui la detassazione non opera affatto a prescindere dal tempo trascorso in alto mare. Essa, infatti, viene riconosciuta nei confronti delle navi che effettuano **concretamente e in misura prevalente la navigazione in alto mare**, laddove tale condizione è considerata soddisfatta per le navi che, con riferimento all'anno precedente, **hanno effettuato in misura superiore al 70% viaggi in alto mare**.

Nell'attesa della pronuncia della Corte europea, il riferimento alla prevalenza della navigazione in alto mare è da ritenere **comunque compatibile** con la normativa unionale.

Significativo, al riguardo, è il punto 21 della sentenza relativa alla **causa C-197/12** del 21 marzo 2013 (Commissione/Francia), dove si afferma che: *“Elle [la Commissione UE] relève, par ailleurs, que la République française n’applique pas sa propre interprétation de la condition d’affectation à la navigation en haute mer, selon laquelle les bateaux concernés par l’exonération en cause devraient naviguer de façon régulière, voire prépondérante, en haute mer et que, en vertu de la réglementation en vigueur en France, les bateaux de commerce bénéficient de l’exonération de TVA dès lors qu’ils remplissent trois critères particuliers, sans pour autant être effectivement affectés à la navigation en haute mer, voire sans jamais gagner la haute mer”*.

La Corte ha confermato, pertanto, che il concetto di navigazione di alto mare **non implica la navigazione esclusiva, ma prevalente**, al di fuori delle acque dell’Unione.



IMPOSTE INDIRETTE

Imposta di bollo: cosa scade il 30 aprile?

di Clara Pollet, Simone Dimitri

La fattura elettronica porta con sé l'assolvimento dell'imposta di bollo **con scadenze trimestrali** (entro il **giorno 20 del mese successivo al trimestre**), utilizzando il codice tributo specifico del trimestre di riferimento (2521, 2522, 2523 e 2524 come da [risoluzione 42/E/2019](#)).

Nel caso in cui il contribuente si sia avvalso nel 2018 dell'**autorizzazione al pagamento del "bollo virtuale" con conguaglio a inizio 2019**, dovrà considerare la necessità di chiedere la **revoca di tale autorizzazione** per non versare gli **acconti calcolati sul dato storico** ante introduzione della fatturazione elettronica.

A tal proposito l'Agenzia delle entrate, rispondendo nell'area Fatture e corrispettivi, ad un quesito a proposito della scelta tra **assolvimento ai sensi dell'[articolo 6 D.M. 17.06.2014](#)** e **assolvimento in modalità virtuale ai sensi dell'[articolo 15 D.P.R. 642/1972](#)**, ricorda che *"l'imposta di bollo sulle fatture elettroniche si assolve **esclusivamente con la modalità disciplinata dall'articolo 6 del DM 17 giugno 2014**. Al riguardo, a seguito della modifica apportata dal **DM 28 dicembre 2018**, si evidenzia che: il pagamento dell'imposta relativa alle **fatture elettroniche emesse in ciascun trimestre solare va effettuato entro il giorno 20 del primo mese successivo al trimestre di riferimento**. L'Agenzia delle Entrate metterà a disposizione, già alla fine del primo trimestre 2019 all'interno del portale **"Fatture e Corrispettivi"**, un servizio per verificare l'ammontare complessivo dell'**imposta di bollo dovuta** sulla base dei dati presenti nelle fatture elettroniche inviate attraverso il Sistema di interscambio. **I soggetti autorizzati al pagamento del bollo virtuale ai sensi dell'articolo 15 del D.P.R. n. 642/1972, che emettono esclusivamente fatture elettroniche, possono rinunciare all'autorizzazione nelle modalità previste dall'articolo 15, comma 10, del citato D.P.R. 642/1972**".*

Pertanto, i contribuenti che avevano **richiesto e ottenuto l'autorizzazione all'imposta di bollo virtuale**, possono usare lo stesso modello utilizzato per la dichiarazione a consuntivo dei documenti emessi nell'anno precedente (presentata a gennaio), per trasmettere la dichiarazione nel caso di **rinuncia all'autorizzazione**.

DICHIARAZIONE DELL'IMPOSTA DI BOLLO ASSOLTA IN MODO VIRTUALE (Art.15 D.P.R. del 26 ottobre 1972 n. 642)

DATI GENERALI		Estremi autorizzazione		Rilascio autorizzazione		Codice fiscale Operazioni Straordinarie (vedi istruzioni)													
Tipo Dich.	Dichiarazione sostitutiva	Casi particolari	Anno di riferimento	giorno	Periodo di riferimento	anno	Opzione assegni circolari	Revoca opzione assegni circolari	Scomputo acconto										

Tra i “Dati generali” presenti nel frontespizio del modello troviamo il “**Tipo dichiarazione**” dove occorre indicare:

- il **codice 1** se si tratta di una “**dichiarazione consuntiva**” con la quale devono essere indicati il numero degli atti e documenti emessi nell’anno precedente (ad esempio nel 2018). Tale dichiarazione doveva essere presentata **entro il mese di gennaio 2019**;
- il **codice 2** “**dichiarazione a seguito di rinuncia**” se si intende **rinunciare all’autorizzazione**. Nell’indicare il codice 2 l’interessato esprime la volontà di **rinunciare all’autorizzazione** in luogo dell’apposita comunicazione scritta all’ufficio territoriale competente. In tal caso, nel presente modello occorre riportare il **numero degli atti e documenti emessi dal 1° gennaio all’ultimo giorno in cui è operativa l’autorizzazione**. Ad esempio, se il giorno da cui ha effetto la rinuncia è il **12 gennaio 2019**, il contribuente deve aver presentato due dichiarazioni:

1. una **dichiarazione consuntiva (codice 1)** relativa all’anno d’imposta 2018;
2. una **dichiarazione a seguito di rinuncia (codice 2)** relativa agli atti e documenti emessi dal 1° gennaio all’11 gennaio 2019.

Passata la scadenza del 23 aprile 2019, relativa al versamento dell’imposta di bollo sulle fatture elettroniche emesse nel **primo trimestre 2019**, occorre ancora verificare l’eventuale imposta di bollo da versare **entro il 30 aprile 2019** relativamente ai **libri, documenti e registri contabili tenuti con sistemi informatici**.

Il documento informatico è quel documento che consente la rappresentazione informatica di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti, **garantendone l’immodificabilità nel tempo**, il cui contenuto risulti non alterabile durante le fasi di accesso e di conservazione.

L’[articolo 6 D.M. 17.06.2014](#) “*Modalità di assolvimento dell’imposta di bollo su libri, registri ed altri documenti rilevanti ai fini tributari*”, nella nuova versione in vigore dal **1° gennaio 2019**, prevede ancora che l’imposta di bollo sui documenti informatici fiscalmente rilevanti sia corrisposta mediante versamento in **un’unica soluzione**, con F24 entro **centoventi giorni** dalla chiusura dell’esercizio se relativa agli **atti, ai documenti ed ai registri emessi o utilizzati durante l’anno**. Ricordiamo che l’**imposta sui libri e sui registri** di cui all’[articolo 16](#) della **tariffa**

allegata al D.P.R. 642/1972, tenuti in modalità informatica, è dovuta ogni 2500 registrazioni o frazioni di esse ed è pari a 16 euro (oppure 32 euro se relativa a soggetti diversi da quelli che assolvono in modo forfettario la tassa di concessione governativa entro il 16 marzo).

Entro il **30 aprile**, infatti, scade il termine per il versamento dell'imposta di bollo relativa ai **documenti informatici diversi dalle fatture elettroniche, nonché alle fatture elettroniche emesse fino al 31 dicembre 2018.**

Occorre utilizzare i codici tributo istituiti con le [risoluzioni 106/E/2014](#) e [32/E/2015](#) e confermati con la [risoluzione 42/E/2019](#), vale a dire:

- **"2501"** denominato "Imposta di bollo su libri, registri ed altri documenti rilevanti ai fini tributari – articolo 6 decreto 17 giugno 2014";
- **"2502"** denominato "Imposta di bollo su libri, registri ed altri documenti rilevanti ai fini tributari – articolo 6 decreto 17 giugno 2014 – SANZIONI";
- **"2503"** denominato "Imposta di bollo su libri, registri ed altri documenti rilevanti ai fini tributari – articolo 6 decreto 17 giugno 2014 – INTERESSI".

Ricordiamo, infine, che qualora il contribuente **nel periodo d'imposta 2018**, abbia **conservato in modalità elettronica almeno un documento rilevante ai fini tributari**, dovrà compilare l'apposito rigo del Modello Redditi 2019, presente **nel quadro RS**, con il **codice 1** (RS140 per i Redditi PF, RS104 per i Redditi SC e RS40 per i Redditi SC).

Special Event

**LA SIMULAZIONE DI UN LAVORO DI REVISIONE LEGALE
TRAMITE UN CASO OPERATIVO – CORSO AVANZATO**

Scopri le sedi in programmazione >

IVA

Il trattamento ai fini Iva dei contributi pubblici comunitari

di **Luca Mambrin**

Nella [risposta all'istanza di interpello n. 80 del 22.03.2019](#) l'Agenzia delle entrate ha riproposto il tema del **trattamento a fini Iva da riservare ai contributi pubblici** e della **detraibilità dell'Iva assolta sugli acquisti di beni e servizi finanziati da tali contributi**.

Nel caso esaminato un **consorzio**:

- costituito in forma **cooperativa senza fini di lucro**;
- che svolge "**attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile**";
- in **possesso di partita Iva**;
- **estinatario di un contributo comunitario**,

chiede di conoscere il trattamento, ai fini Iva:

1. del **finanziamento pubblico comunitario erogato**, in particolare se tale finanziamento sia qualificabile come corrispettivo e pertanto rilevante ai fini dell'Iva, 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, comma 3, lett. a\), D.P.R. 633/1972](#);
2. 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, D.P.R. 633/1972](#), in quanto non afferente ad operazioni imponibili.

Per quanto attiene il **trattamento ai fini Iva dei contributi versati** da enti pubblici viene richiamata la [circolare 34/E/2013](#) che aveva indicato i **criteri** per stabilire se un contributo:

- può assumere la natura di **corrispettivo**, e quindi configura un'operazione soggetta ad Iva,
- oppure deve essere considerato un **contributo a fondo perduto**, quindi un'**operazione fuori dal campo di applicazione dell'Iva**.

Secondo l'Agenzia infatti, in linea generale, un **contributo assume rilevanza ai fini Iva** se erogato a fronte di un'**obbligazione di dare, fare, non fare o permettere**, ossia quando si è in presenza di un **rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive**. In altri termini, il contributo assume **natura onerosa** e configura un'operazione rilevante agli effetti dell'Iva quando tra le parti intercorre un **rapporto giuridico sinallagmatico**, nel quale il contributo ricevuto dal beneficiario costituisce il **compenso per il servizio effettuato o per il bene ceduto**.

Ad esempio, esiste un rapporto sinallagmatico ogni qualvolta **la proprietà dei risultati della ricerca** ovvero la **proprietà dell'opera finanziata sia trasferita in tutto o in parte all'ente finanziatore**; rilevano, inoltre, in tal senso la previsione nella convenzione della **clausola risolutiva**, o l'**obbligo di risarcimento del danno derivante da inadempimento**, che evidenzia un interesse patrimoniale da parte del soggetto erogatore.

Di contro, l'esclusione dal campo d'applicazione dell'Iva è stata ravvisata ogniqualvolta il soggetto che riceve il contributo **non diventa obbligato a dare, fare, non fare o permettere qualcosa come controprestazione**.

La qualificazione di un'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**.

Applicando nell'ordine gerarchico/sequenziale i **criteri stabiliti nella citata [circolare 34/E/2013](#)** al caso in esame, per qualificare l'erogazione come **mera movimentazione di denaro esclusa dal campo di applicazione dell'Iva** secondo l'Agenzia appare integrato il criterio indicato *nel paragrafo 1.1, lettera a)* che stabilisce che l'amministrazione pubblica **non opera all'interno di un rapporto contrattuale** quando le erogazioni sono effettuate in *"esecuzione di norme che prevedono l'erogazione di benefici al verificarsi di presupposti predefiniti, come ad esempio nel caso degli aiuti di Stato automatici, ovvero in favore di particolari categorie di soggetti"* (ad esempio contributi a valere sulle imposte dirette in favore delle confessioni religiose firmatarie di accordi con lo Stato o di associazioni, destinatarie del 5 o dell'8 per mille dell'Irpef).

Nei casi in cui la norma che individua, in modo diretto o indiretto, i **beneficiari delle somme** (che possono svolgere anche una attività commerciale, in via esclusiva o meno) definisce **l'erogazione come aiuto o come agevolazione** è, pertanto, possibile affermare che **l'insieme di regole da applicare è quello proprio dei contributi pubblici e non quello dei contratti**.

Per quanto riguarda invece la **detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti di beni e servizi** effettuati utilizzando i predetti contributi l'Agenzia richiama il principio contenuto nella [circolare 20/E/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 articoli 19 e seguenti del d.P.R. n. 633/1972"*.

In particolare l'[articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972](#) 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".

Pertanto, 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 esaminato l'Agenzia ritiene che l'Iva relativa agli acquisti effettuati mediante l'utilizzo dei **contributi sia detraibile in quanto relativa a beni e servizi impiegati per l'effettuazione delle operazioni attive imponibili connesse al bando regionale**: la società istante infatti, oltre a commissionare i lavori relativi al bando regionale, 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.

