

CIRCOLARE N. 34/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 21 novembre 2013

OGGETTO: Trattamento agli effetti dell'IVA dei contributi erogati da amministrazioni pubbliche - Criteri generali per la definizione giuridica e tributaria delle erogazioni, da parte delle pubbliche amministrazioni, come contributi o corrispettivi

INDICE

PREMESSA	3
1. CRITERI GENERALI PER LA DEFINIZIONE GIURIDICA E TRIBUTARIA DELLE EROGAZIONI, DA PARTE DELLE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI, COME CONTRIBUTI O CORRISPETTIVI	5
1.1. <i>CONTRIBUTI PUBBLICI</i>	5
1.2. <i>CORRISPETTIVI</i>	7
2. CRITERI SUSSIDIARI PER QUALIFICARE LA NATURA DELLE EROGAZIONI	8
<i>a) Acquisizione da parte dell'ente erogante dei risultati dell'attività finanziata (o corresponsività tra elargizione di denaro ed attività finanziata)</i>	8
<i>b) Previsione di clausola risolutiva espressa o di risarcimento del danno da inadempimento</i>	9

PREMESSA

La corretta qualificazione giuridica di ogni rapporto tra la pubblica amministrazione ed altri soggetti - pubblici o privati - in occasione di erogazioni di danaro è necessaria al fine di inquadrare correttamente le operazioni connesse, sia dal punto di vista amministrativo sia dal punto di vista del trattamento tributario. Una prestazione di danaro qualificata come corrispettivo richiama infatti un insieme di regole, sia per il comportamento dell'amministrazione sia per il trattamento fiscale, che è del tutto differente dall'insieme di regole che disciplina erogazioni qualificabili come contributi: in particolare, dal punto di vista del trattamento tributario ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, le erogazioni qualificabili come contributi, in quanto mere movimentazioni di danaro, saranno escluse dall'imposta, mentre quelle configurabili come corrispettivi per prestazioni di servizi o cessioni di beni rilevanti ai fini dell'imposta in esame vi saranno assoggettate.

La normativa comunitaria (in particolare, gli articoli 2 e 73 della Direttiva CE 28 novembre 2006, n. 112), alla luce dell'interpretazione della Corte di Giustizia, definisce in modo ampio l'ambito oggettivo di rilevanza di un'operazione agli effetti dell'imposta in esame. In particolare, si configura un'operazione imponibile in presenza di un rapporto giuridico nell'ambito del quale il compenso ricevuto dal prestatore costituisce il controvalore effettivo del servizio prestato all'utente (cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 23 marzo 2006, Causa C-210/04 e sentenza 3 marzo 1994, Causa C-16/93). In sostanza, il presupposto oggettivo di applicazione dell'IVA può essere escluso, ai sensi della normativa comunitaria, solo qualora non si ravvisi alcuna correlazione tra l'attività finanziata e le elargizioni di danaro.

Conformemente alle disposizioni comunitarie, l'Amministrazione Finanziaria si è espressa più volte, in diversi documenti di prassi, con i quali ha chiarito che, 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 ceduto¹.

Ad esempio, si è ritenuto sussistente 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**, essendo la risoluzione applicabile soltanto ai contratti a prestazioni corrispettive, nei quali il sacrificio di ciascuna delle parti trova la sua giustificazione nella controprestazione che deve essere eseguita dall'altra (vincolo sinallagmatico), e **l'obbligo di risarcimento del danno** derivante da inadempimento, che evidenzia un interesse patrimoniale da parte del soggetto erogatore, senza, peraltro, che l'aspetto meramente formale prevalga sul sostanziale assetto voluto dalle parti².

Di contro, l'esclusione dal campo d'applicazione dell'IVA è stata ravvisata ogni qual volta il soggetto che riceve il contributo non diventa obbligato a dare, fare, non fare o permettere qualcosa come controprestazione³.

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 somme di denaro per il perseguimento di 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, inoltre, 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 dei progetti sovvenzionati**.

La problematica relativa alla qualificazione dei contributi erogati a vario titolo da amministrazioni pubbliche, sia nei confronti di enti pubblici sia nei confronti di enti privati, continua, tuttavia, ad essere riproposta all'esame della scrivente, sotto forma di istanze di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, ai fini dell'individuazione del corretto trattamento tributario agli effetti dell'IVA.

¹ cfr., ad esempio, risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate 16 febbraio 2005, n. 21/E; 27 gennaio 2006, n. 16/E

² cfr. risoluzione 6 agosto 2002, n. 268/E

Si ritiene, pertanto, utile fornire un quadro di riferimento per il corretto inquadramento in una delle due fattispecie, che le numerose istanze pervenute dimostrano essere non sempre agevole.

Con la presente circolare si precisano i criteri, condivisi con la Ragioneria Generale dello Stato, la cui applicazione, secondo l'ordine gerarchico/sequenziale indicato, consente di individuare correttamente la natura delle somme erogate, sia ai fini delle norme sulla contabilità pubblica sia ai fini dell'assoggettamento ad IVA.

1. CRITERI GENERALI PER LA DEFINIZIONE GIURIDICA E TRIBUTARIA DELLE EROGAZIONI, DA PARTE DELLE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI, COME CONTRIBUTI O CORRISPETTIVI

La qualificazione di una 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.

Solo qualora non sia possibile riscontrare una norma di legge che qualifichi le caratteristiche dell'erogazione specifica, si potrà fare ricorso ai criteri suppletivi richiamati nel successivo paragrafo, secondo l'ordine gerarchico indicato.

1.1. CONTRIBUTI PUBBLICI

a) 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 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

³ cfr. risoluzioni 24 aprile 2001, n. 54/E; 11 giugno 2002, n. 183/E; 16 marzo 2004, n. 42/E

delle somme (che possono svolgere anche una attività commerciale, in via esclusiva o meno) definisce l'erogazione come aiuto o come agevolazione è, pertanto, agevole affermare che l'insieme di regole da applicare è quello proprio dei contributi pubblici e non quello dei contratti.

b) E' altresì agevole individuare la natura di contributo delle erogazioni nei casi in cui l'amministrazione agisce con riferimento all'articolo 12 della legge 7 agosto 1990, n. 241⁴, contenente la disciplina dei provvedimenti amministrativi attributivi di vantaggi economici. Infatti, come ogni procedimento adottato in base al testo unico degli appalti - come meglio specificato al punto 1.2, lettera a) - è finalizzato a costituire un rapporto contrattuale a prestazioni corrispettive, così ogni procedimento avviato a norma del citato articolo 12 della legge n. 241 del 1990 è preordinato alla erogazione di contributi pubblici.

Tale norma, infatti, postula che la concessione di sovvenzioni, contributi, sussidi, ausili finanziari e l'attribuzione di vantaggi economici di qualsiasi genere avvenga (mediante i criteri di evidenza pubblica) secondo i criteri e le modalità predeterminate, a garanzia di trasparenza ed imparzialità, cui le amministrazioni procedenti devono attenersi secondo le modalità stabilite dalla legge sul procedimento amministrativo.

Ciò avviene sia quando è approvato un regolamento a contenuto generale in relazione alla concessione dei contributi, sia quando è pubblicato un bando per la presentazione di istanze per la concessione dei medesimi.

Tale norma riconduce, quindi, tra le funzioni amministrative anche quelle relative all'attribuzione di vantaggi economici e dispone che tale funzione sia esercitata nella forma del procedimento amministrativo, come tale, sottoposta a regole di trasparenza e di imparzialità.

In base al citato articolo 12, pertanto, le sovvenzioni, i contributi, i sussidi, gli ausili finanziari e l'attribuzione di vantaggi economici di qualsiasi genere, la cui concessione è

⁴ Art. 12 (Provvedimenti attributivi di vantaggi economici) "1. La concessione di sovvenzioni, contributi, sussidi ed ausili finanziari e l'attribuzione di vantaggi economici di qualunque genere a persone ed enti pubblici e privati sono subordinate alla predeterminazione ed alla pubblicazione da parte delle amministrazioni procedenti, nelle forme previste dai rispettivi ordinamenti, dei criteri e delle modalità cui le amministrazioni stesse devono attenersi.
2. L'effettiva osservanza dei criteri e delle modalità di cui al comma 1 deve risultare dai singoli provvedimenti relativi agli interventi di cui al medesimo comma 1."

subordinata alla predeterminazione e alla pubblicazione dei criteri e delle modalità cui le amministrazioni procedenti devono attenersi, non assumono la natura di corrispettivo.

c) Altre volte, il procedimento per la erogazione di somme è definito a livello comunitario ed attuato nell'ordinamento domestico attraverso bandi o delibere di organi pubblici (per es: il CIPE). Anche in questi casi l'erogazione di vantaggi economici in favore dei soggetti individuati dal regolamento comunitario si inserisce nella funzione amministrativa ed esula dallo schema dei contratti a prestazioni corrispettive.

Se il soggetto che riceve il denaro non è il beneficiario effettivo ma costituisce un mero tramite per il trasferimento delle somme a detto beneficiario attuatore, le somme da trasferire non si possono configurare quale corrispettivo di servizio per il soggetto-tramite.

d) Le somme erogate dai soci – ivi incluso, ovviamente, il socio avente soggettività di diritto pubblico – in base alle norme del codice civile, quali apporti di capitale, esposti in bilancio all'interno del patrimonio netto, non possono essere considerate corrispettivi di prestazioni di servizi in quanto si inseriscono nell'ambito del rapporto associativo e non sono collegate ad alcuna controprestazione da parte del beneficiario (apporti di capitale e coperture di disavanzi).

Resta, in ogni caso, salvo il potere di effettuare le attività di controllo sulla natura della erogazione nelle ipotesi in cui emergano vizi o abusi del procedimento amministrativo di cui alla lettera b), ovvero delle ulteriori forme di erogazione di somme di denaro descritte alle lettere c) e d).

1.2. CORRISPETTIVI

a) Con ogni evidenza le erogazioni conseguenti alla stipula di contratti in base al codice dei contratti pubblici, adottato in recepimento di apposite direttive comunitarie, si inseriscono all'interno dello schema contrattuale.

L'amministrazione, infatti, quando opera in riferimento a tali norme - genericamente accumulate nella locuzione di "procedimenti ad evidenza pubblica" - procede all'individuazione del soggetto che fornisce una prestazione a fronte della quale l'amministrazione stessa si obbliga alla erogazione delle correlate somme.

b) Si opera all'interno del medesimo schema (e quindi si è in presenza di una erogazione-corrispettivo a fronte di una prestazione di servizi) anche se i contratti sono stipulati 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 (per esempio: contratti riguardanti la sicurezza nazionale), 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.

2. **CRITERI SUSSIDIARI PER QUALIFICARE LA NATURA DELLE EROGAZIONI**

Qualora non sia riscontrabile un riferimento normativo che individui la esatta qualificazione delle erogazioni, carenza che potrebbe rilevare sotto il profilo della legittimità dell'azione amministrativa, ma che non potrebbe comportare una diversa qualificazione sostanziale del rapporto, la natura giuridica, anche agli effetti tributari, delle somme erogate dall'amministrazione deve essere individuata caso per caso, alla luce dei criteri generali di seguito indicati, la cui applicazione, secondo l'ordine gerarchico/sequenziale proposto, consentirà di riscontrare la sussistenza dei presupposti idonei alla qualificazione della fattispecie.

a) ***Acquisizione da parte dell'ente erogante dei risultati dell'attività finanziata (o corrispettività tra elargizione di denaro ed attività finanziata)***

L'erogazione in favore di un soggetto privato comporta l'analisi del rapporto instaurato con l'amministrazione.

Qualora sia rinvenibile un rapporto di scambio per cui alla pubblica amministrazione deriva un vantaggio diretto ed esclusivo dal comportamento richiesto al privato, ci si trova innanzi ad una prestazione e controprestazione che non può che essere inquadrata nello schema contrattuale.

In particolare, si ritiene che ricorra tale presupposto nelle ipotesi in cui l'amministrazione **acquisisca la proprietà del bene** o comunque **si avvalga dei risultati derivanti dalla attività per la quale sono erogate le somme.**

L'assenza di un vantaggio diretto per l'amministrazione erogante, tuttavia, non porta necessariamente ad escludere che le somme abbiano natura di controprestazione, poiché in base ad altri elementi che regolano il rapporto tra erogante e destinatario delle somme può comunque riscontrarsi la sussistenza di un rapporto contrattuale.

In tale evenienza, la natura delle somme erogate deve essere indagata valutando, in sequenza, i criteri indicati alle lettere successive.

b) *Previsione di clausola risolutiva espressa* o di *risarcimento del danno da inadempimento*

Il vincolo di effettiva corrispettività tra le somme erogate e l'attività finanziata, che riconduce l'erogazione nell'ambito dei rapporti contrattuali, è sicuramente denunciato dalla presenza in convenzione - anche tramite norme di rinvio - di clausole risolutive o di penalità dovute per inadempimento, strumenti tipici che regolano, in via concordata, le ipotesi in cui il sinallagma contrattuale non si realizza a causa di uno dei contraenti.

c) *Criterio residuale*

Anche 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. Pertanto, in via meramente residuale, si dovrà concludere che l'erogazione di cui trattasi necessariamente si inquadra in un rapporto contrattuale e, pertanto, costituisce un corrispettivo, con il conseguente trattamento tributario di assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA