

Risposta n. 95

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212.
Trattamento IVA applicabile a contributi erogati da un'Amministrazione pubblica Articoli 2 e 3 del d.P.R. n. 633 del 1972.

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

QUESITO

Il Ministero istante ha rappresentato che, con il decreto interministeriale (...), è stata data attuazione alla disposizione di cui all'articolo (...).

Il Ministero ha fatto, inoltre, presente che, ai sensi del citato decreto interministeriale (...), i contributi spettanti sono calcolati, a cura di ciascun Comune interessato, come differenza tra l'importo del corrispettivo previsto contrattualmente (...) e quanto corrisposto dal Comune all'impresa a seguito delle minori prestazioni del servizio in ragione dell'emergenza epidemiologica.

Al riguardo, l'istante ha precisato che molti Comuni hanno indicato, nell'istanza di assegnazione delle risorse l'importo spettante comprensivo di IVA e come alcuni quesiti sono pervenuti sulla medesima questione dell'applicabilità dell'IVA.

Il Ministero ha chiesto chiarimenti se al calcolo del contributo debba essere applicata l'IVA o se, invece, lo stesso, come sembrerebbe, posto che non costituisce

corrispettivo per la prestazione di un servizio, debba essere determinato senza l'applicazione del tributo.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante non ha formulato alcuna soluzione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo (...), convertito, con modificazioni, dalla legge di conversione (...), ha previsto, tra l'altro, che *«Al fine di far fronte alle esigenze straordinarie e urgenti derivanti dalla diffusione del COVID-19 e alla conseguente riduzione dell'erogazione dei servizi di ... oggetto di contratti stipulati con gli enti locali, nello stato di previsione del Ministero ... è istituito un fondo con una dotazione di 20 milioni di euro per l'anno 2020. Le risorse del fondo sono destinate ai comuni interessati per ristorare le imprese esercenti i servizi di trasporto scolastico delle perdite di fatturato subite a causa dell'emergenza sanitaria»*.

L'articolo 1, comma 1, del citato decreto interministeriale (...), ha previsto che *«le disposizioni di cui al presente decreto disciplinano i criteri e le modalità per la ripartizione del contributo a valere sulle risorse, pari a 20 milioni di euro, di cui all'art. ...»* del decreto legge n. (...).

Il successivo comma 2 ha stabilito che *«il contributo di cui al presente decreto è destinato ai comuni interessati per ristorare le imprese esercenti i servizi di ... delle perdite di fatturato subite, nel periodo intercorso dalla sospensione dei servizi e fino al termine dell'anno scolastico 2019/2020, a causa dell'emergenza epidemiologica da COVID-19»*.

L'articolo 2, comma 1, del medesimo decreto interministeriale n. (...), ai commi 1 e 2 ha stabilito rispettivamente che *«le risorse disponibili ai sensi dell'art. 1, sono*

assegnate dal Ministero (...) a ciascun comune che avanza apposita richiesta e che poi provvede all'erogazione del contributo alle singole imprese istanti, esercenti servizi di ... in forza di uno o più contratti con esso conclusi» e che «per ciascuna impresa esercente servizi di trasporto scolastico il contributo corrisponde alla differenza, ove positiva, tra l'importo del corrispettivo per i servizi di trasporto scolastico previsto da ciascun contratto per l'anno scolastico 2019/2020 e quanto corrisposto dal comune all'impresa a seguito delle minori prestazioni del predetto servizio erogate in ragione dell'emergenza epidemiologica. A ciascuna impresa il contributo è erogato dal comune in misura pari alla differenza, ove positiva, di cui al periodo precedente ed entro il limite di 200.000 euro».

Infine, il successivo comma 3 prevede che *«qualora le risorse disponibili siano inferiori alla somma dei contributi ammissibili comunicati da tutti i comuni, le risorse trasferite a ciascun comune interessato sono ridotte proporzionalmente fino alla capienza delle stesse, e, pertanto, proporzionalmente sono ridotti i contributi erogati a ciascuna impresa».*

Ciò premesso, in merito alla determinazione del corretto trattamento fiscale, agli effetti dell'IVA, da riservare ai predetti contributi erogati dal Ministero, si formulano le seguenti considerazioni.

L'articolo 3, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, stabilisce, tra l'altro, che *«costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, (...) e in generale da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte».*

L'articolo 2, comma 3, lettera a) del medesimo d.P.R. n. 633, prevede, invece, che non si considerano cessioni di beni *«le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro».*

Con la circolare 22 novembre 2013, n. 34/E relativa al trattamento IVA applicabile ai contributi erogati da amministrazioni pubbliche, è stato precisato che, conformemente alle disposizioni comunitarie, l'Amministrazione finanziaria si è più

volte espressa con diversi documenti di prassi, con i quali ha affermato come, in linea generale, un contributo assume rilevanza ai fini dell'IVA se erogato a fronte di un'obbligazione di dare, fare, di non fare o permettere, ossia quando si è in presenza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive. In sostanza, il contributo assume natura onerosa e configura un'operazione rilevante agli effetti dell'IVA quando tra le parti intercorre un rapporto giuridico di natura sinallagmatica, nel quale il contributo ricevuto dal beneficiario costituisce il compenso per il servizio effettuato e/o per il bene ceduto (cfr. risoluzioni n. 21/E del 16 febbraio 2005; n. 16/E del 27 gennaio 2006).

Viceversa, l'esclusione dal campo di applicazione dell'IVA è stata ravvisata ogni qual volta il soggetto che riceve il contributo (beneficiario) non risulta obbligato a dare, fare, non fare o permettere qualcosa come controprestazione (cfr. risoluzioni n. 54/E del 24 aprile 2001; n. 183/E del 11 giugno 2002 e n. 42/E del 16 marzo 2004).

La medesima circolare n. 34/E del 2013 ha ribadito che al fine di accertare se i contributi di cui trattasi costituiscano nella sostanza corrispettivi per prestazioni di servizi, ovvero si configurino come mere elargizioni di denaro per il perseguimento degli obiettivi di carattere generale, occorre fare riferimento al concreto assetto degli interessi delle parti; la corretta qualificazione di una somma come corrispettivo o contributo richiede, altresì, un'attenta analisi dell'accordo/provvedimento che ne prevede l'erogazione, al fine di accertare se il soggetto beneficiario del denaro sia tenuto all'esecuzione dell'attività finanziata o sia un mero tramite per il trasferimento delle medesime somme a terzi attuatori.

La stessa circolare n. 34/E, nel precisare i criteri generali per la definizione giuridica e tributaria delle erogazioni da parte di pubbliche amministrazioni, come contributi o corrispettivi, ha, inoltre, precisato che a volte l'individuazione dei criteri di definizione del rapporto è agevolata dal contenuto precettivo delle norme; in tal senso può affermarsi che l'amministrazione 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 nel caso degli aiuti di Stato automatici, ovvero in favore di particolari categorie di soggetti.

Le predette conclusioni sono state confermate anche dalla successiva circolare n. 20/E del 11 maggio 2015, che ha precisato il trattamento IVA applicabile ai contributi pubblici relativi alle politiche attive del lavoro e della formazione professionale, con la quale la scrivente ha ribadito che l'applicazione dell'IVA a una determinata operazione presuppone l'esistenza di un nesso di reciprocità fra le prestazioni dedotte nel rapporto che lega le parti (pubbliche o private che siano).

Pertanto, ove sussista il predetto nesso, la prestazione di denaro si qualifica come corrispettivo e l'operazione deve essere regolarmente assoggettata ad imposta. Diversamente, ossia in mancanza della funzione sinallagmatica tra gli importi erogati dalla parte pubblica o privata e la prestazione resa dalla controparte, le erogazioni di denaro si qualificano come contributi, nel senso di mere movimentazioni di denaro, e, in quanto tali, saranno escluse dall'ambito applicativo dell'IVA.

Nella fattispecie prospettata dal Ministero, i contributi sono disciplinati sia dalle precise disposizioni di legge (quale l'articolo ...della legge n. ... di conversione del decreto legge n. ...) che dal citato decreto interministeriale n. (...).

Dette disposizioni prevedono sia i soggetti destinatari (i Comuni interessati) sia le finalità per cui tali contributi sono stati stanziati ed erogati (per ristorare le imprese esercenti i servizi di ... delle perdite di fatturato subite nel periodo intercorso dalla sospensione dei servizi e fino al termine dell'anno scolastico 2019/2020, a causa dell'emergenza sanitaria dovuta alla diffusione del COVID-19).

Le predette somme vengono erogate dal Ministero nei confronti dei comuni interessati, in assenza di alcuna controprestazione da parte delle imprese di trasporto beneficiarie e di alcun obbligo di effettuare prestazioni di servizi nei confronti dell'ente erogatore, ai sensi del citato articolo 3, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972.

I predetti contributi, quindi, possono qualificarsi quali somme versate a fondo perduto, a titolo di ristoro, alle suddette imprese di servizio ... per le perdite di fatturato

subite per l'interruzione del medesimo servizio a causa dell'emergenza epidemiologica COVID-19.

Più specificamente, le somme erogate alle menzionate imprese hanno una natura essenzialmente finanziaria nella misura in cui rappresentano un indennizzo per il mancato completamento (o interruzione) del servizio di ... non dovuto ad alcun inadempimento contrattuale ma unicamente a causa *"delle perdite di fatturato subite, nel periodo intercorso dalla sospensione dei servizi e fino al termine dell'anno scolastico 2019/2020, a causa dell'emergenza epidemiologica da COVID-19"*.

Tale qualificazione trova conferma anche nell'ipotesi in esame in cui, ai soli fini della determinazione dell'ammontare del contributo da erogare, si utilizza quale parametro di riferimento *"la differenza, ove positiva, tra l'importo del corrispettivo per i servizi di ... previsto da ciascun contratto per l'anno scolastico 2019/2020 e quanto corrisposto dal comune all'impresa a seguito delle minori prestazioni del predetto servizio erogate in ragione dell'emergenza epidemiologica"*.

In sostanza, detto riferimento costituisce solamente una modalità per il calcolo del contributo da erogare.

Inoltre, che conformemente con quanto chiarito dalla menzionata circolare n. 34/E del 2013, nella misura in cui la stessa ha precisato, tra l'altro, che la qualificazione di una erogazione quale corrispettivo ovvero quale contributo deve essere individuata innanzi tutto in base a norme di legge, si segnala che sono le medesime disposizioni contenute nel citato decreto interministeriale n. 562 del 2020 a qualificare le stesse quali "contributi".

Pertanto, le somme erogate dal Ministero, in mancanza di qualsiasi rapporto di natura sinallagmatica, come innanzi precisato, devono configurarsi come delle mere movimentazioni di denaro e, come tali, escluse dall'ambito applicativo dell'IVA, ai sensi del citato articolo 2, comma 3, lettera a), del d.P.R. n. 633 del 1972, che prevede la non rilevanza all'IVA delle *"cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro"*.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)