

## **Risposta n. 79**

**OGGETTO:** *Iva. Esercizio del diritto alla detrazione.*  
*Articolo 19, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633*  
*Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212*

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

### **QUESITO**

La Comunanza Agraria istante ha fatto presente di aver partecipato al Bando “*Programma di sviluppo rurale della regione Alfa*” come capofila di un gruppo di enti costituito da altre Comunanze, dal Comune Beta e dall'Università Gamma.

La partecipazione ha avuto un esito favorevole ed è stato accordato un contributo a fondo perduto per la realizzazione dei piani forestali, la somma riconosciuta, che verrà erogata al completamento dei rispettivi piani, è al lordo dell'IVA in quanto indetraibile per il medesimo ente percettore.

La Regione Alfa (di seguito, “Regione erogante”) ha sospeso con decreto il versamento del predetto contributo in quanto nutre dei dubbi circa la possibilità da parte dell'istante di poter o meno esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA.

L'interpellante, con la documentazione integrativa inviata su richiesta espressa della scrivente, rappresenta che la legge 20 novembre 2017, n. 168, recante le norme in materia di domini collettivi, ha previsto la natura giuridica di diritto privato per gli enti esponenziali delle collettività titolari dei diritti di uso

civico. In sostanza, dopo l'approvazione della predetta legge n. 168 del 2017, sembrerebbe che le Comunanze agrarie siano enti privati che gestiscono beni pubblici della comunità definiti dalla medesima legge come demanio e/o patrimonio civico.

Con riferimento all'attività esercitata, la Comunanza fa presente che, in base all'Accordo di programma (di seguito, "Accordo"), la stessa assume il ruolo di ente capofila nonché di mandante di un gruppo di enti (quali altre Comunanze agrarie, il Comune Beta e l'Università Gamma) e mantiene, nella sua veste di capofila, i rapporti con la Regione erogante ai fini dell'ottenimento del finanziamento per la predisposizione dei piani forestali.

Essa in concreto è chiamata a gestire l'appalto per l'affidamento del servizio, in base a quanto previsto dal bando di finanziamento, inoltre, coordina le fasi successive di richiesta dell'anticipo del finanziamento alla stessa Regione, paga gli acconti e il saldo del compenso per la redazione dei piani forestali al professionista incaricato della progettazione e richiede alla Regione l'erogazione del saldo a seguito del collaudo.

La Comunanza risulta essere, in sostanza, l'unico interlocutore tra il predetto raggruppamento di enti che rappresenta e la Regione.

La redazione del piano forestale costituisce uno strumento conoscitivo del patrimonio forestale in possesso, nonché un mezzo utile al fine della semplificazione amministrativa che rende per snellire e velocizzare le procedure autorizzative degli enti competenti per il taglio dei boschi e in particolare su superfici ricomprese in aree protette e/o tutelate. Infine, rappresenta uno strumento di pianificazione e programmazione di durata decennale degli interventi silvo colturali che essa svolge a favore degli aventi diritto (uso civico di legnatico).

Ciò posto, l'interpellante chiede chiarimenti in merito alla possibilità di poter esercitare o meno il diritto alla detrazione dell'IVA eventualmente assolta nella sua funzione di gestore dell'affidamento del servizio diretto alla predisposizione dei piani forestali.

## **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'interpellante ritiene che sia essa che tutti gli altri enti che partecipano al predetto Accordo, non svolgendo alcuna attività commerciale rientrante nell'ambito di applicazione dell'IVA sia nello specifico sia in generale, non possono recuperare l'IVA assolta sugli acquisti e ciò di fatto determina che la stessa imposta sia per essi un mero costo.

## **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Agli effetti dell'IVA costituiscono, tra l'altro, operazioni imponibili - ai sensi dell'articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 - le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese.

Ai sensi del citato articolo 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, affinché una determinata operazione possa essere ricondotta nell'ambito applicativo del tributo è necessario che sussistano congiuntamente i presupposti soggettivo, oggettivo e territoriale.

Ai fini della determinazione del requisito soggettivo, l'articolo 4, quarto comma, del predetto decreto, dispone, tra l'altro, che per gli enti pubblici e privati *“che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (...), si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali (...)”*.

Affinché l'attività si qualifichi “commerciale”, ai sensi del citato articolo 4, comma 1, del medesimo d.P.R. n. 633, è necessario che lo stesso sia caratterizzata da una serie di elementi quali l'abitudine, la professionalità, la sistematicità e, in particolare, la sussistenza di un'organizzazione d'impresa (cfr. risoluzioni n. 286/E del 2007 e n. 169/E del 2009).

L'attività risulta organizzata in forma d'impresa quando implica la predisposizione di un'apposita organizzazione di mezzi e di risorse funzionali al conseguimento di un risultato economico rilevante e avente una certa stabilità.

In merito al presupposto oggettivo, l'articolo 3, comma 1, del medesimo d.P.R. n. 633, dispone, tra l'altro, che *“costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, (...) e in genere da obbligazioni di fare, non fare e di permettere quale ne sia la fonte”*.

Sotto tale profilo, pertanto, occorre la sussistenza dell'elemento dell'onerosità, nel senso che nell'ambito del rapporto sinallagmatico o di scambio reciproco tra le parti il compenso rappresenta la controprestazione.

Al riguardo, in diversi documenti di prassi, è stato chiarito che, in linea generale, un contributo assume rilevanza agli effetti dell'IVA se viene 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 sostanza, il contributo assume natura corrispettiva e quindi onerosa, quando tra le parti intercorre un rapporto giuridico sinallagmatico e, quindi, la somma ricevuta dal beneficiario costituisce il compenso per il servizio effettuato.

Come chiarito con la circolare 22 novembre 2013, n. 34/E, al fine di accertare se i contributi costituiscano nella sostanza corrispettivi per prestazioni di servizi, ovvero si configurino come mere elargizioni di denaro per il perseguimento di obiettivi di carattere generale, è necessario far riferimento al concreto assetto degli interessi delle parti. Inoltre, la corretta qualificazione di una somma come corrispettivo o contributo richiede un'attenta analisi dell'accordo/provvedimento che ne prevede l'erogazione, al fine di verificare se il soggetto che riceve il denaro sia tenuto all'esecuzione dell'attività finanziata o costituisca un mero tramite per il trasferimento delle somme a terzi attuatori e di determinare se il soggetto erogante sia il committente.

Con riferimento ai contributi versati da enti pubblici, in particolare, è stato chiarito che non può ravvisarsi la sussistenza di un nesso di sinallagmaticità laddove non sia 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 (in tutto o in parte) i relativi costi (cfr. risoluzione 11 marzo 2009, n. 61/E).

Nel caso di specie, dallo statuto allegato all'istanza, emerge che la Comunanza ha diversi scopi tra cui: la cura degli interessi della collettività degli utenti; provvedere alla conservazione e al miglioramento del patrimonio, al godimento diretto e indiretto di esso e alla tutela dei diritti della popolazione per quanto si riferisce all'esercizio degli usi civici; promuovere, curare e vigilare la razionale utilizzazione dei boschi; amministrare i beni che costituiscono il patrimonio collettivo (articolo 3).

La richiamata legge n. 168 del 2017, recante norme in materia di domini collettivi, all'articolo 1, riconosce i "domini collettivi" come ordinamento giuridico primario delle comunità originarie che, tra l'altro, risulta essere *"caratterizzato dall'esistenza di una collettività i cui membri hanno in proprietà terreni e insieme esercitano più o meno estesi diritti di godimento, individualmente o collettivamente, su terreni che il comune amministra o la comunità da esso distinta ha in proprietà pubblica o collettiva"* e, al comma 2, che *"gli enti esponenziali delle collettività titolari di diritto di uso civico e della proprietà collettiva hanno personalità giuridica di diritto privato ed autonomia statutaria"*.

La stessa legge all'articolo 3 stabilisce che i beni collettivi costituiscono il patrimonio dell'ente collettivo definito anche *"patrimonio civico o demanio civico"* e il regime giuridico di detti beni resta quello dell'inalienabilità, dell'indivisibilità, dell'iusucapibilità e della perpetua destinazione agro-silvo-pastorale.

Pertanto, ai sensi della citata legge n. 168, le Comunanze agrarie, in quanto enti di domini collettivi, assumono la natura giuridica di diritto privato che gestiscono beni aventi tutte le caratteristiche dei beni demaniali e quindi pubblici.

Con riferimento alla qualificazione fiscale, le Comunanze agrarie sembrano avere caratteristiche tali per poter essere definite quali “enti non commerciali”, in quanto, ai sensi delle norme statutarie, prevalentemente svolgono attività non aventi natura imprenditoriale.

Da quanto emerge dalla documentazione integrativa, la Comunanza, assumendo il ruolo di mandante di un gruppo di enti come sopra accennato, svolge, nel contempo, anche il ruolo di ente capofila con il predetto Accordo.

Da ciò consegue che l'ente istante rappresenta l'unico soggetto del raggruppamento che mantiene i rapporti con la Regione ai fini dell'ottenimento del finanziamento per la redazione dei piani forestali.

La Comunanza, sostanzialmente, gestisce l'appalto per l'affidamento del servizio secondo quanto previsto dal bando di finanziamento, nonché le fasi successive di richiesta dell'anticipo del finanziamento alla Regione, paga gli acconti e il saldo del compenso - per la redazione dei piani forestali - al professionista incaricato della progettazione e richiede alla Regione l'erogazione del saldo a seguito del collaudo.

Inoltre, dall'Accordo si evince che il finanziamento erogato dalla Regione è diretto esclusivamente a sostenere le spese inerenti l'elaborazione e la redazione dei piani di gestione forestale sulle aree boscate individuate nell'ambito delle proprietà di ciascun ente partecipante, il contributo viene determinato per unità di superficie e l'ammontare totale del finanziamento è calcolato sul totale della sola superficie forestale riconosciuta sul fascicolo aziendale di ogni soggetto facente parte del raggruppamento.

In sostanza, la Comunanza (in qualità di capofila dell'insieme di enti partecipanti all'iniziativa) assume un ruolo di mero tramite per il trasferimento delle somme necessarie alla copertura delle spese e consentire in tal modo la predisposizione dei predetti piani forestali che viene effettuata da terzi, come si desume dalla delibera del consiglio di amministrazione della Comunanza, allegata all'istanza, con la quale la stessa ha conferito l'incarico professionale per la redazione del piano forestale.

Sulla base di tali considerazioni, si ritiene che nella fattispecie non sussistano i presupposti impositivi per l'assoggettamento ad IVA delle somme erogate dalla Regione alla Comunanza sia sotto il profilo soggettivo, in quanto la stessa non svolge alcuna attività d'impresa come innanzi definita, ma si limita piuttosto a svolgere una mera attività di interlocuzione con la Regione diretta all'ottenimento del finanziamento necessario a sostenere le spese per la predisposizione dei piani forestali, sia sotto il profilo oggettivo in quanto dette somme costituiscono erogazioni di denaro dirette al raggiungimento di interessi di carattere generale che si concretizzano nella realizzazione dei piani forestali che rappresentano uno strumento conoscitivo del patrimonio forestale nonché un mezzo per la disciplina del patrimonio silvo-culturale che gli enti facenti parte del raggruppamento svolgono a favore della collettività (uso civico di legnatico).

Ne consegue che, non svolgendo alcuna attività rilevante agli effetti dell'IVA, l'interpellante non potrà esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti, ai sensi dell'articolo 19, comma 2, del citato d.P.R. n. 633 del 1972, che per lo stesso ente costituirà un mero elemento di costo.

IL DIRETTORE CENTRALE

*Firmato digitalmente*