

Risposta n. 433/2023

OGGETTO: Trattamento IVA dei contributi pubblici per la gestione di un tratto della pista ciclopedonale, affidata in house providing– Articolo 2, comma 2, lettera a) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633

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

QUESITO

ALFA S.r.l. (in seguito, "Società", "Istante" o "Contribuente") riferisce di essere una società sottoposta al controllo analogo di più Comuni, tra cui il Comune X che detiene circa il 77 per cento del suo capitale sociale.

L'Istante rappresenta altresì la sua intenzione di stipulare con il Comune X una Convenzione pluriennale (in breve, "Convenzione", "Concessione" o "Accordo") della durata di 18 anni, avente ad oggetto la concessione di una tratta della pista ciclopedonale e delle relative pertinenze, comprese nel Parco Y, come meglio descritte nella bozza di

Accordo allegata. Con riferimento a tale bozza e ai fini qui d'interesse, la Società precisa che:

1. si tratta di un affidamento *in house providing* e a titolo gratuito nel senso che non è dovuto al Comune X alcun canone;

2. assume la gestione della tratta della pista ciclopedonale "*per la cui fruizione non è previsto alcun pagamento da parte dell'utenza*";

3. essendo gli "*introiti attesi comunque limitati nella loro entità, in quanto ricavabili esclusivamente da limitate sub-concessioni (per sottoservizi, attraversamenti, accessi) e dallo sfruttamento economico diretto di alcuni beni pertinenziali (parcheggi) ovvero dal loro affidamento per usi speciali/eccezionali a favore di terzi (punti ristoro, nolo bici ecc.)*", il Comune X si obbliga a un duplice intervento finanziario, consistente:

- in un versamento in conto aumento di capitale, così da fornire all'Istante le risorse sufficienti a eseguire alcuni lavori di manutenzione straordinaria sulla tratta assegnata;

- nel riconoscimento di una somma di denaro a titolo di contributo annuale, finalizzato a garantire l'equilibrio economico-finanziario della Società, soggetto a revisione per adeguarlo all'interesse pubblico e agli effettivi risultati consuntivi della gestione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che il contributo annuale corrisposto dal Comune X non sia soggetto a IVA in quanto non qualificabile come corrispettivo di specifiche obbligazioni dalla stessa assunte nei confronti del Comune medesimo.

A suo parere, si tratta di una dazione di denaro finalizzata a garantire il proprio equilibrio economico e finanziario al pari di un versamento effettuato dai soci a copertura della perdita d'esercizio altrimenti realizzata.

Il Contribuente fa altresì presente che con la stipula della Convenzione si impegna a esercitare un servizio di interesse generale, privo di rilevanza economica, consistente nella messa a disposizione gratuita della pista a favore della collettività e poiché dall'esercizio di questo servizio non derivano proventi sufficienti a raggiungere l'equilibrio economico-finanziario, il Comune è costretto a intervenire attraverso l'erogazione di un contributo annuale.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La circolare n. 34/E del 2013 delinea i principi generali utili alla corretta qualificazione ai fini IVA delle somme di denaro che la pubblica amministrazione eroga a dei soggetti, pubblici o privati.

Secondo la citata circolare, *"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"* (cfr. anche risoluzioni: 16 febbraio 2005, n. 21/E e 27 gennaio 2006, n. 16/E).

Di contro, l'esclusione dal campo di applicazione dell'IVA va ravvisata "*ogni qualvolta il soggetto che riceve il contributo non diventa obbligato a dare, fare, non fare o permettere alcunché in controprestazione*" (cfr. risoluzioni 24 aprile 2001, n. 54/E, 11 giugno 2002, n. 183/E e 16 marzo 2004, n. 42/E).

La medesima circolare, al paragrafo 1, chiarisce altresì che la valutazione della natura di un contributo pubblico va:

- innanzitutto effettuata esaminando le norme di legge che regolano la relativa elargizione da parte del soggetto pubblico, siano esse specifiche o generali, nonché le norme di rango comunitario e

- solo laddove non sia riscontrabile un riferimento normativo che ne individui l'esatta qualificazione nonché la relativa natura giuridica anche agli effetti tributari, occorre fare ricorso a criteri suppletivi, riportati in ordine gerarchico nella stessa circolare.

La Convenzione tra l'Istante e il Comune X trova la propria fonte normativa nella legislazione della propria Regione che, tra l'altro:

1. qualifica la ciclovia turistica come infrastruttura di interesse pubblico, mediante un'apposita intesa per la gestione della stessa tra gli enti locali interessati territorialmente, anche attraverso la partecipazione ad una società di capitali a controllo pubblico;

2. ammette la possibilità di concedere per il triennio 2021-2023, a valere sulle casse regionali, contributi per la realizzazione di interventi di rinnovamento e manutenzione straordinaria dell'infrastruttura;

3. dispone il vincolo all'uso pubblico delle infrastrutture relative alla ciclovia turistica che beneficiano del contributo regionale. Si tratta di un vincolo di destinazione perpetuo, a cura e spese dei soggetti gestori o titolari dei beni medesimi.

Tali disposizioni non sembrano dirimenti ai fini della qualificazione del contributo riconosciuto al Contribuente in quanto le stesse sono elargite dal Comune X e non dalla Regione Z. Ration per cui si deve ritenere che la corresponsione di queste somme trovi la propria fonte giuridica nella stipulanda Convenzione e nel relativo provvedimento amministrativo deliberativo del 2019 che ha preceduto l'affidamento *in house* della pista ciclopedonale.

Neppure il dichiarato interesse pubblico dell'infrastruttura - oggetto di vincolo perpetuo all'uso pubblico - è dirimente nella qualificazione della connessa erogazione di denaro a favore di una società *in house*: secondo infatti quanto chiarito nella risposta n. 316 del 2022, in materia di contributi a una società *in house* affidataria di un servizio "pubblico" "..., *il fatto che l'attività di cui trattasi consista nell'esercizio di funzioni conferite e regolamentate dalla legge, per uno scopo di interesse generale, è irrilevante per valutare se tale attività costituisca prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso (sentenza del 2 giugno 2016, Lajvér, C263/15, punto 42)*".

Anche la Corte di Giustizia dell'Unione Europea - nella sentenza 22 febbraio 2018, *Nagyszénás c. Nemzeti*, C182/17, punto 42 - precisa che l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c) della Direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che "*costituisce una prestazione di servizi fornita a titolo oneroso, soggetta all'IVA in forza di tale disposizione, un'attività (...) consistente nello svolgimento da parte di una società di*

determinati compiti pubblici in esecuzione di un contratto concluso tra tale società e un comune".

Interesse pubblico che l'Amministrazione, in base ai principi generali dell'azione amministrativa di cui all'articolo 1 della legge n. 241 del 1990, tra l'altro è chiamata a perseguire sempre, sia che agisca seguendo moduli procedurali, sia che agisca sulla base di moduli convenzionali.

Nel caso di specie, dunque, mancando un chiaro riferimento normativo in base al quale qualificare le somme elargite dal Comune X, occorre fare riferimento ai criteri suppletivi, indicati nella circolare n. 34/E del 2013, nell'ordine gerarchico specificato al paragrafo 2, tra cui assume un ruolo preminente il concreto assetto degli interessi che le parti intendono perseguire con la Convenzione.

Per quanto qui di interesse, in base alla bozza di Accordo esibita:

1. la Società prende in concessione la pista ciclopedonale e le relative pertinenze, ivi descritte, unitamente alla gestione tecnico-operativa delle stesse. *"Conseguentemente si impegna a eseguire gli interventi tesi ad eliminare le cause del degrado,...., al fine di conservare la piena fruibilità dell'itinerario ciclopedonale e mantenere gli impianti e le opere in condizioni di valido funzionamento e di sicurezza,...salvaguardando il valore del bene, la sua funzionalità e il valore d'uso..."*, ivi compresi gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria;

2. essendo l'Istante obbligato a garantire la fruizione gratuita della pista ciclopedonale, per non compromettere il proprio equilibrio economico finanziario riceve, annualmente, dal Comune X una somma di denaro, soggetta a opportuni aggiustamenti/revisioni. Tale somma si aggiunge all'aumento di capitale, sottoscritto

dallo stesso Comune "...*al fine di finanziare gli interventi di manutenzione straordinaria*" su detta pista.

Oggetto della Concessione è dunque un'opera "tiepida", ossia un bene in grado di autofinanziarsi solo parzialmente, il che comporta un obbligo di contribuzione in capo all'Amministrazione che però non può essere ritenuto una mera elargizione di denaro poiché diretto a remunerare, unitamente al diritto di sfruttamento economico riconosciuto all'Istante, gli specifici obblighi da quest'ultimo assunti, tra cui la manutenzione ordinaria e straordinaria e l'uso gratuito della pista da parte della collettività.

Quanto a dire che la controprestazione del Comune X consiste sia nel riconoscimento del diritto di sfruttamento economico della pista e delle relative pertinenze, sia nel pagamento di un canone periodico. Tra il Comune X e l'Istante è dunque rinvenibile un rapporto contrattuale, caratterizzato dal sinallagma tra l'obbligo dell'Istante di svolgere una serie di attività correlate alla riqualificazione e alla valorizzazione del bene oggetto di Concessione e l'obbligo assunto dall'ente di pagare un canone periodico a integrazione dei proventi rinvenibili dall'esercizio del diritto allo sfruttamento economico di tale bene da parte della Società (cfr. risposta n. 211 del 2020 e prassi ivi richiamata).

Va altresì ricordato che, sebbene la Convenzione non sia stipulata nel rispetto delle regole dell'evidenza pubblica di cui al Codice degli appalti pubblici in quanto trattasi di affidamento di un bene demaniale e per di più a una società *in house*, detta circostanza non è dirimente ai fini in esame. Al riguardo, la circolare n. 34/E del 2013, al paragrafo 1.2, *lettera b)*, chiarisce che si è in presenza di un contributo a carattere

corrispettivo anche quando la controprestazione è assunta dal beneficiario in base a un contratto stipulato "*... al di fuori o in deroga alle norme del codice dei contratti pubblici: ciò avviene quando il contratto a prestazioni corrispettive regola rapporti per settori esclusi a norma dello stesso codice, ovvero quando i rapporti sono costituiti con soggetti dai particolari requisiti per i quali gli affidamenti sono effettuati al di fuori delle regole del medesimo codice (per es: le società operanti secondo il modello organizzativo dell'in house providing), con la conseguenza che si rendono applicabili tutte le norme tributarie che regolano tali fattispecie*".

Quanto poi alla mancata espressa previsione in capo alla Società di una peculiare responsabilità contrattuale e di *standard* qualitativi o quantitativi, non si ritiene dirimente posto che la Concessione comporta comunque il sorgere in capo alla stessa di precise obbligazioni di fare a fronte delle quali acquisisce il diritto a percepire le somme stanziare dal Comune X.

A tal proposito, la circolare n. 34/E del 2013, al punto 2, *lettera c)*, chiarisce che "*l'assenza di tali clausole, tuttavia, non necessariamente comporta che si sia in presenza di una erogazione non corrispettiva, atteso che l'attività finanziata può comunque concretizzare un'obbligazione il cui inadempimento darebbe luogo ad una responsabilità contrattuale*".

Ne consegue che l'eventuale inadempimento resta comunque soggetto alle regole generali del codice civile.

Invero, le sanzioni previste dall'articolo 11 della bozza di Convenzione a fronte della mancata ottemperanza alle prescrizioni di cui ai disciplinari tecnici appaiono

legate all'inadempimento dell'Istante alle obbligazioni contrattuali, in grado di incidere direttamente sul *quantum* dell'erogazione in denaro in discussione.

Pertanto, analogamente a quanto stabilito in via sussidiaria dalla citata circolare, anche la predeterminazione di sanzioni paramtrate "*alla gravità dell'inadempimento sotto il profilo del pregiudizio arrecato al regolare funzionamento del servizio*" induce a inquadrare l'erogazione nell'ambito dei rapporti contrattuali.

In conclusione, per quanto sino a ora rilevato, si ritiene che il contributo annuale pagato dal Comune X costituisca il corrispettivo della prestazione di servizi che la Società dovrà effettuare dopo la stipula della Convenzione e come tale soggetto a IVA con aliquota ordinaria.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)