
Contributi europei a fondo perduto ed IVA

di [Sonia Cascarano](#)

Publicato il 7 Ottobre 2009

l'Agenzia delle Entrate ha precisato che i contributi a fondo perduto erogati dalla CE ad un consorzio olivicolo, la cui attività è circoscritta alla valorizzazione della produzione olivicola, sono esclusi dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto

1. Risoluzione n. 61/E 2009 dell'Agenzia delle Entrate

Con la Risoluzione n. 61/E 2009, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che i contributi a fondo perduto erogati dalla CE ad un consorzio olivicolo, la cui attività è circoscritta alla valorizzazione della produzione olivicola, sono esclusi dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto; anche se la detrazione è esclusa per tutti quegli acquisti effettuati con i fondi ricevuti.

La vicenda in esame vede come protagonista un consorzio olivicolo che, occupandosi della valorizzazione della produzione olearia italiana, ottiene l'erogazione di fondi comunitari in forza del regolamento del Consiglio europeo n. 865/2004 del 29 aprile 2004, secondo cui: "incoraggiare le organizzazioni di operatori riconosciute ed elaborare programmi di attività per il miglioramento della qualità della produzione di olio d'oliva e di olive da tavola è necessario un finanziamento comunitario, costituito dalla percentuale degli aiuti diretti che gli Stati membri sono autorizzati a trattenere (...)"

Proprio nel succitato ambito opera la società consortile che predispone e realizza progetti e programmi annuali e pluriennali destinati ai produttori di olio di oliva avvalendosi, evidentemente, di finanziamenti derivanti dai contributi dei soci, di enti pubblici e di organizzazioni a livello locale, nazionale e comunitario. In merito ai finanziamenti ricevuti dalla Comunità europea, la società precisa che:

- Le somme percepite sono identificate come contributi a fondo perduto esclusi, pertanto, dal campo di applicazione dell'Iva, ai sensi dell'art. 2, comma 3, lettera a), del D.P.R. 633/72, poiché il regolamento comunitario non prevede alcun vincolo di natura obbligatoria per le organizzazioni ammesse ai contributi; per gli acquisti effettuati per svolgere il programma agevolato, l'IVA assolta sia detraibile in quanto derivante dall'utilizzo dei predetti contributi a fondo perduto.

L'Amministrazione finanziaria accoglie seppure parzialmente la soluzione prospettata dal contribuente:

- Per quel che riguarda la prima parte del quesito sollevato dalla società, l'Amministrazione finanziaria precisa che i contributi versati da enti pubblici assumono, in generale, rilevanza agli effetti IVA qualora vengano corrisposti a fronte di un'obbligazione di dare, fare, non fare o permettere assunta dal beneficiario.

Così, per l'applicabilità dell'IVA, c'è necessità di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive fra l'ente erogante e il soggetto beneficiario, nell'ambito del quale il finanziamento assuma carattere di corrispettivo per una cessione di beni o una prestazione di servizi. Tanto premesso, nel caso in esame non può ravvisarsi la sussistenza di un nesso di sinallagmaticità, non richiesta al beneficiario una specifica prestazione, ma l'erogazione delle stesse somme si traduca nella messa a disposizione di fondi per realizzare programmi e finalità di interesse generale e coprire i relativi costi.

- In particolare, dopo aver richiamato l'art. 19, comma 2, del D.P.R. 633/1972 in combinata analisi con il comma 3, lett. c) del medesimo decreto, l'Agenzia delle Entrate pone l'attenzione sulla precedente Risoluzione n. 42/E del 16 marzo 2004, secondo cui *"...l'art. 19, comma 3, lett. c), del D.P.R. n. 633 del 1972 deve però intendersi riferita agli acquisti di beni e servizi effettuati dal soggetto che pone in essere l'operazione di cessione di denaro sottratta alla regola generale della indetraibilità"*.

Così conclude l'Amministrazione, affermando che la circostanza che il contribuente possa essere destinatario di un finanziamento a fondo perduto non legittima l'esercizio del diritto alla detrazione, poiché devono essere prese in considerazione le operazioni attive che sono state realizzate in qualità di cedente o prestatore da chi ha ricevuto il contributo. In particolare, il Consorzio Olivicolo ALFA riferisce di svolgere la propria attività nel settore dei prodotti e dei servizi della filiera olivicola, al fine di agevolare l'azione delle organizzazioni consorziate per il miglioramento e la valorizzazione della produzione olivicola e il suo adattamento alle esigenze del mercato. In particolare, ALFA riferisce di predisporre e realizzare, nel perseguimento dei propri fini istituzionali, progetti e programmi operativi annuali e/o pluriennali, anche sopranazionali, *"finanziati anche con i contributi dei soci e di enti pubblici ed organizzazioni di livello locale, nazionale e comunitario"*.

Il Consorzio fa presente di avere ottenuto, "per il finanziamento di propri programmi di attività tesi a incentivare la politica agricola nel settore oleicolo l'erogazione di fondi comunitari in base al Regolamento (CE) del Consiglio n. 865/2004 del 29 aprile 2004 (ora abrogato, con effetto dal 1° luglio 2008, dal Regolamento (CE) 22 ottobre 2007, n. 1234) secondo cui per "incoraggiare le organizzazioni di operatori riconosciute ed elaborare programmi di attività per il miglioramento della qualità della produzione di olio d'oliva e di olive da tavola è necessario un finanziamento comunitario, costituito dalla percentuale degli aiuti diretti che gli Stati membri sono autorizzati a trattenere (...)"
ALFA rileva, inoltre, che "gli importi trattenuti dagli Stati membri sono destinati al

finanziamento comunitario di programmi di attività riconducibili ad uno o più dei seguenti settori: "a) monitoraggio e gestione amministrativa del mercato nel settore dell'olio e delle olive da tavola; b) miglioramento dell'impatto ambientale dell'olivicoltura; c) miglioramento della qualità della produzione (...); d) sistema di tracciabilità, certificazione e tutela della qualità dell'olio di oliva e delle olive da tavola (...); e) diffusione di informazioni sulle attività svolte da tali organizzazioni ai fini del miglioramento della qualità dell'olio di oliva". ALFA ritiene che le somme in argomento debbano essere qualificate come contributi a fondo perduto esclusi dal campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 2, terzo comma, lett. a), del DPR n. 633 del 1972: a sostegno della propria tesi, l'ente istante evidenzia che "in capo al Consorzio non sussiste alcun vincolo di natura obbligatoria e richiama, in proposito, le disposizioni recate dal Regolamento (CE) n. 865/2004, in base al quale le organizzazioni riconosciute sono ammesse a fruire del beneficio se i programmi di attività predisposti in conformità ai fini istituzionali "rispettano i requisiti previsti dai regolamenti comunitari", spettando agli Stati membri predisporre verifiche dei programmi ed effettuare controlli a campione".

Il Consorzio evidenzia, altresì, che "in base al predetto Regolamento l'unica sanzione ricollegata alla mancata effettuazione di una delle attività agevolate è l'esclusione dal beneficio, non essendo previste "altre penalità tipiche di un rapporto contrattuale". Dalla qualificazione dei finanziamenti comunitari in argomento quali contributi a fondo perduto consegue, ad avviso dell'interpellante, che "l'IVA assolta sugli acquisti effettuati in relazione al programma agevolato sia detraibile, in quanto trova applicazione al caso di specie l'art. 19, comma 3, lett. c), del DPR n. 633 del 1972, secondo cui l'indetraibilità dell'imposta non opera, tra l'altro, per le operazioni non soggette al tributo di cui all'art. 2, terzo comma, lett. a), dello stesso decreto". Considerando il parere dell'Agenzia delle Entrate, si chiarisce che "i contributi versati da enti pubblici assumono rilevanza agli effetti IVA se vengono corrisposti a fronte di un'obbligazione di dare, fare, non fare o permettere assunta dal beneficiario". Per l'applicabilità del tributo occorre:

- Un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive fra l'ente erogante e il soggetto beneficiario, nell'ambito del quale il finanziamento assuma carattere di corrispettivo per una cessione di beni o una prestazione di servizi.

Nel caso in cui il soggetto che riceve il finanziamento non sia obbligato, a fronte degli importi percepiti, ad una prestazione di dare, fare, non fare o permettere nei confronti dell'ente erogante, le somme versate sono da considerare escluse dal campo di applicazione del tributo trattandosi di cessioni di denaro per il perseguimento di obiettivi di carattere generale non afferenti a specifiche prestazioni, ai sensi dell'art. 2, terzo comma, lett. a), del DPR n. 633 del 1972 (risoluzione n. 472/E del 3 dicembre 2008). In presenza di finanziamenti comunitari, la qualificazione degli stessi come corrispettivi di

specifiche prestazioni di servizi, rilevanti ai fini dell'IVA, non soggetti all'imposta ai sensi dell'art. 2, terzo comma, lett. a), del DPR n. 633 del 1972, deve quindi essere effettuata in base a quanto sopra precisato. Nel caso di specie, in presenza dei presupposti riferiti dall'ente istante sembrano soddisfatti i requisiti sopra richiamati per la qualificazione dei contributi come movimentazione di denaro, con conseguente esclusione degli stessi dal campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 2, terzo comma, lett. a), del DPR n. 633 del 1972; relativamente all'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti effettuati in relazione al programma agevolato, si fa presente quanto segue: l'articolo 19, comma 2, del citato DPR n. 633 del 1972 stabilisce che *"non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta (...)".* L'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA è quindi precluso nelle ipotesi in cui i beni ed i servizi acquistati vengano utilizzati per realizzare operazioni esenti o comunque non soggette al tributo: occorre tener presente che l'art. 19, comma 3, lett. c), del DPR n. 633 del 1972 prevede che l'indetraibilità non opera se le operazioni non soggette al tributo indicate nel predetto comma 2 del medesimo art. 19 sono costituite dalle cessioni di denaro di cui all'art. 2, terzo comma, lett. a), del DPR n. 633 del 1972. In riferimento alla risoluzione n. 42/E del 16 marzo 2004 la disposizione di cui all'art. 19, comma 3, lett. c), del DPR n. 633 del 1972 si intende riferita agli acquisti di beni e servizi effettuati dal soggetto che pone in essere l'operazione di cessione di denaro sottratta alla regola generale della indetraibilità: non legittima, quindi, l'esercizio del diritto alla detrazione la circostanza che il contribuente sia destinatario di un contributo a fondo perduto, dovendosi comunque fare riferimento alla tipologia delle operazioni attive poste in essere in qualità di cedente o prestatore dallo stesso contribuente destinatario del contributo. Con riferimento al caso di specie, la detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti dei beni e servizi va verificata in relazione alla tipologia di attività svolta in qualità di cedente o prestatore dall'ente istante: essere destinatari di fondi agevolati non è condizione sufficiente per usufruire della agevolazione. *"I contributi a fondo perduto erogati dalla CE a un consorzio olivicolo che svolge la sua azione di valorizzazione della produzione olearia sono esclusi dal campo di applicazione dell'Iva, ma l'imposta sugli acquisti effettuati con i fondi ricevuti non è detraibile"*: così risponde dall'Agenzia con la [risoluzione n. 61/E](#) dell'11 marzo.

Un consorzio olivicolo, che si occupa di migliorare e valorizzare la produzione olearia italiana, ha ottenuto l'erogazione di fondi comunitari in base al regolamento del Consiglio europeo n. 865/2004, che prevede di "incoraggiare le organizzazioni di operatori riconosciute ed elaborare programmi di attività per il miglioramento della qualità della produzione di olio d'oliva e di olive da tavola è necessario un finanziamento comunitario, costituito dalla percentuale degli aiuti diretti che gli Stati membri sono autorizzati a trattenere (...)". In questo settore opera la società consortile

che predispose e realizza progetti e programmi annuali e pluriennali indirizzati ai produttori di olio di oliva avvalendosi di finanziamenti derivanti dai contributi dei soci, di enti pubblici e di organizzazioni a livello locale, nazionale e comunitario.

Procedimento C-291/2007 Corte Ue

La sentenza che ha definito il procedimento C-291/2007, ripropone la questione della corretta interpretazione dell'articolo 9 della sesta direttiva. La disposizione sopra richiamata risulta di particolare complessità considerata la ratio sottesa alla norma in questione e consistente nel fornire criteri, generali e specifici, per il corretto esercizio della potestà impositiva nei casi in cui essa coinvolga più Stati. In particolare, l'esigenza di fissare delle regole per stabilire la "territorialità" delle prestazioni di servizi si radica nell'opportunità di arginare il più possibile fenomeni di doppia imposizione o di saltum nell'assoggettamento ad imposta: ci si riferisce al citato articolo 9 mediante la fissazione, accanto al criterio di cui al n. 1 basato sulla residenza del prestatore, di una distinta serie di parametri che considerano determinanti per la individuazione della potestà impositiva. Tra tali principi sussiste solo un rapporto di alternatività: ciò significa che *"le regole che determinano il luogo di collegamento fiscale delle prestazioni di servizi non hanno tra loro alcun carattere di preminenza"*. I criteri specifici fissati dal n. 2 dell'articolo 9 della sesta direttiva, non avendo carattere derogatorio ed eccezionale rispetto al più generale criterio della residenza del prestatore stabilito dal comma 1, non devono essere interpretati restrittivamente. Oggetto della questione in esame è la valutazione dell'applicabilità delle disposizioni contenute all'articolo 9, n. 2, lett. e) della sesta direttiva che fissa il luogo di imposizione nello Stato di residenza del fruitore della prestazione per una serie di servizi, tra cui le prestazioni di consulenza anche quando i servizi in oggetto siano acquistati per lo svolgimento di un'attività non avente carattere economico. La controversia insorta riguarda una fondazione svedese istituita, grazie all'accordo concluso tra le federazioni dei lavoratori e dei datori di lavoro, per sostenere e orientare i lavoratori passibili di licenziamento: l'attività di tale fondazione consiste nella promozione di misure atte a favorire la riconversione dei lavoratori e nel prestare assistenza alle imprese che siano incorse o possano incorrere in situazioni di eccedenza di personale; tali attività vengono finanziate attraverso contributi stornati dalle buste paga dei lavoratori aderenti all'accordo predetto. La Trr è impegnata in un settore a carattere imprenditoriale anche se di rilevanza marginale rispetto all'attività "statutaria", consistente nella esternalizzazione di servizi di consulenza alle imprese: nell'espletamento della propria attività istituzionale, la Trr ha fatto ricorso a prestazioni di consulenza rese da un operatore residente in Danimarca. Poiché le prestazioni in oggetto erano destinate ad essere utilizzate esclusivamente per le attività proprie della Fondazione in relazione alle quali la Trr non opera come soggetto passivo ai fini Iva, la Trr ha disconosciuto la possibilità di figurare, per le prestazioni di consulenza in oggetto rese in suo favore da un soggetto residente in altro Stato membro, come responsabile di imposta, secondo quanto

invece previsto dal dettato dell'articolo 9, n.2, lett.e) della sesta direttiva: in particolare la Trr oppone che le prestazioni di consulenza commissionate al professionista danese attengono ad una sfera di attività nella quale essa non opera come "soggetto passivo" stante l'assenza di una connotazione imprenditoriale dell'attività rivolta essenzialmente al servizio dei lavoratori a rischio. La questione è stata sottoposta alla Corte di Giustizia per stabilire se, nel caso in cui le prestazioni di servizi commissionate attengano ad una sfera di attività che non rileva ai fini i.v.a., la disposizione dell'articolo 9, n. 2, lett.e) della sesta direttiva risulti comunque applicabile: i giudici comunitari, partendo dal dato letterale dell'articolo 9, n. 2, lett.e), rilevano che *"l'applicabilità di siffatta disposizione non è subordinata alla circostanza che i servizi acquistati dal committente debbano essere necessariamente destinati all'esercizio di un'attività economicamente apprezzabile ai fini Iva"*. Alcune disposizioni della sesta direttiva, quali l'articolo 2 e l'articolo 17, richiedono, affinché le operazioni poste in essere assumano rilevanza ai fini Iva, che le attività siano riconducibili ad un "soggetto passivo" ai sensi della sesta direttiva, anche se l'articolo 9, n. 2, lett.e) non opera tale specifico riferimento: secondo i giudici ciò non dipende da una svista del legislatore comunitario ma dalla circostanza che, ai fini del riparto della potestà impositiva e, quindi, del luogo di prestazione dei servizi, non rileva la circostanza che il destinatario della prestazione eserciti attività che esulano dalla sfera di applicazione dell'Iva: una tale interpretazione risponde ad elementari esigenze di semplificazione nell'applicazione dell'imposta ed adempie all'esigenza di certezza del diritto. Si rileva infatti che, se la determinazione del luogo di imposizione dovesse essere subordinata alla rilevanza Iva dell'attività esercitata dal destinatario della prestazione, si creerebbe notevole incertezza negli operatori economici che non potrebbero conoscere, con sufficiente anticipo, le conseguenze fiscali che derivano dalle attività esercitate; con ciò l'articolo 9, n. 2, lett. e) della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che obbligato al versamento dell'imposta resta il destinatario della prestazione, a prescindere se i servizi acquistati attengano o meno ad un'attività rilevante ai fini Iva. La Corte stabilisce che questa interpretazione si coniuga perfettamente con la esigenza di garantire la sicurezza nella circolazione delle merci e dei servizi in area comunitaria: cosa che costituisce uno degli scopi fondamentali della istituzione di un sistema comune Iva.

3. Corte di cassazione Sentenza n. 2082/2008

I fondi strutturali europei fanno parte dell'imponibile e, se percepiti da soggetti che producono reddito d'impresa, costituiscono sopravvenienze attive, tassabili secondo le disposizioni del TUIR (articolo 88, comma 3, lettera b). La Cassazione precisa che *"il prelievo tributario non viola la normativa Ue, in base alla quale i pagamenti dei fondi comunitari non devono essere gravati da trattenute o altre detrazioni tali da ridurre l'importo finanziario riconosciuto"*. Con la sentenza n. 2082/2008, la Corte di cassazione ha stabilito che *"i fondi di origine comunitaria ricevuti da soggetti che producono reddito d'impresa sono tassabili come qualunque altro cespite di reddito e formano il reddito complessivo del percipiente"*. Il principio di diritto affermato dalla Cassazione, supportato dalla sentenza della Corte di giustizia 25-10-

2207, C-427/05, parte da una controversia tra l'amministrazione finanziaria e una società che aveva ricevuto sovvenzioni pubbliche erogate in parte dall'Unione europea e in parte dalla Regione: il contribuente, ritenendo di avere versato indebitamente le imposte su detti contributi, presentava istanza di rimborso e veniva pertanto impugnato in Commissione tributaria provinciale il silenzio-rifiuto dell'ufficio. Secondo la tesi sostenuta dal contribuente, la tassazione di detti emolumenti era illegittima perché contraria all'articolo 21 del regolamento Ce n. 4253/88 del 19 dicembre 1988, ai sensi del quale i pagamenti dei fondi comunitari non devono essere gravati da trattenute o altre detrazioni tali da ridurre l'importo finanziario riconosciuto. Secondo la contrapposta tesi dell'amministrazione finanziari, *"il precetto dell'articolo 21 riguarda solo il momento dell'erogazione dei contributi, ma non anche la tassazione del reddito complessivo nel quale le sovvenzioni in esame si confondono con gli altri cespiti reddituali"*. Per i redditi d'impresa si osserva che le sovvenzioni pubbliche costituiscono sopravvenienze attive di cui all'articolo 88, comma 3, lettera b), del TUIR, nella parte in cui assoggetta a tassazione *"i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità"* i quali *"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"*. Poiché in materia di redditi d'impresa devono concorrere i requisiti di "certezza" e "obiettiva determinabilità" dell'ammontare del ricavo in base all'articolo 109, comma 1, del TUIR, i proventi in esame si considerano conseguiti solo, quando a seguito del provvedimento amministrativo di liquidazione, il credito è liquido e certo nel suo ammontare (Cassazione sentenza 12831/2002).

La Commissione tributaria adita accoglieva parzialmente il ricorso per il rimborso, ritenendo "non tassabili soltanto le sovvenzioni di diretta erogazione comunitaria, conformemente all'articolo 21 del regolamento Ce n. 4253/88", ritenendo, invece, "tassabili le sovvenzioni erogate dalla Regione perché estranee all'applicazione della normativa comunitaria".

Nel giudizio di legittimità innanzi alla Corte di cassazione, ci si interrogava circa il dubbio sulla compatibilità della tassazione delle sovvenzioni pubbliche con l'ordinamento comunitario. Si rileva l'esistenza di un'altra causa tra le stesse parti pendente davanti alla Corte di cassazione nella quale veniva richiesto l'intervento in via pregiudiziale della Corte di giustizia, con ordinanza 5643/2006, sulle seguenti questioni pregiudiziali:

- se l'articolo 21 del regolamento Ce n. 4253/88 vada interpretato nel senso che il diritto comunitario vieta alla normativa nazionale di prevedere la tassazione anche successiva delle sovvenzioni comunitarie;
- in caso affermativo, se tale regime di esenzione riguarda solo la quota di contribuzione a carico dei fondi comunitari, ovvero se si estende anche alle contribuzioni erogate da altre autorità nazionali, regionali o locali.

Su entrambe le questioni proposte, la Corte di giustizia si pronunciava con sentenza del 25 ottobre 2007, C-427/05, stabilendo che l'articolo 21 del regolamento *"non consente alcun prelievo sui contributi versati ai beneficiari dei Fondi strutturali. Occorre constatare che questa stessa formulazione non esclude che il reddito di cui fanno parte tali contributi in base al Dpr 917/1986 possa essere assoggettato ad imposizione"*. Il criterio dirimente ai fini della compatibilità della tassazione dei fondi di origine comunitaria è tale che vi deve essere un *"nesso diretto ed intrinseco con le somme versate"*; **tale rapporto non vi è se la tassazione è successiva e riguarda la capacità contributiva complessiva, determinata secondo le leggi nazionali**. In altre parole, la Corte ha separato i ruoli del diritto comunitario e degli stati nazionali nell'ambito dell'autonomia tributaria loro riconosciuta: il prelievo tributario al quale sono soggetti i fondi strutturali europei non costituisce violazione dell'articolo 21 del regolamento n. 4253/88/Ce, poiché dette sovvenzioni formano il reddito complessivo insieme ad altre fonti di reddito senza distinguere in base alla natura del soggetto pubblico erogatore. Sonia Cascarano 7 Ottobre 2009