Contributi pubblici erogati dalla P.A. – Rilevanza ai fini IVA – C.M. 34/E/2013

17 Dicembre 2013
I contributi pubblici erogati in dipendenza di contratti nei quali è parte la P.A. sono "corrispettivi", e devono essere assoggettati ad IVA. Al di fuori del rapporto contrattuale, per contro, tali somme costituiscono meri contributi a fondo perduto, esclusi dall'IVA.

Questi i principali chiarimenti contenuti nella **Circolare 21 novembre 2013, n.34/E**, con la quale l'Agenzia delle Entrate, richiamando sia precedenti pronunce[1], sia l'interpretazione della Corte di Giustizia CE in materia[2], fornisce dei criteri generali per la corretta qualificazione, ai fini IVA, dei contributi erogati dalla P.A..

Corrispettivi imponibili ad IVA

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ribadisce che «*il* ***contributo*** *assume* ***rilevanza ai fini IVA, come "corrispettivo"***, *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 sostanza, il contributo si qualifica come "corrispettivo", imponibile ad IVA, quando tra le parti intercorre un rapporto giuridico, in dipendenza del quale gli importi ricevuti dal beneficiario costituiscono il compenso per il servizio effettuato o per il bene ceduto.

In particolare, **devono considerarsi** "**corrispettivi**", **imponibili** ad **IVA**, gli **importi erogati** dalla P.A. **in dipendenza di**:

– **contratti stipulati in base al** D.Lgs. 163/2006 (cd. "***Codice dei contratti pubblici***").

In merito, viene, infatti, chiarito che la P.A., quando opera nell'ambito di tali disposizioni, assume l'obbligo di effettuare i pagamenti ai soggetti che forniscono prestazioni nei suoi confronti (a seguito di procedure ad evidenza pubblica)[3];

– **contratti stipulati al di fuori**, o in deroga, al "***Codice dei contratti pubblici***"[4].

Anche in tal caso, si è, infatti, in presenza di una «*erogazione-corrispettivo a fronte di una prestazione di servizi*».

In tal ambito, si segnala che, in risposta ad un interpello formulato dal Ministero delle infrastrutture e trasporti, l'Agenzia delle Entrate ha di recente riconosciuto la natura di **"corrispettivi"**, **imponibili ad IVA**, ai **contributi** da questo erogati **a copertura** dei **costi** di **costruzione** sostenuti dai soggetti attuatori di una convenzione per la realizzazione di **alloggi da assegnare in locazione** al **personale** delle Amministrazioni dello Stato, **impegnato** nella **lotta** alla **criminalità** organizzata (ad esempio, le Forze armate)[5].

Nel caso di specie, infatti, l'Agenzia delle Entrate, ribadendo che il trattamento fiscale dei contributi è collegato all'assetto di interessi risultante dal rapporto giuridico che intercorre tra le parti, chiarisce che si tratta di "corrispettivi" per la presenza dell'interesse dell'ente pubblico ad ottenere la disponibilità di alloggi[6] per i dipendenti citati, a prescindere dal mantenimento della proprietà degli

stessi in capo ai soggetti attuatori dell'intervento.

Inoltre, l'Agenzia delle Entrate individua **ulteriori criteri**, da **applicare in via sussidiaria e** nell'**ordine** di seguito **illustrato**, nell'ipotesi in cui, nel caso di specie, non sia possibile risalire ad un «*riferimento normativo che individui la esatta qualificazione delle erogazioni*» (come "corrispettivi", imponibili ad IVA, ovvero come "meri contributi pubblici", esclusi da IVA).

Pertanto, viene chiarito che **tra** la **P.A.** ed il **beneficiario esiste** un **contratto**, con la conseguente **imponibilità** ad **IVA** dei **contributi** da questo **ricevuti**, nell'ipotesi in cui sia verificata la **presenza** di uno degli **elementi seguenti**:

1. ***acquisizione, da parte della P.A., dei risultati dell'attività finanziata (o corrispettività tra elargizione di denaro ed attività finanziata)***

Tale ipotesi si verifica, spiega l'Agenzia delle Entrate, quando l'attività del soggetto, a fronte della quale viene erogato il contributo, produce un «*vantaggio diretto ed esclusivo*» per la P.A. (ad esempio, l'acquisto della proprietà di un bene);

2. ***previsione di una clausola risolutiva espressa o di risarcimento del danno da inadempimento***

L'esistenza di tali clausole, chiarisce la C.M. 34/E/2013, sottintende, infatti, l'esistenza di un rapporto contrattuale tra la P.A. ed il beneficiario del contributo;

3. ***responsabilità contrattuale in caso di inadempimento (criterio residuale)***

A riguardo, l'Agenzia delle Entrate specifica che si deve ritenere esistente un rapporto contrattuale tra la P.A. ed il beneficiario dei contributi, anche in assenza di clausole specifiche, nell'ipotesi in cui l'eventuale inadempimento dell'attività eseguita nei confronti della P.A. produca una responsabilità del beneficiario.

Contributi esclusi da IVA

Diversamente, con la C.M. 34/E/2013 viene chiarito che il **contributo è escluso** dal **campo** di **applicazione** dell'**IVA quando** viene **erogato al di fuori** di un **rapporto contrattuale**, ossia sulla base di:

– **presupposti normativi predefiniti** (ad esempio, erogazione di aiuti di Stato automatici).

Sul punto, chiarisce la C.M. 34/E/2013, è la legge stessa che individua, in modo diretto o indiretto, i beneficiari delle somme (privati od esercenti un'attività commerciale, in via esclusiva o meno) e definisce la somma erogata come aiuto o come agevolazione. Su tali importi, quindi, si applicano le regole proprie dei contributi pubblici (esclusi da IVA) e non quelle dei contratti;

– **provvedimenti amministrativi** emessi ai sensi dell'**art.12** della legge **241/1990**, che contiene la disciplina relativa all'attribuzione di vantaggi economici (ossia la corresponsione di contributi pubblici)[7], mediante procedure ad evidenza pubblica.

In particolare, chiarisce la C.M. 34/E/2013, tale ipotesi si verifica in caso di approvazione, da parte della P.A., di un regolamento che concede i contributi, o di pubblicazione di un bando per la presentazione di istanze volte alla concessione dei medesimi;

– **procedure definite a livello comunitario** ed attuate attraverso bandi o delibere di organi

pubblici (ad esempio, il CIPE).

L'erogazione di vantaggi economici[8], precisa l'Agenzia delle Entrate, fa infatti parte della funzione amministrativa della P.A., e non rientra nell'ambito dei contratti a prestazioni corrispettive[9];

– **norme** del **codice civile** che regolano gli apporti di capitale.

In tal ambito, la C.M. 34/E/2013 si riferisce espressamente alle somme erogate dai soci (ivi compresi i soggetti di diritto pubblico) a titolo di apporti di capitale, che vengono incluse, ai fini del bilancio, nel patrimonio netto.

Tali somme non possono essere considerate come "corrispettivi di prestazioni di servizi" poiché si inseriscono nell'ambito del rapporto associativo e non sono collegate ad alcuna controprestazione da parte del beneficiario.

In ogni caso, ove non sia agevole, nonostante l'applicazione dei citati criteri generali, distinguere la natura del contributo devono essere utilizzati, nell'**ordine** di seguito **illustrato**, gli **ulteriori criteri sussidiari** individuati nella medesima C.M. 34/E/2013[10].

In particolare, i **contributi** erogati devono intendersi **esclusi** dal **campo** d'**applicazione** dell'**IVA nell'ipotesi in cui**, dall'esame del rapporto instauratosi tra la P.A. ed il beneficiario, **non sia possibile**, **riscontrare nessuno dei 3 elementi** seguenti:

1. ***acquisizione, da parte della P.A., dei risultati dell'attività finanziata (o corrispettività tra elargizione di denaro ed attività finanziata)***;
2. ***previsione di una clausola risolutiva espressa o di risarcimento del danno da inadempimento***;
3. ***responsabilità contrattuale in caso di inadempimento (criterio residuale)***.

---

[1] *Cfr*. le R.M. 54/E/2001, 183/E/2002, 42/E/2004, 21/E/2005 e 16/E/2006.
[2] *Cfr*. le sentenze della Corte di Giustizia CE, 23 marzo 2006 (Causa C-210/04) e 3 marzo 1994 (Causa C-16/93).
[3] Nello stesso senso, l'Agenzia delle Entrate si era già espressa, con la R.M. 21/E/2005, riconoscendo l'imponibilità ad IVA dei contributi (in denaro e in natura) erogati da una Asl ad un'impresa per la costruzione e gestione di un ospedale.
[4] Si tratta, ad esempio, dei contratti stipulati nei settori esclusi dall'ambito applicativo del D.Lgs. 163/2013, come quelli relativi alla sicurezza nazionale, ovvero per i quali è stato utilizzato lo schema dell' "*in house providing*".
[5] Ai sensi dell'art.18 del D.L. 152/1991, che prevede la realizzazione di un programma straordinario di edilizia residenziale per la concessione, in locazione o in godimento, di alloggi a favore dei dipendenti delle amministrazioni pubbliche, necessaria alla lotta alla criminalità organizzata.
[6] Secondo l'Agenzia delle Entrate, tale interesse si ravvisa nella creazione, mediante atto pubblico soggetto a registrazione, del vincolo di destinazione alla locazione degli alloggi costruiti, come stabilito dalla convenzione, .
[7] La R.M. 34/E/2013 cita espressamente le sovvenzioni, i contributi, i sussidi, gli ausili finanziari e l'attribuzione di vantaggi economici di qualsiasi genere.
[8] In tale ipotesi, è lo stesso regolamento comunitario che individua i soggetti beneficiari dei contributi.

[9] A tal riguardo, viene ulteriormente specificato che se il soggetto che riceve il contributo costituisce un mero tramite per il trasferimento delle somme al beneficiario, nei suoi confronti gli importi trasferiti non si qualificano come corrispettivi per il servizio reso dal soggetto-tramite.

[10] Si tratta degli stessi criteri residuali già illustrati a proposito dei contributi qualificati come "corrispettivi".

14188-Circolare 21 novembre 2013, n.34-E.pdfApri